



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Samuel Chauca Palma

En flyktig utvidgning av 3:12-regleringen?

En analys av skatteflyktslagens påverkan på 3:12-regleringen och dess innehåll ur ett rätts-
säkerhetsperspektiv

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg
Termin för examen: HT 2016

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	5
1.3 Metod och material	6
1.4 Rättssäkerhetsbegreppet	8
1.5 Forskningsläge	10
1.6 Avgränsningar	11
1.7 Terminologi	11
1.8 Disposition	12
2 SKATTERÄTTSLIG LAGTOLKNING OCH ANALOGIER	13
2.1 Inledning	13
2.2 Tolkningsmetoder	13
2.2.1 Allmänt	13
2.2.2 Tolkning i skatterätten	14
2.3 Analogier	16
3 SKATTEFLYKTLAGEN	18
3.1 Inledning	18
3.2 Definition av skatteflykt	18
3.3 Lagstiftningens utveckling	19
3.3.1 1953 års utredning	19
3.3.2 1980 års skatteflyktslag	19
3.3.3 Utvecklingen på 90-talet	22
3.3.4 Avslutande kommentar om lagstiftningens utveckling	23
3.4 Generalklausulens rekvisit	24

3.4.1	Väsentlig skatteförmån	24
3.4.2	Direkt eller indirekt medverkan	25
3.4.3	Motivet till förfarandet – det övervägande skälet	26
3.4.4	Lagstiftningens syfte	27
3.4.4.1	Allmänt om rekvisitet	27
3.4.4.2	Lagstiftarens passivitet och detalj- och specialregleringar	29
3.4.5	Närmare om skatteflyktslagen och rättssäkerhet	36
4	3:12-REGLERINGEN	38
4.1	Inledning	38
4.2	Allmänt om regleringen	38
4.3	3:12-regleringens materiella innehåll	40
5	FÅMANSBOLAGENS SKATTEFLYKT	43
5.1	Inledning	43
5.2	Interna aktieöverlåtelse	43
5.2.1	RÅ 2009 ref. 31	43
5.2.2	HFD 2015 ref. 17 I och II	45
5.2.3	Doktrin angående RÅ 2009 ref. 31 och HFD 2015 ref. 17 I och II	47
5.2.4	HFD 2016 ref. 61	48
5.2.4.1	Doktrin angående HFD 2016 ref. 61	49
5.3	Efterverkningar	50
5.4	Återbetalning av aktieägartillskott	50
5.4.1	RÅ 2009 ref. 47 I	50
5.4.2	RÅ 2009 ref. 47 II	51
5.4.3	Doktrin angående RÅ 2009 ref. 47 I och II	52
5.5	Kapitalförsäkringsfallet – RÅ 2010 ref. 51	53
6	ANALYS OCH SLUTSATSER	55
6.1	Inledning	55
6.2	Utvidgning av 57 kap. IL?	55
6.2.1	Analys	55
6.2.2	Sammanfattande kommentar och slutsats	59
6.3	Utvidgningen av 57 kap. IL och rättssäkerhet	60
6.3.1	Analys	60
6.3.2	Sammanfattande kommentar och slutsats	67
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	69
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	75

Summary

The purpose of this study is to examine if the Swedish regulation against tax evasion, *lag (1995:575) mot skatteflykt*, has an expanding effect on the Swedish specific rules for shareholders in closely held companies, known as the 3:12-regulation. The purpose of the essay is also to examine if such expansion fulfills the requirements of legal certainty. The Swedish regulation against tax evasion can be said to have an expanding effect on other income tax regulations due to the fact that transactions that fall out of the range of an income tax legislation, can be taxed as if the legislation was applicable on the transactions when The Swedish regulation against tax evasion is applied. This requires that the transactions are in conflict with the purpose of the income tax legislation.

Between the years 1999 and 2016 the Swedish Supreme Administrative Court has applied the Swedish regulation against tax evasion six times on transactions that have constituted a circumvention of the 3:12-regulation. The cases show that the 3:12-regulation has expanded to also regulate such transactions that were dealt with in those cases. It's difficult to determine the range of the expansion due to the fact that the circumstances in the cases are unique. Some of the cases does show a tendency that the 3:12-regulation, through the Swedish regulation against tax evasion, has expanded to generally include capital income from closely held companies even when the shareholder hasn't worked to the required extent in the closely held company or its subsidiary, in situations where the shareholder, or a person related to the shareholder, has worked to the required extent in a company that is engaged in activities that are the same or similar to the activity engaged by the closely held company's subsidiary.

The expansion of the 3:12-regulations through the Swedish regulation against tax evasion shows several flaws when it comes to legal certainty. The flaws mainly consist of some ambiguous formulations within the Swedish regulation against tax evasion. The flaws can also be said to derive from the fact that the Swedish Supreme Administrative Court hasn't taken into account that the legal field that 3:12-regulation regulates, is regulated exhaustively by the 3:12-regulation and is in itself a regulation the prevent tax evasion. The flaws in legal certainty can have an effect on the legitimacy of the 3:12-regulation.

Sammanfattning

Syftet med denna framställning är att utreda om lagen (1995:575) mot skatteflykt kan sägas ha utvidgat 3:12-regleringen som återfinns i 57 kap. i inkomstskattelagen (1999:1229). Vidare syftar framställningen till att utreda om en sådan utvidgning är förenlig med krav på rättssäkerhet.

Skatteflyktslagen kan sägas ha en utvidgande effekt på annan inkomstskattelagstiftning eftersom ett förfarande som faller utanför skattelagstiftningen, beskattas som om lagstiftningen vore tillämplig. För att en sådan beskattning ska kunna ske krävs det att förfarandet står i strid med syftet till den lagstiftning som förfarandet faller utanför.

Mellan åren 1999 och 2016 har skatteflyktslagen tillämpats i sex fall där förfarandena i fråga har ansetts utgöra ett kringgående av 57 kap. IL. Kapitel kan därför sägas ha utvidgats på så sätt att det även omfattar sådana förfaranden som var föremål för bedömning i dessa rättsfall. Förfarandena i målen är unika och att dra generella slutsatser utifrån HFD:s domskäl är svårt. Av den anledningen blir det även svårt att avgöra om utvidgningens omfattning är större än vad som framgår av rättsfallen. Några av rättsfallen visar dock tendenser till att utvidgningen överlag träffar kapitalinkomster i fåmansbolag som en andelsägare har trots att denne inte varit verksam i betydande omfattning i fåmansbolaget eller dess dotterbolag, om dotterbolaget bedriver samma eller likartad verksamhet som ett bolag som ägs och bedrivs av andelsägaren eller dennes närstående.

Utvidgningen av 57 kap. IL med stöd av skatteflyktslagen uppvisar flera brister sett ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Bristerna grundar sig på vagheten i 2 § skatteflyktslagen samt otydligheter angående hur 2 § p. 4 skatteflyktslagen ska tillämpas. Bristerna kan även sägas grunda sig på det faktum att HFD vid tillämpningen av skatteflyktslagen inte beaktat 57 kap. IL:s karaktär av en detalj- och speciallagstiftning. Ur ett rättssäkerhetshänseende kan dessa brister – till följd av utvidgningen av 57 kap. IL – få effekter på legitimiteten i 57 kap. IL.

Förord

Ett konstant flyttande, ingen fläkt, vänner för livet, roliga bekanta, några utgångar för mycket, studentbudget, lärdomar för livet, för många timmar på Juridicum, utan cykel i en cykelstad, samboliv med fantastisk sambo, fantastiska kollegor och dessutom en juristexamen.

Tack för den här tiden Lund!

Fil 4:13, Rom 8:28

Förkortningar

1980 års skatteflyktslag	Lag (1980:865) mot skatteflykt
Dir.	Kommittédirektiv
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JK	Justitiekanslern
Mom.	Moment
RF	Regeringsform (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	svensk författningssamling
Skatteflyktslag	Lag (1995:575) mot skatteflykt
Prop.	Proposition
SOU	Statens offentliga utredningar
VD	Verkställande direktör

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Av 3 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) framgår det att ett aktiebolags syfte är att generera vinst, såvida inte något annat framgår av bolagsordningen. Intresset av att vinstmaximera gäller inte bara för aktiebolag utan för de flesta aktörer i näringslivet. För att vinsten ska bli så stor som möjligt är det vanligt att dessa aktörer anpassar sina transaktioner efter de skatterättsliga regler som gäller. Det är därför viktigt för näringslivet att skattelagstiftningen är förutsebar. Eftersom flera aktörer inom näringslivet har ett intresse av vinstmaximering är det inte särskilt förvånande att vissa aktörer anpassar sina transaktioner i sådan omfattning att förfarandet utgör ett kringgående av skattelag. För att undvika kringgåenden av skatterättsliga förpliktelser kan lagstiftaren försöka reglera området via lagstiftning. I Sverige har detta bland annat gjorts genom lag (1995:575) mot skatteflykt.

Skatteflyktslagen har sedan dess införande varit en kritiserad lagstiftning. Kritiken grundar sig framförallt i svårigheterna att förutse när lagstiftningen är tillämplig vilket bland annat grundar sig i det faktum att lagstiftningen i fråga utgörs av en generalklausul.¹ Skatteflykt hindras dock inte endast genom skatteflyktslagen utan det kan även förhindras genom materiella skatteregler. 57 kap. i inkomstskattelagen (1999:1229) kan sägas utgöra en sådan reglering.² Sedan lagstiftningen infördes har dock skatteflyktslagen tillämpats på förfaranden som har utgjort ett kringgående av 57 kap. IL ett flertal gånger. Att skatteflyktslagen kan tillämpas på kringgående som även kan träffas av 57 kap. IL skapar betänkligheter vilket framställningen avser att behandla. Intressant att behandla är om skatteflyktslagen kan sägas utvidga 57 kap. IL och om en sådan lösning för att motverka skatteflykt är rättssäker.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med framställningen är att utreda om tillämpningsområdet för 57 kap. IL kan sägas ha utvidgats med stöd av skatteflyktslagen samt om en sådan utvidgning kan sägas vara förenlig med krav på rättssäkerhet. Vad som åsyftas med en utvidgning i denna framställning är att en lagstiftning omfattar

¹ Se bland annat Tjernberg och Neway Herrman, 2011, s. 166 samt Pahlsson, 2016, s.127. Generalklausulens karaktär beskrivs närmre i avsnitt 1.3.

² Se prop. 1989/90:110, s. 467 f., SOU 2002:52, s. 109 samt prop. 2005/06:40, s. 35 f. Detta behandlas närmre i avsnitt 4.1

omständigheter eller förfaranden som inte ryms inom lagstiftningens tillämpningsområde. För att uppnå syftet med framställningen ska följande frågeställningar besvaras:

1. Har tillämpningsområdet för 57 kap. IL utvidgats med stöd av skatteflyktlagen? På vilket sätt kommer denna utvidgning i sådana fall till uttryck?
2. Om tillämpningsområdet för 57 kap. IL har utvidgats med stöd av skatteflyktlagen, hur förhåller sig denna utvidgning i sådana fall till krav på rättssäkerhet?

1.3 Metod och material

Framställningen har utarbetats med hjälp av den rättsdogmatiska metoden. Den rättsdogmatiska metoden kan sägas systematisera och tolka gällande rätt med stöd av rättskällevärdet. Enligt rättskällevärdet utgör lag, rättspraxis, förarbeten och doktrin rättskällor. Dessa rättskällor är enligt läran prioriterade i den ordning de nämnts ovan, där lag har högst auktoritet.³

Metoden lämpar sig för arbetet eftersom syftet med framställningen är att utreda hur tillämpningen av en lagstiftning påverkar en annan lagstiftnings omfång. Rättskällornas inbördes förhållanden är särskilt centrala i denna framställning eftersom framställningen berör skatteflyktlagen. Vid bedömningen av om skatteflyktlagen är tillämplig krävs det att ett förfarande står i strid med annan skattelagstiftnings syfte enligt de förutsättningar som följer av 2 § p. 4 i skatteflyktlagen. Bedömningen kräver alltså att en lagstiftnings syfte kan uttolkas. Vid denna bedömning har förarbeten till lagstiftningen som ska tolkas fått central betydelse. Detta har i doktrin kritiserats eftersom detta leder till att förarbeten till skattebestämmelserna får större betydelse än själva skattebestämmelserna.⁴ Vilken ställning förarbeten har i förhållande till lag vid skatterättslig lagtolkning och vad som krävs för att skatteflyktlagen ska vara tillämplig kommenteras närmre i avsnitt 2 och 3.

Eftersom en tillämpning av skatteflyktlagen på ett förfarande innebär att förfarandet står i strid med en viss skattelagstiftnings syfte, blir det relevant att undersöka vad det är som skiljer skatteflyktlagen från den skattelagstiftning som anses ha kringgåtts. Framställningen behandlar därför metoder för skatterättslig lagtolkning. Detta har gjorts med hjälp av rättspraxis, förarbeten och doktrin. Den rättsdogmatiska metoden kan därför även i detta avse-

³ Sandgren, 2005, s. 649 ff. samt Korling och Zamboni, 2013, s. 21 och 28.

⁴ Hultqvist, 2005, s. 319 f.

ende sägas ha varit relevant för framställningen. Att fastställa ett enda sätt att tolka skatterättslig lagstiftning på är dock svårt eftersom detta kan variera beroende på hur tolkaren uppfattat vad som hänt i situationen som är föremål för bedömning och även vad regeln som ska tolkas omfattar. Tjernberg framhåller att det kan finnas flera tolkningsmetoder som kan användas för att besvara frågan om vad som kan utgöra gällande rätt. Centralt för en sådan metod är dock att den genomförs inom ramen för rättskälleläran och att den genomsyras av god systematik.⁵ Skatterättslig lagtolkning kommenteras närmre i avsnitt 2.

Praxis har i framställningen en central del eftersom skatteflyktslagens kärna utgörs av en generalklausul. Generalklausuler är avsiktligt utformade för att ge ett stort utrymme för rättstillämpare vid tillämpningen av en sådan reglering.⁶ Mer konkret analyseras den praxis som utvecklats av HFD. HFD:s avgöranden får karaktären av prejudikat och även om dessa avgöranden inte är bindande för övriga domstolar och myndigheter så följs de regelmässigt av dessa organ eftersom det bland annat förväntas att HFD gör korrekta bedömningar av vad som är gällande rätt. Att HFD:s avgöranden regelmässigt följs skapar en enhetlig tillämpning vilket är fördelaktigt ur ett rättssäkerhetsperspektiv.⁷ Att utreda och analysera praxis från HFD har därför varit av central betydelse vid utarbetandet av framställningen eftersom det utan en sådan granskning av praxis inte går att avgöra hur 2 § skatteflyktslagen ska tillämpas. Avgöranden från lägre instanser presenteras dock även i framställningen men då främst för att belysa HFD:s avgörande i samma fall.

I arbetet behandlas även avgöranden som berör den numera upphävda lag (1980:865) mot skatteflykt.⁸ Dessa rättsfall används för att belysa HFD:s resonemang vid tillämpningen 2 § p. 4 skatteflyktslagen. Som framgår i framställningen bygger nuvarande skatteflyktslag i flera avseenden på 1980 års skatteflyktslag. Trots att rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen hade en annan formulering i 1980 års skatteflyktslag, har någon ändring vid tillämpningen av rekvisitet inte varit avsedd.⁹ Utöver den praxis som används för att närmre förstå hur skatteflyktslagen generellt ska tillämpas, innefattar framställningen även en rättsfallsutredning i avsnitt 5. I rättsfallen i avsnitt 5 har HFD tillämpat skatteflyktslagen på förfaranden som har ansetts utgöra ett kringgående av 57 kap. IL. Utan en närmre granskning av praxis där HFD tillämpat skatteflyktslagen på förfaranden som ansetts utgöra ett kringgående av 57 kap. IL, är det inte möjligt att dra några närmre slutsatser

⁵ Tjernberg, 2016, s. 168.

⁶ Strömholm, 1996, s. 245 f.

⁷ Peczenik, 1980, s. 121 f. samt Tjernberg och Neway Herrman, 2011, s. 158 f.

⁸ Lagen upphävdes genom lag (1992:1600) om upphävande av lagen (1980:865) mot skatteflykt.

⁹ Prop. 1996/97:170, s. 38 ff. Se även HFD:s domskäl i RÅ 2000 ref. 21 II.

angående skatteflyktslagens effekt på 57 kap. IL:s omfång. Detta med tanke på att 2 § skatteflyktslagens är en generalklausul. I jämförelsesyfte har även ett rättsfall tagits med i rättsfallsutredningen där HFD tagit ställning till om skatteflyktslagen varit tillämplig men där domstolen inte har ansett att så varit fallet. För att uppnå aktualitet och av utrymmesskäl har valet av rättsfall till rättsfallsutredningen begränsats till sådana avgöranden som avgjorts efter det att IL tillkom år 1999.

Eftersom framställningen syftar till att utreda hur tillämpningen av skatteflyktslagen påverkar 57 kap. IL omfång är det av vikt att förstå syftet med dessa lagstiftningar och vilka situationer de är tänkta att tillämpas på. Detta har gjorts med hjälp av förarbeten. De typer av förarbeten som främst har använts är propositioner och SOU:er. När det gäller skatteflyktslagen har även förarbeten till 1980 års skatteflyktslag och förarbeten till de ändringar som genomfördes i den lagen varit av betydelse. Anledningen till detta är dels för att belysa nuvarande skatteflyktslags uppkomst och utveckling, dels för att identifiera hur nuvarande skatteflyktslag ska tillämpas. Som nämnts ovan och som närmre kommer att framgå i framställningen bygger nuvarande skatteflyktslag i flera avseenden på 1980 års skatteflyktslag.¹⁰ Förarbeten till den lagen får därför betydelse vid utredningen av vad som är gällande rätt beträffande nuvarande skatteflyktslag. Även doktrin har använts vid utformande av framställningen; såväl för att belysa HFD:s avgöranden, som för att beskriva lagstiftningarna i sig.

Som framhållits ovan används den rättsdogmatiska metoden i framställningen för att systematisera och tolka gällande rätt. Användningsområdet för den rättsdogmatiska metoden går dock utöver detta. Metoden kan även användas för att kritiskt granska gällande rätt vilket i arbetet görs ur ett rättssäkerhetsperspektiv.¹¹

1.4 Rättssäkerhetsbegreppet

Som nämnts i avsnitt 1.3 intar framställningen ett rättssäkerhetsperspektiv. Begreppet ”*rättssäkerhet*” kan uppfattas som ett rättesnöre eller riktlinje som skänker legitimitet till rättsordningen om det följs. I sin kärna kan begreppet sägas innefatta ett krav på att rättsliga beslut ska vara förutsebara, vilket förutsätter att rättsreglerna som besluten grundar sig på är tydliga. Detta anses vara särskilt viktigt när staten använder sig av sin tvångsmakt som innebär ett ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Denna del av rättssäkerhetsbegreppet kan sägas utgöra dess formella

¹⁰ Hultqvist, 1995, s. 390 ff. samt Ugglå och Carneborn, 2015, s. 46 f.

¹¹ Jareborg, 2004, s. 3 ff. samt Sandgren, 2005, s. 649 f.

sida.¹² Till den formella sidan av rättssäkerhetsbegreppet kan legalitetsprincipen återfinnas.¹³ Principen innebär att den offentliga makten ska utövas under rättsregler. I skatterätten kan legalitetsprincipen sägas ha fyra olika aspekter. Dessa är ett föreskriftskrav, ett förbud mot att tillämpa rättsregler analogt, ett förbud mot att tillämpa rättsregler retroaktivt och ett bestämdhetskrav.¹⁴ Det råder delade meningar om i vilken utsträckning legalitetsprincipen har kodifierats i regeringsformen (1974:152). Föreskriftskravet och retroaktivitetsförbudet anses komma till uttryck genom 8 kap. 2-3 och 7 § § RF respektive 2 kap. 10 § st. 2 RF.¹⁵ Det har diskuterats om analogiförbudet har grundlagsstöd genom RF till följd av föreskriftskravet.¹⁶ Legalitetsprincipen gränser är dock inte klart fastställda. Principen bör främst uppfattas som en form av riktlinje.¹⁷

En princip som bidrar med förutsebarhet i rättstillämpningen är likhetsprincipen som kommer till uttryck i 1 kap. 9 § RF.¹⁸ Principen innebär att domstolar och förvaltningsmyndigheter ska beakta allas likhet inför lagen. I sin förlängning innebär principen att lika fall ska behandlas lika och olika fall ska behandlas olika. Med stöd av principen kan en enskild alltså förutse följderna av dennes handlande om ett sådant förfarande har behandlats tidigare.¹⁹

I doktrin har det framhållits att det i rättssäkerhetsbegreppet även går att inordna en materiell sida.²⁰ Rättssäkerhetsbegreppets materiella sida utgörs av ett hänsynstagande till etiska värden, vilket gör rätten legitim genom att rätten då betraktas som rättvis. Rätten ska även tillämpas på ett rättvist sätt. Medborgare ska alltså inte endast ha ett skydd från godtyckliga beslut från det allmänna, utan även ha ett skydd mot beslut som inte är etiskt försvarbara.²¹ Genom rättssäkerhetsbegreppets materiella sida kan likhetsprincipen sägas ha en materiell sida som går längre än att lika fall ska behandlas lika och att olika fall ska behandlas olika. Om den skilda behandlingen av olika fall inte är motiverad på ett godtagbart sätt är den inte gynnsam sett ur ett rättssäkerhetsperspektiv.²² Det finns dock en spänning mellan rättssäkerhetsbegreppets formella sida och dess materiella sida. Denna spänning utgörs av

¹² SOU 1993:62, s. 75 f. samt Zila, 1990, s. 300 f.

¹³ Zila, 1990, s. 284 och 296 f.

¹⁴ Hultqvist, 2013, s. 15

¹⁵ Pahlsson, 2014, s. 558 samt Hultqvist, 1995, s. 92 f.

¹⁶ Hultqvist, 1995, s. 424 f. samt Rosander, 2007, s. 82 f.

¹⁷ Pahlsson, Skattenytt, 2014, s. 568 samt Peczenik, 1980, s. 90.

¹⁸ SOU 1993:62, s. 78.

¹⁹ Pahlsson, 2014, s. 568 f.

²⁰ Se bland annat Zila, 1990, s.286-305, Peczenik, 1995, s. 89-100 samt Gustafsson, 1988, s. 253-277.

²¹ Zila, 1990, s. 300 f. samt Peczenik, 1995, s. 44 f. och 94.

²² Peczenik, 1995, s. 52 ff.

att ett stort spelrum för rättstillämpare att nå rättvisa beslut kan påverka förutsebarheten. Detta blir framförallt relevant när det rör sig om tillämpning av generalklausuler. En generalklausul ger utrymme för domstolar och andra rättstillämpare att beakta särskilda omständigheter i ett visst enskilt fall men även förändringar i samhället och dess utveckling. Om sådana omständigheter beaktas i ett enskilt fall kan utgången komma att uppfattas som rättvis. Samtidigt kan det dock vara mycket svårt för de berörda parterna att kunna förutse utgången i ett sådant mål. Frågan kan ställas varför samhällsutvecklingen och andra omständigheter inte beaktas genom tydlig lagstiftning för att då uppfylla rättsäkerhetsbegreppets formella och materiella krav. Detta beror på att det inte är möjligt att reglera varje tänkbar situation på ett rättvist sätt i takt med samhällsutvecklingen.²³

De krav som måste vara uppfyllda för att en lagstiftning ska betraktas som rättssäker är alltså att den är förutsebar och i linje med etiska värden så att den kan betraktas som rättvis. Detsamma gäller tillämpningen av lagstiftningen. Vid bristande rättsäkerhet hos en lagstiftning eller vid dess tillämpning kan samhällets förtroende för den minska, vilket innebär att lagstiftningens legitimitet minskar.²⁴

När det gäller skatteflyktslagen och dess tillämpning på förfaranden som anses utgöra ett kringgående av 57 kap. IL är såväl rättsäkerhetsbegreppets formella sida som dess materiella sida relevanta. Åläggandet att betala skatt utgör ett ingrepp från statens sida i enskildas ekonomiska förhållanden.²⁵ Det ställs därför krav på att skatteflyktslagen och dess tillämpning är förutsebar. Samtidigt kan frånvaron av skatteflyktslagen eller ett snävt tillämpningsområde för lagstiftningen uppfattas som orättvis. Detta eftersom de som kringgår skattelag kan sägas lägga över skattebördan på andra skattskyldiga som genomför transaktioner på ett sätt som träffas av den aktuella skattelagstiftningen. Om det inte är motiverat att ett förfarande som utgör ett kringgående av skattelag ska behandlas annorlunda än de förfaranden som faller inom skattelagen, sett utifrån skattelagstiftningens syfte, kan detta uppfattas som orättvist och oförenligt med likhetsprincipens materiella sida.²⁶

1.5 Forskningsläge

Ulrika Rosander har i sin avhandling, ”*Generalklausul mot skatteflykt*” (2007) bland annat behandlat den svenska skatteflyktsregleringen och dess

²³ Peczenik, 1995, s. 45 f. och 94 f.

²⁴ Peczenik, 1995, s. 48 f. samt 92.

²⁵ SOU 1993:62, s. 76.

²⁶ Anderberg och Gustafsson, 1987, s. 8 f. samt Peczenik, 1995, s. 94 f.

förhållande till specialregleringar. Avhandlingen har därför flera beröringspunkter med denna framställning. Avhandlingen behandlar dock inte skatteflyktslagens förhållande till 57 kap. IL och sedan avhandlingen skrevs har HFD utkommit med flera relevanta avgöranden.²⁷ Även Carl-Magnus Ugglå och Christian Carneborn har behandlat den svenska skatteflyktslagen i *”Tolkning av tillämpning av skatteflyktslagen”* (2015). Anders Hultqvist har i sin avhandling *”Legalitetsprincipen”* (1995) behandlat 1980 års skatteflyktslag i förhållande till den skatterättsliga legalitetsprincipen. Vad gäller 3:12-regleringen har denna bland annat behandlats av Mats Tjernberg i *”Beskattning av fåmansbolag”* (2006) samt av Urban Rydin och Bertil Båvall i *”Beskattning av ägare till fåmansföretag”* (2008). Utöver detta har såväl skatteflyktslagen och 3:12-regleringen behandlats i ett flertal artiklar i tidskrifterna *Skattenytt* och *Svensk skattetidning*. I det aktuella forskningsläget har dock inte skatteflyktslagens förhållande till 57 kap. IL, sett ur ett rätts-säkerhetsperspektiv, behandlats mer ingående.

1.6 Avgränsningar

Framställningen behandlar skatteflyktslagen och dess påverkan på 57 kap. IL:s omfång. När skatteflykt diskuteras är det vanligt att även principen om verklig innebörd behandlas eftersom detta utgör en praxisbaserad metod att angripa skatteflykt.²⁸ Denna uppsats fokuserar dock endast på skatteflyktslagen och förfaranden som består av civilrättsligt giltiga transaktioner vars innebörd inte är något annat än vad som framgår av transaktionerna. Ett relevant tema för framställningen är analogier. Framställningen avser dock inte att behandla om det finns ett grundlagsstadgat förbud mot analogier.

Skatteflyktslagen kan tillämpas på förfaranden som utgör kringgåenden av skatteavtal i syfte att undvika 57 kap. IL.²⁹ Av utrymmesskäl behandlar dock framställningen inte sådan tillämpning av skatteflyktslagen. Även internationella samarbeten mot skatteflykt och dess påverkan på utvecklingen av den svenska regleringen mot skatteflykt faller utanför framställningens ramar.

1.7 Terminologi

I uppsatsen används begreppet *”lagstiftaren”* i hög utsträckning. I doktrin har detta begrepp kritiserats vid diskussioner om tolkning av skattelag och skatteflyktslagen eftersom riksdagen inte utgörs av en enda person. An-

²⁷ Se RÅ 2009 ref. 31, RÅ 2009 ref. 47 I-II, RÅ 2015 ref. 17 I-II samt RÅ 2016 ref. 61.

²⁸ Bergström, 1992, s. 598.

²⁹ Hilling, 2016, s. 142.

vändningen av begreppet kan dock motiveras av praktiska skäl.³⁰ Som framgår av syftesbeskrivningen i avsnitt 1.2 är 57 kap. IL av central betydelse i framställningen. I uppsatsen betecknas detta kapitel även som ”3:12-regleringen”. I avsnitt 3.4.4 och i avsnitt 5.1 beskrivs 3:12-regleringen som en ”specialreglering”. I såväl doktrin som i förarbeten har dock även andra begrepp använts för att beskriva en reglering som har sådana egenskaper som 3:12-regleringen anses ha för att betraktas som en specialreglering.³¹ Lodin betecknar exempelvis sådan lagstiftning för kringgåendelagstiftning.³² I uppsatsen används begreppen ”lagstiftning” och ”reglering” frekvent. Dessa begrepp används synonymt i framställningen.

1.8 Disposition

Avsnitt 2 i framställningen består av en översikt över tolkningsmetoder som är aktuella inom skatterätten samt analogier. Avsnittet är tänkt att ge läsaren förståelse för vilket utrymme HFD har vid tillämpning av skattelag. Avsnitt 3 i framställningen rör skatteflyktslagens utveckling, struktur och kritik som har framförts mot lagen utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv. Avsnittet är tänkt att ge läsaren en förståelse för skatteflyktslagen och dess förhållande till rättssäkerhet. Avsnitt 4 i framställningen rör fåmansbolagsregleringen och är tänkt att ge läsaren en förståelse av lagstiftningens karaktär och en översikt över regleringens uppbyggnad. I avsnitt 5 presenteras en rättsfallsutredning över de rättsfall där HFD tillämpat skatteflyktslagen på ett förfarande som har ansetts utgöra ett kringgående av 57 kap. IL. Framställningens avslutande avsnitt utgörs av en analys och en presentation av de slutsatser som framställningen resulterat i.

³⁰ Peczenik, 1980, s. 112 f.

³¹ Tjernberg, 1999, s. 111 f.

³² Lodin, 1976, s. 123

2 Skatterättslig lagtolkning och analogier

2.1 Inledning

För att närmre förstå vilken effekt skatteflyktslagen får för en reglerings omfång blir det relevant att diskutera vad som kan tolkas in i en skattelagstiftning. Detta eftersom skatteflyktslagen är tänkt att ha en kompletterande funktion till annan skattelagstiftning.³³ Vidare har det i förarbeten till skatteflyktslagen framhållits att lagen är tänkt att leda till en analogisk tillämpning av lag.³⁴ Skillnaden mellan tolkning och tillämpning av lag å ena sidan och analogisk tillämpning av lag, å andra sidan blir därför relevant. Nedan presenteras olika tolkningsmetoder som förekommer i skatterättsliga sammanhang samt en genomgång av vad en analogi är för något.

2.2 Tolkningsmetoder

2.2.1 Allmänt

Oavsett rättsområde finns det flera olika sätt att tolka lag på. Gemensamt för samtliga tolkningsmetoder är att de söker fastställa en reglerings juridiska innebörd. Lagtolkning som är bunden till lagtexten ger uttryck för det som i doktrin kallas för en objektiv tolkningsmetod.³⁵ Av uppenbara skäl blir lagtextens språkliga betydelse central vid tolkning av en reglering. Samtliga tolkningsmetoder begränsas av en reglerings språkliga betydelseområde. Ett tolkningsresultat som står strid med en bestämmelses språkliga innebörd är alltså inte möjlig.³⁶ Av förutsebarhetsskäl kan en objektiv tolkningsmetod tyckas vara det mest optimala. Problemet med att endast beakta en lagstiftnings ordalydelse vid tolkning är dock att lagtexten kan vara vag vilket leder till att lagstiftningen kan tolkas olika beroende på vem som tolkar den.³⁷ Domstolar kan därför behöva andra tolkningsdata.

I doktrin framhålls även en subjektiv tolkningsmetod. Utmärkande för en subjektiv tolkningsmetod är att förarbeten i hög utsträckning beaktas, framförallt för att uttyda syftet med lagstiftningen som är föremål för tolkning.³⁸

³³ Prop. 1980/81:17, s. 16 f.

³⁴ Prop. 1982/83:84, s. 19 samt SOU 1996:44, s. 121 f.

³⁵ Lodin m.fl., 2015, s. 727.

³⁶ Strömholms, 1996, s. 462 f. samt Peczenik, 1980, s. 71.

³⁷ Tjernberg, 2003, s. 316 f.

³⁸ Lodin m.fl., 2015, s. 727.

En tredje tolkningsmetod är den teleologiska tolkningsmetoden. Metoden innebär att tolkningen ska göras utefter lagstiftningens syfte vilket då utläses genom att titta på regleringens systematik, dess förarbeten eller genom en kombination av dessa. Teleologisk lagtolkning anger alltså inte vilka medel som ska användas för att uppnå ett visst tolkningsresultat utan endast att fokus ligger på regleringens ändamål.³⁹ Vad gäller tolkningar som görs utifrån en reglerings systematik, så går en sådan tolkningsoperation ut på att aktuell reglering tolkas utifrån sitt sammanhang. Även om en granskning av en viss bestämmelse inte ger tillräcklig vägledning för ett visst tolkningsresultat, kan detta resultat uppnås genom att bestämmelsen tolkas med beaktande av anknytande bestämmelser.⁴⁰

2.2.2 Tolkning i skatterätten

I skatterättsliga mål kombinerar förvaltningsdomstolarna de olika tolkningsmetoderna där bland annat en reglerings syfte, systematik och förarbetsuttalanden beaktas. I skatterätten får dock en tolkning i enlighet med en reglerings språkliga utformning särskild betydelse på grund av den skatterättsliga legalitetsprincipen.⁴¹ Om exempelvis ett förarbetsuttalande eller syftet med en reglering står i strid med ordalydelsen i en skattebestämmelse, har den betydelse som kan härledas från ordalydelsen företräde. Detta har sin grund i att lag är den primära rättskällan som beslutas av den folkvalda riksdagen och det får då antas att dess intentioner beaktats i lagtexten. Då skatt endast får tas ut med stöd av lag enligt 8 kap. 2-3 § § RF, kan sådant som faller utanför lagtexten men som beaktats i förarbeten, inte grunda skattskyldighet.⁴² HFD:s praxis pekar mot en tolkningsmetod som är bunden till lagtext där förarbeten och syftet med en reglering får en underordnad ställning i förhållande till en regleringens språkliga betydelse.⁴³ Förhandsavgörandet HFD 2011 ref. 42 kan här lyftas fram. HFD fick i målet ta ställning till om en verksamhet upphört enligt 33 kap. 5 § st. 3 IL, trots att verksamheten skulle komma att drivas vidare av den sökandes son. Om verksamheten ansågs ha upphört skulle det medföra fördelaktiga beskattningskonsekvenser för den skattskyldige vilket av Skatterättsnämnden ansågs stå i strid mot syftet med reglerna och uttalanden i förarbeten. HFD ansåg dock att verksamheten hade upphört enligt den aktuella bestämmelsen eftersom de förarbetsuttalanden som talade emot en sådan tolkning inte kommit till uttryck i lagtexten.⁴⁴ Pålsson har anfört att en motsatt utgång än den HFD

³⁹ Melz, 1992, s. 614 samt Peczenik, 1980, s. 150.

⁴⁰ Tjernberg, 2016, s. 173.

⁴¹ Tjernberg, 2003, s. 14.

⁴² Hultqvist, 2013, s. 17.

⁴³ Prop. 1996/97:170 s. 39.

⁴⁴ Tjernberg, 2012, s. 373.

kom fram till likväl hade varit rimlig då ordalydelsen som var aktuell i målet inte var oförenlig med de förarbetsuttalanden som gjordes gällande.⁴⁵ HFD följer dock i hög utsträckning förarbetsuttalanden när lagtexten inte är entydig och förarbetsuttalandena inte står i strid med ordalydelsen. Detta gäller särskilt sådana förarbetsuttalanden som ger uttryck för syftet med en lagstiftning.⁴⁶ Förarbeten och en lagstiftnings syfte kan därför sägas få betydelse vid tolkning av skattelag.

Det råder delade meningar i doktrin om vilken ställning förarbeten bör ha vid lagtolkning när förarbetsuttalandena inte står i strid med lagstiftningens ordalydelse. Ett synsätt är att förarbetsuttalanden då ska följas.⁴⁷ Ett argument för att tillmäta förarbeten stor betydelse vid tolkning av skattelag är att förarbeten till skattelagstiftning delvis är utformade för att lagstiftningens syfte ska kunna uttolkas ur dessa förarbeten. Så är fallet eftersom det i lagtexten är svårt att uttrycka syftet med en lagstiftning fullt ut och även samtliga situationer som lagstiftningen ska vara tillämplig vid. Om förarbeten inte beaktas finns det även en risk för att domstolarnas egna åsikter får större utrymme. Förarbeten är bestående i tid och även tillgänglig för allmänheten vilket på så sätt skapar viss förutsebarhet.⁴⁸ Welinder förespråkar däremot en restriktiv användning av förarbeten då han menar att lagstiftaren hade infört omständigheten eller förfarandet i lagtexten om denne önskat att detta skulle omfattas av den aktuella regleringen.⁴⁹ Bergström framhåller att domstolarna inte bör vara bundna av förarbeten men att dessa bör beaktas om de granskas kritiskt och ställs mot andra tolkningsdata såsom praxis. Ett liknande resonemang förs av Hultqvist.⁵⁰ Uttalanden som rör detaljfrågor bör enligt Bergström inte tillmätas någon större betydelse vid tolkningen eftersom dessa inte nödvändigtvis diskuterats med departementschefen eller skatteutskottet utan kan ha utformats av andra tjänstemän vid lagstiftningsarbetet. Vad gäller förarbetens betydelse för att uttolka en lagstiftnings syfte menar Bergström att detta syfte bör tillmätas stor betydelse så länge de är förenliga med de värderingar som är gällande vid aktuella tidpunkten. Såväl Lindencrona och Bergström menar dock att försiktighet bör vidtas vid uttolkandet av en lagstiftnings syfte i förarbeten och att några närmre slutsatser inte bör dras om syftet om det inte finns tillräckligt stöd för det.⁵¹ Angående användandet av en lagstiftnings syfte vid tolkning av skattelag menar Hultqvist att detta endast bör användas för att förstå den aktuella bestämmelsens sammanhang eftersom det annars skulle leda till att en norm skapas genom

⁴⁵ Pahlsson, 2012, s. 347.

⁴⁶ Lodin m.fl., 2015, s. 727 och 732, Rosander, 2007, s. 72 samt Pahlsson, 2003, s. 79 ff.

⁴⁷ Se exempelvis Peczenik, 1998, s. 536 samt Lindencrona, 1984, s. 491.

⁴⁸ Lindencrona, 1984, s. 493 ff.

⁴⁹ Welinder, 1953, s. 88.

⁵⁰ Bergström, 2003, s. 3 samt Hultqvist, 1995, s. 345.

⁵¹ Bergström, 1984, s. 314 ff. samt Lindencrona, 1984, s. 493.

en bestämmelses allmänna syfte. Detta står enligt Hultqvists mening i strid med legalitetsprincipen.⁵²

Den bundenhet till lagtexten som finns i skatterätten hindrar inte att en reglering tolkas i sitt systematiska sammanhang. Om syftet med en reglering framgår av en sådan tolkning får syftet med en bestämmelse genomslag.⁵³ Tjernberg menar att en reglerings sammanhang kan utgöras av samtliga stycken i den paragraf där regleringen återfinns, anslutande bestämmelser eller det relevanta kapitlet i inkomstskattelagen. Det är dock inte helt klart hur stor del av skatterätten som kan beaktas vid en sådan tolkning. Tjernberg framhåller dock att det kan uppstå motstridigheter vid tolkningen av en regel om alltför stor del av skattelagstiftningen kan beaktas.⁵⁴ Sådana motstridigheter skulle kunna bestå i att en bestämmelse ges ett innehåll som inte ryms inom bestämmelsens betydelseområde. Rydin har anfört att HFD i rättsfallen HFD 2011 ref. 79 och RÅ 2010 ref. 109 tilläpplade ett förfarande på en bestämmelse som ligger utanför en reglerings ramar.⁵⁵ Domstolen har i båda målen tolkat aktuella bestämmelser med beaktande av andra bestämmelser i IL. Vad gäller HFD 2011 ref. 79 menar Pålsson att HFD använt sig av en systematisk tolkningsmetod. Pålsson anför att en sådan tolkning är vanlig för skatterätten.⁵⁶ Tjernberg har anfört att tolkning av en bestämmelse visserligen måste ske inom lagtextens ramar men att lagtexten inte kan läsas isolerat utan måste läsas i sitt sammanhang.⁵⁷

Sammanfattningsvis kan det alltså sägas att en objektiv tolkningsmetod med teleologiska och subjektiva inslag gäller på det skatterättsliga området.

2.3 Analogier

De tolkningsmetoder som nämnts ovan kan leda till att tolkningen av en bestämmelse tolkas restriktivt eller extensivt i förhållande till bestämmelsens normala språkliga betydelse. Som nämnts ovan begränsas dock en tolkningsoperation av en reglerings språkliga betydelseområde och HFD har i praxis visat tendenser till en alltmer lagtexttrogen tillämpning av skatteregler. Det kan dock finnas starka skäl för att tillämpa bestämmelser trots att de inte faller inom en bestämmelses språkliga betydelseområde. En sådan tillämpning hamnar då utanför den aktuella regleringens tillämpningsområde. En sådan tillämpning innebär att en analogi genomförs.⁵⁸

⁵² Hultqvist, 1995, s. 341.

⁵³ Tjernberg, 2016, s. 173.

⁵⁴ Tjernberg, 2016, s. 173 och 183 f.

⁵⁵ Rydin, 2012, s. 161 ff. och 167 ff.

⁵⁶ Pålsson, 2012, s. 343.

⁵⁷ Tjernberg, 2016, s. 175 f. samt 183 f.

⁵⁸ Peczenik, 1995, s. 342 f.

En analogi utgör en utvidgning av tillämpningsområdet för en reglering på omständigheter eller förfaranden som liknar dem som regleringen faktiskt omfattar. Skillnaden mellan en extensiv tolkning och en analogi är alltså att rättstillämparen går utöver den juridiska betydelsen hos en bestämmelse vid en analogi. Analogier utgör alltså inte en form av tolkning av lag utan ett judiciellt tekniskt grepp. Peczenik framhåller att analogier bör användas med försiktighet och endast användas när starka skäl talar för det eftersom de leder till viss oförutsebarhet. Peczenik menar dock att det av rättviseskäl kan vara motiverat att använda analogier, framförallt då metoden kan innebära att lika fall faktiskt behandlas lika. Det bör även kunna antas att lagstiftaren har viss kontinuitet i sina värderingar vilket ger ytterligare stöd för att analogier kan vara motiverade att använda.⁵⁹ Agge menar dock att analogier inte bör kunna användas om inte starka skäl talar för det och om lagstiftaren kan antas ha omfattat förfarandet eller situationen i den aktuella lagbestämelsen om denne kunnat förutse omständigheten eller förfarandet.⁶⁰

Som framhållits ovan är tillämpning av skattelag särskilt bunden vid lagtexten till följd av den skatterättsliga legalitetsprincipen. Analog tillämpning är därför en sällsynt företeelse inom skatterätten.⁶¹

⁵⁹ Peczenik, 1980, s.76-90 samt Stig Strömholm, 1996, s. 457 och 462 f.

⁶⁰ Agge, 1969, s. 69.

⁶¹ Hultqvist, 1995, s. 335 f.

3 Skatteflyktslagen

3.1 Inledning

Som nämnts i avsnitt 1.8 är detta kapitel tänkt att ge läsaren en förståelse för skatteflyktslagen och dess förhållande till rättssäkerhet. För att uppnå detta måste läsaren få en förståelse för skatteflyktslagens funktion och uppbyggnad.

3.2 Definition av skatteflykt

Skatteflyktstransaktioner kan genomföras på flera olika sätt vilket gör det svårt att ge någon allmän definition av vad skatteflykt faktiskt är. I doktrin görs en uppdelning mellan en allmän definition av skatteflykt och en teknisk definition. Den allmänna definitionen av skatteflykt anknyter inte direkt till någon lagstiftning utan fokuserar på företeelsen som sådan. Den tekniska definitionen anknyter däremot till en metod för att faktiskt angripa skatteflykt rättsligt, vilket då förutsätter att vissa rekvisit är uppfyllda.⁶² Vad gäller den allmänna definitionen av skatteflykt har begreppet definierats på olika sätt i förarbeten till skatteflyktslagen och i doktrin. Skatteflyktskommittén från 1953 definierade företeelsen på följande sätt:

”[...] sådana fall då de skattskyldiga genom luckor i skattelagstiftning erhåller icke påkallade skattelättnader. I dessa fall har de skattskyldiga följt föreskrifterna i lagstiftningen eller dessas tolkning i praxis men uppnått resultat som från det allmännas sida av olika skäl framstår som icke godtagbart.”⁶³

I ett förslag till en ändring i 1980 års skatteflyktslag beskrevs skatteflykt som ett utnyttjande av skatteregler för att uppnå skatteförmåner som inte är avsedda eller accepterade av lagstiftaren och som sker med hjälp av civilrättsligt giltiga transaktioner.⁶⁴ Även Lindencronas definition av skatteflykt omfattar ett utnyttjande av skatteregler genom civilrättsligt giltiga transaktioner som leder till ett gynnande ur skattehänseende. Precis som förslaget till ändring i 1980 års lag, innefattar Lindencronas definition av skatteflykt även att effekten av transaktionen inte ska ha varit avsedd av lagstiftaren.⁶⁵

⁶² Lodin m.fl., 2015, s. 750 f. samt Rosander, 2007, s. 13 f.

⁶³ SOU 1963:52, s. 55.

⁶⁴ Prop. 1982/83:84, s. 10.

⁶⁵ Lindencrona, 1976, s. 105

Ett karaktärsdrag för skatteflyktsförfaranden är att dessa anpassats efter Skattelagstiftningens ordalydelse.⁶⁶

Den tekniska definitionen av skatteflykt i Sverige kan utläsas av generalklausulen i 2 § skatteflyktslagen. Bestämmelsen kommer att behandlas närmre nedan i avsnitt 3.4.

3.3 Lagstiftningens utveckling

3.3.1 1953 års utredning

Hur skatteflykt ska motverkas har länge varit omdiskuterat. 1953 tillsattes en utredning som hade till uppgift att utreda om skatteflykt skulle kunna motverkas genom en allmän regel mot skatteflykt. Utredningskommittén framhöll att ett högt skattetryck leder till ökade försök från skattskyldiga att undgå skatt, vilket utredningen menade ställde krav på skattelagstiftningens effektivitet. Detta fick enligt utredningens mening inte gå utöver det faktum att skattelagstiftningen måste vara förutsebar.⁶⁷ Kommittén ansåg att en allmän bestämmelse mot skatteflykt inte var möjlig att utforma enbart med objektiva rekvisit då en sådan bestämmelse inte skulle vara ändamålsenlig. Utredningen övervägde då om det var möjligt att utforma en bestämmelse som innefattade ett subjektivt rekvisit. En bestämmelse med ett subjektivt rekvisit ansågs vara för oförutsebar och skulle därför inte uppfylla rättssäkerhetskraven. Det ansågs inte vara möjligt att utforma en skatteflyktsbestämmelse som både skulle kunna tillgodose krav på rättssäkerhet och effektivitet. Enligt kommitténs mening skulle framförallt rättssäkerhetskraven bli lidande genom en allmän skatteflyktsbestämmelse då en sådan klausul skulle vara alldeles för oförutsebar. Som förslag för att motverka skatteflykt, framhöll kommittén att lagstiftaren bör lägga ner mer fokus vid utformningen av skattelagstiftning och att luckor i sådan lagstiftning bör täppas igen så fort de upptäcks.⁶⁸ I min mening kan kommittén alltså sägas ha ansett att lagstiftaren bör bära ansvaret för när ett förfarande inte anses falla inom en viss skattelagstiftnings tillämpningsområde.

3.3.2 1980 års skatteflyktslag

Debatten kring om en allmän skatteflyktsregel skulle införas eller inte fortsatte efter 1953 års utredning. 1975 tillsattes en ny utredning för att utreda hur en generalklausul mot skatteflykt skulle utformas.⁶⁹ Utredningen fram-

⁶⁶ Hilling, 2016, s. 71.

⁶⁷ SOU 1963:52, s. 94.

⁶⁸ SOU 1963:52, s. 96 ff.

⁶⁹ Pahlsson, 2016, s. 118 samt SOU 1975:77, s. 18.

höll att skatteflykt utvecklats till ett allvarligt samhällsproblem, med risk för konsekvenser för samhällets förtroende för skattelagstiftningen. Att motverka skatteflykt genom att täppa till de luckor i skattelagstiftning som uppstod ansågs av utredningen kunna leda till en mycket komplicerad skattelagstiftning. En sådan ordning ansågs nämligen innebära att skattelag ständigt skulle behöva uppdateras för att inte bli utdaterad. Detta skulle enligt utredningen göra det svårt för enskilda att beakta lagstiftningen och svårt för myndigheter vid tillämpningen.⁷⁰ Vad gäller skatteflyktsklausulens utformning påpekade utredningen vikten av att klausulen bestod av objektiva rekvisit för att uppfylla kraven på rättssäkerhet. Vad som åsyftades var alltså att lagstiftningen skulle uppfylla kraven på förutsebarhet. För att skapa förutsebarhet föreslog utredningen en klausul som endast innefattade objektiva rekvisit.⁷¹

Utredningens betänkande resulterade i en proposition som i sin tur föranledde 1980 års skatteflyktslag. Den dåvarande regeringen menade att skatteflykt innebär en orättvis beskattning då skattebördan läggs över på andra än de som ägnat sig åt skatteundandragande. Av detta skäl ansågs en skatteflyktslag var nödvändig.⁷² Lagrådet instämde med regeringen vad gäller behovet av en allmän skatteflyktslag och betonade att taxering måste ske på ett likformigt och rättvist sätt, vilket en allmän skatteflyktsklausul ansågs kunna bidra med. Lagrådet framhöll dock svårigheterna med att utforma en allmän skatteflyktsklausul och två ledamöter i lagrådet var kritiska mot regeringens förslag.⁷³ I propositionen framhöll regeringen att det inte är möjligt att utforma en lagstiftning så att det är möjligt för alla att förutse konsekvenserna av varje rättshandling. Regeringen ansåg däremot att det var möjligt att utforma en skatteflyktsklausul som uppfyllde krav på förutsebarhet. Regeringen menade att en allmän skatteflyktsklausul bör vara utformad så att den klart fångar upp invecklade transaktioner där den som utfört dem oftast är medveten om skattekonsekvenserna. En sådan klausul ansågs kunna skapa förutsebarhet. Regeringen lyfte vidare fram att en allmän skatteflyktsklausul inte bör utvidga tillämpningsområdet för materiell skattelagstiftning utan endast ha en kompletterande funktion genom att endast vara riktad mot förfaranden som utgör ett kringgående av skattelagstiftning som inte varit avsedd av lagstiftaren eller accepterats av denne. En sådan klausul skulle enligt regeringens mening endast riktas mot förfarandet som genomförts i syfte att åstadkomma en lägre beskattning. Andra former av förfaranden som leder till oavsedda beskattningkonsekvenser skulle enligt rege-

⁷⁰ SOU 1975:77, s. 43 ff och 52. Vad gäller utredningens syn på rättssäkerhetsbegreppet kan detta bland annat utläsas på s. 50 f.

⁷¹ SOU 1975:77, s. 56 och 62 ff.

⁷² Prop. 1980/81:17, s. 11 ff.

⁷³ Prop. 1980/81:17, s. 179 ff.

rings mening åtgärdas genom ändringar i den materiella skattelagstiftningen.⁷⁴

Propositionen ledde fram till 1980 års skatteflyktslag. Generalklausulen i 2 § 1980 års skatteflyktslag innehöll tre kumulativa rekvisit som var utformade som objektiva rekvisit. Lagen begränsades till att gälla för statlig och kommunal inkomstskatt.⁷⁵ 2 § i 1980 års skatteflyktslag hade följande lydelse:

”Vid taxering skall hänsyn ej tas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, om rättshandlingen är led i ett förfarande som innebär att skattebestämmelse kringgås.

Ett förfarande skall anses innebära att skattebestämmelse kringgås om:

- 1. Förfarandet, med hänsyn till det ekonomiska resultatet som – bortsett från beskattningen – har uppnåtts genom förfarandet, framstår som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet,*
- 2. förfarandet medför en icke oväsentlig skatteförmån som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet och*
- 3. en taxering på grundval av förfarandet klart skulle strida mot grunderna för bestämmelsen i fråga eller för de bestämmelser som skulle tillämpas om förfarandet lades till grund för taxering”*

Av 3 § 1980 års skatteflyktslag framgick det att lagstiftningen var tidsbegränsad. Lagen skulle endast vara gällande på rättshandlingar som genomförts mellan år 1981 och 1985. Tidsbegränsningen motiverades med att lagstiftningen skulle kunna förorsaka förutsebarhetsproblem⁷⁶ varför det ansågs att lagen borde utvärderas innan utgången av giltighetstiden.⁷⁷

Efter det att 1980 års skatteflyktslag varit i kraft i två år hade klausulen totalt tillämpats i fyra fall. HFD hade vid det tillfället ännu inte tillämpat lagen.⁷⁸ Inför slutet av lagstiftningens giltighetstid utförde JK en utvärdering av 1980 års skatteflyktslag med inriktning på om lagen uppfyllde krav på förutsebarhet. Då lagen vid tidpunkten tillämpats i begränsad omfattning kunde några större slutsatser inte dras. JK menade dock att detta talade för

⁷⁴ Prop. 1980/81:17, s. 14 samt 16 f.

⁷⁵ Uggla och Carneborn, 2015, s. 34 f.

⁷⁶ I propositionen uttrycks detta som att problem i rättssäkerhetskänseende kan uppstå. I propositionen har rättssäkerhet getts en formell innebörd. Det som åsyftas är alltså närmast förutsebarhetsproblem. Se gärna närmre om detta i prop. 1980/81:17, s. 11 ff.

⁷⁷ Prop. 1980/81:17, s. 2.

⁷⁸ Pahlsson, Skattenytt, 2016, s.118 samt prop. 1985/86:49 s. 4.

att lagen inte utgjorde några problem ur förutsebarhetssynpunkt. JK gjorde ytterligare en utvärdering som lades fram 1988 där en liknande slutsats drogs som i den tidigare utvärderingen.⁷⁹

3.3.3 Utvecklingen på 90-talet

1992 tillsattes den s.k. rättssäkerhetskommittén med uppgift att se över rättssäkerheten vid beskattningen. Av kommittédirektivet framgår det att rättssäkerhetsbegreppet getts en formell innebörd då direktivet främst tar sikte på förutsebarhetsfrågor. I direktivet framhölls det att det i ett flertal riksdagsmotioner påpekats att 1980 års skatteflyktslag skapat viss orättssäkerhet vid beskattningen.⁸⁰ Lagen upphävdes dock redan innan kommitténs betänkande presenterats. Lagens upphävande motiverades av rättssäkerhetsskäl. Dåvarande borgliga regering ansåg att skatteflyktslagen gav det allmänna ett alldeles för stort övertag i förhållande till enskilda.⁸¹ När rättssäkerhetskommitténs betänkande väl presenterades framhöll kommittén att det ur rättssäkerhetssynpunkt är problematiskt att en skattelagstiftning är så generell som 1980 års skatteflyktslag var eftersom det blir svårt för enskilda att förutse konsekvenserna av sina handlingar. I detta sammanhang framhöll kommittén kravet på att beskattningen ska grunda sig på författningar och att det av detta följer att någon analog tillämpning av lag inte får förekomma.⁸²

1995 instiftades nuvarande skatteflyktslag med ett liknande innehåll som 1980 års skatteflyktslag.⁸³ Skatteflyktslagen tillkom efter en proposition från den då ny tillträdde socialdemokratiska regeringen. Regeringen menade att det inte fanns stöd för att 1980 års skatteflyktslag lett till en oförutsebar beskattning och att lagen bland annat hade en preventiv funktion.⁸⁴ Samma år som skatteflyktslagen trädde i kraft tillsattes en kommitté för att utreda hur skatteflyktslagen skulle utformas med beaktande av förutsebarhet och samhällets behov av att motverka skatteflykt på ett effektivt sätt. Kommittén skulle enligt direktivet lägga särskild vikt vid att lagstiftningen skulle vara effektiv. Kommittén framhöll ett fortsatt behov en lagstadgad tolkningsanvisning i form av en lag mot skatteflykt eftersom övriga tolkningsmetoder i alla situationer inte ansågs kunna uppnå en likformig och rättvis beskattning.⁸⁵ Kommitténs betänkande ledde fram till en proposition som låg till

⁷⁹ Prop. 1985/86:49, s. 6 samt prop. 1987/88:150, bilaga 3, s. 30

⁸⁰ Dir. 1992:27

⁸¹ Prop. 1992/93:127, s. 49

⁸² SOU 1993:62, s. 82.

⁸³ Prop. 1996/97:170, s. 15 f.

⁸⁴ Prop. 1994/95:209, s. 34 f.

⁸⁵ dir. 1995:11 samt SOU 1996:44, s. 121 f.

grund för generalklausulens nuvarande lydelse. Generalklausulen i 2 § skatteflyktslagen har följande lydelse:

”Vid fastställande av underlag ska hänsyn inte tas till en rättshandling, om

- 1. Rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,*
- 2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,*
- 3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till förfarandet och*
- 4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte såsom det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.”*

Av tredje 3 § skatteflyktslagen följer att om 2 § skatteflyktslagen är tillämplig på ett förfarande ska beskattningen ske som om förfarandet inte genomförts. Om förfarandet framstår som en omväg i förhållande till det förfarande som ligger närmst till hands om man bortser från skatteförmånen, ska beskattningen ske som om förfarandet som ligger närmst till hands företagits. Av 1 § skatteflyktslagen framgår att lagen endast gäller kommunal och statlig inkomstskatt.

3.3.4 Avslutande kommentar om lagstiftningens utveckling

Som framgår av avsnitt 3.3.1 – 3.3.3 har skatteflyktslagen och dess föregångare varit omstridda. Pålsson menar att lagstiftningens utveckling har sin grund i den svenska rättskulturen och den samhällsliga kontext som behovet av att bekämpa skatteflykt växt fram ur. Vad gäller den svenska rättskulturen framhåller Pålsson att den lagstiftande makten haft en stark ställning i förhållande till den dömande makten. Detta förhållande har lett fram till en rättstillämpningskultur som varit särskilt bunden vid lagtext. Det har alltså varit svårt för domstolarna att enbart genom tolkning av skattelagstiftning angripa skatteflyktstransaktioner. Beträffande samhällskontexten som skatteflyktslagen växt fram i framhåller Pålsson samhällsdebatten som präglat hela 1900-talet. Denna debatt rörde krav på solidaritet, vilket förut-

satte att skattskyldige inte enbart höll sig inom skattelagstiftningens ramar utan även avstod från att skatteplanera.⁸⁶

Som framgått av de föregående avsnitten motiveras skatteflyktslagen främst av rättviseskäl. Lagstiftningen anses kunna leda till en likformig och rättvis beskattning. Det främsta argumentet emot en generalklausul mot skatteflykt är att beskattningen blir för oförutsebar. För att närmare förstå spänningen mellan dessa intressen är en genomgång av generalklausulen i 2 § skatteflyktslagen nödvändig.

3.4 Generalklausulens rekvisit

3.4.1 Väsentlig skatteförmån

Skatteflyktstransaktioner genomförs i syfte att uppnå en ekonomisk fördel genom att ingen eller endast jämförelsevis låg skatt behöver betalas. För att ett förfarande ska kunna angripas med stöd av 2 § skatteflyktslagen krävs det att förfarandet leder till en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige; se 2 § p. 1 skatteflyktslagen.⁸⁷

Förmånen utgörs av det överskjutande belopp som den skattskyldige skulle ha skattat för om förfarandet inte genomförts.⁸⁸ För att illustrera kan följande exempel lyftas fram. Transaktion A leder till beskattningskonsekvens C enligt skatteregel R. Om en skattskyldig genomför transaktion A och ytterligare en transaktion, transaktion B, är dock inte skatteregel R tillämplig. En lägre beskattning uppnås på detta sätt; beskattningskonsekvens D. Skillnaden mellan beskattningskonsekvens C och D utgör förmånen.

Hultqvist har anfört att en skatteförmån endast uppstår när ingen eller endast lägre beskattning sker till följd av en skattelagstiftning i jämförelse med beskattningen som sker genom skatteflyktslagen. Förfarandet som angrips hamnar nämligen utanför en viss skattereglerygning men beskattas med stöd av annan skattereglerygning i form av skatteflyktslagen. Den skatt som den skattskyldige ska betala enligt beskattningskonsekvens D är svår att jämföra med andra beskattningskonsekvenser som följer av andra skatteregler eftersom beskattningskonsekvens D faktiskt har sin grund i skattelag. Det blir därför svårt att säga att den skatt som ska utgå till följd av förfarandet är förmånligare än annan skatt som följer av andra skatteregler. Jämförelsen som ska göras blir därför med den beskattning som följer av skatteflyktslagen. För att skatteflyktslagen ska vara tillämplig krävs det dock att det går att fast-

⁸⁶ Pahlsson, 2016, s. 107 ff.

⁸⁷ Prop. 1980/81:17, s. 138 f. samt Ugglå och Carneborn, 2015, s. 56 f.

⁸⁸ Prop. 1996/97:170, s. 45.

ställa att en skatteförmån föreligger.⁸⁹ Rosander instämmer delvis i detta resonemang då hon menar att det många gånger krävs att rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen är uppfyllt för att det ska gå att avgöra om en skatteförmån föreligger. Rosander anser dock att det finns situationer där en skatteförmån kan föreligga även om förfarandet som lett fram till skatteförmånen inte strider mot lagstiftningens syfte enligt 2 § p. 4 skatteflyktslagen. Vidare menar Rosander att ett förfarande även kan strida mot lagstiftningens syfte enligt 2 § p. 4 skatteflyktslagen men inte anses leda till en skatteförmån.⁹⁰ Av förarbeten följer att denna problematik som presenterats av Hultqvist inte utgör ett problem i praktiken.⁹¹ Sett till HFD:s praxis är det få fall där 2 § p. 1 skatteflyktslagen diskuteras mer ingående.⁹²

I förarbeten har frågan om när skatteförmånen måste uppstå för att 2 § p. 1 skatteflyktslagen ska vara tillämplig uppmärksammas. Enligt förarbeten till skatteflyktslagen krävs det inte att skatteförmånen realiserats för att en skatteförmån ska anses föreligga om det aktuella förfarandet lett till att beskattningskonsekvenserna har skjutits upp. Det krävs dock att skatteförmånen faktiskt kan realiseras. Det faktum att en fördel i beskattningshänseende i framtiden kan leda till negativa beskattningskonsekvenser för den skattskyldige hindrar inte heller att en skatteförmån föreligger.⁹³

Det framgår inte direkt ur lagtexten eller av lagens förarbeten hur stor skatteförmånen måste vara för att vara ”väsentlig”. Rekvisitet var tidigare negativt utformat och förutsatte då att förfarandet skulle leda till en inte oväsentlig skatteförmån. Detta ledde till att rekvisitet ansågs uppfyllt redan vid belopp där skatteförmånen uppgick till 5 000 kr vilket ansågs vara processekonomiskt ofördelaktigt.⁹⁴

3.4.2 Direkt eller indirekt medverkan

2 § p. 2 skatteflyktslagen föreskriver att den skattskyldige, direkt eller indirekt, måste ha medverkat till förfarandet som lett till en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Den direkta medverkan består av att den skattskyldige själv vidtar rättshandlingarna som förfarandet består i. Vad gäller indirekt medverkan framgår det av förarbeten till skatteflyktslagen att en indirekt medverkan kan bestå i att ett aktiebolag som den skattskyldige är delägare i genomför förfarandet eller att en ställföreträdare till den skatt-

⁸⁹ Uggla och Carneborn, 2015, s. 60 samt Hultqvist, 1996, s. 672 f.

⁹⁰ Rosander, 2007, s. 103.

⁹¹ Prop. 1996/97:170, s. 45.

⁹² Se exempelvis RÅ 2001 ref. 66, RÅ 2001 ref. 188, RÅ 2009 ref. 31 och RÅ 2012 not. 9

⁹³ Prop. 1980/81:17, s. 28 prop. 1996/97: 170, s. 45.

⁹⁴ Prop. 1996/97:170, s. 45.

skyldige gör det.⁹⁵ Om vi återgår till exemplet som lyfts fram i föregående avsnitt krävs det alltså att en skattskyldig direkt eller indirekt medverkat till transaktionerna A och B vilket lett till en väsentlig skatteförmån för honom eller henne.

3.4.3 Motivet till förfarandet – det övervägande skälet

Ett karaktäristiskt drag för skatteflyktstransaktioner är, som nämnts ovan, att de genomförs i syfte att uppnå skattemässiga fördelar.⁹⁶ För att skatteflyktslagen ska vara tillämplig på ett förfarande krävs det att skatteförmånen utgjort det övervägande skälet till att förfarandet genomförts. Detta följer av 2 § p. 3 skatteflyktslagen. Även om rekvisitet har karaktären av att utgöra ett subjektivt rekvisit menar Pahlsson att rekvisitet bedöms på objektiva grunder.⁹⁷ När skatteflyktslagen infördes 1995 var rekvisitet formulerat på så sätt att det krävdes att skatteförmånen utgjorde det huvudsakliga skälet för förfarandet. I ett äldre motivuttalande uttrycktes det att förfarandet skulle framstå som betydelselöst utan skatteförmånen.⁹⁸ Uttalandet att förfarandet skulle framstå som betydelselöst utan skatteförmånen ledde till en restriktiv tillämpning av rekvisitet. I förarbeten till skatteflyktslagen framgår det att den tidigare formuleringen lett till att uppenbara skatteflyktsförfaranden inte kunnat beskattas med stöd av skatteflyktslagen. Detta eftersom förfarandena inte betraktades som meningslösa om man bortsåg från skatteförmånen. För att skatteflyktslagen även ska kunna tillämpas på förfaranden som delvis kan motiveras av andra skäl än för att uppnå en skatteförmån, har rekvisitet utformats till det nuvarande.⁹⁹ Det kan här framhållas Pahlsson har uttryckt att begreppet ”huvudsakligen” i jämförelse med begreppet ”övervägande” har kvantitativa skillnader i skatterättsliga sammanhang, där uttrycket ”huvudsakligen” kräver mer.¹⁰⁰

För att rekvisiten i 2 § p. 1-3 skatteflyktslagen ska vara uppfyllda krävs det alltså att den skattskyldige X direkt eller indirekt medverkat till transaktionerna A och B vilket lett till en väsentlig skatteförmån för honom eller henne.

⁹⁵ Prop. 1996/97:170, s. 41.

⁹⁶ Det hänger samman med att skatteflykt bland annat definieras som ett utnyttjande av skatteregler för att uppnå en skatteförmån; se prop. 1982/83:84, s. 10. I begreppet ”utnyttjande” kan det sägas finnas en viss avsikt och medvetenhet från den som företar transaktionerna.

⁹⁷ Pahlsson, 2016, s. 123.

⁹⁸ Prop. 1982/83:84, s. 21.

⁹⁹ Prop. 1996/97:170, s. 43.

¹⁰⁰ Pahlsson, 1999, s. 615 ff.

Det huvudsakliga motivet till att transaktionerna tillsammans genomförs eller att en av transaktionerna genomförs, är skatteförmånen som X får.

3.4.4 Lagstiftningens syfte

3.4.4.1 Allmänt om rekvisitet

Det rekvisit som oftast diskuteras i HFD:s avgöranden och som ofta blir avgörande om skatteflyktslagen är tillämplig eller inte, är rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen.¹⁰¹ Enligt rekvisitet krävs det att förfarandet som är föremål för bedömning står i strid med syftet med annan skattelagstiftning än skatteflyktslagen. Bestämmelsen föreskriver att syftet ska utläsas:

”[...] såsom det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.”

När skatteflyktslagen infördes 1995 var rekvisitet formulerat på så sätt att det krävdes att förfarandet stred mot lagstiftningens grunder. Rekvisitet fanns även med i 1980 års skatteflyktslag. Ändringen till nuvarande lydelse motiverades av att den äldre lydelsen gjorde rekvisitet svårt att tillämpa, vilket i sin tur gjorde lagen mindre effektiv. Problemet bestod i att rekvisitet ansågs vara oprecist till sin utformning och att tillämpningen av rekvisitet främst fick utläsas av motiven till skatteflyktslagen. Detta ansågs inte vara förenligt med förvaltningsdomstolarnas rättstillämpning då den främst var lagtextorienterad. Genom att i lagtexten lyfta fram hur rekvisitet ska tillämpas ansågs tillämpningen av rekvisitet kunna bli mer effektiv och förutsebar. Någon egentlig ändring av rekvisitet var alltså inte avsedd i och med omformuleringen.¹⁰²

Rekvisitet syftar till att den reglering som har kringgåts ska kunna beaktas i ett större sammanhang, vilket är anledningen till att förfarandet ska ställas mot lagstiftningens syfte. Den reglering som syftet ska utläsas ifrån är enligt förarbeten de bestämmelser som är aktuella eller har kringgåts genom förfarandet men även regler som allmänt gäller för bestämmandet av vad som är skattepliktig inkomst eller det som är avdragsgillt.¹⁰³

Genom att rekvisitet lägger fokus på skattebestämmelsernas allmänna utformning är det tänkt att förarbeten till de aktuella skattebestämmelserna ska få en underordnad ställning i förhållande till skattebestämmelsernas ordalydelse och de rättsgrundsatser som kommer till uttryck från dessa. Förarbe-

¹⁰¹ Se exempelvis RÅ 2001 ref. 66 och HFD 2012 ref. 6.

¹⁰² Prop. 1996/97:170, s. 38 ff.

¹⁰³ SOU 1996:44 s. 129 f.

tens betydelse för 2 § p. 4 skatteflyktslagen är dock inte försumbar utan förarbeten ska användas vid bedömningen när det råder oklarheter angående syftet.¹⁰⁴ Pålsson menar att syftet med skattebestämmelserna även kan utläsas genom att granska skattebestämmelsernas systematik i kombination med bestämmelsernas förarbeten.¹⁰⁵ Av förarbeten till skatteflyktslagen följer att det krävs att det finns klart fog för att ett förfarande strider mot en lagstiftnings syfte för att förfarandet ska kunna angripas med stöd av skatteflyktslagen.¹⁰⁶

Rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen ger uttryck för att det finns en skillnad mellan lagstiftningens syfte, såsom det kommer till uttryck i skattebestämmelserna, och skattebestämmelserna i sig. Detta har bland annat problematiserats av Hultqvist som ställer sig frågan om en sådan diskrepans verkligen kan finnas. Enligt Hultqvist torde lagstiftningens syfte inte ta sikte på något annat än det som kan beaktas genom ordinär skatterättslig tolkning av skattelagstiftning. Hultqvist menar att det inte går att klassificera ett förfarande som formellt sett giltigt enligt vissa skattebestämmelser men inte anse förfarandet materiellt riktigt, sett i förhållande till samma skattebestämmelsers syfte. Om så sker får syftet med bestämmelserna större tyngd än bestämmelserna själva.¹⁰⁷ Vidare menar Hultqvist att det ur HFD:s praxis inte går att säga att syftet utläses från de aktuella bestämmelserna då det framförallt är förarbeten till skattebestämmelserna som används för att utläsa syftet. Förarbeten får på så sätt större tyngd än bestämmelserna själva vid tillämpningen.¹⁰⁸

Ugglå och Carneborn framhåller att det av HFD:s praxis går att se hur HFD har tolkat lagstiftningens syfte direkt från de aktuella skattebestämmelserna i vissa mål. Ett exempel som lyfts fram är RÅ 2001 ref. 79 där en kommun, genom att överlåta ett rörelsedrivande bolag till ett av kommunen helägt dotterbolag mot en räntebärande revers, skapade ett upplägg där det rörelsedrivande bolagets vinst kunde kvittas mot avdragsgilla ränteutgifter i moderbolaget. Röntan som betalades till kommunen beskattades dock inte på grund av kommuners skattefrihet. Såväl Skatterättsnämnden som HFD fick ta ställning till om kommunen skulle bli skattskyldig för ränteintäkterna som kommunen mottog. Skatterättsnämnden, vars bedömning fastställdes av HFD, ansåg att rekvisiten i 2 § p. 1-3 skatteflyktslagen var uppfyllda, men däremot inte rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen. Skatterättsnämnden ansåg att skatteeffekten som förfarandet ledde till hade ett sådant samband

¹⁰⁴ Prop. 1996/97:170, s. 39 f.

¹⁰⁵ Pålsson, 2016, s. 123 f.

¹⁰⁶ SOU 1989:81, s. 50.

¹⁰⁷ Hultqvist, 1995, s. 408 f. samt Hultqvist, 2005, s. 309.

¹⁰⁸ Hultqvist, 2005, s. 319.

med kommuners skattefrihet att förfarandet inte kunde anses vara i strid med lagstiftningens syfte enligt 2 § p. 4 skatteflyktslagen.¹⁰⁹ Hultqvist menar dock att den slutsats som domstolen kom fram till likväl hade kunnat göras genom ordinär skatterättslig lagtolkning.¹¹⁰

Ett rättsfall som Hultqvist däremot menar visar tendenser till att syftet utlästs utifrån skattebestämmelsernas allmänna utformning är RÅ 2002 ref. 24. I målet hade aktieägarna i ett bolag ingått ett avtal om att en av aktieägarna skulle förvärva en ägarandel som översteg 90 procent av andelarna i bolaget. Avtalet syftade till att möjliggöra ett koncernbidrag enligt reglerna i 35 kap. IL. Övriga aktieägare skulle däremot förvärva konvertibla skuldebrev som efter konvertering skulle innebära att de uppnådde samma ägarandel som tidigare. Vid bedömningen av om rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen var tillämplig framhöll HFD att syftet med koncernbidragsreglerna är att koncernen inte ska beskattas hårdare än om det hade varit en enda skattskyldig. Reglerna är enligt förarbeten till för när bolagen i fråga framstår som ett enda bolag. Kravet på ett ägande om 90 procent för att kunna genomföra ett koncernbidrag anknuter enligt HFD till det faktum att dotterbolaget vid ett sådant ägande kan absorberas upp i moderbolaget. Resonemangen som HFD anförde har stöd i äldre förarbeten till koncernbidragsreglerna.¹¹¹ HFD ansåg inte att bolagen hade karaktären av att vara en enda skattskyldig och ansåg därför att rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen var uppfyllt. Hultqvist framhåller att resonemangen visserligen utgår från de aktuella skattebestämmelserna men att de främst kretsar kring förarbeten. Det faktum att det krävs en ägarandel om 90 procent för att kunna genomföra ett koncernbidrag enligt 35 kap. IL och inte 100 procent innebär att företagen inte är ett enda skattesubjekt. Att då dra slutsatsen att det finns ett krav utöver ägandet som innebär att bolagen ska framstå som ett skattesubjekt baserat på förarbetsuttalanden, ligger därför utanför skattebestämmelsernas allmänna utformning och ger på så sätt förarbeten företräde framför de aktuella skattebestämmelserna.¹¹²

3.4.4.2 Lagstiftarens passivitet och detalj- och specialregleringar

Som lyfts fram ovan vad gäller definitionen av skatteflykt, är en central del av skatteflyktsbegreppet att förfarandet inte varit avsett av lagstiftaren. Av detta följer att förfarandet inte kunnat förutses av lagstiftaren, då denne i sådana fall hade ingripit mot förfarandet genom att beakta det vid skattelag-

¹⁰⁹ Uggla och Carneborn, 2015, s. 73 f.

¹¹⁰ Hultqvist, 2005, s. 316 f.

¹¹¹ Prop. 1965:126, s. 24 f. och 51 f.

¹¹² Hultqvist, 2005, s. 318 f.

stiftningens utformning.¹¹³ Vid bedömningen om ett visst förfarande strider mot en lagstiftningens syfte beaktas därför lagstiftarens kännedom och eventuella passivitet i förhållande till ett förfarande. Detta framgår bland annat av rättsfallet RÅ 1994 ref. 56. I målet ansågs 1980 års skatteflyktslag inte vara tillämplig då det aktuella förfarandet i målet var ett allmänt känt förfarande och lagstiftaren hade inte ingripit mot det. I vilken utsträckning lagstiftarens kännedom och passivitet i förhållande till ett förfarande ska få en avgörande betydelse för skatteflyktslagens tillämpning och när lagstiftaren anses ha haft kännedom om ett förfarande är inte helt klar. Av förarbeten till skatteflyktslagen har det framhållits att förfarandet inte ska ha framgått av de aktuella skattebestämmelsernas förarbeten för att inte anses ha varit känd för lagstiftaren.¹¹⁴ Av praxis följer dock att även förfaranden som inte tas upp i förarbeten till en skattelagstiftning kan anses ha beaktats av lagstiftaren om ett lagstiftningsarbete har genomförts på området.¹¹⁵

En bedömning som i doktrin har anknutits till bedömningen om lagstiftarens kännedom och passivitet i förhållande till ett förfarande, är om lagstiftningen som förfarandet relateras till har detaljreglerats.¹¹⁶ Vad som avses med detta är att ett område reglerats på ett heltäckande sätt. I HFD:s praxis har detta lett till att rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen inte ansetts kunna tillämpas och i förarbeten har det framhållits att en sådan lagstiftningsteknik försvårar skatteflyktslagens tillämplighet.¹¹⁷ Detta hänger samman med att lagstiftaren får antas ha beaktat de förfaranden som inte fångats upp i en lagstiftning. Lagstiftaren kan då ha utelämnat sådana förfaranden eftersom de inte är nödvändiga för att uppfylla syftet med lagstiftningen.¹¹⁸

En detaljreglering kan många gånger ta sikte på ett specifikt problem som syftar till att hindra att en skattskyldig kringgår andra regler. Det kan då röra sig om en speciallagstiftning. En speciallagstiftning utgörs av en lagstiftning som syftar till att motverka utnyttjanden av en viss obalans i skattelagstiftningen.¹¹⁹ Enligt förarbeten till skatteflyktslagen är en allmän generalklausul mot skatteflykt tänkt som ett alternativ till speciallagstiftning för att undvika komplex och oöverskådlig skattelagstiftning. Det uttrycks en förhoppning om att kunna slopa sådan speciallagstiftning till förmån för en skatteflyktsklausul. Det framhålls att om en konflikt skulle uppstå mellan speciallagstiftningen och en allmän generalklausul mot skatteflykt, ska speciallagstift-

¹¹³ SOU 1989:81, s. 50, SOU 1996:44, s. 10 samt Rosander, 2007, s. 107 f.

¹¹⁴ Prop. 1980/81:17, s. 16.

¹¹⁵ Rosander, 2007, s. 88.

¹¹⁶ Rosander, 2007, s. 110.

¹¹⁷ Ugglå och Carneborn, 2015, s. 75 f., Holstad, 2010 s. 306, SOU 1998:1, s. 170 f. samt prop. 1998/99:15, s. 147.

¹¹⁸ Rosander, 2007, s. 88.

¹¹⁹ Lodin, kringgående av skattelagstiftning, 1976, s. 123.

ningen ha företrädare framför en allmän generalklausul mot skatteflykt. Detta i enlighet med *lex specialis*, även om speciallagstiftningen har karaktären av materiella skatteregler.¹²⁰ Detta hänger samman med att lagstiftaren kan ha haft avsikt att motverka skatteflykt men stöd av speciallagstiftning och då accepterat att vissa skattelättnader uppstår så länge en viss gräns inte överträds. Ett förfarande som inte överträder den gränsen kan enligt förarbeten då inte angripas med stöd av skatteflyktslagen oavsett syftet med förfarandet.¹²¹ Här bör det dock framhållas att det i förarbeten till reglerna om ränteadragsförbudet i 24 kap. 10 a- 10 f § § IL framhålls att skatteflyktslagen kan komma att angripas på ett visst förfarande som utgör ett kringgående av regleringen. Regleringen syftar i sig till att hindra utnyttjanden av rätten till avdrag för ränta enligt 16 kap. 1 § IL.¹²²

Rosander framhåller att speciallagstiftning förekommer och förfaranden som faller utanför sådan lagstiftning prövas mot skatteflyktslagen men att sådana förfaranden inte bör kunna uppfylla rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen. Enligt Rosander är en tillämpning av skatteflyktslagen som är begränsad till lagstiftning som inte är detaljreglerad fördelaktigt sett ur ett rätts-säkerhetsperspektiv.¹²³ Även Carneborn och Ugglan framhåller att det finns goda skäl för en sådan tillämpning.¹²⁴

Frågan om lagstiftarens passivitet i förhållande till ett förfarande som faller utanför en detaljreglering eller en speciallagstiftning har varit föremål för prövning i ett flertal mål hos HFD. I detta sammanhang kan RÅ 2001 ref. 12 lyftas fram. I detta förhandsbesked planerade fåmansbolaget X AB att erbjuda bolagets VD, tillika delägare, konvertibla vinstandelsbevis i bolaget i utbyte mot ett lån i valutan euro. Storleken på räntan som skulle utgå till följd av lånet var beroende av hur väl det gick för bolaget. Det Skatterättsnämnden samt HFD fick ta ställning till var om 3 § 12 mom. lag om (1947:576) om statlig inkomstskatt¹²⁵ kunde tillämpas på räntan som skulle utgå till delägaren, till följd av vinstandelslånet. Regleringen är en föregångare till nuvarande fåmansbolagsreglering i 57 kap. IL och har i doktrin karaktäriserats som en speciallagstiftning.¹²⁶ I den aktuella bestämmelsen framgick det att en utdelning på kvalificerade andelar skulle beskattas i inkomstslaget tjänst och därmed leda till en högre skatt för A än om beskattningen skett i inkomstslaget kapital. Enligt bestämmelsen skulle även såd-

¹²⁰ SOU 1975:77, s. 78 f.

¹²¹ Ds B 1978:6, s. 69.

¹²² Prop. 2008/09:65, s. 30 ff. och 53 f.

¹²³ Rosander, 2007, s. 88.

¹²⁴ Ugglan och Carneborn, 2015, s. 120.

¹²⁵ Lagen har upphävts genom lag om (1999:1230) ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229). Se närmre om denna reglerings samband med 57 kap. IL.

¹²⁶ Tjernberg, 1999, s. 114.

ana finansiella instrument utgivna från fåmansbolag som angavs i 27 § 1 mom. lag om statlig inkomstskatt, likställas med aktier i fåmansbolag. I 27 § 1 mom. lag om statlig inkomstskatt angavs dock endast vinstandelslån i svenska kronor. Skatterättsnämnden anförde att 3 § 12 mom. lag om statlig inkomstskatt inte var tillämplig på förfarandet och gick vidare till att bedöma om skatteflyktslagen var tillämplig. Vid bedömningen av om 2 § p. 4 skatteflyktslagen var tillämplig framfördes det att regleringen reviderats och genomgått omfattande förändringar. Förändringarna hade bland annat inneburit att avkastning på andelar i utländska juridiska personer omfattades regleringen. När förändringarna genomfördes behandlades dock inte hänvisningen till 27 § 1 mom. lag om inkomstskatt. Enligt nämnden borde förfarandet ha övervägts i samband med revideringen och förändringen. Rekvisitetet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen ansågs därför inte vara uppfyllt. Nämndens avgörande fastställdes senare av HFD.

I förhandsbeskedet RÅ 2001 ref. 66 fick Skatterättsnämnden och HFD ta ställning till om skatteflyktslagen var tillämplig på en underprisöverlåtelse av andelar i ett bolag som två fysiska personer genomfört via svenska bolag, till ett annat svenskt bolag. Det svenska köpbolaget ägdes indirekt av de skattskyldiga via utländska bolag. Reglerna i 53 kap. IL, som innebär att underprisöverlåtelser beskattas som om de skett till ett pris motsvarande marknadsvärdet, kunde inte tillämpas på förfarandet eftersom försäljningen inte skedde från de fysiska personerna själva. De skedde istället indirekt genom andra bolag. Nämnden ansåg däremot att rekvisiten § p. 1-3 skatteflyktslagen var uppfyllda. Vid bedömningen av om 2 § p. 4 skatteflyktslagen var tillämplig anförde Skatterättsnämnden att reglerna om underprisöverlåtelser tidigare endast tog sikte på underprisöverlåtelser som skedde direkt till utländska juridiska personer som överlåtaren hade ett ägarintresse i. Regeringen uppmärksammade dock att regleringen kunde kringgås genom att underprisöverlåtelser genomförs till svenska dotterbolag med utländska moderbolag som överlåtaren har ett ägarintresse i. Regleringen kom därför att ändras. Någon motsvarande ändring skedde dock inte vad gäller indirekta äganden från fysiska personer som genomför underprisöverlåtelser till svenska bolag, som i sin tur ägs av utländska moderbolag som överlåtaren har ett ägarintresse i. Vidare anförde Skatterättsnämnden att den aktuella regleringen uttryckligen reglerat vilka situationer en underprisöverlåtelse i skattehänseende ska betraktas ha skett till ett pris som motsvarar marknadsvärdet. Nämnden ansåg därför inte att rekvisitetet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen var uppfyllt. HFD gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde nämndens avgörande. Bedömningen i RÅ 2001 ref. 66 tangerades av RÅ 2001 not. 188 där ett liknande förfarande var föremål för bedömning. Skälen som anfördes för detta avgörande var i princip desamma som de i RÅ 2001 ref. 66.

Rosander framhåller att det av RÅ 2001 ref. 12, RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not. 188 går att se att det vid tillämpningen av 2 § p. 4 skatteflyktslagen har betydelse att den lagstiftning som eventuellt har kringgåts utgör en detaljreglering och en speciallagstiftning.¹²⁷ Ett nyare avgörande från HFD kan i det här sammanhanget lyftas fram; HFD 2012 ref. 6. I målet hade den skattskyldige genomfört ett förfarande som ledde till att reglerna om ränteavdragsförbudet i 24 kap. 10 a -10 f § § IL inte var tillämplig. Av förarbeten till dessa regler om ränteavdragsförbudet följer att reglerna syftar till att hindra olika skatteupplägg som utnyttjar rätten till avdrag för ränteutgifter enligt 16 kap. 1 § IL.¹²⁸ I målet fick Skatterättsnämnden och HFD ta ställning till om skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. Skatterättsnämnden, vars bedömning fastställdes av HFD, ansåg inte att rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen var tillämpligt. Skatterättsnämnden framhöll i målet att begränsningen i avdragsrätten enligt de aktuella reglerna är snäva och att det från dessa regler finns undantag där avdrag ska göras. Detta ansågs ha betydelse för bedömningen om 2 § p. 4 skatteflyktslagen var tillämplig. Nämnden påpekade att utformningen av reglerna för rätten till avdrag för ränta samt dess systematik talade för ett snävt tillämpningsområde för avdragsförbudet.

I detta sammanhang bör det framhållas, vilket framgår av domskälen till de nyssnämnda avgörandena, att HFD inte explicit tar upp lagstiftningarnas karaktär av speciallagstiftning. Fokus tycks primärt ligga på att lagstiftningarna är detaljreglerade, även om det inte klart går att säga att bedömningarna av dessa omständigheter inte går in i varandra.¹²⁹ Det går därför inte med säkerhet säga att utgångarna i målen påverkats av det faktum att de lagstiftningar som inte ansågs ha kringgåts i målen hade karaktären av speciallagstiftning. Att den lagstiftning som eventuellt har kringgåts varit en speciallagstiftning tycks dock ha beaktats i RÅ 1993 not. 372. Målet gällde om den äldre version av 3:12-regleringen, som i dåvarande bestämmelser endast gällde för aktiebolag, skulle kunna tillämpas på ett handelsbolag. HFD ansåg att dessa regler, som syftade till att motverka skatteflykt vad gäller fåmansbolag, inklusive fåmanshandelsbolag, hade blivit utförligt behandlade i lagstiftningsarbetet. Detta talade för att förfarande inte stred mot lagstiftningens syfte. Några klara uttalanden har dock inte gjorts av HFD angående vilken verkan det får för 2 § p. 4 skatteflyktslagens tillämpning att en lagstiftning har karaktären av en speciallagstiftning. Detta trots det som sägs i

¹²⁷ Rosander, 2007, s. 88 och 110 f.

¹²⁸ Prop. 2008/09:65, s. 30 ff.

¹²⁹ Ett liknande resonemang förs av Ugglå och Carneborn. Se Ugglå och Carneborn, 2015, s. 120.

förarbeten till skatteflyktslagen angående förhållandet mellan skatteflyktslagen och sådan speciallagstiftning.¹³⁰

Rättsfallen som angetts ovan i detta avsnitt¹³¹ måste ställas emot rättsfall där 2 § p. 4 skatteflyktslagen har ansetts tillämplig på förfaranden som fallit utanför liknande lagstiftningar som dem i rättsfallen ovan. Dessa lagstiftningar har reglerats på ett uttömmande sätt och i ett fall även utgjort en specialreglering. HFD har ändå har ansett att 2 § p. 4 skatteflyktslagen varit tillämplig. Här kan RÅ 2000 ref. 21 I och II lyftas fram.

I förhandsbeskedet RÅ 2000 ref. 21 I hade två bolag i samma koncern ingått ett kommissionsavtal. Enligt dåvarande skatteregler kunde en kommissionär redovisa sitt resultat i kommittentbolaget, utan att dåvarande koncernbidragsspärr aktualiserades. I fallet hade kommissionärsbolaget redovisat sitt resultat i kommittentbolaget. Kommittentbolaget var ett s.k. förlustbolag och hade innan förfarandet genomgått en ägarförändring. Upplägget föll utanför reglerna om den s.k. koncernbidragsspärren som begränsade möjligheterna att genomföra koncernbidrag efter ägarförändringar. Frågan i målet var dock om en beskattning som om koncernbidragsspärren var tillämplig kunde uppnås med stöd av skatteflyktslagen. Nämnden ansåg att rekvisiten i 2 § p. 1-3 skatteflyktslagen var tillämpliga. Vid bedömningen av om 2 § p. 4 skatteflyktslagen var tillämplig framhöll Skatterättsnämnden att reglerna om en spärr för möjligheterna att genomföra koncernbidrag syftade till att förhindra utnyttjanden av underskott i ett bolag. Detta eftersom sådana underskott kunde sparas och påverka bolagets resultat vid ett senare tillfälle. Vidare framhöll nämnden att regleringen var uttömmande. Trots detta ansåg nämnden att 2 § p. 4 skatteflyktslagen var tillämplig. Tre ledamöter var dock skiljaktiga då de inte ansåg att 2 § p. 4 skatteflyktslagen var tillämplig. De skiljaktiga ledamöterna anförde, med stöd i förarbeten, att vad som är utmärkande för skatteflyktsförfaranden är att de oftast inte förutsetts av lagstiftaren och att normala handlingsätt som leder till oavsedda förmåner främst ska förhindras genom materiell lagstiftning.¹³² Argumentationen utmynnade i att det inte kunde uteslutas att lagstiftaren behandlat förfarandet vid utformningen av regleringen om koncernbidragsspärren och då förfarandet var ett materiellt riktigt sätt att genomföra en inkomstöverföring på kunde inte förfarandet strida mot lagstiftningens syfte. HFD gjorde emellertid samma bedömning som Skatterättsnämndens majoritet. Ett justitieråd i HFD var dock skiljaktig och anförde att dåvarande regler om koncernbidragsspärren, på ett utförligt sätt reglerat vilka situationer som denna spärr

¹³⁰ SOU 1975:77, s. 78 f. och Ds B 1978:6, s. 69.

¹³¹ RÅ 1993 not. 372, RÅ 2001 ref. 12, RÅ 2001 ref. 66, RÅ 2001 not. 188 och HFD 2012 ref. 6

¹³² Prop. 1980/81:17, s. 16 och 20.

var tillämplig på och att det av förarbeten inte framgår att även inkomstöverföring genom kommissionärsförhållande bör behandlas på samma sätt som inkomstöverföring i form av koncernbidrag. Justitierådet anförde vidare att det visserligen finns skäl för att behandla de båda formerna för inkomstöverföring på samma sätt men att det skulle leda till en utvidgning av reglerna om spärren vid koncernbidrag med stöd av skatteflyktslagen. Att inte utvidga lagstiftningen på det sättet ansågs av ledamoten vara ett tyngre vägande skäl. Det bör här anmärkas att förfarandet som var föremål för bedömning i målet hade uppmärksammats av Wiman i skattenytt endast ett år efter det att reglerna om spärren för koncernbidrag trätt i kraft.¹³³

I förhandsbeskedet RÅ 2000 ref. 21 mål II avsåg ett helägt dotterbolag att lämna ett koncernbidrag till moderbolaget som översteg dotterbolagets skattepliktiga resultat. Koncernbidraget skulle möjliggöras genom ett ovillkorat aktieägartillskott från moderbolaget. Frågan i målet var om ett sådant koncernbidrag kunde lämnas med skatterättslig verkan. Ett liknande upplägg behandlades i RÅ 1989 ref. 31 där domstolen ansåg att koncernbidragsreglerna tillät ett sådant förfarande. Det beaktades i detta mål att regleringen på ett uttömmande sätt behandlat när koncernbidrag kan lämnas med sådan verkan att koncernbidraget blir avdragsgillt. Domstolen underkände emellertid förfarandet med stöd av 1980 års skatteflyktslagen. Skatterättsnämnden i RÅ 2000 ref. 21 mål II ansåg att förfarandet föranledde avdragsrätt enligt reglerna om koncernbidrag. Vid bedömningen av om förfarandet ändå skulle underkännas med stöd av skatteflyktslagen beaktade Skatterättsnämnden avgörandet från 1989 ref. 31 och anförde att reglerna om koncernbidrag uppdaterats efter 1989 års avgörande. Något hinder för att genomföra det aktuella förfarandet hade dock inte tagits in i den nya regleringen. Skatterättsnämnden ansåg därför att rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen inte var tillämpligt. HFD ansåg emellertid att de ändringar som genomförts efter RÅ 1989 ref. 31 inte ändrade på bedömningen som gjordes i det målet. Rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen ansågs därför vara uppfyllt.

Av rättsfallen i detta avsnitt går det att dra slutsatsen att lagstiftarens kännedom och passivitet i förhållande till ett förfarande har betydelse vid bedömningen om 2 § p. 4 skatteflyktslagen är tillämplig; framförallt om den lagstiftning som eventuellt har kringgåts reglerats på ett detaljerat sätt. Det faktum att den lagstiftning som eventuellt har kringgåts har karaktären av en speciallagstiftning tycks i praxis få betydelse. En sådan tillämpning vinner stöd av vissa förarbetsuttalanden till skatteflyktslagen där det framgår att skatteflyktslagens tillämplighet är begränsad i sådana fall. Även Rosander

¹³³ Wiman, 1994, s. 734.

framhåller att skatteflyktslagen bör tolkas på detta sätt.¹³⁴ HFD har dock inte explicit sagt att skatteflyktslagens tillämplighet begränsas i sådana fall varför rättsläget inte kan sägas vara helt klart. Vidare har det i förarbeten till kringgåenderegleringen angående avdragsförbudet i 24 kap. 10 a – 10 f § § IL uttalats att skatteflyktslagen kan vara tillämplig på vissa förfaranden som utgör kringgående av den regleringen.¹³⁵ Även om detta uttalande hör till annan skattelagstiftning än skatteflyktslagen skapar det viss osäkerhet kring om speciallagstiftning får sådan begränsande effekt för tillämpningen av 2 § p. 4 skatteflyktslagen.¹³⁶

Lagstiftarens kännedom och passivitet i förhållande till ett förfarande tycks enligt rättsfallen RÅ 2000 ref. 21 I och II, inte alltid hindra tillämpningen av 2 § p. 4 skatteflyktslagen. Detta trots att den lagstiftning som eventuellt har kringgåtts genom ett förfarande är en detalj- och specialreglering.¹³⁷ Vid en jämförelse mellan de rättsfall som presenterats i detta avsnitt där 2 § p. 4 skatteflyktslagen inte ansågs tillämplig och de rättsfall där rekvisitet ansågs vara tillämpligt, är det svårt att dra några klara slutsatser om vad som varit avgörande för rekvisitets tillämplighet.

3.4.5 Närmare om skatteflyktslagen och rättssäkerhet

Som nämnts i avsnitt 3.3.3 framgår det av förarbeten att en lag mot skatteflykt anses vara nödvändig för att uppnå en likformig och rättvis beskattning. Det framhålls dock att en sådan lagstiftning inte får vara så allmänt utformad att de skattskyldiga inte kan förutse sina rättshandlingar efter gällande skattelagstiftning. En sådan lagstiftning skulle nämligen leda till svårigheter för skattskyldiga att skatteplanera. Med beaktande av den praxis som utvecklats på 80-talet och första halvan av 90-talet menade kommittén att lagen främst skulle träffa sådana förfaranden som varit förknippade med ett stort risktagande för den skattskyldige. För de transaktioner där risktagandet inte är lika självklart framhöll kommittén förhandsbeskedsinstitutet som ett komplement till skatteflyktslagen för att skapa förutsebarhet.¹³⁸

Skatteflyktslagen har i doktrin kritiserats för att stå i strid med legalitetsprincipen av bland annat Hultqvist. Hultqvist menar att en tillämpning av skatteflyktslagen innebär en analogi och att den därför strider mot analogi-

¹³⁴ Rosander, 2007, s. 88.

¹³⁵ Prop. 2008/09:65, s. 30 ff. och 53 f.

¹³⁶ Ugglå och Carneborn, 2015, s. 119.

¹³⁷ Rosander, 2007, s. 88 och 110 ff.

¹³⁸ SOU 1996:44, s. 12 samt 121 f.

förbudet som utgör en del av legalitetsprincipen.¹³⁹ I förarbeten framgår det att lagen är tänkt att leda till en analog tillämpning av skattelag samtidigt som det i andra förarbetsuttalanden framgår att skatteflyktslagen endast möjliggör en tolkning av den lagstiftning som anses ha kringgåtts; som ett alternativ till andra tolkningsmetoder.¹⁴⁰ Rosander framhåller att en tillämpning av skatteflyktslagen inte nödvändigtvis utgör en analogi eftersom tillämpningen har stöd i lag; skatteflyktslagen. Denna ståndpunkt framhålls även av Tikka.¹⁴¹ Rosander anser dock att en tillämpning av skatteflyktslagen får en viss analogieffekt.¹⁴² Vidare menar Hultqvist att 2 § p. 2 och 4 skatteflyktslagen strider mot bestämdhetskravet eftersom han anser att rekvisiten är för obestämda.¹⁴³

På ett mer principiellt plan har skatteflyktslagen kritiserats för att inte tydligt dra en skiljelinje mellan vad som utgör skatteplanering och vad som utgör ett konstlat förfarande för att undgå beskattning som på så sätt utgör skatteflykt. Enligt Hultqvist kan denna otydlighet hänföra sig till den moraliska synen på skatteplanering som funnits i Sverige. Denna syn har inneburit att det ansetts moraliskt förkastligt att skatteplanera.¹⁴⁴ Ett liknande resonemang förs av Pålsson. Rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen är enligt förarbeten tänkt att vara ett objektiva rekvisit. Pålsson har dock kritiserat rekvisitet och dess tillämpning för att utgöra ett subjektivt rekvisit och för att leda till in casu-bedömningar. Pålsson menar att skatteflyktslagen är för oprecis och att tillämpningen av lagen därför bör ske med större försiktighet. Vidare anser Pålsson att det inte med säkerhet går att säga att tillämpningen av lagen inte baseras på politiska och känslomässiga föreställningar.¹⁴⁵ Tjernberg och Neway Herrman framhåller att det av praxis inte på ett tydligt sätt går att se några mönster i HFD:s tillämpning av skatteflyktslagen. De menar att det närmst är in casu-betonade bedömningar som gjorts av HFD, som inte skapar någon förutsebarhet i hur lagen ska tillämpas. En tillämpning av lagstiftningen som skapar förutsebarhet kan enligt Tjernberg och Neway Herrman förväntas av den högsta instansen på området, bland annat med tanke på att regleringen bygger på en generalklausul. Ett liknande resonemang förs av Bergström och Hultqvist där det framförallt är HFD:s bedömningar av 2 § p. 4 skatteflyktslagen som anses skapa dessa problem.¹⁴⁶

¹³⁹ Hultqvist, 2005, s. 321. Se även avsnitt 3.3.4 ovan.

¹⁴⁰ Prop. 1982/83:84, s. 19 samt SOU 1996:44, s. 121 f.

¹⁴¹ Tikka, 1996, s. 57.

¹⁴² Rosander, 2007, s. 82.

¹⁴³ Hultqvist, 2016, s. 737 f.

¹⁴⁴ Hultqvist, 2005, s. 304 f.

¹⁴⁵ Pålsson, 2016, s. 123 ff.

¹⁴⁶ Tjernberg och Neway Hermann, 2011, s. 167; Bergström, 2002, s. 292 samt Hultqvist, 2005, s. 319 f.

4 3:12-regleringen

4.1 Inledning

I avsnitt 3 har en närmre presentation getts av skatteflyktslagen. Som tagits upp i avsnitt 1.1 har skatteflyktslagen tillämpats på förfaranden som ansetts utgöra ett kringgående av 57 kap. IL, vilket mer konkret behandlas i avsnitt 5. För att läsaren ska få en förståelse för de rättsfall som presenterats i avsnitt 5 och problematiken kring att skatteflyktslagen tillämpas på förfaranden som faller utanför en sådan reglering, är en genomgång av 57 kap. IL:s karaktär och struktur nödvändig.

4.2 Allmänt om regleringen

Innan 1990 års skattereform beskattades fysiska personers inkomster efter en progressiv skattesats som gällde för samtliga inkomster som en fysisk person hade. Vid 1990 års skattereform gjordes en uppdelning mellan beskattning av förvärvsinkomster och kapitalinkomster som fortfarande gör sig gällande idag. För inkomst till följd av tjänst är beskattningen progressiv vilket beskattningen inte är när det kommer till kapitalinkomster, där beskattningen som utgångspunkt alltid sker till en skattesats om 30 procent.¹⁴⁷ Denna uppdelning ansågs kunna leda till en ökad benägenhet hos skattskyldiga att omvandla förvärvsinkomster till kapitalinkomster. Detta ansågs vara särskilt aktuellt beträffande andelsägare i bolag med ett fåtal ägare då det i sådana bolag är vanligt att ägarna också arbetar i bolaget. Delägare i sådana bolag skulle därmed helt eller delvis avstå från att ta ut marknadsmässig lön och istället ta ut ersättning i form av utdelning eller genom att sälja sitt innehav i bolaget. För det allmänna skulle det uppstå svårigheter att skilja mellan de inkomster som delägare i sådana bolag fått till följd av arbete i bolaget och de inkomster som dessa ägare fått till följd av sitt innehav i bolaget. För att förhindra en sådan beskattning föreskriver den s.k. 3:12-regleringen att en del av inkomsten till följd av försäljning av andelarna i ett fåmansbolag eller utdelning från ett fåmansbolag, ska beskattas i inkomstslaget tjänst enligt en schablon. Reglerna kan alltså sägas utgöra en form av specialreglering.¹⁴⁸

3:12-regleringen återfinns i 57 kap. IL som kompletteras av 56 kap. IL. Dessa kapitel består av regler som anger när ett bolag är att betrakta som ett

¹⁴⁷ Se 65 kap. 5 och 7 § IL.

¹⁴⁸ Prop. 1989/90:110, s. 467 f., SOU 2002:52, s. 109, prop. 2005/06:40, s. 35 f. samt Tjernberg, 1999, s. 114.

fåmansbolag, när kapitalinkomster till följd av andelar i fåmansbolag till viss del ska beskattas i inkomstslaget tjänst och hur beräkningen av detta ska göras.¹⁴⁹

Innan IL trädde i kraft återfanns fåmansbolagsreglerna i 3 § 12 mom. lag om inkomstskatt med tio olika stycken. Då 57 kap. IL numera innehåller omkring 49 olika bestämmelser framhåller Svensson att regleringen har gått från att vara av övergripande karaktär till en detaljreglering.¹⁵⁰ Att det rör sig om just en detaljreglering gör sig särskilt gällande beträffande de bestämmelser som rör när en andel i ett fåmansbolag ska betraktas som kvalificerad och därmed falla inom 57 kap. IL:s tillämpningsområde. Genom dessa bestämmelser, som återfinns i 57 kap. 3-7 c § § IL, görs ett försök att förhindra att en andelsägare i ett fåmansbolag hamnar utanför den beskattning som föreskrivs i 57 kap. IL genom olika ägar- och bolagskonstellationer. Denna lagstiftningsambition från lagstiftarens sida att försöka reglera området på ett uttömmande sätt får dock konsekvenser för tolkningen av de aktuella bestämmelserna.¹⁵¹

Reglerna i 57 kap. IL har kritiserats för att vara för komplexa och 1999 tillsattes en utredning med uppgift att bland annat förenkla regleringen då detta ansågs vara en fördel sett ur ett förutsebarhetsperspektiv och i längden även för företagsamheten i Sverige. Sedan reglernas införande har 23 ändringar genomförts i kapitlet. Ändringarna har framförallt genomförts i syfte att täcka upp luckor i lagstiftningen som bland annat upptäckts till följd av avgöranden från HFD.¹⁵² Tjernberg menar att detta hör samman med den tendens hos HFD att tolka skattelagstiftning efter ordalydelsen trots att tolkningen leder till ett resultat som inte är förenligt med lagstiftningens syfte. Trots de regeländringar som genomförts består kritiken angående regleringens komplexitet fortfarande.¹⁵³ Att reglerna är komplicerade kan bekräftas av antalet domar som varit föremål för prövning hos HFD. Mellan åren 1993 och 2014 utkom 87 domar från HFD som berörde tillämpningen av 57 kap. IL vilket bör ställas i jämförelse med de 54 avgöranden som berörde handelsbolag och de 36 avgöranden som berörde enskilda näringsidkare under samma tidsperiod. Under tidsperioden berörde omkring 20 procent av de förhandsbesked som lämnades 57 kap. IL.¹⁵⁴ Enligt Lindencrona visar ett stort antal förhandsbesked angående en viss reglering på att regleringen är oklar.¹⁵⁵

¹⁴⁹ Prop. 2005/06:40, s. 36.

¹⁵⁰ Svensson, 2015, s. 586.

¹⁵¹ Lodin, m.fl., 2015, s. 454 samt SOU 2016:75 s. 393.

¹⁵² Svensson, 2015 s. 582 f. samt Gunne, 2008, s. 672.

¹⁵³ Tjernberg, 2002, s. 13 samt Gunne, 2008, s. 672.

¹⁵⁴ Svensson, 2015, s. 583 f.

¹⁵⁵ Lindencrona, 1991/92, s. 334.

Att 3:12-regleringen frekvent är föremål för ett ”lappande och lagande” är i skrivandets stund aktuellt då utredningen om översyn av 3:12-reglerna i november 2016 utkom med sitt betänkande om hur reglerna bör vara utformade för att i största möjliga mån förhindra att tjänsteinkomster beskattas som kapitalinkomster. Utredningens förslag rör främst hur beräkningen av skatten ska gå till för kapitalinkomster till följd av andelar som omfattas av regleringen men även vissa ändringar beträffande när andel i fåmansbolag ska omfattas av regleringen.¹⁵⁶

4.3 3:12-regleringens materiella innehåll

Ett fåmansbolag definieras i 56 kap. 2 § IL som ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där färre än fem delägare äger mer än 50 procent av andelarna i bolaget. Ett bolag som har flera olika verksamhetsområden som är skilda från varandra och där en fysisk person har den faktiska bestämmanderätten i en viss verksamhetsdel och kan förfoga över den verksamhetens resultat, är också att betrakta som ett fåmansbolag. För att det ska röra sig om ett fåmansbolag krävs att det är fysiska personer som direkt eller indirekt äger andelar i bolaget. Om ett helägt dotterbolag ägs av ett fåmansbolag blir även dotterbolaget ett fåmansbolag. Vid beräkningen av antalet andelsägare räknas ägare som är närstående med varandra som en enda delägare enligt 56 kap. 5 § IL.¹⁵⁷ Vilka som omfattas av närståendekretsen framgår av 2 kap. 22 § IL.

En liknande definition finns även för fåmanshandelsbolag vilket följer av 56 kap. 4 § IL. I den fortsatta framställningen kommer begreppet ”fåmansbolag” att användas där även fåmanshandelsbolag innefattas om inget annat sägs. Definitionen av ett fåmansbolag är dock vidare när det kommer till 57 kap. IL vilket framgår av 57 kap. 3 § IL där det framgår att flera andelsägare kan betraktas som en enda andelsägare under vissa omständigheter.

Kärnan i 3:12-regleringen är bestämmelserna som rör när en uppdelad beskattning i inkomstslaget kapital respektive tjänst ska göras av inkomst som härrör från andelar i fåmansbolag. Det är vanligtvis dessa regler som är aktuella för förhandsbesked.¹⁵⁸ Som framgår av avsnitt 5 nedan är just dessa bestämmelser aktuella för majoriteten av de rättsfall där skatteflyktslagen tillämpats på ett förfarande som har ansetts utgöra ett kringgående av 3:12-regleringen. Den centrala bestämmelsen som reglerar detta är 57 kap. 4 § IL. Bestämmelsen ska därför behandlas närmare i detta avsnitt.

¹⁵⁶ SOU 2016:75, s. 17 ff.

¹⁵⁷ Lodin m.fl., 2015, s. 449 f.

¹⁵⁸ Svensson, 2015, s. 584.

För att beskattningen enligt 3:12-regleringen ska komma ifråga krävs det att en delägare eller en person som är närstående till en delägare i ett fåmansbolag varit aktiv i bolaget i viss omfattning. I 57 kap. 4 § IL kommer detta till uttryck på så sätt att andelar som en andelsägare i ett fåmansbolag äger måste vara kvalificerade. En andelsägares andelar är kvalificerade om denne eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning i fåmansbolaget under beskattningsåret eller något av de fem föregående åren, vilket följer av 57 kap. 4 § p. 1 IL. Detsamma gäller om andelsägaren eller en någon närstående till andelsägaren varit verksam i betydande omfattning i ett bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Anledningen till att även närstående till andelsägaren också omfattas av bestämmelsen är för att förhindra att en andelsägare kringgår reglerna genom att närstående till denne arbetar i dennes ställe och då agerar som en bulvan.¹⁵⁹

Vad gäller kriteriet att en andelsägare eller dennes närstående ska ha varit ”*verksam i betydande omfattning*” framgår det av förarbeten till regleringen att det innebär att en andelsägares arbete för bolaget eller dennes närståendes arbete haft stor betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Det rör sig alltså framförallt om en kvalitativ bedömning av de arbetsinsatser som utförts.¹⁶⁰ Dessa förarbetsuttalanden har fått genomslag i HFD:s praxis vilket bland annat framgår av RÅ 2000 not. 164 och RÅ 2002 ref. 21. Som framgår av lagtexten krävs det inte att andelsägaren eller dennes närstående är verksamma i betydande omfattning under beskattningsåret då andelarna i fåmansbolaget säljs eller vid en utdelning från bolaget utan det räcker med att detta skett någon gång under den femåriga karenstiden. Karenstidens syfte är att förhindra att en andelsägare i ett fåmansbolag med kvalificerade andelar lägger ner verksamheten så att andelarna avkvalificeras och därefter startar verksamheten på nytt. Karenstidens längd motiveras av att de inkomster som en andelsägare i ett fåmansbolag får till följd av utdelning eller vinst i ett fåmansbolag normalt inte utgörs av upparbetade inkomster eftersom det anses vara en alltför lång period att invänta på sådana inkomster till skillnad från när det rör sig om kapitalinkomster.¹⁶¹

Karenstiden har ett nära samband med det led i 57 kap. 4 § p. 1 IL som föreskriver att andelar i ett fåmansbolag är kvalificerade om andelsägaren eller dennes närstående är verksamma i betydande omfattning i ett fåmansbolag som bedriver ”*samma eller likartad verksamhet*”. Trots att karenstiden har löpt ut kommer alltså andelar i ett fåmansbolag fortsätta att betraktas som kvalificerade om verksamheten flyttats till ett annat fåmansbolag eller om

¹⁵⁹ SOU 2002:52, s. 323.

¹⁶⁰ Prop. 1989/90:110, s. 468 samt Rydin och Båvall, 2008, s. 66.

¹⁶¹ Lodin m.fl., 2015, s. 454 ff. samt SOU 2016:75, s. 76.

andelsägaren eller dennes närstående bedriver likartad verksamhet som i det första fåmansbolaget. Karenstiden börjar alltså inte löpa förrän verksamheten har upphört i fåmansbolaget där andelsägaren äger andelar och i andra fåmansbolag där verksamheten bedrivs.¹⁶² Rekvisitet syftar till att hindra att andelar i ett fåmansbolag inte betraktas som kvalificerade genom att verksamheten i ett bolag flyttas till ett annat fåmansbolag som ägs av andelsägaren eller dennes närstående, se RÅ 2010 ref. 11 I-V. Silfverberg framhåller att praxis har varit centralt för att klargöra begreppet samma eller likartad verksamhet eftersom förarbetsuttalanden angående begreppet är begränsade.¹⁶³ I förarbeten till regleringen framgår det att rekvisitets vaghet är nödvändigt för att regleringen ska vara effektiv. Det framhålls att det inte är möjligt eller gynnsamt ur varken ett rättssäkerhetsperspektiv eller ur effektivitetshänsyn att försöka reglera varje tänkbar situation som rekvisitet är tänkt att förhindra.¹⁶⁴ Av praxis från HFD framgår att bedömningen av om en verksamhet är samma eller likartad även kan göras på det fåmansbolag som överlåter sin verksamhet i förhållande till det bolag som är mottagare av verksamheten, se RÅ 2010 ref. 11 I-V.

Av 57 kap. 4 § p. 2 IL framgår att andelar i ett fåmansbolag även kan vara kvalificerade om andelsägaren eller närstående är verksamma i betydande omfattning i ett fåmansbolag som direkt eller indirekt ägs av det första fåmansbolaget. Enligt förarbeten är syftet med regeln att förhindra att en andelsägare i fåmansbolag genom ett indirekt ägande i ett fåmansbolag enbart beskattas inkomstslaget kapital när denne eller dennes närstående arbetar i fåmansbolaget. Utgångspunkten har alltså varit att bestämmelsen ska fungera som en form av komplement till 57 kap. 4 § p. 1 IL.¹⁶⁵

Om andelar i ett fåmansbolag anses vara kvalificerade kan utdelning eller kapitalvinst till följd av andelarna till viss del komma att beskattas i inkomstslaget tjänst om det överstiger ett gränobelopp som beräknas fram enligt 57 kap. 8 – 12 a § § IL. Som nämnts ovan är metoden för att dela upp tjänsteinkomsten och kapitalinkomsten schabloniserad.¹⁶⁶

¹⁶² Prop. 1989/90:110, s. 703.

¹⁶³ Silfverberg, 2009, s. 441

¹⁶⁴ SOU 2002:52, s. 315.

¹⁶⁵ Prop. 1995/96:109, s. 67 f.

¹⁶⁶ Lodin m.fl., 2015, s. 463 ff.

5 Fåmansbolagens skatteflykt

5.1 Inledning

Sedan 57 kap. IL instiftades 1999 har ett flertal rättsfall från HFD utkommit där HFD ansett att 2 § skatteflyktslagen varit tillämplig på ett förfarande som ansetts utgöra ett kringgående av en bestämmelse i 57 kap. IL. I avsnitt 5.4 behandlas även RÅ 2009 ref. 47 I där skatteflyktslagen inte ansågs vara tillämplig. Rättsfallet behandlas dock i det här kapitlet eftersom rättsfallet har beröringspunkter med RÅ 2009 ref. 47 II där skatteflyktslagen ansågs vara tillämplig.

5.2 Interna aktieöverlåtelser

5.2.1 RÅ 2009 ref. 31

Det första målet där HFD gjorde bedömningen att skatteflyktslagen var tillämplig på ett förfarande med interna aktieöverlåtelser är RÅ 2009 ref. 31. I detta förhandsbesked ägde T.O. andelar i fåmansbolaget Z AB som var kvalificerade enligt 57 kap. 4 § p. 1 IL. Tillsammans med sin fru ägde T.O. samtliga andelar i Z AB. Under år 2004 genomförde makarna en rad transaktioner. Makarna sålde andelarna Z AB till bolaget X AB, vilket bildades av makarna inför försäljningen och som makarna ägde till 100 procent. Försäljningen skedde till ett pris motsvarande omkostnadsbeloppet för andelarna. Andelarna i Z AB såldes strax därefter vidare av X AB till en extern köpare för ett pris som ledde till att en kapitalvinst uppstod för X AB. Då kapitalvinsten fortfarande fanns kvar i X AB sålde makarna vidare andelarna i X AB till fåmansbolaget Y AB för omkostnadsbeloppet. Detta bolag bildades av makarna före försäljningen och ägdes av makarna till 100 procent. Makarna startade därefter ett tredje fåmansbolag; X & Co, som köpte makarnas andelar i Y AB så att makarna gjorde en kapitalvinst till följd av försäljningen.

Då makarna sålde andelarna i Z AB till X AB utgjorde andelarna i X AB kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § p. 2 IL. Andelarna i Y AB var däremot inte kvalificerade när andelarna i X AB såldes vidare till Y AB då varken makarna eller deras närstående hade varit verksamma i betydande omfattning i Y AB eller i X AB. Arbete som kunde betraktas vara av betydande omfattning hade ju endast utförts i Z AB. Någon kvalificering av makarnas andelar i Y AB kunde heller inte komma i fråga till följd av rekvisitet angående samma eller likartad verksamhet, trots att det enligt RÅ 2010 ref. 11 I-

V framgår att även kapitalförvaltning för ett bolag kan leda till att det kapitalförvaltande bolaget anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Detta eftersom det var Y AB:s dotterbolag som förvaltade kapitalvinsten till följd av försäljningen i Z AB. Något motsvarande rekvisit angående samma eller likartad verksamhet finns inte beträffande indirekta äganden i 57 kap. 4 § p. 2 IL. Att andelar i ett sådant moderbolag inte kan betraktas som kvalificerades konstaterades av HFD i RÅ 2005 ref. 3.¹⁶⁷ I detta mål från 2005 framhöll HFD att det inte varit avsett att det skulle vara en sådan skillnad mellan 57 kap. 4 § p. 1 och 2 IL men att ordalydelsen i 57 kap. 4 § p. 2 IL var klar och att de situationer där andelar i ett fåmansbolag ska anses vara kvalificerade reglerats på ett uttömmande sätt vilket även framgår av RÅ 2001 ref. 5. I och med att andelarna inte kunde anses vara kvalificerade kunde något beskattning enligt 57 kap. IL inte ske.

Upplägget som genomfördes av makarna i RÅ 2009 ref. 31 hade tidigare behandlats i bland annat dåvarande riksskatteverkets hemställan till finansdepartementet, vilket även togs upp i 3:12-utredningens betänkande där bedömningen gjordes att förfarandet inte skulle aktualisera någon beskattning enligt 57 kap. IL. För att förhindra detta föreslog utredningen att betydelsen av begreppen ”*innehav*” och ”*verksamhet*” skulle utvidgas till att även träffa innehav och verksamhet i bolag som ingår i samma intressegemenskap som ett fåmansbolag.¹⁶⁸ Någon sådan ändring genomfördes dock inte när 57 kap. IL uppdaterades genom SFS 2005:1136. I propositionen som låg till grund för dessa lagändringar, som byggde på 3:12-utredningens betänkande, framhölls det att interna aktieöverlåtelser alltmer används i skatteplaneringssyfte och att detta måste motverkas.¹⁶⁹

Det allmänna ombudet hos skatteverket ansökte om förhandsbesked bland annat angående om T.O. skulle anses ha varit verksam i betydande omfattning i Y AB eller i dess dotterbolag alternativt om skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. Skatterättsnämnden i RÅ 2009 ref. 31 konstaterade att andelarna i Y AB inte var kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL och att någon beskattning i inkomstslaget tjänst därför inte kunde ske med stöd av 57 kap. IL. Någon närmre motivering eller hänvisning till RÅ 2005 ref. 3 gavs inte av Skatterättsnämnden. Vid bedömningen av om skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet ansåg Skatterättsnämnden att förfarandet hade genomförts till väsentlig del för att uppnå lägre beskattning. Vidare ansågs samtliga rättshandlingar i förfarandet ha genomförts inom ramen för makarnas kontroll, då de direkt eller indirekt ägt bolagen som genomfört transaktionerna när de själva inte genomfört dem. Rekvisiten i 2 § p. 1-3 skatteflykt-

¹⁶⁷ SOU 2016:75, s. 322.

¹⁶⁸ Dnr. Fi 2000/1468 samt SOU 2002:52, s. 316 ff. och 440 f.

¹⁶⁹ Prop. 2005/06:40, s. 58 ff., 78 f.

slagen ansågs därför vara uppfyllda. Vid bedömningen av om 2 § p. 4 skatteflyktslagen var tillämplig anförde Skatterättsnämnden att 57 kap. IL:s syfte är att förhindra att tjänsteinkomster beskattas som kapitalinkomster. Genom upprepade interna aktieöverlåtelser ansåg nämnden att makarna försökt undvika att en del av inkomsten till följd av försäljningen i Y AB beskattas i inkomstslaget tjänst. Nämnden framhöll att förfarandet som makarna genomfört behandlats i lagstiftningsärenden genom att finansdepartementet tidigare föreslagit hur reglerna bör ändras, vilket även behandlades i 3:12-utredningens förslag och att det i ovannämnda propositioner beaktats att interna aktieöverlåtelser kan användas i skatteplaneringssyfte. Nämnden ansåg emellertid inte att praxis angående lagstiftarens passivitet vid bedömningen av 2 § p. 4 skatteflyktslagen gav någon vägledning i fallet och att det inte fanns något klart stöd för att det aktuella förfarandet accepterats. Samtliga rekvisit i 2 § skatteflyktslagen ansågs därför vara uppfyllda. Skatterättsnämndens avgörande fastställdes av HFD.

5.2.2 HFD 2015 ref. 17 I och II

Det dröjde fram till 2015 tills nästa avgörande från HFD kom där skatteflyktslagen ansågs tillämplig på ett förfarande som bestod i interna aktieöverlåtelser. I förhandsavgörandet HFD 2015 ref. 17 I ägde A och B fåmansbolaget Gamla nordprojektering AB. Under 2008 överlät Gamla nordprojektering AB verksamheten i bolaget till fåmansbolaget Nya nordprojektering AB, som strax före verksamhetsöverlåtelserna hade bildats av A och B. Försäljningen skedde till ett pris som understeg marknadsvärdet för andelarna. A och B kom senare att äga 25 procent av andelarna i Nya nordprojektering AB som var kvalificerade då A och B var verksamma i betydande omfattning i bolaget. Två år senare sålde A och B sina andelar i Gamla nordprojektering AB till fåmansbolaget W & H som A och B bildat samma år. Försäljningen skedde till ett pris som understeg marknadsvärdet för andelarna i Gamla Nordprojektering AB, som hade vinstmedel sparade från när bolaget bedrev verksamheten som överlåtits till Nya projektering AB.

Som nämnts ovan är det sedan RÅ 2010 ref. 11 I-V klart att även kapitalförvaltning av den vinst som genererats av en verksamhet, faller under det som kan betecknas som ”*samma eller likartad verksamhet*” i 57 kap. 4 § p. 1 IL och att bedömningen av ”*samma eller likartad verksamhet*” kan göras i förhållande till det fåmansbolag som överlåter viss verksamhet. Gamla nordprojektering AB ansågs därför bedriva samma eller likartad verksamhet som Nya nordprojektering AB och någon karenstid började därför inte löpa innan W & H köpte upp gamla Nordprojektering AB då A och B var verksamma i betydande omfattning i Nya nordprojektering AB, vilket de fortsättningsvis avsåg att vara. När försäljningen av Gamla nordprojektering

AB genomförts blev andelarna i W & H kvalificerade med stöd av 57 kap. 4 § p. 2 IL, vilket medförde att det inte längre fick betydelse att de skattskyldiga var verksamma i betydande omfattning i ett bolag som bedrev samma eller likartad verksamhet som Gamla nordprojektering AB.¹⁷⁰ De skattskyldiga ställde frågan om skatteflyktslagen var tillämplig om de sålde andelarna i W & H under 2014 alternativt 2016 vilket i sådana fall skulle innebära att beskattning skulle ske såsom om andelarna varit kvalificerade. Skatterättsnämnden beaktade den bedömning som HFD gjort i RÅ 2005 ref. 3 och ansåg att andelarna i W & H inte var att betrakta som kvalificerade enligt 57 kap. 4 § p. 2 IL. Detta eftersom rekvisitet angående ”*samma eller likartad verksamhet*” inte gäller vid indirekta äganden enligt denna bestämmelse, vilket enligt nämnden innebar att andelarna skulle upphöra att vara kvalificerade beskattningsåret 2014. Vid bedömningen av om 2 § skatteflyktslagen var tillämplig ansåg nämnden att samtliga rekvisit i bestämmelsen var uppfyllda på förfarandet. Vad gäller 2 § p. 4 skatteflyktslagen hänvisade nämnden till RÅ 2009 ref. 31 och menade att det i målet aktuella förfarandet var likt det förfarande som var föremål för bedömning i RÅ 2009 ref. 31, där 2 § skatteflyktslagen ansågs vara tillämplig. Skillnaden mellan förfarandet i HFD 2015 ref. 17 I och RÅ 2009 ref 31 ansågs av nämnden vara att förfarandet i HFD 2015 ref. 17 I endast medförde en inkomstomvandling för tiden innan karenperioden men däremot inte under karenperioden. I och med att ägarna skulle fortsätta att vara aktiva i Nya nordprojektering AB ansåg Skatterättsnämnden att förfarandet dock skulle kunna upprepas. Nämnden ansåg därför att förfarandet skulle behandlas såsom förfarandet i RÅ 2009 ref. 31.

Två ledamöter i Skatterättsnämnden var skiljaktiga och ansåg att rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen inte var tillämpligt på förfarandet. Ledamöternas argumentation grundade sig i att 57 kap. IL inte är tänkt att leda till att alla arbetsinkomster som en andelsägare i ett fåmansbolag har beskattas i inkomstlaget tjänst och att 57 kap. IL på ett uttömmande sätt reglerat i vilka situationer andelar ska betraktas som kvalificerade, vilket framgår av RÅ 2001 ref. 5. Ledamöterna anförde att syftet med 57 kap. IL visserligen är att inkomster till följd av en andelsägares arbete ska beskattas i inkomstlaget tjänst och inte i inkomstlaget kapital, men att regleringens utformning visar att syftet inte varit att nå en fullständig uppdelning mellan förvärvsinkomster och kapitalinkomster. Detta eftersom beräkningen av det som ska beskattas i inkomstlaget tjänst i 57 kap. IL är schabloniserad. Detta förstärktes enligt ledamöternas mening av att bestämmelsen innefattar vaga rekvisit som kompletteras av en karenstid som sammantaget leder till att endast vissa arbetsinkomster omfattas av regleringen. Precis som majoriteten i

¹⁷⁰ SOU 2016:75, s. 324 f.

Skatterättsnämnden kom ledamöterna att jämföra förfarandet i det aktuella målet med förfarandet i RÅ 2009 ref. 31. Ledamöterna ansåg att det inte gick att dra några säkra slutsatser om att A och B:s förfarande utgjort ett kringgående av 57 kap. IL, till skillnad från förfarandet i RÅ 2009 ref. 31. Anledningen till detta var enligt ledamöterna att det i målet aktuella förfarandet endast ledde till att karenstiden började löpa. Förfarandet i RÅ 2009 ref. 31 ledde däremot till att andelarna i fåmansbolaget avkvalificerades direkt. Ledamöterna ansåg vidare att en tillämpning av skatteflyktslagen på det aktuella förfarandet skulle innebära att rekvisitet om ”*samma eller likartad verksamhet*” i praktiken även gör sig gällande i 57 kap. 4 § p. 2 IL vilket enligt ledamöterna inte skulle stämma överens med legalitetsprincipen då det skulle innebära en analog tillämpning av 57 kap. 4 § p. 2 IL. Sammantaget ansåg ledamöterna att förfarandet inte kunde strida mot lagstiftningens syfte enligt 2 § p. 4 skatteflyktslagen. HFD gjorde dock samma bedömning som majoriteten i Skatterättsnämnden och tillämpade skatteflyktslagen på det aktuella förfarandet.

Ett liknande förfarande var föremål för bedömning i HFD 2015 ref. 17 II där skatterättsnämndens motivering i stort var densamma som i HFD 2015 ref. 17 I. Samma ledamöter i Skatterättsnämnden var skiljaktiga som i HFD 2015 ref. 17 I med samma motivering som den som gavs i nyssnämnda mål. Även här fastställde HFD Skatterättsnämndens avgörande.

5.2.3 Doktrin angående RÅ 2009 ref. 31 och HFD 2015 ref. 17 I och II

HFD 2015 ref. 17 I och II har kommenterats av Tjernberg som till viss del instämmer med minoriteten i Skatterättsnämnden. Skillnaderna mellan 2015 års fall i jämförelse med RÅ 2009 ref. 31 ger stöd för att skatteflyktslagen inte är tillämplig på förfarandena i 2015 års fall. Tjernberg framhåller i detta sammanhang det problematiska i att bedömningen av lagstiftningens syfte många gånger blir subjektiv.¹⁷¹ Rättsfallen har även kommenterats med beaktande av bedömningen av lagstiftarens passivitets betydelse för rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen. Ugglå och Carneborn menar att det till följd av 2015 års avgöranden samt RÅ 2009 ref 31 är svårt att se någon enhetlig praxis beträffande hur lagstiftarens passivitet ska beaktas vid bedömningen.¹⁷² Beträffande RÅ 2009 ref. 31 menar Holstad däremot att man kan dra slutsatsen att lagstiftarens passivitet inte ensamt utesluter att 2 § p. 4 skatteflyktslagen är aktuell. Holstad menar att HFD:s avgörande kan tolkas som att förfarandet anpassats i sådan omfattning till reglerna i 57 kap. IL att lag-

¹⁷¹ Tjernberg, 2016, s. 372.

¹⁷² Ugglå och Carneborn, 2015, s. 84.

stiftaren inte kan anses ha accepterat förfarandet.¹⁷³ Gunne framhåller det problematiska i att den skattskyldige i RÅ 2009 ref. 31 haft fog för att tro att förfarandet accepterats eftersom motsatsen inte bekräftats efter det att förfarandet uppmärksammats i lagstiftningsärenden, men att ett förfarande inte av den anledningen kan läkas.¹⁷⁴

5.2.4 HFD 2016 ref. 61

I juni 2016 avgjordes HFD 2016 ref. 61 som rör interna aktieöverlåtelser. En omständighet som gör detta avgörande särskilt intressant är att Skatterättsnämnden och HFD:s bedömningar skiljer sig åt till skillnad från instansernas bedömningar i RÅ 2009 ref. 31 och HFD 2015 ref. 17 I och II.

Omständigheterna i förhandsavgörandet HFD 2016 ref. 61 var följande. L.J., ägde andelar i fåmansbolaget Z AB som uppgick till 45 procent av bolaget. L.J.:s andelar var kvalificerade enligt 57 kap. 4 § p. 1 IL eftersom L.J. var verksam i betydande omfattning i bolaget. Även L.J.: son var verksam i betydande omfattning i Z AB under året. Andelarna skulle därmed vara kvalificerade till och med beskattningsåret 2015 enligt den karenstid som följer av 57 kap. 4 § IL. 2010 förvärvade L.J. samtliga aktier fåmansbolaget X AB med det helägda dotterbolaget Y AB. Strax efter förvärvet sålde L.J. sina andelar i Z AB till Y AB vilket gjorde L.J.:s andelar i X AB kvalificerade enligt 57 kap. 4 § p. 2 IL. L.J.:s son kom senare att förvärva andelarna i Z AB från Y AB genom sitt helägda bolag Å AB. Å AB förvärvade även övriga andelar i Z AB, från bland annat en samarbetspartner till L.J. vars andelar var kvalificerade till och med utgången av år 2015. Samtliga transaktioner skedde under beskattningsåret 2010. L.J. ställde frågan om hans andelar var kvalificerade enligt 57 kap. IL vid ingången av år 2016 alternativt om 2 § skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet.¹⁷⁵

Skatterättsnämnden konstaterade att L.J.:s andelar i X AB upphört att vara kvalificerade vid utgången av beskattningsåret 2015 enligt 57 kap. 4 § IL. Vid bedömningen av om 2 § skatteflyktslagen var tillämplig menade nämnden att 2 § p. 1-3 skatteflyktslagen var tillämplig med hänvisning till HFD 2015 ref. 17 I och II. Vid bedömningen av om 2 § p. 4 skatteflyktslagen var tillämplig lyfte Skatterättsnämnden fram det faktum att L.J. inte efter förfarande skulle ha något aktieinnehav i Z AB eller i moderbolaget Å AB, till skillnad från förfarandena HFD 2015 ref. 17 I och II där den skattskyldige som skulle driva verksamheten vidare också ägde andelar i bolaget där verksamheten skulle fortsätta att bedrivas. L.J. skulle heller inte i fortsättningen

¹⁷³ Holstad, Skattenytt, 2010, s. 306.

¹⁷⁴ Gunne, 2010, s. 358.

¹⁷⁵ Richter, 2016, s. 303 f.

arbete i verksamheten vilket även det var en skillnad i förhållande till målen från 2015. Den avgörande frågan blev därför om förfarandet kunde anses strida mot lagstiftningens syfte trots att det var L.J.:s son som indirekt ägde Z AB och fortsättningsvis skulle vara verksam i betydande omfattning i det bolaget. Det skulle medföra att L.J. inte skulle kunna upprepa förfarandet. Att förfarandet skulle kunna upprepas var något som beaktades i avgörandena från 2015 och det faktum att förfarandet inte kunde upprepas i det aktuella fallet fick betydelse i Skatterättsnämndens bedömning. Dessa skillnader i förhållande till HFD 2015 ref. 17 I och II, framförallt det faktum att L.J.:s son skulle fortsätta driva verksamheten vidare, ansågs av nämnden tala för att förfarandet haft karaktären av ett generationsskifte. Nämnden ansåg därför inte att rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen var uppfyllt. I sin motivering hänvisade nämnden även till ett förarbetsuttalande som angav varför närstående beaktas vid bedömningen av om andelar är kvalificerade. Som nämnts i avsnitt 4.3 är syftet med detta att förhindra att reglerna kringgås genom att en närstående arbetar i andelsägarens ställe som en bulvan.¹⁷⁶ Det bör även påpekas att nämnden framhöll att det för skatteflyktslagens tillämpning inte var klart vilken betydelse det får att rekvisitet ”*samma eller likartad verksamhet*” endast beaktas vid direkta äganden men inte vid indirekta äganden enligt 57 kap. 4 § p. 1 och 2 IL då detta varit känt i och med RÅ 2005 ref. 3 och att detta avgörande inte föranlett någon lagändring.

Vad gäller frågan om rekvisiten i 2 § p. 1-3 skatteflyktslagen var uppfyllda gjorde HFD samma bedömning som Skatterättsnämnden. Instansernas bedömning skiljer sig dock åt vad gäller bedömningen av 2 § p. 4 skatteflyktslagen. Precis som Skatterättsnämnden framhöll HFD det aktuella förfarandets likheter med de förfarandena i HFD 2015 ref. 17 I och II samt RÅ 2009 ref. 31. Till skillnad från Skatterättsnämndens bedömning bedömde HFD att arbete som en närstående till en andelsägare i ett fåmansbolag utför bör behandlas som om andelsägaren utfört arbetet själv då detta enligt HFD är ett grundläggande syfte med 57 kap. 4 § IL. Av denna anledning ansåg HFD att förfarandet skulle behandlas på samma sätt som förfarandena i HFD 2015 ref. 17 I och II, och ansåg därmed att samtliga rekvisit i 2 § skatteflyktslagen var uppfyllda.

5.2.4.1 Doktrin angående HFD 2016 ref. 61

Utgången i HFD 2016 ref. 61 har kritiserats för att leda till ett orättvist utfall med beaktande av att L.J.:s samarbetspartner undgått beskattning trots att även han sålt sina andelar vidare till Å AB, med den skillnaden att hans aktier inte såldes via ett annat bolag och att ägaren till Å AB inte var hans närstående. Enligt Richter, som var L.J.:s ombud i målet, sålde L.J. sina andelar

¹⁷⁶ SOU 2002:52, s. 323.

via ett annat bolag för att uppnå samma skatteeffekt som sin samarbetspartner då en direkt försäljning hade lett till en högre beskattning på grund av närståendeanknytningen som anges i 57 kap. 4 § IL. Richter menar att det inte kan ha varit lagstiftarens avsikt att en försäljning av andelar i ett fåmansbolag som sker i genom ett annat fåmansbolag till en närstående av kommersiella skäl, ska beskattas hårdare än om försäljningen skett direkt från en andelsägare till en extern part eftersom lagstiftningen i sådana fall kan uppfattas som orättvis. Målet kan enligt Richters mening inte heller jämföras med varken RÅ 2009 ref. 31 eller HFD 2015 ref. 17 I och II. Detta eftersom L.J. helt saknat ägarintresse i bolagen där verksamheten drivits vidare och han avsåg heller inte att vara verksam fåmansföretaget där verksamheten skulle fortsätta att bedrivas.¹⁷⁷

5.3 Efterverkningar

De rättsfall som tagits upp i 5.1-5.2 har legat till grund för ett förslag till en ändring i 57 kap. 4 § IL som presenterats av utredningen om översyn av 3:12-reglerna. Förslaget innebär att rekvisitet om *”samma eller likartad verksamhet”*, som enligt nuvarande reglering endast blir aktuellt vid direkta äganden enligt 57 kap. 4 § p. 1 IL, även ska gälla vid indirekta äganden. Förslaget innehåller dock ett undantag för rekvisitet *”samma eller likartad verksamhet”* vid såväl direkta som indirekta äganden. Detta undantag ska då gälla när annan närstående än andelsägarens make är verksam i betydande omfattning i ett fåmansbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det fåmansbolag som andelsägaren äger andelar i. Detta undantag syftar till att underlätta generationsskiften.¹⁷⁸

5.4 Återbetalning av aktieägartillskott

5.4.1 RÅ 2009 ref. 47 I

År 2009 utkom två rättsfall som båda gällde återbetalning av villkorade aktieägartillskott och huruvida 3:12-regleringen omfattade ett sådant tillskott, alternativt om motsvarande beskattning kunde uppnås med stöd av skatteflyktslagen. I RÅ 2009 ref. 47 I fick förvaltningsdomstolarna ta ställning till om den skattskyldige P.B. skulle kunna ta emot en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott från fåmansbolaget T AB utan att beskattas i enlighet med 3:12-regleringen. P.B. ägde hälften av andelarna i T AB. Då P.B. förvärvade sin andel i bolaget förvärvade han även en fordran gentemot bolaget. Priset som P.B. betalade för andelarna understeg fordringsbeloppet med

¹⁷⁷ Richter, 2016, s. 312 ff.

¹⁷⁸ SOU 2016:75, s. 32, 382 ff. samt 393 f.

ett betydande värde. Efter förvärvet omvandlade P.B. fordran till ett villkorat aktieägartillskott. P.B. var därefter verksam i betydande omfattning i bolaget. Fyra år senare genomförde T AB en utbetalning till P.B. som han bokförde som en återbetalning av aktieägartillskottet, vilket möjliggjordes av P.B.'s arbetsinsatser i bolaget. Kammarrätten anförde att utbetalningen rent civilrättsligt utgjort en återbetalning av ett aktieägartillskott vilket inte träffas av 3:12-regleringen. Vid frågan om skatteflyktslagen var tillämplig anförde kammarrätten att förfarandet medförde en skatteförmån för P.B. som han medverkat till i syfte att undvika beskattningen som följer av 3:12-regleringen. Rekvisiten i 2 § p. 1-3 skatteflyktslagen ansågs därför vara uppfyllda. Vid bedömningen av om 2 § p. 4 skatteflyktslagen var tillämplig anförde kammarrätten att det av HFD:s praxis från 80-talet följer att återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska behandlas som en återbetalning av ett lån i skatterätten. Enligt kammarrätten måste den praxis ha varit känd för lagstiftaren när 3:12-regleringen infördes varför domstolen inte ansåg att rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen var tillämplig. Även HFD ansåg att T AB:s utbetalning inte omfattades av 3:12-regleringen och vad gäller frågan om skatteflyktslagens tillämplighet gjorde HFD samma bedömning som kammarrätten.

5.4.2 RÅ 2009 ref. 47 II

I RÅ 2009 ref. 47 II var omständigheterna snarlika dem i RÅ 2009 ref. 47 I. Den fysiska personen G.I. ägde samtliga andelar i bolaget A. Bolaget A ägde indirekt samtliga andelar i E AB. E AB kom att förvärva samtliga andelar i J AB. I samband med E AB:s förvärv av J AB köpte G.I. en rätt till återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott från J AB. Två år efter förvärvet genomförde J AB återbetalningen av aktieägartillskottet till G.I. Bolaget hade året dessförinnan mottagit koncernbidrag. G.I. hade varit verksam i betydande omfattning i koncernen.

Precis som i RÅ 2009 ref. 47 I konstaterade HFD att återbetalningen av aktieägartillskottet inte kan betraktas som utdelning inom ramen för 57 kap. IL. Beträffande skatteflyktslagens tillämplighet ansåg HFD att samtliga rekvisit i 2 § skatteflyktslagen var uppfyllda. HFD:s resonemang kring skatteflyktslagens tillämplighet är dock relativt kort och någon tydlig uppdelning av vilken del av domstolens resonemang som hör till respektive rekvisit i 2 § skatteflyktslagen finns inte. Resonemanget som domstolen anförde angående skatteflyktslagens tillämplighet rör främst att det aktuella förfarandet gjorts i syfte att kringgå beskattningen enligt 57 kap. IL. Detta eftersom I.G. haft kontroll över såväl J AB som hela koncernen och att återbetalningen av det villkorade aktieägartillskottet möjliggjorts genom koncernbidraget som lämnats till J AB. Två ledamöter i HFD var skiljaktiga och anförde att den

praxis som utvecklats angående återbetalning av villkorade aktieägartillskott är etablerad och har medfört en handel med rätter till återbetalning av villkorade aktieägartillskott. Enligt de två ledamöterna måste detta ha varit känt för lagstiftaren när 3:12-regleringen instiftades och förfarandet kan därför inte anses strida mot lagstiftningens syfte.

5.4.3 Doktrin angående RÅ 2009 ref. 47 I och II

Precis som i RÅ 2009 ref. 31 kan betydelsen av lagstiftarens kännedom och passivitet i förhållande till ett förfarande vid bedömningen av 2 § p. 4 skatteflyktslagen diskuteras beträffande RÅ 2009 ref. 47 I och II. Som nämnts ovan i avsnitt 5.2 framhöll Skatterättsnämnden i RÅ 2009 ref. 31 att det av praxis inte fanns något klart stöd för att förfarandet i det målet hade accepterats. Med beaktande av RÅ 2009 ref. 47 I kan det enligt Christensson och Samuelson vara så att det krävs en någorlunda etablerad praxis för att lagstiftaren ska anses ha sådan kännedom som gör att 2 § p. 4 skatteflyktslagen inte är aktuell.¹⁷⁹ Av förarbeten till skatteflyktslagen framgår dock att det är ett utmärkande drag för skatteflyktsförfaranden att de inte förutsetts av lagstiftaren och att de därför inte behandlats i förarbeten till lagstiftningen som eventuellt har kringgåts.¹⁸⁰

Vidare framhåller Christensson och Samuelson en skillnad mellan RÅ 2009 ref. 31 på ena sidan och RÅ 2009 ref. 47 I och II på andra sidan som kan ha haft betydelse för utgångarna i målen. Lagstiftarens kännedom i RÅ 2009 ref. 47 I och II är hänförlig till när lagen som anses ha kringgåts tillkom medan den i RÅ 2009 ref. 31 gäller lagstiftarens passivitet efter det att lagen instiftats.¹⁸¹ Holstad framhåller att RÅ 2009 ref. 47 I ger stöd för att det inte genom skatteflyktslagen går att täppa till en lucka i en lagstiftning som i övrigt är detaljreglerad. Till följd av den skatterättsliga behandlingen av villkorade aktieägartillskott, som skiljer sig från den civilrättsliga behandlingen, har andelsägare i fåmansbolag kunnat motta utdelning som bestått i upparbetade medel. Med tanke på att 3:12-regleringen på ett heltäckande sätt är tänkt att förhindra att upparbetade medel tas upp i inkomstslaget kapital menar Holstad att en lucka i 3:12-regleringen uppstått. Anledningen till att utgången i RÅ 2009 ref. 47 II blev annorlunda menar Holstad beror på den karaktär av ett kringgåendeförfarande som förfarandet i målet hade. Vid en jämförelse mellan de båda målen och vid en granskning av RÅ 2009 ref. 31 tycks det vara så att desto mer konstlat ett visst förfarande är, desto längre ifrån lagstiftningens syfte är förfarandet eftersom en lagstiftning

¹⁷⁹ Christensson och Samuelson, 2010, s. 234 f.

¹⁸⁰ Prop. 1980/81:17, s. 16.

¹⁸¹ Christensson och Samuelson, 2010, s. 234 f.

normalt tar sikte på vissa typfall.¹⁸² Detta resonemang vinner visst stöd av Tjernberg som påpekar att skillnaden mellan utgångarna i målen kan ha berott på att utbetalningen av det villkorade aktieägartillskottet i RÅ 2009 ref. 47 II möjliggjordes genom ett koncernbidrag från ett av de bolagen som den skattskyldige kontrollerade. Tjernberg framhåller dock svårigheten i att skilja utgångarna i målen åt.¹⁸³

5.5 Kapitalförsäkringsfallet – RÅ 2010 ref. 51

2010 avgjorde HFD målet RÅ 2010 ref. 51 som berörde ett indirekt ägande i ett fåmansbolag via en utländsk kapitalförsäkring. Omständigheterna i målet var dem att den i Sverige skattskyldiga fysiska personen G.H. tecknat en kapitalförsäkring hos ett utländskt försäkringsbolag. Av försäkringsvillkoren följde att G.H. hade rätt att förfoga över det verkliga värdet i försäkringen. Året efter försäkringen tecknats förvärvade försäkringsbolaget, på uppdrag av G.H., andelar i det Luxemburgska bolaget A SA. Detta bolag förvärvade i sin tur samtliga andelar i ett annat bolag från Luxemburg; B SA. Samma år som A SA förvärvade andelarna i B SA kom B SA att bilda det svenska fåmansbolaget Finansstyrning AB. I detta svenska bolag kom G.H. att vara verksam i betydande omfattning. Året efter det att B SA bildat finansstyrning AB sålde bolaget aktierna vidare. Försäljningen medförde en betydande vinst för B SA. I och med att G.H. formellt sett inte ägt andelarna i varken A SA, B SA eller Finansstyrnings AB kunde en beskattning enligt 3:12-regleringen inte komma i fråga. HFD fick dock ta ställning till om förfarandet kunde angripas genom skatteflyktslagen.

HFD anmärkte att kapitalförsäkringen som G.H. hade saknade ett försäkringsmässigt värde i och med att försäkringsmomentet endast bestod av 1 procent av det kapital som G.H. investerat och eftersom de investeringar som genomförts skett i onoterade bolag vilket endast värderades till förvärvskostnaden. G.H. hade dock till följd av försäkringsvillkoren en rätt att förfoga över det verkliga värdet i försäkringen. Trots denna brist på försäkringsmässigt värde har försäkringen haft karaktären av en kapitalförsäkring vilket vinner stöd av RÅ 1994 not. 20 där försäkringsmomentet i försäkringen var 1 procent. I fråga om G.H. fått en väsentlig skatteförmån enligt 2 § p. 1 skatteflyktslagen anförde HFD att G.H. fått en sådan förmån genom att han via kapitalförsäkringen kunnat tillgodogöra sig värdet av kapitalvinsten utan att en del av vinsten beskattats i inkomstslaget tjänst. Det verkliga

¹⁸² Holstad, 2010, s. 304 ff.

¹⁸³ Tjernberg, 2010, s. 398.

värdet av andelarna i A SA ökade ju nämligen i och med vinsten som uppstod för B SA vid försäljningen av Finansstyrning AB. Vad gäller 2 § p. 2-3 skatteflyktslagen anförde HFD att G.H. medverkat till förfarandet och att förvärven av A SA och B SA varit meningslösa om de inte varit för skatteförmånen. HFD gick vidare till att bedöma om förfarandet kunde sägas strida mot 3:12-regleringens syfte enligt 2 § p. 4 skatteflyktslagen. Domstolen menade att G.H. genom kapitalförsäkringen kunnat erhålla inkomst som genererats till följd av hans arbete i ett fåmansbolag, utan att behöva skatta i inkomstlaget tjänst. Samtliga rekvisit i skatteflyktslagen ansågs därför vara uppfyllda och G.H. kom att beskattas som om han ägt och sålt andelarna i Finansstyrning AB direkt med stöd av 3 § skatteflyktslagen.

Utgången i målet har i doktrin framhållits som förväntad med tanke på 3:12-regleringens allmänna syfte att beskatta inkomster till följd av arbete i inkomstlaget kapital.¹⁸⁴

¹⁸⁴ Ugglar och Carneborn, 2015, s. 81.

6 Analys och slutsatser

6.1 Inledning

Detta kapitel i framställningen avser att mer konkret besvara frågeställningarna som framgår av avsnitt 1.2, utifrån det som presenterats i förgående avsnitt. Frågeställningarna är följande:

1. Har tillämpningsområdet för 57 kap. IL utvidgats med stöd av skatteflyktslagen? På vilket sätt kommer denna utvidgning i sådana fall till uttryck?
2. Om tillämpningsområdet för 57 kap. IL har utvidgats med stöd av skatteflyktslagen, hur förhåller sig denna utvidgning i sådana fall till krav på rättssäkerhet?

Avsnitt 6.2. avser att besvara den första frågeställningen. Avsnitt 6.3 avser att besvara den andra frågeställningen.

6.2 Utvidgning av 57 kap. IL?

6.2.1 Analys

När skatteflyktslagen tillämpas på ett förfarande beskattas förfarandet enligt skatteflyktslagen och inte enligt annan lagstiftning. Som framgår ovan sker beskattningen dock som om annan skattelagstiftning faktiskt vore tillämplig. Skatteflyktslagens tillämpning är beroende av annan skattelagstiftnings syfte och om förfarandet som är föremål för bedömning strider mot detta syfte. Som redovisats ovan i avsnitt 2 kan en lagstiftnings syfte i vissa situationer beaktas vid tolkning av en bestämmelse även om tolkningsresultatet kan anses vara extensivt i förhållande till bestämmelsens språkliga betydelse. För att kunna besvara om skatteflyktslagen utgör en utvidgning av 57 kap. IL måste det därför uteslutas att en tillämpning av skatteflyktslagen inte endast utgör en form av tolkning och tillämpning av annan skattelagstiftning med tillkommande rekvisit i form av de som anges i 2 § p. 1-3 skatteflyktslagen.

Som framhållits i avsnitt 3.3.3 framgår det av förarbeten till skatteflyktslagen att lagen är tänkt att utgöra en lagstadgad tolkningsanvisning när övriga tolkningsmetoder inte räcker till för att uppnå en rättvis och likformig beskattning. Detta skulle i sådana fall innebära att skatteflyktslagen inte utgör

en utvidgning av annan skattelagstiftning utan endast en form av extensiv tolkning av skattelagstiftning som har stöd i lag. Här kan dock det faktum att en tillämpning av skatteflyktslagen kan leda till ett tolkningsresultat som faller utanför en bestämmelses språkliga betydelseområde lyftas fram. Generellt innebär tolkning av en bestämmelse att bestämmelsens juridiska betydelse uttyds. Resultatet kan dock inte bli sådant att ett förfarande eller en omständighet, som rent språkligt utesluts av bestämmelsen, omfattas av dess tillämpningsområde. Att ett sådant resultat kan uppnås med skatteflyktslagen förtar dess karaktär av en form av tolkningsmetod. En tillämpning av skatteflyktslagen uppvisar likheter med analogier, vilket enligt vissa förarbetsuttalanden även tycks ha varit en åsyftad effekt av skatteflyktslagen. Som framgår av avsnitt 2.3 innebär en analogi att en reglering tillämpas på en omständighet eller ett förfarande som om den vore tillämplig trots att omständigheten eller förfarandet faller utanför lagstiftningen. Om en tillämpning av skatteflyktslagen kan sägas utgöra en analogi kan frågan om skatteflyktslagens utvidgande effekt enkelt besvaras med ett jakande svar eftersom analogier innebär en form av utvidgning av en lagstiftning. Det går dock inte utan svårigheter att klassificera en tillämpning av skatteflyktslagen som en analogi eftersom tillämpningen har stöd i lag. Effekten blir dock densamma vilket också uttryckts i doktrin. Skatteflyktslagen kan alltså sägas ha en utvidgande funktion på annan skattelagstiftning.

Som framhållits i avsnitt 3.3.2 har det uttalats i förarbeten till skatteflyktslagen att lagen inte är tänkt att ha en utvidgande funktion. Det framgår att lagen istället är tänkt att ha en kompletterande funktion till annan skattelagstiftning när sådan lagstiftning kringgås på ett sätt som inte varit avsett av lagstiftaren eller som accepterats av denne. Det framgår även att det endast är förfaranden som genomförs i syfte att uppnå skattemässiga fördelar som skatteflyktslagens kompletterande funktion ska gälla emot. Som framgår i avsnitt 3.4.4.2 argumenterade ett skiljaktigt justitieråd i målet RÅ 2000 ref. 21 I på ett sätt som har beröringspunkter med förarbetsuttalandet. Justitierådet anförde att en tillämpning av skatteflyktslagen i det aktuella målet skulle innebära att skatteflyktslagen utvidgade tillämpningsområdet för den lagstiftning som ansågs ha kringgåts. Grunden för detta var enligt justitierådet att lagstiftningen på ett uttömmande sätt reglerat de situationer som skulle omfattas av lagstiftningen. Förfarandet ansågs därför ha accepterats av lagstiftaren. Ett liknande resonemang fördes av de skiljaktiga ledamöterna i Skatterättsnämnden i HFD 2015 ref. 17 I och II, vilket jag kommer återkomma till nedan. Som framgått i avsnitt 3.4.4.2 har det faktum att en skattelagstiftning på ett uttömmande sätt reglerat en viss situation fått betydelse i HFD:s praxis i fråga om rekvisitet i 2 § p. 4 skatteflyktslagen varit uppfyllt. Detta eftersom lagstiftaren då har ansetts ha accepterats förfarandet. Förarbetsuttalandet samt de skiljaktiga ledamöternas definition av en ut-

vidgning av skattelagstiftning med stöd av skatteflyktslagen tycks utgå från att en utvidgning av skattelagstiftning med stöd av skatteflyktslagen endast är aktuell när förfarandet som angrips får anses ha varit avsett eller accepterat av lagstiftaren. Skatteflyktslagen leder dock som nämnts ovan till att ett förfarande beskattas som om förfarandet faktiskt omfattats av den skattelagstiftning som förfarandet anses ha kringgått. Detta innebär en form av utvidgning av den aktuella skattelagstiftningen alldeles oavsett om förfarandet varit avsett eller accepterats av lagstiftaren eller inte. Detta eftersom förfarandet inte går att angripa utan stöd av skatteflyktslagen, som i sin tur angriper förfarandet genom att det ställs mot annan skattelagstiftnings syfte.

En relevant fråga i sammanhanget är om skatteflyktslagens utvidgande effekt är permanent eller inte. Detta eftersom lagstiftaren till viss del förväntas agera när denne fått kännedom om ett förfarande som denne vill ska omfattas av en viss reglering. Detta följer av att lagstiftarens kännedom och passivitet i förhållande till ett förfarande kan få en begränsande effekt för tillämpningen av 2 § p. 4 skatteflyktslagen. Genom att HFD kommer med ett avgörande där skatteflyktslagen tillämpas på ett förfarande får det antas att lagstiftaren får kännedom om förfarandet. Den utvidgande effekten som skatteflyktslagen då får i och med avgörandet skulle därför kunna vara tidsbegränsad eftersom fortsatt passivitet skulle kunna innebära en acceptans i förhållande till förfarandet. Praxis visar dock att lagstiftarens passivitet inte per automatik utesluter en tillämpning av skatteflyktslagen vilket talar för att skatteflyktslagens utvidgande effekt inte behöver vara tillfällig. Som framgår i avsnitt 3.4.4.2 tog HFD i RÅ 2000 ref. 21 II ställning till om ett förfarande kunde angripas med stöd av skatteflyktslagen. Ett liknande förfarande som var föremål för bedömning hade angripits med stöd av 1980 års skatteflyktslag i RÅ 1989 ref. 31. Lagstiftningen som ansågs ha kringgåtts genomgick förändringar efter 1989 års avgörande men lagstiftningen anpassades dock inte efter 1989 års avgörande. Trots detta ansågs skatteflyktslagen vara tillämplig på ett liknande förfarande. Detta talar för att en utvidgning av skattelagstiftning med stöd av skatteflyktslagen inte nödvändigtvis behöver vara tillfällig.

För att närmare precisera hur 3:12-regleringen utvidgats till följd av skatteflyktslagen är det, som nämnts i avsnitt 1.3, centralt att titta på HFD:s avgöranden där skatteflyktslagen tillämpats på förfaranden som har ansetts falla utanför 3:12-regleringen. Detta eftersom 2 § skatteflyktslagen är en generalklausul vilket gör att den rättspraxis som utvecklas av HFD får särskild betydelse för hur lagen ska uppfattas och tillämpas. Som framgår av avsnitt 5 ovan har HFD vid sex tillfällen tillämpat skatteflyktslagen på förfaranden som har ansetts utgöra ett kringgående av 3:12-regleringen från år 1999 till år 2016. Prejudikatens räckvidd är dock svår att fastställa eftersom omstän-

digheterna i målen är säregna. Vidare är det svårt att dra några klara slutsatser utifrån HFD:s domskäl.

Genom upprepade interna aktieöverlåtelser lyckades den skattskyldige i RÅ 2009 ref. 31 omedelbart avkvalificera sina andelar i ett fåmansbolag. Andelarna som såldes hade dock varit kvalificerade om 57 kap. 4 § p. 2 IL hade innefattat motsvarande rekvisit om ”*samma eller likartad verksamhet*” som återfinns i 57 kap. 4 § p. 1 IL. I och med att skatteflyktslagen tillämpades på förfarandet kan rekvisitet ”*samma eller likartad verksamhet*” sägas gälla för 57 kap. 4 § p. 2 IL på sådana förfaranden som var aktuella i målet. De förfaranden som behandlades i HFD 2015 ref. 17 I och II var liknande det i RÅ 2009 ref. 31 men i 2015 års mål medförde transaktionerna som de skattskyldiga genomförde inte en omedelbar avkvalificering, utan karenstiden i 57 kap. 4 § IL var tvungen att beaktas. I 2015 års mål fortsatte de skattskyldiga att bedriva verksamheten fast i andra bolag. De skattskyldiga i målen skulle alltså endast vara verksamma i betydande omfattning i dessa andra bolag men däremot inte i koncernerna som skulle säljas vidare. I och med de interna överlåtelsemenade HFD att karenstiden började löpa från den tidpunkt då dotterbolagen ägdes direkt och de skattskyldiga upphörde att vara verksamma i betydande omfattning. Detta eftersom det då inte längre spelade någon roll att de skattskyldiga var verksamma i betydande omfattning i de andra bolagen som bedrev samma eller likartad verksamhet som dotterbolagen. Det berodde på att 57 kap. 4 § p. 2 IL inte innehåller rekvisitet om ”*samma eller likartad verksamhet*”. Då skatteflyktslagen ansågs vara tillämplig i det här fallet innebär det att rekvisitet om ”*samma eller likartad verksamhet*” kan sägas göra sig gällande även i denna situation trots att 57 kap. 4 § p. 2 skatteflyktslagen inte har något sådant rekvisit. I och med HFD 2016 ref. 61 gäller detta även när det är en närstående som fortsätter att bedriva verksamheten vidare i ett bolag utanför koncernen som den skattskyldige äger. Dessa rättsfall om interna aktieöverlåtelser är säregna och det är därför svårt att dra några generella slutsatser angående prejudikatets räckvidd. Rättsfallen visar dock tendenser till att utvidgningen överlag träffar kapitalinkomster till följd av andelar i fåmansbolag som en andelsägare får, trots att denne inte varit verksam i betydande omfattning i fåmansbolaget eller dess dotterbolag, såvida dotterbolaget bedriver samma eller likartad verksamhet som ett bolag som ägs och bedrivs av andelsägaren eller dennes närstående.

Vad gäller RÅ 2009 ref. 47 II är det än svårare att säga vilken räckvidd prejudikatet har. Detta med tanke på likheterna som fallet visar med RÅ 2009 ref. 47 I där skatteflyktslagen inte ansågs vara tillämplig eftersom förfarandet måste antas ha varit känt av lagstiftaren. Det är möjligt att det faktum att återbetalningen av aktieägartillskottet i målet möjliggjordes genom kon-

cernbidrag från bolag som den skattskyldige kontrollerade var avgörande. Återbetalningen av aktieägartillskottet i RÅ 2009 ref. 47 I möjliggjordes dock av den skattskyldiges arbetsinsatser i bolaget som genomförde återbetalningen vilket gör det svårt att se varför koncernbidraget i RÅ 2009 ref. 47 II skulle ha sådan avgörande betydelse. Förfarandet i RÅ 2009 ref. 47 II tycks dock ha anpassats i sådan omfattning efter beskattningskonsekvenser enligt 57 kap. IL att skatteflyktslagen ändå ansågs var tillämplig i det målet. Förfaranden som är exakt likadana som det i RÅ 2009 ref. 47 II beskattas som om förfarandet omfattades av 57 kap. IL med stöd av skatteflyktslagen, vilket innebär en form av utvidgning av 57 kap. IL.

När det gäller RÅ 2010 ref. 51 är det svårt att säga att 57 kap. IL, med stöd av skatteflyktslagen, generellt utvidgats till att även gälla situationer där en skattskyldig har inflytande över ett fåmansbolag genom en kapitalförsäkring. I målet tycks kapitalförsäkringens försäkringsmässiga värde och andra villkor i försäkringen ha fått betydelse för skatteflyktslagens tillämplighet. Om kapitalförsäkringen haft ett högre försäkringsmässigt värde och därmed haft en starkare karaktär av en försäkring är det möjligt att utgången blivit en annan eftersom den skattskyldige faktiskt inte äger fåmansbolaget; varken direkt eller indirekt. Av domskälen går det dock inte att dra denna slutsats med säkerhet varför utvidgningen av 57 kap. IL med stöd av skatteflyktslagen kan sägas vara begränsad till förfaranden som det i målet.

6.2.2 Sammanfattande kommentar och slutsats

När skatteflyktslagen tillämpas på ett förfarande sker beskattningen rent lagtekniskt enligt skatteflyktslagen. För att skatteflyktslagen ska vara tillämplig krävs det dock att förfarandet står i strid med annan skattelagstiftnings syfte. Skatteflyktslagen tillämpas dock inte om förfarandet kan beskattas enligt den lagstiftningen vars syfte ska utläsas. På så sätt kan lagstiftningens syfte få en utfyllande verkan på lagstiftningen genom skatteflyktslagen. En tillämpning av skatteflyktslagen kan sägas utgöra en lagstadgad analogi och när den tillämpas på förfaranden som anses stå i strid med 57 kap. IL:s syfte sker en form av utvidgning av regleringen i detta kapitel i IL. Denna utvidgning behöver enligt praxis inte endast vara tillfällig.

Rättsfallen RÅ 2009 ref. 31, RÅ 2009 ref. 47 II, RÅ 2010 ref. 51, HFD 2015 ref. 17 I och II samt HFD 2016 ref. 61 visar att 57 kap. IL vidgats genom skatteflyktslagen till att även omfatta sådana förfaranden som de i målen. Dessa förfaranden skulle annars hamnar utanför 57 kap. IL. På grund av att förfarandena i målen är säregna och att det föreligger svårigheter i att dra några generella slutsatser av HFD:s domskäl, är det svårt att säga om utvidgningens omfattning är större än vad som framgår av förfarandena i

dessa mål. Rättsfallen RÅ 2009 ref. 31, HFD 2015 ref. 17 I och II samt HFD 2016 ref. 61 visar dock tendenser till att utvidgningen överlag träffar kapitalinkomster i fåmansbolag som en andelsägare har trots att denne inte varit verksam i betydande omfattning i fåmansbolaget eller dess dotterbolag. Detta om dotterbolaget bedriver samma eller likartad verksamhet som ett bolag som ägs och bedrivs av andelsägaren eller dennes närstående.

6.3 Utvidgningen av 57 kap. IL och rättssäkerhet

6.3.1 Analys

För att en utvidgning av 3:12-regleringen med stöd av skatteflyktslagen ska kunna sägas vara förenlig med krav på rättssäkerhet krävs det att skatteflyktslagen i sig uppfyller dessa krav. Som framhållits i avsnitt 1.3 kan rättssäkerhetsbegreppet delas in i en formell och materiell del där förutsebarhet respektive etik och rättvisa gör sig gällande. Som behandlats i föregående avsnitt innebär en tillämpning av skatteflyktslagen att ett förfarande beskattas som om annan skattereglering än skatteflyktslagen vore tillämplig trots att regleringen inte är tillämplig. Eftersom effekten blir att lagstiftningen får ett tillämpningsområde som inte framgår av själva regleringen, skapar det oförutsebarhet vilket kan sägas vara ett huvudargument mot att lagstiftning vidgas på detta sätt. Som framhållits tidigare har lagen kritiserats för att strida mot legalitetsprincipens analogiförbud. I och med att legalitetsprincipen bör ses som en form av riktlinje och det faktum att beskattning med stöd av skatteflyktslagen faktiskt sker med stöd av lag är det svårt att säga om skatteflyktslagen står i strid med legalitetsprincipen. Ur förutsebarhetssynpunkt blir dock effekten nästintill densamma på grund av skatteflyktslagens allmänna utformning, vilket framförts i doktrin. Se avsnitt 3.4.5 ovan.

Som framhållits i avsnitt 3.3.2 har det i förarbeten till skatteflyktslagen lyfts fram argument som talar för att skatteflyktslagen förhindrar oförutsebar lagstiftning. Detta eftersom skattelagstiftning på inkomstskatteområdet, utan skatteflyktslagen, skulle behöva uppdateras varje gång en lucka i lagstiftningen upptäcks vilket skulle skapa en oöverskådlig lagstiftning. Här bör det dock beaktas att detta tycks ske trots att skatteflyktslagen finns, om man ser till 3:12-regleringen som ”lappas och lagas” frekvent efter de luckor i lagstiftningen som upptäcks. Lagstiftning som införs för att täcka luckor i lagstiftningen behöver heller inte vara utformade så att varje situation ordagrant regleras i och med att domstolarna, genom teleologiska tolkningsmetoder med stöd i förarbeten eller genom systematiska tolkningsmetoder, många gånger kan göra extensiva tolkningar.

Ur rättvisesynpunkt kan skatteflyktslagen vara nödvändig för att uppnå en likformig beskattning mellan skattskyldiga. Det faktum att en skattskyldig, genom exempelvis flera olika transaktionskedjor och genom olika bolagskonstellationer, hamnar utanför en skattelagstiftning på inkomstskatteområdet kan uppfattas som orättvist. Detta kan skada allmänhetens förtroende för såväl skattelagstiftningen som hela skattesystemet. Detta anser jag vara ett starkt vägande skäl för skatteflyktslagens existens. Detta skäl hindrar dock inte att lagen bör vara utformad och tillämpad på ett sådant sätt att skattskyldiga kan förutse konsekvenserna av sina handlingar. Då skatteflyktslagen grundar sig på en generalklausul och därmed är vag till sin utformning, är det svårt för enskilda att endast genom en läsning av skatteflyktslagen kunna förutse konsekvenserna av sina handlingar. Lagens utformning kan dock bidra med viss flexibilitet vilket gör lagen effektiv. Om lagstiftningen brister i effektivitet bidrar inte lagstiftningen med en rättvisare beskattning. Enligt min mening väger dock bristerna i förutsebarhetshänseende över de effektivitetsvinster som uppnås genom skatteflyktslagens vaghet. Detta beror framförallt på otydligheterna som finns angående hur 2 § p. 4 skatteflyktslagen ska uppfattas och tillämpas.

Att rekvisitet föreskriver att syftet med lagstiftningen som eventuellt har kringgåts ska bestämmas utifrån skattebestämmelsernas allmänna utformning eller de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet, skapar viss förvirring vilket också framförts i doktrin; se ovan i avsnitt 3.4.4.1. Vad som menas med rekvisitets formulering går inte att utläsa endast utifrån lagtexten och förarbeten till skatteflyktslagen. Rekvisitets formulering är tänkt att leda till större förenlighet med legalitetsprincipen genom att syftet i hög utsträckning utläses från bestämmelserna. Som framgår av avsnitt 3.4.4 tycks syftet främst utläsas från regleringars förarbeten. Ur förutsebarhetshänseende är detta problematiskt med tanke på att det av lagtexten inte framgår att syftet kan utläsas från förarbeten utan det anges bara att syftet ska utläsas från lagtext. Detta kan framstå som mycket förvirrande för skattskyldiga och det kan ha gjort det svårt för de skattskyldiga som avsett eller planerat att genomföra sådana förfaranden som de i målen som presenterats i avsnitt 5, att kunna förutse att skatteflyktslagen skulle kunna tillämpas på sådana förfaranden. 3:12-regleringen är i sig komplex och om det som står i sådan lagstiftning inte räcker till, utan en skattskyldig måste söka sig till att utläsa syftet med regleringen utifrån förarbeten, leder det till svårigheter för enskilda att kunna anpassa sina transaktioner efter lagstiftningen. Skatteflyktslagens vaghet och framförallt otydligheterna i 2 § p. 4 skatteflyktslagen kan sägas visa brister i utvidgningen av 57 kap. IL med stöd av skatteflyktslagen. Detta eftersom skattskyldiga måste haft svårigheter att förutse att skatteflyktslagen skulle komma att till-

lämpas på det sätt som som rättsfallen i avsnitt 5 visar. Oklarheterna i hur skatteflyktslagen ska tillämpas kan dock delvis repareras genom tydlig vägledning från HFD. Generalklausulen i skatteflyktslagen lämnar stort utrymme för domstolar; framförallt HFD, att klargöra hur lagen ska tillämpas. Skattskyldiga måste därför granska HFD:s praxis för att kunna uttyda hur skatteflyktslagen ska tillämpas. Av rättssäkerhetsskäl blir det därför viktigt att domstolens avgöranden är förutsebara och kan uppfattas som rättvisa i och med det ingrepp som uttagandet av skatt innebär. Detta blir särskilt påtagligt när en skattskyldig agerat inom ramen för annan skattelagstiftning än skatteflyktslagen. Skatteflyktslagens utformning kan alltså, ur ett rättssäkerhetsperspektiv, sägas vara beroende av att HFD:s praxis är förutsebar och etisk försvarbar för att en sådan utformning ska anses vara motiverad. I doktrin har dock HFD:s avgöranden i skatteflyktsmålen kritiserats för att vara subjektiva och sakna tydliga mönster. Även genomgången av praxis i 3.4.4.2 visar på otydligheter i HFD:s praxis. Skattskyldiga som avsett eller planerat att genomföra sådana förfaranden som de i målen som presenterats i avsnitt 5, torde därför ha haft svårigheter att avgöra om skatteflyktslagen var tillämplig på dessa förfaranden eller inte.

Vad gäller 2 § p. 4 skatteflyktslagens tillämplighet visar praxis att lagstiftarens kännedom om en lucka i lagstiftningen får betydelse för bedömningen. Detta eftersom lagstiftaren då kan komma att anses ha accepterat förfaranden som går ut på att utnyttja en sådan lucka, om denne inte anpassat skattelagstiftningen efter luckan. HFD:s praxis visar dock att lagstiftarens kännedom och passivitet i förhållande till ett förfarande inte alltid innebär att förfarandet accepterats av lagstiftaren. Av HFD:s praxis är det dock svårt att utläsa när sådana omständigheter får avgörande betydelse för skatteflyktslagens tillämpning. Vidare kan HFD:s praxis till viss del anses gå emot förarbetsuttalanden där det angetts att det är ett karaktäristiskt drag för skatteflykt att lagstiftaren inte haft kännedom om ett förfarande, vilket bland annat innebär att förfarandet inte förekommit i förarbeten till den lagstiftning som kringgåts. Att HFD inte följt dessa förarbetsuttalanden och inte närmare motiverat varför, är problematiska sett ur formell rättssäkerhetssynpunkt.

Vid bedömningen om lagstiftarens kännedom och passivitet i förhållande till ett förfarande, vägs det även in om en lagstiftning reglerats på ett uttömmande sätt. Lagstiftningen utgör då en detaljreglering. Att detta vägs in i bedömningen beror på att lagstiftaren i ett sådant fall får anses ha beaktat de situationer som kan täckas av regleringen för att syftet med lagstiftningen ska uppnås. För att underlätta förståelsen för de fortsatta resonemangen i denna analys kan det dock vara motiverat att skilja bedömningen om lagstiftarens kännedom och passivitet i förhållande till ett förfarande, från omständigheten att lagstiftningen som eventuellt har kringgåts är en detaljregle-

ring. Ur materiell rättssäkerhetssynpunkt är det önskvärt att skatteflyktslagen inte kan tillämpas på förfaranden som anses utgöra ett kringgående av en lagstiftning som reglerats på ett uttömmande sätt. Detta oberoende av om lagstiftaren haft faktisk kännedom om det aktuella förfarandet eller inte. Det beror på den inskränkning i skattskyldigas äganderätt som statens uttagande av skatt faktiskt innebär. Som nämnts ska skyldigheten att betala skatt grunda sig i lag. Om lagstiftaren på ett heltäckande sätt har reglerat vilka omständigheter och förfaranden som ska omfattas av en reglering för att uppnå syftet med regleringen, men denne dock lämnat ute en situation som hade behövts omfattas för att syftet med lagstiftningen ska uppnås, kan det då tyckas att denne bör få stå för det misstaget. Detta blir särskilt relevant vad gäller situationer där det är en speciallagstiftning som eventuellt har kringgåts genom ett förfarande. Trots att det inte klart kan sägas att en sådan omständighet får en begränsande effekt på skatteflyktslagens tillämpning, är en sådan tillämpning motiverad ur materiell rättssäkerhetssynpunkt. Detta då lagstiftaren i sådana situationer får anses ha täckt upp de situationer som behövs för att förhindra skatteflykt på det område som regleringen tar sikte på. Lagstiftaren kan medvetet ha accepterat vissa förfaranden som till viss del utnyttjar den obalans i skattelagstiftningen som specialregleringen söker motverka. Även ur förutsebarhetssynpunkt är det önskvärt att skatteflyktslagen inte kan tillämpas på ett förfarande som anses utgöra ett kringgående av en speciallagstiftning eller en lagstiftning som reglerats på ett uttömmande sätt. Det hänger samman med att skattskyldiga bör kunna förlita sig på att lagstiftaren täckt upp de förfaranden som kan anses motverka det politiska syfte som en sådan lagstiftning vill främja. En begränsad tillämpning av skatteflyktslagen på förfaranden som faller utanför speciallagstiftning kan även motiveras av förutsebarhetsskäl på en annan grund. I och med att det framgår att förarbeten till skatteflyktslagen att skatteflyktslagen inte ska kunna tillämpas på förfaranden som utgör ett kringgående av speciallagstiftning bör skattskyldiga kunna förlita sig på sådana förarbetsuttalanden. Detta motiveras av att det inte klart framgår av lagtexten hur lagen ska tillämpas, vilket gör att skattskyldiga därför måste kunna söka sig till andra rättskällor.

Om vi ser till de avgöranden som presenterats i avsnitt 5, har förfarandena i målen bedömts strida mot 57 kap. IL:s syfte och skatteflyktslagen har tillämpats på förfarandena. Som framgår av förarbeten till 57 kap. IL och rättsfallen som presenterats, är syftet med 57 kap. IL att inkomster som en andelsägare i ett fåmansbolag har och som är hänförlig till arbetsinsatser i fåmansbolag eller annat anknutet fåmansbolag, ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Precis som de skiljaktiga ledamöterna i Skatterättsnämnden anförde i HFD 2015 ref. 17 I och II är dock en fullständig beskattning av inkomster som är hänförliga till arbetet inte avsedd utan det rör sig om en schablonise-

rad beskattning. Härtill kommer att lagstiftaren tycks sträva efter att 57 kap. IL ska vara uttömmande i och med alla lagändringar som sker på området. Lagstiftningen är dessutom en speciallagstiftning. Möjligheterna för lagstiftaren att kunna angripa ett förfarande som faller utanför regleringen med stöd av skatteflyktslagen, bör enligt min mening därför vara snäva.

Om vi då tittar på rättsfallen som visar hur 57 kap. IL:s tillämpningsområde vidgats är RÅ 2009 ref. 31 och RÅ 2009 ref. 47 II intressanta eftersom lagstiftaren kan anses ha haft faktisk kännedom om förfarandena i målen. Vad gäller RÅ 2009 ref. 31 är det lätt att tro att den skattskyldige i målet vid genomförandet av förfarandet använt den beskrivning av förfarandet som togs upp i förarbetena där det påpekades att 57 kap. IL skulle kunna kringgås på det aktuella sättet. Det inte helt klart varför lagstiftarens faktiska kännedom och passivitet i förhållande till förfarandena inte lett till ett hinder för skatteflyktslagens tillämpning i målen när sådan kännedom fått det i andra skatteflyktsmål. I doktrin har det lyfts fram att det tycks krävas en någorlunda etablerad praxis som visar att förfarandet accepterat, vilket tycks ha varit fallet i RÅ 2009 ref. 47 I där skatteflyktslagen inte tillämpades. Detta framgår dock inte av förarbeten eller i övriga mål där lagstiftarens kännedom och passivitet hindrat skatteflyktslagens tillämplighet, se exempelvis RÅ 1994 ref. 56 och RÅ 2001 ref. 66 som tagits upp i avsnitt 3.4.4.2 ovan. Som framhållits i doktrin är det dock möjligt att det faktum att lagstiftarens kännedom inträtt före instiftandet av den lag som förfarandet relateras i RÅ 2009 ref. 31, inverkat på bedömningen. Ur ett rättssäkerhetsperspektiv är det dock svårt att se varför denna skillnad skulle få betydelse. Vidare är det svårt att se varför skatteflyktslagen tillämpades i RÅ 2009 ref. 47 II men inte i RÅ 2009 ref. 47 I. I doktrin har det lyfts fram att det kan ha berott på att förfarandet i mål II anpassats i högre utsträckning efter 57 kap. IL i syfte att undvika beskattningen enligt regleringen än förfarandet i mål I. Att detta får sådan betydelse är problematiskt eftersom det är svårt att avgöra var en sådan gräns ska dras och det blir främst en bedömning från fall till fall. Som framhållits ovan är det problematiskt ur formell rättssäkerhetssynpunkt att det av HFD:s praxis inte går att utläsa när det faktum att lagstiftarens kännedom och passivitet i förhållande till ett förfarande, utesluter en tillämpning av 2 § p. 4 skatteflyktslagen.

Vidare nämner varken Skatterättsnämnden eller HFD i RÅ 2009 ref. 31 och RÅ 2009 ref. 47 II något om 57 kap. IL:s karaktär av en speciallagstiftning eller att lagstiftningen reglerats på ett uttömmande sätt. Varför HFD inte ens tycks beakta 3:12-regleringens karaktär av en detalj- och speciallagstiftning är svår att förstå med tanke på dess tidigare praxis och vad som kommit till uttryck i förarbeten om skatteflyktslagens förhållande speciallagstiftning.

Att HFD inte beaktar dessa omständigheter är, enligt vad som angetts ovan, problematiskt ur både materiell och formell rättssäkerhetssynpunkt.

Förfarandena i RÅ 2009 ref. 31 och RÅ 2009 ref. 47 II kan sägas ha anpassats i hög utsträckning efter beskattningen i 57 kap. IL. RÅ 2009 ref. 31 innebar exempelvis en omedelbar avkvalificering av andelarna. En tillämpning av skatteflyktslagen skulle därför till viss del sägas vara motiverad sett ur materiell rättssäkerhetssynpunkt. Detta då det kan uppfattas som orättvist att skattebördan vältras över på andra skattskyldiga när det inte är motiverat utifrån 57 kap. IL:s syfte att sådana förfaranden ska behandlas annorlunda än förfaranden som träffas av regleringen. Detta kompenserar dock inte enligt min mening för de brister ur rättssäkerhetshänseende som utvidgningen leder till.

Vad gäller HFD 2015 ref. 17 I och II samt HFD 2016 ref. 61 har HFD heller inte beaktat det faktum att 57 kap. IL är en detalj- och specialreglering. Dessa mål kan därför kritiseras på samma grunder som gjorts ovan beträffande RÅ 2009 ref. 31 och RÅ 2009 ref. 47 II. Vad gäller målen från 2015 och 2016 bör det dock även framföras att det efter RÅ 2005 ref. 3 måste ha stått klart för lagstiftaren att rekvisitet om "*samma eller likartad verksamhet*" inte får verkan vid indirekta äganden. Att något agerande från lagstiftarens sida inte skett trots detta, när regleringen i många andra fall har "lagats" när luckor i lagstiftningen upptäckts, talar för en begränsning i tillämpningen av skatteflyktslagen. Begränsningen torde träffa fall som rör upplägg där den skattskyldige är verksam i betydande omfattning i ett bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett bolag som ägs indirekt av den skattskyldige genom ett annat fåmansbolag. Detta argument gör sig även gällande för förfarandet i RÅ 2009 ref. 31. En viktig skillnad mellan RÅ 2009 ref. 31 å ena sidan och HFD 2015 ref. 17 I och II samt HFD 2016 ref. 61 å andra sidan är dock att karenstiden om 5 år väntats ut i de sistnämnda fallen. Lagstiftaren har på ett detaljerat sätt reglerat vilka situationer som ska omfattas av regleringen för att syftet med 57 kap. IL ska uppnås och har då medvetet utelämnat eventuella arbetsinkomster som en andelsägare i ett fåmansbolag har som hänför sig till mer än 5 år tillbaka från det att andelsägaren upphörde att vara verksam i betydande omfattning. Detta framfördes av de skiljaktiga i Skatterättsnämnden i HFD 2015 ref. 17 I och II. Som tagits upp i avsnitt 4.3 motiveras karenstidens längd av att en skattskyldig normalt inte väntar 5 år för att få ut upparbetade inkomster. Att skatteflyktslagen då kan tillämpas på ett förfarande som innebär att den skattskyldige får karenstiden att börja löpa genom ett upplägg som hade kunnat angripas om samma kriterier för direkta äganden gällt för indirekta äganden och som innebär att karenstiden beaktas, är svår att förutse. En sådan tillämpning kan även uppfattas som ett orättvist ingripande i skattskyldigas ekonomiska an-

gelägenheter. Avgörandena kan därför sägas vara problematiska sett ur såväl materiell rättssäkerhetssynpunkt som formell rättssäkerhetssynpunkt.

Avgörandet HFD 2016 ref. 61 kan även kritiseras utifrån formell rättssäkerhetssynpunkt baserat på de resonemang som fördes i HFD 2015 ref. 17 I och II. Enligt HFD:s domskäl i HFD 2015 ref. 17 I och II tycks det ha varit avgörande för utgångarna att förfarandena i målen kunde upprepas av de skattskyldiga. Förfarandet i HFD 2016 ref. 61 uppvisar stora likheter med dem i 2015 års fall. Förfarandena skiljer sig dock åt att genom att förfarandet i HFD 2016 ref. 61 inte kunde upprepas av den skattskyldige då denne inte längre var involverad i den aktuella verksamheten eller hade något ägarintresse i fåmansbolaget som skulle fortsätta bedriva verksamheten. Det hade emellertid den skattskyldiges son. Baserat på HFD 2015 ref. 17 I och II måste det ha varit svårt för den skattskyldige i 2016 års mål att kunna förutse att skatteflyktslagen skulle komma att tillämpas på förfarandet med tanke på att förfarandet inte skulle kunna upprepas av honom. Avgörandet kan även kritiseras utifrån materiell rättssäkerhetssynpunkt eftersom domen innebar att den skattskyldige, på grund av familjebandet med köparen av andelarna i fåmansbolaget, inte kunde undgå att beskattas hårdare än sin samarbetspartner som även han sålde sina andelar till den skattskyldiges son utan avsikt att fortsätta verksamheten. Detta innebär ett försvårande av generationsskiftet som inte tycks vara avsedd från lagstiftarens sida då beaktandet av närstående till andelsägare av ett fåmansbolag i 57 kap. IL motiveras av att förhindra att närstående agerar som bulvaner. Varken omständigheterna i målet eller HFD:s domskäl tycks ge stöd för att den skattskyldiges son agerat som bulvan.

När det kommer till RÅ 2010 ref. 51 går det även beträffande detta avgörande att framhålla att 3:12-regleringen är en detalj- och speciallagstiftning och att andra former av kontroll i fåmansbolag än direkta och indirekta äganden bör ha beaktats i lagstiftningen. Mot detta kan det lyftas att förfarandets karaktär varit så konstlat att en tillämpning av skatteflyktslagen var motiverad för att uppnå en likformig och rättvis beskattning. Försäkringsvillkoren tycks ha varit unika och omständigheterna i målet speciella. Även här är det dock svårt att se att detta kompenserar för det skäl som nämnts ovan som talar för att ett förfarande som anses utgöra ett kringgående av en detaljerad speciallagstiftning inte ska kunna angripas med stöd av skatteflyktslagen.

Sammantaget kan det sägas att 57 kap. IL med stöd av skatteflyktslagen uppvisar brister i såväl materiell rättssäkerhetssynpunkt som formell rättssäkerhetssynpunkt. Bristerna i rättssäkerhetshänseende kan till stor del hänföras till den vaghet som 2 § skatteflyktslagen är förknippad med samt otyd-

ligheterna kring hur 2 § p. 4 skatteflyktslagen ska tillämpas. Dessa brister i lagens utformning har inte reparerats genom en förutsebar tillämpning från HFD:s sida. Bristerna i rättssäkerhetskänseende kan nämligen till stor del hänföras till att HFD i rättsfallen som presenterats i avsnitt 5, inte beaktat det faktum att 57 kap. IL är en detalj- och specialreglering. Det senare har bland annat inneburit att HFD inte beaktat att 57 kap. IL beskattar andelsägare i fåmansbolag på ett schablonartat sätt vilket leder till att alla inkomster till följd av arbete avsiktligt inte träffas av regleringen. Vidare är HFD:s praxis angående lagstiftarens kännedom och passivitet i förhållande till ett förfarande inte klar vilket gjort det svårt att förutse när skatteflyktslagen är tillämplig i de mål där lagstiftaren kan anses ha haft sådan kännedom.

Även om utvidgningen av 57 kap. IL med stöd av skatteflyktslagen till viss del kan vara önskvärd sett ur materiell rättssäkerhetssynpunkt, kompenserar detta inte för de övervägande brister som utvidgningen i övrigt visar i rättssäkerhetskänseende. Förhandsbeskedsinstitutet har lyfts fram som en motvikt till eventuell oförutsebarhet till följd av skatteflyktslagen. Även om detta är gynnsamt ur ett förutsebarhetsperspektiv kan inväntandet av ett förhandsbesked bli kostsamt för näringslivets aktörer. Att det inte räcker för en andelsägare i ett fåmansbolag att försöka förhålla sig till 57 kap. IL:s komplexa regelverk utan han eller hon dessutom måste försöka orientera sig i skatteflyktslagen och dess snåriga praxis kan bli kostsamt för denne. Det kan leda till att han eller hon undviker upplägg som hade kunnat vara fullt legitima och gynnsamma för honom eller henne. Dessa brister ur rättssäkerhetskänseende som utvidgningen av 57 kap. IL med stöd av skatteflyktslagen uppvisar, kan få effekter på 57 kap. IL:s legitimitet.

6.3.2 Sammanfattande kommentar och slutsats

Trots att skatteflyktslagen kan sägas utgöra en lagstadgad analogi, kan den ur ett rättssäkerhetsperspektiv vara motiverad för att uppnå en rättvis och likformig beskattning. Lagens utformning är dock vag och uppvisar otydligheter vid avgörande om 2 § p. 4 skatteflyktslagen är tillämplig, vilket gör det svårt för enskilda att kunna förutse tillämpningen av 2 § skatteflyktslagen. Denna brist kan dock delvis repareras genom att lagens tillämpning är rättssäker. Detta hänger samman med att lagen grundar sig på en generalklausul. Det är därför viktigt att HFD:s tillämpning är rättssäker. Rättsfallen som presenterats i avsnitt 5 visar dock att utvidgningen av 57 kap. IL med stöd av skatteflyktslagen uppvisar ett flertal brister sett ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Bristerna är främst hänförliga till HFD:s tillämpning av 2 § p. 4 skatteflyktslagen. Ur materiell rättssäkerhetssynpunkt kan det främst ifrågasättas om det är motiverat att lagstiftaren får sådant utrymme att angripa förfaranden som anses utgöra ett kringgående av 57 kap. IL då lag-

stiftningen har karaktären av en detalj- och specialreglering. Detta då staten får ett mycket stort övertag i förhållande till enskilda i det som utgör ett ingrepp i enskildas ekonomiska angelägenheter. Detta resonemang blir särskilt aktuellt vid situationer där lagstiftaren faktiskt haft kännedom om ett förfarande som faller utanför 57 kap. IL men förhållit sig passiv inför det.

Utvidgningen av 57 kap. IL med stöd av skatteflyktslagen brister dock främst i förhållande till formell rättssäkerhet. Den detaljerade regleringen är i sig komplex vilket kan göra det svårt för skattskyldiga att skaffa sig en översikt över regleringen och hur den ska tillämpas. Det blir dock än svårare att försöka göra en bedömning om ett förfarande är förenligt med 57 kap. IL:s syfte. Skattskyldiga har inte kunnat förlita sig på att lagstiftaren reglerat de situationer som behövs för att uppfylla 57 kap. IL:s syfte trots att regleringen är detaljerad och i sig syftar till att förhindra skatteundandragande. I detta sammanhang är det relevant att lyfta fram att 57 kap. IL beskattar andelsägare till fåmansbolag på ett schabloniserat sätt vilket innebär att alla inkomster till följd av arbete inte beskattas i inkomstslaget tjänst. Trots att det i tidigare praxis haft betydelse att den lagstiftning som eventuellt kringgåtts genom ett förfarande varit en detaljreglering och där lagstiftaren klart haft kännedom om ett förfarande, tycks detta inte ha fått avgörande betydelse i de avgöranden som presenterats i avsnitt 5. Detta måste ha varit svårt för skattskyldiga att förutse, då det av tidigare praxis och förarbeten inte går att utläsa något klart mönster för hur sådana omständigheter bör beaktas vid tillämpningen av skatteflyktslagen. Att avgörandena inte är förenliga med de förarbetsuttalanden angående skatteflyktslagens förhållande till speciallagstiftning är även det problematiskt ur förutsebarhetssynpunkt. Utöver detta visar HFD 2016 ref. 61 brister i rättssäkerhetshänseende som särskilt kan kopplas till omständigheterna i det fallet.

Tillämpningen av skatteflyktslagen i några av målen kan till viss del motiveras ur materiell rättssäkerhetssynpunkt eftersom förfarandena i dessa mål i hög utsträckning anpassats efter 57 kap. IL. Det kan därmed framstå som orättvist att de skattskyldiga som genomför sådana förfaranden inte beskattas på samma sätt som andra skattskyldiga som inte använder sig av sådana konstlade förfaranden. Detta kompenserar dock inte för de brister som lagstiftningen i övrigt uppvisar ur rättssäkerhetshänseende.

Sammantaget visar utvidgningen av 57 kap. IL med stöd av skatteflyktslagen, trots förhandsbeskedsinstitutet, flera brister sett ur ett rättssäkerhetsperspektiv vilket kan få effekter på 57 kap. IL:s legitimitet.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1965:126 – Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m.m. given Stockholms slott den 12 mars 1965

Prop. 1980/81:17 – Med förslag till lag mot skatteflykt m.m.

Prop. 1982/83:84 – Med förslag till ändring om lagen (1980:865) mot skatteflykt m.m.

Prop. 1984/85:49 – Fortsatt giltighet av lagen mot skatteflykt

Prop. 1987/88:150 – Med förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1988/89, m. m.

Prop. 1989/90:110 – Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1992/93:127 – Om vissa frågor om beskattning av inkomst av tjänst

Prop. 1994/95:209 – Kontrolluppgiftsskyldighet vid avyttring av värdepapper m.m.

Prop. 1995/96:109 – Skattelättnad för riskkapital, m.m.

Prop. 1996/97:170 – Reformerad skatteflyktslag

Prop. 1998/99:15 – Omstruktureringar och beskattning

Prop. 2005/06:40 – Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag

Prop. 2008/09:65 – Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag

Statens offentliga utredningar

SOU 1963:52 – Om åtgärder mot skatteflykt

SOU 1975:77 – Allmän skatteflyktsklausul

SOU 1989:81 – Ny generalklausul mot skatteflykt

SOU 1993:62 – Rättssäkerheten vid beskattningen

SOU 1996:44 – Översyn av skatteflyktslagen

SOU 1998:1 – Omstruktureringar och beskattning slutbetänkande

SOU 2002:52 – Beskattning av småföretag

SOU 2016:75 – Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag

Departementspromemorior

Ds B 1978:6 – Skatteflyktslagen

Kommittédirektiv

Kommittédirektiv 1992:27 – Rättssäkerhet vid beskattningen

Kommittédirektiv 1995:11 – En ny lag mot skatteflykt, omprövning av 1994 års ändringar i revisions- reglerna, m.m.

Skatteverkets skrivelser

Dnr. Fi 2000/1468

Litteratur

Agge, Ivar, *Huvudpunkter av den allmänna rättsläran.*, 2., omarb. uppl., Juridiska fören., Stockholm, 1969

Anderberg, Jan och Gustafsson, Håkan, *Skatteflykt och rättssäkerhet. En studie av skatteflyktslagens tillämpning*, Tidsskrift för rättssociologi, 1987, vol. 4, nr.1, s.7-28

- Bergström, Sture, *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt, 2002, 289-292
- Bergström, Sture, *Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?*, Skattenytt, 1984, s. 309-327
- Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, Skattenytt, 2003, s. 2-13
- Bergström, Sture, *Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt*, Skattenytt, 1992, s. 597-601
- Christensson, Filip och Samuelson, Lars, *Rättsfallskommentar: Skatteflyktslagen tillämplig på upprepade interna aktieöverlåtelser trots lagstiftarens passivitet*, Skattenytt, 2010, s. 229-235
- Gunne, Cecilia, *3:12-reglerna kan slopas*, Svensk skattetidning, 2008, s. 667-675
- Gunne Cecilia, *A 6 Beskattning av fåmansföretag*, 2010, s. 356-367
- Hilling, Maria, *Skatteavtal och generalklausuler: ett komparativt perspektiv*, 1. uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016
- Holstad, Per, *Skatteflyktslagen - har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från regeringsrätten?*, Skattenytt, 2010, s. 294-310
- Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning – Några reflexioner med anledning av 5/6-målet*, Skattenytt, 2013, s. 10-21
- Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförl., Diss. Stockholm : Univ., Stockholm, 1995
- Hultqvist, Anders, *Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten*, Skattenytt, 1996, s. 670-681
- Hultqvist, Anders, *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt, 2016, s. 730-748
- Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, Svensk Skattetidning, 2005, s. 302-321

Jareborg, Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap*, Svensk juristtidning, 2004, s. 1-10

Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 1. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013

Lindencrona, Gustaf, *Förrarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag*, I: Wallén, Per-Edwin, Thornstedt, Hans & Andersson, Madeleine (red.), *Festskrift till Hans Thornstedt*, Norstedt, Stockholm, 1983

Lindencrona, Gustaf, *Generalrapport angående kringgående av skattelag*, I: *Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen i nordisk skattelagstiftning i Södertälje i oktober 1975*, s. 105-122, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3, 1976

Lindencrona, Gustaf, *Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad?*, Juridisk tidskrift, 1992/1993, s. 331-341

Lodin, Sven-Olof, *Kringgåendelagstiftningen*, I: *Kringgående av skattelag. Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen i nordisk skattelagstiftning i Södertälje i oktober 1975*, s. 123-127, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3, 1976

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. D. 2*, 15., [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2015

Melz, Peter, *Lagtolkningsmetoder – Synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter*, Skattenytt, 1992, s. 613-620

Peczenik, Aleksander, *Juridikens metodproblem: rättskällevärdet och lagtolkning*, 2. uppl., AWE/Geber, Stockholm, 1980

Peczenik, Aleksander, *Skatterättens föränderliga rättskällevärden*, 1998, Skattenytt, s. 536-540

Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt?: om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 1. uppl., Fritze, Stockholm, 1995

- Påhlsson, Robert, *A 4 Inkomst av näringsverksamhet*, Skattenytt, 2012, s. 343-347
- Påhlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, 3., [uppdaterade och utök.] uppl., Iustus, Uppsala, 2003
- Påhlsson, Robert, *Kringgående av inkomstkattelag – en resa utan slut*, Skattenytt, 2016, s.105-128
- Påhlsson, Robert, *Kvantifierande begrepp*, Skattenytt, 1999, s. 614-625
- Påhlsson, Robert, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt, 2014, s. 554-570
- Richter, Fredrik, *Generationsskifte av fåmansföretag på samma skattemässiga villkor som kompanjon bedöms utgöra skatteflykt*, Svensk skattetidning, 2016, s. 301-315
- Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping International Business School, Jönköping University, Diss. Jönköping : Internationella handelshögskolan, Jönköping, 2007
<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:hj:diva-911>
- Rydin, Urban och Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 2. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2008
- Rydin, Urban, *Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? – en analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD*, Skattenytt, 2012, s. 160-172
- Sandgren, Claes, *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, Tidsskrift for rettsvitenskap, 2005, 648-656
- Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, 2009, Skattenytt, 437-451
- Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*, 5., [uppdaterade och bearb.] uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 1996
- Svensson, Bo, *Tretolv – varifrån och varthän?*, Skattenytt, 2015, s. 579-595
- Tikka, S, Kari, *Anmälan av Anders Hultqvist Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, 1996, Skattenytt, 52-58

Tjernberg, Mats, Neway Herrman, John, *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – Mönster eller monster?*, Skattenytt, 2011, s. 158-167

Tjernberg, Mats, *A 14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt, 2010, s. 391-398

Tjernberg, Mats, *A 14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt, 2012, s. 370-373

Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, Iustus, Diss. Lund : Univ., Uppsala, 1999

Tjernberg, Mats, *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, Skattenytt, 2003, s. 14-22

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar*, Skattenytt, 2016, s. 167-184

Tjernberg, Mats, *Tilltänkta kryphål i fåmansföretagsregler*, Skattenytt, 2002, s. 4-14

Uggla, Carl-Magnus och Carneborn, Christian, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 1. uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2015

Welinder, Carsten, *Något om motivens betydelse för lagtolkning*, *Svensk juristtidning*, 1953, s. 78-89

Wiman, Bertil, *Underskottsavdragslagen*, Skattenytt, 1994, s. 715-738

Zila, Josef, *Om rättssäkerhet*, *Svensk juristtidning*, 1990, s. 284-305

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1989 ref. 31

RÅ 1993 not. 372

RÅ 1994 not. 20

RÅ 1994 ref. 56

RÅ 2000 ref. 21 I-II

RÅ 2001 ref. 5

RÅ 2001 ref. 12

RÅ 2001 ref. 66

RÅ 2001 ref. 79

RÅ 2000 not. 164

RÅ 2001 not. 188

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2002 ref. 24

RÅ 2005 ref. 3

RÅ 2009 ref. 31

RÅ 2009 ref. 47 I-II

RÅ 2010 ref. 11 I-V

RÅ 2010 ref. 51

RÅ 2010 ref. 109

HFD 2011 ref. 42

HFD 2011 ref. 79

HFD 2012 ref. 6.

HFD 2015 ref. 17 I-II

HFD 2016 ref. 61