



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Erik Gustafsson

Passiv (skatte)flykt från rättssäkerheten?

En kritisk granskning av hur lagstiftarens passivitet påverkar
tillämpningen av skatteflyktslagen

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats
Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Britta Sjöstedt

Termin: HT 2016

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställningar	5
1.3 Avgränsningar	6
1.4 Metod och material	7
1.5 Forskningsläge	7
1.6 Disposition	8
2 SKATTEFLYKTSLAGEN	9
2.1 Lagens utveckling	9
2.2 Lagens utformning	10
2.3 Generalklausulen	10
2.3.1 Väsentlig skatteförmån	10
2.3.2 Medverkan	11
2.3.3 Det övervägande skälet	11
2.3.4 Lagstiftningens syfte	12
3 RÄTTSSÄKERHET	14
3.1 Inledning	14
3.2 Förutsebarhet	14
3.3 Legalitetsprincipen	15
3.4 Likhetsprincipen	16
3.4.1 Kontrollerbarhet	17
4 BETYDELSEN AV LAGSTIFTARENS PASSIVITET	18
4.1 Inledning	18
4.2 RÅ 2001 ref. 12	18

4.2.1	Kommentar	20
4.3	RÅ 2009 ref. 31	20
4.3.1	Kommentar	22
4.4	RÅ 2009 ref. 47 I	23
4.5	RÅ 2009 ref. 47 II	24
4.5.1.1	Kommentar till RÅ 2009 ref. 47 I och II	26
5	AVSLUTANDE ANALYS OCH SLUTSATS	28
	BILAGA A	31
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	32
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	36

Summary

The first general clause to prevent tax avoidance was introduced in the Swedish tax system the first of January 1981. The clause has always had a criterion that states that the clause is only applicable on procedures incompatible with the purpose of the legislation. This criterion has been considered the hardest one of the criterions in the general clause to apply. Nevertheless, it is also considered to be the most important criterion in the clause because of how it relates to what is generally considered as tax avoidance. With this in mind, it is not hard to understand why it is the criterion that has been most discussed in the literature.

One aspect of the application of the criterion is what significance that should be given to the fact that a certain procedure has been known for the legislator without resulting in any actions. This aspect is interesting because the question relating to which procedures the general clause is intended to be applied on comes to a head. Is it possible for the legislator to remain passive against a certain procedure and rely on the courts to accommodate it? This thesis examines what significance that has been given in practice to the fact that a procedure has been known to the legislator without resulting in any actions.

The cases I've chosen are commented on and finally analysed against the requirement of a legally secure taxation. In order to analyse the cases one chapter has been dedicated to explain what meaning that is given to the concept legally secure taxation and how it is used in this thesis.

The conclusion of the thesis is that the application of the general clause in cases of the legislator's passiveness is not legally secure because it is not foreseeable. An important reason thereto is that it is not possible to control the uniformity in the application of the law.

Sammanfattning

Den 1 januari 1981 trädde den första skatteflyktslagen i kraft. Sedan dess har det alltid funnits ett rekvisit i lagen som föreskrivit att dess tillämpning förutsätter att ett visst förfarande strider mot lagstiftningens grunder eller syfte. Detta rekvisit anses vara det mest svårtillämpade av rekvisiten i 2 § skatteflyktslagen samtidigt som det anses vara det viktigaste då det knyter an till vad som allmänt menas med skatteflykt. Mot den bakgrunden är det inte svårt att förstå varför det är det rekvisit som diskuterats mest flitigt i litteraturen.

Vilken betydelse som ska tillmätas lagstiftarens vetskap om och passivitet i förhållande till ett visst skattemässigt förfarande och dess skatteeffekter är en aspekt att ta hänsyn till vid tillämpningen av rekvisitet lagstiftningens syfte. Det är en intressant aspekt av skatteflyktslagens tillämpning eftersom den ställer frågan om vilka förfaranden som skatteflyktslagen är avsedd att tillämpas gentemot på sin spets. Är det möjligt för lagstiftaren att förhålla sig passiv till ett visst förfarande och förlita sig på att det ”fångas upp” av rättstillämparen? I denna uppsats reder jag ut vilken betydelse som har tillmätts lagstiftarens passivitet i praxis genom att analysera utvalda rättsfall utifrån ett kritiskt rättssäkerhetsperspektiv.

De rättsfall jag valt ut refereras, kommenteras och blir slutligen föremål för en analys där de ställs mot kravet på en rättssäker beskattning. I syfte att kunna analysera rättsfallen utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv har ett kapitel ägnats åt att redogöra för vad som ligger i begreppet rättssäkerhet och hur det används i uppsatsen.

Den slutsats som dras i uppsatsen är att tillämpningen av skatteflyktslagen vid fall av lagstiftarens passivitet inte är rättssäker eftersom den inte är förutsebar. En viktig anledning därtill är att det inte går kontrollera rättstillämpningens likformighet.

Förkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
RF	Regeringsform (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Bakgrund

”Den skatt som varje individ är tvungen att betala ska vara känd i förväg och inte bestämmas godtyckligt. Tidpunkt och sätt för betalning liksom den summa som ska betalas ska vara klar och tydlig för den som ska betala och för varje annan person.”¹

Citatet ovan myntades redan år 1776 av nationalekonomen Adam Smith. I denna uppsats fyller citatet den funktionen att det beskriver en del av de krav som i Sverige anses nödvändiga för att vi ska kunna tala om en rättssäker beskattning. Det får nämligen anses råda samstämmighet bland svenska skatterättsjurister att förutsebarhet och frånvaro av godtycklighet är viktiga beståndsdelar i det vidare begreppet rättssäkerhet².

Mot den enskildes krav på en rättssäker beskattning brukar statens ansvar för att tillse att skattskyldiga kollektivt bidrar till svenska skattebasen ställas³. Det senare av de två rättspolitiska motiven betecknas som statens ansvar för upprätthållande av skattesystemets effektivitet⁴.

Inget av de två ovannämnda rättspolitiska motiven bör ensamt få fullt utslag. Tvärtom förhåller det sig så att beskattningen måste å ena sidan vara rättssäker för den enskilde och å andra sidan vara tillräckligt effektiv⁵.

Ett område inom skatterätten där behovet av nyssnämnda avvägning blir tydligt är frågan om hur staten ska motverka så kallad skatteflykt. Det finns ingen allmängiltig definition av vad som utgör skatteflykt. Flera försök att beskriva vad som ligger i begreppet har emellertid gjorts. Bergströms föreslagna definition lyder som följer.

¹ Citat av Adam Smith från hans bok *Wealth of Nations*. Citatet är hämtat från Skatteverkets skattestatistiska årsbok, sida 12.

² Prop. 1996/97:170, s. 38, SOU 1993:62 s. 77–78 och Pålsson 1998, s.769.

³ Dir. 1995:11 och SOU 1993:62 s. 79.

⁴ SOU 1993:62 s. 79 och Hultqvist 1998, s. 763.

⁵ Dir. 1995:11.

”Med skatteflykt brukar, kort uttryckt, avses att skattskyldiga genom fullt giltiga civilrättsliga transaktioner uppnår skatteförmåner som inte accepteras av lagstiftaren. Sådant handlande som är tyst eller uttryckligen accepterat av lagstiftaren kallas för skatteplanering.”⁶

Utgångspunkten för denna uppsats är lag (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen). Uppsatsen kommer emellertid inte att behandla skatteflyktslagen i allmänhet. Tvärtom kommer uppsatsen att belysa en viss aspekt kring lagens tillämpning, nämligen betydelsen av lagstiftarens passivitet.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att utreda vilken betydelse lagstiftarens vetskap om och passivitet i förhållande till ett visst skattemässigt förfarande har för tillämpningen av skatteflyktslagen. Uppsatsen syftar även till att utreda huruvida HFD:s tillämpning av skatteflyktslagen kan sägas vara rättssäker i sådana fall.

Problematiken jag vill belysa och analysera inom ramen för denna uppsats knyter an till de försök att definiera begreppet skatteflykt som gjorts. Som jag nämnde ovan råder det inte full enighet om vad som menas med begreppet skatteflykt. I de förslag till definitioner som lagts fram förekommer inte sällan formuleringar i stil med att den skattskyldige uppnår skatteförmåner som inte är accepterade, oavsedda, icke förutsedda eller liknande⁷. Innebär det då en logisk motsägning när det slås fast att förfarandet som är uppe för prövning utgör skatteflykt trots att det är utrett att lagstiftaren känt till och förhållit sig passiv till dito? Uppfyller HFD:s tillämpning av skatteflyktslagen i sådana fall kravet på att beskattningen ska vara rättssäker? Dessa funderingar har konkretiserats genom följande två frågeställningar.

⁶ Bergström 1992, s. 597. Jfr. Pålsson 2016, s. 119 och Rosander 2007, s. 13–20.

⁷ Bergström 1992, s. 597, Pålsson 2016, s. 119, Rosander 2007, s. 13–20, SOU 1975:77 s. 10f., prop. 1980/81:17 s. 16 och SOU 1996:44 s. 10.

1. Vilken betydelse har lagstiftarens vetskap om och passivitet i förhållande till ett visst skattemässigt förfarande vid bedömning av om förfarandet står i strid med lagstiftningens syfte?
2. Är HFD:s tillämpning av skatteflyktslagen, i de fallen när det aktuella förfarandet varit känt för lagstiftaren sedan tidigare, förenlig med kravet på en rättssäker beskattning?

1.3 Avgränsningar

I syfte att ge läsaren en fördjupad bild av den svenska skatteflyktslagen och en del av den problematik som är förknippad med tillämpningen av dito har komparativa jämförelser av utrymmesskäl utelämnats. En ytterligare avgränsningsproblematik som tagits ställning till är frågan om hur lagstiftarens vetskap och passivitet ska definieras. I denna uppsats tittar jag närmare på rättsfall där det står klart att lagstiftningsansvariga i regeringen har känt till skatteeffekterna av ett visst förfarande. Det framgår av referaten till varje rättsfall på vilket sätt de aktuella förfarandena varit kända för lagstiftaren. Även så kallade stoppregleringar och uttömmande regleringar kan behandlas i samband med frågan om lagstiftarens passivitet. Jag har valt att avgränsa mig från den problematiken i syfte att kunna studera frågan om betydelsen av lagstiftarens passivitet på djupet.

Läsaren kommer stöta på skatteregler från olika områden inom skatterätten. Min avsikt är inte att behandla dessa olika regler i högre grad än vad som är nödvändigt för att ge läsaren en förståelse för vad som legat till grund för tillämpning av skatteflyktslagen i varje enskilt fall.

⁸ Ugglå och Carneborn 2015, s. 120–124.

1.4 Metod och material

Den metod jag har använt mig av kan beskrivas på så sätt att jag genom tolkning och systematisering har sökt fastställa gällande rätt med utgångspunkt i de allmänt accepterade rättskällorna. Jag har med andra ord använt mig av en traditionell rättsdogmatisk metod⁹. Kärnan i denna studie utgörs av granskning av ett rekvisit i en generalklausul. Då rekvisitet är vagt formulerat i lagtexten har det varit nödvändigt att i hög grad studera främst HFD:s praxis för att reda ut vad som utgör gällande rätt. Jag har även studerat doktrin i syfte att nå en djupare förståelse för innebörden av nyssnämnda rättskällor. En betydande del av studien har ägnats åt att granska och kritisera hur generalklausulen har tolkats och tillämpats av HFD. Min uppfattning är således att studien inte endast är av regelorienterad utan även av problemorienterad karaktär¹⁰.

1.5 Forskningsläge

En stor del av forskningen som rör skatteflyktslagen utgörs av artiklar i juridiska tidskrifter, främst Svensk skattetidning och Skattenytt. Därutöver är det i Sverige framförallt fyra avhandlingar som behandlat skatteflykt. Hultqvists Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen från 1995 och Rosanders Generalklausul mot skatteflykt från 2008 kan nämnas i detta sammanhang. Frågan om lagstiftarens passivitet tas för det mesta upp som en av flera aspekter när rekvisitet lagstiftningens syfte analyseras. Det som skiljer denna uppsats från en stor del av den tidigare forskningen på området är dels uppsatsens tydliga fokus på lagstiftarens passivitet och dels det faktum att den skrivs utifrån ett kritiskt rättssäkerhetsperspektiv.

⁹ Hellner 2001, s. 22f. och Peczenik 1995, s. 312.

¹⁰ Westberg 1992, s. 436.

1.6 Disposition

Efter det inledande kapitlet följer en redogörelse för skatteflyktlagen. Lagens utveckling beskrivs och den nuvarande utformningen av lagen samt innebörden av dess generalklausul behandlas. I uppsatsens tredje kapitel behandlas begreppet rättssäkerhet. I denna del ger jag min syn på begreppet rättssäkerhet och dess beståndsdelar samt förklarar hur begreppet används i uppsatsen. Fjärde kapitlet består av referat av samt kommentar till fyra rättsfall där frågan om lagstiftarens passivitet tagits upp. Denna del syftar till att ge läsaren en övergripande bild av hur diskussionen kring lagstiftarens passivitet sett ut i praxis. Uppsatsen avslutas med ett kapitel som består av analys och slutsats där uppsatsens frågeställningar besvaras och diskuteras.

2 Skatteflyktslagen

2.1 Lagens utveckling

Lag (1980:865) mot skatteflykt var den första skatteflyktslagen och trädde i kraft den 1 januari 1981. Lagens tillämpningsområde enligt dess ursprungliga lydelse har i efterhand kommenterats av Hultqvist som menar att:

”[...] skatteflyktslagen blev så rättssäker att den aldrig kunde tillämpas.”¹¹

Redan den 1 mars 1983 trädde de första ändringarna av lagen i kraft genom SFS 1983:75. Avsikten var att vidga lagens tillämpningsområde¹².

Lagen upphävdes med verkan från och med den 1 januari 1992. I den proposition där skälen för upphävandet diskuterades låg den enskildes rättssäkerhet i fokus. Svårigheter i att förutse de skattemässiga konsekvenserna av olika rättshandlingar lyftes fram som ett av skälen för upphävande av lagen.¹³

Den idag gällande lag (1995:575) mot skatteflykt trädde i kraft den 1 juli 1995. Den dåvarande regeringen menade att skälen som låg bakom upphävandet av lag (1980:865) inte var hållbara. Det argumenterades för att lagen hade tillämpats försiktigt och att tillämpningen av dito inte hade åsidosatt skattskyldigas krav på rättssäkerhet och förutsebarhet¹⁴.

Den 1 januari 1998 trädde ett antal ändringar av skatteflyktslagen i kraft genom SFS 1997:777 och lagen fick den lydelse som i stora drag gäller idag.

¹¹ Hultqvist 2010.

¹² Prop. 1982/83:84 s. 1, s. 13 f. och s. 17–19.

¹³ Prop. 1992/93:127 s. 49.

¹⁴ Prop. 1994/95:209 s. 34 f.

2.2 Lagens utformning

Skatteflyktslagen består av fyra paragrafer. Lagens portalparagraf stadgar att lagen är tillämplig vid fastställande av underlag för uttag av såväl kommunal som statlig inkomstskatt. Inom lagens tillämpningsområde faller de tre inkomstlagen; tjänst, näring och kapital. Enligt 2 § skatteflyktslagen ska rekvisiten i fyra punkter vara uppfyllda för att hänsyn inte ska tas till en viss rättshandling. Dessa rekvisit återkommer jag till strax nedan. Lagens 3 § slår fast hur fastställande av underlag för uttag av skatt ska ske när 2 § har tillämpats. 4 § rör processuella frågor kopplade till prövning av lagens tillämplighet. I syfte att läsaren ska kunna följa med i resonemangen kring 2 § skatteflyktslagen har den placerats i sin helhet i bilaga A till uppsatsen.

2.3 Generalklausulen

Samtliga rekvisit behöver vara uppfyllda för att 2 § skatteflyktslagen ska vara tillämplig. Utöver de rekvisit som behandlas var för sig nedan är det en förutsättning för paragrafens tillämplighet att rättshandlingen eller rättshandlingarna ingår i ett förfarande. Detta följer direkt av lagtexten i paragrafens första punkt. Ett förfarande kan beskrivas som summan av ett antal rättshandlingar som direkt eller indirekt företas av en skattskyldig¹⁵. Nedan följer en redogörelse för vart och ett av de rekvisit som föreskrivs i punkterna i 2 § skatteflyktslagen.

2.3.1 Väsentlig skatteförmån

Enligt 2 § 1 p skatteflyktslagen krävs det för paragrafens tillämplighet att ett förfarande medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Skatteflyktslagens breda tillämpningsområde – se dess 1 § – medför att den närmare innebörden av begreppet skatteförmån kan variera beroende på vilken typ av rättshandling som är föremål för prövning och vem eller vilka

¹⁵ Uggla och Carneborn 2015, s. 56.

det är som företar rättshandlingen eller rättshandlingarna. I förarbetena till den idag gällande skatteflyktslagen har begreppet beskrivits som:

”[...] undvikande av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd.”¹⁶

Ett exempel på när en skatteförmån ansågs ha åtnjutits återfinns i rättsfallet RÅ 2001 ref. 12. I målet hade den skattskyldige – genom utnyttjande av konvertibler i utländsk istället för svensk valuta – omvandlat tjänsteinkomster till kapitalinkomster. Då tjänsteinkomster träffades av en högre skattesats än kapitalinkomster ansågs förfarandet ha medfört en skatteförmån för den skattskyldige.

2.3.2 Medverkan

I 2 § 2 p skatteflyktslagen slås det fast att den skattskyldige direkt eller indirekt ska ha medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna för att paragrafen ska vara tillämplig. Det är således inte nödvändigt för paragrafens tillämplighet att den skattskyldige själv vidtagit den rättshandling som man med stöd av skatteflyktslagen ska bortse ifrån. Indirekt medverkan vid en rättshandling anses normalt föreligga exempelvis då den skattskyldige erhållit en skatteförmån antingen genom en ställföreträdares medverkan eller i de fallen den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande på den person som medverkat i rättshandlingen¹⁷.

2.3.3 Det övervägande skälet

För att 2 § skatteflyktslagen ska vara tillämplig krävs det att skatteförmånen kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Detta föreskrivs i paragrafens tredje punkt. I förarbetena har det uttalats att rekvisitet ställer upp ett krav på att skatteförmånen, vid en objektiv betraktelse, har vägt tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har haft

¹⁶ Prop. 1996/97:170 s. 45.

¹⁷ Prop. 1996/97:170 s. 41.

för sitt handlande. Paragrafen är således inte tillämplig i de fallen den skattskyldige har affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl för sitt handlande som var för sig eller tillsammans väger tyngre än syftet att erhålla skatteförmånen i fråga¹⁸.

2.3.4 Lagstiftningens syfte

Den sista punkten i 2 § skatteflyktslagen föreskriver att – under förutsättning att föregående rekvisit är uppfyllda – hänsyn inte ska tas till en rättshandling om förfarandet strider mot lagstiftningens syfte.

Innan reformeringen av skatteflyktslagen genom SFS 1997:777 föreskrevs i motsvarande bestämmelse att lagen endast var tillämplig då en taxering på grundval av ett visst förfarande stred mot *lagstiftningens grunder*. I förarbetena konstaterades att detta rekvisit hade varit det som ofta brustit i de fall då skatteflyktslagen varit uppe för prövning men inte ansetts tillämplig. Regeringen menade att den dåvarande lydelsen av lagtexten föranledde att skatteflyktslagen inte tillämpades på en del förfaranden med påtaglig skatteflyktskaraktär. Företrädare för såväl domstolar som skattemyndigheter och skattekonstuler hade även påtalat att rekvisitet var svårt att tillämpa. Av nyssnämnda anledningar ansågs det behövt att ge rekvisitet en ny formulering¹⁹.

Trots att rekvisitet har ansetts vara det svåraste att tillämpa har det i litteraturen ansetts vara det viktigaste av rekvisiten i generalklausulen. Bergström menar exempelvis att:

”[en] skatteflyktstransaktion strider alltid definitionsmässigt mot lagstiftningens grunder. Det finns därför ingenting att vinna på att ta bort detta rekvisit från skatteflyktslagen, eftersom det ändå måste prövas om förfarandet strider mot lagstiftningens grunder, vare sig rekvisitet finns med i lagen eller ej.”²⁰

¹⁸ Prop. 1996/97:170 s. 44.

¹⁹ Prop. 1996/97:170 s. 38.

²⁰ Bergström 1989, s. 23.

En fråga som diskuterades i förarbetena var huruvida rekvisitet skulle behålla sin objektiva karaktär eller om det skulle ta sikte på något mer subjektivt rekvisit. Exempel på möjliga subjektiva formuleringar som togs upp var att det skulle krävas att förfarandet var otillbörligt, ovanligt, skulle avse rättsmissbruk eller liknande. Regeringen konstaterade att ett subjektivt rekvisit i stil med nyssnämnda exempel skulle minska förutsebarheten samt öka risken för olikformighet i rättstillämpningen. Det var alltså främst rättssäkerhetsskäl som anfördes mot införandet av ett rekvisit som i större utsträckning än tidigare skulle lagt moraliska eller etiska värderingar till grund för prövningen av paragrafens tillämplighet²¹.

Vidare diskuterade regeringen fördelen – ur ett rättssäkerhetsperspektiv – med en sådan lagtillämpning där domstolar och myndigheter strävar efter en tolkning som direkt knyter an till lagtexten. Regeringen menade att det var fördelaktigt med en sådan utformning av lagtexten som skulle innebära att det vid rättstillämpningen fästes ökad vikt vid lagtexten på bekostnad av förarbetsuttalanden. Lagstiftningens syfte ansågs vara en lämplig beteckning på de allmänna principer som skulle ligga till grund för prövning av skatteflyktslagens tillämplighet.

Regeringens förslag resulterade sedermera i lagstiftning och formuleringen lagstiftningens grunder ersattes med lagstiftningens syfte. Läsaren ska i detta sammanhang uppmärksammas på det faktum att flertalet remissinstanser avstyrkte ändringen. Med anledning av att lagtextens räckvidd ansågs oklar befarades att förutsebarheten i rättstillämpningen skulle minska²².

Den närmare innebörden av begreppet lagstiftningens syfte har utvecklats i praxis. Se kapitel 4.

²¹ Prop. 1996/97:170 s. 38f.

²² Prop. 1996/96:170 s. 38.

3 Rättssäkerhet

3.1 Inledning

Rättssäkerhet anses vara särskilt viktigt vid myndighetsutövning mot enskilda. Det som rättssäkerheten tar sikte på i dessa situationer är de enskildas behov av säkerhet vid myndighetsutövningen²³. I detta sammanhang tål det att påpekas att upprätthållande av rättssäkerhet inte är det enda intresset att beakta vid beskattning utan även intresset av en effektiv beskattning och eventuellt andra intressen måste beaktas för att beskattningen ska nå så hög legitimitet som möjligt²⁴.

Det finns flera termer som i högre eller lägre grad knyter an till begreppet rättssäkerhet. Pålsson har exempelvis nämnt krav på förutsebarhet och förbud mot godtycke, krav på saklighet, opartiskhet, motiveringsskyldighet, krav på offentlighet och kontrollmöjligheter samt krav på likhet inför lagen²⁵. Nedan redogörs för innebörden av några aspekter av begreppet rättssäkerhet som författaren funnit relevanta för uppsatsen mot bakgrund av att det är ett rekvisit i en vagt formulerad materiell skatteregel som studien tar sikte på.

3.2 Förutsebarhet

Förutsebarhet är en fundamental rättssäkerhetsaspekt. En rättstillämpning som inte är förutsebar riskerar att förlora den legitimitet som fordras för att medborgarna ska sätta sin tillit till den dömande verksamheten²⁶. Rosander beskriver att en del menar att förutsebarhet i princip är identiskt med rättssäkerhet medan andra hävdar att rättssäkerhet är ett vidare begrepp som

²³ SOU 1993:62, s. 75f.

²⁴ Hultqvist 1998, s. 763.

²⁵ Pålsson 1998, s. 769.

²⁶ SOU 1993:62 s. 75–77.

innefattar fler beståndsdelar än ett krav på förutsebarhet²⁷. Jag delar den senare uppfattningen och tar den som utgångspunkt för hur rättssäkerhetsbegreppet används i denna uppsats. I detta sammanhang vill jag även lyfta fram problematiken som knyter an till hur olika aspekter av begreppet rättssäkerhet ska anses förhålla sig till varandra. Å ena sidan kan det hävdas att kravet på förutsebarhet, likhetsprincipen, legalitetsprincipen och kravet på kontrollerbarhet är exempel på aspekter av rättssäkerhetsbegreppet som måste beaktas för att beskattningen ska vara rättssäker²⁸. Ett annat möjligt synsätt är att förutsebarhet är en aspekt av begreppet rättssäkerhet som likhetsprincipen, legalitetsprincipen och kravet på kontrollerbarhet tillsammans syftar till att uppnå²⁹. För tydlighetens skull behandlas nämnda krav och principer var och en för sig nedan.

3.3 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipens innebörd anses vara ett krav på att offentlig maktutövning ska ha stöd i lag eller i annan bindande föreskrift som utfärdats. Principen syftar till göra rättstillämpningen mer förutsebar och fri från godtycke³⁰.

Principen utgörs av följande fyra huvudsakliga beståndsdelar:

- Föreskriftskravet,
 - o Bestämmdhetskravet
- Analogiförbudet, samt
- Retroaktivitetsförbudet³¹.

8 kap. regeringsformen (RF) rör fördelningen av normgivningsmakten. Reglerna i kapitlet som rör beskattning kan sammanfattas med ett

²⁷ Rosander 2007, s. 22f.

²⁸ Pålsson 1998, s. 769.

²⁹ Rosander 2007, s. 22.

³⁰ Pålsson 2013, s. 88f.

³¹ Pålsson 2013, s. 29f., s. 33–36 och s. 88–92 samt Ugglå och Carneborn 2015, s. 109f.

konstaterande att inom skatterätten är meddelande av lagregler en nödvändig förutsättning för att normer ska ha skapats³².

I uppräkningsdelen ovan framhålls bestämdhetskravet som en del av föreskriftskravet. Den uppdelningen görs av Pålsson och jag delar det synsättet. Bestämdhetskravets närmare innebörd är att en lagregel inte kan tillåtas vara hur vag som helst. Bestämdhetskravet framträder närmast som en slags princip eller målsättning och lagstiftningen hålls många gånger avsiktligt mycket vag. Det fenomenet kallar Pålsson för *de facto*-delegation. Jag uppfattar det som att han menar att kompetensen att skapa normer flyttas från lagstiftaren till rättstillämparen i de fall då lagtexten är mycket vag och således lämnar utrymme för ett stort mått av tolkning.

Förbudet mot analogislut respektive retroaktiv tillämpning av lagregler till nackdel för den skattskyldige nämndes ovan i syfte att göra uppräkningsdelen fullständig. Hur bedömningen av lagstiftningens syfte förhåller sig till analogiförbudet diskuteras utförligt av Hultqvist i hans avhandling Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Min uppfattning är att den problematiken knyter an till tillämpningen av 2 § 4 p skatteflyktslagen i allmänhet. Av den anledningen kommer analogiförbudet av utrymmesskäl inte att behandlas ytterligare. Detsamma gäller retroaktivitetsförbudet.

3.4 Likhetsprincipen

Likhetsprincipen kommer till uttryck i 1 kap. 9 § RF. I bestämmelsen föreskrivs att bland annat domstolar i sin verksamhet ska beakta allas likhet inför lagen. Likhetsprincipen består av två aspekter. För det första behöver en domstol identifiera de fall som är så jämförbara att de bör behandlas lika. För det andra ska dessa fall behandlas likformigt³³.

³² Pålsson 2013, s. 29f.

³³ Pålsson 2013, s. 95–97.

Påhlsson menar att det är den förstnämnda aspekten som medför mest svårigheter. Det handlar normalt sett om att fastställa vilka fall som är så jämförbara att de motiverar likabehandling. Eftersom bedömningen till sin natur är av subjektiv karaktär blir resultatet beroende av bedömarens erfarenhetsram, inklusive medvetna såväl som omedvetna värderingar. Vidare menar Påhlsson att jämförbarhet konstrueras precis som andra rättsliga begrepp, genom att man ”skalar” bort sådan information som man anser vara irrelevant³⁴.

3.4.1 Kontrollerbarhet

Begreppet rättstillämpning kan bestå av två led. För det första måste innebörden av en viss regel fastställas. För det andra ska regeln användas på ett aktuellt fall i verkligheten. Det senare betecknas som subsumtion. En nödvändig aspekt av rättstillämpning är således tolkning av händelser och företeelser i vår omvärld³⁵.

Det är viktigt vid rättstillämpning att inte bara domstolens valda lagtolkning utan även dess verklighetsuppfattning kommer till tydligt uttryck. Detta har beskrivits av Påhlsson och han menar att nyckelordet i detta sammanhang är kontrollerbarhet. Han menar att domstolarna inte endast förfogar över lagtolkningen utan även över verklighetsuppfattningen och argumenterar vidare för att det måste vara möjligt att kontrollera huruvida de viktigaste rättssäkerhetskraven, t.ex. likhet inför lagen, har beaktats³⁶.

³⁴ Påhlsson 2013, s. 95–97.

³⁵ Påhlsson 1998, s. 770.

³⁶ Påhlsson 1998, s. 775.

4 Betydelsen av lagstiftarens passivitet

”Vi vet egentligen bara en sak, att den inte ska tillämpas när ett visst förfarande varit känt för lagstiftningsansvariga under lång tid och ingenting hänt från lagstiftarhåll – ett slags passivitetsansvar.”³⁷

4.1 Inledning

I detta kapitel redogörs för och kommenteras fyra rättsfall från HFD:s praxis. Rättsfallen har valts ut av författaren utifrån hur väl de ansetts spegla rättsläget gällande betydelsen av lagstiftarens passivitet vid tillämpning av skatteflyktslagen.

Rättsfallen RÅ 2001 ref. 12 och RÅ 2009 ref. 31 utgörs av förhandsbesked av Skatterättsnämnden som överklagats till HFD. I båda dessa rättsfall gjorde HFD exakt samma bedömning gällande rekvisitet lagstiftningens syfte som Skatterättsnämnden.

4.2 RÅ 2001 ref. 12

I rättsfallet RÅ 2001 ref. 12 var omständigheterna följande: Ett fåmansbolag i IT-branschen avsåg att emittera ett konvertibelt vinstandelslån i utländsk valuta till vissa anställda. Lånet skulle löpa med en ränta som helt berodde på bolagets vinst. A och B var två anställda som erbjöds teckna nämnda lån. A och B ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden (SRN eller nämnden) och ställde sex frågor. I detta referat behandlas endast den sjätte frågan. Frågan gällde huruvida skatteflyktslagen kunde tillämpas och således påverka huruvida räntan A och B erhöll från bolaget skulle tas upp i inkomstslaget kapital eller tjänst.

³⁷ Hultqvist 2007, s. 231. Genom den citerade texten beskrev Hultqvist de insikter han och Sture Bergström hade kommit fram till avseende tillämpning av skatteflyktslagen år 2007.

Bolaget var ett fåmansbolag och av den anledningen kunde avkastning på dess aktier komma att bli föremål för tillämpning av den dåvarande fåmansbolagsregleringen. Om nämnda regler hade varit tillämpliga så hade en stor del av räntan de två erhöll hänförs till inkomstslaget tjänst och dess högre skattesats i jämförelse med den som gällde för inkomst av kapital. Fåmansbolagsreglerna omfattade vid den aktuella tiden endast emissioner i svensk valuta. Därmed var de ordinarie reglerna för ränteinkomster som utgångspunkt tillämpliga och räntan kunde tas upp uteslutande i inkomstslaget kapital.

Skatteflyktslagen ansågs inte tillämplig på B eftersom denne inte medverkat i rättshandlingen, se 2 § 2 p skatteflyktslagen. Rättshandlingen utgjordes av valet att emittera vinstandelslånet i utländsk valuta. Gällande A konstaterade SRN däremot att rekvisiten i 2 § 1–3 p skatteflyktslagen var uppfyllda.

Knäckfrågan i målet var huruvida rekvisitet i 2 § 4 p skatteflyktslagen var uppfyllt. SRN redogjorde för att ränta på vinstandelslån, oavsett valuta, tidigare hade omfattats av den dåvarande fåmansbolagsregleringen. Efter en lagändring hade emellertid tillämpningsområdet för nämnda bestämmelser snävats av till att endast omfatta vinstandelslån i svensk valuta. Trots att omfattande bearbetningar sedermera gjordes av reglerna kvarstod den aktuella inskränkningen av lagens tillämpningsområde. Det faktum att reglerna genom nämnda ändring fick ett snävare tillämpningsområde kommenterades inte i förarbetena. Inte heller i samband med senare tillkomna, omfattande lagändringar i fåmansbolagsregleringen kommenterades detta faktum. Utöver nyssnämnda omständigheter lyfte SRN fram det faktum att nämnda regelsystem hade utvidgats till att avse avkastning på bland annat aktier i utländska juridiska personer. Med anledning därav drog SRN slutsatsen att lagstiftaren rimligtvis borde ha övervägt det faktum att tillämpningsområdet för den aktuella regleringen hade snävats av till att avse endast vinstandelslån i svensk valuta. Slutligen konstaterade SRN att dessa omständigheter innebar att det aktuella förfarandet inte stred mot lagstiftningens syfte.

4.2.1 Kommentar

HFD:s resonemang gällande det aktuella förfarandets förenlighet med lagstiftningens syfte går till stor del ut på att motivera varför lagstiftaren kunde anses ha haft vetskap om förfarandets skattemässiga effekter.

När HFD väl dragit slutsatsen att lagstiftaren rimligtvis borde ha övervägt de i målet aktuella skatteeffekterna konstaterade domstolen att förfarandet, på grund av lagstiftarens passivitet, inte stred mot lagstiftningens syfte. Bergström kommenterade det hela på följande sätt:

”Lagstiftarens passivitet att agera mot detta fick ligga denne till last och därigenom kunde inte förfarandet anses strida mot lagstiftningens samlade syfte.”³⁸.

Jag delar den uppfattningen. Enligt min mening ska domen uppfattas som att lagstiftarens passivitet i förhållande till den aktuella skatteeffekten var en den avgörande och enda omständigheten som låg till grund för slutsatsen att förfarandet inte stod i strid med lagstiftningens syfte.

4.3 RÅ 2009 ref. 31

I rättsfallet RÅ 2009 ref. 31 ville Allmänna ombudet hos Skatteverket få prövat av Skatterättsnämnden huruvida en persons (T.O) aktieinnehav som hade avyttrats skulle anses ha varit kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (IL). Om innehavet inte skulle anses vara kvalificerade andelar enligt lagens ordalydelse ställdes frågan om skatteflyktslagen var tillämplig. En tillämpning av skatteflyktslagen innebar att avyttringen av aktierna ändå skulle beskattas som om aktierna varit kvalificerade andelar och inkomsten hade då fördelats mellan inkomstlagen tjänst och kapital enligt reglerna i 57 kap. IL (fåmansbolagsreglerna).

³⁸ Bergström 2002, s. 291.

T.O. hade skapat flera aktiebolag och mellan dessa överlåtitt aktieinnehav i anslutning till en extern försäljning av ett av bolagen. Skatterättsnämnden konstaterade att enligt ordalydelsen av reglerna i 57 kap. 4 § IL skulle aktieinnehavet inte anses vara kvalificerade andelar. Den effekten hade undvikits genom nämnda interna aktieöverlåtelser.

Gällande skatteflyktslagen konstaterade nämnden att rekvisiten i 2 § 1–3 p skatteflyktslagen var uppfyllda. Knäckfrågan var huruvida rekvisitet i paragrafens fjärde punkt var uppfyllt. Vid den bedömningen inledde nämnden med att redogöra för att syftet med fåmansbolagsregleringen är att fördela fåmansföretagares inkomster mellan inkomstlagen tjänst och kapital. Den del av en fåmansföretagares inkomster som är hänförlig till dennes arbetsinsatser i bolaget eller annat till fåmansbolaget knutet bolag ska beskattas i inkomstlagen tjänst. Vidare anförde SRN att T.O. genom upprepade interna aktieöverlåtelser hade undvikit fåmansbolagsreglerna och istället beskattats fullt ut i inkomstlagen kapital. SRN slog fast att den anpassning som gjorts för att undgå den åsyftade beskattningen enligt 57 kap. IL var något som lagstiftaren inte hade anledning att gå in på vid lagstiftningens tillkomst. Mot bakgrund av nyssnämnda omständigheter drog nämnden slutsatsen att förfarandet, som ledde till en beskattning uteslutande i inkomstlagen kapital, stred mot lagstiftningens syfte.

T.O. invände och menade att det saknades förutsättningar för att tillämpa skatteflyktslagen eftersom lagstiftarens underlåtenhet att ingripa mot förfarandet skulle uppfattas som att det godtagits. Skatterättsnämnden konstaterade att förfarandet hade uppmärksammats ett antal år tidigare. Förslag hade lagts fram till Finansdepartementet om hur reglerna borde ha ändrats. Flera ändringar hade gjorts i 57 kap. IL tiden därefter men den i målet aktuella möjligheten att undgå beskattning i 57 kap. IL hade inte motverkats genom lagstiftning.

SRN konstaterade att frågan om skatteflyktslagen tillämpning på ett sådant fall som förelåg i målet inte hade avgjorts tidigare i praxis och att tidigare

rättsfall från HFD där passivitet från lagstiftarens sida berörts inte gav vägledning. SRN fortsatte sitt resonemang genom att slå fast att det varken av administrativ praxis eller av rättstillämpningen i övrigt fanns stöd för att förfarandet skulle accepteras. SRN slog fast att det förhållandet att lagstiftaren avstått från åtgärder knappast talade för att förfaranden av aktuellt slag skulle anses godtagbara. Förfarandet ansågs således strida mot lagstiftningens syfte och beskattningen av T.O. skulle därför ske som om aktierna var kvalificerade för honom.

4.3.1 Kommentar

Jag är kritisk till nämndens resonemang gällande lagstiftarens passivitet vid bedömningen av lagstiftningens syfte. Ett fall från HFD där passivitet från lagstiftarens sida berördes var RÅ 2001 ref. 12. I det målet framstod lagstiftarens passivitet närmast som det avgörande skälet för att det aktuella förfarandet inte ansågs strida mot lagstiftningens syfte. Det är möjligt att betydelsen av lagstiftarens passivitet kan variera beroende på vilken typ av materiell skatteregel som avses, hur lång tid det aktuella förfarandet varit känt eller på vilket sätt förfarandet varit känt. Nämnden hade en utmärkt möjlighet att beskriva varför målet från 2001 inte kunde ge vägledning i detta fallet men underlät att ta den.

Istället för att kommentera på vilket sätt den förevarande situationen förhöll sig till tidigare rättsfall redogjorde nämnden för vilken betydelse den gav lagstiftarens passivitet i målet. Utgångspunkten för nämndens resonemang var att förfarandet stred mot lagstiftningens syfte. Att lagstiftaren känt till och förhållit sig passiv till dito ändrade inte det förhållandet. I målet från 2001 synes resonemanget ha utgått ifrån att lagstiftarens passivitet var en omständighet som uteslöt att ett visst förfarande kunde anses strida mot lagstiftningens syfte. Ett slags passivitetsansvar³⁹. Genom detta mål står det klart att lagstiftarens passivitet är en av flera omständigheter att beakta vid

³⁹ Jfr. citatet i avsnitt 4.1 samt not 38.

bedömning av lagstiftningens syfte. Lagstiftarens passivitet kan alltså inte i alla lägen utesluta att ett visst förfarande strider mot lagstiftningens syfte.

4.4 RÅ 2009 ref. 47 I

P.B. var verksam i ett aktiebolag som bedrev konsultverksamhet. P.B. förvärvade 50 procent av bolaget och i samband därmed även en fordran om 8 368 622 kr på bolaget till ett pris om 87 500 kr. Fordran omvandlades till ett villkorat aktieägartillskott. Cirka fem år senare erhöll P.B. en betalning om 740 000 kr från bolaget. Denna betalning redovisade P.B. som en återbetalning av det nyssnämnda aktieägartillskottet. Återbetalningen redovisades i inkomstslaget kapital som en realisationsvinst uppgående till 652 500 kr (740 000 – 87 500). Återbetalningen hade möjliggjorts genom de intäkter verksamheten genererat efter det att P.B. förvärvat 50 % av bolaget och den fordran som sedan omvandlades till ett villkorat aktieägartillskott.

Skattemyndigheten ansåg att det i realiteten handlade om vinstmedel som genererats genom P.B:s arbetsinsats och som därmed skulle omfattas av fåmansbolagsregleringen. Därmed tog skattemyndigheten upp nästan hela återbetalningen i inkomstslaget tjänst och endast 8 796 kr i inkomstslaget kapital. Skattemyndigheten menade att transaktionerna endast hade syftat till att kringgå de särskilda reglerna för fåmansbolag.

Målet blev till slut föremål för prövning i HFD. HFD inledde sitt anförande med att redogöra för att den skattemässiga behandlingen av villkorade aktieägartillskott inte har reglerats genom lagstiftning utan följer av HFD:s praxis. Vidare konstaterade HFD att denna praxis bland annat innebär att en återbetalning till tillskottsgivaren (P.B.) ska behandlas som återbetalning av lån och således beskattas som kapitalvinst. Den del av det återbetalade beloppet som översteg 87 500 kr ansågs därmed utgöra kapitalvinst.

Gällande tillämpningen av skatteflyktslagen gjorde HFD samma bedömning som kammarrätten. Kammarrättens diskussion gällande skatteflyktslagens tillämplighet bestod till stor del av resonemang kring huruvida det aktuella

förfarandet kunde anses strida mot lagstiftningens syfte. Kammarrätten anförde att praxis avseende skattekonsekvenserna vid återbetalning av villkorade aktieägartillskott i huvudsak hade utbildats genom ett antal avgöranden av HFD under 1980-talet. Vidare lyfte kammarrätten fram att denna praxis berördes i samband med ett lagförslag som bland annat avsåg fåmansbolagsregleringen. Kammarrättens fortsatte sitt anförande med att konstatera att denna praxis fick anses ha varit känd för lagstiftaren då de i målet aktuella reglerna infördes utan att ha beaktats i lagstiftningen. Av den anledningen kunde inte förfarandet anses strida mot lagstiftningens syfte. Skatteflyktslagen var således inte tillämplig på det aktuella förfarandet.

4.5 RÅ 2009 ref. 47 II

I.G. ägde samtliga aktier i I.G. Capital S.A där han också arbetade. Detta bolag ingick i en koncern tillsammans med bolagen Jönsarbo Bruk AB och Englabo AB. Ägarförhållandena var sådana att I.G. Capital S.A. ägde samtliga aktier i Jönsarbo Bruk AB, som i sin tur ägde samtliga aktier i Englabo AB. År 2001 förvärvade Englabo AB samtliga aktier i Jäxbo AB från ett brittiskt företag. I samband därmed förvärvade I.G. rätten till återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott avseende Jäxbo AB. Förvärvet gjordes från det nyssnämnda brittiska företaget för 10 000 kr. Det nominella värdet av återbetalningsrätten var vid tidpunkten för förvärvet 17 417 000 kr. Jäxbo AB erhöll under år 2002 koncernbidrag. År 2003 beslutade ordinarie bolagsstämma i Jäxbo AB att återbetalning till I.G. med ett belopp om 1 000 000 kr av det villkorade aktieägartillskottet skulle ske. I.G. redovisade denna återbetalning som en kapitalvinst om 990 000 kr (1 000 000 – 10 000). Skatteverket beslutade att avvika från I.G:s deklaration och tog upp 845 485 kr i inkomstslaget tjänst och 119 214 kr i inkomstslaget kapital. Som skäl för åtgärden anfördes att I.G:s aktieinnehav i I.G. Capital S.A. var kvalificerat. I.G. överklagade och målet blev till slut föremål för prövning av HFD.

HFD inledde med att konstatera att I.G. rent faktiskt hade erhållit en utbetalning från Jäxbo AB av medel tillhörande detta bolag med anledning av ett återbetalningsanspråk som I.G själv förvärvat. Därmed fanns det inte stöd i IL för att anse att I.G. i själva verket erhållit utdelning från I.G. Capital S.A. Det var endast möjligt att beskatta utbetalningen från Jäxbo AB till I.G. såsom utdelning från I.G. Capital S.A. inom ramen för en tillämpning av skatteflyktslagen.

HFD konstaterade att genom sitt ägande i I.G. Capital S.A. kontrollerade I.G. de aktuella bolagen. Anspråket på återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet ansågs endast ha haft ett värde för I.G. på grund av det avgörande inflytande han haft över Jäxbo AB, utan att själv ha varit aktieägare. Det ansågs ostridigt att utbetalningen till I.G. inte hade kunnat komma till stånd om inte Jäxbo AB erhållit det tidigare nämnda koncernbidraget. Vidare anförde HFD att det egentliga skälet för förfarandet hade varit att I.G. skulle undgå en beskattning i enlighet med fåmansföretagsregleringen för att istället beskattas endast i inkomstslaget kapital.

Med anledning av det som återgavs i stycket ovan fann HFD att samtliga rekvisit i 2 § skatteflyktslagen var uppfyllda. Därmed skulle I.G. beskattas som om han erhållit utdelning från I.G. Capital S.A.

Två regeringsråd var av skiljaktig mening och anförde framförallt att den typ av ”handel med aktieägartillskott” som var uppe för prövning hade uppkommit som en direkt följd av HFD:s praxis där det slagits fast att villkorade aktieägartillskott ska behandlas som en slags svävande fordringsrätt. De lyfte fram att nya regler tillkommit efter att nämnda praxis slagits fast och att det i samband med tillkomsten av dessa regler uttalats att någon ändring i praxis inte var avsedd. Vidare argumenterade de för att en tillämpning av sedan länge etablerade praxis inte kan anses strida mot syftet med den senare tillkomna lagstiftningen.

4.5.1.1 Kommentar till RÅ 2009 ref. 47 I och II

I såväl mål RÅ 2009 ref. 47 I som RÅ 2009 ref. 47 II uppstod frågan huruvida den skattskyldiges inkomst skulle fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital i enlighet med reglerna i 57 kap. IL. I båda målen utgjordes transaktionen av en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott. Det var således fråga om exakt samma passivitet från lagstiftaren i båda fallen⁴⁰.

Med anledning av att aktuell praxis hade varit känd för lagstiftaren under en längre tid utan att ha beaktats i lagstiftningen konstaterade HFD i det första målet att det aktuella förfarandet inte kunde anses strida mot lagstiftningens syfte. HFD nämnde ingen annan omständighet än lagstiftarens passivitet i den del av domskälen där bedömningen av lagstiftningens syfte diskuterades. Lagstiftarens passivitet i förhållande till de skatteeffekter som följde av HFD:s egen praxis framstår i domskälen som den enda omständigheten som låg till grund för att förfarandet inte ansågs strida mot lagstiftningens syfte.

I det andra målet kom HFD fram till en motsatt slutsats vid bedömning av förfarandets förenlighet med lagstiftningens syfte. I den delen av domskälen där HFD diskuterar skatteflyktslagen lyfts ett antal omständigheter fram utan att direkt kopplas till något specifikt rekvisit i 2 § skatteflyktslagen.

Nedan redogör jag för min tolkning av rättsfallet avseende hur omständigheterna som lyfts fram av HFD i den delen där skatteflyktslagen diskuteras förhåller sig till rekvisiten i 2 § skatteflyktslagen.

Den skatteförmån som I.G. åtnjöt var att lyfta vinstmedel från koncernen med beskattning enbart i inkomstlaget kapital istället för att inkomsten fördelades mellan inkomstlagen tjänst och kapital i enlighet med reglerna i 57 kap. IL. Därmed var rekvisitet i första punkten uppfyllt. I och med att

⁴⁰ Holstad 2010, s. 305f.

I.G. ägde samtliga aktier i I.G. Capital S.A. kontrollerade han de aktuella bolagen och därmed ansågs han ha medverkat direkt eller åtminstone indirekt i det aktuella förfarandet. Rekvisitetet i andra punkten var således uppfyllt. Vidare konstaterade HFD uttryckligen att det framstod som klart att det egentliga skälet för förfarandet varit att åtnjuta nämnda skatteförmån. Därmed var rekvisitetet i tredje punkten uppfyllt.

Utöver ovannämnda omständigheter lyfte HFD fram att det villkorade aktieägartillskottet haft ett värde för I.G. endast på grund av det avgörande inflytande han haft över Jäxbo AB utan att själv vara aktieägare. Dessutom ansåg HFD att det var ostridigt att återbetalningen hade finansierats genom koncernbidrag. HFD beskrev inte om (och i så fall hur) dessa omständigheter påverkade förfarandets förenlighet med lagstiftningens syfte. I stället konstaterade HFD i en mening att samtliga omständigheter i 2 § skatteflyktslagen var uppfyllda.

I båda målen var det fråga om huruvida en viss inkomst skulle beskattas enligt fåmansbolagsregleringen och det torde därför ha varit samma lagstiftnings syfte som bedömdes i båda målen i förhållande till två likadana transaktioner. Jag kan inte dra någon säker slutsats kring vad som bidrog till att förfarandet i det ena målet ansågs förenligt med lagstiftningens syfte medan motsatt slutsats drogs i det andra. Det står i vilket fall klart att en gräns har dragits av HFD gällande skatteflyktslagens tillämplighet vid återbetalning av villkorade aktieägartillskott. Att säga var den gränsen går har i litteraturen beskrivits som en svår uppgift⁴¹.

⁴¹ Tjernberg 2010, s. 398 och Holstad 2010, s. 36.

5 Avslutande analys och slutsats

På flera håll i litteraturen och i lagstiftningssammanhang har det framförts att tillämpningen av skatteflyktslagen inte är förutsebar. Citatet från Hultqvist som inledde kapitel 4 syftar till att belysa hur lite det går att säga om ett visst förfarandes förenlighet med lagstiftningens syfte. Hultqvist har skrivit mycket om skatteflyktslagen och ansetts vara en av de experter som är mest kritiska till lagen. Det enda han och Bergström var säkra på år 2007 gällande skatteflyktslagens tillämplighet var att den inte ska tillämpas när ett visst förfarande varit känt för lagstiftningsansvariga under lång tid och ingenting hänt från lagstiftarhåll. Två år senare blir tre förfaranden föremål för prövning och alla har den gemensamma nämnaren att de varit kända sedan åtminstone ett antal år tillbaka för lagstiftningsansvariga i regeringen. I två av fallen ansågs förfarandena strida mot lagstiftningens syfte. I ett av fallen ansågs förfarandet inte strida mot lagstiftningens syfte.

Rättsfallen från år 2009 har analyserats flitigt i litteraturen. Min uppfattning är att målen inte har bidragit till någon ökad klarhet gällande betydelsen av lagstiftarens passivitet. I RÅ 2001 ref. 12 förs en argumentation av Skatterättsnämnden som antyder att det kan sägas finnas ett slags passivitetsansvar för lagstiftaren. Vår högsta instans slog dessutom i RÅ 2009 ref. 47 I fast att lagstiftarens vetskap i kombination med dennes passivitet inför ett visst förfarande och dess skatteeffekter uteslöt att förfarandet stred mot lagstiftningens syfte. I de två andra målen från 2009 ansågs lagstiftarens passivitet inte utesluta förfarandenas oförenlighet med lagstiftningens syfte.

Den enda säkra slutsatsen som kan dras gällande betydelsen av lagstiftarens passivitet är att den kan, men behöver inte, utesluta att ett förfarande är oförenligt med lagstiftningens syfte. Det beror helt enkelt på. Motiv

gällande vad det beror på eller gällande vad som skiljt nämnda rättsfall åt i aktuellt hänseende lyser med sin frånvaro.

Hur förhåller sig då den i uppsatsen återgivna rättspraxisen till kravet på en rättssäker beskattning? Svaret är att det inte går att förutse huruvida ett förfarande kommer anses vara förenligt med lagstiftningens syfte i de fallen där lagstiftaren haft vetskap om och förhållit sig passiv till ett visst skattemässigt förfarande och dess skatteeffekter.

Det är inte möjligt att se rättssäkerhet som någonting som antingen finns eller inte finns. Det är rimligast med en nyanserad syn där en kan konstatera att vissa aspekter uppfylls i högre eller lägre grad. Som tidigare konstaterats i uppsatsen är emellertid förutsebarhet en fundamental rättssäkerhetsaspekt och min slutsats är därför att den praxis som studerats inte i tillräcklig mån uppfyller kravet att beskattningen ska vara rättssäker.

Varför är då tillämpningen av skatteflyktslagen i nu diskuterat hänseende inte förutsebar? En naturlig utgångspunkt är konstaterandet att den närmare regleringen – normgivningen – gällande vilka förfaranden som ska anses vara förenliga med lagstiftningens syfte inte sker på lagstiftarnivå utan genom prejudikatbildning av HFD. Denna *de facto*-delegation har beskrivits ovan i avsnitt 3.1.2. Innebörden av denna delegation är att makt läggs i händerna på rättstillämparen istället för hos lagstiftaren. Av den anledningen måste höga krav ställas på att tillämpningen av rekvisitet är förutsebar. En grundläggande förutsättning för att åstadkomma en förutsebar beskattning är att prejudikatbildningen är likformig. Lika fall ska behandlas lika.

I de fallen där det aktuella förfarandet varit känt för lagstiftaren sedan tidigare är det svårt att se någon princip bakom vilka fall som är så jämförbara att de bör behandlas lika. I rättsfallet RÅ 2009 ref. 31 uttalade Skatterättsnämnden att ”ett fall som det förevarande” inte tidigare hade avgjorts i praxis. För att likhetsprincipen ska kunna få genomslag i rättstillämpningen är det nödvändigt att slå fast vad som menas med ”ett fall

som det förevarande”. Tar uttryckssättet sikte på fall där lagstiftaren förhållit sig passiv till ett visst förfarande? Eller menade nämnden att ”ett fall som det förevarande” inte hade prövats tidigare eftersom de aktuella materiella skattereglerna inte hade prövats tidigare i förhållande till skatteflyktslagen? Nämnden konstaterade hur som helst att tidigare rättsfall från HFD där passivitet från lagstiftaren berörts inte gav vägledning i målet.

Vilken information som ”skalades” bort när nämnden drog den slutsatsen återges inte i domskälen. Mot bakgrund av den problematik jag lyft fram ovan i kombination med de knapphändiga motiveringarna i rättsfallens domskäl är min uppfattning att kravet på kontrollerbarhet inte är uppfyllt. Det är inte möjligt att utifrån domskälen dra några säkra slutsatser kring hur rättsfallen förhåller sig till varandra. Frågor avseende vilka omständigheter som har beaktats och vilken betydelse de haft i de enskilda fallen lämnas i hög grad obesvarade. Läsaren av nämnda rättsfall lämnas ovetandes om hur den process i rättstillämpningen som betecknas som subsumtion har gått till.

Ett naturligt förstasteg i processen att göra rättstillämpningen mer förutsebar och därmed mer rättssäker är följaktligen att rättstillämparen i högre grad återger i domskälen hur den har bedömt de olika omständigheter – i detta fall framförallt lagstiftarens passivitet – som förelegat i målen och hur dessa påverkat dess domslut. Först då är det möjligt att kontrollera likformigheten i beskattningen.

Bilaga A

Nedan följer 2 § skatteflyktlagen i dess nuvarande lydelse.

Vid fastställandet 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 för förfarandet, och
4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Tryckta källor

Direktiv

Direktiv 1995:11 En ny lag mot skatteflykt.

[Citeras Dir. 1995:11]

Propositioner

Proposition 1980/81:17 Förslag till lag mot skatteflykt.

[Citeras Prop. 1980/81:17]

Proposition 1982/83:84 Förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt.

[Citeras Prop. 1982/83:84]

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

[Citeras Prop. 1992/93:127]

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

[Citeras Prop. 1994/95:209]

Proposition 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag.

[Citeras Prop. 1996/97:170]

Statens offentliga utredningar

SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul.

[Citeras SOU 1975:77]

SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen.

[Citeras SOU 1993:62]

SOU 1996:44 Översyn av skatteflyktslagen.

[Citeras SOU 1996:44]

Litteratur

Bergström, Sture: ”Behövs lagen mot skatteflykt efter skattereformen?”. I: *Skattenytt* 1989.

[Citeras: Bergström 1989]

Bergström, Sture: ”Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt.

Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt”. I: *Skattenytt* 1992.

[Citeras: Bergström 1992]

Bergström, Sture: ”Tolkning och tillämpning av skattelag”. I: *Skattenytt* 2002.

[Citeras: Bergström 2002]

Uggla, Carl-Magnus och Carneborn, Christian: *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, Stockholm 2015.

[Citeras: Uggla och Carneborn 2015]

Hellner, Jan: *Metodproblem i Rättsvetenskapen: Studier i förmögenhetsrätt*, Stockholm 2001.

[Citeras: Hellner 2001]

Holstad, Per: ”Skatteflyktslagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?”. I: *Skattenytt* 2010.

[Citeras: Holstad 2010]

Hultqvist, Anders: ”Vad är rättssäker beskattning?”. I: *Svensk Skattetidning* 1998.

[Citeras: Hultqvist 1998]

Hultqvist, Anders: ”En tätningskommission i stället för genomsyn och skatteflyktslag”. I: *Svensk Skattetidning* 2007.

[Citeras: Hultqvist 2007]

Peczenik, Aleksander: *Vad är rätt?: Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Stockholm 1995.

[Citeras: Peczenik 1995]

Påhlsson, Robert: ”Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation”. I: *Svensk Skattetidning* 1998.

[Citeras: Påhlsson 1998]

Påhlsson, Robert: *Konstitutionell skatterätt*, 3:e upplagan, Uppsala 2013.

[Citeras: Påhlsson 2013]

Påhlsson, Robert: ”Kringgående av inkomstskattelag - en resa utan slut”. I: *Skattenytt* 2016.

[Citeras: Påhlsson 2016]

Rosander, Ulrika: *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping 2007.

[Citeras: Rosander 2007]

Westberg, Peter: ”Avhandlingsskrivande och val av forskningsansats – en idé om rättsvetenskaplig öppenhet”. I: *Festskrift till Per Olof Bolding* (red.: Lars Heuman), Stockholm 1992.

[Citeras: Westberg 1992]

Tjernberg, Mats: ”Tolkning och tillämpning av skattelag”. I: *Skattenytt* 2010.

[Citeras: Tjernberg 2010]

Elektroniska källor

Hultqvist, Anders: *Skatteflykt istället för genomsyn – har bubblan i mattan bara flyttat sig?*, publicerad den 13 oktober 2010. Hämtad den 18 december 2016 från: <http://www.dagensjuridik.se/2010/10/skatteflykt-i-stallet-genomsyn-har-bubblan-i-mattan-bara-flyttat-sig>.

[Citeras: Hultqvist 2010]

Skatteverkets skattestatistiska årsbok 2013. Publicerad november 2013.

Hämtad den 5 november 2016 från:

<https://www.skatteverket.se/download/18.8dcbbe4142d38302d7148d/1386863150947/15216.pdf>.

Rättsfallsförteckning

RÅ 2001 ref. 12

RÅ 2009 ref. 31

RÅ 2009 ref. 47 I

RÅ 2009 ref. 47 II