



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Jesper Olsson

Skatteflyktslagens tillämpning och förenlighet med EU-rätten

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Per Norberg

Termin: VT 2017

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte	4
1.3 Metod och material	5
1.4 Avgränsning	6
1.5 Forskningsläge	6
1.6 Disposition	6
2 LAG (1995:575) MOT SKATTEFLYKT	8
3 GENERALKLAUSULEN	10
3.1 Allmänt	10
3.2 Skatteförmånsrekvisitet	10
3.3 Den skattskyldigas medverkan	14
3.4 Den skattskyldigas avsikt	16
3.5 Strida mot lagstiftningens syfte	18
4 EU-RÄTTEN OCH SKATTEFLYKTLAGEN	23
5 ANALYS	26
5.1 Skatteförmånsrekvisitet	26
5.2 Medverkansrekvisitet	27
5.3 Avsiktsrekvisitet	28
5.4 Rekvisitet förfarandet ska strida mot lagstiftningens syfte	29
5.5 Det EU-rättsliga perspektivet	30
6 AVSLUTANDE DISKUSSION	31

KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	32
Tryckta källor	32
Elektroniska källor	32
Litteratur	32
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	34
Högsta förvaltningsdomstolen	34
EU-domstolen	35

Summary

The legal consequence of the application of the tax evasion law is that an otherwise civil legal transaction is left without consideration when assessing the base for taxation. The law is an infringement upon the taxpayer that has performed the legal transactions. The application of the tax evasion law is dependent on the prerequisites from the 2 § of the law, the so called general clause. The clause contains four necessary conditions that all need to be fulfilled to apply the law; the tax benefit, participation, intention and that the procedure shall conflict with the purpose of the law. The conditions are quite vague and leaves room for interpretation in each case. It is a balancing act between rule of law and efficiency and the result varies. The Supreme Administrative Court have tried the tax evasion law in several cases and there are often hard assessments that must be made. Especially the purpose condition seems hard to administer and interpret, there are however tools for the interpretation in the court practice of The Supreme Administrative Court and within doctrine.

The tax evasion law might conflict with EU-law according to doctrine. It could be interpreted to be discriminatory against international transactions but has never been tried in The European Court of Justice. It is primarily the condition of intention that might be too harsh relative to EU law because EU law stipulates that only artificial transactions should be actionable. It also seems that the tax evasion law might be deemed to conflict with the principal of proportionality in The European Court of Justice. This because the requirements of rule of law are a part of the judicial proceedings which follows from EU case law. There are several countries within the EU with similar general clauses against tax evasion which speaks to the fact that general clauses against tax evasion might be generally acceptable within the EU.

Sammanfattning

Tillämpning av skatteflyktslagen leder till att en annars civilrättsligt giltig rättshandling lämnas utan hänsyn vid fastställande av underlaget för beskattning. Lagen är alltså relativt ingripande mot den enskilda skattskyldiga som företagit rättshandlingen eller rättshandlingarna. Tillämpningen är beroende av rekvisiten i 2 § skatteflyktslagen, den så kallade, generalklausulen. Den innehåller fyra kumulativa rekvisit; skatteförmånsrekvisitet, medverkansrekvisitet, avsiktsrekvisitet och syftesrekvisitet. Rekvisiten är relativt vaga i sina formuleringar och lämnar stort utrymme för tolkning i det enskilda fallet. Det är en balansgång mellan rättssäkerhet och effektivitet som varierar i utfall. Högsta förvaltningsdomstolen har prövat skatteflyktslagen i en mängd fall och det kan ofta vara svåra bedömningar. Framförallt syftesrekvisitet förefaller svårtillämpat, det går dock att utläsa situationer och tolkningsredskap ur Högsta förvaltningsdomstolens domar samt doktrinen på området.

Från en EU-rättslig synvinkel ligger skatteflyktslagen enligt doktrinen på gränsen till att strida mot de EU-rättsliga fri- och rättigheterna. Den kan anses diskriminerande vid gränsöverskridande transaktioner men har aldrig varit föremål för prövning i EU-domstolen. Det är framförallt avsiktsrekvisitet som kan anses vara för strängt i förhållande till EU-rätten då EU-domstolen slagit fast att enbart ”konstlade upplägg” är angripbara. Det förefaller som att skatteflyktslagen kan anses oproportionerlig vid en prövning enligt proportionalitetsprincipen i EU-domstolen. Detta då krav på rättssäkerhet ingår i prövningen vilket slagits fast genom EU-domstolens praxis. Dock är det många länder inom EU som har en liknande allmän generalklausul mot skatteflykt vilket talar för att lagen som sådan kan anses allmänt godkänd inom EU.

Förkortningar

EUD	EU-domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkU	Skatteutskottet
SN	Skattenytt
SvSkt	Svensk skattetidning
St.	Stycke

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I en uppsats rörande lag (1995:575) mot skatteflykt¹ och hur tillämpning av den ska ske kan en kort inledning rörande begreppet skatteflykt med fördel tas upp. Skatteflykt definieras av skatteverket som förfaranden där en skattskyldig genomför en eller flera transaktioner främst för att uppnå eller undvika en viss beskattningseffekt. I de fall förfarandet strider mot syftet med de aktuella skattebestämmelserna kan skatteflyktslagen tillämpas på förfarandet.² Skatteflykt ur en juridisk synvinkel är alltså ett förfarande som leder till tillämpning av skatteflyktslagen.³ Om det allmännas intresse kan anses vara att inbringa så mycket skatteintäkter som möjligt kan det förekomma fall som från det allmännas perspektiv inte är tillfredställande ur skattesynpunkt men som ändå inte kan klassificeras som skatteflykt i lagens mening.⁴

Skatteflyktslagen innehåller enbart fyra paragrafer. Den viktigaste av dessa är 2 § eller ”generalklausulen” som den även kallas. Det är denna paragraf som avgör i vilka fall som lagen kan tillämpas och tolkning av dess rekvisit är avgörande för bedömningen.

1.2 Syfte

Skatteflyktslagens 2 § föreskriver att vid fastställande av skatteunderlaget, för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt, ska hänsyn inte tas till en

¹ Forts. skatteflyktslagen.

² Skatteverket rättslig vägledning 2017, Vad är skatteflykt?, <<http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.1/339272.html#>>, besökt 2017-04-03.

³ Simon-Almendal T., Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott, SvSkt 2011:4 s. 321.

⁴ Lodin m.fl., inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt del 2 s. 734 f.

rättshandling, om vissa bestämda rekvisit är uppfyllda. Syftet med denna uppsats är att utreda dessa rekvisit samt undersöka praxis för att avgöra i vilka situationer lagen kan komma att tillämpas. Syftet är även att överse lagen och dess förhållande till rättssäkerhet och förutsebarhet. Uppsatsen ska även besvara i vilken mån skatteflyktslagen är förenlig med EU-rätten.

1.3 Metod och material

Jag har valt att skriva denna uppsats utifrån en klassisk rättsdogmatisk metod med perspektiv på rättssäkerhet och effektivitet. Även ett internationellt perspektiv kommer att behandlas. Uppsatsen har som mål att med de rättskällor som finns tillgängliga klargöra gällande rätt. De rättskällor som har bearbetats i denna uppsats är lagstiftning, rättspraxis, förarbeten samt doktrin. Av dessa källor är det lagstiftningen som är den mest betydelsefulla.

Lagens tillämpning har varit fråga för en mängd rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen⁵ och en sammanställning av alla går ej att genomföra i en uppsats av detta omfång men ett urval av de som oftast citeras i domar och doktrin samt som jag ansett vara betydelsefulla har bearbetats i uppsatsen.

Doktrinen består av vissa tryckta böcker om skatteflyktslagen och någon avhandling på området men majoriteten av det som skrivs om skatteflyktslagen publiceras i artikelform. Det är många gånger det är samma författare som skriver och som omnämns och många hänvisar till varandra för att ge stöd för sina egna uppfattningar. Detta kan leda till att relativt få personer får stort utrymme för sina åsikter på området. Artiklar gällande lagen bör inte bära någon självständig auktoritet som rättskälla men förmedlar synen på gällande rätt.

⁵ Regeringsrätten bytte namn 2011 till Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) men i denna uppsats kommer referat av förenklingskäl enbart ske till HFD.

1.4 Avgränsning

Denna uppsats kommer inte särskilt beröra rättsföljderna eller besvara de processuella frågorna kring skatteflyktslagen utan kommer främst beröra generalklausulens tillämpning och förhållandet mellan generalklausulen och EU-rätten.

1.5 Forskningsläge

Det finns utrymme för mer undersökningar på området. Mycket av det som publicerats refererar till en avhandling gjord av Ulrika Rosander som publicerades 2007. Avhandlingen får även utrymme i domskäl från HFD.⁶ Ett av få verk som enbart fokuserar på skatteflyktslagen är ”Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen” av Ugglå, Carl-Magnus och Carneborn, Christian dock förefaller det främst vara en sammanställning av tidigare producerat material och praxis. Mycket av det som framgår av boken har redan sagts av andra verksamma inom området. Det som publicerats på området sker främst i artikelform i någon av de kontinuerligt publicerade skatterättsliga tidskrifterna i Sverige.

1.6 Disposition

Uppsatsen inleds med en kort överblick av skatteflyktslagen. Därefter har jag valt att arbeta med generalklausulens rekvisit som utgångspunkt. De olika rekvisiten bearbetas var för sig under ett eget avsnitt, i varje avsnitt framgår även hur rekvisiten har tolkats i praxis och vad som sägs om dem i doktrin. Därefter följer en EU-rättslig granskning. Slutligen följer en analys och en avslutande diskussion.

⁶ RÅ 2009 ref. 31.

2 Lag (1995:575) mot skatteflykt

Skatteflyktslagen i dess första lydelse tillkom 1981, därefter upphävdes lagen 1993 för att redan 1995 återinföras i snarlik form.⁷

Skatteflyktskommittén hade som uppgift att ta fram lagstiftning mot skatteflykt som var både rättssäker och som uppfyllde de intressen som regeringen hade av ett effektivt vapen mot skatteflykt, resultatet blev skatteflyktslagen.⁸ Den senaste ändringen skedde 2012 i samband med införandet av skatteförfarandelag (2011:1244) och innebar i princip endast ett ändrat ordval i vissa av lagens rekvisit. Ändringen bör inte ha påverkat rättsläget jämfört med tidigare gällande ordalydelse.⁹

Lagen är tillämplig vid fastställande av skatteunderlaget för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt. I vissa situationer kan alltså rättshandlingar som annars är helt lagliga och civilrättsligt giltiga bortses från vid fastställande av underlaget för inkomstbeskattning. Detta trots att de varken är skenrättshandlingar som alltså inte får rättsverkan eller oriktigt betecknade avtal som istället behandlas enligt principen om rättshandlingars verkliga innebörd. Att det är underlaget för kommunal och statlig inkomstskatt som kan justeras genom tillämpning av skatteflyktslagen utesluter inte tillämpning på förfaranden som inte är kringgående av inkomstskattelag (1999:1229) (IL). Avgörande är om det får återverkningar för den skattskyldiges beskattning vad gäller kommunal eller statlig inkomstskatt.¹⁰ Det är en allmän princip att tillämpning av skatteflyktslagen inte ska ske förrän möjligheten att nå ett rimligt beskattningsresultat i

⁷ Uggla och Carneborn, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen s. 15.

⁸ Prop. 1996/97:170 s. 8.

⁹ Prop. 2010/11:166 s. 124 f.; Uggla och Carneborn, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen s. 48.

¹⁰ Prop. 1996/97:170 s. 51; RÅ 2010 ref. 51; Uggla och Carneborn, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen s. 52.

enlighet med IL uttömts, denna princip har dock inte alltid tillämpats av HFD.¹¹

Viktigt att notera gällande skatteflyktslagen är att den enskilda har möjlighet att begära ett förhandsavgörande hos skatterättsnämnden som sedan kan överklagas till HFD, se 1, 5 och 22 §§ lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

¹¹ von Bahr S., Ytterligare om Cypernmålet, SvSkt 2014:5 s. 430; Holstad P. m.fl., Skatteflyktslagen och skatteprocessen, SvSkt 2014:4 s. 314 f.

3 Generalklausulen

3.1 Allmänt

Skatteflyktslagens 2 §, den så kallade generalklausulen fastställer att: ”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 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.”

För att skatteflyktslagen ska vara tillämplig krävs det att generalklausulens samtliga rekvisit är uppfyllda.¹²

3.2 Skatteförmånsrekvisitet

Det första rekvisitet som ska vara uppfyllt för att skatteflyktslagen ska vara tillämplig är att rättshandlingen som den skattskyldige ensam eller tillsammans med annan företar ska medföra en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige, se 2 § 1p. skatteflyktslagen. För att skatteflyktslagen ska vara tillämplig krävs det alltså att minst en rättshandling är företagen även

¹² Uggla och Carneborn, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen* s. 55.

om det inte är ett krav på att det är den skattskyldiga själv som företagit rättshandlingen då även indirekt medverkan kan leda till att generalklausulen blir tillämplig, se 2 § 2p skatteflyktslagen. Ett förfarande kan pågå under flera beskattningsår.¹³ Vidare krävs det att skatteförmånen tillfaller den skattskyldiga själv, att en skatteförmån tillfaller någon annan gör inte lagen tillämplig även om denne är närstående till den skattskyldiga eller dylikt.¹⁴ Detta följer även av RÅ 1990 ref. 11 där en skattskyldig sålt en fastighet till ett helägt bolag och sedan sålt fastigheten vidare samma dag för ett högre belopp. Förfarandet ansågs inte medföra en skatteförmån för den skattskyldiga, det var bolaget, som förvisso var helägt av den skattskyldiga, som åtnjöt skatteförmånen.

Begreppet skatteförmån är centralt för tillämpning av skatteflyktslagen.¹⁵ Vad som egentligen utgör en väsentlig skatteförmån framgår inte utav lagtexten. Enligt förarbetena är en skatteförmån undvikande av den ytterligare skatt som hade påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade använts. Alltså i princip alla skattelättnader eller fördelar vid beskattning. Vad som i själva verket utgör en lättnad eller fördel vid beskattning avgörs genom översyn av de materiella reglerna i IL.¹⁶

Inte heller vad som ska anses som en ”väsentlig” skatteförmån definieras närmare i lagen. Enligt propositionen ska en sådan väsentlig skatteförmån inte anses vara ett bestämt belopp men med beaktande av bland annat processekonomiska aspekter så menar regeringen att för att ett förfarande ska anses medföra en väsentlig skatteförmån så ska det uppgå till ett belopp betydligt större än några tusentals kronor. Det ska inte vara avgörande vilken storlek förmånen har i förhållande till den taxerade inkomsten i det

¹³ Holstad P., Skatteflyktslagen - har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?, SN 2010 s. 304 f.

¹⁴ Lodin m.fl., Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt del 2 s. 735.

¹⁵ Holstad P., Cypernmålet, SN 2012 s. 572.

¹⁶ Prop. 1982/83:84 s. 17; prop. 1996/97:170 s. 45; Uggla och Carneborn, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen s. 59.

enskilda fallet. De mer specifika beloppsgränserna bör fastställas av praxis. En skatteförmån som löper under flera beskattningsår ska beaktas.¹⁷

Skatteförmånen behöver inte uppkomma samma beskattningsår som förfarandet sker. Om förfarandet ger upphov till en väsentlig skatteförmån senare taxeringsår kan skatteflyktslagen enligt propositionen tillämpas även om förfarandet ännu inte lett till en skattemässig fördel för den skattskyldige. Det ska dock vara möjligt för den skattskyldige att senare erhålla skatteförmånen för att rekvisitet ska anses uppfyllt. Det ska vid prövningstillfället framgå om skatteförmånen ”kan realiseras”.¹⁸ Enligt praxis har HFD inte satt upp något krav på att den skattskyldige ska ha kunnat realisera skatteförmånen. Det har räckt att möjligheten till en skatteförmån i teorin förelegat för att rekvisitet ansetts vara uppfyllt. Någon sannolikhetsbedömning för att den rent faktiskt kommer att utnyttjas eller realiseras har inte utförts. I RÅ 2010 ref. 51 slog Regeringsrätten fast att skatteförmånen bestod av innehavet av en kapitalförsäkring, någon skatteförmån hade alltså ännu inte uppkommit för den skattskyldige. Det finns således en diskrepans mellan vad som stadgats i förarbetena och vad som gäller enligt praxis.¹⁹

I RÅ 2006 ref. 45 samt RÅ 2009 ref. 68 har skatteflyktslagen inte ansetts tillämplig då skattskyldiga hade gett bort sin rätt till utdelning vid det tillfälle då den kunde disponeras till stiftelser som omfattades av undantag från skattskyldighet i 7 kap. IL. Någon skatteförmån hade i fallet inte uppkommit.²⁰

Som nämnt kan i princip alla rättshandlingar som innebär en fördel vid beskattning leda till att rekvisitet i lagen är uppfyllt. För att konkretisera

¹⁷ Prop. 1996/97:170 s 45; Lodin m.fl., Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt del 2 s. 735 f.

¹⁸ Prop. 1996/97:170 s. 44 f.

¹⁹ Uggla och Carneborn, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen s. 59.

²⁰ Prop. 1996/97:170 s. 42; Uggla och Carneborn, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen s. 61 f.; Nilsson M., Högsta förvaltningsdomstolens dom i Cypernmålet, SvSKT 2012:4 s. 401 f.; HFD 2012 not 30.

detta kan några av dessa rättshandlingar sammanfattas enligt följande nedanstående exempel.

Bland annat har skapandet av skattemässiga underskott ansetts utgöra en skattemässig förmån. I RÅ 1997 ref. 67 där en fysisk person låtit ett bolag dela ut befintliga medel till sig och sedan sälja bolaget med realisationsförlust motsvarande utdelning slog HFD fast att det ”givetvis” innebar en skatteförmån då förfarandet lett till att underskott skapats trots att det ekonomiskt sett inte lett till varken vinst eller förlust. Även i RÅ 2000 ref. 21 I, II och RÅ 2009 not. 201 hade skattemässiga underskott skapats vilket ansågs utgöra skatteförmåner.

Att genom ett förfarande få en icke avdragsgill utgift till att bli avdragsgill har ansetts innebära en skatteförmån, se RÅ 2001 ref. 79. I fallet hade två bolag undgått den statliga inkomstskatten genom förvärvande av aktier, lämnande av koncernbidrag och betalning av ränta. Skatteflyktslagen tillämpades dock inte i fallet.

Att utnyttja underprisreglerna i IL har ansetts utgöra en skatteförmån, se RÅ 2009 not. 86, RÅ 2009 not. 88 och HFD 2012 not. 30. Det sistnämnda fallet har kommenterats i doktrin där avgörandet har varit utsatt för viss kritik. Detta då HFD har tolkat en potentiell skatteförmån som så att det uppfyller rekvisitetet ”väsentlig skatteförmån”.²¹

Utnyttjande av koncernbidragsreglerna har också ansetts kunna utgöra en väsentlig skatteförmån, se RÅ 2002 ref. 24, RÅ 2006 not. 89, RÅ 2007 not. 65 och HFD 2015 ref. 17.

Att genom olika förfaranden utnyttja de så kallade 3:12-reglerna, numera finns bestämmelserna i 57 kap. IL, för fåmansföretag har också ansetts

²¹ Holstad P., Cypernmålet, SN 2012 s. 575 f.; Nilsson M., Högsta förvaltningsdomstolens dom i Cypernmålet, SvSkt 2012:4 s. 401 f.

utgöra en väsentlig skatteförmån, se RÅ 2009 ref. 47 I-II, RÅ 2009 ref. 31, RÅ 2010 ref. 51 och HFD 2015 ref. 17.

I det tidigare nämnda fallet RÅ 2000 ref. 21 I uttalade sig en skiljaktig ledamot i HFD angående rekvisitet. Ledamoten menade att det var oklart vad som ska anses utgöra en skatteförmån. Ledamoten ansåg att uttalandet i propositionen som ska definiera skatteförmån tar sin utgångspunkt i att skatteflykt och således en skatteförmån föreligger.

För att avgöra om skatteförmån föreligger i det enskilda fallet bör det krävas att man jämför den skattemässiga effekten av förfarandet med ett annat förfarande, en slags jämförelsetransaktion. Denna jämförelsetransaktion kan, enligt vissa uttalanden, ta sin utgångspunkt i skatteflyktslagens rättsföljd. Det vill säga antingen genom att jämföra hur situationen hade sett ut om inte rättshandlingen hade kommit till stånd eller jämföra med ett förfarande som i den specifika situationen legat närmast till hands. Det uttalas vidare att rekvisitet väsentlig skatteförmån är nära hoplänkat med rekvisitet i 2 § 4p. att förfarandet ska strida mot lagstiftningens syfte men att det bör finnas tillfällen då det råder en väsentlig skatteförmån utan att förmånen strider mot lagstiftningens syfte. Dessa situationer har benämnts som skatteplanering.²²

3.3 Den skattskyldigas medverkan

För att skatteflyktslagens generalklausul i 2 § ska vara tillämplig krävs det utöver det ovan stadgade rekvisitet att den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna. Det är oftast inte fallen som gäller direkt medverkan som ställer till det vid bedömning av rekvisitet utan det är snarare de fall där skattskyldiga medverkat indirekt som kan

²² Rosander U., Generalklausul mot skatteflykt s. 103; Simon-Almendal T., Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott, SvSkt 2011:4 s. 318.

ställa till problem.²³ Vad som utgör indirekt medverkan definieras närmare i propositionen som fall då den skattskyldiga fått skatteförmånen genom rättshandlingar företagna med ställföreträdares medverkan eller att den skattskyldige har haft påtaglig möjlighet till inflytande på den personen som medverkat i rättshandlingen. Som exempel på när sådan indirekt medverkan ska kunna antas anges bland annat transaktioner som sker genom familjemedlemmar och dylikt. Även handelsbolag, aktiebolag eller andra liknande subjekt där inkomsterna beskattas hos den skattskyldige omfattas.²⁴ Indirekt medverkan föreligger om den skattskyldige och den andra personen för en utomstående betraktare förefaller som en enhet.²⁵

Fall där indirekt medverkan har ansetts föreligga är bland annat RÅ 1997 ref. 67, där en fysisk person avsett att köpa ett aktiebolag för att sedan låta bolaget dela ut tillgångarna till honom och göra sig av med bolaget för en realisationsförlust motsvarande utdelningen, den skattskyldiga ansågs ha medverkat indirekt i förfarandet. Ett annat fall som är av intresse vid avgörande om indirekt medverkan kan anses föreligga eller inte är RÅ 2001 ref. 12. I fallet ansågs en skattskyldig ha medverkat till rättshandlingarna i egenskap av VD samt medlem av företagets ledningsgrupp. Samma person var även minoritetsaktieägare. En annan skattskyldig i samma fall ansågs däremot inte ha medverkat i rättshandlingarna, denna skattskyldiga var konsult och gruppchef men ägde inga aktier i bolaget. Då han inte var ägare kunde han enligt skatterättsnämnden inte ha medverkat i rättshandlingarna. Det är dock värt att uppmärksamma att enbart skatteflyktslagens tillämplighet i förhållande till VD:n var uppe för prövning i HFD. HFD gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden vad gäller rekvisitet, i fallet tillämpades dock inte skatteflyktslagen då HFD ansåg att rekvisitet i 2 § 4p skatteflyktslagen inte var uppfyllt.

²³ Uggla, Carneborn, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen* s. 64.

²⁴ Prop. 1996/97:170, s. 41 f.; Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2* s. 736.

²⁵ Prop. 1996/97:170 s. 17; prop. 1982/83:84 s. 17.

3.4 Den skattskyldigas avsikt

Det så kallade avsiktsrekvisitet att omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet tillkom i sin nuvarande ordalydelse genom ändring av skatteflyktslagen med anledning av prop. 1996/97:170. Tidigare var det istället för det ”övervägande skälet” det ”huvudsakliga skälet” med förfarandet som skulle vara skatteförmånen för att skatteflyktslagen skulle kunna tillämpas. Förfarandet skulle, enligt tidigare uttalanden i samband med införandet av skatteflyktslagen, utan skatteförmånen framstå som i praktiken meningslös.²⁶ Många av remissinstanserna var skeptiska till förslaget och kritik framfördes, bland annat att ändringen skulle innebära en utvidgning av skatteflyktslagens tillämpningsområde med sämre förutsebarhet och rättssäkerhet som konsekvens framfördes.²⁷

Enligt propositionen utgör skatteförmånen det övervägande skälet om, utifrån en objektiv betraktares synvinkel, det väger tyngre än samtliga övriga skäl som den skattskyldige har för sitt handlande. Det ska alltså ske en objektiv bedömning av samtliga omständigheter som har framkommit i det enskilda fallet för att avgöra den skattskyldiges avsikt med förfarandet. Regeringen ansåg inte att denna lydelse skulle minska förutsebarheten eller riskera rättssäkerheten. Oavsett om man anser att ändringen av ordalydelsen utgör en skärpning av skatteflyktslagen eller inte så är det värt att notera skillnaden framför allt vid genomgång av praxis. Äldre praxis är fortfarande relevant, framförallt då praxis har klargjort att visst agerande utgjort det huvudsakliga skälet. Det bör då även utgöra det övervägande skälet vid en prövning.²⁸

²⁶ Prop. 1996/97:170 s. 43; SkU 1982/83:20 s. 20.

²⁷ Prop. 1996/97:170 s. 43 f.

²⁸ Uggla och Carneborn, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen s. 67; prop. 1996/97:170 s. 43 f.; Baekkevold A., kommentar till 2 § lag (1995:575) mot skatteflykt Karnov, besökt 2017-04-17, <[https://pro-karnovgroup-se.ludwig.lub.lu.se/document/529834/1#SFS1995-0575_N3](https://pro-karnovgroup.se.ludwig.lub.lu.se/document/529834/1#SFS1995-0575_N3)>.

Av intresse med avsiktsrekvisitet är att det är den skattskyldige själv som har bevisbördan för att visa att skatteförmånen inte är det övervägande skälet för förfarandet, detta med hänvisning till att den skattskyldige själv bäst känner till sina skäl.²⁹

Ur praxis går det att utläsa vissa förfaranden där skatteförmånen ansetts utgöra det övervägande skälet eller det huvudsakliga skälet. RÅ 1984 1:92 gällde en jordbruksfastighet som skulle tillskiftas en efterlevande maka i kompensations syfte för att fastigheten sedan skulle säljas vidare till makans söner. HFD slog fast att detta hade kunnat uppnås genom ett förfarande som medförde mindre skattefordelar vilket ledde till att skälet med förfarandet ansågs huvudsakligen utgöras av skatteförmånen.³⁰ RÅ 2000 ref. 21 I gällde ett förfarande som kringgick en koncernbidragsspärr, HFD slog fast att skatteförmånen fick antas vara det övervägande skälet. I RÅ 2000 ref. 21 II slog HFD fast att ett förfarande med koncernbidrag och aktieägartillskott föreföll som praktiskt taget meningslös om det inte hade varit för skatteförmånen varpå de ansåg att skatteförmånen utgjorde det övervägande skälet för förfarandet. I RÅ 2015 ref. 51 framgick att en ägarstruktur i vilken en skattskyldig genom holdingbolag utomlands som ingick i en utländskt baserad kapitalförsäkring ansågs som meningslös om det inte vore för skatteförmånen varpå även detta ansågs utgöra det övervägande skälet för förfarandet.

HFD har inte i ett enda fall sedan nuvarande lydelse infördes 1 januari 1998 valt att inte tillämpa lagen på ett förfarande med hänvisning till att syftet med förfarandet inte har varit det övervägande skälet.³¹

²⁹ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2 s. 737.

³⁰ Uggla, Carneborn, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen s. 67.

³¹ Uggla och Carneborn, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen s. 67.; Rosander U., Generalklausul mot skatteflykt, s. 106.

3.5 Strida mot lagstiftningens syfte

Det sista av generalklausulens rekvisit är att 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, se 2 § 4p. skatteflyktslagen. Något mer kortfattat kan man säga att rekvisitet innebär att förfarandet ska strida mot lagstiftningens syfte, vad syftet med lagstiftningen är måste alltså klargöras för att tillämpning av skatteflyktslagen ska komma på fråga.

Som framgår av lagtexten är det första steget att avgöra lagstiftningens allmänna principer. Dessa kommer till uttryck genom skattelagstiftningens utformning samt de grundläggande principer den bygger på. Trots att det är principer i lagtexten som ska avgöras betyder detta inte att förarbeten och motiv inte får beaktas.³²

Vidare ska man se vilka bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet eller som har kringgåts genom förfarandet och avgöra deras syfte.³³ Detta kommer även till uttryck i förarbetena.³⁴ Till exempel om ett förfarande leder till att en bestämmelse gällande avdragsrätt utnyttjas bör inte enbart den i fallet utnyttjade regelns syfte överses utan även syftet med de allmänna bestämmelserna som generellt begränsar avdragsrätt.

Det framgår också att utnyttjandet eller kringgåendet av lagstiftningen ska ske på ett av lagstiftaren inte avsett sätt för att rekvisitet ska anses uppfyllt.³⁵ Uppstår det en skatteförmån på grund av skattelagstiftningens utformning har HFD slagit fast att skatteflyktslagen inte ska tillämpas.³⁶ I bland annat

³² Prop. 1996/1997:170 s. 30, 40.; Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2 s. 737.

³³ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2 s. 737.

³⁴ Prop. 1996/97:170 s. 39.

³⁵ Prop. 1996/97:170 s. 30 f.

³⁶ RÅ 2001 ref. 79; RÅ 2007 ref. 85; HFD 2012 ref. 58; Ugglå och Carneborn, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen s. 75.

RÅ 2001 ref. 79, som sedan refererats flertal gånger i HFD, framgår det att då skatteförmånen i fallet uppkom i samband med det faktum att kommuner inte är skattesubjekt var förfarandet inte i strid med lagstiftningens syfte.³⁷ På områden där det finns omfattande utredningar och olika specialklausuler blir skatteflyktslagen svår att tillämpa på förfaranden som rör området. Detta på grund av att lagstiftaren borde ha insett de förfaranden som skulle kunna komma på fråga och att ett förfarande som kommer runt beskattning på området inte kan anses strida mot lagstiftningens syfte.³⁸ Det förekommer dock fall då förfaranden som bör ha förutsetts av lagstiftaren ändå lett till att skatteflyktslagen har tillämpats.³⁹

Transaktioner som leder till skatteförmåner uppdagas ofta av lagstiftaren relativt snabbt. Om lagstiftaren förhåller sig passiv till ett förfarande kan detta leda till att skatteflyktslagen inte går att tillämpa på förfarandet på grund av att det inte kan anses strida mot lagstiftningens syfte.⁴⁰ Exempel på detta är RÅ 1994 ref. 52 I där regeringsrätten slog fast att det förfarande som var föremål för prövning grundade sig på en lagtolkning som sedan länge gjorts i praxis och som ansetts motsvara gällande rätt. I fallet kunde det knappast hävdas att den i praxis valda lösningen skulle vara oförenlig med lagstiftningens grunder, som var rekvisitet vid tidpunkten för avgörandet. Om praxis hade följts och detta ändå hade stridit mot lagstiftningens grunder slog HFD fast att det hade legat närmare till hands att förändra praxis än att tillämpa skatteflyktslagen. Även i RÅ 1994 ref. 56 valde HFD att inte tillämpa skatteflyktslagen på ett förfarande som de ansåg vara allmänt känt och vida tillämpat utan att lagstiftaren ingripit mot transaktionerna. Det förekommer dock fall då skatteflyktslagen har tillämpats trots lagstiftarens passivitet.⁴¹

³⁷ Tjernberg M., Högsta förvaltningsdomstolen och principföljsam prejudikatbildning i skattemål, SN 2016 s. 42.

³⁸ Rosander U., Generalklausul mot skatteflykt s. 110 f.

³⁹ RÅ 1989 ref. 83; RÅ 2001 ref. 21 I; Ugglå och Carneborn, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen s. 81 f.

⁴⁰ Holstad P., Skatteflyktslagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?, SN 2010 s. 305 f.

⁴¹ RÅ 2002 ref. 24; RÅ 2006 not. 89; RÅ 2007 not. 65; RÅ 2009 ref. 31.

Lagstiftningens syfte ska bedömas utifrån det syfte lagstiftningen hade när den tillkom. Bedömningen ger sålunda inte utrymme för att ta in förändrade värderingar eller förhållningssätt till olika förfaranden.⁴² Trots detta kan förändrade värderingar i samhället ge upphov till att vissa förfaranden prövas genom skatteflyktslagen trots att det tidigare inte har skett.⁴³

Hur man ska avgöra vilket syfte lagstiftningen har i ett enskilt fall kan enligt en modell framtagen av Ulrika Rosander i hennes avhandling om generalklausulen från 2007 behandlas på följande vis. Först ska avseende fästas vid syftet som det framgår av lagtexten. Bestämmelser som är tillämpliga och bestämmelser som har kringgåts och även allmänna regler och principer ska beaktas. Om syftet inte framgår av lagtexten kan ledning hämtas från förarbeten till de bestämmelser som ska beaktas. Det innebär generellt en skillnad vid klargörande av lagstiftningens syfte i skatteflyktslagens mening och vanlig lagtolkning genom att man söker syftet genom ett större och mer allmänt perspektiv. Transaktionerna som generalklausulen ska tillämpas på ska även ge upphov till situationer där bestämmelser används på ett sätt som av lagstiftaren inte var förutsett. Slutligen måste domstolarna ha klart fog för att transaktionerna strider mot lagstiftningens syfte.⁴⁴ Denna modell har dock stött på viss kritik i doktrin och den har heller inte fått något större genomslag men den ger ändå viss inblick i hur förarbetena har bearbetat problemet med att avgöra lagstiftningens syfte.⁴⁵

I RÅ 2009 not. 86 och 88 fastställde HFD de definitiva skattelättnader som skulle uppkomma på grund av underprisöverlåtelser inte var ”reglernas syfte”.⁴⁶ I RÅ 2012 not. 30 tolkade HFD syftet med lagstiftningen utan stöd i de direkt tillämpliga bestämmelserna och tog fram syftet genom översyn

⁴² Prop. 1980/81:17 s. 26.

⁴³ Uggla och Carneborn, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, s. 70.

⁴⁴ Rosander U., *Generalklausul mot skatteflykt* s. 108 f.

⁴⁵ Uggla och Carneborn, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen* s. 71.

⁴⁶ Tjernberg M., *Högsta förvaltningsdomstolen och principföljksam prejudikatbildning i skattemål*, SN 2016 s. 42.

av lagstiftningens mer övergripande systematik vad gäller uttagsbeskattning och underprisbestämmelser.⁴⁷

I två fall ifrån 2015 slog HFD fast att genom olika förfaranden där de skatteskyldiga hade undgått beskattning i inkomstslaget tjänst för kvalificerade andelar enligt 57 kap. IL och istället blivit beskattade i inkomstslaget kapital enligt 48 kap. IL förfarandet hade stridit mot lagstiftningens syfte. I fallet bör det vara det mer allmänna syftet att man för utfört arbete ska beskattas i inkomstslaget tjänst i stället för inkomstslaget kapital som åsyftas. Skatterättsnämnden hänvisade till förarbetena till IL för att visa att förfarandet stred mot syftet med lagstiftningen.⁴⁸ I det första av de refererade fallen, HFD 2015 ref. 17 I fanns det dock två skiljaktiga meningar i Skatterättsnämnden. De menade att förvisso är syftet med 57 kap. IL att fåmansföretagares arbetsinsatser ska beskattas i inkomstslaget tjänst men att det i fallet inte var klart att förfarandet utifrån bestämmelsernas utformning hade stridit mot dess syfte. Dock berördes inte de skiljaktigas mening av HFD som gjorde samma bedömning som majoriteten i Skatterättsnämnden.⁴⁹ Även i ett fall från 2016 slog HFD fast den tidigare bedömningen när en skattskyldig genom olika transaktioner förmått kvalificerade andelar att bli okvalificerade i strid med lagstiftningens syfte, HFD refererade bland annat till fallen från 2015.⁵⁰

Rekvisitet att förfarandet ska strida mot lagstiftningens syfte är omdebatterat. Det är svåra bedömningar och i många fall finns det skiljaktiga meningar i HFD.⁵¹ Det finns en stor mängd frågor angående rekvisitet i både praxis och litteratur.⁵² I många fall kan argumentation för att skatteflyktslagen ska tillämpas eller inte avgöras här beroende på personens tolkning av rekvisitet som ofta kräver ett subjektivt

⁴⁷ Holstad P., Cypernmålet, SN 2012 s. 580 f.

⁴⁸ HFD 2015 ref. 17 I och II; Tjernberg M., Tolkning och tillämpning av skattelag, SN 2016 s. 367.

⁴⁹ Tjernberg M. och Neway Herrman J., Tolkning och tillämpning av skattelag, SN 2016 s. 367.

⁵⁰ HFD 2016 ref. 61.

⁵¹ Rosander U., Generalklausul mot skatteflykt s. 108 ff.

⁵² Ugglå och Carneborn, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen s. 70.

ställningstagande till syftet.⁵³ HFD har även fått kritik för att inte skapa klarhet i sin rättsutövning i förhållande till rekvisitet.⁵⁴

⁵³ Tjernberg M., *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN 2016 s. 367.

⁵⁴ Tjernberg M., *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?*, SN 2011 s. 167; Rosander U., *Generalklausul mot skatteflykt* s. 111.

4 EU-rätten och skatteflyktslagen

Som medlemmar i Europeiska unionen ställs vissa krav för att lagstiftning ska anses förenlig med EU-rätten. Då många transaktioner där skatteflyktslagen är tillämplig har ett gränsöverskridande moment inom EU får inte tillämpning ske i strid med EU-rätten.⁵⁵ EU-domstolen har genom praxis tagit fram en metod för att avgöra om lagstiftning är förenlig med EU-rätten. Det första steget vid domstolsprövningen är att avgöra om det finns ett diskriminerande moment, alltså om bestämmelsen inskränker den fria rörligheten. För att lagstiftningen ska ses som diskriminerande krävs det att situationen för den skattskyldige är objektivt jämförbar med en likartad situation som behandlats annorlunda. Det finns dock vissa rättfärdigande grunder i fall där diskriminerande lagstiftning konstaterats. Om den nationella bestämmelsen är nödvändig för att förhindra internationell skatteflykt har detta ansetts utgöra en sådan rättfärdigande grund. Om domstolen konstaterar att det föreligger rättfärdigande grund så gör domstolen slutligen en så kallad proportionalitetsprövning av bestämmelsen.⁵⁶

Vad gäller skatteflyktslagen och dess förenlighet med EU-rätten finns det några uttalanden från HFD som är belysande, i RÅ 2007 ref. 52 uttryckte HFD att en tillämpning av skatteflyktslagen inte kan ge ett resultat i strid mot EU-rätten. I fallet hade Skatteverket i sin talan enbart frågat om skatteflyktslagen kunde tillämpas i fallet, HFD tolkade det som en begäran att de skulle slå fast att en tillämpning av skatteflyktslagen inte stod i strid med EU-rätten i fallet. HFD slog fast att bestämmelserna som skulle prövas i fallet var för långtgående i förhållande till de krav som ställdes upp av EU-rätten men att det inte var uteslutet att det i enskilda fall fanns grunder för

⁵⁵ Ståhl K m.fl., EU-skatte rätt s. 155 f.

⁵⁶ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2 s. 24 ff.

att ingripa mot vad som kunde anses utgöra skatteflykt i förhållande till den aktuella bestämmelsen.

I RÅ 2010 ref. 51 uttalade sig också HFD angående EU-rätten, de slog dock enbart fast att de friheter och förbud som fallet handlade om inte var överträdna då någon särbehandling inte hade skett av de gränsöverskridande transaktionerna. De kom alltså fram till att tillämpning av lagen inte skulle leda till ett diskriminerande resultat. Det som kan vara av intresse med fallet är alltså att HFD slog fast att skatteflyktslagen kan prövas mot EU-rätten.⁵⁷

Även i HFD 2012 not. 30, det så kallade ”Cypernmålet”, kan man tolka det som att HFD inte anser att skatteflyktslagen står i strid med EU-rätten på grund av att de inte ansett skäl föreligga för att begära förhandsbesked från EUD i frågan. HFD ansåg att det inte förkommit en EU-rättslig fråga av betydelse för utgången i målet.⁵⁸ Dock har inte EUD prövat frågan rörande skatteflyktslagens tillämpning vid fråga om diskriminerande gränsöverskridande transaktioner.⁵⁹ I fallet gjordes inte en liknande bedömning som i RÅ 2010 ref. 51, HFD gjorde alltså inte en bedömning om diskriminerande behandling av en gränsöverskridande transaktion hade förekommit. I doktrin har detta kritiserats då bedömningen att sådan särbehandling förelåg i målet kan göras.⁶⁰

Professor Kristina Ståhl har uttalat sig om skatteflyktslagen, i förhållande till EU-rätten. Det framgår att hon anser att skatteflyktslagen i större grad är förenlig med EU-rätten än mer detaljerad skatteflyktslagstiftning. Ståhl menar dock att skatteflyktslagen kan komma att anses som allt för sträng i förhållande till EU-rätten när det gäller gränsöverskridande transaktioner då enbart ”rent konstlade upplägg” ska angripas enligt EUD. HFD tolkar lagen

⁵⁷ Uggla och Carneborn, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen s. 112 f.

⁵⁸ Uggla och Carneborn, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen s. 113.

⁵⁹ Hultqvist A., Blendow Lexnova Experkommentar – Skatterätt, maj 2013, <http://www.hultqvist.se/artiklar/Lexnova_Skatteflykt_och_EU_ratten.pdf>, besökt 2017-04-04.

⁶⁰ Nilsson M., Högsta förvaltningsdomstolens dom i Cypernmålet, SvSkt 2012:4 s. 402; Holstad P., Cypernmålet, SN 2012 s. 574 ff.; von Bahr S., Ytterligare om Cypernmålet, SvSkt 2014:5 s. 433 f.

relativt restriktivt men den kan ändå enligt Ståhl gå utöver vad som är tillåtet. Hon menar vidare att i dessa fall så bör problemet lösas genom att lagen ges en restriktiv EU-konform tolkning i situationer då EU-rättens fri- och rättigheter kan ha överträtts.⁶¹ I en samlad bedömning anser Ståhl att framförallt det faktum att syftet ska vara skatteundandragande och att detta ska prövas i samtliga fall talar för att EUD vid en prövning skulle acceptera lagen.⁶² Även Docent Maria Hilling har kommenterat skatteflyktslagens förenlighet med EU-rätten. Hon håller med Ståhl angående att skatteflyktslagen i vissa fall kan anses vara allt för sträng, särskilt vad gäller rekvisitet att skatteförmånen ska anses ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Detta i förhållande till att EU-rätten riktar in sig på ”rent konstlade upplägg”. Dock håller inte Hilling med om Ståhls lösning vid tillämpningen utan menar att det EU-rättsliga kravet om konstlade upplägg fortfarande har en relevans vid tillämpning av skatteflyktslagen. Utöver detta framhåller Hilling de öppna rekvisiten i skatteflyktslagen som en möjlig faktor där tillämpning kan underkännas EU-rättsligt vid en proportionalitetsprövning. Proportionalitetsbedömningen har uppställts som krav i mål C-318/10 SIAT, där det framgår att en regel ska uppfylla kraven på rättssäkerhet för att anses proportionerliga i förhållande till dess syfte.⁶³ Det är framförallt 2 § 4p. skatteflyktslagen som Hilling har framställt som problematisk i förhållande till kraven på förutsebarhet och rättssäkerhet. Dock har hon enbart argumenterat för att det kan vara problematiskt, det finns inte några avgörande som konstaterar detsamma. Det är många stater inom EU som tillämpar en liknande generalklausul mot skatteflykt som Sverige och det kan därför argumenteras för att sådana är allmänt accepterade. Enligt Hilling borde det vara i princip omöjligt att utforma en generalklausul utan vaga rekvisit.⁶⁴

⁶¹ Ståhl K., EG-rätt och skatteflykt, SN 2007 s. 593 f.; Ståhl K., EU-skatterätt s. 254.

⁶² Ståhl K., EU-skatterätt s. 289.

⁶³ C-318/10 SIAT p. 59.

⁶⁴ M.Hilling, Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?, SvSkT 2012:10 s. 821 ff.

5 Analys

I grunden handlar skatteflyktslagen om statens intresse av att bevara skattebasen. Skatteflyktslagens tillämpning innebär att en annars civilrättslig giltig rättshandling inte beaktas vid fastställandet av underlaget för inkomstbeskattning. Att helt enkelt lämna sådana rättshandlingar utan avseende bör vara att anse som ingripande mot den skattskyldige. Vid sådana här ingripanden från staten bör höga krav på rättssäkerhet ställas. Skatteflyktslagen kan även framstå som problematisk i förhållande till EU-rätten.

5.1 Skatteförmånsrekvisitet

Skatteförmånsrekvisitetet förefaller vara relativt okomplicerat i sin tillämpning. Det är en vid term och som ovan nämnt utgör i princip alla skattelättnader eller fördelar vid beskattningen en skatteförmån. Denna skatteförmån ska även tillfalla den skattskyldiga själv. I en lång transaktionskedja är det inte alltid lätt att utröna vem som faktiskt tagit del av skatteförmånen. HFD har varit utsatt för kritik då de tillämpat skatteflyktslagen trots att det inte var klargjort vem som faktiskt fått skatteförmånen, det bör ur ett rättssäkerhetsperspektiv vara klargjort vem som har åtnjutit skatteförmånen då lagens ordalydelse inte lämnar utrymme för en vidare tolkning av subjektet.

Vidare ska det ska röra sig om en väsentlig skatteförmån. Vad en väsentlig skatteförmån är lämnade regeringen åt praxis att avgöra, här har dock inte någon klar definition kommit till. Frågan om skatteförmånen i det enskilda fallet är väsentlig har sällan tagits upp i fallen som nått HFD. Det är snarare omotiverade konstateranden om att så är fallet som finns med i domarna. HFD bör kunna producera vart fall någon form av motivering eller

förklaring till sina slutsatser rörande begreppet. Klart är dock att de flesta fall som rör skatteflyktslagen rör stora belopp och att därför inte ställer till några problem i förhållande till de uttalanden som finns i förarbetena.

Det är en mängd olika rättshandlingar som varit föremål för prövning i HFD och koncernbidrag, räntebetalningar, skapande av skattemässiga underskott, utnyttjande av underprisregler, utnyttjande av de så kallade 3:12 reglerna med flera har blivit föremål för tillämpning av skatteflyktslagen där således skatteförmånsrekvisitet har ansetts uppfyllt. En slutsats borde kunna dras att i princip alla rättshandlingar kan leda till tillämpning av skatteflyktslagen. Detta borde således inte stöta på några förutsebarhetsproblem.

Det som har blivit diskuterat mest i doktrin och praxis angående rekvisitet är frågan om skatteförmånen behöver vara realiserad för att skatteflyktslagen ska bli tillämplig. I RÅ 2010 ref. 51 stadgade HFD att så inte var fallet, det räcker att det finns en möjlighet att en skatteförmån realiserar för att rekvisitet ska anses uppfyllt. Att det inte ens sker en bedömning huruvida det förefaller troligt att skatteförmånen kan komma att realiserar utgör ett problem ur förutsebarhets och rättssäkerhetsperspektiv. Lagtexten stadgar ju att det ska medföra en väsentlig skatteförmån för den enskilda, inte en möjlig sådan.

5.2 Medverkansrekvisitet

Medverkansrekvisitet verkar inte heller vara ett svårtillämpat rekvisit i praktiken. Det är ofta tydligt i vilka situationer då medverkan ska anses föreligga, om det är familjemedlemmar eller andra subjekt som beskattas hos den skattskyldiga ska indirekt medverkan anses föreligga. De rättsfall som tar upp rekvisitet är relativt tydliga. Om man är delägare och kan utöva inflytande för ett bolags beslut som man gör i maktpositioner som t.ex. VD eller medverkan i företags ledningsgrupp så bör detta räcka för att beslut

som bolaget gör kan hänföras till din egen person med hänvisning till indirekt medverkan. Om inte ägandeaspekten föreligger så bör inte rekvisitet indirekt medverkan vara uppfyllt trots att den skattskyldiga har utövat inflytande i beslutet.⁶⁵ Det bör inte anses vara ett allt för ovisst rekvisit att genom indirekt medverkan kunna tillämpa skatteflyktslagen på ett förfarande på detta vis då både praxis och förarbeten är tydliga med vad som menas med lagtexten.

5.3 Avsiktsrekvisitet

När avsiktsrekvisitet ändrades var många av remissinstanserna skeptiska till ändringen, de ansåg att det skulle innebära en utvidgning av skatteflyktslagen. Detta menade de skulle leda till sämre förutsebarhet och rättssäkerhet vid tillämpning av lagen. Denna kritik har dock inte diskuterats i något av de rättsfall gällande skatteflyktslagen som uppkommit sedan lagändringen. Att avsiktsrekvisitet ska vara så lätt att avgöra att HFD inte har prövat saken förefaller något märkligt men en förklaring till det kan ligga i bevisbedömningen av rekvisitet. Det ska från en objektiv synvinkel finnas andra skäl än skatteförmånen som väger tyngre för att rekvisitet inte ska vara uppfyllt. Bevisbördan ligger hos den skattskyldiga för att visa att sådana andra skäl ligger till grund för förfarandet. Denna bevisbörda är rationell i den mening att den skattskyldiga bör ha betydligt lättare att visa syftet med sitt eget förfarande än staten har att visa att syftet är skatteförmånen. Dock kan man diskutera om det underläge som den enskilda trots allt står i, i förhållande till staten borde påverka bevisbedömningen.

⁶⁵ RÅ 2001 ref. 12.

5.4 Rekvisitet förfarandet ska strida mot lagstiftningens syfte

Det sista rekvisitet i generalklausulen är att fastställandet av underlaget på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte. Detta rekvisit förefaller vara det mest svårtillämpade rekvisitet och är det som oftast leder till att en tillämpning av skatteflyktslagen underkänns och som diskuteras i doktrin.

Att fastställa syftet med viss lagstiftning och sedan visa att den skattskyldiges förfarande strider mot detta syfte på ett rättssäkert sätt förefaller svårt vilket också framhålls framförallt i doktrin. Förarbetena till skatteflyktslagen ger inte mycket vägledning utan det är genom HFD:s praxis som det klarnar. Att HFD slår fast vad som är lagstiftningens syfte kan, vilket har gjorts, kritiseras ur rättssäkerhetssynpunkt. Men om HFD inte hade haft en möjlighet att på detta sätt avgöra syftet hade lagen enbart kunnat tillämpats ytterst restriktivt.

Lagstiftarens passivitet i förhållande till vissa förfaranden leder också till viss ovisshet hur förfarandet kommer att ses av HFD. I vissa fall har passiviteten lett till att HFD slagit fast att förfarandet inte kan anses strida mot lagstiftningens syfte men i andra har de gjort motsatt bedömning. Att således viss oklarhet råder vad gäller denna aspekt av rekvisitet är olyckligt ur ett rättssäkerhetsperspektiv och leder till osäkerhet för de enskilda skattskyldiga. I många fall kan argumentation för att skatteflyktslagen ska tillämpas eller inte vara beroende på individens tolkning som ofta kräver ett subjektivt ställningstagande till syftet. HFD har även fått kritik för att inte skapa klarhet i sin rättsutövning i förhållande till rekvisitet.

5.5 Det EU-rättsliga perspektivet

Ur ett EU-rättsligt perspektiv förefaller skatteflyktslagen falla inom de ramar som EU-rätten satt upp. Skatteflyktslagen tillämpas ofta på förfaranden med en eller flera internationella transaktioner vilket kan anses hindra den fria rörligheten inom EU. Skatteflyktslagen i sin helhet bör enligt uttalanden inte anses strida mot EU-rätten, dock förefaller det råda enighet i doktrinen om att den i enskilda fall kan tillämpas i strid med EU-rätten. I dessa fall är det snarast det faktum att tillämpning av skatteflyktslagen skulle vara allt för sträng i förhållande till EU-rätten som är problematiskt. En eventuell lösning kan vara att lagen får en EU-konform tolkning i de fall då EU-rätten aktualiseras. Total enighet råder dock inte i doktrin och det har hävdats att de öppna och inte helt klara rekvisiten i lagen kan vara tillräckligt för att EUD skulle underkänna tillämpning av lagen enligt proportionalitetsprincipen. Detta, bör påpekas, utgör enbart en uppfattning och EUD har ännu inte prövat frågan. Inom EU finns det dock en tendens att fördra dessa något oklara generalklausuler framför mer specifik skatteflyktslagstiftning som i större utsträckning har ansetts utgöra begränsningar av etableringsfriheten. I förhållande till andra metoder för att motverka skatteflykt så bör skatteflyktslagens vara förenlig med EU-rätten på grund av möjligheten att göra en in casu bedömning.

6 Avslutande diskussion

För att motivera att samtliga skatteskyldiga inom landet betalar skatt behöver staten ibland både ha en piska och en morot. Skatteflyktslagen är i detta fallet en piska. Lagens tillämpning styrs av den något nyckfullt tillämpade och tolkade generalklausulen. Som många andra generalklausuler råder det viss osäkerhet i dess tillämpning och det är väldigt generella termer som används. Att detta påverkar rättssäkerheten och förutsebarheten för den enskilda står klart. Med detta sagt så är det också viktigt att staten har ett effektivt vapen för att bekämpa skatteflykt, framförallt i en allt mer internationellt sammankopplad värld. Hur man ställer sig i denna avvägning avgörs förmodligen av ens egen rättspolitiska inställning och det förefaller inte finnas något bestämt svar på vad som ska väga tyngst, effektivitet eller rättssäkerhet. Det står dock klart i min mening att det återstår arbete från HFD för att på ett tydligare sätt markera och klargöra rättsläget då jag anser att viss osäkerhet fortfarande råder vad gäller lagens tillämpning. Ur ett EU-rättsligt perspektiv förefaller dock lagen vara tillåten dock inte optimal.

Käll- och litteraturförteckning

Tryckta källor

Prop. 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.

Prop. 1982/83:84 med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt m.m.

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag.

Prop. 2010/11:166 Följdändringar med anledning av införandet av skatteförfarandelagen.

Elektroniska källor

Baekkevold, Arne, Kommentar till 2 § lag (1995:575) mot skatteflykt,

Karnov, <https://pro-karnovgroup-se.ludwig.lub.lu.se/document/529834/1#SFS1995-0575_N3>, besökt 2017-04-17.

Skatteverket rättslig vägledning 2017, ”Vad är skatteflykt?”, <<http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.1/339272.htm#>>, besökt 2017-04-03.

Hultqvist, Anders, ”Skatteflykt och EU-rätten”, Blendow Lexnova

Expertkommentar – Skatterätt maj 2013,

<http://www.hultqvist.se/artiklar/Lexnova_Skatteflykt_och_EU_ratten.pdf>, besökt 2017-04-04.

Litteratur

Hilling, Maria (2012), *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?*, SvSkt s. 814–827.

Holstad, Per (2010), *Skatteflyktslagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?*. Skattenytt s. 294–310.

- Holstad, Per (2012), *Cypernmålet*, Skattenytt s. 568–581.
- Holstad, Per m.fl. (2014), *Skatteflyktslagen och skatteprocessen*. SvSkt s. 307–321.
- Lodin, Sven-Olof m.fl. (2017), *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2*. 16:e upplagan, Studentlitteratur AB.
- Nilsson, Martin (2012), *Högsta förvaltningsdomstolens dom i Cypernmålet*, SvSkt s. 397–405.
- Rosander, Ulrika (2007), *Generalklausul mot skatteflykt*, Ak. avh.
- Simon-Almendal, Teresa (2011), *Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott*. SvSkt s. 314–331.
- Ståhl, Kristina m.fl. (2011), *EU-skatterätt*. 3:e upplagan, Iustus Förlag.
- Tjernberg, Mats och Neway Herrman, John (2010), *Regeringsrätten och skatteflyktslagen - mönster eller monster?*, Skattenytt s. 158–166.
- Tjernberg, Mats (2016), *Högsta förvaltningsdomstolen och principföljsam prejudikatbildning i skattemål*, Skattenytt s. 42–67.
- Tjernberg, Mats (2016), *A14 Tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt s. 367–372.
- Uggla, Carl-Magnus och Carneborn Christian (2015), *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*. 1: a upplagan, Wolters Kluwer.
- von Bahr, Stig (2014), *Ytterligare om Cypernmålet*. SvSkt s. 428–438.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1984 1:92.

RÅ 1989 ref. 83.

RÅ 1990 ref. 11.

RÅ 1994 ref. 52 I.

RÅ 1994 ref. 56.

RÅ 1997 ref. 67.

RÅ 2000 ref. 21 I.

RÅ 2000 ref. 21 II.

RÅ 2001 ref. 12.

RÅ 2001 ref. 79.

RÅ 2002 ref. 24.

RÅ 2006 ref. 45.

RÅ 2006 not. 89.

RÅ 2007 ref. 52.

RÅ 2007 not. 65.

RÅ 2007 ref. 85.

RÅ 2009 ref. 31.

RÅ 2009 ref. 47 I.

RÅ 2009 ref. 47 II.

RÅ 2009 not. 86.

RÅ 2009 not. 88.

RÅ 2009 not. 201.

RÅ 2009 ref. 68.

RÅ 2010 ref. 51.

HFD 2012 not. 30.

HFD 2012 ref. 58.

HFD 2015 ref. 17 I.

HFD 2015 ref. 17 II.

HFD 2016 ref. 61.

EU-domstolen

C-318/10 SIAT.