

Skatteflykt enligt skatteflyktslagen och EU:s skatteflyktsdirektiv

- Ur ett rättssäkerhetsperspektiv

Anna-Karin Enfors

Kandidatuppsats i handelsrätt

Handledare: Axel Hilling

HARH01

VT19



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

Förord	7
Förkortningar	9
1. Inledning	11
1.1 Bakgrund.....	11
1.2 Syfte och frågeställning	12
1.3 Metod och material	13
1.3.1 Metod.....	13
1.3.2 Material.....	13
1.3.3 Forskningsläget.....	16
1.4 Disposition	16
2. Skatteflykt	17
2.1 Inledning	17
2.2 Skatteflyktslagen.....	18
2.2.1 Skatteflyktslagens historia	18
2.2.2 Skatteflykt eller skattebrott?	19
2.3 Skatteflyktslagens generalklausul.....	19
2.3.1 Generalklausulens rekvisit.....	20
2.3.2 Skatteförmånsrekvisitet	20
2.3.3 Identitetsrekvisitet.....	21
2.3.4 Avsiktsrekvisitet	22
2.3.5 Syftesrekvisitet	22
2.4 Svensk doktrin	23
3. Praxis	27
3.1 Inledning	27

3.2	3:12-målen	27
3.2.1	HFD 2015 ref. 17 I.....	27
3.2.2	HFD 2016 ref. 61	28
3.2.3	Mål nr 6457-17	31
3.3	HFD 2018 ref. 59	32
3.4	Sammanfattande kommentarer	35
4.	EU:s skatteflyktsdirektiv.....	37
4.1	Skatteflyktsdirektivet.....	37
4.2	Skatteflykt i förhållande till EU-rätten	38
5.	Rättssäkerhet.....	41
6.	Sammanfattning och slutsatser	44
	Käll- och litteraturförteckning	47

Sammanfattning

Uppsatsen behandlar begreppet skatteflykt och syftar till att försöka fastställa innebörden av begreppet med hjälp av den generellt utformade klausulen i skatteflyktslagen. EU-rätten studeras även då ett nytt s.k. skatteflyktsdirektiv sedan 1 januari i år gjorts gällande för EU:s medlemsländer. De frågor som uppsatsen svarar på är, förutom hur skatteflykt definieras i nationell- respektive EU-rätt, vad syftet med skatteflyktslagen är och hur lagen förhåller sig till rättssäkerhet.

Enligt svensk rätt avses skatteflyktslagen ett förfarande som uppfyller generalklausulens fyra rekvisit, som sammanfattat innebär att (1) rättshandlingen måste medföra en väsentlig skatteförmån för den skatteskyldige, (2) den skatteskyldige medverkat i handlingen, (3) skatteförmånen utgjorde det övervägande skälet och (4) förfarandet strider mot syftet med bestämmelserna.

Syftet med skatteflyktslagen är bland annat att undvika en urholkning av skattebasen samt att skapa legitimitet för rättssystemet. Huruvida tillämpningen av generalklausulen är rättssäker eller inte råder det delade meningar om. Oavsett åsikt i frågan kan konstateras att rättssäkerheten med en sådan lagregel måste vägas mot effektiviteten av densamma.

Genom att studera praxis från den Högsta förvaltningsdomstolen försöker även eventuella mönster i tillämpningen av skatteflyktslagen urskiljas. Denna möjlighet visade sig dock kraftigt begränsad eftersom domstolens bedömningar ofta saknade utförliga motiveringar samt främst såg till de särskilda omständigheterna i de enskilda fallen. Generaliserbarheten till liknande fall anses därför vara låg.

Förord

Ett stort tack riktas till Axel Hilling som i egenskap av handledare bidragit med insiktsfulla och vägledande kommentarer under arbetets gång.

Lund, maj 2019.

Anna-Karin Enfors

Förkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrätten (nu HFD)
SBL	Skattebrottslagen (1971:69)
SFS	Svensk författningssamling
Prop.	Proposition

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Enligt Uppdrag granskning flyttar allt fler pensionärer till Portugal för att slippa betala skatt på sin tjänstepension. Den 16 maj i år ändrades dock skatteavtalet mellan Sverige och Portugal, i syfte att täppa till denna ”lucka” i lagstiftningen som möjliggjort detta. Finansministern Magdalena Andersson menar att detta är en viktig åtgärd ur ett rättviseperspektiv, eftersom det handlar om legitimiteten för hela skattesystemet.¹ Det finns idag miljoner svenska skatteskyldiga i form av privatpersoner och företag som försöker göra rätt för sig, men samtidigt inte vill betala mer skatt än nödvändigt. Sen finns det även de som aktivt försöker utnyttja gällande lagstiftning för att uppnå positiva skatteeffekter. I en del av dessa fall kan lagen mot skatteflykt² aktualiseras.

En Skatteflykt är ett hot mot hela välfärdssystemet eftersom att det ger upphov till skattebaserosion, vilket innebär en urholkning av skattebasen och därmed stora kostnader för den drabbade rättsstaten. För att skattesystemet ska kunna fortsätta finansiera välfärden är det därför av stor vikt att det finns en väl formulerad och genomtänkt lagstiftning i syfte att motverka möjligheten till skatteflykt. Skatteflyktslagens består av en generalklausul³ som syftar till att täppa igen luckor som uppkommer i lagstiftningen. Generalklausuler innehåller ofta vaga och vida rekvisit som ger ett stort utrymme för tolkning. Att skatteflyktslagen har denna allmänna utformning har resulterat i många diskussioner kring bland annat hur effektiv respektive rättssäker lagstiftningen faktiskt är.⁴

¹ <https://www.svt.se/nyheter/granskning/ug/pension-i-portugal-ger-skattefria-miljoner> Hämtad 23 maj 2019.

² SFS. Lag (1995:575) mot skatteflykt. Kommer även hänvisas till som ”skatteflyktslagen”.

³ 2 § Lagen mot skatteflykt. Kommer fortsättningsvis att hänvisas till som ”generalklausulen” eller ”skatteflyktslagen” då den utgör stora delar av lagen.

⁴ Tjernberg, *A 14 Tolkning och tillämpning*, s. 391; Holstad, *Skatteflyktslagen - har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?*, s. 294; Uggla, Carneborn, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, s. 21 ff.

Oavsett vilken ståndpunkt man har i frågan om skatteflykt och skatteflyktslagens existens måste det faktum att lagen gäller och tillämpas accepteras för att sedan försöka förstå innebörden och tillämpningen av den. Detta är en speciellt viktig uppgift eftersom skatteflyktslagen beskrivits av vissa praktiskt verksamma skattejurister och akademiker som omöjlig att tolka och tillämpa.⁵ Denna uppsats kommer att göra en ansats att försöka förstå innebörden av skatteflyktslagen för att sedan analysera huruvida den kan anses vara rättssäker eller inte.

Problematiken med skatteflykt är inte endast nationell utan gränsöverskridande eftersom den skatterättsliga lagstiftningen skiljer sig åt mellan länder, varför det blir desto viktigare att behandla frågan på en högre nivå. Det europeiska rådet har infört ett direktiv, det s.k. skatteflyktsdirektivet, som från och med 1 januari i år (2019) gäller för medlemsstaterna.⁶ Innebörden av direktivet och hur nationell rätt förhåller sig till det kommer att undersökas vidare i denna uppsats.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att försöka fastställa innebörden av begreppet skatteflykt med hjälp av skatteflyktslagens generalklausul. Det är viktigt att fastställa begreppet eftersom vaga begrepp och utformningar kan vara svåra att förstå vilket kan resultera i bristande rättssäkerhet.

En jämförelse mellan den svenska definitionen av begreppet skatteflykt och EU-rättens definition kommer även att ske. Eftersom skatteflyktslagen är en implementering av EU:s direktiv kan en jämförelse med EU-rättens syn på skatteflykt bidra till en ökad förståelse för hur den svenska skatteflyktslagen ska tillämpas.

Nedan listas frågeställningarna som uppsatsen syftar till att besvara;

- Hur definieras begreppet skatteflykt i svensk rätt?
- Vad är syftet med skatteflyktslagen?

⁵ Uggla, Carneborn, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, s. 16.

⁶ Preambeln, Rådets direktiv 2016/1164/EU av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion Artikel 11.

- Kan några generella slutsatser om riktlinjer för hur HFD tillämpat skatteflyktslagen urskiljas från de senaste fallen då frågan prövats?
- Hur definieras begreppet skatteflykt i EU-rätten?
- Hur förhåller sig den svenska skatterätten till principen om rättssäkerhet?

1.3 Metod och material

1.3.1 Metod

En betydande del av denna studie består i en kritisk granskning av generalklausulens lagstiftning och tillhörande förarbeten samt praxis. Det faller sig därför naturligt att använda den rättsdogmatiska metoden eftersom syftet med metoden ofta beskrivs vara att rekonstruera och analysera en rättsregel. Rättsdogmatiken utgår från principerna för tillämpningen av de allmänt accepterade rättskällorna; lagstiftning, förarbeten, rättspraxis och doktrin. Dessa källor utgör därför basen för tillvägagångssättet genom att fungera som en ”verktygslåda” vid den rättsliga problemlösningen.⁷

De accepterade rättskällorna har olika grader av auktoritet. Lagar och rättspraxis från prejudikatinstanserna anses ha formell auktoritet, medan den juridiska litteraturen endast kan övertyga genom de argument som framförs. När det gäller förarbeten i form av propositionsuttalanden anses de ibland ha en formell auktoritet, medan de allt oftare tillmäts endast något högre auktoritet än doktrinen.⁸

Ordet dogmatisk är något som förknippas med bristande flexibilitet och öppenhet, medan rättsdogmatik handlar om den analys av rättskällor som görs i syfte att spegla gällande rätt. Metodens särskilda karaktär ges ofta av sambandet mellan den konkreta tillämpningssituationen och den specifika rättsregeln (som ofta är abstrakt utformad).

1.3.2 Material

Enligt rättskällevärdet ska alltså primär hänsyn tas till främst lagtext, och i andra hand förarbeten, praxis och juridisk litteratur. När det gäller praxis finns en

⁷ Kleineman, *Juridisk metodlära*, s. 21.

⁸ Kleineman, *Juridisk metodlära*, s. 28 ff.

ambition att genom domskälen skapa prejudikat som kan fungera vägledande vid framtida rättsfall. Detta är dock inte alltid möjligt att uppnå, då vissa fall kan vara s.k. *in casu*-avgöranden vilket innebär att utgångspunkten ligger i de specifika omständigheterna som gäller i det enskilda fallet. Denna typ av avgöranden har inte något prejudicerande värde då slutsatserna som kan dras är högst begränsade då generaliserbarheten till liknande fall är låg.⁹

Carneborn och Ugglas bok *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen* utgör en del av materialet då de sammanställt samtliga fall där skatteflyktslagens tillämpbarhet prövats, fram till den 20 augusti 2015. Utöver dessa fall kommer materialet kompletteras av ytterligare tre fall, som förhoppningsvis kan bidra med nya insikter om under vilka omständigheter som HFD anser skatteflyktslagen tillämplig samtidigt som de kan bidra till ett högre nyhetsvärde. De senaste rättsfallen är av naturliga skäl inte lika omskrivna som många äldre rättsfall, varför dessa kommer att redogöras för på ett djupare plan samt analyseras mer ingående. En mer översiktlig genomgång kommer däremot att ske av äldre, mer omskrivna rättsfall i syfte att öka förståelsen för utvecklingen av praxis. Att de rättsfall som kommer att presenteras huvudsakligen är fall efter 2010, beror även på att Tjernberg och Neway Herrman i artikeln *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?* framför att det inte går att urskilja några tydliga mönster mellan 1998 not. 195 till och med RÅ 2010 ref. 51.¹⁰

De rättsfall som behandlas i uppsatsen är huvudsakligen fall som avgjorts i HFD, då dess prejudicerande värde är högre eftersom det är den högsta instansen i skatterättsmål. SRN:s förhandsbesked kommer främst att tas del av i de fall som gått till HFD men då HFD inte redovisat någon egen motivering till avgörandet. Artiklar från skattenytt skrivna av bland annat Mats Tjernberg, som är professor och som tidigare forskat på områdena fåmansföretag, skatterättslig tolkning och skatterätt, kommer att ingå i materialet för denna uppsats.¹¹ Tjernbergs

⁹ Hultqvist, *Handelsbolagsdomarna och Regeringsrättens syn på skatteflykt*, s. 780; Holstad, *Skatteflyktslagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarat efter nya domar från Regeringsrätten?* s. 294.

¹⁰ Tjernberg, Neway, *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?*, s 158.

¹¹ Tjernberg, *Skatteflyktslagen och HFD x 2 -3:12 respektive koncernbidragsreglerna*; Tjernberg, Neway, *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?*; Tjernberg, *A 14 Tillämpning och tolkning av skattelag*.

forskningsoutput bidrar med nyhetsvärde då de senaste fallen som HFD utrett för skatteflykt diskuteras.¹²

En annan professor som bidragit till den juridiska litteraturen som ingår i materialet för denna uppsats är Anders Hultqvist. Hultqvist har bland annat undervisat i civilrätt och skatterätt, suttit med i Rättssäkerhetskommittén samt arbetat som skattekonsult.¹³ Flertalet av Hultqvists artiklar har publicerats i dagspressen, vilket ger en bild av att de kan bidra med en hög grad av aktualitet. Hans bakgrund visar på stor erfarenhet och kompetens inom området, samtidigt som en medvetenhet finns för att artiklar skrivna av Hultqvist kan grunda sig i motstridiga intressen. Detta gäller även andra författare vars verk är en del av materialet för denna uppsats.

En del äldre avhandlingar, så som Ulrika Rosanders *Generalklausul mot skatteflykt* från 2007 och Gustav Lindecronas *Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad?* från 1992 samt utgör en del av materialet för uppsatsen. Ännu äldre verk av Sture Bergström har även studerats.¹⁴ Dessa har valts att tas med, trots att de är så pass gamla, då de bidrar med en större förståelse för det skatterättsliga området och hur doktrinen utvecklats under dessa år. Däremot kan dess aktualitet och nyhetsvärde inte jämföras med betydligt nyare artiklar skrivna av bland annat Tjernberg, Hultqvist och Simon-Almendal.

I litteraturen har framförts att gällande rätt ofta inte kan förstås utifrån lagens uppbyggnad, utan istället måste det historiska samspelet mellan de olika rättskällorna beaktas. Av denna anledning kommer, förutom äldre juridisk litteratur, även äldre förarbeten till lagen att ingå i materialet för att förstå syftet med lagstiftningen. Dessa förarbeten är bland annat SOU 1931:40, SOU 1975:77 och SOU 1963:52. Vad gäller praxis finns en risk att äldre praxis blir föråldrad om lagstiftningen är en reaktion mot praxis. Vid skatteflyktslagens framväxt har delar av den nya lagstiftningen varit en sådan reaktion på tidigare praxis, varför främst nyare praxis har analyserats i denna uppsats.

¹² Tjernberg, *Skatteflyktslagen och HFD x 2 -3:12 respektive koncernbidragsreglerna*, s. 807 ff.

¹³ <http://www.hultqvist.se/ommig.html>, hämtad 20190513.

¹⁴ Bergström, *Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt; Förutsägbarhet; Skatter och Civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*.

För att förstå hur EU-rätten hanterar frågan om skatteflykt och för att undersöka hur den nationella rätten förhåller sig till de förändringar som skett på EU-nivå gällande skatteflyktslagstiftning kommer en djupdykning ske i Rådets direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion. Direktivet kompletteras med Katarina Nordblom europapolitiska analys om legitimitet för skatter på EU-nivå.¹⁵ Katarina är docent i nationalekonomi och hennes forskning rör offentlig ekonomi och beteendekonomi, med fokus på skatter. Hennes ekonomiska bakgrund hoppas kunna bidra med ytterligare perspektiv i frågan.

1.3.3 Forskningsläget

Skatteflykt är ett väl omskrivet område inom skatterätten. Några av de rättsvetare som diskuterat frågor kring skatteflykt och skatteflyktslagstiftningen är Sture Bergström, Ulrika Rosander, Anders Hultqvist, Per Holstad, Carl-Magnus Uggla, Christian Carneborn, Kristina Ståhl och Mats Tjernberg. Många av de ovan nämnda rättsvetarna har även behandlat rättssäkerhetsaspekten i skatteflyktslagstiftningen, men några som främst fokuserat på rättssäkerheten och lagt fram teorier om vad den innebär är Seve Ljungman, Christian Dahlman och Josef Zila.

1.4 Disposition

I uppsatsens andra kapitel görs en genomgång av begreppet skatteflykt utifrån skatteflyktslagen och lagens historiska bakgrund. I denna del beaktas även varje rekvisit var för sig, för att sedan ta del av den svenska doktrinen. I det efterföljande kapitlet redogörs för tidigare praxis där skatteflyktslagen prövats av HFD. Kapitlet avslutas med en analyserande del av de behandlade fallen där kommentarer från olika rättsvetare tar plats. I det fjärde kapitlet görs en internationell utblick genom att undersöka vad EU:s skattedirektiv innebär och hur det förhåller sig till nationell rätt. Kapitel fem behandlar rättssäkerheten med fokus på den heta diskussion som förts på området. Uppsatsens avslutande kapitel innehåller några sammanfattande slutsatser.

¹⁵ Katarina Nordblom, *Legitimitet för skatter på EU-nivå*, hämtad 20190518.

2. Skatteflykt

2.1 Inledning

Det svenska skattesystemets primära ändamål är att finansiera den offentliga verksamheten. Detta kallas för beskattningens rent fiskala syfte. Beskattningen har även ett fördelningspolitiskt syfte, som innebär en utjämning av inkomst- och förmögenhetsskillnader.¹⁶ Möjligheten att uppnå skattesystemets huvudsakliga syften försämras när skatteskyldiga flyr skatt, någon som kallas skatteflykt.

Det finns ingen allmängiltig definition av begreppet skatteflykt. Enligt Sture Bergström kan dock begreppet lite förenklat beskrivas som då skatteskyldiga genom fullt giltiga civilrättsliga transaktioner uppnår skatteförmåner som inte accepteras av lagstiftaren. Hade transaktionerna istället accepterats av lagstiftaren hade det aktuella begreppet varit skatteplanering.¹⁷ Enligt Skatteverket avses med skatteflykt förfaranden där en skatteskyldig genomför en eller flera transaktioner, där det främsta syftet med transaktionerna är att uppnå eller undvika en beskattningseffekt.¹⁸

För att förhindra att luckor i lagstiftning utnyttjas i syfte att fly skatt har skatteflyktslagen införts.¹⁹ Lagen består endast av fyra paragrafer. Enligt 1 § är reglerna i lagen tillämpliga för fastställandet av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt. Lagens tillämpningsområde är dock inte begränsat till situationer där inkomstskattelagen tillämpats eller kringgåts. Enligt både praxis²⁰ och förarbeten²¹ framgår att det istället är avgörande att de skattelagstiftningar som aktualiserats eller kringgåts till följd av ett förfarande får en effekt på den skatteskyldiges kommunala eller statliga inkomstskatt. Lagens andra paragraf, generalklausulen, innehåller fyra kumulativa rekvisit. För att lagen mot skatteflykt

¹⁶ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 2.

¹⁷ Bergström, *Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt*, s. 597.

¹⁸ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/339272.html> Hämtad 20190417.

¹⁹ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 749.

²⁰ RÅ 2010 ref. 51.

²¹ Prop. 1996/97 s.46.

ska bli tillämplig måste alltså alla fyra rekvisit vara uppfyllda. Nedan redogörs för skatteflyktslagens historiska framväxt. Sedan sker en djupdykning i generalklausulens nuvarande utformning.

2.2 Skatteflyktslagen

2.2.1 Skatteflyktslagens historia

Den första svenska generalklausulen infördes 1980, efter flertalet debatter och lagförslag. Diskussionerna fortsatte dock efter att lagen infördes, vilket bland annat ledde till att den upphävdes under en kortare period på 90-talet. Problemet med skatteflykt diskuterades redan inför 1928 års bolagsskatteberedning då ett behov av någon sorts åtgärd mot problemet identifierades. Bolagsskatteberedningen föreslog några år senare en lagregel som skulle innebära att en åtgärd med skatterättslig betydelse skulle bedömas med hänsyn till dess verkliga innebörd.²² Den föreslagna åtgärden mot att skatteskyldiga skulle använda skattelagen för att åstadkomma skattelindringar som inte var avsedda med lagen infördes dock aldrig. Frågan om eventuella lösningar på problemet om skatteflykt blev däremot aktuell och återkommande. Inställningen mot en allmän skatteflyktsklausul var dock inte på tal om på den tiden.²³ Istället förespråkades en metod där skatteflykt skulle förhindras genom materiella skattebestämmelser, som gjorde att flera s.k. stopplagstiftningar infördes.²⁴

En skatteflyktskommitté ansåg att en allmänt formulerad klausul skulle kräva ett subjektivt rekvisit, vilket kommittén ansåg vara för riskabelt och oförsvarbart ur ett rättssäkerhetsperspektiv.²⁵ Trots att alla dessa förslag avvisades fortsatte diskussionen, vilket skulle kunna bero på att det blev allt tydligare att de alternativa metoderna för att lösa problemet med skatteflykt inte fungerade tillfredställande eller ansågs som otillräckliga.²⁶ År 1998 blev sedan förslagen i prop. 1996/97:170 gällande för rättshandlingar företagna efter den första januari samma år. Med detta följde även att tidigare praxis ansågs föråldrad, eftersom den utvecklats under

²² SOU 1931:40, s. 9 och 20 f.

²³ SOU 1975:77, s. 21 ff.

²⁴ SOU 1975:77, s. 7.

²⁵ SOU 1963:52, s. 97 ff.

²⁶ SOU 1975:77, s. 7; Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 91.

perioden som den tidigare utformningen av skatteflyktslagen gällde. Ur ett rättssäkerhetsperspektiv beskrivs detta i doktrin som olyckligt, eftersom det är genom utvecklingen av en fast praxis som osäkerhet gällande rättsläget kan minimeras. Det är därför av vikt att ny praxis skapas så att de skatteskyldiga kan bedöma effekterna av sina transaktioner.²⁷

2.2.2 Skatteflykt eller skattebrott?

För att försöka förstå innebörden av begreppet skatteflykt enligt skatteflyktslagen kan syftet med lagen studeras och jämföras med skattebrottslagen²⁸ (SBL). Lagarna är delvis besläktade men syftar till att tillämpas på olika situationer. Enligt 2 § SBL ska den som uppsåtligen lämnar felaktig uppgift till myndighet och på så sätt orsakar att skatt tas ifrån det allmänna eller på ett felaktigt sätt tillgodoräknas honom själv eller annan, ska dömas till fängelse i högst två år.²⁹ Denna lag skiljer sig från skatteflyktslagen då den, något förenklat, berör sådana handlingar som syftar till undvikande av skatt där direkt tillämplig lag inte följs. Skatteflyktslagen tar istället sikte på sådana handlingar vars syfte är att undvika skatt genom kreativa konstruktioner som bygger på tillämplig lag.

De förfaranden som träffas av respektive lag skiljer sig även åt, då det krävs ett aktivt (direkt eller indirekt) handlande av den skatteskyldige i syfte att uppnå en förmån, för att det ska bli en fråga om skatteflykt. Skattebrott kräver däremot en uppsåtlig, eller grovt oaktsam, handling eller underlåtenhet för att minska eller eliminera sin skattebörda.³⁰

2.3 Skatteflyktslagens generalklausul

²⁷ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 754 f.

²⁸ Skattebrottslagen SFS 1971:69.

²⁹ Skattebrottslagen SFS 1971:69.

³⁰ Simon-Almendal, *Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott – Särskilt om innebörden och betydelsen av skenrättshandlingar och oriktigt betecknade rätshandlingar*, s. 314.

2.3.1 Generalklausulens rekvisit

Generalklausulen i skatteflyktslagen består av fyra kumulativa rekvisit, vilket innebär att paragrafen inte kan bli tillämplig på ett förfarande som inte uppfyller alla fyra rekvisit.³¹

2 § skatteflyktslagen lyder:

”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 kringgåtts genom förfarandet.”

2.3.2 Skatteförmånsrekvisitet

Generalklausulens första rekvisit (2 § 1p. skatteflyktslagen) är uppfyllt om rättshandlingen, som den skattskyldige ensam eller tillsammans med annan företar, medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Även om det inte är den skattskyldiga själv som företagit rättshandlingen kan rekvisitet anses vara uppfyllt då den även gäller för indirekt medverkan. Det är viktigt att skatteförmånen tillfaller den skattskyldige. Inte ens om skatteförmånen tillfaller exempelvis en närstående blir skatteflyktslagen tillämplig. En central fråga vid utredandet för om skatteförmånsrekvisitet är uppfyllt är vad som faktiskt utgör en väsentlig skatteförmån. Detta kan anses vara en befogad fråga eftersom det inte framgår av lagtexten. Enligt förarbetena är en skatteförmån undvikandet av den ytterligare skatt som hade belastat den skattskyldige om skatteflyktsförfarandet inte hade använts. Vid den ändring av skatteflyktsreglerna som föreslogs 1982 uttalades att i princip allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen är en skatteförmån.³²

³¹ 2 § skatteflyktslagen.

³² Prop. 1982/83:84 s. 17.

Regeringen menar vidare att ett förfarande endast kan anses medföra en väsentlig förmån om det uppgår till ett belopp betydligt större än några tusentals kronor. Mer specifika beloppsgränser avgörs i praxis. Även skatteförmåner som löper över flera beskattningsår ska beaktas. Samma sak gäller om förfarandet ger upphov till en väsentlig skatteförmån längre fram i tiden. Det viktiga för att rekvisitet ska kunna anses uppfyllt är att den skatteskyldige har möjlighet att ta del av förmånen, även om det inte gäller samma tidsperiod som förfarandet.³³ För att reda ut om så är fallet ska det framgå om den skattemässiga fördelen kan realiseras.³⁴ HFD har dock nöjt sig med att det i teorin finns möjlighet för den skatteskyldige att åtnjuta skatteförmånen, för att rekvisitet ska kunna anses vara uppfyllt.

Avslutningsvis kan i princip alla rättshandlingar som innebär en skattemässig fördel göra att skatteförmånsrekvisitet blir uppfyllt. Rekvisitet har även beskrivits som nära sammanlänkat med syftesrekvisitet (2 § 4p. skatteflyktslagen); att förfarandet ska strida mot lagstiftningens syfte. Det finns dock situationer då skatteförmånsrekvisitet är uppfyllt men inte syftesrekvisitet. Vid dessa tillfällen har förfarandet benämnts som skatteplanering istället för skatteflykt.³⁵

2.3.3 Identitetsrekvisitet

Det andra rekvisitet som måste vara uppfyllt för att generalklausulen ska bli tillämplig på ett förfarande är det så kallade identitetsrekvisitet och åsyftar medverkan till rättshandlingen (2 § 2p. skatteflyktslagen). Rekvisitet kräver att den skatteskyldige, direkt eller indirekt, medverkat i rättshandlingen. Bedömningen av rekvisitet är ofta mer komplex i de fall då den skatteskyldige utreds för indirekt medverkan.³⁶

Vad som utgår indirekt medverkan framgår inte heller i lagtexten, men i propositionen beskrivs fall då den skatteskyldige fått skatteförmånen genom rättshandlingar företagna med hjälp av ställföreträdare eller om den skatteskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande över den person som medverkat i förfarandet.

³³ Prop. 1996/97:170 s. 45.

³⁴ Prop. 1996/97:170 s. 44 f.

³⁵ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt* s. 103.

³⁶ Uggla, Carneborn, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen* s. 64.

Exempel på indirekt medverkan är en transaktion som genomförts av en familjemedlem eller bolag som beskattas hos den skatteskyldige.³⁷

2.3.4 Avsiktsrekvisitet

Det tredje rekvisitet, avsiktsrekvisitet, syftar till att omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till förfarandet. Tidigare var ordalydelsen att det "huvudsakliga skälet" med förfarandet måste vara skatteförmånen för att rekvisitet skulle vara uppfyllt. Genom prop. 1996/97:170 kom det att ändras till det "övervägande skälet" istället. Denna ändring gjordes för att man skulle få en tillämpning av skatteflyktsreglerna som bättre svarade mot syftet med reglerna.³⁸ Vad som åsyftas med att skatteförmånen utgör det övervägande skälet är att det ska väga tyngre än alla de övriga skälen som den skatteskyldige haft med förfarandet. Bedömningen av dessa skäl ska ske på ett objektivt sätt för att förstå den skatteskyldiges avsikt med rättshandlingen. Ändringen kom att kritiseras av remissinstanserna, bland annat för att den innebar ett utvidgat tillämpningsområde med sämre förutsägbarhet och rättssäkerhet som följd.³⁹ Regeringen bedömde däremot inte att ändringen innebar en försämrad förutsägbarhet och rättssäkerhet.

2.3.5 Syftesrekvisitet

Det fjärde rekvisitet som numera är uttryckt "strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet" skiljer sig från 1983 års lagstiftning. I den äldre lydelsen uttrycktes kriteriet "strida mot lagstiftningens grunder" medan den närmare innebörden belystes i lagmotiven. Att lydelsen "lagstiftningens grunder" ersattes med "lagstiftningens syfte" gjordes då man ansåg att det skulle underlätta skattelagens tillämpning, samt då ett behov av att specificera rekvisitet identifierades då domstolarna tenderade att fokusera på lagtextens utformning på bekostnad av förarbetena vid rättstillämpningen.⁴⁰

³⁷ Prop. 1996/97:170, s. 41 f.; Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 736.

³⁸ Prop. 1996/97:170 s. 43.

³⁹ Prop. 1996/97:170 s. 43 f.

⁴⁰ Ugglå, Carneborn, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, s. 46.

I prop. 1996/97:170⁴¹ framgår att kriteriets innebörd ska framgå direkt i lagtexten i största möjliga utsträckning. Utöver att kriteriets innebörd skulle framgå tydligt skulle det även framgå att lagstiftningens allmänna principer skulle få en ökad betydelse vid bedömningen. De allmänna principerna kom att uttryckas som ”lagstiftningens syfte” och innebörden av detta syfte framgår i prop. 1996/97:170 där det står att det bör ha sin utgångspunkt i bestämmelsernas allmänna utformning och i de bestämmelser som är direkt tillämpliga alternativt de som har kringgått. Med detta menas att vid tolkning och tillämpning av det fjärde rekvisitet ska fokus ligga på lagens utformning framför motivet till lagen, vilket är förenligt med principen om förutsägbarhet. Lagmotivet kan dock vara användbart i de fall där syftet med lagbestämmelserna inte framgår på ett tillräckligt tydligt sätt. Mindre tillämpligt blir dock lagmotivet vid en prövning, om ändringar och utbyggnad skett i lagtexten. Det ursprungliga motivet till lagen tonas då ner eftersom det inte nödvändigtvis är aktuellt och således inte heller kan fungera vägledande vid oklarheter.⁴² Ulrika Rosander anser att det är naturligt att vid bedömningarna av vad som är en bestämmelses syfte hämta ledning från förarbeten, både vad gäller den regel som kringgått men även mer allmänna bestämmelser.⁴³

2.4 Svensk doktrin

Anders Hultqvist beskriver skatteflyktslagens generalklausul som svårbegriplig. Det fjärde rekvisitet är enligt honom intetsägande med motiveringen att det antas vara någonting annat än det som framgår vid en tolkning av lagstiftningens ordalydelse.⁴⁴ Gustav Lindcrona menar att riksdagen borde klargöra, dels för sig själva, dels för tillämparna av skattelagstiftningen, vad lagen faktiskt avser. Detta då praxis endast kan fungera klargörande inom ramen som lagts av riksdagen och eftersom det är riksdagen uppgift att genomföra utredningsarbetet tillräckligt omfattande för att lagarna som stiftas ska vara verklighetsförankrade.⁴⁵

⁴¹ prop. 1996/97:170 s. 39.

⁴² prop. 1996/97:170 s. 40.

⁴³ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 111.

⁴⁴ Hultqvist, *Om obestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, s. 738.

⁴⁵ Lindcrona, *Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad?*, s. 341.

Det råder skiljaktiga meningar kring vilka möjligheter som finns för att, ur praxis, kunna dra slutsatser om vägledande riktlinjer för generalklausulens tillämpning. Enligt både Tjernberg och Neway kan vare sig forskare i skatterätt eller andra tillämpare dra användbara slutsatser om gällande rätt. Vidare menar de att det, oavsett vad avsikten med lagen var, finns en stor osäkerhet och preventiv verkan trots möjligheten att ansöka om förhandsbesked finns för dessa frågor.⁴⁶

I många av de fall där HFD prövat om skatteflyktslagen är tillämplig saknas utförliga motiveringar och hänvisning sker ofta till SRN:s slut och motivering. Tjernberg och Neway framhåller att det är svårt att finna allmän vägledning ur domskälen när HFD:s praxis om skatteflyktslagen studeras. Speciellt svårt vad gäller hur generalklausulens fjärde rekvisit, i strid mot lagstiftningens syfte, ska tillämpas och tolkas.⁴⁷ Tjernberg anser dock att motiveringarna varit mer utförliga i avgörandena från 2009 och framåt. Detta har dock inte bidragit till någon större förståelse för hur lagen ska tillämpas och tolkas eftersom han menar att avgörandena varit delvis motstridiga.⁴⁸ Avgörandena är enligt flertalet författare ofta *in casu*-bedömningar och utan tydliga motiveringar.⁴⁹

Tjernberg tolkar både Holstad, Carneborn och Ugglå som försiktigt positiva till denna möjlighet och är av uppfattningen att praxis bör förse tillämparna med anvisningar om hur lagen ska tillämpas. Carneborn och Ugglå anser att det finns ett antal avgöranden som innehåller generaliserbara motiveringar. Tjernberg delar denna uppfattning och försöker strukturera upp de typfall där skatteflyktslagen skulle kunna bli tillämpligt men även där den inte bör kunna bli tillämplig. Situationer som skatteflyktslagen skulle kunna bli tillämplig på är enligt honom först och främst om en skatteförmån uppkommer genom förfaranden som innebär kringgående av en avdragsregel, med stöd i ett förarbete och tre äldre rättsfall.⁵⁰ Det andra typfallet där lagen skulle kunna bli tillämplig menar han är om en

⁴⁶ Tjernberg, Neway, *Regeringsrätten och skatteflyktslagen - mönster eller monster?*, s. 158 ff.

⁴⁷ Tjernberg, Neway, *Regeringsrätten och skatteflyktslagen - mönster eller monster?*, s. 158 ff.

⁴⁸ Tjernberg, *A 14 Tolkning och tillämpning, rättsfallskommentarer*, s. 391-398.

⁴⁹ Tjernberg, *A 14 Tolkning och tillämpning*, s. 391; Holstad, *Skatteflyktslagen - har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?*, s. 294; Ugglå, Carneborn, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, s. 21 ff.

⁵⁰ Se prop. 82/83:84 s. 19 f., RÅ 1986 ref. 54, RÅ 1990 ref. 22 och RÅ 1998 not. 195.

skatteförmån uppkommer genom förfaranden som strider mot det bärande bakomliggande syftet med regleringen.⁵¹

Även de situationer där lagen inte bör kunna bli tillämplig delar Tjernberg in i två olika delar. Den första gäller om en skatteförmån följer av en direkt ansedd konsekvens av tillämplig lagstiftning, vilket han grundar på fyra tidigare avgöranden.⁵² Den andra gäller om skatteförmånen rör en fråga som är uttömmandebehandlad under lagstiftningsarbetet.⁵³ HFD uttalade dock i RÅ 2009 ref. 31 att det faktum att lagstiftaren haft kännedom om ett förfarande inte hindrar att skatteflyktslagen kan bli tillämplig på förfarandet. Värt att notera är att denna inledning endast är ett försök till att tolka tillämpningen av skatteflyktslagen. Det framgår inte uttryckligen i domskälen utan är en försiktig tolkning som Tjernberg gjort. Möjligheten finns nämligen att HFD inte alls ser det som sin uppgift att skapa generaliserbara prejudikat. Generalklausuler är trots allt rättsregler framtagna genom en lagstiftningsteknik som ger rättstillämparen en betydande frihet att tolka och bedöma det rättsliga läget.⁵⁴

En annan anledning till att skatteflyktslagen väcker debatt kan bero på att tillämpningen av lagen ofta rör stora belopp och komplicerade transaktioner, vilket ofta drar till sig mycket uppmärksamhet i media (särskilt om det gäller stora företag eller personer från ex. näringslivets topp som är massmedialt intressanta).⁵⁵ Tillämpningen aktualiserar även ofta komplicerade bedömningar i mål där utgången inte sällan beskrivs som oförutsägbar. Detta har även bidragit till motstridiga åsikter och stor uppmärksamhet i media, men framförallt i den juridiska diskursen.⁵⁶

⁵¹ Se RÅ 2000 ref. 21 I, RÅ 2002 ref. 24, RÅ 2009 not 86 och 88 samt HFD 2016 ref. 66.

⁵² Se RÅ 2001 ref. 66, RÅ 2001 ref. 79, RÅ 2004 ref. 80, RÅ 2007 ref. 85 och HFD 2012 ref. 6.

⁵³ RÅ 2001 ref. 12.

⁵⁴ Tjernberg, *Skatteflyktslagen och HFD x 2 -3:12 respektive koncernbidragsreglerna*, s. 810.

⁵⁵ Ugglå, Carneborn, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, s. 16.

⁵⁶ Ugglå, Carneborn, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, s. 16.

3. Praxis

3.1 Inledning

HFD:s utslag beskrivs ofta som prejudicerande. Speciellt de mål som publicerats som referat för att belysa HFD:s rättstillämpning. Dess upplysande och vägledande effekt kan jämföras med en övertygande argumentation i ett rättsvetenskapligt arbete. För att uppnå denna effekt krävs dock att det är möjligt att komma fram till en mer generell slutsats. Motiveringen får således inte grundas på specifika omständigheter i det konkreta fallet. Det får heller inte finnas något frågetecken kring vilken av omständigheterna som var avgörande för HFD:s beslut.⁵⁷

Nedan presenteras fyra fall som avgjorts i HFD under de senaste fyra åren. Gemensamt för dessa är att HFD prövat om skatteflyktslagen varit tillämpbar på förfarandena. I tre av dessa mål aktualiseras eller kringgås de s.k. 3:12-reglerna som syftar till de särskilda skattereglerna som (något förenklat) gäller för utdelning som tas ut av aktiva delägare i fåmansföretag.⁵⁸ Det fjärde målet behandlar reglerna om koncernbidrag. Avsnittet avslutas med några sammanfattande kommentarer om fallen.

3.2 3:12-målen

3.2.1 HFD 2015 ref. 17 I

Sökanden i målet var två fysiska personer som överlätit verksamheten Gamla Y AB till Nya Y AB. Även i detta fall skedde överlåtelsen genom en underprisöverlåtelse. Två år efter överlåtelsen överfördes aktierna i gamla Y AB till X AB. All verksamhet bedrevs efter underprisöverlåtelsen i Nya Y AB, förutom verksamhet som inte kunde kvalificera andelarna enligt 3:12-reglerna som bedrevs i gamla Y AB och X AB. Innehavet i X AB ansågs vara kvalificerade andelar eftersom

⁵⁷ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 19.

⁵⁸ 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

vinstmedlen i Gamla Y AB härrörde från tidigare bedriven verksamhet och bolaget ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet. Sökanden i målet avsåg att sälja innehavet i X AB (såsom ett s.k. trädabolag) efter en femårsperiod. Detta innebär att de väntar tills aktierna inte längre är kvalificerade andelar så att hela vinsten beskattas i inkomstslaget kapital.

Frågan som sökande önskade få svar på var om skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. SRN började med att konstatera att sökandes tolkning av inkomstskattelagen var korrekt så till vida att en vinst eller förlust vid försäljning efter femårsperiodens utgång skulle beskattas i inkomstslaget kapital. Frågan var om skatteflyktslagen ändrade på detta. Rekvisiten 1-3 i 2 § skatteflyktslagen ansåg SRN vara uppfyllda men det fjärde rekvisitet krävde en närmare analys. Den avgörande frågan blev därför om förfarandet stred mot lagstiftningens syfte. Med det fjärde rekvisitet i åtanke konstaterades inledningsvis att förfarandet ledde till resultat där upparbetade vinstmedel beskattades i inkomstslaget kapital enligt 48 kap. IL istället för att kvoterats enligt 3:12-reglerna. En jämförelse gjordes även till RÅ 2009 ref. 31, där skatteflyktslagen ansågs tillämplig. Skillnaden i det fallet var att aktierna avkvalificerades direkt (istället för efter femårsperioden) som en konsekvens av interna aktieöverlåtelser och en extern avyttring. Verksamheten skulle även fortsätta bedrivas efter avyttringen, vilket innebar möjlighet till att det aktuella förfarandet kunde upprepas med den mer fördelaktiga beskattningen av vinstmedlen. SRN fann ingen anledning att döma detta fall annorlunda varför skatteflyktslagen ansågs tillämplig på förfarandet. Detta innebar att andelarna i X AB skulle beskattas som kvalificerade andelar vid försäljningen. HFD gjorde samma bedömning som SRN.

3.2.2 HFD 2016 ref. 61

En fysisk person, som vi benämner A, ägde tillsammans med en annan fysisk person 45 procent vardera av aktierna i bolaget IMA Norscan AB (IMA). De resterande 10 procenten ägdes av ett norskt bolag. De två huvudägarna var båda verksamma i betydande omfattning i bolaget. År 2010 förvärvade A:s son, B, samtliga aktier i IMA genom ett av B:s helägt bolag (AJFI AB). B var även han verksam i betydande omfattning i IMA. Inför försäljningen av aktierna i IMA genomförde A ett antal transaktioner. Först förvärvade han ett nybildat aktiebolag (Holding 1) som i sin tur

ägde aktiebolaget Holding 2. Efter förvärvet överlät A sina aktier i IMA till Holding 2 till underpris. Avslutningsvis sålde Holding 2, tillsammans med övriga aktieägare i IMA, samtliga aktier i IMA till AJFI AB.

Holding 1 består efter förfarandet endast av aktierna i Holding 2, som i sin tur inkluderar de likvida medel som inflöt i samband med försäljningen av IMA. Holding 2 har dock aldrig delat ut medel till Holding 1. Vid utgången av 2015 upphörde A att vara verksam i IMA och varken han eller närstående till honom har varit, och kommer heller inte att vara, verksamma i något av holdingbolagen. Eftersom A avser sälja Holding 1 med dotterbolag ansöker han om förhandsbesked från SRN för att få klarlagt huruvida hans aktier i Holding 1 kommer att anses vara kvalificerade andelar enligt 57 kap. IL. Om aktierna inte anses vara kvalificerade andelar önskar han få besked om skatteflyktslagen kan tillämpas på förfarandet.

SRN ansåg att A:s aktier i Holding 1 upphörde att vara kvalificerade andelar vid ingången av beskattningsåret 2016 eftersom varken han eller närstående till honom hade varit verksamma i betydande omfattning i något av holdingbolagen under beskattningsåret eller något av de fem föregående åren. Vad gäller den andra frågan om skatteflyktslagens tillämplighet på förfarandet, ansåg SRN att så inte var fallet då förfarandet inte stred mot syftet med bestämmelserna i 57 kap. IL. SRN angav även att tillvägagångssättet framstår som ett generationsskifte då B även förvärvat de resterande aktier i IMA av bolagets övriga ägare samt att A inte kan upprepa förfarandet på egen hand.

Förhandsbeskedet överklagas senare av Skatteverket som yrkar att HFD fastställer svaret på fråga 1 men ändrar svaret på fråga 2 genom att förklara skatteflyktslagen som tillämplig på förfarandet. Skatteverket anför att samtliga rekvisit i skatteflyktslagens generalklausul är uppfyllda. Vad gäller frågan om förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte konstateras att ordalydelsen i 57 kap. 4 § IL är tydlig. Bestämmelsen omfattar omständigheter då en närstående till andelsägaren äger andelar i det andra företaget samtidigt som han är verksam i företaget. Att syftet med bestämmelsen inte skulle omfatta ett generationsskifte framgår varken i lagtexten eller förarbetena. Vidare saknas betydelse att förfarandet inte kan upprepas av A.

I det aktuella målet gäller främst att reda ut frågan om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet, vilket i så fall medför att kapitalvinsten vid avyttring av avdelarna i Holding 1 (efter utgången av 2015) ska beskattas hos A som kvalificerade andelar. För att svara på frågan måste det först utredas om aktierna är kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL eller inte.

Enligt 57 kap. 2 § IL framgår att kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag ska, i viss omfattning, tas upp i inkomstslaget tjänst istället för kapital. Detta innebär en högre beskattning för den skatteskyldige då kapitalbeskattningen är lägre. Enligt lagens 4 § är en andel kvalificerad om andelsägaren eller närstående till denna under beskattningsåret, eller något av de fem föregående åren, varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Kvalificering kan även ske om företaget, direkt eller indirekt, har ägt andelar i ett annat fåmansföretag under beskattningsåret eller de fem föregående beskattningsåren och andelsägaren eller närstående under denna period varit verksam i betydande omfattning. HFD instämde i SRN:s bedömning att bestämmelserna i 57 kap. IL inte är tillämpliga på kapitalvinsten från försäljningen av Holding 1, vilket medför att denna ska beskattas i inkomstslaget kapital. HFD hänvisar, förutom till SRN:s förhandsbesked, till RÅ 2005 ref. 3, RÅ 2009 ref. 31 samt HFD 2015 ref. 17.

I den andra frågan bedömde HFD att förfarandet uppfyller rekvisit 1-3 i 2 § skatteflyktslagen. Angående det fjärde rekvisitetet i paragrafen behövde syftet med bestämmelserna om kvalificerade andelar ses över. Enligt prop. 1989/90:110 är detta syfte att förhindra att arbetsinkomst omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst.⁵⁹ Det framgår även att det endast är ägarnas och närståendes arbetsinsatser som bestämmelserna avser samt att en förlängning av tidsfristen sker om den skatteskyldige eller närstående fortsätter med likartad verksamhet i ett annat företag.⁶⁰ Det ska därför inte vara möjligt att överföra verksamheten i ett fåmansföretag till ett annat för att på så sätt spara arbetsinkomsten i ett vilande företag.

I RÅ 2009 ref. 31 avyttrades ett aktiebolag som innehöll den verksamhet som de skatteskyldiga bedrivit under ett antal år till utomstående. Andelarna upphörde att

⁵⁹ prop. 1989/90:110, del 1 s. 467.

⁶⁰ prop. 1989/90:110, del 1 s. 468.

vara kvalificerade direkt efter att interna aktieöverlåtelser genomförts, vilket skiljde sig från 2015 års fall då andelarna upphörde att vara kvalificerade först efter karenstiden löpt ut på fem år. I bedömningen vägdes dock in att aktieägarna fortsatt bedriva verksamheten som tidigare vilket medför att förfarandet skulle kunna upprepas.

Vid bedömningen av om förfarandet strider mot syftet med bestämmelserna bör det inte göra någon skillnad för utfallet om A:s son B är verksam i IMA istället för A själv. Inte heller det faktum att B förvärvade aktierna i IMA är omständigheter som HFD tillmäter betydelse i bedömningen. Avslutningsvis finner HFD ingen anledning att behandla fallet annorlunda än RÅ 2009 ref. 31 och 2015 ref. 17, vilket innebär att även det fjärde rekvisitet i skatteflyktslagens generalklausul anses uppfyllt och lagen tillämplig på förfarandet. A:s kapitalvinst vid försäljning av aktier i Holding 1 efter utgången av 2015 ska därför beskattas så som kvalificerade andelar.

3.2.3 Mål nr 6457-17

I september 2018 prövades skatteflyktslagens generalklausul i HFD för första gången på två år. HFD fastställde i sitt avgörande SRN:s förhandsbesked i den del det överklagats. Fallet gällde reglerna om kvalificerade andelar i fåmansföretag. För kvalificerade andelar i fåmansföretag gäller att utdelning och kapitalvinst till viss del ska tas upp i inkomstslaget tjänst. För att andelen ska anses vara kvalificerad enligt 57 kap. 4 § IL ska delägaren vara verksam i betydande omfattning i företaget. Enligt huvuddefinitionen av fåmansföretag avses bl.a. aktiebolag där fyra eller färre delägare har ett innehav som motsvarar majoriteten av rösterna. Det finns en utvidgad fåmansföretagsdefinition som innebär att flera delägare ska anses som en under vissa förutsättningar.

Målet handlade om A som är delägare och verksam i betydande omfattning i företaget Deloitte AB och hans aktier är kvalificerade enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. A sökte om förhandsbesked med anledning av en planerad ägarstruktur i företaget. Den nya ägarstrukturen innebär att ett brittiskt delägarbeskattat LLP förvärvar eller bildar ett aktiebolag i Sverige, NYAB. Delägarna i Deloitte AB erbjuds förvärva aktier i NYAB motsvarande 20 procent

av rösterna genom en riktad nyemission. Därefter överlåter delägarna samtliga aktier i Deloitte AB till NYAB. Alla verksamma delägare i NYAB kommer även att vara bolagsmän i LLP. De svenska delägarnas röstandel i NYAB kommer att understiga 50 procent, inklusive den indirekta ägarandelen genom LLP.

A:s önskade få svar på (1) om reglerna i 57 kap. IL skulle tillämpas på utdelning och kapitalvinst på hans aktier i NYAB och (2) om så inte var fallet, om skatteflyktslagen kunde tillämpas på förfarandet. SRN fann att NYAB inte är ett fåmansföretag enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen, varför reglerna i 57 kap. inte är tillämpliga på A:s aktieinnehav. Gällande den andra frågan ansåg SRN inte att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. Detta med motiveringen att det inte kan ses strida mot bestämmelsernas syfte då lagstiftaren definierar begreppet fåmansföretag med utgångspunkt i det inflytande som röstetalet ger. Detta håller inte Skatteverket med om varför de yrkar på att förhandsbeskedet ska ändras i den andra frågan. Skatteverket yrkar att andelarna i NYAB ska betraktas som kvalificerade enligt skatteflyktslagen efter förvärvet (eller i vart fall under den efterkommande femårsperioden). Motiveringen till det är att de anser att bestämmelserna i 57 kap. kringgås genom att låta LLP formellt äga majoriteten av rösterna samtidigt som det upparbetade resultatet når de verksamma ägarna. Utdelning kommer alltså att tillföras de verksamma ägarna för de arbetsinsatser de kommer att utföra i Deloitte AB, trots att NYAB står som nya ägare till företaget.

Den överklagade delen av förhandsbeskedet är alltså om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet och om i så fall A:s andelar i NYAB ändå ska anses som kvalificerade. HFD anser inte att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte enligt 2 § 4 skatteflyktslagen, vilket gör att lagen inte kan bli tillämplig på förfarandet.

3.3 HFD 2018 ref. 59

Varje enskilt aktiebolag är ett eget skattesubjekt, men om de formella kraven i 35 kap. IL om koncernbidrag är uppfyllda kan företag inom samma koncern jämna ut resultatskillnader som om de vore ett och samma skattesubjekt.⁶¹ Syftet med

⁶¹ Bestämmelser om koncernbidrag finns i 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) IL.

reglerna kring koncernbidrag är att uppnå neutralitet mellan att bedriva verksamhet i koncernform alternativt inom ett och samma företag. HFD gjorde en bedömning gällande frågan om koncernbidrag i kombination med lagstiftningen om skatteflykt. Omständigheterna för fallet var sådana att andelarna i företag Y ägdes till 67 procent av företag X och till 33 procent av företag Z. Förutom andelarna i Y ägde X samtliga andelar i företag Å. Både X och Å inledde beskattningsåret med utnyttjade underskott som uppkommit under omständigheter då förutsättningarna för att utnyttja koncernbidragsreglerna var uppfyllda. Ett sådant bidrag skulle finansieras med överskott från dotterbolaget till moderbolaget, eller från ett ägartillskott från en av moderföretagets ägare.

En omstrukturering planerades inom koncernen och efter den var tanken att underskott hos Å inte skulle utnyttjas fullt ut. Ett tillskott skulle tillföras till X från Y, alternativt från utdelning från Å, och sedan skulle koncernbidrag kunna lämnas från företag X till Å. Att omfördelningen av underskott skedde först nu beror enligt X på att det var rätt tidpunkt för det på grund av omstruktureringen. Skatteverkets syn på transaktionerna är dock att resultatutjämnning nu kan ske med en förändrad skatterättslig innebörd. Vid liknande fall, där koncernbidragsreglerna används vid omfördelning av underskott mellan företag inför en extern överlåtelse av antingen det givande eller mottagande bolaget, har HFD tillämpat skatteflyktslagen. Den lägre instansen, Skatterättsnämnden, ansåg däremot att skatteflyktslagen i det här fallet inte var tillämplig. Skälen till detta var dels att både koncernbidraget och omstruktureringen skulle bedömas, varför inte skatteförmånen kunde anses vara det övervägande skälet, dels då osäkerhet om förfarandet kunde anses strida mot syftet med koncernbidragsreglerna uppstod. Nämnden konstaterade även att det inte var aktuellt att någon av företagen kommer lämna Y-koncernen efter det att koncernbidrag lämnats, till skillnad från tidigare praxis. X ansåg att HFD ska fastställa förhandsbeskedet och att den rättsliga frågan som ligger för bedömning bör innefatta koncernbidraget och den affärsmässigt motiverade omstruktureringen, varför skattemässiga skäl bör uteslutas och således skatteflyktslagen.

HFD ser i sin bedömning till syftet med bestämmelserna om koncernbidrag i 35 kap. IL, vilket är att skattebelastningen för en koncern inte ska bli större än den om verksamheten bedrivits som endast ett företag. HFD ansåg att, med hänsyn till syftet med koncernbidragsreglerna, avdrag inte kunde nekas enligt skatteflyktslagen.

Detta trots att koncernbidragsrätten mellan bolagen skulle upphöra efter omstruktureringen. Ett justitieråd var skiljaktigt i frågan då han ansåg att det inte fanns någon anledning att inte döma det aktuella ärendet på samma sätt som de tidigare fallen, då skatteflyktslagen ansetts tillämplig. Han anför även att det går emot syftet med skatteflyktslagen att bevilja en fördelning av underskottet efter det att förutsättningarna för koncernbidrag inte längre är uppfyllda enligt reglerna om kvalificerat ägande. Rättsfrågan i målet är således om avdrag för koncernbidrag kan vägras med stöd av skatteflyktslagen, om det lämnas inför en koncernintern omstrukturering som kommer leda till att möjligheten att ta emot eller lämna koncernbidrag upphör.

Enligt 35 kap. 1,2 §§ IL ska koncernbidrag mellan företag dras av hos givaren och tas upp hos mottagen om moderföretaget äger mer än 90 procent av andelarna i dotterföretaget. Även om denna förutsättning är uppfylld kan dock rätten att ta emot och lämna koncernbidrag nekas om avdraget skulle leda till obehöriga skatteförmåner, med stöd av lagen mot skatteflykt. De tidigare avgöranden från HFD där skatteflyktslagen tillämpats på förfaranden där företag inom en koncern använt koncernbidragsreglerna för att flytta underskott företagen emellan inför en extern överlåtelse är tre stycken. Två av dessa, RÅ 1989 ref. 31 och RÅ 2000 ref. 21 II, bedömer givaren av bidraget medan RÅ 2009 not. 201 bedömer det mottagande bolaget. I RÅ 1989 ref. 31 lämnades koncernbidrag från dotterföretaget till moderföretaget innan en extern avyttring för att öka ett befintligt underskott ytterligare. Bidraget finansierades genom aktieägartillskott. I 2000 ref. 21 II lämnade dotterföretaget också koncernbidrag inför en extern försäljning. Moderföretaget hade stora underskott och för att kunna utnyttja dessa var dotterföretaget tvunget att lämna koncernbidrag före försäljningen till extern part. I målet ansåg domstolen att punkterna 1-3 i 2 § skatteflyktslagen var uppfyllda. Den fjärde punkten, om förfarandet skulle strida mot syftet med koncernbidragsreglerna, ansåg domstolen vara uppfyllt. Detta eftersom syftet med reglerna är att möjliggöra resultatutjämnning inom en koncern och i det aktuella förfarandet ansåg domstolen att resultatutjämnningen i praktiken kunde fortsätta trots att koncernförhållandet upphört. I RÅ 2009 not. 201 skulle den svenska delen av en koncern omstruktureras genom att sälja ett av företagen till en extern part. Ett koncernbidrag lämnades för att eliminera ett underskott hos bolaget som skulle säljas. Att skapa ett underskott hos det företag som lämnar koncernbidrag inför en extern avyttring ansågs vara

detsamma som att resultatutjämnningen fortsatt efter det att företagen inte längre har ett koncernförhållande. Detta ansåg domstolen strida mot syftet med koncernbidragsreglerna. Det är relativt ovanligt att syftet med denna typ av transaktioner endast är att undgå skatt. Ett av rekvisiten i skatteflyktslagen är att skatteförmånen, med hänsyn till omständigheterna, kan antas utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet. Detta är dock svårt att avgöra, varför endast en objektiv bedömning görs för omständigheterna i det specifika fallet.

Det så kallade ”identitetskriteriet” i skatteflyktslagen innebär att den skatteskyldige dels ska ha åtnjutit skatteförmånen, dels medverkat i själva rättshandlingen. I vissa fall kan det vara svårt att urskilja om identitetskriteriet är uppfyllt, speciellt om flertalet transaktioner gjorts av flera olika koncernbolag. Skatteflyktslagens tillämpningsområde inkluderar indirekt medverkan, men inte någon allmän koncernsyn vilket gör att flera koncernbolag inte betraktas som en och samma skatteskyldig. Detta beror på att lagen är författad med sikte på enskilda skatteskyldiga, vilket inte innefattar koncerner.

3.4 Sammanfattande kommentarer

För framtida tillämpning av skatteflyktslagen kan HFD:s uppgift att bilda prejudikat vara den viktigaste och det faktum att den konkreta rättsfrågan i 3:12-målen är överspelad bör inte förhindra generell vägledning i fallen. Tjernberg, som länge studerat praxis om skatteflyktslagen, är av uppfattningen att HFD antingen inte har sett det som sin uppgift att på ett transparent sätt utveckla gällande rätt eller ansett att de specifika omständigheterna i det enskilda fallen för komplexa för att det ska vara möjligt. Han menar vidare att den vedertagna metoden som går ut på att undersöka tidigare avgöranden i skatteflyktsfrågan för att eventuellt kunna dra några generella slutsatser om HFD:s bedömning som sedan kan fungera vägledande för framtida fall, inte bringar någon större klarhet vad gäller generalklausulens tillämpningsområde.⁶²

I samtliga 3:12-mål aktualiserades frågan om förfarandet stred mot syftet med bestämmelserna i 57 kap. IL. Det ena av dem, HFD 2016 ref. 61, gällde tillsammans

⁶² Tjernberg, *Skatteflyktslagen och HFD x 2 -3:12 respektive koncernbidragsreglerna*, s. 815.

med 2009 ref. 31 och HFD 2015 ref. 17 tillämpning av skatteflyktslagen på förfaranden med interna aktieöverlåtelser som gjorde att reglerna om kvalificerade andelar inte längre var aktuella. I målet från 2016 ansåg HFD skatteflyktslagen tillämplig på förfarandet med motiveringen att ett grundläggande syfte med bestämmelserna om kvalificerade andelar är att arbete som utförts av någon närstående till andelsägaren ska behandlas så som om andelsägaren själv utfört arbetet. Detsamma gäller om den närstående är verksam i ett annat företag om verksamheten är samma eller likartad. Motiveringen i målet från 2015 var snarlik denna.

Det framgår i koncernbidragsmålet att HFD gärna speglar nya avgöranden mot liknande fall som tidigare bedömts, för att urskilja hur omständigheterna liknar eller skiljer sig mot varandra. Domstolen ansåg att en viktig skillnad var att det aktuella fallet inte låg inför en försäljning.⁶³ Att omstruktureringen var intern och att koncerntillhörigheten skulle bestå även efter omstruktureringen är således omständigheter som HFD anser godtagbara för att lämna och ta emot koncernbidrag. Eftersom avgörandet är det senaste på området skatteflykt kan det även fungera som riktlinjer för företag som står inför liknande beslut. De kan då välja en intern omstrukturering framför en extern försäljning för att kunna fortsätta utnyttja bestämmelserna om koncernbidrag utan att riskera att bli dömda för skatteflykt. Sker istället en extern avyttring är det mer riskabelt att resultatutjämna inom en koncern med hjälp av koncernbidrag då HFD upprepade gånger ansett att dessa omständigheter faller inom ramen för skatteflykt.

⁶³ Tjernberg, *Skatteflyktslagen och HFD x 2 -3:12 respektive koncernbidragsreglerna*, s. 815.

4. EU:s skatteflyktsdirektiv

4.1 Skatteflyktsdirektivet

Skatteflyktdirektivet syftar till att hindra skatteskyldiga att handla på ett sätt som går emot syftet med lagstiftning inom varje jurisdiktion, på den inre marknaden samt gentemot tredje land. Direktivet skiljer sig från tidigare direktiv på så sätt att det inte har som primärt mål att eliminera hinder från den inre marknaden. Genom att skapa förutsättningar för att medlemsländerna i EU ska kunna utöva sin suveränitet på ett effektivt sätt, förväntas förtroendet för skattesystemet återupprättas samtidigt som skatt betalas där vinster och mervärde skapas.⁶⁴

Stort fokus ligger på direktivets allmänna regel mot missbruk, GAAR⁶⁵, som återfinns i artikel 6. Regeln ska motverka metoder för skatteflykt som inte definierats i egna bestämmelser, samt täcka upp i länder som inte har regler mot skatteflykt eller där denna lagstiftning är bristfällig. Regeln bör enligt direktivet användas på icke genuina arrangemang. Alla ekonomiska skäl, även finansiell verksamhet, skall kunna ligga till grund för bedömning huruvida ett arrangemang kan betraktas vara icke genuint.⁶⁶

Artikel 6 - Allmän regel mot missbruk lyder följande:

”1. Vid beräkningen av det skattepliktiga underlaget för bolagsskatt ska en medlemsstat inte ta hänsyn till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter. Ett arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller av mer än en del.

⁶⁴ Preambeln, Rådets direktiv 2016/1164/EU av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion p. 1.

⁶⁵ General Anti Avoidance Rule, återfinns i Preambeln, Rådets direktiv 2016/1164/EU av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion Artikel 6.

⁶⁶ Preambeln, Rådets direktiv 2016/1164/EU av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion p. 11.

2. Vid tillämpning av punkt 1 ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som icke-genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.

3. Om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang inte ska tas hänsyn till i enlighet med punkt 1 ska det skattepliktiga underlaget beräknas i enlighet med nationell rätt.”⁶⁷

Enligt artikel 11 skulle medlemsstaterna senast den 31 december 2018 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa skatteflyktsdirektivet. Medlemsstaterna skulle sedan tillämpa dessa från och med den 1 januari i år (2019).⁶⁸

4.2 Skatteflykt i förhållande till EU-rätten

Den Europeiska unionens medlemmar ställs alla inför vissa krav för att lagstiftningen ska vara förenlig med EU-rätten. Skatteflyktslagen aktualiserar ofta gränsöverskridande transaktioner vilket gör det viktigt att tillämpningen inte sker i strid mot EU-rätten.⁶⁹

Ståhl har kommenterat den svenska skatteflyktslagen i förhållande till EU-rätten och anser att skatteflyktslagen är mer förenlig med EU-rätten än en mer detaljerad lagstiftning på området. Hon är dock av tron att nationell skatteflyktslag anses vara för sträng i förhållande till EU-rätten när det gäller gränsöverskridande transaktioner eftersom enbart “rent konstlade upplägg” egentligen ska angripas. Detta skulle möjligtvis HFD kunna kompensera för genom en mer restriktiv tolkning av lagen. Vidare anser Ståhl att det är av stor vikt att syftet med förfarandet är skatteundrandragande och att detta prövas i samtliga fall för att EU-domstolen skulle acceptera lagen.⁷⁰

⁶⁷ Preambeln, Rådets direktiv 2016/1164/EU av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion Artikel 6.

⁶⁸ Preambeln, Rådets direktiv 2016/1164/EU av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion. Artikel 11.

⁶⁹ Ståhl, m.fl., *EU-skatte rätt* s. 155 f.

⁷⁰ Ståhl, m.fl., *EU-skatte rätt*, s. 254, 289; Ståhl, *EG-rätt och skatteflykt*, s. 593 f.

Skatteflyktslagens förhållande till EU-rätten är en fråga som inte behandlats i förarbetena till lagen. Detta beror troligtvis på att det vid den senaste revideringen av lagen inte hörde till vanligheterna att ta hänsyn till hur EU-rätten ser ut på området i samband med lagstiftningsarbete avseende direkt beskattning.

I ett mål från 2007 uttalade sig HFD om skatteflyktslagens förhållande till EU-rätten. Domstolen hänvisade till ett tidigare mål (C 436/00, den s.k. X och Y- domen) från EU-domstolen, som uttalat att bestämmelserna i 53 kap. är för långtgående och inte förenliga med EG-fördragets reglering av rätten till fri etablering och fria kapitalrörelser. Trots detta kunde skatteflyktslagens tillämpbarhet på det enskilda fallet inte uteslutas.

I arbetet mot aggressiv skatteplanering inom EU förespråkades lagstiftning som inte var särskilt lätt att tillämpa utifrån ordalydelsen, utan istället där det fanns ett förhållandevis stort tolkningsutrymme. Detta innebar att domstolarna medgavs större inflygande över rättens innehåll.⁷¹ Den svenska generalklausulen kan anses gå i linje med den lagstiftning som i EU förespråkades då den innebär ett förhållandevis stort tolkningsutrymme, där HFD inflytande över rättens innehåll även får anses betydande.

Katarina Nordblom skriver i en europapolitisk analys om legitimitet för skatter på EU-nivå att svenska skatter har en relativt hög legitimitet i jämförelse med många andra länder, trots en högre skattekvot.⁷² Hon beskriver vidare en risk med globalisering och fördjupat EU-samarbete då detta kan få konsekvenser för skatters legalitet. Legitimiteten bestäms dels av medborgarnas syn på skatter i förhållande till vad de själva får i utbyte och dels av skatternas utformning. Kraven på de svenska skatternas legitimitet påstås även öka i takt med en högre medvetenhet om hur nationen ligger till i förhållande till andra länder.

Inom EU samordnas skatteregler i syfte att förhindra skatteflykt och stimulera rörligheten, något som kan uppfattas som motstridigt. EU-samarbetet kan öka legitimiteten genom att bidra till en ökad effektivitet och rättvisa. Om detta inte uppnås och om samarbetet istället uppfattas som inskränkande på nationers självbestämmande påverkas legitimiteten negativt. Vissa anser att EU borde få

⁷¹ Hilling, Hilling, *Regleringsteknik i syfte att motverka aggressiv skatteplanering*, s. 58.

⁷² Katarina Nordblom, *Legitimitet för skatter på EU-nivå*, hämtad 20190518.

större inflytande på skatteområdet eller till och med beskattningsrätt. För att en EU-skatt ska kunna införas menar dock Katarina att EU:s medborgare måste ha ett stort förtroende för EU-samarbetet. Vidare menar hon att det är av stor vikt att skatten är legitim och att den sökta effekten inte kan uppnås av varje medlemsstat för sig. Detta eftersom nationernas suveränitet på skatteområdet ofta anses som viktig, vilket gör att en inskränkning av suveräniteten skulle ha svårt att vinna tillräckligt mycket legitimitet för att gå igenom.⁷³

⁷³ Katarina Nordblom, *Legitimitet för skatter på EU-nivå*, hämtad 20190518.

5. Rättssäkerhet

Begreppet rättssäkerhet är sedan länge centralt inom det svenska rättssystemet eftersom lagstiftaren ställer krav på rättssäkerhet. Josef Zila har avhandlat ämnet rättssäkerhet och menar att den i juridisk mening kan avse både bestämdheten i lagen men också attityden till en viss rättslig åtgärd. Människors attityd till rätten visar sig i deras ”säkerhetskänsla” för den rättsliga hanteringen.⁷⁴

Rättssäkerheten innebär en rad olika rättsprinciper, så som exempelvis legalitetsprincipen, neutralitetsprincipen och principen om förutsägbarhet. Dessa rättsprinciper kan beskrivas som allmänna regler utan någon form av given rättsföljd. Legalitetsprincipen består av fyra olika beståndsdelar; föreskriftskravet, analogikravet, retroaktivitetsförbudet och bestämdhetskravet. Enligt 8 kap. 2 § RF ska föreskrifter meddelas genom lag om de avser förhållanden mellan den enskilda och den allmänna, om det gäller skyldighet eller ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Förbud mot retroaktiv lagstiftning framgår i 2 kap. 10 § 2 st. RF, då skatt endast får tas ut i den mån det följer av föreskrifter som gällde vid tidpunkten för omständigheten som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten.

Rättssäkerhetskravet att medborgarna har rätt att kräva förutsägbarhet för de exakta skattekonsekvenserna av olika handlingsalternativ uttrycker Ljungman⁷⁵ med de latinska orden ” nullum tributum sine lege” vilket på svenska betyder ”ingen beskattning utan lag”. Detta ställer höga krav på att beskattningen tydligt ska framgå av lagstiftningen. Regeringen menar att det är av stor vikt att minimera gråzoner och att göra skattelagstiftningen enkel och tydlig, samt att det ”ska vara lätt att göra rätt”.⁷⁶

⁷⁴ Zila, *Om rättssäkerhet*, s. 290.

⁷⁵ Ljungman, *Om skattefordran och skatterestitution*, s. 22

⁷⁶ Regeringen: ”Regeringens 12 åtgärder för att motverka skatteflykt, skatteundandragande och penningtvätt”.

Generalklausulens vaga rekvisit medför att förutsägbarheten försämrats, vilket möjligtvis hade kunnat undvikas om lagstiftningen istället hade varit utformad på ett mer konkret och detaljerat sätt.⁷⁷ Enligt Strömholm behöver dock inte en mer detaljerad skatteflyktslagstiftning bidra till en ökad rättssäkerhet för den enskilde, eftersom det hade inneburit ökad komplexitet som präglats av bristande överskådlighet med täta lagjusteringar som följd.⁷⁸

Neutralitetsprincipen innebär att lika fall ska behandlas lika. Med detta menas att om omständigheterna i ett fall är tillräckligt lika omständigheterna i ett annat, ska den rättsliga bedömningen och de rättsliga påföljderna vara i linje med det andra fallet. En liknande princip under rättssäkerheten är den om förutsägbarhet, som statuerar vikten av att medborgarna känner till sina rättigheter respektive skyldigheter gentemot samhället.

Legalitetsprincipens närvaro inom skatterätten har diskuterats väl inom den juridiska litteraturen. Hultqvist tvivlar inte på att legalitetsprincipen gäller inom skatterätten, även om den inte gäller fullt så starkt som den gör på straffrättens område.⁷⁹ Enligt praxis från HFD och Europadomstolen för de mänskliga rättigheterna tillmåter den skatterättsliga legalitetsprincipen inte den enskilda lika mycket rättssäkerhet som den straffrättsliga legalitetsprincipen.⁸⁰

På senare tid har diskussionen gått från att handla om legalitetsprincipens vara eller inte vara inom skatterätten till att handla om hur den faktiskt kommer till uttryck och hur den ska tillämpas, inte minst i förhållande till skatteflyktslagen.⁸¹ I förarbetena till skatteflyktslagen behandlas inte legalitetsprincipen uttryckligen, men principens innebörd kan anses komma till uttryck genom att lagstiftaren lagt stor noggrannhet och hänsyn till att formuleringen av lagen ska anses rimligt rättssäker genom att tillämpningen ska vara förutsägbar.⁸²

⁷⁷ Rosander, *Repressiva metoder mot skatteflykt*, s.672.

⁷⁸ Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*.

⁷⁹ Hultqvist, *Skatteundvikande förfaranden*, s. 303 f.

⁸⁰ Ugglå, Carneborn, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, s. 110.

⁸¹ Bergström, *Förutsägbarhet*; Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*; Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*. Ljungman, *Om skattefordran och skatterestitutioner*, s. 21 f.

⁸² Ugglå, Carneborn, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, s. 110; prop. 1980/81:17 s. 13.

Vad som faktiskt avses med en rättssäker tillämpning av skatteflyktslagen är dock svårt att tolka ur förarbetena. I prop. 1982/83:84 ansåg regeringen att en utvidgning av skatteflyktslagens tillämpningsområden inte var särskilt problematisk ur rättssäkerhetssynpunkt.⁸³ Liknande resonemang fördes av regeringen i prop. 1996/97:170 då en ytterligare utvidgning av skatteflyktslagens generalklausul vägdes mot rättssäkerhetsintresset. Utvidgningen motiverades då effektiviteten i lagstiftningen ansågs viktigare.⁸⁴

Enligt förarbetena beskrivs tillämpning av lagen på ett sätt som kan liknas vid en analog tillämpning.⁸⁵ Detta synsätt delas även av bland annat Bergström och Hultqvist.⁸⁶ Hultqvist, som är en stark förespråkare av legalitetsprincipen, menar att den analoga tillämpningen av skatteflyktslagen delegerar viss beskattningsrätt till domstolarna vilket strider mot föreskriftskravet i legalitetsprincipen.⁸⁷

En som opponerat sig i frågan är Tikka, som menar att Hultqvist givit legalitetsprincipen en för vid omfattning inom skatterätten. Enligt Tikka är föreskriftskravet i RF uppfyllt då skatteflyktslagen är en lag. Vidare menar hon att det, eftersom en prövning ska ske mot lagstiftningens syfte, bidrar till en viss förutsägbarhet vad gäller lagens omfång.⁸⁸ Rosander är delvis av samma åsikt som Tikka, då hon menar att lagstiftningen uppfyller de krav som framgår i RF varför en tillämpning av skatteflyktslagen är förenlig med legalitetsprincipen. Rosander uttrycker dock att tillämpningen av lagen öppnar upp för skönsmässiga bedömningar av domstolen vilket resulterar i en försämrad förutsägbarhet.⁸⁹

⁸³ Prop. 1982/83:84, s. 13.

⁸⁴ prop. 1996/97:170, s. 34 f.

⁸⁵ 1980/81:17, s. 25; 1982/83:84, s. 19; 1996/97:170, s. 18.

⁸⁶ Bergström, *Skatter och Civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, s. 281 och 301; Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*.

⁸⁷ Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s. 425.

⁸⁸ Tikka, *Anmälan av Anders Hultqvist. Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s. 57.

⁸⁹ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 83.

6. Sammanfattning och slutsatser

Sammanfattningsvis kan sägas att det svensk rätt avser med begreppet skatteflykt är förfaranden där en skatteskyldig genomför en eller flera transaktioner, där det övervägande skälet är att uppnå en fördelaktig beskattningseffekt. För att förfarandet ska klassas som skatteflykt enligt skatteflyktslagens mening krävs även att förfarandet strider mot syftet med gällande lagstiftnings syfte.

Definitionen av begreppet skatteflykt i EU-rätten kan beskrivas omfatta arrangemang som införts med det huvudsakliga syftet att få en skattefördel som motverkar målet med tillämplig skatterätt och som inte anses vara genuina med hänsyn till alla relevanta omständigheter. Tydliga likheter kan urskiljas mellan denna definition och den som finns i skatteflyktslagen.

De studerade målen har, oavsett om skatteflyktslagen ansetts tillämplig eller inte, visat på en stor spridning i hur väl motiverade domskälen är. Det säger sig själv att det utan någon vidare motivering till ett visst utfall blir svårt att dra några generella, vägledande slutsatser eftersom underlaget för dem, d.v.s. HFD:s bedömningar, inte framgår. I fall så som koncernbidragsfallet, där HFD motiverat domskälen väl, är möjligheten att utläsa någon generell vägledning, som kan vara användbar för framtida förfaranden, fortfarande relativt liten även om den kan anses finnas. Att domstolen i vissa mål varit mer kommunikativa (som i Koncernbidragsmålet) beror troligtvis på att den hellre vill avgöra målen *in casu* än att bidra med generella riktlinjer i frågan. Kanske anser HFD att det sistnämnda innebär för stora risker då det tvingar domstolen att förhålla sig till liknande avgöranden samtidigt som riktlinjerna kan öppna upp för fler att fly skatt på samma sätt. Viktigt att belysa här är att detta inte är en av HFD uttalad ståndpunkt vilket gör att syftet med HFD:s agerande inte kan förstås fullt ut. Skatteflyktslagens effektiva tillämpning och preventiva funktion är dock två argument som stödjer det mer kasuistiska bedömningssättet. Vikten av en legitim och förutsägbar skatteflyktslagstiftning talar däremot för att domstolen borde överväga ett mer transparent förhållningssätt som kan fungera vägledande för efterföljande. En mer allmän karaktär i domskälen

skulle även kunna ha en preventiv effekt då ett visst förfarande kan undvikas om det ur praxis framgår att det exempelvis strider mot syftet med en särskild bestämmelse. Däremot skulle detta även kunna resultera i att de förfaranden, som HFD inte anser kunna bli tillämpliga av skatteflyktslagen, blir allt vanligare.

Tillämpligheten av skatteflyktslagens generalklausul och rättssäkerheten av densamma måste även vägas mot en alternativ utformning av lagen. En tydligare och mer specifik lagtext hade med största sannolikhet medfört en högre förutsägbarhet. Däremot hade en sådan utformning av lagen troligtvis varit svårare att tillämpa i konkreta fall vilket skulle riskera ökade kostnader för samhället p.g.a. skattebaserosion. Avvägning mellan effektivitet och rättssäkerhet är därför av stor betydelse för en lyckosam utformning av lagen. En optimal avvägning har dock visat sig svår att uppnå, dels eftersom det är en omtvistad fråga där subjektiva värderingar måste få ta plats och dels eftersom utfallet av en ändring i lagtexten i sig är svår att förutse. Förhoppningsvis kommer lagstiftare och rättstillämpare att föra diskussionen kring avvägningen mellan effektivitet och rättssäkerhet vidare.

Abstract

The purpose of this paper is to define the term "tax evasion" and determine the meaning of the General Anti Avoidance Rules, in both national law and European law. The Swedish generally designed clause against tax avoidance consists of four prerequisites, which all need to be fulfilled for the rule to be applicable. The first prerequisite constitutes that the legal act has implicated a substantial tax advantage for the taxpayer, the second one that the taxpayer contributed to the act, the third constitutes that the tax advantage was the main reason for the legal act and the fourth prerequisite required the legal act to be in conflict with the purpose of the legislation.

The main purpose of the General Anti Avoidance Rule in Sweden is to avoid erosion of the tax base, but also to create legitimacy and legal certainty for the legal system. Whether the applicability of the general clause is consistent with the principle of legal certainty or not is a contestable issue. Regardless of opinion in this matter, the value of legal certainty must be balanced against the effectiveness of the General Anti Avoidance Rule.

By studying the practice of the Supreme Administrative Court in Sweden, the possibility of finding any patterns in the application of the law against tax avoidance is proved to be very limited. The reason for this kind of limitation is probably because the court's main focus is on the particular circumstances of the individual case. It is therefore difficult to obtain guidelines to similar cases.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Sverige

SOU 1931:40

SOU 1975:77

SOU 1963:52

Europeiska unionen

Rådets direktiv 2016/1164/EU av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

Litteratur

Bergström, Sture. *Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt*. Skattenytt 1992.

Bergström, Sture, Förutsägbarhet, Iustus förlag, 1987.

Bergström, Sture, *Skatter och Civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, LiberFörlag, 1978.

Hilling, Axel, & Hilling, Maria, (2016). *Regleringsteknik i syfte att motverka aggressiv skatteplanering*, I E. Kristoffersson, S. Olsson, & P. Rendahl (Red.), Festskrift till Björn Westberg (s. 49-58). Iustus förlag.

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

Hultqvist, Anders, *Handelsbolagsdomarna och Regeringsrättens syn på skatteflykt*, SvSkT 2009.

Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, 1995

Hultqvist, Anders, *Om obestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt, 2016.

Hultqvist, Anders., Skatteundvikande förfaranden, SvSkT 2005.

Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, Första upplagan. Studentlitteratur AB, Lund 2013.

Lindencrona, Gustav, *Vad gör en skattelagstiftning verkligen misslyckad?*, Juridisk tidskrift, 1992/93.

Ljungman, S., Om skattefordran och skatterestitutioner, 1947, s. 21 f.

Lodin, Sven-Olof & Lindencrona, Gustaf & Melz, Peter & Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, Sextonde upplagan. Studentlitteratur AB, Lund 2017.

Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Första upplagan. Jönköping International Business School Dissertation Series No. 040, Jönköping 2007.

Rosander, Ulrika, *Repressiva metoder mot skatteflykt*, Skattenytt 2010.

Simon-Almendal, T., *Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott – Särskilt om innebörden och betydelsen av skenrättshandlingar och oriktigt betecknade rättshandlingar*, SvSkT 2011.

Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, 5:e upplagan, Norstedts Juridik, 1996.

Ståhl, Kristina m.fl. (2011), *EU-skatterätt*. 3:e upplagan, Iustus Förlag.

Tikka, Kari, *Anmälan av Anders Hultqvist. Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, Skattenytt 1996.

Tjernberg, Mats, *A 14 Tillämpning och tolkning av skattelag*, Skattenytt 2016.

Tjernberg, Mats, *Skatteflyktslagen och HFD x 2 -3:12 respektive koncernbidragsreglerna*, Skattenytt 2018.

Tjernberg, Neway Herrman, *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?*, Skattenytt 2011.

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

Zila, Josef, *Om rättssäkerhet*, SvJT 1990.

Internetkällor

Katarina Nordblom, *Legitimitet för skatter på EU-nivå*,
http://www.sieps.se/globalassets/publikationer/2019/2019_1epa-sv.pdf, hämtad
20190518.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/339272.html>, hämtad 20190417.

Rättsfallsförteckning

RÅ 1989 ref. 31

RÅ 2000 ref. 21 II

RÅ 2005 ref. 3

HFD 2009 ref. 31

RÅ 2009 not. 201

HFD 2015 ref. 17 I

HFD 2016 ref. 61

HFD 2018 ref. 59

Mål nr 6457-17

