



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Alexandra Groll

Det komplexa fjärde rekvisitet i skatteflyktsklausulen

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Richard Croneberg

Termin: VT 2022

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
1 INLEDNING	3
1.1 Bakgrund	3
1.2 Syfte och frågeställning	4
1.3 Avgränsning	5
1.4 Metod och material	6
1.5 Forskningsläge	7
1.6 Disposition	8
2 INTRODUKTION TILL SKATTEFLYKTLAGEN	9
2.1 Kort om kapitlet	9
2.2 Vägen mot den första skatteflyktslagen	9
2.3 Dags för en ny skatteflyktslag	10
2.4 Lag (1995:575) mot skatteflykt	11
3 SKATTEFLYKTSKLAUSULENS FJÄRDE REKVISIT	12
3.1 Kort om kapitlet	12
3.2 Att fastställa betydelsen av "lagstiftningens syfte"	12
3.3 Förenlighet med förarbetena	13
3.4 Olika meningar i doktrin	15
4 SKATTEFÖRFARANDEN SOM LAGSTIFTAREN RIMLIGEN HADE KUNNAT FÖRUTSE	17
4.1 Kort om kapitlet	17
4.2 Vad säger rättspraxis?	17
4.2.1 Avgörande till fördel för den enskilde	17
4.2.2 Avgörande till nackdel för den enskilde	18

4.2.3 Mer om tillskrivande av kännedom	19
4.2.4 Vad gäller idag?	20
4.2.4.1 <i>En bekräftad restriktiv tillämpning</i>	20
4.2.4.2 <i>Skiftning i praxis?</i>	22
5 ANALYS	24
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	26
RÄTTSFALLFÖRTECKNING	28

Summary

The problems revolving tax evasion can be seen in all social groups and on all levels of income. In order to prevent tax evasion, a general clause has been legislated in the second paragraph of the Tax Evasion Act (1995:575). However, the problems do not end there. The Tax Evasion Act has been heavily debated as well as criticised, mainly based on ambiguity relating to the interpretation and application of the law. More specifically it is the fourth criteria of the general clause that has caused the most debate and is the most difficult to apply in practice. By reason of that, this essay aims to investigate questions surrounding the fourth criteria. Initially, the essay provides an overview of the history of the Tax Evasion Act. After that comes an investigation regarding the interpretation and application of the fourth criteria of the general clause according to preparatory work, case-law and doctrine. Right before the concluding analysis in the end, the essay also discusses which tax proceedings the legislator reasonably should have anticipated. These focal areas aim to interact and contribute to answering the questions of the essay in an adequate manner.

First, the essay highlights the winding road that led up to the current Tax Evasion Act. Since its emergence, the law has not only been debated and criticised but also repealed, mostly based on legal certainty, and reintroduced once its positive effects were considered to prevail. Further, the essay provides the main basis when applying the fourth criteria of the general clause in the Tax Evasion Act. That includes contents of the preparatory work and whether a tax proceeding can be considered intended or foreseen by the legislator. As a natural continuation, the essay then investigates which tax proceedings the legislator reasonably should have anticipated and consequently should not be addressed by applying the Tax Evasion Act. In that part, the focus is on proceedings that the legislator has been aware of without taking action as well as proceedings that the legislator reasonably should have considered. Lastly, the questions asked in this essay are answered and a potential shift in case-law is highlighted.

Sammanfattning

Skatteflyktsproblematiken visar sig i samtliga samhällsgrupper och på alla inkomstnivåer. I syfte att förhindra skatteflykt tillämpas bland annat en lagstiftad generalklausul, vilken återfinns i 2 § lag (1995:575) mot skatteflykt. Problematiken tar dock inte slut där. Skatteflyktslagen har kommit att bli omdebatterad och ifrågasatt, främst med utgångspunkt i oklarheter avseende dess tolkning och tillämpning. Mer specifikt är det skatteflyktsklausulens fjärde rekvisit som är det mest omdiskuterade och svåraste att tillämpa i praktiken. Med anledning av det ämnar uppsatsen utreda frågetecken som omgärdar det fjärde rekvisitet. Uppsatsen belyser inledningsvis skatteflyktslagens historik, därefter hur det fjärde rekvisitet ska tillämpas enligt förarbeten, rättspraxis och doktrin samt avrundas med en diskussion kring vilka skatteförfaranden som lagstiftaren rimligen borde ha kunnat förutse. De nämnda fokusområdena syftar till att samspela och bidra till att uppsatsens frågeställningar besvaras på ett tillfredsställande sätt.

Uppsatsen visar först och främst på en krokig väg fram till dagens skatteflyktslag. Lagen har sedan sin framväxt inte enbart debatterats och kritiserats utan även upphävts, främst på grund av rättssäkerhetsskäl, samt trätt i kraft igen då dess positiva effekter ansågs väga absolut tyngst. Vidare belyser uppsatsen de huvudsakliga utgångspunkterna vid tillämpning av skatteflyktsklausulens fjärde rekvisit, nämligen innehållet i förarbeten och frågan om ett förfarande kan anses avsett eller förutsett av lagstiftaren. Som en naturlig fortsättning på det följer en undersökning av vilka skatteförfaranden som lagstiftaren rimligen hade kunnat förutse och som således inte bör föranleda tillämpning av skatteflyktslagen. Där uppmärksammas främst förfaranden som lagstiftaren haft kännedom om men förhållit sig passiv inför, men även förfaranden som lagstiftaren rimligen borde ha övervägt. Avslutningsvis besvaras uppsatsens frågeställningar samtidigt som ett potentiellt skifte i rättspraxis uppmärksammas.

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det finns ingen allmängiltig definition av begreppet skatteflykt.¹ I lagförarbeten kännetecknas begreppet skatteflykt av förfaranden där skattskyldiga söker uppnå skatteförmåner, som inte varit avsedda av lagstiftaren, med hjälp av juridiska konstruktioner.² Det inbegriper även fall där den skattskyldige företar flera rättshandlingar som var för sig är förenliga med lagens ordalydelse men i kombination med varandra ger skatteförmåner som tydligt framstår som obefogade.³

Skatteflykt är ett samhällsproblem av allvarlig art som förekommer i samtliga samhällsgrupper och på alla inkomstnivåer.⁴ Under skatteflyktslagens framväxt utpekades flertalet orsaker till skatteflykt men skattetrycket och skatteprogressionen framträdde starkast bland dessa.⁵ Även skattelagstiftningens komplexitet och diskrepansen i skattebelastningen på olika slags inkomster betonades som bidragande faktorer.⁶ Emellertid har skatteflyktsproblematiken bemötts med nya infallsvinklar under senare år. I en av Skatteverkets undersökningar från 2004 ställdes frågan om varför skattefusk existerar och de mest förekommande svaren var att personer i ledande ställning bryter mot samhällets normer, att skatterna är för höga samt att solidariteten med samhället är låg.⁷ Rosander har lyft att skatteflyktsproblematiken grundar sig i att det svenska skattesystemets grundläggande värden, såsom rättssäkerhet och skattesystemets effektivitet, i vissa situationer inte samtidigt kan uppfyllas fullt ut och därmed föranleder kompromisser och

¹ Se Ugglå & Carneborn s. 19.

² Se SOU 1975:77 s. 18; prop. 1980/81:17 s. 11; prop. 1982/83:84 s. 1; prop. 1994/95:209 s. 34; prop. 1996/97:170 s. 9.

³ Se SOU 1975:77 s. 48.

⁴ Se prop. 1980/81:17 s. 61; SOU 1989:81 s. 17; Ugglå & Carneborn s. 20.

⁵ Se prop. 1980/81:17 s. 61.

⁶ Se prop. 1980/81:17 s. 61; SOU 1989:81 s. 17.

⁷ Se Skatteverkets Rapport 2005:7, *Allmänhetens synpunkter på skattesystemet, skattefusk och myndigheternas kontroll*, s. 31.

avvägningar mellan dessa värden.⁸ På så sätt styrs hanteringen av skatteflykt till stor del av den prioritering som görs mellan rättssäkerhet och skattesystemets effektivitet.⁹

En metod som används för att komma till rätta med skatteflykt i Sverige är en lagstadgad generalklausul, vilken föreskrivs i 2 § lag (1995:575) mot skatteflykt (hädanefter skatteflyktslagen). Skatteflyktslagen har bemötts med samhällsdebatt, kritik samt flertalet frågetecken kring dess tolkning och tillämpning.¹⁰ Generalklausulens fjärde rekvisit är det mest centrala men samtidigt mest omdiskuterade och svåraste att tillämpa i rättskipningen.¹¹ I undersökningar av rättspraxis har det dessutom framkommit att det i majoriteten av fallen var generalklausulens fjärde rekvisit som inte var uppfyllt när skatteflyktslagen inte ansågs tillämplig.¹² Dessutom kom ett avgörande föregående år, HFD 2021 ref. 33, där vi möjligtvis kan se en skiftning i praxis när det gäller att vikta vetskap och passivitet i förhållande till lagstiftningens syfte. Mot bakgrund av det anförda har ett intresse för att utreda hur det fjärde rekvisitet faktiskt ska tolkas och tillämpas tagit form.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att utreda hur skatteflyktslagens generalklausul mot skatteflykt ska tillämpas, med fokus på dess fjärde rekvisit. Inledningsvis ställs frågan om hur den svenska lagstiftningen mot skatteflykt växte fram i syfte att etablera en grundläggande förståelse på det aktuella området. Då skatteflyktsklausulens fjärde rekvisit är det mest komplexa och omdebatterade förefaller det angeläget att fastställa när det är uppfyllt för att klargöra när skatteflyktslagen ska tillämpas eller inte. Därtill ämnar uppsatsen undersöka vilka skatteförfaranden som lagstiftaren rimligen kunnat förutsätta och som därför inte bör föranleda en tillämpning av skatteflyktslagen. Avsikten med det är att anlägga ett kritiskt perspektiv på

⁸ Se Rosander s. 2.

⁹ Se Rosander s. 3.

¹⁰ Se Uggla & Carneborn s. 16.

¹¹ Se Pahlsson s. 123; Rosander s. 106, 118.

¹² Se prop. 1996/97:170 s. 38; SOU 1996:44 s. 99–116; se exempelvis RÅ 2009 ref. 47 II.

den svenska skattelagstiftningen. Mot bakgrund av det anförda behandlar uppsatsen följande tre frågeställningar:

- Hur växte den svenska lagstiftningen mot skatteflykt fram?
- Hur tillämpas det fjärde rekvisitet i 2 § skatteflyktslagen?
- Vilka förfaranden hade lagstiftaren rimligen kunnat förutse och bör därför inte föranleda tillämpning av skatteflyktslagen?

1.3 Avgränsning

Skatteflyktslagen innehåller fyra paragrafer. 2 § utgör en generalklausul medan resterande tre paragrafer är av mer formell karaktär. Generalklausulen består av fyra rekvisit och, precis som konstaterades tidigare, är det fjärde rekvisitet mer komplext och omdebatterat jämfört med övriga.¹³ Med anledning av den brist på tid och utrymme som präglar utformandet av denna uppsats har jag beslutat att koncentrera mig på att behandla just det fjärde rekvisitet i 2 § skatteflyktslagen. Däremot ges även en kortfattad redogörelse kring generalklausulens återstående rekvisit och lagens övriga paragrafer för att uppnå en tydlig helhet.

I syfte att undvika ett alltför vidsträckt innehåll görs även en avgränsning från den internationella rätten, uppsatsen kommer enbart behandla svensk nationell rätt. Denna avgränsning motiveras av regeringens uttalande på s. 96 i prop. 2017/18:296 om genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden. Där konstateras att det inte behövs någon lagändring för att genomföra skatteflyktsbestämmelsen i EU:s direktiv mot skatteundandraganden (rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion). Däremot är det viktigt att poängtera missbruksdoktrinen och dess bäring på det svenska införlivandet i linje med skatteflyktsdirektivet. Doktrinen har vuxit fram som princip mot rätts- eller förfarandemissbruk främst genom EU-domstolens praxis och skulle således kunna tala mot en nationell avgränsning. Dock har uppsatsens

¹³ Se uppsatsens avsnitt 1.1.

omfång även på detta plan föranlett ett beslut att inte uppehålla mig mer än nödvändigt där.

1.4 Metod och material

I syfte att besvara uppsatsens frågeställningar på ett framgångsrikt sätt har jag valt att tillämpa en rättsdogmatisk metod. Rättsdogmatikens grundläggande uppgift är att beskriva, systematisera och tolka gällande rätt.¹⁴ Det innebär att de allmänt accepterade rättskällorna, såsom lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och rättsdogmatisk litteratur, kommer appliceras för att reda ut de rättsliga problem som aktualiseras i uppsatsen.¹⁵ Historiskt har en skiljelinje mellan diskussion de lege lata respektive de lege ferenda dragits.¹⁶ I linje med den rättsdogmatiska metodens uppdelning ämnar uppsatsen både klarlägga gällande rätt och anlägga ett kritiskt perspektiv på denna mot bakgrund av slutsatserna. I syfte att klargöra vilken natur uppsatsens diskussioner har kommer argumentation de lege ferenda koncentreras till uppsatsens analys. Samma avsnitt inbegriper även inslag av diskussion de lege sententia, mer specifikt hur Högsta förvaltningsdomstolen ska utarbeta nya prejudikat.

I doktrin råder oenighet om rättsdogmatikens egentliga karaktär. Olsen har framhållit att rättsdogmatik såsom ämnesområde i dagsläget svårligen kan anses förenlig med den del av rättsvetenskapen där rättsdogmatik används som metod, med motiveringen att flertalet olika riktningar har utvecklats.¹⁷ Jareborg har anfört att det inte finns någon allmän vetenskaplig metod men att rättsdogmatiken inrymmer forskning i vetenskapligt syfte.¹⁸ Sandgren har framhävt att den verksamhet som eftersträvar en systematisering av det rättsliga stoffet är en viktig del av rättsvetenskapen och mer specifikt det som gör rättsdogmatiken värdig benämningen vetenskap.¹⁹ Efter anslutning till de senare synsätten får

¹⁴ Se Olsen s. 111, 116; Sandgren (2004) s. 316; Sandgren (2021) s. 51–52.

¹⁵ Se Jareborg s. 8; Kleineman s. 21; Sandgren (2021) s. 51.

¹⁶ Se Kleineman (2018) s. 36; Sandgren (2021) s. 52.

¹⁷ Se Olsen s. 109–110.

¹⁸ Se Jareborg s. 8.

¹⁹ Se Sandgren (2004) s. 322.

metoden anses lämpad för utformandet av förevarande rättsvetenskapliga uppsats.

Uppsatsen har framställts med hjälp av traditionellt rättsvetenskapligt material men den tolkningsapparat som används inom svensk skatterätt är till stor del styrd av lagtextens ordalydelse.²⁰ I denna uppsats undersöks främst det fjärde rekvisitet i 2 § skatteflyktslagen vilket, liksom generalklausulens övriga rekvisit, har utformats med ett obestämt och allmänt språk. Det medför att bundenheten till lagtextens lydelse inte får samma utslagsgivande genomslag, istället får uppmärksamheten riktas mot förarbetenas mening.²¹ Enligt sedvänja har innehållet i förarbeten en betydelsefull roll vid tolkning av lagtext.²² Däremot är det inte enbart förarbeten som hamnar i blickfånget vid lagtolkning, utan även rättspraxis är av stor betydelse.²³

1.5 Forskningsläge

Rättspraxis inom ramen för skatteflyktsklausulens tillämpning är tämligen osammanhängande.²⁴ I syfte att komplettera användningen av lagtext, förarbeten och rättspraxis har således även doktrin fått spela en framträdande roll i uppsatsen trots dess ställning som rättdogmatikens svagaste länk. När det gäller användningen av doktrin är det främst ledande arbeten på området som har konsulterats. Det inbegriper Rosanders doktorsavhandling *Generalklausulen mot skatteflykt* från 2007 samt Uggle och Carneborns bok *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen* från 2015. Även Cronebergs doktorsavhandling *Att motverka skatteflykt* från 2021 har använts, likaså framstående författares artiklar om tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen.

²⁰ Se Tjernberg s. 100.

²¹ Se Tjernberg s. 100.

²² Se Tjernberg s. 83.

²³ Se Lodin m.fl. s. 628.

²⁴ Se exempelvis RÅ 2009 ref. 47 I och II.

1.6 Disposition

Efter uppsatsens traditionsenliga inledning i kapitel 1 följer en introduktion till skatteflyktslagen med fokus på dess tillkomst, syfte och innehåll i kapitel 2. Därefter påbörjas djupdykningen i 2 § 4 p. skatteflyktslagen genom studerande av dess tillämpning enligt förarbeten, rättspraxis samt doktrin i kapitel 3. Mot bakgrund av det utreds vilka skatteförfaranden som lagstiftaren rimligen hade kunnat förutse och som därför inte bör föranleda tillämpning av skatteflyktslagen i kapitel 4. I syfte att slutligen formulera svar på uppsatsens frågeställningar innehåller kapitel 5 en analys som tar avstamp i föregående kapitel och även vidareutvecklar de ståndpunkter som presenterats, främst med fokus på det potentiella skifte som kan skymtas i rättspraxis.

2 Introduktion till skatteflyktslagen

2.1 Kort om kapitlet

Med undantag för ett fåtal ändringar har skatteflyktslagen varit i kraft i sin nuvarande form sedan den 1 januari 1998.²⁵ Det var emellertid inte den första skatteflyktslagen som infördes i vårt rättssystem. Den 1 januari 1981 trädde nämligen den första generella skatteflyktslagen i kraft.²⁶ I detta kapitel ska vi kika närmare på de huvudsakliga delarna av den utveckling som mynnade ut i 1981 års lag, såväl som 1998 års lag. Kapitlet ämnar ge grundläggande kunskap om skatteflyktslagens historia för att underlätta förståelsen av uppsatsens efterföljande kapitel.

2.2 Vägen mot den första skatteflyktslagen

Vägen fram till det svenska rättssystemets första skatteflyktslag var inte spikrak. Efter anmärkande av problemet med skatteflykt presenterades flertalet lagförslag mellan åren 1931–1963, däremot mynnade dessa aldrig ut i ny lagstiftning med motiveringen att en skatteflyktslag inte ansågs behövd.²⁷ Emellertid dröjde det inte många år innan den trenden skulle komma att vända. Efter direktiv från lagstiftaren presenterade en arbetsgrupp inom företagsskatteberedningen år 1975 ett förslag om hur en generalklausul mot skatteflykt skulle kunna utformas.²⁸ Förslaget sändes på remiss och utmynnade i en departementspromemoria. Budgetdepartementet presenterade år 1978 en aning reviderat förslag om en generalklausul mot

²⁵ Se Uggla & Carneborn s. 25.

²⁶ Se Uggla & Carneborn s. 25.

²⁷ Se SOU 1931:40, se exempelvis s. 17; SOU 1954:24, se exempelvis s. 121; SOU 1963:52, se exempelvis s. 99.

²⁸ Se SOU 1975:77 s. 7.

skatteflykt, vilket kort därefter medförde ny lagstiftning.²⁹ Sveriges första skatteflyktslag trädde således i kraft år 1981.³⁰

2.3 Dags för en ny skatteflyktslag

Den första skatteflyktslagen visade sig inte vara särskilt långvarig. Flertalet lagändringar föreslogs såväl som genomfördes åren efter 1981.³¹ Den tämligen turbulenta tiden efterföljdes så småningom av att lagen mot skatteflykt upphävdes år 1993.³² Motiveringen grundades i att lagen kritiserats från rättssäkerhetssynpunkt sedan dess tillkomst, att lagen medför svårigheter för den enskilde att bedöma skattekonsekvenserna av olika rättshandlingar samt att intresset för skatteundandragande åtgärder minskat till följd av skattereformens kraftiga sänkningar av skattesatserna.³³ Skatteflyktslagens frånvaro skulle dock komma att bli relativt kortvarig. Lagen återinfördes år 1995 då den nya regeringen ansåg att skälen för upphävandet inte var hållbara, att lagen inte haft påvisade negativa effekter utan snarare en essentiell preventiv funktion samt utgjort ett väsentligt verktyg för att förhindra skatteflykt.³⁴ Skatteflyktslagen kom dock att genomgå en omfattande förändring. År 1998 infördes en reformerad skatteflyktslag, den nya utformningen innebar huvudsakligen en skärpning av lagen men även lindring i ett avseende.³⁵ Efter reformen har skatteflyktslagen till stor del bestått i sin ursprungliga form, främst redaktionella ändringar och följdändringar i samband med ändring av annan materiell skattelag har aktualiserats.³⁶

²⁹ Se Ds B 1978:6, se exempelvis s. 76.

³⁰ Se prop. 1980/81:17 s. 2.

³¹ Se exempelvis prop. 1982/83:84, prop. 1985/86:49, prop. 1987/88:150 och SOU 1989:81.

³² Se prop. 1992/93:127 s. 1.

³³ Se prop. 1992/93:127 s. 49.

³⁴ Se prop. 1994/95:209 s. 34–35.

³⁵ Se prop. 1996/97:170 s. 1.

³⁶ Se exempelvis prop. 2002/03:99, prop. 2007/08:26, prop. 2008/09:165 och prop. 2010/11:166.

2.4 Lag (1995:575) mot skatteflykt

Dagens skatteflyktslag består av fyra paragrafer. I 1 § bestäms lagens tillämpningsområde, där föreskrivs att lagen gäller vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt. Precis som nämnts inledningsvis återfinns vi generalklausulen mot skatteflykt i 2 §. Lagrummet innehåller de fyra kumulativa rekvisit som grundar skatteflykt, nämligen att ett förfarande har medfört en väsentlig skatteförmån, att den skattskyldige medverkat direkt eller indirekt, att skatteförmånen utgjorde det övervägande skälet för förfarandet samt att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte. Eftersom generalklausulen utgör uppsatsens mittpunkt går den enbart igenom kortfattat i detta inledande stadiet. 3 § skatteflyktslagen stipulerar vad rättsföljden blir i det fall generalklausulen är tillämplig. Beslut om fastställande av underlag kan komma att fattas på tre olika sätt, nämligen som om rättshandlingen inte hade företagits, utifrån alternativa förfaranden eller till ett skäligt belopp. Av 4 § skatteflyktslagen framgår vad som gäller i processuella frågor rörande framställan och handläggning.

3 Skatteflyktsklausulens fjärde rekvisit

3.1 Kort om kapitlet

I uppsatsens inledning presenterades problematiken kring skatteflyktsklausulens fjärde rekvisit. Det fjärde rekvisitet i 2 § skatteflyktslagen fordrar att 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. Detta kapitel ägnas således åt att utreda frågan om hur rekvisitet faktiskt ska tillämpas enligt de allmänt erkända rättskällorna, vilka har delats upp för tydlighetens skull.

3.2 Att fastställa betydelsen av ”lagstiftningens syfte”

Att fastställa betydelsen av ”lagstiftningens syfte” bör ske med utgångspunkt i bestämmelsernas allmänna utformning och i de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.³⁷ Det innebär att prövningen av om ett förfarande strider mot lagstiftningens syfte huvudsakligen sker med utgångspunkt i lagbestämmelsernas utformning snarare än lagmotiven.³⁸ Lagregler som är direkt tillämpliga på förfarandet och allmänna bestämmelser om skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader samt övriga regler om fastställande av skatteunderlag konstituerar föreskrifter och element som beskriver lagstiftningens syfte.³⁹ Att skattebestämmelsernas allmänna utformning ska beaktas implicerar att grundläggande principer som formar skattelagstiftningen också får inverkan på bedömningen.⁴⁰ Således blir syftet med bestämmelsen eller bestämmelserna utslagsgivande i prövningen av om

³⁷ Se prop. 1996/97:170 s. 39

³⁸ Se prop. 1996/97:170 s. 39.

³⁹ Se prop. 1996/97:170 s. 39.

⁴⁰ Se prop. 1996/97:170 s. 39–40.

ett förfarande innebär utnyttjande eller kringgående på ett sätt som inte varit avsett av lagstiftaren.⁴¹ Vidare är det lagstiftningens syfte vid själva tidpunkten för bestämmelsens tillkomst som ska beaktas vid prövningen, följaktligen ska varken nyare värderingar eller åsikter ha någon inverkan.⁴² De bestämmelser som aktualiseras i bedömningen är endast regler om bestämmande av skatteunderlag om inte skattelagstiftningen föreskriver att andra typer av regler ska tillämpas.⁴³ Även fast lagbestämmelsernas utformning får påtagligt mer betydelse än lagmotiven kvarstår den sedvanliga tolkningsmetoden att se till motiven i fall av oklarhet angående syftet med en viss bestämmelse eller ett regelsystem.⁴⁴

3.3 Förenlighet med förarbetena

Det faktum att skatteflyktsklausulens fjärde rekvisit är det som är svårast att tillämpa medför inte sällan domskäl med svåra bedömningar och skiljaktiga ledamöter i frågan om ett förfarande strider mot lagstiftningens syfte.⁴⁵ Med avsikt att klarlägga hur rekvisitet hanteras i praxis ska nu två rättsfall där domstolen fört ett resonemang kring det gås igenom. I det ena fallet landar domstolen i att rekvisitet är tillämpligt och i det andra fallet att det inte är tillämpligt. I det första fallet, HFD 2021 ref. 66, ansåg domstolen att avdrag för koncernbidrag inte kunde vägras med stöd av skatteflyktslagen när bidraget hade lämnats inför en koncernintern omstrukturering som syftade till att möjliggöra utnyttjande av sparade underskott inom koncernen. Domstolen konstaterade att syftet med bestämmelserna om koncernbidrag är att möjliggöra resultatutjämnning mellan bolag inom en och samma koncern.⁴⁶ Med hänsyn till det ansågs det aktuella förfarandet, som möjliggjorde utnyttjande av sparade underskott inom koncernen, inte medföra att avdrag kunde vägras med stöd av skatteflyktslagen.⁴⁷

⁴¹ Se prop. 1996/97:170 s. 40.

⁴² Se prop. 1980/81:17 s. 26.

⁴³ Se prop. 1996/97:170 s. 40.

⁴⁴ Se prop. 1996/97:170 s. 40.

⁴⁵ Se Rosander s. 106.

⁴⁶ Se HFD 2021 ref. 66.

⁴⁷ Se HFD 2021 ref. 66.

Det andra fallet är det senaste där skatteflyktslagens fjärde rekvisit ansågs uppfyllt, nämligen HFD 2016 ref. 61. I målet hade andelsägaren i ett fåmansföretag genom ett visst förfarande överlåtit aktierna i företaget till närstående och placerat försäljningsintäkten i ett annat, indirekt ägt, företag samtidigt som den närstående kunnat fortsätta verksamheten utan att bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet i 57 kap. inkomstskattelagen tillämpades. Domstolen konstaterade att syftet med de särskilda reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag är att förhindra att arbetsinkomst omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst. Särskilt betonas att förarbetena framhåller att enbart avkastningen av ägarens och närståendes arbetsinsatser ska träffas av de särskilda reglerna och att en förlängning av tidsfristen sker om den skattskyldige eller dennes närstående fortsätter med likartad verksamhet i ett annat företag. Med andra ord ska det inte vara möjligt att överföra hela eller delar av verksamheten i ett förmånsföretag till ett annat sådant företag och på samma gång spara arbetsinkomsten i ett vilande företag. Vidare klargjorde domstolen att ett fundamentalt syfte med reglerna om kvalificerade andelar i 57 kap. 4 § inkomstskattelagen är att arbete som utförts av närstående till andelsägaren ska behandlas på samma sätt som om arbetet hade utförts av andelsägaren själv. Samma sak ansågs dessutom gälla om en närstående är verksam i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Mot bakgrund av det anförda menade domstolen således att förfarandet i fråga stred mot lagstiftningens syfte och angrep det genom tillämpning av skatteflyktslagen.⁴⁸

Gemensamt för båda rättsfallen är att domstolen gick tillbaka till de förarbeten som format den aktuella lagstiftningen och gjorde därefter en jämförelse med förfarandet i fråga för att avgöra förenligheten där emellan. Samma tillvägagångssätt har använts även i flertalet andra mål.⁴⁹ Det har också framhållits av Pahlsson, som förklarar att Högsta förvaltningsdomstolen i sin praxis ofta baserat sin bedömning på förarbetena men tillägger att faktorer som varit avsedda eller förutsedda hos lagstiftaren

⁴⁸ Se HFD 2016 ref. 61.

⁴⁹ Se exempelvis HFD 2018 ref. 59, HFD 2015 ref. 17 I och II samt HFD 2012 ref. 58.

vid tiden för lagstiftningens tillkomst, och eventuellt även senare, kan ha inverkan på bedömningen.⁵⁰

3.4 Olika meningar i doktrin

Det som utmärker ett otillåtet skatteflyktsförfarande är konsekvensen i form av en skatteförmån som inte varit avsedd från lagstiftarens sida.⁵¹ Dessutom kännetecknas majoriteten av skatteflyktsförfaranden av att de inte förutsetts av lagstiftaren.⁵² Mot bakgrund av det betonar Rosander såväl som Uggla och Carneborn betydelsen av att beakta huruvida ett förfarande är förutsett eller avsett av lagstiftaren.⁵³ Av förarbetena framgår även att prövningen av huruvida ett förfarande strider mot lagstiftningens syfte måste ske på ett objektivt sätt och att domstolarna måste ha skäl att betrakta förfarandet som oönskat av lagstiftaren.⁵⁴ I detta avseende framhåller Rosander att prövningen således inte får resultera i ”rena gissningen”.⁵⁵ Tidigare i uppsatsen förklarades att det är lagstiftningens syfte vid tidpunkten för bestämmelsens tillkomst som ska beaktas och att nyare värderingar och åsikter kring lagstiftningen inte ska tillmätas betydelse.⁵⁶ Uggla och Carneborns hållning går dock i motsatt riktning och framhåller att frågan om ett förfarande ska prövas mot generalklausulen till stor del påverkas av värderingar och åsikter som varierar med tiden.⁵⁷

Tidigare förklarades även att lagstiftaren har klargjort att lagmotiven bör kunna ge ledning vid oklarhet gällande syftet med en viss lagbestämmelse.⁵⁸ I motsättning till det framhåller Hultqvist att hänsyn inte ska tas till syften och lagmotiv som inte framgår av lagtexten.⁵⁹ Pålsson hävdar därtill att det inte är tillräckligt att syftet framgår av förarbetena.⁶⁰ Han menar dock inte att syftet måste komma till fullkomligt explicit och

⁵⁰ Se Pålsson s. 124.

⁵¹ Se prop. 1980/81:17 s. 16.

⁵² Se prop. 1980/81:17 s. 16.

⁵³ Se Rosander s. 109; Uggla och Carneborn s. 71.

⁵⁴ Se SOU 1989:81 s. 50.

⁵⁵ Se Rosander s. 108.

⁵⁶ Se uppsatsens avsnitt 3.2

⁵⁷ Se Uggla och Carneborn s. 70.

⁵⁸ Se uppsatsens avsnitt 3.2.

⁵⁹ Se Hultqvist s. 309.

⁶⁰ Se Pålsson s. 123.

konkret uttryck i lagtexten utan att det är tillräckligt att syftet kan uttolkas med hjälp av lagstiftningens systematik tillsammans med dess förarbeten.⁶¹ Rosander, Uggla och Carneborn förefaller eniga om förarbetsuttalandets betydelse. De menar att det i första hand är lagtextens lydelse som ska beaktas vid fastställande av lagstiftningens syfte men att det vid oklarheter är möjligt att söka ledning i lagmotiven.⁶²

Samtidigt som Uggla och Carneborn erkänner att Rosanders tolkning kan ge viss vägledning förhåller de sig kritiskt till den.⁶³ De menar att modellen har för stark förankring i förarbetena och förordar istället en analysmodell som är mer beroende av rättspraxis.⁶⁴ Författarna har analyserat Högsta förvaltningsdomstolens praxis och systematiserat avgörandena med hjälp av fem kategorier. ”Typfallen” innefattar de argument som traditionellt använts mot kringgåenden av olika former av avdragsförbud.⁶⁵ ”Avgöranden där syftet framgår direkt av lagen” inkluderar fall där domstolen ansett att en skatteförmån följt som en avsedd konsekvens av tillämplig lagstiftning.⁶⁶ ”Avgöranden där den aktuella frågan föranletts av en uttömmande reglering” rör fall där domstolen resonerat om lagstiftaren avsett att uttömmande reglera den aktuella frågan genom bestämmelsen.⁶⁷ ”Bakomliggande principer” konstituerar en egen kategori av avgöranden där grundläggande principer tillmätts avgörande betydelse. Den sista kategorin, ”lagstiftarens vetskap och passivitet”, utgörs bland annat av utredarnas uttalanden i SOU 1989:81.⁶⁸

⁶¹ Se Pålsson s. 124.

⁶² Se Rosander s. 107; Uggla och Carneborn s. 71.

⁶³ Se Uggla och Carneborn s. 71.

⁶⁴ Se Uggla och Carneborn s. 71.

⁶⁵ Se Uggla och Carneborn s. 72.

⁶⁶ Se Uggla och Carneborn s. 72.

⁶⁷ Se Uggla och Carneborn s. 75 ff.

⁶⁸ Se Uggla och Carneborn s. 81 ff.

4 Skatteförfaranden som lagstiftaren rimligen hade kunnat förutse

4.1 Kort om kapitlet

Skatteflyktslagen kan inte alltid tillämpas enbart på grund av att ett skatteförfarande framstår som otillåtet. Skatteflyktsklausulens rekvisit måste uppfyllas och när det gäller uppsatsens mittpunkt, det fjärde rekvisitet, har det nu blivit dags att utreda vad som förväntas av lagstiftaren. Mer specifikt ska fokus riktas mot vilka skatteförfaranden som lagstiftaren rimligen hade kunnat förutse och således inte bör kunna angripas med skatteflyktslagen.

Tidigare förklarades att en av Uggla och Carneborns argumentationslinjer i deras klassificering av avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen rör lagstiftarens vetskap och passivitet med utgångspunkt i utredarnas uttalanden i SOU 1989:81.⁶⁹ Utredningen resulterade inte i någon ändring av skatteflyktslagen men i några rättsfall har domstolen anfört snarlika skäl, både till förmån och förfång för den enskilde, således ska några av dessa undersökas närmare.⁷⁰

4.2 Vad säger rättspraxis?

4.2.1 Avgörande till fördel för den enskilde

I RÅ 1995 ref. 84 I var det fråga om en skattskyldig som hade deltagit i ett skatteupplägg, som gått ut på att aktier, förvärvade före en planerad emission av konvertibla skuldebrev, kort tid efter det att företrädesrätten till teckning utnyttjats avyttrats med en betydande deklarerad realisationsförlust. Frågan i målet var således huruvida anskaffningskostnaden i sin helhet skulle anses hänförlig till aktierna eller om, efter genomsyn eller med tillämpning av lagen mot skatteflykt,

⁶⁹ Se uppsatsens avsnitt 3.4.

⁷⁰ Se Croneberg s. 217.

kostnaden skulle fördelas mellan aktierna och konvertiblerna. Domstolen kom fram till att skatteflyktslagen inte var tillämplig med motiveringen att lagstiftaren var väl medveten om att den förevarande lösningen av reavinstfrågan öppnade för skatteplanering på så sätt att moderaktierna kunde säljas med förlust.⁷¹

I de avgöranden där domstolen nekat skatteflyktslagens tillämplighet har det inte enbart grundat sig i lagstiftarens passivitet i förhållande till ett förfarande som denne har haft kännedom om. I RÅ 2001 ref. 12 konstaterade domstolen istället att lagstiftaren rimligen borde ha övervägt en viss fråga och att skatteflyktslagen följaktligen inte var tillämplig. Målet handlade om ett fåmansföretags förfarande att emittera ett konvertibelt vinstandelslån i utländsk valuta till bland annat ägare av kvalificerade aktier i bolaget. Om lånet istället hade getts ut i svenska kronor skulle 3:12-reglerna ha varit tillämpliga och vinstbeskattning ha skett i inkomstslaget tjänst. Förfarandet i fråga medförde dock att 3:12-reglerna kringgicks och att vinsten beskattades i inkomstslaget kapital. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked och instämde med deras bedömning, nämligen att 3:12-reglerna undergått genomgripande ändringar och att frågan om utfärdande av andelsbevis i utländsk valuta rimligen borde ha övervägts i det arbetet.⁷²

4.2.2 Avgörande till nackdel för den enskilde

I RÅ 2009 ref. 31 hade två makar genom upprepade interna aktieöverlåtelser av kvalificerade andelar kringgått reglerna om beskattning i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. 12 § inkomstskattelagen. Domstolen ansåg att förfarandet innebar att makarna kringgick reglerna om beskattning av fåmansföretag på ett sätt som inte var accepterat av lagstiftaren. En av makarna åberopade att förfarandet var känt av lagstiftaren och att underlåtenheten att ingripa via lagstiftningsvägen föranledde att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas på förfarandet. Rätten gick dock på Skatterättsnämndens linje och fastställde förhandsavgörandet som medförde

⁷¹ Se RÅ 1995 ref. 84 I.

⁷² Se RÅ 2001 ref. 12.

tillämpning av skatteflyktslagen i fallet. I förhandsavgörandet konstaterade Skatterättsnämnden att det faktum att lagstiftaren låtit bli att reglera den specifika frågan inte talar för att förfarandet i fråga kunde betraktas som acceptabelt. Nämnden ansåg att förfarandet inte överensstämde med den tillämpliga lagstiftningens syfte samt att det specifika tillvägagångssätt som använts i fallet var något som lagstiftaren inte hade anledning att gå in på vid lagstiftningens tillkomst.⁷³

RÅ 2009 ref. 31 har bekräftats i flertalet fall efter att domen avkunnades. Både i HFD 2015 ref. 17 I och II samt HFD 2016 ref. 61 prövades förfaranden avseende samma skatteförmån som i 2009 års fall. Inte i något av målen såg Högsta förvaltningsdomstolen anledning att frångå den bedömning som gjordes i 2009 års fall utan hänvisade enbart till avgörandet, dock inte till några förarbeten.

4.2.3 Mer om tillskrivande av kännedom

Mot bakgrund av det som hittills anförts i kapitlet har det förekommit flertalet avgöranden där Högsta förvaltningsdomstolen funnit att skatteflyktslagen inte har varit tillämplig till följd av att lagstiftaren haft kännedom om förfarandet i fråga men förhållit sig passiv i förhållande till det. Hur avgörs då frågan huruvida lagstiftaren har kännedom eller inte och vilka faktorer är det som konstituerar kännedom hos lagstiftaren? I de mål som utföll till den enskildes fördel och gick igenom tidigare, nämligen RÅ 1995 ref. 84 I och RÅ 2001 ref. 12, tillskrevs lagstiftaren kännedom med grund i att det inte rörde sig om ny lagstiftning eller något extraordinärt förfarande respektive att omfattande lagstiftningsarbete ägt rum.⁷⁴ Det finns dock fler faktorer som föranlett att lagstiftaren tillskrivits kännedom.

I RÅ 1997 not. 249 aktualiserades en bestämmelse, där det i förarbetena till denna förekom ett remissvar från Skatteverket där de uppmärksammade samma förfarande som var uppe för prövning. Trots det förhöll sig lagstiftaren passiv och förfarandet kunde följaktligen anses känt och förutsett utifrån lagstiftarens perspektiv. Sammantaget bedömdes

⁷³ Se RÅ 2009 ref. 31.

⁷⁴ Se uppsatsens avsnitt 4.2.1.

förfarandet inte strida mot lagstiftningens syfte och skatteflyktslagen var således inte tillämplig i fallet.⁷⁵

Något som är intressant att sätta i kontrast till RÅ 1997 not. 249 är avgörandet i RÅ 2000 ref. 21 I. Domstolen instämde med Skatterättsnämndens bedömning att förfarandet stred mot lagstiftningens syfte och att skatteflyktslagen således var tillämplig.⁷⁶ Dessutom fann varken domstolen eller Skatterättsnämnden att förfarandet var förutsett, vilket kan anses anmärkningsvärt.⁷⁷ Kort efter att den lagstiftning som var tillämplig i fallet hade trätt i kraft publicerade nämligen Wiman en artikel i en skatterättslig tidskrift där han uppmärksammade det aktuella förfarandet och uppmanade till lagändring.⁷⁸ Artikeln föranledde dock ingen åtgärd från lagstiftarens sida. Även fast situationen kan liknas vid den i RÅ 1997 not. 249, blev utgången således den motsatta. Möjligtvis beror de olika utfallen på att det ena förfarandet uppmärksammades i ett remissvar och att det andra förfarandet påpekades i en skatterättslig tidskrift. En sådan slutsats skulle innebära att lagstiftaren kan tillskrivas kännedom med utgångspunkt i ett remissvar men inte i en skatterättslig tidskrift.

4.2.4 Ett särskilt färskt och intressant avgörande

4.2.4.1 En bekräftad restriktiv tillämpning

Högsta förvaltningsdomstolen har bekräftat sin restriktiva tillämpning av skatteflyktslagen i ett färskt avgörande. I HFD 2021 ref. 33 var det fråga om hur utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag vars enda tillgång bestod av en fordran på säljaren ska bestämmas vid tillämpningen av beloppsspärren enligt 40 kap. inkomstskattelagen. Domstolen inledde sin bedömning med att lägga vikt vid historiken bakom den aktuella regleringen angående förlustutjämning vid ägarbyten. Det konstaterades att systemet som användes före 1993 års lagstiftning innebar att fåmansbolag som huvudregel förlorade rätten till

⁷⁵ Se RÅ 1997 not. 249.

⁷⁶ Se RÅ 2000 ref. 21 I.

⁷⁷ Se RÅ 2000 ref. 21 I.

⁷⁸ Se Wiman s. 715–738.

underskottsavdrag. Motsatsen gällde andra bolag med huvudprincipen att en ägarförändring inte inverkar på avdragsrätten och att det enbart var skalbolag som förlorade avdragsrätten. Systemet ansågs dock inte uppfylla kravet på neutralitet gällande ägar- och verksamhetsändringar och ersattes 1993 med spärregler som eftersträvade ett mer neutralt system. Domstolen menade således att 1993 års lagstiftning innebar att den särskilda bestämmelse som träffade skalbolagen avskaffades och att ingen annan särskild begränsningsregel för sådana bolag infördes i syfte att sättas i dess ställe. Rätten konstaterade att situationen där ett skalbolag efter ägarförändring inte förlorar rätten till underskottsavdrag är en konsekvens som måste ha varit förutsedd av lagstiftaren, även om den inte varit avsedd.⁷⁹

Att köpet skedde genom att förvärvaren övertog betalningsansvaret för säljarens skuld föranledde domstolen att rikta uppmärksamheten mot bestämmelserna i 40 kap. inkomstskattelagen, som rör minskning av anskaffningsutgiften. 15 a § handlar om att tillskott som medfört en ägarförändring ska räknas av till den del tillskottet inte motsvarar en tillgång av verkligt och särskilt värde för förvärvaren. Bolaget som säljaren fick det bestämmande inflytandet över ansågs utgöra ett skalbolag enligt skalbolagsregeln, det vill säga enligt det tidigare systemet. Följaktligen framhöll domstolen att lagstiftaren uttryckligen har reglerat situationen då utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över ett skalbolag ska minskas. Förfarandet som var uppe för prövning i fallet, att ett förvärv sker genom att köparen övertar säljarens skuld till det förvärvade bolaget, ansågs varken ovanlig eller okänd för lagstiftaren. Mot bakgrund av det drog domstolen slutsatsen att lagstiftarens avsikt inte kan ha varit att begränsa skalbolagens rätt till underskottsavdrag i en situation som den aktuella. Sammantaget tillämpades skatteflyktslagen inte på förfarandet i fråga och Högsta förvaltningsdomstolen bekräftade därigenom sin återhållsamma inställning.⁸⁰

⁷⁹ Se HFD 2021 ref. 33.

⁸⁰ Se HFD 2021 ref. 33.

4.2.4.2 Skiftning i praxis?

Däremot är det möjligt att ställa frågan om vi är på väg att ändra riktning, mer specifikt om vi kan se en skiftning i praxis när det gäller att vikta vetskap och passivitet i förhållande till lagstiftningens syfte. I HFD 2021 ref. 33 slår minoriteten nämligen in på en ny bana. Två av fem justitieråd var skiljaktiga i frågan om inkomstbeskattning. Vid behandlingen av skatteflyktsklausulens fjärde rekvisit klargjorde minoriteten att dess tillämplighet fordrade att förfarandet stred mot syftet bakom reglerna mot förlustutjämning vid ägarförändringar i 40 kap. inkomstskattelagen, särskilt beloppsspärren i 15 §. Inledningsvis framhölls syftet bakom 1993 års lagstiftning, vilken inkluderade en särskild beloppsspärr som ämnade täcka de luckor som skalbolagsregeln lämnade. Luckorna visade sig i form av olämpliga incitament till ägarskiften och vikten av att utnyttja ett annat bolags förluster vid ägarförändringar. Den särskilda beloppsspärren kom att träffa alla slag av ägarförändringar om vissa förhållanden mellan storleken på utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över bolaget och det förvärvade bolagets underskott var uppfyllda, likt en schablonregel. Enligt regeringens mening skulle beloppsspärren motverka handel med skalbolag och syftet med de föreslagna spärreglerna var att möjligheterna att utjämna tidigare förluster inte skulle utgöra ett incitament till företagsöverlåtelser eller företagsförvärv och att en ägarförändring som inte är motiverad av affärsmässiga skäl inte borde genomföras.⁸¹

Vidare poängterade även de skiljaktiga justitieråden att 1993 års lagstiftning ämnade förbättra neutraliteten avseende ägarförändringar i systemet för förlustutjämning. De framhöll att om lagstiftaren varit av uppfattningen att ett skalbolag, vars enda tillgång utgörs av en fordran, skulle få räkna med värdet av denna vid bestämmandet av storleken på beloppsspärren, skulle det med avseende på de grundläggande syften som bär upp lagstiftningen innebära en radikalt förändrad inställning. Emellertid kunde inget sådant syfte utläsas av förarbetena. Det faktum att skalbolagsregeln ersattes med en schablonregel ansågs inte tala för att de generella och fundamentala syftena att förhindra handel med

⁸¹ Se HFD 2021 ref. 33.

underskotts företag skulle ha frångåtts. När inkomstskattelagen trädde i kraft fördes beloppsspärren över till dess 40 kap. 15 §. I samband med lagstiftningsarbete gällande att motverka kringgående av beloppsspärren genom kapitaltillskott vid ägarförändringar tydliggjorde lagstiftaren att syftet med regeln var att förhindra handel med företag med stora underskott. Enligt justitieråden träffades alla underskotts företag av det syftet, inte enbart skalbolag. Avslutningsvis framhölls att förfarandet i fallet var meningslöst och stred mot syftet bakom reglerna om begränsning av underskottsavdrag vid ägarförändringar, således ansågs skatteflyktsklausulens fjärde rekvisit uppfyllt. Då resterande tre rekvisit i skatteflyktsklausulen också ansågs uppfyllda förklarade minoriteten att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet.⁸² En mer djupgående diskussion kring skiljelinjen mellan majoriteten och minoriteten i HFD 2021 ref. 33 koncentreras till nästa avsnitt, analysen.

⁸² Se HFD 2021 ref. 33.

5 Analys

Uppsatsen har först och främst visat på en krokig väg fram till dagens skatteflyktslag. Lagen har sedan sin framväxt inte enbart debatterats och kritiserats utan även upphävts, främst på grund av rättssäkerhetsskäl, samt trätt i kraft igen då dess positiva effekter ansågs väga absolut tyngst. Vidare har uppsatsen belyst de huvudsakliga utgångspunkterna vid tillämpning av skatteflyktsklausulens fjärde rekvisit, nämligen innehållet i förarbeten och frågan om ett förfarande kan anses avsett eller förutsett av lagstiftaren. Enligt min mening är dock ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen med tydligare riktlinjer kring hur det fjärde rekvisitet faktiskt ska tolkas och tillämpas välkommet. Tidigare avgöranden innefattar enbart en direkt tillämpning av rekvisitet utifrån den aktuella lagens förarbeten utan en diskussion kring rekvisitet i sig. Frågor väcks således avseende hur tolkningen ska ske i det fall förarbeten inte förefaller ge tillräcklig vägledning. Dessutom råder oenighet i doktrin avseende hur rekvisitet faktiskt ska fastställas, således talar även det för att det föreligger ett behov av ett vägledande prejudikat i frågan.

Undersökningen av vilka skatteförfaranden som lagstiftaren rimligen hade kunnat förutse och som således inte bör föranleda tillämpning av skatteflyktslagen gav två huvudsakliga svar. Det inkluderar förfaranden som lagstiftaren kan anses ha haft kännedom om men förhållit sig passiv inför respektive förfaranden som lagstiftaren rimligen borde ha övervägt. Lagstiftarens kännedom och passivitet förefaller dock inte per automatik medföra att det fjärde rekvisitet i skatteflyktsklausulen inte är uppfyllt. Det framgår av RÅ 2009 ref. 31, som därefter har bekräftats i HFD 2015 ref. 17 I och II såväl som HFD 2016 ref. 61. Det anförda finner jag anmärkningsvärt då rättsläget förefaller ha varit det motsatta i tidigare praxis men i och med 2009 års avgörande, och de därpå bekräftande fallen, har ändrat riktning. Föregående kapitel avslutades i själva verket med ett ifrågasättande av vad som faktiskt sker i rättspraxis. Det handlar om det är möjligt att ställa frågan huruvida vi är på väg att ändra riktning, mer

specifikt om vi kan se en skiftning i praxis när det gäller att vikta vetskap och passivitet i förhållande till lagstiftningens syfte. I HFD 2021 ref. 33 slår ju minoriteten in på en ny bana och det har nu blivit dags att ägna uppsatsens sista rader åt det.

Avgörandet är enligt min mening anmärkningsvärt och jag betraktar det som möjligt att faktiskt se en påbörjan till förändring i praxis. Jag påstår det främst med utgångspunkt i den skiljelinje som kan dras mellan majoriteten och minoriteten i målet med avseende på behandlingen av skatteflyktsklausulens fjärde rekvisit. Å ena sidan var majoriteten koncentrerad på syftet med den aktuella beloppsspärren. Å andra sidan fokuserade minoriteten på lagstiftningens syfte med hänsyn till det allmänna målet att förhindra handel med underskotts företag. Således tolkade minoriteten lagstiftningens syfte med fokus på målsättning och med beaktande av tidigare lagstiftning samt angränsande reformförslag. Samtidigt menade majoriteten att förfarandet inte kunde anses ovanligt eller okänt för lagstiftaren, främst med utgångspunkt i att liknande förfaranden tidigare har omfattats av den speciella skalbolagsregeln som senare kom att ersättas av de aktuella begränsningsreglerna. Precis som nämndes tidigare betonade minoriteten dessutom att regelskiftet inte innebar att lagstiftningens övergripande mål om att motverka handel med underskottsbolag hade frångåtts. Sammanfattningsvis är det enligt min mening möjligt att utläsa en skiftning i rättspraxis är det gäller att vikta vetskap och passivitet i förhållande till lagstiftningens syfte. De skiljaktiga justitieråden slog i målet in på en ny bana och även fast de enbart var i minoritet i detta mål ska det onekligen bli spännande att se om det kommer en dag då de faktiskt är i majoritet.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Offentligt tryck

Ds B 1978:6 Lag mot skatteflykt.

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. 1985/86:49 om fortsatt giltighet av lagen mot skatteflykt.

Prop. 1987/88:150 med förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1988/89, m.m. (kompletteringsproposition).

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

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

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag.

Prop. 2002/03:99 Det nya Skatteverket.

Prop. 2007/08:26 Slopad förmögenhetsskatt m.m.

Prop. 2008/09:165 En långsiktigt hållbar organisation för de allmänna förvaltningsdomstolarna i första instans.

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

SOU 1931:40 Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m.

SOU 1954:24 Förslag till effektivare taxering.

SOU 1963:52 Om åtgärder mot skatteflykt.

SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul.

SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt.

SOU 1996:44 Översyn av skatteflyktslagen.

Övrigt

Skatteverket, Rapport 2005:7, *Allmänhetens synpunkter på skattesystemet, skattefusket och myndigheternas kontroll*.

Litteratur

Croneberg, Richard, *Att motverka skatteflykt: En komparativ studie av generella åtgärder mot skatteflykt i Sverige och Danmark i ljuset av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk*, Lunds universitet, Media-Tryck, 2021 (cit: Croneberg).

Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSkT 2005 s 302–321 (cit: Hultqvist).

Jareborg, Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2004 s. 1–10 (cit: Jareborg).

Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod i: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), Juridisk metodlära, 2 uppl.*, Studentlitteratur, 2018 (cit: Kleineman).

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt del 1 och 2*, 17 uppl., Studentlitteratur, 2019 (cit: Lodin m.fl.).

Olsen, Lena, *Rättsvetenskapliga perspektiv*, SvJT 2004 s. 105–145 (cit: Olsen).

Påhlsson, Robert, *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, SN 2016 s. 105–128 (cit: Påhlsson).

Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping, 2007 (JIBS dissertation series: 40) (cit: Rosander).

Sandgren, Claes, *Om teoribildning och rättsvetenskap*, JT 2004–05 nr. 2 s. 297–333 (cit: Sandgren (2004)).

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – ämne, material, metod och argumentation*, 5 uppl., Norstedts Juridik, 2021 (cit: Sandgren (2021)).

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, 1 uppl., Iustus, 2018 (cit: Tjernberg).

Uggla, Carl-Magnus och Carneborn, Christian, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 1 uppl., Wolters Kluwer, 2015 (cit: Uggla och Carneborn).

Wiman, Bertil, *Underskottsavdragslagen*, SN 1994 s 715–738 (cit: Wiman).

Rättsfallsförteckning

RÅ 1995 ref. 84 I.

RÅ 1997 not 249.

RÅ 2000 ref. 21 I.

RÅ 2001 ref. 12.

RÅ 2009 ref. 31.

RÅ 2009 ref. 47 I och II.

HFD 2012 ref. 58.

HFD 2015 ref. 17 I och II.

HFD 2016 ref. 61.

HFD 2018 ref. 59.

HFD 2021 ref. 33.

HFD 2021 ref. 66.