

Andra paragrafen Skatteflyktlagen

Kan lagstiftaren täppa igen hålen i skattelagstiftningen?

Sofie Andersson

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARH13

VT2023



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

Förord	11
Förkortningar	13
1 Inledning.....	15
1.1 Bakgrund.....	15
1.2 Syfte och frågeställningar	16
1.3 Avgränsningar.....	17
1.4 Metod och material	18
1.5 Disposition.....	19
2 Legalitetsprincipen	21
2.1 Inledning	21
2.2 Legalitetsprincipen.....	21
2.2.1 Föreskriftskravet	22
2.2.2 Bestämthetskravet.....	23
2.2.3 Analogiförbudet.....	23
2.3 Diskussion.....	24
3 Skatteflyktslagen.....	25
3.1 Inledning	25
3.2 Bakgrund till lagen	25
3.3 Vad är skatteflykt?.....	27
3.4 Genomsyn och verklig innebörd.....	30
3.5 Skatteflyktslagens lydelse.....	30
3.6 Tolkning av lagens syfte	33
3.7 Sammanfattning.....	35

4	Praxis	36
4.1	Inledning	36
4.2	Lagstiftarens kännedom	37
4.2.1	Inledning	37
4.2.2	RÅ 2000 ref 21 I	37
4.2.3	RÅ 2000 ref 21 II	38
4.2.4	RÅ 2001 ref 66	39
4.2.5	RÅ 2009 ref 31	40
4.2.6	HFD 2016 ref 61	40
4.2.7	Diskussion	41
4.3	Kringgående av 3:12-reglerna	42
4.3.1	Inledning	42
4.3.2	RÅ 2010 ref 51	43
4.3.3	Diskussion	43
4.4	Väsentlig anknytning till skattefrihet	43
4.4.1	Inledning	43
4.4.2	RÅ 2001 ref 79	44
4.4.3	RÅ 2007 ref 85	44
4.4.4	Diskussion	45
4.5	Neutralitet för koncerner	45
4.5.1	Inledning	45
4.5.2	HFD 2018 ref 59	45
4.5.3	HFD 2021 ref 66	46
4.5.4	Diskussion	47
4.6	Definitiva skattelättnader genom underprisöverlåtelser	48
4.6.1	Inledning	48
4.6.2	RÅ 2009 not 86	48

4.6.3	RÅ 2009 not 88.....	49
4.6.4	HFD 2012 ref 58.....	49
4.6.5	Diskussion.....	50
4.7	Sammanfattning.....	50
5	Alternativa lösningar.....	52
5.1	Inledning.....	52
5.2	Tättningskommission.....	52
5.3	Praxismetoden.....	53
5.4	Diskussion.....	54
6	Analys.....	55
6.1	Inledning.....	55
6.2	Resultat.....	55
6.3	Diskussion.....	60
7	Slutsats.....	61
	Käll- och litteraturförteckning.....	63
	Rättsfallsförteckning.....	67

Summary

For the general clause in the Swedish legislation against tax evasion to be applicable, it is required that the tax advantage that arises is contrary to the purpose of the legislation. What this means is not fully clarified by the legislature or the Supreme Administrative Court. The law aims for the court to make an analogous interpretation and its legal certainty has therefore been debated. The purpose of this essay is to analyze when the Law (1995:575) against tax evasion is applied and examine the law's compatibility with the principle of legality.

The principle of legality is considered a prominent principle in tax law to ensure legal certainty. The principle is weighed against the legislation's effectiveness. The law is largely incompatible with several of the sub-areas of the principle of legality, in particular the prohibition of analogy and the requirement for definiteness. This uncertainty can be reduced by guidance from practice. The practice of the Supreme Administrative Court is analyzed to express general principles for the application of the law. The conclusion culminates in the fact that, through practice, it is possible to define general principles for the application of the Tax Avoidance Act in relation to certain tax procedures.

Sammanfattning

För att generalklausulen i den svenska lagstiftningen mot skatteflykt ska kunna tillämpas krävs det att skatteförmånen som uppstår strider mot lagstiftningens syfte. Vad detta innebär är inte fullständigt klarlagt av vare sig lagstiftaren eller av Högsta förvaltningsdomstolen. Lagens syftar till att domstolen ska göra en analog tolkning och dess rättssäkerhet har därför varit omdiskuterad. Syftet med denna uppsats är att analysera när Lag (1995:575) mot skatteflykt tillämpas och undersöka lagens förenlighet med legalitetsprincipen.

Legalitetsprincipen anses vara en framträdande princip inom skatterätten för att säkerställa rättssäkerheten. Principen, och därtill rättssäkerheten, vägs mot lagstiftningens effektivitet och resultat. Avvägningen från lagstiftaren leder till att lagen i stora delar inte är förenlig med flera av legalitetsprincipens delområden, i synnerhet analogiförbudet och kravet på bestämdhet. Denna osäkerhet kan minskas genom vägledning från praxis. I uppsatsen analyseras praxis från Högsta förvaltningsdomstolen för att uttyda generella principer för lagens tillämpning. Slutsatsen utmynnar i att det genom praxis går att uttyda generella principer för skatteflyktslagens tillämpning när det gäller vissa skatterättsliga förfaranden.

Förord

Jag vill passa på att ägna ett stort tack till min handledare Axel Hilling för den hjälp och vägledning jag fått under uppsatsskrivandets gång.

Ett stort tack till min familj och mina vänner som alltid varit ett stöd under mina studier. I synnerhet vill jag tacka min mamma som alltid ställt upp när jag behövt det under min studieperiod. Jag är evigt tacksam!

Lund, maj 2023

Sofie Andersson

Förkortningar

EU	Europeiska unionen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
RF	Regeringsformen
SFS	Svensk författningssamling
SkfIL	Lag (1995:575) mot skatteflykt, skatteflyktslagen
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det är svårt att veta hur mycket Sverige förlorar på skatteflykt per år. Vid beräkningar 2008 uppskattades ungefär 30 miljarder försvinna i skatteintäkter genom skatteflykt och under 2016 uppskattas siffran stigit till mellan 30 och 50 miljarder. För Europeiska unionen (EU) beräknades denna siffra gå uppemot 650 miljarder kronor per år. Det är 17 till 23 procent av den totala bolagsskatten som betalades under 2013 i hela EU.¹ Huruvida dessa siffror stämmer går inte att veta eftersom det är svårt att avgöra var gränsen går för legitim skatteplanering och illegitim skatteplanering. Generellt är det inte klandervärt att bolag skatteplanerar då det sker inom lagens ramar och redan kunnat förutses av lagstiftaren.² Däremot kan det vara att viss skatteplanering går mot lagstiftningens syfte och därmed finns det en möjlighet att upplägget inte anses vara legitimt. Det finns ett fiskalt syfte att motverka skatteflykt både i form av att företag inte ska ta sig ur dubbelbeskattningsfären och att de ska inbringa skatter till staten.³ Vid lagstiftning om skatt läggs vikt vid en likformig och rättvis beskattning. Det innebär att liknande fall ska beskattas lika och skattebördan ska fördelas rättvist över de skatteskyldiga. I propositionen till skatteflyktslagen framförs det av Lagrådet att de utrymmen som lämnas för individer att dra undan skatt innebär att likformigheten utmanövreras.⁴

Skatteflykt är ett återkommande diskussionsämne som ofta kommer till ytan till följd av internationella avslöjanden. Inom EU har det efter flera avslöjande tagits upp ifall det krävs en harmonisering av skattelagstiftningen för att effektivt motverka skatteflykt. Detta var en följd av flera internationella avslöjanden, däribland LuxLeaks där det framkom att Luxembourg hjälpt flera internationella bolag att aggressivt skatteplanera. Bland de blottade företagen återfanns flertalet

¹ Nylander, J., *Notan för skatteflykten: 650 miljarder*, SVT Nyheter 2016, <<https://www.svt.se/nyheter/utrikes/notan-for-skatteflykten-650-miljarder>>, [Hämtad 22 maj 2023]

² Lodin, S-O., Lindencrona, G., Meltz, P., Silfverberg, C., Simon-Almendal, T. och Persson Österman, R., *Inkomstskatt del 2*, uppl. 18., Lund, Studentlitteratur AB, 2021. s. 607. [cit. Lodin et al. 2021]

³ Lodin et al. 2021 s. 615.

⁴ Prop. 1980/81:17 s. 11.

svenska företag.⁵ Liknande avslöjande skedde även i Schweiz där en storbank hjälpte skattskyldiga undgå skatt i deras hemländer – SwissLeaks.⁶ Dessa är endast två exempel av de flera avslöjanden som framkommit under 2000-talet. Reglering mot skatteflykt är följaktligen av stor betydelse för såväl Sverige som andra medlemsstater i EU. Dock har en generell lag mot skatteflykt i Sverige diskuterats i nästan 90 år och är därför ingen ny bekämpningsmetod. I en av Statens offentliga utredningar (SOU) från 1931 presenterades lagförslaget för första gången i Sverige.⁷ Redan då diskuterades hur luckorna i skattelagstiftningen skulle täppas igen och idén om att rekvisitet skulle innefatta att förfarandet skulle anses strida mot lagstiftningens syfte presenterades.⁸ Den första skatteflyktslagen infördes sedan 1980.⁹ Sedan dess har mycket hänt, lagen har införts, avskaffats och skärps ett antal gånger.¹⁰ Den nuvarande lagen, Lag (1995:575) mot skatteflykt (SkfLL), har flera gånger varit föremål för diskussion både inom akademien och inom den politiska sfären.¹¹ Den främsta kritiken kommer från att lagen inte anses vara tillräckligt rättssäker och kritikerna syftar i synnerhet på generalklausulen i 2 § SkfLL vaga formulering. Detta har i sin tur förorsakat en diskussion kring dess förenlighet med legalitetsprincipen.¹² Trots årtionden av diskussioner kring åtgärderna mot skatteflykt tycks det fortfarande vara ett ämne som för flera skaver eller inte har ett helt tillfredsställande resultat.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att analysera när Lag (1995:575) mot skatteflykt tillämpas och undersöka lagens förenlighet med legalitetsprincipen.

⁵ Aronsson, C., *Schweiziska HSBCs kontor söks igenom*, Sveriges Radio 2015, <<https://sverigesradio.se/artikel/6096817>>, [Hämtad 27 mars 2023]

⁶ Milder, J. och Muntau, M., *Stort internationellt genomslag för avslöjande om skatteplanering*, Sveriges Radio 2014, <<https://sverigesradio.se/artikel/6011594>>, [Hämtad 27 mars 2023]

⁷ Croneberg, R., *Att motverka skatteflykt : en komparativ studie av generella åtgärder mot skatteflykt i Sverige och Danmark i ljuset av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk*, Lund University; Faculty of Law, 2021, s. 175. [cit. Croneberg 2021]

⁸ Ibid s. 175 f.

⁹ Holstad, P., Lagkommentar, Lag (1995:575) mot skatteflykt 1 §, Karnov (JUNO), [Hämtad 20 maj 2023] [cit. Holstad lagkommentar 1 § SkfLL]

¹⁰ Croneberg 2021 s. 175.

¹¹ Ibid s. 175 ff.

¹² Lodin et al. 2021 s. 616.

Detta syfte utmynnar i att besvara följande frågeställningar:

- Under vilka omständigheter är Lag (1995:575) mot skatteflykt tillämplig?
- Hur har skatteflyktslagen tillämpats i praxis avseende 2 § p. 4 SkfIL? Går det att urskilja generella principer från praxis?
- Är 2 § p. 4 SkfIL förenlig med legalitetsprincipen?

1.3 Avgränsningar

Den EU-rättsliga lagstiftningen på området kommer inte att diskuteras ingående under uppsatsens gång och dess påverkan på den svenska lagstiftningen kommer inte utvärderas. Däremot används den som ett komplement till att förstå vilken typ av lagstiftning som eftersträvas på EU-nivå och vad skatteflyktslagen ämnar påverka.

Det ligger i frågeställningens natur att analysera rättsfall mer ingående utefter 2 § p. 4 SkfIL då denna punkt förefaller vara grund till en större diskussion. Samtliga punkter är däremot kumulativa rekvisit varpå de tre föregående punkterna kommer benämnas men inte vara föremål för vidare diskussion. Rättsfallen valdes därför utifrån problematiken kring det fjärde rekvisitet i 2 § SkfIL för att få en bredare bild av rekvisitets tillämpning.

Endast de rättsfall som dömdes utifrån den nuvarande lydelsen som infördes 1995 (SFS 1995:575) analyseras i uppsatsen. Det första rättsfallet kom 1998¹³ och därav kommer inte rättsfall tidigare än 1998 att analyseras men kommer i vissa fall benämnas då de fortsättningsvis kan anses vara vägledande. De rättsfall som presenteras har även valts ut på grunderna att de antingen bidragit till en större förståelse alternativt att de förändrat något inom skatteflyktslagens tillämpningsområde. Däremot kan flera av de bortvalda rättsfallen bidra i vissa hänseenden till en utökad diskussion men har valts att inte ta med i brist på utrymme.

¹³ Tjernberg, M., och Neway Herrman, J., *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?*, Skattenytt 2011 s. 158.

1.4 Metod och material

I uppsatsen har en rättsdogmatisk metod använts. Utgångspunkten för val av material är följaktligen juridiskt accepterade rättskällor – lagtext, förarbeten och doktrin.¹⁴ Lagtexten som till största del ligger till grund för analysen är Lag (1995:575) mot skatteflykt och förarbeten som föranledde denna lag. Även delar av Inkomstskattelag (1999:1229) (IL) med tillhörande förarbeten har använts som underlag för analysen. Förarbetena till de båda lagarna används för att få en ökad förståelse för bakgrunden till lagens utformning såväl som syftet med lagstiftningen.

Doktrinen består av publicerade böcker och publicerade artiklar. *Skatterättslig tolkning* av Mats Tjernberg¹⁵ har bidragit till en ökad förståelse både för allmän skatterättslig tillämpning som skatteflyktslagens tillämpning specifikt. Därutöver används *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen* av Carl-Magnus Uggla och Christian Carneborn¹⁶ för att beskriva skatteflyktslagen och erhålla en bredare analys av rättsfallen. *Generalklausul mot skatteflykt* av Ulrika Rosander¹⁷ används för att få ytterligare ett perspektiv av skatteflyktslagens tillämpning. De publicerade artiklarna ger en nutida bild av den debatt och argumentation som framgått inom litteraturen och akademien.

De rättsfall som valts ut har på något sätt bidragit till en ökad förståelse av vad som omfattas av skatteflyktslagen. I samtliga utvalda rättsfall har antingen HFD eller Skatterättsnämnden fört en argumentation kring 2 § p. 4 Skatteflyktslagens tillämpning. Vissa utvalda rättsfall efterliknar varandra för att poängtera ett mönster i praxis på området. De rättsfallen som presenterats har valts ut för att de bidrar till att antingen bevisa ett mönster, påvisa oklarheter i HFD:s domskäl eller se avvikelser i tillämpningen. Flertalet av rättsfallen är mycket omtalade inom den akademiska diskussionen och har därför fått en framträdande roll inom även denna

¹⁴ Kleineman, J., *Juridisk metodlära* (red. Nääv & Zamboni), uppl. 2., Lund, Studentlitteratur AB, 2018 s. 21.

¹⁵ Tjernberg, M., *Skatterättslig tolkning*, uppl. 1, Uppsala, Iustus Förlag, 2018 [cit. Tjernberg 2018 a]

¹⁶ Uggla, C-M. och Carneborn, C., *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, uppl. 1, Stockholm, Wolters Kluwer, 2015 [cit. Uggla och Carneborn 2015]

¹⁷ Rosander, U., *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping International Business School, Jönköping University, 2007 [cit. Rosander 2007]

analys av skatteflyktslagen i de fall de ansetts vara till hjälp för att besvara frågeställningen.

Då frågeställningen utgår från att besvara när skatteflyktslagen är tillämplig har rättsfall på olika skatterättsliga områden inkluderats. Exempel på områden som inkluderats är regleringen kring koncernbidrag, beskattning av fåmansbolag och underprisöverlåtelser. På vissa områden har större oklarheter återfunnits vilket resulterat i fler rättsfall. De upptar därför en större del av uppsatsen för att få en bredare uppfattning av problematiken och tillämpningen av lagen på detta område.

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med en redogörelse kring legalitetsprincipen i kapitel två och dess betydelse för tolkningen inom svensk skattelagstiftning. Principen kommer ligga till grund för behandling av de kommande kapitlens innehåll och har en grundläggande funktion för att besvara delar av frågeställningen. Legalitetsprincipens delar presenteras i sin helhet men i synnerhet läggs vikten för redogörelsen vid analogiförbudet, föreskriftskravet och bestämdhetskravet. Detta på grund av att dessa områden anses vara av störst vikt för att besvara frågeställningen. Retroaktivitetsförbudet kommer inte att behandlas då det inte har en lika väsentlig koppling till frågeställningen.

Vidare i kapitel tre bearbetas skatteflyktslagens olika delar med särskild betoning på 2 § p. 4 SkfIL. Utgångspunkten för presentationen av skatteflyktslagen är de förarbeten som föregått lagstiftningen och den utveckling som skett på området och som sedan resulterat i skatteflyktslagens nuvarande lydelse. I denna del görs även betydelsefulla skildringar av vad som anses vara skatteflykt och hur gränsdragningen mellan skatteflykt och skatteplanering avgörs. I denna del diskuteras även hur rättskällorna används för att fastställa när skatteflyktslagen är tillämplig.

För att kunna besvara frågeställningen gällande skatteflyktslagens tillämpning presenteras flera vägledande rättsfall och förhandsavgöranden och diskuteras i uppsatsens fjärde kapitel.

I det efterkommande kapitlet, kapitel fem, presenteras alternativa lösningar till skatteflyktslagen. Kring dessa lösningar förs sedan diskussioner kring effektivitet gentemot rättssäkerhet och eventuella framtida lösningar.

Slutligen i kapitel sex sker en analys och sammanfattning av det material som tidigare presenterats i uppsatsen. Betoningen ligger på de beståndsdelar som varit av störst vikt för att bemöta frågeställningen. Sammanfattningen utmynnar sedan i en slutsats i kapitel sju som besvarar frågeställningen. Sjunde kapitlet avrundas med några avslutande kommentarer till ämnet.

2 Legalitetsprincipen

2.1 Inledning

Principer inom skatterätten kan inta olika former och adressera olika subjekt enligt Tikka. Ofta åberopas principerna mot lagstiftaren.¹⁸ En sådan princip som ofta åberopas är legalitetsprincipen i syfte att ställa krav på exempelvis precisionen i skattelagstiftningen eller för att begränsa att lagstiftaren delegerar lagstiftningsmakten till andra offentliga organ.¹⁹ Principerna anses anta olika roller beroende på dess utformning. Principer inom beskattningsrätten kan användas för att uttolka gällande rätt men de kan också användas som rättslig grund av exempelvis domstol i domslut. Principer inom beskattningen brukar dock inte anses vara bindande för rättstillämpningen.²⁰

2.2 Legalitetsprincipen

Legalitetprincipens påverkan på skatterätten kom ursprungligen från straffrätten då skatt i stora delar ansågs ha stora likheter med bestraffning. Straffrätten hade redan flera rättsprinciper för att öka rättssäkerheten på området och därför ansågs det även finnas ett behov för detta inom skatterätten.²¹ Legalitetsprincipen utgår från den latinska rättssatsen *nullum tributum sine lege*, som innebär ingen skatt utan lag. Denna rättssats finner även stöd i Regeringsformen (SFS 1974:152) 1 kap 1 § (RF) där det framgår att lagarna är grunden till den offentliga makten.²² Inom legalitetsprincipen anses det finnas flera delområden däribland föreskriftskravet, retroaktivitetsförbudet, bestämdhetskravet och analogiförbudet.²³

¹⁸ Tikka, K. S., *Om principer vid tolkning av skattelag*, Skattenytt 2004 s. 657. [cit. Tikka 2004]

¹⁹ Ibid s. 657.

²⁰ Ibid s. 657.

²¹ Tjernberg 2018 a s. 23.

²² Tikka 2004 s. 658.

²³ Tjernberg 2018 a s. 23.

Det finns delade meningar kring legalitetsprincipens innebörd för den svenska skatterätten. Tikka framför att bland annat Anders Hultqvist anser att legalitetsprincipen är ett absolut krav på tillämpningsområde medan Graff Nielsen anser snarare att dess innebörd och tillämplighet kan variera.²⁴

2.2.1 Föreskriftskravet

Tjernberg framför att mycket tyder på att föreskriftskravet är ett krav inom skatterätten och att den skatt som tas ut måste omfattas av lagtexten.²⁵ Hultqvist drar det ett steg längre och anser att detta krav är en absolut norm som ger sig till känna i grundlagen (2 kap 10 § p. 2 RF). Föreskriftskravet innebär, enligt Hultqvist, att skatt inte ska tas ut om det inte finns föreskrifter om det.²⁶ Hultqvist menar att skattelagstiftningen är utformad på ett sätt som ska förklara konsekvenserna av de skatteskyldigas handlingar. De skattskyldiga ska därför kunna förutse kommande beskattning.²⁷

Påhlsson anser däremot att föreskriftskravet inte är grundlagsförankrat. Han uttrycker att rättsprincipen ska vara vägledande för en resonlig och god juridik. Skulle dessa principer inte efterföljas kan det däremot leda till att rättssystemets legitimitet skadas.²⁸ Oavsett om legalitetsprincipen är grundlagsförankrad anser Tjernberg att HFD tilldelar rättsprincipen, framförallt föreskriftskravet, en stark ställning i gällande rätt.²⁹

Det största motivet bakom föreskriftskravet är en förutsägbar beskattning. Däremot är det svårt att motivera för vem den ska vara förutsägbar då det kan kräva bakomliggande kunskap för att förstå dess komplexitet.³⁰ Tjernberg tillkännager att det inom skatterättens område krävs en viss kunskap och djupgående förståelse för juridikens metodologiska tillämpning. Han anser att den komplexa verkligheten inte går att förenkla till den grad i skattelagstiftningen att någon lägre kunskapsnivå

²⁴ Tikka 2004 s. 658.

²⁵ Tjernberg 2018 a s. 23.

²⁶ Hultqvist, A., *Skatteundvikande förfarande och skatteflykt*, SvSkT 2005:5 s. 303. [cit. Hultqvist 2005]

²⁷ *Ibid* s. 304.

²⁸ Påhlsson, R., *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt 2014 s. 568.

²⁹ Tjernberg 2018 a s. 25.

³⁰ Tjernberg 2018 a s. 26.

än för en sakkunnig på området som förstår lagens innebörd och konsekvenser inte är åtråvärd.³¹

2.2.2 Bestämmdhetskravet

Bestämmdhetskravet utgår från att det är eftersträvansvärt att precisera lagstiftningen. Som tidigare nämnts har principerna sitt ursprung i straffrätten. Tjernberg menar att det framförallt inom straffrätten är av stor betydelse att domstolen inte dömer utifrån egna värderingar. Det är därför angeläget att utesluta generalklausuler och vaga rekvisit för att minska denna risk även inom skatterätten.³²

Bestämmdhet inom lagstiftningen krävs för att kunna förutse konsekvenser. Däremot är det inte så enkelt för lagstiftaren då både lagstiftaren och allmänheten ofta har en känsla om vad som är rätt eller fel och som inte på ett tillfredsställande sätt kan beskrivas i lagtext.³³ Hultqvist framhåller dessutom att det är svårt att avgöra när det finns bestämmdhet i lagtexten och när sådan saknas. Han framför även att det inte är åtråvärt med en för detaljerad lagstiftning då det hade blivit för överväldigande. I stället måste det ske en avvägning mellan en detaljerad och en principbaserad normgivning.³⁴

Resultatet av en vag reglering och brist på bestämmdhet bidrar till en osäkerhet för alla utövare och kan innebära att fler processer behövs genomföras för att få klarhet enligt Hultqvist. Då förutsägbarheten minskar blir det svårt för de skattskyldiga att veta vilka konsekvenser som påförs och kan därför innebära att det hämmar affärer och transaktioner. Det kan även få ekonomiska konsekvenser då kostsamma processer krävs för att utröna rättsförhållandena.³⁵

2.2.3 Analogiförbudet

Analogiförbudet ryms inom legalitetprincipen och en analogisk tillämpning innebär att man tillämpar en lagregel trots att förfarandet inte ryms inom rekvisiten men ändå anses ligga så pass nära att man tillämpar lagstiftningen. Att göra en analogisk tillämpning anses därför strida mot legalitetsprincipen enligt Hultqvist.³⁶

³¹ Ibid s. 26.

³² Hultqvist, A., *Om bestämmdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt 2016 s. 734 f. [cit. Hultqvist 2016]

³³ Ibid s. 735 f.

³⁴ Ibid s. 730 ff.

³⁵ Hultqvist 2016 s. 742.

³⁶ Hultqvist 2005 s. 308.

Det framgår däremot i förarbetena till skatteflyktslagen att lagstiftaren vill att en sådan analogisk tolkning ska användas vid lagens tillämpning.³⁷ Därför strider skatteflyktslagstiftningen mot legalitetsprincipens grunder enligt Hultqvist.³⁸ Hultqvist anser att en analogisk tillämpning är motsatsen till det krav som ställs på föreskrifter i enlighet med föreskriftskravet, enligt Tikka. Tikka förklarar vidare att Graff däremot antar en något mildare tolkning av analogiförbudet där en analogisk tolkning inte strider mot legalitetsprincipen per se men att den kan bli föremål för en diskussion kring dess rättssäkerhet. Tikka för även en diskussion kring motiven för rättsprinciperna och vad som med dessa eftersträvas. En stor del till dess existens är att skapa förutsägbarhet och han anser därför att en analogisk tillämpning väsentligt strider mot detta och därför inte ska tillämpas överhuvudtaget, alternativt med stora restriktioner. Däremot understryker han att det finns en poäng med en analogisk tillämpning – att skattelagen snabbt kan anpassas till nya oförutsedda omständigheter.³⁹

2.3 Diskussion

Det är svårt att säga hur långt legalitetsprincipen sträcker sig inom skatterätten och i synnerhet för skatteflyktslagstiftningen. Däremot är det otvetydigt att principen i flera avseenden färgar rättstillämpningen och lagstiftningen. De olika delarna av legalitetsprincipen kan också i olika utsträckning vara av mer eller mindre betydelse vid tillämpningen av skatterätt. Flera av de nämnda akademikerna ovan verkar vara av uppfattningen att legalitetsprincipen behövs för att säkerställa rättssäkerheten och framförallt förutsägbarheten i lagstiftningen. Därav torde principen behandlas som en utgångspunkt för att behålla ett legitimt rättssystem men ändå beakta dess funktion som endast en rättsprincip som inte binder varken domstolen eller lagstiftaren.

³⁷ Prop. 1996/67:170 s. 17 f.

³⁸ Hultqvist 2005 s. 308.

³⁹ Tikka 2004 s. 658.

3 Skatteflyktslagen

3.1 Inledning

Hilling framhåller att kringgående av skattelagstiftningen ökat de senaste åren. Att anpassa lagstiftningen för att motverka skatteflykt är därför nödvändigt. Skatteflykt innebär essentiellt en förlust av skatteintäkter som skulle gå till samhällelig nytta i form av finansiering. En minskning av detta innebär en förlust av effektivitet i finansieringen av dessa nyttigheter. Vidare innebär det också att fördelningen av skattebördan inte fungerar som det är tänkt och planerat. Däremot skulle det krävas en väldigt komplex lagstiftning för att motverka denna omfördelning enligt Hilling. En sådan komplexitet skulle inte vara önskvärd.⁴⁰

3.2 Bakgrund till lagen

Under 70-talet uttryckte remissinstanserna att det fanns ett behov att införa en generell lagstiftning för att motverka skatteflykt. Det påbörjades då en utredning kring vad en sådan lagstiftning skulle innebära. Vid delbetänkandet till den första skatteflyktslagen uppkom dock problematik kring vad som skulle definieras som skatteflykt.⁴¹ Tidigare hade skatteflykt varit benämningen på flera typer av förfarande däribland skatteundandragande och skentransaktioner. Vid införandet av den första skatteflyktslagen var därför lagstiftaren tvungen att lagfästa vad som skulle anses vara skatteflykt.⁴² Gränsdragningen blev av stor vikt vid införandet och kritiserades delvis. Den största kritiken kom främst från att inte kunna förutse konsekvenserna för den enskilde. Croneberg framför att enligt SOU:n som föranledde lagstiftningen (SOU 1975:77) var de skatter som inbegreps av skatteundandragande omfattande. På grund av dess omfattning var en avvägning tvungen att ske.⁴³

⁴⁰ Hilling, M., *Skatteavtal och generalklausuler : ett komparativt perspektiv*, uppl. 1, Stockholm, Wolters Kluwer, 2016, s. 69. [cit. Hilling 2016]

⁴¹ Croneberg 2021 s. 181 f.

⁴² Ibid s. 175.

⁴³ Ibid s. 182.

Genom lagstiftningen ville man, enligt Croneberg, komma åt konstlade upplägg och upplägg som upplevdes konstruerade. Därför påbörjades en utredning kring hur en sådan lag skulle se ut.⁴⁴ Beredningen efterföljdes av en proposition (prop. 1980/81:17) och lagen infördes 1980.⁴⁵ Två år efter dess införande påbörjades en ny utredning kring att utvidga tillämpningsområdet och öka effektiviteten.⁴⁶ Den nya lagstiftningen infördes sedan 1983.⁴⁷ Några år senare (1991) avskaffades skatteflyktslagen i sin helhet på grund av bristande rättssäkerhet. Argumenten kring avskaffandet utgick från att förutsägbarheten i lagstiftningen inte var tillräcklig för den enskilde.⁴⁸ Bara ett par år efter avskaffandet fattade regeringen beslutet att lagen återigen skulle införas.⁴⁹ Lagen infördes 1995 med viss förändring från dess tidigare lydelse och skärptes sedan ännu en gång 1997.⁵⁰

Det finns ett krav från EU att medlemsstaterna ska lagstifta kring reglering för att motverka skatteflykt enligt Tjernberg. Detta på grund av att det är eftersträvansvärt att inom EU harmonisera en del av medlemsstaternas skattelagstiftning och därmed begränsa möjligheten till skatteflykt.⁵¹ Viljan från EU att harmonisera skattelagstiftningen inom EU har resulterat i flera lagförslag. Däribland finns förslag på en gemensam skattebas för att undvika aggressiv skatteplanering men även land-för-land-rapportering som ska minska aggressiv skatteplanering hos multinationella företag.⁵² Tjernberg framför att det under 2016 kom ett direktiv⁵³ från EU-kommissionen där det beslutades att medlemsstaterna skulle stifta lagar mot skatteflykt. I direktivets sjätte artikel framgick en minimiregel för medlemsstaterna enligt Tjernberg. Artikel 6 innebar att medlemsstaterna vid beskattningen inte skulle beskatta utefter icke-genuina arrangemang vars syfte är att uppnå skattefördelar och som därmed motverkar syftet med skattelagstiftningen.

⁴⁴ Croneberg 2021 s. 183.

⁴⁵ Holstad lagkommentar 1 § SkfLL

⁴⁶ Croneberg 2021 s. 188.

⁴⁷ Holstad lagkommentar 1 § SkfLL

⁴⁸ Croneberg 2021 s. 196.

⁴⁹ Ibid s. 197.

⁵⁰ Holstad lagkommentar 1 § SkfLL

⁵¹ Tjernberg 2018 a s. 100 f.

⁵² Europaparlamentet, *Skattepolitik: Så vill EU förhindra skattebedrägeri och skatteflykt*, Europaparlamentets hemsida 2021, <<https://www.europarl.europa.eu/news/sv/headlines/economy/20210415STO02118/skattepolitik-sa-vill-eu-forhindra-skattebedrageri-och-skatteflykt>>, [Hämtad 27 mars 2023]

⁵³ Se Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2015

Detta ställer därmed krav på en generell regel mot skatteflykt. Tjernberg poängterar däremot att lydelsen i artikel 6 skiljer sig från det rekvisit som ställs upp i den nuvarande lagen. I artikel 6 förefaller rekvisitet vara det *huvudsakliga syftet* medan det i svensk lagstiftning är det *övertvägande skälet* att uppnå en skattefördel. Det medför att svensk lagstiftning har ett lägre ställt krav på vad som ska anses vara skatteflykt gentemot direktivet.⁵⁴

3.3 Vad är skatteflykt?

I vissa länder anses det vara en rättighet för skatteskyldiga att på ett lagenligt sätt minska sin skatt. Denna rätt har däremot inte preciserats i svensk lag eller praxis utan denna uppfattning kommer till uttryck i länder som USA, England och Tyskland genom praxis.⁵⁵ Skatteplanering är således ett accepterat förfarande till viss del medan skatteflykt och skattebrott inte är förenligt med lagstiftningen enligt Hilling. Det är också viktigt är särskilja skatteflykt från skattebrott. Skatteflykt är inte skattebrott som innebär att den skattskyldige frånhåller staten uppgifter eller utger felaktiga uppgifter som direkt strider mot lagstiftningen. Skatteflykt kan innebära att den skattskyldige skapar lagliga upplägg men vars syfte är att kringgå lagstiftningen.⁵⁶ Hilling⁵⁷ hänvisar till Organisationen för ekonomiskt samarbete och utvecklings (OECD) definition av skatteflykt:

[...] the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow.⁵⁸

Trots denna definition är det svårt att dra en gräns mellan skatteplanering och skatteflykt. Hilling beskriver skatteplanering som ett förfarande som inte uppenbart strider mot lagstiftningens syfte, motsatsvis till skatteflykt. Den avgörande faktorn blir alltså vad som utgör lagstiftningens syfte. Vid bedömningen kan, vid företagsbeskattning, beaktas exempelvis huruvida upplägget är affärsmässigt

⁵⁴ Tjernberg 2018 a s. 100 f.

⁵⁵ Hultqvist 2005 s. 304.

⁵⁶ Hilling 2016 s. 71 f.

⁵⁷ Ibid s. 71.

⁵⁸ OECD, *Glossary of Tax Terms*, OECD:s hemsida, <<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>>, [Hämtad 14 april 2023]

motiverat. Skulle det huvudsakliga syftet vara av affärsmässiga skäl men att utgången även innebär en minskad beskattning kan det bedömas vara lagenlig skatteplanering och inte skatteflykt.⁵⁹

För att minska möjligheten till skatteflykt går det enligt Hilling att tillämpa specifika alternativt generella regler. De specifika reglerna tillämpas på situationer där risken för skatteflykt annars anses vara hög, exempelvis vid internprissättning och underkapitalisering. De generella reglerna innebär ofta en generalklausul där olika, ibland flera, transaktioner kan uppfylla rekvisiten. Generalklausuler innebär att det ofta finns en högre grad av oförutsägbarhet i dess tillämpning.⁶⁰

Vid införandet av den tidigare skatteflyktslagen framgick det enligt Croneberg i departementspromemorian Ds B 1978:6 att speciallagstiftning ofta bidra till för stora ingrepp. Följden av detta blev fler dispensärenden. Domstolarna tilläts heller inte göra analoga tolkningar vid tillämpning av speciallagstiftning. På grund av denna stela lagstiftning ansåg remissinstanserna att förutsättningarna för en generalklausul förelåg.⁶¹

Vid lagstiftning om generalklausuler försöker lagstiftaren att skapa utrymme för domstolen att tillämpa lagen utefter de rättsliga omständigheter som föreligger i de enskilda fallen. Det är därför vanligt förekommande att generalklausuler är vagt utformade. Detta resulterar i att förutsägbarheten i förfarandet minskar.⁶² Enligt Tjernberg är dock domstolen bunden till lydelsen i lagstiftningen vilket resulterar i en högre rättssäkerhet och förutsägbarhet. Lagtextbundenheten urholkas däremot när lagtexten inte preciserar de rekvisit som föreligger. Då hänvisas det till förarbetena för vidare tolkning.⁶³ Tjernberg ställer sig emellertid något frågande till vad syftet är med generalklausuler. Frågorna utgår från om det är domstolens uppgift att precisera lagstiftningen eller om syftet helt enkelt är att vidhålla en oklar bedömning av när generalklausulen ska tillämpas även inom praxis.⁶⁴ Finns det en poäng med rättsosäkerheten?

⁵⁹ Hilling 2016 s. 70 ff.

⁶⁰ Ibid s. 73 f.

⁶¹ Croneberg 2021 s. 183.

⁶² Tjernberg 2018 a s. 104.

⁶³ Ibid s. 100.

⁶⁴ Tjernberg 2018 a s. 104.

Inom skatterättens område finns det en något delad uppfattning av rättssäkerheten när det gäller generalklausuler enligt Hilling. Osäkerhet är i viss mån nödvändig för att kunna tillämpa lagstiftningen på flera olika typer av oförutsedda situationer. Hilling framhåller också att det går att sätta generalklausulen i förhållande till de omständigheter som annars skulle föreligga, det vill säga att endast praxis och domstolens bedömning skulle ligga till grund för att förhindra skatteflykt. Detta skulle innebära en större osäkerhet gentemot en generalklausul som ändå ger någon typ av vägledning vid dess tillämpning. Praxis kan i sin tur bidra till en inramning av hur långt generalklausulen sträcker sig.⁶⁵ Hilling poängterar att det finns en problematik att syftet med den lagstiftning som kringgås inte är tillräckligt tydlig. De generella reglerna begränsas därför i många fall till att tillämpas i andra hand när de specifika inte går att tillämpa på förfarandet.⁶⁶

Hultqvist framhåller att det finns en moralisk aspekt där skatteflykt ses som ett förfarande som får oönskade konsekvenser som inte är avsedda och därmed är konstlade.⁶⁷ I propositionen (prop. 1980/81:17) förklaras vad som ska tolkas som konstlade upplägg. De konstlade förfarandena ska ställas mot ett alternativt förfarande där den skattskyldige uppnår ett ekonomiskt utfall men som får olika skattekonsekvenser. Den skattskyldige väljer då det förfarande som anses mer gynnsamt utifrån skattesynpunkt och inte det som ligger närmast till hands. Detta framförs av två lagråd vara mycket svårtillämpligt då det inte kommer till uttryck i lag. Det anses därför inte egendomligt att den skattskyldige väljer det alternativ som anses mest förmånligt ur skatteavseende. Lagråden påstår därför att det är mycket svårförutsägbart vad som senare ska anses vara ett konstlat upplägg och det därför bidrar till oöverkomliga problem vid lagtolkningen.⁶⁸

Von Bahr ställer sig även frågande till vem som ska drabbas av misstaget från lagstiftaren när lagstiftarens intentioner varit att ett förfarande skulle innebära konsekvens A men där utfallet blivit konsekvens B. Går det fiskala intresset före den enskildes intresse?⁶⁹

⁶⁵ Hilling 2016 s. 74.

⁶⁶ Ibid s. 73 ff.

⁶⁷ Hultqvist 2005 s. 304.

⁶⁸ Prop. 1980/81:17 s. 181.

⁶⁹ Von Bahr, S., *Skatteflykt i EG-rättslig belysning*, Skattenytt 2007 s. 645. [cit. Von Bahr 2007]

3.4 Genomsyn och verklig innebörd

I propositionen prop. 1980/81:17 förklaras att skatteundandragande kan ske på olika sätt men ett förekommande sätt är genom skenavtal. Skenavtal innebär att det finns avtal mellan två parter där parterna vill få det att framstå som att omständigheterna är annorlunda än vad de egentligen är. De förpliktelser som därför antas i avtalen är inte menade att uppfyllas av parterna. Ett exempel på detta är att upprätta ett skenavtal på en gåva när det egentligen gäller ett köp vilket leder till att man undgår beskattning. En del av domstolarnas arbete blir därför att underkänna sådana upplägg och döma utefter förhållandets verkliga innebörd, enligt propositionen.⁷⁰ Detta är vanligt förekommande vid skatteflyktsmål och innebär att domstolen bortser från de handlingar som ligger till grund för förfarandet och istället beskattar utefter de verkliga omständigheterna. Genomsyn används ofta för att beteckna detta bedömnings sätt inom skatterätten. Däremot är denna terms innebörd något omdiskuterat och verklig innebörd är ett mer rättvisande begrepp för den bedömning domstolen gör.⁷¹

Hilling framför att vid fall då skatteflyktslagen tillämpas innebär det, enligt 2 § SkfIL, att vissa transaktioner och avtal inte kommer tas hänsyn till och därmed inte ligga till grund för beskattningen. Detta trots att de civilrättsligt är giltiga avtal och transaktioner. Domstolen kan därför omkaraktärisera transaktionerna genom generalklausulen och beskatta den skattskyldige utefter omkaraktäriseringen.⁷²

3.5 Skatteflyktslagens lydelse

Det framgår i 1 § SkfIL att skatteflyktslagen gäller när underlag tas fram för att fastställa kommunal och statlig beskattning, annan typ av beskattning omfattas inte. För att skatteflyktslagen ska vara tillämplig krävs det att fyra kumulativa rekvisit är uppfyllda genom generalklausulen i 2 § SkfIL.

⁷⁰ Prop. 1980/81:17 s. 11.

⁷¹ Von Bahr 2007 s. 645.

⁷² Hilling 2016 s. 76.

2 §

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

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet. *Lag (2011:1372).*⁷³

Det första rekvisitet innebär att samtliga rättshandlingar som är kända kan bli föremål för bedömning enligt Uggla och Carneborn. Utgångspunkten är att de rättshandlingar som bestäms av avtalsrätten och förmögenhetsrätten gäller för tillämpningen av rekvisitet. Med begreppet *förfarande* innefattas alla rättshandlingar som vidtagits indirekt eller direkt, under tiden för skatteflyktslagens tillämpning, av den skattskyldige.⁷⁴

Det kan ibland vara svårt att avgöra vad *väsentlig skatteförmån* innebär. Enligt Uggla och Carneborn har praxis behandlat kriteriet något missgynnsamt och förarbetena är inte helt tydliga. En skatteförmån innebär en fördel eller lättnad vid beskattning. Däremot är tidpunkten för realiseringen av denna skatteförmån något omtvistat. Enligt förarbetena ska skatteförmånen gå att realisera vid tidpunkten för prövningen av skatteflyktslagen. Det har i praxis utvidgats till att skatteförmånen inte behöver realiseras vid prövningstillfället eller överhuvudtaget. Det kan innebära att förmånen kan gå förlorad i framtiden men ändå omfattas av rekvisitet. Slutligen har det även betydelse till vem skatteförmånen tillfaller. I praxis har det varit otydligt vem förmånen ska tillfalla för att det ska anses vara en skatteförmån med det tolkas tämligen extensivt.⁷⁵

⁷³ Lag (1995:575) mot skatteflykt 2 §

⁷⁴ Uggla och Carneborn 2015, s. 56 ff.

⁷⁵ Uggla och Carneborn 2015 s. 56 ff.

Den andra punkten ställer krav på medverkan av den skattskyldige. Enligt Ugglå och Carneborn är kriteriet mindre omtvistat och ligger oftast inte till någon större grund för diskussion. I lagtexten framgår att medverkan kan ske direkt alternativt indirekt. Detta specificeras i förarbetena där det framgår att rättshandlingar genom en ställföreträdare eller någon den skattskyldige haft ett inflytande på kan utgöra indirekt medverkan. Det gäller också handlande genom aktiebolag som påverkar den personliga beskattningen. Hur långt den skattskyldiges indirekta medverkan stäcker sig har varit föremål för bedömning i RÅ 2009 not 86 där den skattskyldige till en början inte medverkat i de rättshandlingar som underkändes med hänvisning till skatteflyktslagen men som senare tog del av den väsentliga skatteförmån som rättshandlingen bidrog till.⁷⁶

I den tredje punkten framgår att det *överbägende skälet* ska vara den skatteförmån som åstadkoms med förfarandet. Ugglå och Carneborn förtydligar att det innebär att förmånen ska vara motivationen till att genomföra de rättshandlingar som företagits. Författarna framför att enligt förarbetena ska de skäl som tyder på att just skatteförmånen ligger till grund för förfarandet vägas mot de skäl som tyder på andra omständigheter. Dessa skäl kan vara affärsrässiga eller av organisatoriska skäl. Tidigare var lagens lydelse att det *huvudsakliga skälet* skulle ligga till grund för bedömningen. Den nuvarande lydelsen kan i flera hänseenden anses vara en skärpning av lagtexten. Däremot har Baekkevold och Bergström ansett att lagen, med sin nuvarande lydelse, gått utöver de fiktiva upplägg som lagen egentligen ska ta sikte på. Oavsett anser Ugglå och Carneborn att det endast utgör ett diskussionsämne inom akademien och att lagtextens nuvarande lydelse, även om den skiljer sig från den tidigare, inte ligger till grund för någon problematik kring dess rättstillämpning.⁷⁷

Punkt fyra utgår från att förfarandet kan anses strida mot lagstiftningens syfte. Denna lydelse var tidigare *lagens grunder* men ändrades för att lättare kunna tillämpa lagen. Carneborn och Ugglå framhåller att detta rekvisit inte tillräckligt med vägledning för att fastställa syftet.⁷⁸

⁷⁶ Ibid s. 56 ff.

⁷⁷ Ugglå och Carneborn 2015 s. 56 ff.

⁷⁸ Ibid s. 70.

3.6 Tolkning av lagens syfte

Att utröna lagstiftningens syfte har blivit föremål för diskussioner inom litteraturen. Diskussionerna har förorsakats av det finns olika opinioner kring vilka rättskällor som ska tillämpas. Det har även framkallat ytterligare debatter kring lagens tillämpning efter flera *in casu* avgöranden i domstol med skiljaktiga meningar.⁷⁹ Det vill säga att HFD bedömt utifrån det enskilda fallets speciella omständigheter.

I propositionen till lagens tidigare lydelse (prop. 1980/81:17) framgår delvis hur lagstiftningens grunder ska uttolkas. Både de lagar som är direkt tillämpliga på förfarandet ska uttolkas och även de lagar som annars skulle vara tillämpliga om förfarandet inte kringgått dessa.⁸⁰ Både lagar som den skattskyldige utnyttjat och de lagar som skulle användas vid ett annars sedvanligt förfarande kan bli tillämpliga vid bedömningen. Det innebär att en analogisk tillämpning kan göras genom skatteflyktslagens generalklausul.⁸¹ Det understryks också att utformningen av lagen har företräde framför lagmotiven. Vidare ska även allmänna bestämmelser kring exempelvis avdragsrätt beaktas för att avgöra om det strider mot lagens syfte.⁸² Enligt Tjernberg innebär det att förarbetena ska tillämpas i de fall då syftet inte kan uttolkas direkt från lagens ordalydelse eller de rättsgrundsatser som uttrycks. Därför kan förarbetena användas vid oklarheter av hur lagen ska tolkas.⁸³

Det förtydligas i den tidigare propositionen att det sällan framgår vad som är syftet med lagstiftningen och lagstiftarens intention. Den främsta utgångspunkten för att avgöra detta blir således lagens uppbyggnad och ändamålet som avsetts i både lagtext och förarbeten. Det poängteras att det ofta rör sig om upplägg av komplicerad natur som omfattas av skatteflyktslagen och vid de fall det inte går att avgöra lagstiftningens grunder ska lagen inte tillämpas.⁸⁴

Enligt Tjernberg frångår domstolen vid tillämpning av skatteflyktslagen den tolkningsmetodik som annars tillämpas inom skatterätt. Legalitetsprincipen som generell princip för tolkning inom svensk skatterätt tillåter inte analoga tolkningar.

⁷⁹ Croneberg 2021 s. 214 f.

⁸⁰ Prop. 1980/81:17 s. 26.

⁸¹ Prop. 1996/67:170 s. 17 f.

⁸² Prop. 1996/97:170 s. 39.

⁸³ Tjernberg 2018 a s 105 f.

⁸⁴ Prop. 1980/81:17 s. 26.

Emellertid tvingas domstolen i skatteflyktsmål att göra analoga tolkningar. Tjernberg framhåller dock att en analog tolkning är poängen med lagstiftningen för att kunna tillämpas på de upplägg som inte träffas av en direkt lagregel. Däremot får inte dess tillämpning stå i strid med lagregelns ordalydelse i skatteflyktslagen. Dock poängterar Tjernberg att generalklausulens lydelse i skatteflyktslagen är mycket vag vilket förmodligen är lagstiftarens avsikt.⁸⁵ För traditionell vägledning används ofta praxis för klarläggande av rekvisiten. Det ska påpekas att det däremot inte finns en prejudikatbundenhet för HFD. De kan därför göra en bedömning som inte går i linje med tidigare prejudikat. Emellertid inom skatterätten läggs stor vikt vid prejudikaten. Det innebär att det finns en stor angelägenhet för domstolarna att följa tidigare prejudikat och enligt Tjernberg är följsamheten generellt stor inom detta område. Genom rättsfallen kan domstolen i domskälen framföra principiella ståndpunkter för uttolkning av gällande rätt.⁸⁶ Huruvida de gör det i alla fall eller snarare bedömer fallen *in casu* när det gäller skatteflyktsmål går inte att konstatera.⁸⁷

Rosander anser att det finns en stark metodik avseende hierarkin som tilldelas rättskällorna när det gäller skatteflyktslagstiftningen. I första hand görs det klart att det är ordalydelsen som väger tyngst, i andra hand förarbetena och allmänna principer.⁸⁸ De förarbeten som ska ligga till grund är de tillämpliga lagarnas och de lagar som kringgått genom skatteflyktsförfarandet.⁸⁹ När uttolkning inte kan ske genom varken lagens ordalydelse eller förarbeten är det praxis, Skatteverkets allmänna råd och doktrin som användas enligt Rosander.⁹⁰

Rosanders val av metodik har till viss del kritiserats enligt Croneberg för att lägga för stor vikt vid förarbetena och inte större tyngd i praxis och domstolsavgöranden. Croneberg framhåller att enligt Carneborn och Ugglar bör domstolens

⁸⁵ Tjernberg 2018 a s. 102.

⁸⁶ Ibid a s. 55.

⁸⁷ Tjernberg, M., *Skatteflyktslagen och HFD x 2 – 3:12 respektive koncernbidragsreglerna*, Skattenytt 2018 s. 807. [cit. Tjernberg 2018 b]

⁸⁸ Rosander 2007 s. 74.

⁸⁹ Croneberg 2021 s. 214.

⁹⁰ Rosander 2007 s. 74.

tillvägagångssätt för att fastställa syftet beaktas i större utsträckning, inte bara förarbeten, samt hur enskilda lagregler tillämpats i skatteflyktsmål.⁹¹

Rosander framhåller att det råder enighet kring att lagstiftning genom motiven i förarbeten inte är tillåten. Skulle därför motiven beskriva en annan situation än den som framförs i lagen genom dess ordalydelse kommer lagen gå före. Däremot råder det ingen konsensus kring motivens roll när de inte strider mot ordalydelsen.⁹² Förarbetena kan därför få olika stor betydelse för tolkningen. Förarbetena ska följas men de binder inte domstolarna och kan därför vägas in mot andra metoder för uttolkning.⁹³

Eftersom uttydningen av syftet med lagstiftningen i någon mån utgår från lagens förarbeten är det av stor vikt att lagen har en väl genomarbetad beredning enligt Hultqvist. Han poängterar att en undermåligt genomförd beredning leder till dålig kvalitet i lagstiftningen. Detta resulterar sedan enligt Hultqvist i att lagstiftningen kan utnyttjas för att kringgå reglerna och därmed leda till skatteflykt. I efterhand har det också påvisats att bristfällig kvalitet i skattelagstiftningen varit grunden till flertalet skatteflyktsmål.⁹⁴

3.7 Sammanfattning

Generalklausulen för skatteflyktslagens tillämpning kan av flera anledningar anses vara svårtolkad och det finns olika uppfattningar om vilka rättskällor som ska ligga till störst grund för dess uttolkning. Lagens lydelse konstaterar däremot att det är lagtextens utformning som ska vara av största vikt. Förarbeten och praxis torde sedan vara de rättskällor där syftet ska inhämtas vid vag syftesförklaring i lagtexten. Hur dessa sinsemellan ska tolkas vid stridigheter om syftet lämnas något obesvarat.

⁹¹ Croneberg 2021 s. 215.

⁹² Rosander 2007 s. 72.

⁹³ Ibid s. 73.

⁹⁴ Meltz, P., Hultqvist, A. och Pålsson, R., *Skattelagstiftning : att lagstifta om skatt*, uppl. 1, Stockholm, Norstedts juridik, 2014, s. 62.

4 Praxis

4.1 Inledning

Många av de rättsfall som tagits upp av HFD har varit förhandsavgöranden. Skattskyldiga kan ansöka om ett förhandsavgörande hos Skatterättsnämnden gällande komplexa skatterättsliga frågor där det inte går att finna svar genom tidigare praxis eller lagtext. Förhandsbeskedet blir bindande för den skattskyldige och Skatteverket såvida det inte överklagas. De båda parterna kan överklaga förhandsavgörandet till HFD. Förhandsavgöranden kan sedan användas för prejudikatbildning och därmed vara vägledande för kommande transaktioner.⁹⁵ Möjligheten till förhandsavgöranden lindrar även osäkerheten i lagen enligt Tjernberg.⁹⁶ Däremot kan ett stort antal förhandsavgöranden tyda på att lagstiftningen är väldigt vag enligt Hultqvist och därmed tryter också kravet på bestämdhet.⁹⁷

HFD anses i stor utsträckning ha till uppgift att precisera lagen genom prejudikat enligt Tjernberg. Domstolsinstanserna är inte bundna till prejudikat men det är eftersträvansvärt att prejudikaten har en följsamhet inom skatterätten. Vidare är det inte alla rättsfall som får en tillfredsställande och utförlig argumentation i domskälen av HFD. Framförallt i skatteflyktsmål kan HFD ofta fastställa en dom eller ett förhandsavgörande och hänvisa domskälen till de argument som presenterats av SRN.⁹⁸

Det är även värt att poängtera att de fall som ofta når HFD är svåra fall som upplevs komplicerade med flera transaktioner involverade. Tjernberg uttrycker att det är ett resultat av att skattskyldiga utmanar skattesystemet och skatteflyktslagens oklara utformning.⁹⁹

⁹⁵ Skatterättsnämnden, *Om förhandsavgöranden*, Skatterättsnämndens hemsida, <<https://skatterattsnamnden.se/omforhandsbesked.4.7f2824581614cb16651200.html>>, [Hämtad 9 maj 2023]

⁹⁶ Tjernberg 2018 a s. 105.

⁹⁷ Hultqvist 2016 s. 740.

⁹⁸ Tjernberg 2018 a s. 102.

⁹⁹ Tjernberg 2018 a s. 102.

4.2 Lagstiftarens kännedom

4.2.1 Inledning

Många av de förfaranden som faller under termen skatteflykt blir ofta kända förhållandevis snabbt hos Skatteverket och således även hos lagstiftaren.¹⁰⁰ Omständigheten att lagstiftaren känner till upplägget men inte har agerat på det har resulterat i en diskussion kring dess betydelse vid bedömning huruvida skatteflyktslagen är tillämplig. Ett av argumenten för att lagstiftarens kännedom ska ha betydelse för bedömningen är att det påvisar lagstiftarens inställning till förfarandet – nämligen att det är accepterat, enligt Ugglå och Carneborn.¹⁰¹

Enligt Rosander har det i praxis visats att HFD gjort en bedömning utifrån hur detaljreglerat det berörda området är. Det förutsätts att vid lagstiftningsarbetet av mycket detaljreglerade områden har lagstiftaren haft olika scenarion i åtanke även om de inte uttryckligen framgår i förarbetena. Antagningsvis är de omständigheter som inte benämns i förarbetena inte av vikt för att uppfylla syftet med lagen och sålunda ska inte generalklausulen tillämpas.¹⁰²

HFD har i de rättsfall som presenteras nedan gjort olika bedömningar kring betydelsen av lagstiftarens tidigare kännedom om kringgående av skattelagar. Tonvikten i HFD:s argument har då legat vid innebörden av passivitet i lagstiftning.

4.2.2 RÅ 2000 ref 21 I

Målet gällde ett bolag som ingick i ett kommissionärsförhållande med ett annat bolag i syfte att kunna utjämna resultatet mellan de båda bolagen som befann sig inom samma koncern. Motivet till förhållandet var att underskottet i det ena bolaget annars var spärrat av koncernbidragsspärren i 40 kap IL. Likt andra rättsfall gällande koncernbidrag konstaterades att syftet med reglerna om koncernbidrag var att begränsa handel med underskottsbolag. Däremot till skillnad från liknande mål kände lagstiftaren till detta förfarande sedan tidigare men varit passiva i lagstiftningen. HFD ansåg att skatteflyktslagen trots allt var tillämplig. Det fanns

¹⁰⁰ Ibid s. 108.

¹⁰¹ Ugglå och Carneborn 2015 s. 81.

¹⁰² Rosander 2007 s. 88.

dock flera skiljaktiga i både SRN och HFD som ansåg att det inte kunde strida mot lagstiftningens syfte på grund av lagstiftarens passivitet.¹⁰³

Tjernberg för en diskussion kring lagstiftarens kännedom i mål RÅ 2000 ref 21 I. Han kommenterar att regleringen kunde anses vara uttömmande och således torde förfarandet ha tagits upp av lagstiftaren vid införandet av lagen.¹⁰⁴ Likt de skiljaktiga i RÅ 2000 ref 21 I riktar även Bergström aningen kritik mot detta avgörande då han anser att det inte ska gå att tillämpa skatteflyktslagstiftningen på förfaranden som sedan tidigare är kända av lagstiftaren. Han anser att lagstiftaren i stället så fort förfarandet bli känt ser till att ändra lagstiftningen.¹⁰⁵

4.2.3 RÅ 2000 ref 21 II

Målet gällde ett förhandsavgörande om koncernbidrag mellan ett helägt dotterbolag Y och moderbolaget X. Moderbolaget X hade ett underskott medan Y hade ett positivt resultat. Moderbolaget avsåg göra sig av med andelarna i dotterbolaget genom antingen en börsnotering av bolaget eller sälja det till ett utomstående bolag. Innan avyttringen av andelarna ville bolagen utnyttja underskottet i moderbolaget genom att ge ett ovillkorat aktieägartillskott i dotterbolaget för att kunna finansiera ett koncernbidrag från dotterbolaget till moderbolaget. Koncernbidraget från dotterbolaget kom till att generera ett underskott i dotterbolaget. Underskottet skulle senare kunna utnyttjas av Y utanför koncernen mot framtida vinster. HFD ansåg att omständigheterna liknar de i ett tidigare fall RÅ 1989 ref 31 (men som bedömdes utifrån den tidigare skatteflyktslagstiftningen). HFD framför att syftet med reglerna om koncernbidrag är för att kunna utjämna resultatet inom *en* koncern, att Y kommer kunna använda underskottet utanför koncernen innebär att det går emot syftet med lagen. Således bedömdes förfarandet, likt RÅ 1989 ref 31, omfattas av skatteflyktslagen.

Regleringen kring koncernbidrag hade uppdaterats under tiden mellan de nämnda målen. SRN såg inte att något hinder mot denna typ av upplägg hade införts i den nya regleringen och ansåg därför att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas till följd av 2 § p. 4 SkfIL. Däremot ansåg HFD att det inte kunde anses vara ett hinder för

¹⁰³ Uggla och Carneborn 2015 s. 79.

¹⁰⁴ Tjernberg 2018 a s. 108.

¹⁰⁵ Bergström, S., *A14 tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt 2001 s. 341.

skatteflyktslagens tillämpning att det skett (eller snarare inte skett) förändring i regleringen kring koncernbidrag sedan RÅ 1989 ref 31.

Att det inte ska vara möjligt att utjämna resultat mellan olika koncerner uttrycks i förarbeten till koncernbidragsspärren och syftet är att begränsa handel med underskottsbolag. Syftet uttrycktes således i förarbetena tillräckligt tydligt och den fjärde punkten ansågs av HFD vara uppfylld.¹⁰⁶ Problematiken i detta fall är snarare att det antagits att HFD haft kännedom om förfarandet men ändå ansett att skatteflyktslagen var tillämplig.

4.2.4 RÅ 2001 ref 66

Målet hade en relativt komplicerad bakgrund och tillämpade den äldre skattelagstiftningen Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt och inte IL. Regleringen som förfarandet gällde tillkom däremot 1999 då det ansågs behövas klargöras vad som gäller när en fysisk person ger ett tillskott i form av aktier. I förarbetena till lagen ansågs det finnas en risk när fysiska personer ger aktietillskott till utländska företag. Risken var att det skulle undantas svensk beskattning. Således skulle överlåtelser av aktier till underpris till utländska bolag utlösa en beskattning som om de sålts till marknadspris.

Redan vid dess införande såg lagstiftarna ett problem som inte kunde lämnas oreglerat. Lagen kunde nämligen kringgås genom att sälja aktierna till ett svenskt bolag men som är dotterbolag till ett utländskt bolag. Därefter aviserades en ändring i lagen till att även omfatta dotterbolag till utländska bolag.

I RÅ 2001 ref 66 skapade två fysiska personer ett av dem helägt svenskt bolag till vilket de gjorde ett aktietillskott för att sedan genom det svenska bolaget göra ett aktietillskott till underpris i ett annat svenskt bolag men som var helägt av två nederländska bolag. Detta förfarande hade inte benämnts vid förarbetet till ändringen av lagen. Då regleringen uttryckligen bestämde vilka förfarande som skulle träffas och att förfarandet som de skattskyldiga avsåg genomföra inte befann sig inom ramen för regleringen, kunde inte skatteflyktslagen tillämpas enligt HFD.

¹⁰⁶ Uggla och Carneborn 2015 s. 79.

Detta kommenterades även av Uggla och Carneborn som ansåg att förfarandet vara en direkt konsekvens av lagens utformning.¹⁰⁷

4.2.5 RÅ 2009 ref 31

Målet gällde ett förhandsbesked kring skatteflyktslagens tillämpning vid kringgående av 3:12-reglerna. Bakgrunden i målet var att två makar hade varit verksamma i betydande omfattning i fåmansbolaget Z som hade ett upparbetat kapital. Makarna hade sedan sålt bolaget Z till ett av dem helägt bolag X. Bolaget X hade sedan sålt Z till ett externt företag. Makarna bildade därefter bolaget Y som de överlät aktierna i bolag X till för att sedan överlåta bolaget Y till ännu ett helägt bolag, bolag Å. Makarna ansågs därför inte verksamma i betydande omfattning i Å. Genom dessa upprepade interna aktieöverlåtelser kunde makarna göra så att de upparbetade vinsterna i bolag Z i sin helhet beskattades i kapital och därmed undvek reglerna för beskattning av fåmansbolag i 57 kap IL.

Makarna invände däremot att dessa transaktioner varit kända av lagstiftaren och att under tiden för transaktionerna har det gjorts flera ändringar i kap 57 men att det ändå undvikits att lagstifta mot detta förfarande. Dessa transaktioner hade även framförts till Finansdepartementet enligt SRN. SRN ansåg däremot att lagstiftarens passivitet inte ska tolkas som att förfarandet är godtagbart. HFD fastställde SRN:s framförda argumentation och förhandsbesked och skatteflyktslagen tillämpades.

Uggla och Carneborn kommenterar detta rättsfall och poängterar därutöver att detta förfarande uppmärksammats tidigare i en SOU men inte resulterat i en förändring. Rättsfallet är ett tydligt avsteg från tidigare praxis (RÅ 1989 ref 83 och RÅ 1995 ref 84) där domstolen ansett att lagstiftarens passivitet och konstaterade kännedom gjorde att upplägget inte kunde anses strida mot lagstiftningens syfte.¹⁰⁸

4.2.6 HFD 2016 ref 61

Förhandsavgörandet gällde ett generationsskifte. Under 2010 tog ett antal transaktioner plats som utgör bakgrunden till de omständigheter som förhandsavgörandet avsett bedöma. En fysisk person ägde delar av ett bolag (bolag X) som, i sin helhet, skulle säljas till ett bolag som ägdes av den fysiske personens

¹⁰⁷ Uggla och Carneborn 2015 s. 73.

¹⁰⁸ Ibid s. 81.

son (SonAB). Den fysiske personen förvärvade, innan försäljningen, ett holdingbolag (Holding 1) som i sin tur ägde ett annat holdingbolag (Holding 2). Den fysiske personen överlät sina aktieandelar i bolag X till Holding 2 till underpris. Den fysiske personen lät sedan Holding 2 sälja aktierna i bolag X till SonAB till underpris samtidigt som resterande aktieägare sålde sina aktier till samma aktiepris. Den fysiske personen hade sedan inte varit verksam i holdingbolagen och utdelning från Holding 2 till Holding 1 hade inte skett.

Den fysiska personen avsåg sedan sälja Holding 1 och ansåg därför att ett förhandsavgörande krävdes. Förhandsavgörandet överklagades till HFD. HFD ansåg att de första tre rekvisiten var uppfyllda i skatteflyktslagen. Eftersom det gällde ett fåmansbolag var det syftet med 57 kap IL som låg till grund för bedömning om förfarandet omfattades av den fjärde punkten i skatteflyktslagen. HFD framförde att syftet med de speciella reglerna för fåmansbolag var att förhindra att arbetsinkomst kan få en lägre beskattning genom att utgöra kapitalinkomst. I förarbetena till lagen (prop. 1989/90:110) framgår att arbetsinkomsten som avses är den som genereras av ägarens och dennes närståendes arbetsinsatser. HFD påpekar även att en överföring av en verksamhet i ett fåmansbolag till ett annat fåmansbolag och sedan låta arbetsinkomsten ”vilas ut” i det förra bolaget inte ska vara möjligt. Aktierna i Holding 1 slutade nämligen vara kvalificerade efter karenstiden på fem år. På grund av att den fysiske personen helt undgick beskattning enligt fåmansbolagsreglerna ansåg HFD att detta stred mot reglerna i 57 kap IL:s syfte. Skulle den fysiska personen välja att ändå sälja Holding 1 skulle personen beskattas som om andelarna vore kvalificerade.

Tjernberg understryker att detta förhandsavgörande tyder på att HFD avser tillämpa skatteflyktslagen vid brister i skattelagstiftningen oberoende av att det från lagstiftarens håll funnits lagstiftningspassivitet på området under flera år.¹⁰⁹

4.2.7 Diskussion

Vilken vikt lagstiftarens kännedom ges vid bedömningen av den fjärde punkten är osäkert. Vid analys av förevarande fall återfinns ingen systematik kring vad som gjorts att praxis skiljer sig åt. Möjligen har HFD ändrat uppfattning då formell prejudikatbundenhet saknas och i stället ansett att det inte ska läggas vikt vid

¹⁰⁹ Tjernberg 2018 a s. 109.

lagstiftarens kännedom. I rättsfallen finns det däremot vissa skillnader exempelvis kan diskuteras på vilket sätt som lagstiftaren känt till uppläggen. I flera av fallen antas lagstiftaren känt till förfarandet genom att Skatteverket och Finansdepartementet torde känt till det. Däremot verkar det inte göra någon skillnad för tillämpningen då trots att lagstiftaren benämnt ett visst upplägg i en SOU, vilket fastställer lagstiftarens kännedom och passivitet, ändock kunnat tillämpa lagen.

Praxis har även varit motsägande när lagstiftningen förändrats på området men lagstiftaren undvikt att täppa igen luckan för ett visst känt förfarande i den tidigare lagstiftningen trots att de haft möjlighet till det. Detta verkar inte heller få någon större vikt vid tillämpningen och förfarandet kan fortfarande strida mot syftet trots att lagstiftaren haft chans att täppa igen på annat vis än genom skatteflyktslagen, exempelvis speciallagstiftning. Detta förefaller gå hand i hand med att oberoende av lagstiftningens uttömmande karaktär på vissa områden, som borde förutsätta att de förfaranden som inte lagstiftats borde vara i enlighet med lagstiftningens syfte, kan förfarandet ändock anses strida mot lagstiftningens syfte.

4.3 Kringgående av 3:12-reglerna

4.3.1 Inledning

Detta förfarande har en koppling till föregående avsnitt i form av att lagstiftaren läge känt till omständigheterna men varit passiva i lagstiftningen. I förarbeten till skatteflyktslagen har det framförts att förfarandet kan strida mot lagens syfte om det går runt exempelvis en generell avdragsregel eller helt undviker en viss beskattning.¹¹⁰ I RÅ 2010 ref 51 hade beskattning enligt reglerna för fåmansbolag uteblivit genom förfarandet. Upplägget innebar att en privatperson undgick beskattning i enlighet med 57 kap genom en kapitalförsäkring. Detta rättsfall är ett av flera rättsfall där kapitalförsäkringar har använts för skatteflykt. Enligt Hultqvist fick Skatteverket kännedom om liknande förfaranden under 90-talet och har sedan dess drivit processer mot sådana upplägg men ännu inte ändrat lagstiftningen.¹¹¹

¹¹⁰ Prop. 1996/97:170 s. 39.

¹¹¹ Hultqvist, A., *En Tättningskommission i stället för genomsyn och skatteflyktslag*, SvSkT 2007:4 s. 233. [cit. Hultqvist 2007]

4.3.2 RÅ 2010 ref 51

Målet gällde en privatperson som i ett försäkringbolag på Bermuda tecknat en kapitalförsäkring varpå kapitalförsäkringen sedan förvärvat ett holdingbolag i Luxemburg. Holdingbolaget förvärvade sedan i sin tur ett luxemburgskt företag (bolag X) som sedan bildade ett svenskt bolag (bolag Y). Privatpersonen var firmatecknare och styrelseledamot i bolag Y. Bolag Y såldes sedan av bolag X till ett externt företag. Medlen tillföll därmed bolag X som indirekt ägdes av privatpersonen genom tecknad kapitalförsäkring och privatpersonen hade därmed inte beskattats för förfarandet. Inte heller beskattades Bolag X för försäljningen enligt luxemburgska lagar. Verksamheten hade i sin helhet innan försäljningen överlåtit till ett nytt aktiebolag som ägdes av privatpersonen. Privatpersonen hade därmed möjlighet att skattefritt åtnjuta den upparbetade vinsten i bolaget som annars skulle beskattas enligt 3:12-reglerna. HFD framförde att en kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag skulle beskattas med reglerna för fåmansföretag och genom att kringgå denna beskattning som därutöver resulterar i utebliven beskattning var att anse strida mot lagens syfte. Därmed ansågs 2 § p. 4 SkfIL uppfyllt och skatteflyktslagen var tillämplig.

4.3.3 Diskussion

HFD gör därmed ett principiellt ställningstagande att kringgående av reglerna i 57 kap IL ska anses strida mot lagstiftningens syfte. Likt HFD 2016 ref 61 undgicks beskattning enligt fåmansbolagsreglerna på ett sätt som inte beskrevs tillåtet i förarbeten till 57 kapitlet IL. Här verkar förarbetena få stor betydelse och täppa igen med hjälp av lagmotiv. Däremot kan det ifrågasättas ifall detta är en tillfredsställande lösning i förhållande till speciallagstiftning som förhindrar kringgående.

4.4 Väsentlig anknytning till skattefrihet

4.4.1 Inledning

De nästkommande fallen berör räntesnurror genom skattebefriade subjekt som därmed undgår dubbelbeskattning. Då domstolen ansåg att den uteblivna beskattningen var en direkt konsekvens av skattereglernas utformning gällande

skattebefriade subjekt kunde det inte anses strida mot lagstiftningens syfte.¹¹² HFD verkar anse att det finns ett naturligt utfall av viss skattelagstiftnings utformning som därav gör att förfaranden som sammanfaller med detta inte kan strida mot syftet. RÅ 2001 ref 79 och RÅ 2007 ref 85 påvisar att den väsentliga anknytningen till skattefrihet avser både kommuner såväl som investmentbolag.

4.4.2 RÅ 2001 ref 79

Förhandsbeskedet gällde en kommunalägd koncern där parterna avsåg genomföra koncerninterna transaktioner. Kommunen ägde ett flertal dotterbolag och ville skapa ytterligare ett bolag för att sedan överlåta samtliga dotterbolag till det nybildade bolaget (NyAB). Överlåtelsen skulle ske med revers. Till kommunen skulle NyAB betala ränta. Finansieringen av räntan skedde genom koncernbidrag från dotterbolagen. Detta skulle slutligen innebära att viss inkomst undgick bolagsskatt på grund av kommunens skattefrihet. SRN ansåg i förhandsavgörandet att de första tre punkterna i 2 § SkfIL var uppfyllda men att syftet i punkt 4 inte kunde anses uppfyllt. SRN framförde att utfallet av förfarandet, skatteeffekten, hade en väsentlig koppling till skattefriheten för kommunen och därav inte kunde strida mot syftet. HFD fastställde SRN:s förhandsavgörande.

4.4.3 RÅ 2007 ref 85

Likt RÅ 2001 ref 79 gällde detta mål ett skattebefriat bolag men i detta fall ett investmentbolag. Tre dotterbolag överläts av dess moderbolag (investmentbolaget) till ett annat helägt dotterbolag. För att finansiera överlåtelsen gjorde moderbolaget ett aktieägartillskott till dotterbolaget som året efter omvandlades till ett lån. Dotterbolaget betalade ränta till moderbolaget efterkommande år tills bolagen sedan fusionerades. Under åren som lånet förelåg kunde investmentbolaget i sin tur kvitta räntan mot avdraget för utdelningen. De båda bolagen fick avdrag och undvek på detta vis att dubbelbeskattas¹¹³.

HFD ansåg att de omständigheter som förelåg väsentligen stämde överens med RÅ 2001 ref 79 och därav bedömdes fallet på samma vis och skatteflyktslagen fanns

¹¹² Ugglå och Carneborn 2015 s. 75.

¹¹³ Hultqvist, A., *Industrivärden-domarna – en analys*, SvSkT 2008:1 s. 61. [cit. Hultqvist 2008]

inte tillämplig då skatteförmånen hade koppling till subjektets (moderbolagets/investmentbolagets) skattefrihet.

4.4.4 Diskussion

På grund av att domstolen ansåg att förfarandet hade en väsentlig koppling till kommunens skattefrihet kunde det inte anses strida mot syftet. Huruvida detta argument även skulle avse investmentsbolag var osäkert men då målen efterliknade varandra i hög grad gick det inte att undvika att de bör föranleda samma utfall. Således har domstolen fastställt att ett förfarande som leder till att beskattning bortfaller inte kan uppfylla den fjärde punkten i skatteflyktslagen om det har väsentlig anknytning till skattefrihet.

4.5 Neutralitet för koncerner

4.5.1 Inledning

Gällande resultatutjämnning för koncerner har lagstiftaren klargjort att avsikten med koncernbidrag är att uppnå neutralitet mellan företag inom en koncern och verksamheter som bedrivs inom ett och samma företag.¹¹⁴ HFD har även tillämpat detta ställningstagande i flera mål.¹¹⁵ Genom dessa ställningstagande och tidigare praxis på området har HFD utvecklat praxis som ger vägledning för när koncernbidrag vid omstruktureringar anses vara i enlighet med lagens syfte. Tonvikten har i HFD:s domskäl legat vid om omstrukturen innebär en intern eller extern försäljning av någon av bolagen i koncernförhållandet. De följande rättsfallen bekräftar omständigheterna och påvisar ett samband i HFD:s argumentation.

4.5.2 HFD 2018 ref 59

Enligt HFD finns det ett syfte att skapa neutralitet mellan koncerner och bolag som har hela verksamheten under ett och samma bolag. Avsikten är på så vis att skattebelastningen inte ska skilja sig för koncerner. På grund av denna neutralitet

¹¹⁴ Se HFD 2018 ref 59

¹¹⁵ Se HFD 2018 ref 59 och HFD 2021 ref 66

finns en möjlighet för bolag inom koncerner att få avdrag på koncernbidrag till andra helägda bolag inom koncernen enligt 35 kap IL.

Ett bolag (bolag Y) ägde tillsammans med ett annat bolag (bolag Z) alla aktier i ett tredje bolag (bolag X). Bolag Y ägde 67 procent av andelarna. Bolag X ägde i sin tur bolag Å i sin helhet. Bolagen avsåg göra en omstrukturering inom koncernen som resulterar i att bolag Y ägde mer än 90 procent av bolag X och även 65 procent av bolag Å. Bolag Z skulle äga resterande andelar. Det innebar att koncernförhållandet mellan bolag X och bolag Å inte skulle uppfylla rekvisiten för avdrag vid koncernbidrag efter omstruktureringen.

Till saken hör även att bolag Å hade ett underskott som avsågs utnyttjas inom koncernen. Genom tillskott från bolag Y alternativt utdelning från bolag Å skulle bolag X ge koncernbidrag till bolag Å. Sammanfattningsvis kom underskottet att flyttas från bolag Å till bolag X.

Enligt HFD var förflyttningen av medel mellan de två bolagen inte i sig problematiken utan att det var inför en omstrukturering där de senare inte skulle kunna lämna koncernbidrag med avdragsrätt. Då syftet med 35 kap IL var att skapa neutralitet inom koncerner och att omstruktureringen innebar att de båda bolagen fortsättningsvis skulle ingå i samma koncern kunde inte skatteflyktslagen anses tillämplig.

Ett av justitieråden var skiljaktig i målet, justitierådet Gäverth. Gäverth påpekade att förarbetena till 35 kap IL påtalade att resultatutjämnningen inom koncerner inte ska gå längre än att det ger samma resultat som vid ett enda bolag. Det ska alltså inte vara förmånligare när verksamheten sker i en koncern. Då det inte skulle vara möjligt för de båda bolagen att ge koncernbidrag efter omstruktureringen ansåg Gäverth att det stred mot lagstiftningens syfte.

4.5.3 HFD 2021 ref 66

I målet begärde ett moderbolag (Bolag X) förhandsbesked gällande koncernbidrag. Bolag X hade ett stort underskott sedan innan bolaget förvärvade alla andelar i dotterbolaget Y. Moderbolaget X ägde även dotterbolaget Z till 55 procent, resterande 45 procent ägdes av ett koncernexternt företag. Moderbolaget avsåg göra

en omstrukturering och ville då utnyttja underskottet. Samtliga företag ingick i samma koncern både före och efter omstruktureringen. Förfarandet skulle därför slutligen innebära att det sparade underskottet inte i någon del omfattas av koncernbidragsspärren för underskottsföretag i kap 35 och 40 IL. Förfarandet innebar att två företag, bolag X och Z, som egentligen inte skulle kunna resultatutjämna eftersom de enligt SRN inte kan framstå som en och samma skattskyldig, ändå uppnådde resultatutjämning. SRN ansåg därav att skatteflyktslagen var tillämplig då det stod i strid med lagstiftningens syfte.

I skälen till HFD:s avgörande hänvisas det till det tidigare rättsfallet HFD 2018 ref 59 (se ovan) där en koncernintern omstrukturering skulle genomföras. Bolagen avsåg utnyttja underskottet i ett bolag innan genomförandet då omstruktureringen medförde att koncernbidragsrätten upphörde. Förfarandet kunde inte vägras med hjälp av skatteflyktslagen då det inte skedde en extern avyttring. Bakgrunden var att syftet med reglerna om koncernbidrag var att utjämna resultatet inom en och samma koncern. Vidare hänvisas det till både RÅ 1989 ref 31 och RÅ 2000 ref 21 II där förflyttningen av underskottet inom koncernen skedde före en koncernextern omstrukturering och där skatteflyktslagen ansågs tillämplig på förfarandet till följd av att det stod i strid med lagstiftningens syfte.

4.5.4 Diskussion

Det finns en klar och tydlig tråd i HFD:s argumentation i de ovan nämnda rättsfallen. När resultatutjämning kan göras med företag utanför en koncern står det i strid med lagstiftningens syfte på grund av att de inte ses som ett enda skattesubjekt. Detta syfte beskrivs tydligt i förarbeten till koncernbidragsreglerna. HFD har kunnat påvisa en praxis som följer prejudikatbundenhet men som även går att förutse utifrån skatteflyktslagen. Att syftet framgår av förarbetena gör det även enklare att tillämpa på förfarandet och förutse skattekonsekvenser för bolag inom koncerner som avser göra omstruktureringar. Däremot går det inte att helt bortse från Gäverths argumentation i HFD 2018 ref 59 där han poängterar att det inte ska vara förmånligare att ingå i en koncern utan endast skapa neutralitet. Frågan är därför om praxis talar emot förarbetena eller om de ändå är förenliga.

4.6 Definitiva skattelättnader genom underprisöverlåtelse

4.6.1 Inledning

I 23 kap IL framgår hur beskattningen ska ske av underprisöverlåtelse. Det generella syftet bakom lagarna är att omstruktureringar ska vara möjliga utan direkta skattekonsekvenser i form av uttagsbeskattning. Det understryks dock i propositionen (prop. 1998/99:15) att syftet inte är att ge definitiva skattelättnader. Snarare handlar det om att senarelägga beskattningen.¹¹⁶ I förarbetena framförs att regleringen för underprisöverlåtelse är utformad för att motverka transaktioner vars syfte är att uppnå obefogade skattefördelar. Det poängteras däremot att detta inte betyder att skatteflyktslagen inte kan bli tillämplig.¹¹⁷ Dessa omständigheter har även påvisats i ett antal rättsfall där skatteflyktslagen har kunnat tillämpas på förfaranden som avser underprisöverlåtelse. RÅ 2009 not 86 och RÅ 2009 not 88 visar ett ställningstagande från HFD som understryker lagstiftarens konstaterande i förarbetena. Argumentationen i HFD 2012 ref 58 följer inte de tidigare rättsfallen trots liknande omständigheter och skatteflyktslagen har i det fall inte kunnat tillämpas. Således leder de nämnda rättsfallen till en något oklar praxis kring underprisöverlåtelse.

4.6.2 RÅ 2009 not 86

Förhandsbeskedet gällde en koncern där moderbolaget Y ville överlåta dotterbolaget Z till ett annat dotterbolag (X). Överlåtelser skulle bli skattefria för Y eftersom det rörde sig om näringsbetingade andelar. Däremot skulle aktierna i bolag Z bli lagertillgångar i bolag X till följd av att X bedrev handel med fastigheter och bolag Z bedrev fastighetsförvaltning. Sedan skulle bolag Z och X bilda flera handelsbolag där Z succesivt skulle överlåta fastigheterna till dess skattemässiga värde och därmed undvika uttagsbeskattning. Bolagens andelar i handelsbolagen skulle sedan avyttras koncernexternt till marknadspris. Frågan kring skatteflyktslagens tillämpning gällde 23 kap IL för underprisöverlåtelse. HFD framhöll att regleringen i 23 kap IL hade till syfte att underlätta omstruktureringar utan att skattekonsekvenser uppkommer men att den inte har avsett att bidra till definitiva skattelättnader. Det framgick även i propositionen till lagen (prop.

¹¹⁶ Prop. 1998/99:15 s. 1.

¹¹⁷ Prop. 1998/99:15 s. 146 f.

1998/99:15) att lagen avsett motverka sådana skattelättnader. Slutligen framfördes att det resultat som uppnås med förfarandet, det vill säga ett skattemässigt nollresultat, inte är förenligt med syftet i 23 kap IL. På grund av detta ansågs skatteflyktslagen vara tillämplig.

4.6.3 RÅ 2009 not 88

På ett liknande sätt som i RÅ 2009 not 86 gjorde en delvis nederländsk koncern överlåtelser och omstruktureringar inom koncernen med handelsbolag och fastighetsförvaltande bolag. Överlåtelserna gjordes till ett bolag inom koncernen vars underskott var koncernbidragsspärrat vilket innebar att överlåtelserna till underpris kunde kvittas mot underskottet. Förfarandet skedde på ett sådant vis att det framstod meningslöst att göra såvida det inte var för den definitiva skattelättnaden. Förfarandet kunde därav ske på ett alternativt sätt. Då reglerna i 23 kap IL inte är avsedda att leda till definitiva skattelättnader så ansågs förfarandet enligt HFD strida mot syftet och skatteflyktslagen kunde tillämpas.

4.6.4 HFD 2012 ref 58

En ekonomisk förening (föreningen) ägde samtliga aktier i ett bolag (bolag A). För föreningen ansågs aktierna vara lagertillgångar vilket resulterade i att utdelningen är skattepliktig på aktierna. Samtidigt ägde den ekonomiska föreningen, tillsammans med ett annat bolag inom samma koncern, samtliga aktier i ett annat bolag (bolag B). Aktierna i bolag B ansågs däremot vara kapitaltillgångar och därmed var utdelningen skattefri. Differentieringen mellan hur utdelningen av de båda bolagen behandlas i föreningen innebar att bolag A inte kunde medges avdrag för koncernbidrag till systerbolaget bolag B.

Bolag A ägde flera fordringar utställda på andra koncernbolag men ägde även fyra dotterbolag. Koncernen avsåg göra en omstrukturering där bolag A skulle göra en underprisöverlåtelse på alla dess tillgångar och skulder till bolag B alternativt alla aktier i bolag A:s dotterbolag. Detta kom enligt HFD att resultera i att utdelningarna från dotterbolagen till bolag B senare skulle bli skattefria vid utdelning till föreningen. Om förfarandet inte skett skulle dessa utdelningar, som istället gått genom bolag A, inte vara skattefria. HFD ansåg att förfarandet kan ske på grund av 23 kap IL:s utformning eftersom förfarandet inte utlöste utdelningsbeskattning av

föreningen. Det skulle heller inte efterföljas av en extern försäljning. Av den orsaken kunde inte förfarandet anses strida mot lagstiftningens syfte.

4.6.5 Diskussion

De förevarande fallen påvisar ett ställningstagande från HFD att definitiva skattelättnader i detta fall anses strida mot lagstiftningens syfte. Detta framgår tydligt ur förarbetena till 23 kap IL. Däremot kunde skatteflyktslagen inte tillämpas i HFD 2012 ref 58 då det ansågs vara en direkt följd av lagen. Vad en direkt följd av lagen innebär för HFD är oklart. Likt föregående fall hade beskattning undvikits som en del av förfarandet och inneburit en definitiv skattelättnad. Frågan som uppstår blir därför vad som skiljer rättsfallen åt. Möjligen är upplevs förfarandet i HFD 2012 ref 58 inte lika onaturligt som de tidigare fallen och därav anses vara en direkt följd av lagstiftningen. Det hade däremot varit önskvärt att HFD utvecklande domskälen.

Holstad diskuterar HFD 2012 ref 58 i ljuset av de tidigare målen. Han hävdar att det är ett flertal faktorer som spelar in. Både att förfarandet inte ansågs lika konstlat som de tidigare målen då de haft ett viss affärsmässigt motiv och att bolagen i de tidigare målen inte haft uppsåt att driva verksamheten vidare i handelsbolagen.¹¹⁸

4.7 Sammanfattning

Tjernberg påstår att HFD inte genom praxis kunnat skapa vägledning för att klargöra i denna osäkerhet trots att flera akademiker påstår att HFD delegerats normgivningen för generalklausulen. Detta kan bero på ett flertal anledningar. Antingen har de fall som uppkommit varit så komplexa att de inte går att applicera någon generell princip som är vägledande för kommande fall eller så avser HFD inte att utveckla normgivningen.¹¹⁹

Sammantaget resulterar praxis i flera slutsatser kring skatteflyktslagens tillämpning men lämnar även vissa delar obesvarade och diffusa. Flertalet av argumenten i domsluten förklaras inte tillräckligt tillfredsställande för att kunna dra generella slutsatser. På andra områden definierar praxis vad syftet är med lagstiftningen.

¹¹⁸ Holstad, P., *Skatteflyktslagen och underprisöverlåtelser*, Skattennytt 2013, s. 560.

¹¹⁹ Tjernberg 2018 a s. 104 f.

5 Alternativa lösningar

5.1 Inledning

Det kan finnas en poäng med att skatteflyktslagstiftningen förhåller sig oklar. Oklarheten kan bidra till att de skattskyldiga inte vågar söka luckor i lagstiftningen som leder till lösningar som inte anses vara eftertraktade. Samtidigt kan lagstiftningen anses strida mot grundläggande rättsprinciper och därmed inte anses tillåten inom den svenska lagstiftningen. Det finns därför underlag för att utsöka en annan lösning för att motverka skatteflykt.

5.2 Tätningskommission

Hultqvist är en stark förespråkare för legalitetsprincipens framstående roll i svensk rätt och menar att den svenska skatteflyktslagstiftningen bortser från legalitetsprincipen och har urholkat rättstillämpningen.¹²⁰ Hultqvist anser att de luckor som finns i lagen är ett problem för lagstiftaren och således inte något som HFD har till uppgift att lösa. Han anser att det tydligt konstaterats av HFD att de inte har till uppgift att täppa igen luckorna i lagstiftningen. Vidare anser därför Hultqvist att det finns mer effektiva sätt att täppa igen luckorna och föreslår en tätningskommission.¹²¹

Hultqvist påstår att han, tillsammans med Bergström, anser att det är omöjligt att utvärdera när generalklausulen i 2 § SkfIL ska tillämpas – förutom när lagstiftaren utövat lagstiftningspassivitet. Till skillnad från Bergström anser inte Hultqvist att någon ytterligare praxis på området skulle göra det lättare då han inte finner någon juridisk metod för att bestämma lagstiftningens syfte. Hultqvist ifrågasätter om avsikten är att efterlikna det engelska och amerikanska rättssystemen där ändamålet är att avskräckas från att utnyttja skattelagstiftningen.¹²²

¹²⁰ Hultqvist 2007 s. 232.

¹²¹ Hultqvist 2008 s. 65.

¹²² Hultqvist 2007 s. 231 f.

Hultqvist påpekar även den problematik som uppmärksammandes redan på 90-talet gällande upplägg med kapitalförsäkringar. Efter uppmärksammandet har ingen förändring skett i lagstiftningen. Istället driver Skatteverket flera kostsamma processer mot dessa upplägg (se exempel RÅ 2010 ref 51). Alternativet är att luckan täpps igen så fort lagstiftaren fått reda på omständigheterna för att motverka dessa processer och skapa en effektiv lagstiftning.¹²³ Han menar sedan att det finns ett undantag för riksdagen att tillämpa lagstiftningen retroaktivt så länge det finns en riksdagsskrivelse så kan lagstiftningen tillämpas från skrivelsens tillkännagivande. Förslagsvis menar Hultqvist att Finansdepartementet bör tillskriva en grupp denna uppgift att se till luckorna i skattelagstiftningen och ge förslag på åtgärder – s.k. Tätningskommissionen. Detta skulle då resultera i ett förutsägbart lagstiftande, som inte strider mot legalitetsprincipen, och en lösning på problematiken.¹²⁴

5.3 Praxismetoden

Enligt Rosander finns det ytterligare sätt för domstolen att angripa skatteflykt, genom att döma utan lagstöd. Detta görs i länder där domstolen tillåts en friare roll och kan göra analoga tolkningar direkt utifrån lagen utan att använda en särskild lag som skatteflyktslagen. Metoden etableras genom att domstolen utvecklar en speciell lagtolkning med kriterier för när den ska tillämpas. Liknande uppfattningar har florerat i andra nordiska länder men är omdiskuterade. Till skillnad från i den svenska domstolen ska de norska domstolarna även skapa lag vilket därför ter sig något mer naturligt till en praxismetod. Här påstås även att legalitetsprincipen inte försummas då praxismetoden tillämpas tillsammans med skattelagstiftning. Däremot kan denna metod i flera fall kritiseras för öka effektiviteten till bekostnad av rättssäkerheten. Preciseringsen i praxis kan dock öka förutsägbarheten men en viss osäkerhet kommer oavsett att kvarstå. Effektiviteten uppstår av den fria tolkning som domstolen får och inbringar flexibilitet.¹²⁵

¹²³ Ibid s. 233.

¹²⁴ Ibid s. 233 ff.

¹²⁵ Rosander 2007 s. 48 ff.

5.4 Diskussion

Det finns flera akademiker inom området för skatterätt som inte finner någon systematisk metod vid uttydande av skatteflyktslagen, däribland Bergström¹²⁶, Hultqvist¹²⁷ och Von Bahr¹²⁸. Lösningen på detta är däremot inte självklar. De alternativa lösningar som presenteras ovan kan inte tillfredsställa både behovet av rättssäkerhet och effektivitet mot skatteflykt. Det blir snarare en avvägning av de båda. Hultqvist anser att avvägningen ska vara helt i linje med legalitetsprincipen till bekostnad av att lagen inte kan tillämpas på de upplägg som först kommer till lagstiftarens kännedom. Praxismetoden lägger mer vikt vid effektivitet och flexibilitet än rättssäkerhet.

¹²⁶ Bergström, S., *A14 tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt 2002 s. 292.

¹²⁷ Hultqvist 2016 s. 738.

¹²⁸ Von Bahr 2007 s. 738.

6 Analys

6.1 Inledning

Det finns flera omständigheter kring skatteflyktslagens tillämplighet med hänsyn till fjärde punkten 2 § som inte går att besvara med sedvanliga rättsmetoder. Det framförs av förarbetena till skatteflyktslagen att utgångspunkten för att besvara lagstiftningens syfte är lagens uttryckliga lydelse och senare allmänna bestämmelser om exempelvis avdrag. När syftet inte kan uttolkas på detta vis ska förarbeten vara vägledande och likaså praxis (dock i olika uträkning).

6.2 Resultat

Skatteflyktslagens generalklausul har påvisats vara tillämplig vid en mängd olika skatterättsliga förfaranden. De första tre punkterna i 2 § SkfIL är förhållandevis oproblematiska. Oklarheterna i den fjärde punkten, att avgöra lagstiftningens syfte, är förmodligen medvetet lagstiftade men ökar osäkerheten med generalklausuler ytterligare. Även i praxis finns det en del obesvarade frågor om lagens tillämpning. I vissa fall har domstolen inte dömt i led med tidigare praxis med liknande omständigheter. I andra fall har de utvecklat deras argumentation och tydliggjort för när fjärde punkten ska tillämpas. Således återstår därför frågor kring när skatteflyktslagen är tillämplig vid vissa förfaranden och det finns ett behov av förtydligande. Exempel på detta är domskälen i HFD 2012 ref 58 där det framförs att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas på grund av lagens utformning. Vad detta innebär förklaras inte. En slutsats som finns nära till hands skulle därför kunna vara att varje upplägg är en konsekvens av lagens utformning eftersom de är lagenliga. Detta går emellertid inte att konstatera utan det verkar snarare vara en fråga om ett mer naturligt upplägg än ett konstlat. Enligt Tjernberg går det inte att utesluta att HFD inte anser det som sin uppgift att bilda prejudikat som går att dra generella principer från. I stället kan det vara så att de endast använder skatteflyktslagen för att bedöma utifrån det enskilda fallet.¹²⁹

¹²⁹ Tjernberg 2018 b s. 807.

Generalklausulens vaghet kan enligt vissa bidra till ett mer effektivt sätt att motverka skatteflykt. Detta vägs mot rättssäkerheten i en förutsägbar lagstiftning. Framförallt Hultqvist har riktat kritik mot skatteflyktslagen och anser att legalitetsprincipen som princip för rättssäkerhet ska beaktas i större utsträckning.

Legalitetsprincipens roll i svensk skatterätt är i flera hänseenden omdiskuterad. I flera fall framförs att rättssystemet möjligen är på väg ifrån principen eller delar av principen. Däremot är den svår att bortse från då den delvis finner stöd i RF och är väsentlig för enskildas rättigheter. Att det inte kan påföras någon skatt utan lag torde oundvikligen vara en rättsprincip som eftersträvas både från lagstiftarens och domstolens sida.

Föreskriftskravet förutsätter att det ska finnas föreskrifter för att beskattning ska ske. Skatteflykt är upplägg som inte omfattas av skattelagarna i IL. När det gäller skatteflykt påförs uppläggen beskattning trots att det inte omfattas av IL. Detta kan i viss mån anses strida mot föreskriftskravet. Däremot omfattas uppläggen av skatteflyktslagen som beskriver att uppläggen genom en analog tolkning ska påföras en viss beskattning. Därför kan den skattskyldige i någon omfattning förutse att förfarandet omfattas av skatteflyktslagen och därefter beskattas utefter IL. Eftersom en analog tolkning ska göras enligt lagstiftaren blir det följaktligen enkelt att konstatera att skatteflyktslagen strider mot legalitetsprincipens analogiförbud.

Bestämmdhetskravet har för avsikt att se till att lagstiftningen är tillräckligt precis. Den motsäger sig generellt generalklausuler i sin helhet men även oklara rekvisit. Skatteflyktslagens andra paragraf kan i fler hänseende anses vara oklar och torde således gå emot kravet på bestämdhet. Detta leder till att förutsägbarheten i lagstiftningen minskar. Hultqvist beskriver att det däremot är svårt att göra lagen så preciserad att det framgår vad som ska anses rätt eller fel¹³⁰. Precisionen vägs återigen mot effektiviteten. När det gäller skatteflyktslagstiftningen verkar avvägningen medfört en opreciserad lagstiftning och kravet på bestämdhet enligt legalitetsprincipen bedöms inte vara av lika stor vikt.

¹³⁰ Hultqvist 2016 s. 735.

Möjligen vill lagstiftaren skapa en något mer oförutsägbar miljö för att på så vis motverka skatteflykt i ett preventivt syfte. Skulle lagen vara så förutsägbar skulle syftet med den eventuellt försvinna eftersom kringgående av även denna lag skulle vara sannolik. Opreciserad lagstiftning kan däremot i sin tur leda till att fler processer genomförs för att utröna lagens tillämpning. Detta bekräftas av flera förhandsavgöranden. Dock torde detta inte vara obefogat. Trots flera avgöranden av liknande omständigheter kan det inte alltid utrönas en generell princip.

Trots viss konstaterad stridighet med legalitetsprincipen vars största ändamål är att skapa förutsägbarhet kan lagen i viss mån bli mer förutsägbar genom att analysera skatteflyktmål. Förutsägbarheten i lagstiftningen kan i vissa fall klarna genom att läsa HFD:s argumentation i skatteflyktmål och förhandsavgöranden. Däremot motsäger vissa mål varandra trots liknande förutsättningar. Lagstiftarens kännedom om förfarandet har i fler fall påståtts vara av vikt vid bedömningen om skatteflyktslagen ska vara tillämplig. I senare fall har HFD ansett att det inte ska vara ett hinder för skatteflyktslagens tillämpning. Domstolen har ingen prejudikatbundenhet men motsägande prejudikat kan få en negativ påverkan på osäkerheten. Det kan dock vara så att HFD har avsikten att ändra tidigare prejudikat. Det finns en naturlig följd i att förfaranden blir tillkännagivna hos Skatteverket och sedan borde bli kända för Finansdepartementet och lagstiftaren. Många förfarande torde därför förhållandevis fort bli kända av berörda myndigheter och lagstiftaren. Hur detta ska hanteras verkar inte vara klart för vare sig lagstiftare eller domstol. Hultqvist anser att denna problematik ska besvaras genom att lagstiftaren gör ändringar i lagen så fort de fått kännedom om förfarandet¹³¹. En beskrivande anekdot från Hultqvist är att det inte går att förutse när det finns en läcka och ringa rörmokaren innan det hänt men att ”...*det är en viss skillnad om rörmokaren kommer idag, i morgon eller om tio år*”¹³². Denna anekdot beskriver hur svårt det är för lagstiftaren att på förhand se de luckor som finns i lagstiftningen tills de faktiskt utnyttjas av skattskyldiga men att det finns en skillnad i hur och när lagstiftaren väljer att täppa igen luckan.

¹³¹ Hultqvist 2007 s. 233.

¹³² Ibid s. 233.

Lagstiftaren kan inte förutse alla upplägg samtidigt som de vill skapa ett fullständigt regelverk utan luckor enligt Tjernberg. Vid lagstiftandet försöker lagstiftarna förutse så många situationer som möjligt men poängterar ofta i förarbeten att det finns upplägg som inte går att förutse och att dessa bör gå att angripa med skatteflyktlagen. Självfallet hade de annars utformat lagstiftningen för att angripa detta om det hade gått att förutse.¹³³

Oklarheten om lagstiftarens kännedom beaktas av HFD innebär ännu ett osäkert moment i ett redan osäkert tillämplighetsområde. Praxis skiljer sig åt och HFD har varit inkonsekventa gällande detta faktum. Det går inte att uttyda någon generell slutsats kring hur tillämpningen påverkas av att lagstiftningen förändrats men lagstiftaren har ändå inte valt att täppa igen en känd lucka genom lagstiftning i IL. Detta skulle kunna tolkas som ett därmed accepterat förfarande alternativt att det även fortsättningsvis ska angripas med skatteflyktlagen. Detta har inte fått någon ytterligare förklaring från HFD men de har däremot genom några av dessa rättsfall kunnat skapa viss tydlighet vid kringgående av 57 kap IL om beskattning av fåmansbolag.

Gällande kringgående av fåmansbolagsbeskattning har HFD i bland annat RÅ 2010 ref 51 och HFD 2016 ref 61 gjort ett ställningstagande att det ska anses strida mot lagstiftningens syfte då de helt undgår beskattning av reglerna. Detta ställningstagande framstår som en konsekvens av att det i förarbetena till skatteflyktlagen sägs att generella regler ska ligga till grund för bedömningen av lagstiftningens syfte. En generell bedömning bör antagningsvis vara att fåmansbolag inte kan undgå beskattning enligt fåmansbolagsreglerna. Dessa regler har till syfte att beskattning av arbetsinkomster inte ska kunna beskattas i kapital i sin helhet.

Likt ställningstagandet för kringgående av 57 kap IL har HFD i praxis följt tidigare prejudikat när undgående av beskattning har en väsentlig koppling till subjekts skattefrihet. Förutsägbarheten i dessa förfaranden har ökat genom att konstatera dessa omständigheter och skapa ett principiellt ställningstagande från HFD:s sida.

¹³³ Tjernberg 2018 a s. 105.

Argumentationen från HFD påvisar ett samband även när det gäller koncernbidrag mellan koncernbolag inför omstrukturering. Från förarbeten kan syftet uttydas – att skapa neutralitet i beskattningen mellan koncerner och verksamheter som drivs inom ett och samma bolag. Koncerner ska i detta hänseende anses vara ett enda skattesubjekt. Med denna bakgrund har HFD genom praxis lagt vikt vid huruvida koncernbolagen kommer ingå i samma koncern efter omstruktureringen, det vill säga om de kan ses som ett enda skattesubjekt. Har denna fråga besvarats jakande, oavsett om de uppfyller rekvisiten för avdragsgilla koncernbidrag, har det inte ansetts strida mot lagstiftningens syfte. Skulle de däremot inte ingå i samma koncern utan kunna använda underskottet för att resultatutjämna i en annan koncern eller mot framtida vinster har det i stället ansetts strida mot lagstiftningens syfte. Trots en klar praxis på området kan det ifrågasättas om detta leder till en mer förmånlig beskattning för koncerner och därmed inte uppnår syftet med neutralitet. Detta på grund av att resultatutjämning kan ske utan att koncernbolagen kommer uppfylla rekvisiten för en sådan resultatutjämning efter omstruktureringen. Oavsett skapar det en förutsägbarhet i skatteflyktslagens tillämpning på detta område och ett klart syfte har presenterats.

När det gäller underprisöverlåtelser har inte argumentationen från HFD ett lika tillfredsställande sammanhang som för tidigare nämnda områden. I de tidigare rättsfallen verkade HFD göra en enhetlig bedömning. I rättsfallen från 2009 (RÅ 2009 not 86 och RÅ 2009 not 88) bedömer HFD att definitiva skattelättnader där ett led faller bort i beskattningen inte överensstämmer med lagens syfte. Sådantillvida syftet med lagstiftningen är att underlätta omstruktureringar och förskjuta beskattningen till ett senare tillfälle. I HFD 2012 ref 58, ett mål med liknande omständigheter som de tidigare rättsfallen, ansåg HFD att förfarandet snarare vara en direkt följd av lagens utformning trots en definitiv skattelättnad. Var skillnaden mellan de tre fallen ligger förblir obesvarad. Det går däremot att spekulera i om upplägget ansågs mindre konstlat än de tidigare fallen och därmed vid en subjektiv bedömning i enlighet med generalklausulen inte ansågs strida mot syftet. I vilket fall ger det föga svar på om framtida bedömningar av liknande upplägg kommer att omfattas av skatteflyktslagens bestämmelser.

6.3 Diskussion

HFD ger således svar på några av de frågor som uppkommit kring när 2 § p. 4 SkfLL tillämpas. Fullständig praxis på samtliga områden som inte går emot tidigare prejudikat är mycket osannolik av olika anledningar. Delvis för att effektiviteten av lagstiftningen ska vägas mot förutsägbarheten och delvis för att det inte verkar vara något som HFD eftersträvar. Att precisera lagstiftningen är HFD:s uppgift men att skapa förutsägbarhet i något som lagstiftaren avsett vara något oförutsägbart är varken effektivt eller åtråvärt. Effektivitet och förutsägbarhet i ljuset av legalitetsprincipen anses på flera plan oförenliga och motstridiga. De alternativa lösningarna skulle antingen innebära en ökad effektivitet men minskad förutsägbarhet eller omvänt.

7 Slutsats

Vid studier på ämnet om skatteflykt finner man sig delad mellan en förutsägbar lagstiftning som sammanfaller med legalitetsprincipens delområden och en lagstiftning som ämnar att vara osäker för att få ett effektivt och tillfredsställande resultat. Lagstiftningen lämnar rum för en subjektiv tolkning av vad som är rätt eller fel trots att subjektivitet i sig inte är särskilt välkommet inom skatterätten liksom straffrätten. Legalitetsprincipen som rättsprincip har ett värde för tilliten till rättssystemet men bidrar till en stel lagstiftning som inte går att anpassa till de nya skatteflyktsförfaranden som uppdragas. Samtidigt upplevs principerna om att beskattning inte kan ske utan föreskrifter som något självklara för ett tillförlitligt rättssystem.

Frågan om lagstiftaren genom lagen om skatteflykt kan täppa igen de luckor som lämnats i skattelagstiftningen och därmed uppnå den effektivitet som förespråkas går inte att besvara fullt ut. Den lagstiftning som finns är inte helt tillfredsställande och förfaranden som undgår beskattning och upplevs konstlade skaver trots dess laglighet. Den avvägning som görs kan därför resultera i ett varken effektivt eller rättssäkert rättstillämpande.

När skatteflyktslagen tillämpas går till viss del att besvara. Genom att studera förevarande rättsfall återfinns i några fall en generaliserbar prejudikatbildning, exempelvis gällande koncernbidrag inför en omstrukturering. Däremot när det gäller mål som rör lagstiftarens kännedom och lagstiftningspassivitet lämnas utrymme både för en tolkning att förfarandet accepteras men också att det inte hindrar att skatteflyktslagen tillämpas.

Slutsatsen är således att det finns en problematik i att skatteflyktslagen inte är förutsägbar, varken för rättsutövare eller enskilda. Det finns däremot en förståelse bakom varför lagen är utformad på detta vis och varför en avvägning krävs oavsett metod som används för att angripa skatteflykt. Avvägningen kan emellertid förefalla vara svår att avgöra men handlar till en del om hur stark tilltron till

legalitetsprincipen som rättssäkerhetsprincip är. Avvägningen blir fortsättningsvis en fråga för den juridiska diskussionen och kanske även en politisk sådan.

I den bästa av två världar skulle legalitetsprincipen fullständigt stämma överens med skatteflyktslagen utan att påverka dess effektivitet. Genom en mer utvecklad EU-rättslig reglering kan förhoppningsvis skatteflykt komma att tas upp för ytterligare diskussion. Möjligen kan fler alternativa lösningar eller komplement leda till att en samhällseffektiv metod mot skatteflykt presenteras. Skulle det ändå vara så att skatteflyktslagen, i sin lydelse, bäst stämmer in på kriteriet skulle förslagsvis en mer överensstämmande praxis på området vara eftertraktad. Följaktligen skulle ett förtydligande om HFD:s roll i en generaliserbar prejudikatbildning vara närbelägen. Diskussionen kring lagen verkar i alla fall inte få sitt slut inom en alltför snar framtid.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Sverige

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

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

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

Prop. 1998/99:15 Omstrukturering och beskattning

Europeiska unionen

Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2015

Litteratur

Bergström, S., *A14 tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt 2001 s. 339.

Bergström, S., *A14 tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt 2002, s. 292.

Croneberg, R., *Att motverka skatteflykt : en komparativ studie av generella åtgärder mot skatteflykt i Sverige och Danmark i ljuset av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk*, Lund University; Faculty of Law, 2021 [cit. Croneberg 2021]

Hilling, M., *Skatteavtal och generalklausuler : ett komparativt perspektiv*, uppl. 1., Stockholm, Wolters Kluwer, 2016 [cit. Hilling 2016]

Holstad, P., *Skatteflyktslagen och underprisöverlåtelser*, Skattenytt 2013, s. 548.

- Hultqvist, A., *En Tättningskommission i stället för genomsyn och skatteflyktslag*, SvSkT 2007:4 s. 229. [cit. Hultqvist 2007]
- Hultqvist, A., *Industrivärden-domarna – en analys*, SvSkT 2008:1 s. 60. [cit. Hultqvist 2008]
- Hultqvist, A., *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt 2016 s. 730. [cit. Hultqvist 2016]
- Hultqvist, A., *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSkT 2005:5 s. 302. [cit. Hultqvist 2005]
- Kleineman, J., *Juridisk metodlära* (red. Nääv & Zamboni), uppl. 2., Lund, Studentlitteratur AB, 2018.
- Lodin, S-O., Lindencrona, G., Meltz, P., Silfverberg, C., Simon-Almendal, T. och Persson Österman, R., *Inkomstskatt del 2*, uppl. 18., Lund, Studentlitteratur AB, 2021 [cit. Lodin et al. 2021]
- Melz, P., Hultqvist, A. och Pålsson, R., *Skattelagstiftning : att lagstifta om skatt*, uppl. 1., Stockholm, Nordstedts juridik, 2014.
- Pålsson, R., *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt 2014 s. 554.
- Rosander, U., *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping International Business School, Jönköping University, 2007 [cit. Rosander 2007]
- Tikka, Kari S., *Om principer vid tolkningen av skattelag*, Skattenytt 2004 s. 656. [cit. Tikka 2004]
- Tjernberg, M., och Neway Herrman, J., *Regeringsrätten och skatteflyktslagen - mönster eller monster?* Skattenytt 2011 s. 158.
- Tjernberg, M., *Skatteflyktslagen och HFD x 2 - 3:12 respektive koncernbidragsreglerna*, Skattenytt 2018 s. 807. [cit. Tjernberg 2018 b]
- Tjernberg, M., *Skatterättslig Tolkning*, uppl. 1., Uppsala, Iustus Förlag, 2018 [cit. Tjernberg 2018 a]

Uggla, C-M. och Carneborn, C., *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, uppl. 1., Stockholm, Wolters Kluwer, 2015 [cit. Uggla och Carneborn 2015]

Von Bahr, S., *Skatteflykt i EG-rättslig belysning*, Skattenytt 2007, s. 644. [cit. Von Bahr 2007]

Internetkällor

Aronsson, C., *Schweiziska HSBCs kontor söks igenom*, Sveriges Radio, 2015, <<https://sverigesradio.se/artikel/6096817>>, [Hämtad 27 mars 2023]

Europaparlamentet, *Skattepolitik: Så vill EU förhindra skattebedrägeri och skatteflykt*, Europaparlamentets hemsida 2021, <<https://www.europarl.europa.eu/news/sv/headlines/economy/20210415STO02118/skattepolitik-sa-vill-eu-forhindra-skattebedrageri-och-skatteflykt>>, [Hämtad 27 mars 2023]

Holstad, P., Lagkommentar, Lag (1995:575) mot skatteflykt 1 §, Karnov (JUNO), [Hämtad 20 maj 2023] [cit. Holstad lagkommentar 1 § SkfIL]

Milder, J. och Muntau, M., *Stort internationellt genomslag för avslöjande om skatteplanering*, Sveriges Radio 2014, <<https://sverigesradio.se/artikel/6011594>>, [Hämtad 27 mars 2023]

Nylander, J. och Muntau, M., *Stort internationellt genomslag för avslöjande om skatteplanering*, Sveriges radio 2014, <<https://sverigesradio.se/artikel/6011594>>, [Hämtad 14 april 2023]

OECD, *Glossary of Tax Terms*, OECD:s hemsida, <<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>>, [Hämtad 14 april 2023]

Skatterättsnämnden, *Om förhandsavgöranden*, Skatterättsnämndens hemsida, <<https://skatterattsnamnden.se/omforhandsbesked.4.7f2824581614cb16651200.html>>, [Hämtad 9 maj 2023]

Rättsfallsförteckning

Sverige

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1989 ref 31

RÅ 1989 ref 83

RÅ 1995 ref 84

RÅ 2000 ref 21 I

RÅ 2000 ref 21 II

RÅ 2001 ref 66

RÅ 2001 ref 79

RÅ 2007 ref 85

RÅ 2009 ref 31

RÅ 2009 not 86

RÅ 2009 not 88

RÅ 2010 ref 51

HFD 2012 ref 58

HFD 2016 ref 61

HFD 2018 ref 59

HFD 2021 ref 66

