

# Väsentlig skatteförmån

**Rekvisitets innebörd och dess förhållande  
till den skatterättsliga legalitetsprincipen**

Christian Glansén Andersson

Kandidatuppsats i handelsrätt

Handledare: Christian Schwartz

HARH13

VT21



LUNDS UNIVERSITET  
Ekonomihögskolan

# Innehållsförteckning

<b>FÖRKORTNINGAR</b> .....	<b>1</b>
<b>INLEDNING</b> .....	<b>2</b>
1.1    BAKGRUND.....	2
1.2    SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNING .....	3
1.3    AVGRÄNSNINGAR .....	3
1.4    METOD OCH MATERIAL.....	3
1.5    BEGREPPSFÖRKLARING.....	5
1.5.1 <i>Bakgrund</i> .....	5
1.5.2 <i>Förmån</i> .....	6
1.5.3 <i>Skatteförmån</i> .....	6
1.5.4 <i>Väsentlig</i> .....	6
1.6    DISPOSITION .....	7
<b>2.    LEGALITETSPRINCIPEN</b> .....	<b>9</b>
2.1    INLEDNING .....	9
2.2    DEN SKATTERÄTTLIGA LEGALITETSPRINCIPEN .....	10
2.2.1 <i>Inledning</i> .....	10
2.2.2 <i>Den skatterättsliga legalitetsprincipens fyra aspekter</i> .....	10
2.2.3 <i>Rättssäkerhet och förutsebarhet</i> .....	12
2.3    DISKUSSION .....	12
<b>3.    VÄSENTLIG SKATTEFÖRMÅN I SKATTEFLYKTLAGEN</b> .....	<b>14</b>
3.1    VAD ÄR SKATTEFLYKT? .....	14
3.2    SKATTEFLYKTLAGEN .....	14
3.2.1 <i>Skatteflyktlagens generalklausul</i> .....	15
3.2.2 <i>Medverkat i rättshandling</i> .....	16
3.2.3 <i>Övervägande skälet</i> .....	16
3.2.4 <i>Strida mot lagstiftningens syfte</i> .....	17
3.3    VÄSENTLIG SKATTEFÖRMÅN .....	18
3.3.1 <i>Skatteförmånens uppkomst</i> .....	18
3.3.2 <i>Åtnjutande av skatteförmånen</i> .....	18
3.3.3 <i>Förfarande som utgör en väsentlig skatteförmån</i> .....	19
3.4    DISKUSSION .....	22
<b>4.    VÄSENTLIG SKATTEFÖRMÅN I AVDRAGSBEGRÄNSNINGSGREGLERNA I 24:18§ IL</b> .....	<b>23</b>
4.1    BAKGRUND.....	23

4.2	RÄNTESNURRA .....	24
4.3	TIDIGARE RÄNTEAVDRAGSBEGRÄNSNINGSGREGLER .....	25
4.3.1	2009 års ränteavdragsbegränsningar .....	25
4.3.2	2013 års ränteavdragsbegränsningar .....	26
4.4	AVDRAGSBEGRÄNSNINGSGREGLERNA I 2019 ÅRS INKOMSTSKATTELÄG .....	27
4.4.1	Bakgrund .....	27
4.4.2	Intressegemenskap .....	28
4.4.3	Faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften.....	29
4.4.4	Tioprocentsregeln .....	29
4.5	VÄSENTLIG SKATTEFÖRMÅN I 2019 ÅRS AVDRAGSBEGRÄNSNINGSGREGLER .....	30
4.5.1	Bakgrund .....	30
4.5.2	24:18§ andra stycket II .....	30
4.5.3	Väsentlig skatteförmån i förarbetena .....	31
4.5.4	Skatteverkets tolkning av väsentlig skatteförmån i ställningstagande.....	31
4.5.5	Domstolarnas tolkning av väsentlig skatteförmån .....	33
4.6	DISKUSSION .....	35
<b>5.</b>	<b>HUR SKILJER SIG TOLKNINGEN OCH TILLÄMPNINGEN AV REKVISITET VÄSENTLIG SKATTEFÖRMÅN I SKATTEFLYKTLAGEN JÄMFÖRT MED DEN I AVDRAGSBEGRÄNSNINGARNA?</b>	
	<b>36</b>	
5.1	INLEDNING .....	36
5.2	RESULTAT .....	37
5.3	DISKUSSION .....	39
<b>6.</b>	<b>HUR FÖRHÅLLER SIG REKVISITET VÄSENTLIG SKATTEFÖRMÅN TILL DEN SKATTERÄTTLIGA LEGALITETSPRINCIPEN?.....</b>	<b>41</b>
6.1	INLEDNING .....	41
6.2	RESULTAT .....	41
6.3	DISKUSSION .....	43
<b>7.</b>	<b>SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER.....</b>	<b>45</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING.....</b>	<b>46</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING .....</b>	<b>49</b>



# Summary

This essay aims to examine the meaning of the prerequisite “significant tax benefit”. The prerequisite occurs in two different pieces of tax legislation, in the Swedish tax evasion law and in the limitation of interest deduction-rules in the Swedish income tax law. The main purpose of this essay is to study the prerequisite in its respective legislation and compare them to find out if they differ. This essay also aims to relate the prerequisite and its interpretation to the Swedish tax law principle called the principle of legality.

Through comprehensive analysis of the two legislation’s legislative history and court praxis I’ve noticed that the prerequisite is interpreted and applied in court differently depending on which legislation applies. How the prerequisite relates to the principle of legality is a remarkable judicial dilemma that highlights the complicated relationship between legal certainty for the taxable individual and efficiency of the tax system as a whole.



# Summering

I uppsatsen undersöks och redogörs för innebörden av rekvisitet väsentlig skatteförmån som förekommer i två lagstiftningarna, skatteflyktslagen samt i avdragsbegränsningsreglerna i 24:18§ IL. Uppsatsens syfte är att undersöka innebörden av rekvisitet i respektive lagstiftning för att sedan jämföra dem och undersöka om de skiljer sig åt i tolkningen eller i tillämpningen. Rekvisitet väsentlig skatteförmåns innebörd och tolkning kommer även att förhållas till den skatterättsliga legalitetsprincipen.

Genom en omfattande undersökning av lagstiftningarnas propositioner och prejudicerande domar har jag nått slutsatsen att tolkningen och tillämpningen av rekvisiten väsentlig skatteförmån skiljer sig åt beroende på vilken lagstiftning som tillämpas. Rekvisitets förhållande till den skatterättsliga legalitetsprincipen är ett beaktansvärt juridiskt dilemma som ställer rättssäkerheten för den skattskyldige mot effektiviteten i skattesystemet på sin spets.

# Förkortningar

BrB	Brottsbalken (1962:700)
FL	Förvaltningslagen (SFS: 2017:900)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen (1974:152)
SFS	svensk författningssamling
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SKV	Skatteverket
SRN	Skatterättsnämnden



# Inledning

## 1.1 Bakgrund

Att kunna förstå och tolka lagtextens innebörd är en av de främsta delarna av juridiken. Det är centralt för medborgaren i ett samhälle att denne förstår och själv kan tolka de lagar och regler som kretsar omkring den. Trots den här angelägenhet att medborgaren i samhället ska kunna själv tolka lagstiftning är det ofta förekommande att lagstiftning innehåller vaga eller svårtolkade rekvisit. Problematiken med diffusa ordalydelser i lagtexten är att det riskerar att äventyra rättssäkerheten för medborgare. Ju oklarare tolkningen är av diffusa ordalydelser i lagtexten desto mer minskar förutsebarheten för medborgare att förutse vilken rättsföljd deras rättshandling föranleder.<sup>1</sup> Dessutom är det en ständigt pågående diskussion i doktrinen hur vag lagtext och dess rekvisit förhåller sig till juridisk offentligrättsliga principer som legalitetsprincipen.

Den rättsliga problematiken får en ytterligare dimension i det skatterättsliga området. Den skatterättsliga tolkningen är präglad av en bundenhet till lagens språkliga utformning. I Skattelagstiftning som innehåller svårtolkade eller diffusa rekvisit får dock den bundenhet till lagens språkliga utformning en åsidosatt roll, därför får förarbeten och domstolens praxis en mer central roll.<sup>2</sup>

Den lagstiftning som kan utgöra ett sorts typexempel för den här problematiken är Lag (SFS: 1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) och dess generalklausul i lagens andra paragraf. Det är en svårtillämplig lag som innehåller vaga definitioner och svårtolkade rekvisit. För att konkretisera och utpeka ett av dem svårtolkade ordalydelserna i lagstiftningen förekommer rekvisitet ”ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån” (hädanefter väsentlig skatteförmån).<sup>3</sup>

Rekvisitet väsentlig skatteförmån är ett svårtolkat rekvisit som saknar en uppenbar objektiv innebörd eller definition i lagtexten. Rekvisitet förekommer även i en

---

<sup>1</sup> Mats Tjernberg. *Skatterättslig tolkning*, första upplagan, Iustus, Uppsala, 2018, s.104.

<sup>2</sup> Tjernberg. *Skatterättslig tolkning*, s.100.

<sup>3</sup> Lag (1995:575) mot skatteflykt 2§ p.1.

annan skattelagstiftning, nämligen i avdragsbegränsningsreglerna i 24 kap i Inkomstskattelagen (SFS:1999:1229) (IL).

I uppsatsen undersöks den rättsliga problematiken med vaga och oklara rekvisit i lagtext i allmänhet och en undersökning av rekvisitet väsentlig skatteförmån i synnerhet.

## **1.2 Syfte och frågeställning**

Syftet med den här uppsats är att undersöka innebörden av rekvisitet väsentlig skatteförmån. Eftersom rekvisitet förekommer i två lagstiftningar kommer uppsatsen fokusera på att undersöka huruvida tolkning och tillämpning av rekvisitet varierar beroende på i vilken lagstiftning som är aktuell. Syftet är även att undersöka och analysera hur rekvisitet förhåller sig till den skatterättsliga legalitetsprincipen.

Syftet kommer besvaras med nedanstående frågeställningar:

- (1) Hur skiljer sig tolkningen och tillämpningen av rekvisitet väsentlig skatteförmån i skatteflyktlagen jämfört med den i avdragsbegränsningarna?
- (2) Hur förhåller sig rekvisitet väsentlig skatteförmån till den skatterättsliga legalitetsprincipen?

## **1.3 Avgränsningar**

Rekvisitet väsentlig skatteförmån förekommer både i den svenska skatteflyktlagens generalklausul och i ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24:18§ IL. Både skatteflykt och ränteavdragsbegränsningar är omfattande rättsområden som skulle kunna utgöra separata uppsatser. Den här uppsatsen kommer att belysa de aspekter som är kopplade till respektive lagstiftning som är relevant för syftet med uppsatsen.

Till följd av uppsatsens omfattning har avgränsningar tagits i beaktning. Uppsatsen kommer inte att röra hur de svenska räntebegränsningsreglerna förhåller sig till den fria etableringen inom den europeiska unionen, trots att det är ett högaktuellt ämne.

## **1.4 Metod och material**

Uppsatsen skrivs med en rättsdogmatisk metod. En rättsdogmatisk metod innebär att med hjälp av den s.k. rättskälleläran, eller de allmänt accepterade rättskällorna,

fastställer gällande rätt. Rättskällorna innefattar: lagstiftning, förarbeten, praxis och den juridisk doktrinen.

Eftersom uppsatsen handlar om ett ämne som väckt åsikter inom den juridiska (främst den skattejuridiska) området, underbyggs resultatet och analysen med juridisk doktrin bestående av juridiska böcker och tidskrifter. De utvalda debattartiklarna i uppsatsen utgör inte juridisk doktrin i den traditionella lydelsen av ordet, men är författad av forskare inom skatterätten.

Uppsatsen kommer att utgå från gällande rätt, men även tidigare gällande rätt berörs. Det är centralt att den tidigare gällande rätten lyfts, undersöks och sedan jämförs med den nutida lagstiftningen för att ge läsaren inblick i hur gällande rätten är uppbyggd och hur den ska tolkas. För att undersöka gällande rätt kommer fakta och resonemang analyseras från lagstiftningens propositioner och Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) praxis. I det här rättsliga området kommer det framgå att propositioner och praxis spelar en central roll för att förstå tolkningen av lagtexten och dess rekvisit.

I avsnitt 3.1. används Skatteverkets (SKV) hemsida ”Rättslig vägledning” för att visa hur SKV tolkar ordet skatteflykt. Rättsvägledningshemsidan utgör inte juridisk doktrin men användningen motiveras med att SKV:s perspektiv är högst relevant för att få en utförlig tolkning av ordet skatteflykt.

I avsnitt 3.2. och 4.4. redogörs för andra rekvisit i skatteflyktslagen och räntebegränsningsreglerna trots att uppsatsens syfte är att undersöka innebörden av det specifika rekvisitet väsentlig skatteförmån. Den kortfattade redogörelsen motiveras med att jag anser att det är betydande med en omfattande förståelse av de övriga rekvisiten, hur rekvisiten samverkar och hur lagstiftningen systematik är uppbyggd, för att förstå den rättsliga problematiken som undersöks i uppsatsen.

I avsnitt 4.5.4. presenteras SKV:s tolkning av 2013 års avdragsbegränsningsregler som de har gett ut i form av ett ställningstagande.<sup>4</sup> SKV:s ställningstagande utgör inte juridisk doktrin men inkluderas i uppsatsen då SKV synsätt och tolkning av lagstiftningen ansågs var högaktuell vid tiden för publiceringen av ställningstagandet. Omkring tiden innan publiceringen rådde det stor oklarhet

---

<sup>4</sup> Skatteverket ställningstagande 25/2–2013. Dnr: 131 117306-13/111.

beträffande tolkning och tillämpning av reglerna i lagstiftningen och från de skattskyldiga fanns det en stor önskan att få klarhet. Hur SKV:s publikationer och ställningstagande ska värderas ur en juridisk synpunkt lyfts av Lodin<sup>5</sup> där han bl.a. lyfter faktumet att råd och ställningstagande som SKV utfärdar inte är bindande för den skattskyldiga eller SKV utan ska tolkas som en redogörelse för hur SKV ser på ett visst rättsläge. Utöver det använder SKV råd, rekommendationer och ställningstagande för att uppvisa en enhetlig syn ur ett myndighetsperspektiv på ett specifikt rättsområde eller förfarande.

I avsnitt 4.5.5. presenteras en dom från Kammarrätten gällande ränteavdragsbegränsningsreglerna. Jag rättfärdigar användandet av en icke-prejudicerande dom därför att vid tidpunkten av skrivandet av uppsatsen endast finns en prejudicerande dom på gällande rättsområde. Ytterligare vill jag lyfta Sandgrens tankar gällande användningen av icke-prejudicerande (t.ex. första domstolsinstansen) kan utgöra ett sätt att fastställa gällande rätt, eller ”gällande rätt i faktiskt mening” som Sandgren uttrycker det.<sup>6</sup>

I avsnitt 5 besvaras uppsatsens första frågeställning. Frågeställningen är konstruerad som en jämförande eller komparativ frågeställning. Trots uppsatsens komparativa inslag som förknippas med den komparativa rättsmetoden är uppsatsen skriven utifrån den rättsdogmatiska metoden då frågeställningarna besvara med hjälp av allmänt accepterade rättskällorna.

## **1.5 Begreppsförklaring**

### **1.5.1 Bakgrund**

Rekvisitet väsentlig skatteförmån är ett återkommande begrepp i uppsatsen. Det är centralt för läsaren att denne har en full insikt i rekvisitets betydelse och därför följer nedan en utförlig begreppsförklaring av de olika beståndsdelar som tillsammans utgör rekvisitet väsentlig skatteförmån.

---

<sup>5</sup> Sven-Olof Lodin. *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*. 15 uppl.: Studentlitteratur, Lund, 2015, s.734–736.

<sup>6</sup> Claes Sandgren. *Om empiri och rättsvetenskap Del I*. Juridisk Tidskrift 1995/96, s.732 & 743–744.

### 1.5.2 Förmån

Den skatterättsliga termen förmån anses vara alla former av ersättning för arbete som en arbetstagare får i annan form än kontanter.<sup>7</sup> Den rättsliga problematiken vid beskattning av förmåner är själva värderingen av förmånen, den ska ske till förmånens marknadsvärde.<sup>8</sup> Ytterligare kan därför sägas att en förmån är något relativt, förmånen måste sättas i jämförelse med något, exempelvis marknadsvärde eller normalpris för att få klarhet i värderingen av förmånen. En anställd beskattas t.ex. vid ett köp till förmånligare pris av sin arbetsgivare vilket indirekt klassas som ett köp som understiger marknadspriset. På så vis kan en slutsats dras att en skatteförmån uppstår när något avviker från en normalnivå som i det här fallet är ett normalt marknadsmässigt pris.<sup>9</sup>

### 1.5.3 Skatteförmån

I lagtext finns ingen definition av ordet skatteförmån utan ordet har uttolkats av rättspraxis från svenska domstolar. Ordet skatteförmån benämns dock i proposition till ändringen av skatteflyktsreglerna 1982 som ”i princip allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattning”.<sup>10</sup>

### 1.5.4 Väsentlig

En förutsättning för att rekvisitet väsentlig skatteförmån ska vara tillämpligt krävs utöver att en skatteförmån uppstår, att skatteförmånen ska vara väsentlig. Före reformering av skatteflyktslagen användes i lagtext rekvisitet ”inte oväsentlig skatteförmån” istället för nu framtagna rekvisitet väsentlig skatteförmån.<sup>11</sup> I förarbeten till den ursprungliga skatteflyktslagen betonades att en väsentlig skatteförmån endast föreligger om förmånen uppgår till ett betydande belopp. Med betydande belopp avsågs enligt förarbetet belopp större än något tusental kronor. Vad ett betydande belopp är har dock inte preciserats varken i ett bestämt belopp eller satts i relation till en taxerad inkomst. Lagstiftaren har valt att inte ange en gräns i beloppssumma för när ett förfarande anses utgöra en väsentlig skatteförmån

---

<sup>7</sup> Lodin. *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 1*, s.137–142.

<sup>8</sup> 61:2§ Inkomstskattelag (SFS: 1999:1229), här förkortad IL.

<sup>9</sup> Hultqvist. *Väsentlig Skatteförmån – vad är det?* Dagens Juridik, 2012.

<sup>10</sup> Prop. 1982/83:84 s. 17.

<sup>11</sup> Prop. 1996/97:170 s. 45.

med hänsyn till att penningvärdet i den moderna samhällsekonomin har en tendens att fluktuera.<sup>12</sup>

## **1.6 Disposition**

Uppsatsens undersökning påbörjas i avsnitt 2 med en genomgång av legalitetsprincipen i allmänhet och den skatterättsliga legalitetsprincipen i synnerhet. Fokus läggs på att undersöka den skatterättsliga legalitetsprincipens uppbyggnad och syfte. Slutligen görs en redogörelse om rättssäkerhet och förutsebarhet för den skattskyldige.

I avsnitt 3 behandlas skatteflyktslagens uppbyggnad och en förklaring av relevanta begrepp och rekvisit. I synnerhet görs en omfattande genomgång av rekvisitet väsentlig skatteförmån och hur det ska tolkas och tillämpas.

I avsnitt 4 görs en genomgång av de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna samt en undersökning av reglernas utveckling och förändring. Relevanta begrepp och rekvisit förklaras men huvudsakligt fokus läggs på tolkningen och tillämpningen av rekvisitet väsentlig skatteförmån.

I avsnitt 5 besvaras uppsatsens första frågeställning genom att rekvisitet väsentlig skatteförmån i de båda lagstiftningarna jämförs för att undersöka hur de skiljer sig.

I avsnitt 6 undersöks och besvaras uppsatsens andra frågeställning där rekvisitet väsentlig skatteförmån förhålls till den skatterättsliga legalitetsprincipen.

I avsnitt 7 avrundas uppsatsen med en summering och slutsats av uppsatsens resultat. Avslutande tankar kring uppsatsen och dess presenterade resultat och diskussion framförs i avsnittet.

---

<sup>12</sup> Prop. 1996/97:170 s. 45.



## 2. Legalitetsprincipen

### 2.1 Inledning

En framstående princip och rättsgrundsats inom den svenska juridiska sfären är den s.k. legalitetsprincipen. Legalitetsprincipen fungerar som en beskrivning på vilket sätt samhället ska styras och att samhället styrs utifrån de givna lagarna.<sup>13</sup> Principen används i olika rättsområden, men den har extra stor betydelse i det offentligrättsliga området.

Inom straffrätten är principen välutvecklad och allmänt accepterad och bygger på en historisk filosofi som går tillbaka ända till upplysningstiden.<sup>14</sup> Juridiska fraser som ”*nullum poena sine lege*” (inget straff utan stöd i lag) och ”*nullum crimen sine lege*” (inget brott utan lag) som myntades under 1700-talet utgör än idag grunden för det juridiska system som återfinns i många västerländska demokratier. Som konkret exempel på legalitetsprincipen inleds Brottsbalken (SFS: 1962:700) (BrB) med:

*”Brott är en gärning som är beskriven i denna balk eller i annan lag eller författning och för vilken straff som sägs nedan är föreskrivet.”*<sup>15</sup>

Legalitetsprincipen nämns inte i sin ordalydelse i någon av Sveriges grundlagar men legalitetsprincipens syfte och ändamål framhålls i Regeringsformens (SFS: 1974:152) (RF) första paragraf i det tredje stycket:

*” Den offentliga makten utövas under lagarna.”*<sup>16</sup>

---

<sup>13</sup> Konrad Lundberg, et al. *Juridik: civilrätt, straffrätt, processrätt*. 2 uppl. Sanoma utbildning, Stockholm, 2013, s.524.

<sup>14</sup> Anders Hultqvist. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*. Juristförl, Avh. Stockholm Universitet, 1995, s.3.

<sup>15</sup> Brottsbalken (SFS: 1962:700) 1§ 1st.

<sup>16</sup> Regeringsformens (SFS: 1974:152) 1§ 3st.



## 2.2 Den skatterättsliga legalitetsprincipen

### 2.2.1 Inledning

Den skatterättsliga legalitetsprincipen har inte en lika lång och rik historia som den straffrättsliga legalitetsprincipen. Den skatterättsliga legalitetsprincipen framfördes först 1947 av en man vid namn Ljungman som med inspiration av den straffrättsliga legalitetsprincipen myntade ”*nullem tributum sine lege*” som kan översättas till ”ingen skatt utan lag”.<sup>17</sup> Det finns en hel del likheter i innebörden av den skatterättsliga legalitetsprincipen och den straffrättsliga legalitetsprincipen. Hultqvist, som skrev sin avhandling om den skatterättsliga legalitetsprincipen, menar att de två olika rättsområdenas legalitetsprincip har ett starkt släktskap, om inte ett nästan uteslutande identiskt samband. Hultqvist syftar främst på att beskattning och bestraffning är både rättshandlingar som utgår från det offentliga och som är riktade mot den enskilde.<sup>18</sup> Det finns dock skiljande faktorer, som att beskattningens ändamål är finansiering av det offentliga medan bestraffningens ändamål är att få enskilda att avstå från att begå en viss handling, d.v.s. prevention.<sup>19</sup>

Den skatterättsliga legalitetsprincipen skyddar dock samtidigt den skattskyldige genom att legalitetsprincipen även tvingar skattemyndigheter och domstolar att förhålla sig till skriven lag. På så vis skyddas den skattskyldige från godtycklig och överskriden maktutövning.<sup>20</sup>

### 2.2.2 Den skatterättsliga legalitetsprincipens fyra aspekter

Den skatterättsliga legalitetsprincipen anses bestå av fyra aspekter, eller grundpelare, i form av krav eller förbud.<sup>21</sup> Själva kärnan i den skatterättsliga legalitetsprincipen utgör föreskriftskravet som betyder att förutsättningar för utkrävandet av skatt måste framgå av lag och att de enskilda endast får belastas med skatt om det finns ett uttryckligt stöd av en föreskrift.<sup>22</sup>

Som en konsekvens av föreskriftskravet följer sedan analogiförbudet. Förbudet mot analogisk rättstillämpning definieras som ett förbud mot att söka stöd i annan

---

<sup>17</sup> Seve Ljungman. *Om skattefordran och skatterestitution*. Almqvist & Wiksell, Uppsala, 1947, s.21–22.

<sup>18</sup> Hultqvist. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s.73.

<sup>19</sup> *Ibid.*, s.73–74.

<sup>20</sup> Kari S.Tikka. *Om principer vid tolkning av skattelag*. Skattenytt, 2004, s.658–659.

<sup>21</sup> Anders Hultqvist. *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*. Skattenytt, 2016, s.732.

<sup>22</sup> Hultqvist. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s.74.

lagtext om den tillämpliga lagtexten inte innefattar just den specifika rättshandlingen. Hultqvist förklarar analog tillämpning i ett skatterättsligt hänseende som ”att man söker stöd för uttagande av skatt utanför föreskriftens tillämpningsområde”.<sup>23</sup>

Alternativa uppfattningar gällande den skatterättsliga legalitetsprincipen har bl.a. dryftats av den danske professorn Graff Nielsen, som påstår att föreskriftskravet i legalitetsprincipen inte har samma strikta roll inom skatterätten som Hultqvist uttrycker. Även när det gäller analogiförbudet skiljer sig deras åsikter åt. Hultqvist driver en tes att analogisk tillämpning utgör en motsats till föreskriftskravet medan Graff Nielsen menar att analogisk tillämpning inte i sig, rent principiellt strider mot den skatterättsliga legalitetsprincipen, men han medger att det kan resa en del frågeställningar kring rättssäkerheten för den skattskyldige.<sup>24</sup> Det är viktigt att poängtera att Graff Nielsen uttalar sig utifrån dansk legalitetsprincip men både i hans avhandling och annan juridisk doktrin (t.ex. Tikkas artikel i *Skattenytt*)<sup>25</sup> diskuteras olika aspekter av legalitetsprincipen i de nordiska länderna utifrån ett enstämmigt perspektiv.

Den tredje aspekten av den skatterättsliga legalitetsprincipen är retroaktivitetsförbudet. Förbudet mot retroaktiv rättstillämpning stadgas i RF<sup>26</sup> och formuleras som att skatt inte får tas ut i vidare mån än vad som följer av föreskriften som gällde vid tidpunkten som skatteförfarandet utfördes som ledde till en skattekonsekvens för den skattskyldige. Hultqvist menar att själv ordalydelsen i 2:10§ andra stycket RF ger bevis för legalitetsprincipens grundlagsförankring genom både aspekterna föreskriftskravet och retroaktivitetsförbudet.<sup>27</sup>

Den fjärde aspekten av den skatterättsliga legalitetsprincipen är bestämdhetskravet, ibland kallat obestämdhetskravet. Även den här aspekten är starkt kopplat till den första aspekten, föreskriftskravet. Bestämdhetskravet i legalitetsprincipen försöker tackla problemet med otydliga eller obestämda definitioner i lagtext. Hultqvist

---

<sup>23</sup> Ibid., s.74.

<sup>24</sup> Tikka. *Om principer vid tolkning av skattelag*, 658. med hänvisning till: Jacob Graff Nielsen. Legalitetskravet ved beskatning: de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer. 1 uppl. Jura, Bearbetning av Århus: Handelshøjskole, 2002, s.329–333.

<sup>25</sup> Ibid., s.658.

<sup>26</sup> RF 2:10§ 2st.

<sup>27</sup> Hultqvist. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskatning*, s.100–106.

menar att lagstiftning som kännetecknas av att dess tillämpning inte kan förutses, förklaras, systematiseras eller på annat sätt enkelt göra begripligt är exempel på lagstiftning som han inte anser uppfyller bestämhetskravet. Som exempel på lagstiftningar lyfter Hultqvist just skatteflyktslagen och 2013 års avdragsbegränsningsregler.<sup>28</sup> Hultqvist menar att föreskriftskravet och bestämhetskravet är djupt förenade och föreskriftskravet utan bestämdhetskravet är ur ett rättssäkerhetsperspektiv otillfredsställande för den skattskyldige.<sup>29</sup>

### 2.2.3 Rättssäkerhet och förutsebarhet

Utöver de fyra aspekterna av den skatterättsliga legalitetsprincipen är rättssäkerheten och förutsebarheten kring lagstiftningen viktiga inslag.<sup>30</sup> Med rättssäkerhet menas, enkelt formulerat, en juridisk rättvisa för den enskilde genom att all offentlig makt ska utövas effektivt, sakligt, opartiskt och på ett förutsebart sätt för att garantera att relationen mellan den enskilde och det offentliga förhåller sig regelmässig.<sup>31</sup>

En skattskyldig ska kunna bedöma sitt skatteförfarande på förhand och kalkylera de rättsliga konsekvenserna av ett visst förfarande.<sup>32</sup> Förutsebarheten är av stor betydelse både för enskilda skattskyldiga och för juridiska personer, då beskattning är en betydande del av både den enskildes och juridiska personers ekonomi då en bristande förutsebarhet kan innebära förödande konsekvenser. Kravet på förutsebarhet i skattelagstiftningen samverkar med föreskriftskravet och bestämdhetskravet i legalitetsprincipen då en logisk följd av bristfällig lagstiftning eller obestämda skatteregler är att förutsebarheten för den skattskyldige minskar.<sup>33</sup>

## 2.3 Diskussion

Vilken ställning de juridiska principerna ska inta i den juridiska sfären är föremål för en återkommande diskussion i både praktik och i doktrin. Inom olika rättsområden får principerna olika betydelser och är mer eller mindre

---

<sup>28</sup> Hultqvist. *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, s.737.

<sup>29</sup> Anders Hultqvist. *Hur vag får en skattelag va'?*. Svenskt näringsliv 2015, s.12.

<sup>30</sup> Lodin. *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*, s.733.

<sup>31</sup> Zanderin, Lars & Staaf, Annika. *Rätt och rättssystem: en introduktion för professionsutbildningar*, 1 uppl. Liber, Malmö, 2010, s.14–15.

<sup>32</sup> Lodin. *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*, s.733.

<sup>33</sup> Hultqvist. *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, s.742.

betydelsefulla. Legalitetsprincipen har en stark ställning inom den offentliga rätten, där legalitetsprincipens omnämns i 1§ BrB och i 1§ tredje stycket RF. Kravet på legalitet omnämns även i Förvaltningslagen (SFS: 2017:900) (FL) 5§ under ansatsen ”Grunder för god förvaltning”. Att legalitetsprincipens nämns med namn i FL, och att principens syfte och ändamål nämns i RF och BrB, bör uppfattas som ett starkt bevis på sin starka ställning inom den offentliga rätten.

Hur legalitetsprincipen i allmänheten och den skatterättsliga legalitetsprincipen i synnerhet är uppbyggd, samt vilken ställning de har i praktiken råder det fortsatt en viss oenighet om. Hultqvist presenterar en ståndpunkt om att den skatterättsliga legalitetsprincipen har en väldigt stark ställning och dess fyra aspekter är tänkta att garantera rättssäkerheten för den skattskyldig,<sup>34</sup> medan Graff Nielsen intar en något mer återhållsam uppfattning gällande legalitetsprincipens ställning inom beskattningsrätten.<sup>35</sup> Men det är viktigt att poängtera att båda respekterar och erkänner legalitetsprincipens funktion inom beskattningsrätten.

I avsnitt 6 återkommer jag till legalitetsprincipen och hur denna förhåller sig till rekvisitet väsentlig skatteförmån. I nästkommande avsnitt kommer jag redogöra och undersöka skatteflyktslagen i allmänhet och generalklausulens rekvisit väsentlig skatteförmån i synnerhet.

---

<sup>34</sup> Ibid., s. 732.

<sup>35</sup> Graff Nielsen. *Legalitetskravet ved beskatning: de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer*, s.329–333.

# 3. Väsentlig skatteförmån i Skatteflyktslagen

## 3.1 Vad är skatteflykt?

Termen skatteflykt definieras inte av lagtext, men i propositionen till reformeringen av skatteflyktslagen<sup>36</sup> definierades skatteflykt som:

*”Skatteflykt definieras som ett kringgående av skatteregler med hjälp av mer eller mindre invecklade konstruktioner varigenom den skattskyldige väljer ett annat förfarande än det direkt och närmast till hands liggande för att uppnå ett visst resultat och komma förbi en skatteregel som normalt skulle ha tillämpats”<sup>37</sup>*

SKV definierar skatteflykt som ett förfarande eller en rättshandling som en skattskyldig genomför, där det främsta syftet är att uppnå eller undvika en beskattningseffekt.<sup>38</sup>

## 3.2 Skatteflyktslagen

Den svenska skatterättsliga lagstiftningen är till stor del uppbyggd utifrån idén att det finns en bundenhet till lagtextens lydelse. Idén är att ge den skattskyldige goda förutsättningar för förutsebarhet och rättssäkerhet men den här lagtextsbundenheten öppnar upp utrymme för rättshandlingar som kan utgöra skatteplanering.<sup>39</sup> Skatteflyktslagens ändamål och syfte är att komma åt den här typen av rättshandlingar och förförande. Det är därför viktigt att poängtera att lagen även är möjlig att tillämpa på gränsöverskridande transaktioner.<sup>40</sup>

Skatteflykt i allmänhet och skatteflyktslagen i synnerhet är väl omdiskuterad i den juridiska doktrinen. En hel del kritik<sup>41</sup> mot lagstiftningen har även framförts i doktrinen bl.a. lagens tillämplighet och att lagens konstruktion försvårar förutsebarheten för den skattskyldige. Kritik har också riktats mot lagens

---

<sup>36</sup> Proposition 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag.

<sup>37</sup> Prop. 1996/97:170 s.11.

<sup>38</sup> Skatteverket rättsvägledning 1.

<sup>39</sup> Tjernberg. *Skatterättslig tolkning*, s.100.

<sup>40</sup> *Ibid.*, s.100–101.

<sup>41</sup> T.ex. Hultqvist. *Hur vag får en skattelag va??*. & Tjernberg. *Skatterättslig tolkning*. & Tjernberg, Neway Herrman. *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster??*.

generalklausul och dess vaga rekvisit. De vaga rekvisiten anses försvåra tolkningen och förutsebarheten i lagstiftningen. Det är vanligt förekommande att just generalklausuler skrivs med öppet språk, värdeöppna formuleringar och vaga rekvisit. Tjernberg förklarar den här företeelsen som ett sätt för lagstiftaren att lämna värderingsutrymmet och tolkning till domstolarna när de tillämpar lagarna. Även det här riskerar att försvåra förutsebarheten för den skattskyldige.

Alternativa tankar har presenterat av Rosander<sup>42</sup> som framhåller att det finns fog för vaga rekvisit i generalklausuler. Trots att generalklausulen innehåller inslag som kan försvåra förutsebarheten för den skattskyldige argumenterar Rosander för att skatteflyktsförfarande är komplicerande förfarande och för att motverka skatteflykt så måste en avvägning mellan rättssäkerhet för den enskilde och effektiviteten i indrivandet av skatt göras. Den minskade förutsebarheten för den skattskyldige motiveras med att de som genomför skatteflyktsförfaranden medvetet har ”utmanat” det svenska skattesystemet och därför får acceptera de oklarheterna kring förutsebarheten som återfinns i lagstiftningen.

### 3.2.1 Skatteflyktslagens generalklausul

Skatteflyktslagen är en lagstiftning med ett fåtal paragrafer som utgår från ett konstaterande att lagen tillämpas vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt. Vid fastställande av underlaget ska hänsyn inte tas till en rättshandling om lagens andra paragraf, ofta kallad lagens generalklausul, blir tillämplig. Generalklausulen i skatteflyktslagens andra paragraf har i sin helhet lydelsen:

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*

---

<sup>42</sup> Ulrika Rosander. *Generalklausul mot skatteflykt*. Avh. Jönköping: Internationella handelshögskola, 2007, s.82–84.

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.<sup>43</sup>

Lagen är konstruerad på det vis att samtliga fyra rekvisit måste vara uppfyllda för att paragrafen ska vara tillämplig. Det första rekvisitet i punkt 1, väsentlig skatteförmån, kommer behandlas utförligare i nästkommande delavsnitt (3.3).

### 3.2.2 Medverkat i rättshandling

Rekvisitet medverkat i rättshandlingen innebär att den skattskyldiges medverkan i rättshandlingen ska undersökas. Innan reformeringen av skatteflyktslagen var det ett krav att den skattskyldige själv skulle ha företagit en rättshandling för att lagen skulle vara tillämplig. Det ändrades till att det är tillräckligt att den skattskyldige har medverkat.<sup>44</sup> I nu gällande lydelse av lagtexten framgår att den skattskyldige ska ha, direkt och indirekt, medverkat i rättshandlingen. Det ställs inga krav på att den skattskyldige själv har utfört rättshandlingen.<sup>45</sup> Med indirekt medverkat menas exempelvis att den skattskyldiga fått uppbära en skatteförmån genom en ställföreträdarens medverkan eller om den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande på den person som medverkat i rättshandlingen t.ex. en familjemedlem, eller släkting.<sup>46</sup> Rättshandlingar som utförs via ett aktie- eller handelsbolag där förmånen tillkommer den skattskyldige faller också under medverkansrekvisitetet i bestämmelsen.<sup>47</sup> Av lagtexten och dess förarbeten framgår att det inte är något krav att den skattemässiga förmånen ska ha uppkommit genom den skattskyldige själv utfört rättshandlingen utan fokus läggs vid att konstaterat att rättshandlingen ingått i en serie av rättshandlingar som den skattskyldige medverkat i.<sup>48</sup>

### 3.2.3 Övervägande skälet

Rekvisitet övervägande skälet till förfarandet handlar om att utreda ifall de övervägande skälen till förfarandets utförande var att uppnå en skatteförmån. För att avgöra om omständigheterna kring förfarandet kan ha utgjort det övervägande skälet till förfarandet måste en objektiv helhetsdömning av samtidigt

---

<sup>43</sup> 2§ Lag (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>44</sup> Prop. 1996/97:170 s.41–42.

<sup>45</sup> Ibid., s.41–42.

<sup>46</sup> Ibid., s.41.

<sup>47</sup> Lodin. *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 2, s.752.*

<sup>48</sup> Prop. 1982/83:84 s.17.

omständigheter göras.<sup>49</sup> Övervägande skäl rekvisitet kan uppfattas som svårtillämpat, då det kräver att anledningen till förfarandet är att den skattskyldige ska uppnå en skatteförmån, vilket en skattskyldig troligtvis inte vill erkänna i första hand. Oftast grundas ett förfarande inte bara på skattemässiga anledningar, utan grundas även på affärsmässiga, organisatoriska eller liknande anledningar. Det blir då en fråga om bevisbörda huruvida ett förfarande utförts uteslutande på grund av skattemässiga skäl eller inte. Den rättskipande instansen får bedöma om det är skattemässiga eller de icke skattemässiga skäl som är den bakomliggande anledningen till förfarandet.<sup>50</sup> Bevisbördan ligger hos den skattskyldige som måste uppvisa att de övervägande skälen för sitt förfarande är andra godtagbara skäl än att uppnå en skatteförmån.<sup>51</sup>

### **3.2.4 Strida mot lagstiftningens syfte**

Utgångspunkten för att rekvisitet strida mot lagstiftningens syfte ska tillämpas är att förfarandet ska strida mot lagstiftningens syfte. Med lagstiftningens syfte menas lagstiftningens allmänna utformning och rekvisitet är tänkt att komma åt förfarande som ska kringgå lagstiftningen.<sup>52</sup> Det är lagstiftningens intentioner som har betydelse vid en bedömning.

Vid reformering av skattelagstiftningen ändrades lagtexten från ”strida mot lagstiftningens grunder” till nuvarande ”strida mot lagstiftningens syfte”.<sup>53</sup> Det gjordes för att lagstiftaren ville uppnå att lagstiftningens allmänna utformning skulle beaktas i högre utsträckning. Lagstiftaren ansåg efter omfattande analyser av Regeringsrättens praxis att rekvisitet lagstiftningens grunder enligt ställföreträdare för domstolar, skattemyndighet och privata skattekon.sulter var för svårtillämpat och gjorde att generalklausulen inte kunnat tillämpas i mål som innefattat påtaglig skatteflyktskaraktär.<sup>54</sup>

---

<sup>49</sup> Prop. 1996/97:170 s. 44.

<sup>50</sup> Prop. 1996/97:170 s. 44.

<sup>51</sup> Skatteverket rättsvägledning 2.

<sup>52</sup> Prop. 1996/97:170 s.38.

<sup>53</sup> 2§ Lag (1980:865) mot skatteflykt.

<sup>54</sup> Prop. 1996/97:170 s.38.



### **3.3 Väsentlig skatteförmån**

#### **3.3.1 Skatteförmånens uppkomst**

Av lagtext framgår det inte något tidskriterium för när den väsentliga skatteförmånen ska uppkomma. Inför reformeringen av skatteflyktslagen diskuteras frågan om när den väsentliga skatteförmånen uppstått i förfarandet flitigt i förarbetet.<sup>55</sup> Den stora frågan för lagstiftaren var hur de skulle komma åt ett förfarande som genomfördes ett beskattningsår men där skatteförmånen uppstod först senare beskattningsår. Av förarbeten till skatteflyktslagen har det konstaterats att rekvisitet väsentlig skatteförmån ska anses vara uppfyllt vid förfarande som utförs ett beskattningsår men där själva skatteförmånen först uppstår senare beskattningsår.<sup>56</sup>

Av propositionen inför reformeringen av skatteflyktslagen framgår det även att rekvisitet väsentlig skatteförmån i skatteflyktslagen ska anses vara uppfyllt på förfarande där en skattskyldig får en möjlighet att i kommande beskattningsår uppnå en skatteförmån. Det ska gälla oavsett om det vid bedömningstillfället av ett förfarande inte kan avgöras om den väsentliga skatteförmånen i verkligheten kommer att ske eller kan realiseras.<sup>57</sup>

I HFD:s relevanta praxis framgår det tydligt att den rättskipande instansen syn på rekvisitet inte är detsamma som de uttalade som lagts fram i propositionen. Av praxis<sup>58</sup> framgår att det inte uppställs några krav på att den väsentliga skatteförmånen ska kunna realiseras, utan endast själva möjligheten till lindrigare beskattning är vid prövotillfället tillräckligt. HFD:s synsätt i praxis stämmer därför inte helt överens med den förklaring som görs i propositionen.

#### **3.3.2 Åtnjutande av skatteförmånen**

För att en väsentlig skatteförmån ska kunna uppstå krävs att den skattskyldige är mottagare och åtnjuter förmånen. Det är den skattskyldige själv som medverkat i förfarandet som innebär att en väsentlig skatteförmån har uppstått. Det innebär att en exempelvis att en närstående person eller familjemedlem som åtnjuter en

---

<sup>55</sup> Ibid., s.44–45.

<sup>56</sup> Ibid., s.44.

<sup>57</sup> Ibid., s.44–45.

<sup>58</sup> Exempelvis RÅ 1989 ref. 31 och RÅ 2010 ref. 51.

väsentlig skatteförmån på grund av den skatteskyldigas förfarande inte anses vara tillräckligt att uppfylla skatteförmånsrekvisitet. Det framgår dels av det ursprungliga förarbetet till skatteflyktslagen<sup>59</sup> och bekräftas sedan även i förarbetet till reformeringen av skatteflyktslagen.<sup>60</sup>

I rättsfallet RÅ 1985 1:13 lyftes frågan om vem som åtnjöt skatteförmånen och hur långtgående skatteflyktslagen är. Rättsfallet handlar om en maka som genom ett arv förvärvat en skogsfastighet som hon överväger att sälja till sin make. Genom att maken förvärvar skogsfastigheten lyckas maken erhålla ett nytt anskaffningsvärde vilket medför att han efter en skogsavverkning kunde tillgodoföra sig ett större avdrag för värdeminskning på skog (ett s.k. skogsavdrag) än vad hustrun hade kunnat göra om hon valt att inte sälja skogsfastigheten till maken. Den rättsliga frågan blev då för Regeringsrätten (nu HFD) om förfarandet stred mot generalklausulen i skatteflyktslagen. Regeringsrätten konstaterade i sin utredning att det enda skälet till att maken skulle förvärva skogsfastigheten av hustrun var att sänka skatten på inkomsten, och utöver detta konstaterade även Regeringsrätten att skatteförmånen skulle bli ”betydande”. De här faktorerna pekar mot att Regeringsrätten borde ha möjlighet att tillämpa skatteflyktslagens generalklausul på förfarande, men domen lämnas utan bifall. Regeringsrätten ansåg i frågan att någon skatteförmån inte skulle uppstå om maken köpte skogsfastigheten av sin fru.<sup>61</sup>

### **3.3.3 Förfarande som utgör en väsentlig skatteförmån**

HFD har tillämpat skatteflyktslagen på en rad olika förfarande. Det finns flera fall där HFD har försökt att tillämpa skatteflyktslagen där tillämpningen inte har varit möjlig då samtliga rekvisit i generalklausulen inte varit uppfyllda. I följande rättsfall uppfylls delar av rekvisiten för att tillämpa generalklausulen, däribland väsentlig skatteförmån-rekvisitet men inte samtliga rekvisit och det är det som krävs för att lagen ska kunna tillämpas.

---

<sup>59</sup> Prop. 1980/81:17 s. 27.

<sup>60</sup> Prop. 1996/97:170 s. 42.

<sup>61</sup> RÅ 1985 1:13.

## **RÅ 2001 ref.79 s.k. Kommunmålet**

Målet i frågan rör en ansökan om förhandsbesked från Östersunds kommun till Skatterättsnämnden (SRN) gällande en planerad omstrukturering och bildande av en aktiebolagsrättslig koncern. Kommunen vänder sig till SRN med frågor varav en av frågorna är om skatteflyktslagen kan bli tillämplig på något av de tänkta förfarandena i omstruktureringen.

Kommunens (K) intention är att överlåta (till marknadspris) ett då helägt dotterbolag (DB) till ett nybildat holdingbolag (S). Förvärvet finansieras med räntebärande skuldebrev som kommer överlåtas till kommunen. S enda verksamhet är att förvalta det nyförvärvade DB. Vinsterna i DB ska via koncernbidrag överföras till S som sedan kommer använda vinsterna till att betala sina räntekostnader till K. För att undvika att koncernbidragsregleringarna skulle överskridas planerade K att lämna ett aktieägartillskott till S, som i sin tur skulle slussa det vidare till DB.

Det rättsliga problemet i frågan är om skatteflyktslagen är tillämplig på det här förfarandet. SRN anser att de tre första punkterna i generalklausulen i skatteflyktslagen är uppfyllda, däribland att förfarande har medfört en väsentlig skatteförmån. SRN anser att förfarandet med alla dess rättshandlingar systematiskt utförs för att nå skatteförmån genom att utnyttja K status som skattebefriat subjekt. Utöver det här utvecklar inte SRN sitt resonemang gällande varför rekvisitet väsentlig skatteförmån var uppfyllt, utan det rör sig snarare om ett konstaterande att förfarandet i sin helhet medfört en skatteförmån åt kommunen. SRN ansåg även att åtnjutandet av en skatteförmån var det övervägande skälet till att förfarandet skulle göras.

Den fjärde punkten i generalklausulen som handlar om att förfarandet ska strida mot lagstiftningen syfte uppfylldes enligt SRN inte och därför ansågs inte skatteflyktslagen vara tillämplig på förfarandet. Målet överklagades sedan till Regeringsrätten som i stort sätt delade SRN syn på skatteflyktslagens bristande tillämplighet på förfarandet.

## **RÅ 2009 ref.31**

I målet i fråga ansöker ett allmänt ombud för SKV om ett förhandsbesked hos SRN. Målet gäller en make och hustru som tillsammans äger samtligt aktier i ett bolag som kallas Z AB. Bolaget är ett fåmansaktiebolag och makarna var aktiva i betydande omfattning och aktierna ansågs vara kvalificerade.<sup>62</sup>

I början av 2004 bildar makarna ett nytt bolag, X AB, och överlåter sedan samtliga aktier i Z AB till X AB för en kostnad motsvarande aktiernas omkostnadsbelopp. I nästa steg i förfarandet avyttrar X AB de nyförvärvade aktierna (Z AB) till en utomstående extern köpare som betalar ett pris som gör att en ”kapitalvinst av avsevärd storlek” uppkom för makarna. Samma år bildar de ytterligare ett nytt bolag, Y AB, och makarna överlåter då X AB till Y AB för aktierna omkostnadsbelopp. Slutligen bildar makarna ett ytterligare bolag X&Co AB som de överlåter samtliga aktier i Y AB till. Vid den här överlåtelsen uppstod en betydande kapitalvinst som maken tog upp till beskattning 2005 års taxering under inkomstslaget kapital då maken ansåg att kapitalvinst härstammade från aktieavyttringen.

Den rättsliga problematiken i målet är att kvalificerade aktier och dess kapitalvinster är föremål för särskild beskattning. Något förenklat kan det förklaras som kapitalvinster och utdelningar som överskrider ett årligt uträknat gränsbelopp<sup>63</sup> beskattas i inkomstslaget tjänst istället för inkomstslaget kapital.<sup>64</sup> Maken har i målet genom sitt förfarande lyckats förflytta beskattningen av sin inkomst från inkomstslaget tjänst till inkomstslaget kapital, och den rättsliga frågan i målet blir då om det är möjligt att tillämpa skatteflyktslagen på förfarandet.

SRN ansåg att punkt 1–3 i generalklausulen är uppfyllda däribland att förfarandet medförde en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. SRN presenterade i sitt resonemang ingen utförlig motivering till varför rekvisitet väsentlig skatteförmån var uppfyllt utan konstaterade snarare att förfarandet, med hjälp av inkomstsomvandling, har gett makarna förmånligare beskattning. Likt i föregående

---

<sup>62</sup> 57:3–4 §§ IL.

<sup>63</sup> Gränsbeloppet räknas ut enligt 57:10–11 §§ IL.

<sup>64</sup> 57:2§ hänvisning till 57:20–22 §§ IL.

nämnda mål, RÅ 2001 ref. 79, föll tillämpligheten av skatteflyktslagen på förfarandet på den fjärde punkten i generalklausulen.

### 3.4 Diskussion

Skatteflyktslagen tolkning och dess tillämpning är som nämnt ett mycket diskuterat ämne i den juridiska doktrinen.<sup>65</sup> Kritik mot generalklausulens vaga ordalydelser och svårtolkade rekvisit kan göra att rättssäkerheten för den skattskyldige urholkas och riskerar att sätta förutsebarheten i gungning.<sup>66</sup>

En insikt som uppstår vid undersökning av skatteflyktslagen är att lagen är väldigt svårtillämpad. De fyra rekvisiten är var för sig relativt svårtillämpade och lagen blir därför ännu mer svårtillämpade eftersom alla fyra rekvisit ska vara uppfyllda för att generalklausulen ska vara tillämplig. Det kan de rättsfall som presenterats åskådliggöra. I rättsfallen uppfylldes tre av fyra rekvisit på de förfarande som var aktuella i målen, men det sista rekvisitet uppfylldes inte.

Jag tycker att det är anmärkningsvärt hur kortfattad motiveringen är av SRN och HFD vid tillämpning av rekvisiten i generalklausulen i allmänheten, och rekvisitet i väsentlig skatteförmån i synnerhet. I de båda rättsfallen är motiveringen kring rekvisitet väldigt kortfattad och några specifika krav för rekvisitets tillämpnings uppvisas inte i motiveringen. P.g.a. de vaga rekvisiten i hela generalklausulen förvånar det mig att inte SRN eller HFD lagt mer fokus på att motivera varför ett rekvisit är uppfyllt eller varför de inte gör någon hänvisning till propositionen för att motivera tillämpningen av ett av rekvisiten.

Det kan påpekas att skatteflyktslagen har tillämpats ganska restriktivt. Lagen har prövats i domstol cirka 70 gånger och endast tillämpats cirka 25 gånger t.o.m. år 2011. Det finns ingen större klarhet i hur lagen ska tolkas mer än vad som framgår i propositionen och i lagtexten.<sup>67</sup>

Som en motpol mot den här kritiken ska det dock lyftas att förfarande som klassas inom ramen för skatteflykt ofta är väldigt komplexa. En uttömmande uppräknig

---

<sup>65</sup> T.ex. i Hultqvist 2015, Rosander 2007 & Tjernberg 2018.

<sup>66</sup> Tjernberg. *Skatterättslig tolkning*, s.104.

<sup>67</sup> Tjernberg & Neway Herrman. *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?* Skattenytt nr 3 2011, s.158.

av förfarande som utgör skatteflykts enligt skatteflyktslagen är inte möjligt, då den här typen av förfarande har en tendens att vara dynamiska och föränderliga över tid och anpassar sig flexibelt efter lagstiftning.

I nästkommande avsnitt kommer göra en genomgång av de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna och fokusera främst på rekvisitet väsentlig skatteförmån som nämns i 24:18§ andra stycket IL.

## **4. Väsentlig skatteförmån i avdragsbegränsningsreglerna i 24:18§ IL**

### **4.1 Bakgrund**

Utgångspunkten i den svenska skattelagstiftningen är att utgifter som en näringsverksamhet har för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som en kostnad. Avdragsrätten för räntor i den svenska skattelagstiftningen är omfattande, oavsett lånets syfte.<sup>68</sup>

Den omfattande rätten till avdrag för räntor motiveras med att det ska underlätta för företag att finansiera sin verksamhet med lån då finansiering med hjälp av lån kan vara ett sätt för företag att expandera. Ett ytterligare skäl till omfattande avdragsrätten för räntor är att det för lagstiftaren skulle krävas ett omfattande utredningsarbetet för att undersöka om lån, och dess ränteutgifter, anses vara företagsekonomiskt motiverade eller inte. Utredningsarbetet blir helt enkelt för betydande för den ansvariga myndigheten. Det är dock vanligt i andra länder att det förekommer olika begränsningar i avdragsrätten gällande ränteavdrag, t.ex. genom s.k. ”tracing rules” som förekommer bl.a. i USA. De tänkta att undersöka om lånen

---

<sup>68</sup> 16:1§ IL.

är affärsmässigt eller företagsekonomiskt motiverande och därefter fastställa om ränteavdrag ska ges eller ej.<sup>69</sup>

I ljuset av den omfattande avdragsrätten för räntor har lagstiftaren börjat notera flertalet omfattande fall av skatteplanering med hjälp av ränteavdrag. Det är främst tre faktorer inom den svenska företagsbeskattningen som utnyttjas. Den första faktorn är den omfattande rätten till avdrag för räntekostnader. Den andra faktorn är de regler inom svensk lagstiftning som jämnställer flertalet företag i liknande verksamheter bedrivna i en koncernstruktur som en enda juridisk person. Det öppnar upp möjligheter för företagen inom den koncernstrukturen att t.ex. justerar resultat genom utdelningar eller koncernbidrag. Den tredje faktorn är utnyttjande av subjekt som finns utanför Sverige i länder där det förekommer låg eller ingen beskattning. Det här faktorerna möjliggör förmånligare resultatutjämnning.<sup>70</sup> Ibland används ordet ”räntesnurra” för att definiera förfarande som drar nytta av de tre faktorerna.<sup>71</sup>

## 4.2 Räntesnurra

Begreppet räntesnurra är en samlingsterm för rättshandlingar som går ut på att utnyttja den omfattande avdragsrätten för räntor i Sverige, samtidigt som själva inkomsten tas upp där inkomster beskattas låg eller inte alls. Oftast tas inkomsten för förfarandet upp till beskattning utomlands i ett land där skattesatsen för inkomster är betydligt lägre eller t.o.m. obefintlig. Den omfattande avdragsrätten i Sverige kan utnyttjas av internationella koncerner med hjälp av koncerninterna överlåtelser samt att koncernstrukturen ändrades att samtliga räntebetalningar utgick från ett svenskt holdingbolag där räntan var avdragsgill, till ett utländskt moderbolag stationerat i ett land med låg skattesats. Det kan förklaras som ett skatteplaneringsförfarande med hjälp av ränteupplägg.<sup>72</sup>

---

<sup>69</sup> Mattias Dahlberg. *Internationell beskattning*. 4 uppl. Lund: Studentlitteratur, 2004, s.213.

<sup>70</sup> Ibid., s.213.

<sup>71</sup> Ibid., s.213–214.

<sup>72</sup> Prop. 2008/09:65 s.34–38.

### 4.3 Tidigare ränteavdragsbegränsningsregler

Ränteavdragsbegränsningar kan förklaras som en inskränkning av den omfattande rätten, inom svensk beskattning, att få dra av ränteutgifter.<sup>73</sup> Lagstiftning kom till stånd efter att SKV undersökt och sedan släppt en promemoria angående att skatteintäkter försvann från den svenska skattebasen genom avancerade skatteplaneringsförfarande med räntesnurror.<sup>74</sup> En annan faktor till att reglerna infördes var misslyckandet att tillämpa skatteflyktslagen på förfarande som kan betecknas som räntesnurror. Det prövades i de s.k. Industrivärdenmålen.<sup>75</sup>

#### 4.3.1 2009 års ränteavdragsbegränsningar

Den 1 januari 2009 infördes de första ränteavdragsbegränsade reglerna i svensk skattelagstiftning i 24:10a-10e § i IL. De nya reglerna utgick ifrån den tionde paragrafen men var sedan uppdelad i fem olika stycken:

I **24:10 a §** definierades ordet intressegemenskap.

I **24:10 b §** som kallades den första huvudregeln, bestod av två förutsättningar: (1) räntor fick inte dras av för företag som ansågs tillhöra samma intressegemenskap, (2) att skulden avsåg ett förvärv av delägarätter tillhörande ett annat företag inom samma intressegemenskap.

I **24:10 c §** som kallas den andra huvudregeln, vars syfte var att avdragsbegränsningarna skulle kunna tillämpas på skulder till utomstående (inte tillhörande intressegemenskapen). Den andra huvudregeln var tänkt att få bukt med s.k. Back-to-back-lån som vid tiden var ett vanligt förekommande förfarande. De här låneförfarande undvek avdragsbegränsningsreglerna genom att använda ett utomstående företag som en mellanhand mellan det långivande företaget och det lånmottagande företaget inom intressegemenskapen. Med hjälp av det utomstående företaget som mellanhand kunde reglerna i 24:10 b § inte tillämpas.<sup>76</sup>

I **24:10 d §** framgick det att skulder som sådana som avsågs i 24:10 b §, bara fick dras av om motsvarande ränteutgift skulle beskattas med minst 10% (den s.k.

---

<sup>73</sup> 16:1§ IL.

<sup>74</sup> Skatteverket. *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*. 2008, s.57.

<sup>75</sup> RÅ 2007 ref. 84–85.

<sup>76</sup> Prop. 2008/09:65 s.84.



tioprocentsregeln) enligt det lands lagstiftning där det företag inom intressegemenskapen som hade faktisk rätt till inkomsten var hemmahörande.<sup>77</sup> Den bakomliggande anledningen till skulden var huvudsaklig (minst 75%) affärsmässigt motiverat.<sup>78</sup>

Till sist är den andra kompletteringsregeln i **24:10 e §** som avsåg att vara en komplettering till reglerna i 24:10 c § gällande förfarande med lån via externa företag. Kompletteringsregeln kräver att företaget som har fordran ska beskattas för inkomsten i enlighet med 24:10 d § och hela förfarandet som ligger som grund för ränteutgifterna är huvudsakligt affärsmässigt motiverat.

#### **4.3.2 2013 års ränteavdragsbegränsningar**

Den 1 januari 2013 infördes nya uppdaterade ränteavdragsbegränsningsregler i den svenska lagstiftningen. De nya reglerna var mer inskränkande för den skattskyldiga och paragrafen utökades med ytterligare ett stycke. De flesta definitioner och rekvisit var kvar från 2009 års lagstiftningen men en del förändringar gjordes. En förändring var att definitionen av intressegemenskap ändrades i **24:10 a §** från ”bestämmande inflytande” till ”väsentligt inflytande”.<sup>79</sup> Ett väsentligt inflytande brukar i ett skattemässigt hänseende anses vara under 50%.

Det skedde även en ökad inskränkning för den skattskyldige i huvudregeln i **24:10 b §** där ordet delägarrätter ersattes och skulle istället börja gälla skulder till företagen i intressegemenskapen.

Den andra huvudregeln **24:10 c §** utökades och infattade ett nekade av ränteavdrag till företag som kommit att ingå i intressegemenskapen efter förvärvet av fordran.

I kompletteringsreglerna i **24:10 d-f §§** skedde vissa förändringar men den s.k. tioprocentsregeln behölls intakt. I **24:10 e §** ändrades definitionen från skuld till skuldförhållande. Den mest betydande förändring var att det introducerades ett helt nytt stycke som kom att ha stort inflytande på ränteavdragsbegränsningsreglerna. Det nyintroducerade stycket i **24:10 f §** innebar en helt ny begränsning för ränteavdrag, om det huvudsakliga skälet till skuldförhållande är för att

---

<sup>77</sup> En utveckling om den s.k. tioprocentsregeln och faktiskt rätt till inkomsten, kommer göras i nästkommande del av uppsatsen.

<sup>78</sup> Prop. 1999/2000:2, del 1, s.502.

<sup>79</sup> Prop. 2012/13:1 s.93.

intressegemenskapen ska uppnå en väsentlig skatteförmån. Den nya regeln innebär ett undantag till undantaget i kompletteringsreglerna då det nya stycket kan tillämpas på samtliga förfarande, trots att tioprocentregeln är uppfylld.

## 4.4 Avdragsbegränsningsreglerna i 2019 års inkomstskattelag

### 4.4.1 Bakgrund

Den 1 januari 2019 infördes de nya riktade avdragsbegränsningsreglerna i 24:16-20 §§ IL. De nya avdragsbegränsningsreglerna är ett helt nytt regelverk men en del begrepp och rekvisit återfinns i de nya reglerna och har samma betydelse som tidigare. Utöver det kan ledning för ökad förståelse kring begreppet hittas i propositionerna till föregående regelverken.<sup>80</sup>

I 24:18§ IL återfinns 2019 års regler om avdragsbegränsningar:

*”18 § Ett företag som ingår i en **intressegemenskap** får, om inte annat följer av andra stycket eller 19 §, dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen bara om det företag inom intressegemenskapen som **faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften***

*- hör hemma i en stat inom europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),*

*- hör hemma i en stat utanför EES med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet, eller*

*- skulle ha beskattats för inkomsten med **minst 10 procent** enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten.*

*2 st. Om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en **väsentlig skatteförmån**, får dock ränteutgifterna inte dras av.”<sup>81</sup>*

Av paragrafen framgår att ett företag som ingår i en intressegemenskap får dra av ränteutgiften gällande en skuld till ett annat företag inom intressegemenskapen. Endast under förutsättningen att företaget som ingår i intressegemenskapen faktiskt har rätt till den inkomsten som motsvarar ränteutgiften. Utöver det krävs att företaget antingen (1) hör hemma i en stat inom ESS, (2) hör hemma i en stat utanför ESS men som Sverige har ingått skatteavtal med (som omfattar samtliga inkomster)

---

<sup>80</sup> Prop. 2017/18:245 s. 200.

<sup>81</sup> 24:18§ IL.

eller (3) att inkomsten motsvarande ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10% i den stat som företaget hör hemma.

I paragrafens andra stycke framgår att ränteutgifter som uppstått på grund av skuldförhållande, som skapats endast för att företagen inom intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, inte får dras av.

#### **4.4.2 Intressegemenskap**

För att räntebegränsningsreglerna i 24:18§ i IL ska vara tillämpliga krävs att det föreligger en skuld mellan två företag i en intressegemenskap. Enligt 24:16§ 2st IL föreligger en intressegemenskap mellan två företag om ett av företagen direkt eller indirekt genom ägarandel eller liknande har ett väsentligt inflytande i det andra bolaget, och företagen står i huvudsak under samma ledning. Med väsentligt inflytande menas enligt propositionen vara strax under 50%.<sup>82</sup> Termen företag innefattar juridiska personer (även motsvarande utländska företag<sup>83</sup>) och svenska handelsbolag. Med företag avses även stat, kommun och landsting, vilket är viktigt att notera då det enligt SKV har förekommit ett antal kommuner och kommunala bolag som använt sig av transaktioner som ränteavdragsbegränsningsreglerna är tänkt att förhindra. SKV uppger i sin delrapport att införande av ränteavdragsbegränsningsreglerna har medfört en starkt begränsande effekt på kommuner och kommunala bolags användning av den här typ av transaktioner.<sup>84</sup>

Med kravet på att företagen i huvudsak ska stå under samma ledning menas att företag ägs av samma fysiska eller juridiska personer. Det kan vara fråga om en s.k. oäkta koncern där en fysisk person äger två eller flera bolag och de anses som att de står under gemensam ledning och är i en intressegemenskap. Lagstiftaren har i propositionen poängterat att det är det faktiska inflytande och inte det formella inflytande som ska värderas vid bedömning.<sup>85</sup> Av praxis framgår det att domstolen delar lagstiftaren i propositionens syn på att det är det faktiska inflytande som ska ligga till grund vid en bedömning. Det framgår bl.a. av RÅ 2003 not. 138.

---

<sup>82</sup> Prop. 2012/13:1 s.239.

<sup>83</sup> 2:2§ IL.

<sup>84</sup> Prop. 2012/13:1 s.240 med hänvisning till SKV delrapport från 22 augusti 2012.

<sup>85</sup> Prop. 1986/87:42 s. 35.

#### 4.4.3 Faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften

Avsikten med detta rekvisit är att inkomsten som motsvarar ränteutgiften ska gå till rätt mottagare. Lagstiftaren intention är att s.k. slussning ska förhindras. Med slussning menas förfarande där den faktiska ägaren till inkomsten är ett företag som tillhör intressegemenskapen, men som är hemhörande i lågbeskattningsland, dit lånet slussas från ett eller flera företag i intressegemenskapen som är hemhörande i länder där bolagsskatten är högre än tio procent.<sup>86</sup>

Det räcker inte att företaget i fråga har formell rätt till inkomsten, utan företaget som är rätt mottagare av inkomsten är den som åtnjuter de ekonomiska fördelarna.<sup>87</sup> Kravet på att reda ut vem som faktiskt har rätt till inkomsten är vanligt förekommande inom skatteavtalsrätten och brukar benämnas som ”beneficial owner”.<sup>88</sup>

#### 4.4.4 Tioprocentsregeln

En inkomst motsvarande ränteutgiften ska beskattats med minst 10% enligt lagstiftningen i den stat där det berörda företaget har sin hemvist men bara om företaget har rätt till inkomsten.

För att avgöra om beskattningsnivån är minst 10% i den aktuella staten görs ett hypotetiskt test som utvecklades i propositionen till 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler. Det hypotetiska testet går ut på att det utförs en undersökning om inkomsten motsvarar den aktuella ränteutgiften och sedan görs en fiktiv prövning av vad beskattningsnivån hade legat på i landet där företaget har sin hemvist. I det hypotetiska testet ska det bortses från andra inkomster och utgifter som härstammar från normal drift och endast pröva inkomsten som motsvarar ränteutgiften.<sup>89</sup>

---

<sup>86</sup> Skatteverket. *Några frågor vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna gällande väsentligt inflytande, undantaget från 10%-regeln och ventilen*. 2013.

<sup>87</sup> Prop 2008/09:65 s.61–62.

<sup>88</sup> Dahlberg. *Internationell beskattning*, s.219.

<sup>89</sup> Prop. 2008/09:65 s.59–60.

## **4.5 Väsentlig skatteförmån i 2019 års avdragsbegränsningsregler**

### **4.5.1 Bakgrund**

I 24:18§ IL andra stycket presenteras ytterligare en ränteavdragsbegränsning. Av stycket framgår det att ett skuldförhållande, som uteslutande eller så gott som uteslutande, har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån inte får dras av.

Syftet med det 24:18§ andra stycket är att lagstiftaren vill ha en sorts sista utväg på förfarande där en tillämpning av första stycket i 24:18§ inte är möjlig. På så vis kan det påstås att det andra stycket i 24:18§ är en sorts utfyllnad på det första stycket.

### **4.5.2 24:18§ andra stycket IL**

Utgångspunkten är att om ett internt skuldförhållande har uteslutande eller så gott som uteslutande uppkommit för att en intressegemenskap ska få en väsentlig skatteförmån får inte ränteutgiften dras av även om de tre kraven i första stycket är uppfyllda.

För att det 24:18§ andra stycket ska vara tillämpligt ska tre rekvisit vara uppfyllda: (1) intressegemenskapen ska ha fått en skatteförmån, (2) skatteförmånen ska vara väsentlig och (3) skuldförhållandet ska huvudsakligen ha skapats för att få den väsentliga skatteförmånen.

För att tolka det första rekvisitet krävs att en objektiv tolkning och bedömning av vad definitionen skatteförmån egentligen innebär i den här kontexten. Efter det har konstaterats att det uppkommit en skatteförmån för intressegemenskapen måste skatteförmånen bedömas ur ett väsentlighetsperspektiv för att ta reda på om skatteförmånen anses vara väsentlig. Om bedömningen görs att skatteförmånen uppkommit och att den är väsentlig ska slutligen skuldförhållandet bedömas. Har det huvudsakliga skuldförhållandet uppkommit just för att intressegemenskapen ska åtnjuta skatteförmånen tillämpas 24:18§ andra stycket IL.<sup>90</sup>

---

<sup>90</sup> Coen Deij. *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*. Skattenytt, 2019, s.243–244.

### 4.5.3 Väsentlig skatteförmån i förarbetena

För att bedöma om en väsentlig skatteförmån har uppstått för en intressegemenskap måste först en bedömning om det interna skuldförhållandet uppkomst göras. Varken i propositionen eller i lagtexten görs en uttömmande uppräknings av olika scenario eller förfarande som utgör en väsentlig skatteförmån.

I 24:18§ andra stycket IL används ”uteslutande eller så gott som uteslutande” gällande skuldförhållandet uppkomst i intressegemenskapen för att de ska få en väsentlig skatteförmån. Med ”uteslutande eller så gott som uteslutande” avser i inkomstskattelagen från ca 90–95% till 100% av skälet till skuldförhållandet.<sup>91</sup> Syftet med rekvisitet är att komma åt konstgjorda skuldförhållande i intressegemenskaper som i hög grad utgör aggressiv skatteplanering. Rekvisitet är tänkt att ha en utfyllande funktion för att komma åt förfarande som annan lagstiftning inte motverkar.<sup>92</sup> Utöver ovan nämnda ska även en bedömning av skuldförhållande affärsmässighet göras. Med det här menas att en bedömning av hela skuldförhållandets förfarande ska göras och undersöka om det finns riktiga affärsmässiga skäl bakom förfarandet.<sup>93</sup> I förarbetena framgår det ingen exakt beloppsgräns när en skatteförmån blir en väsentlig skatteförmån, utan det som framgår är att det inte ska röra sig om mindre belopp.<sup>94</sup>

### 4.5.4 Skatteverkets tolkning av väsentlig skatteförmån i ställningstagande

Under 2013 utgav SKV ett ställningstagande för att kommunicera sin tolkning av ränteavdragsbegränsningsreglerna. I ställningstagande kommenterar SKV de då nya ränteavdragsbegränsningsreglerna samt kommunicerar de bl.a. hur deras tolkning av rekvisitet väsentlig skatteförmån lyder.<sup>95</sup>

Under paragraf 3.3 i ställningstagandet uttalar SKV att avsikten med det tredje stycket av 2013 års 24:10 d § IL som idag med samma lagtext återfinns i 24:18§ andra stycket IL (med samma bakomliggande innebörd och tolkning) är att neka

---

<sup>91</sup> Prop. 2017/18:245 s.184 med hänvisning till prop.1999/2000:2 del 1 s.504.

<sup>92</sup> Ibid., s.184–185.

<sup>93</sup> Ibid., s.186–187.

<sup>94</sup> Ibid., s.184.

<sup>95</sup> Skatteverket. *Några frågor vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna gällande väsentligt inflytande, undantaget från 10%-regeln och ventilen*. 2013.

avdrag för ränteutgifter gällande transaktioner eller förfarande som inte har sunda affärsmässiga skäl. Med sunda affärsmässiga skäl menas alltså icke skatteplanerings- och flyktsskäl.

I SKV:s ställningstagande poängterar de vikten av bedömning av kapitalets ursprung och omständigheter kring kapitalets förflyttning. Dessutom lyfts tanken om att undersöka bakomliggande anledningar till intressegemenskapens förfarande för att avgöra huruvida föreligger sunda affärsmässiga skäl. Det här innebär bl.a. att undersökta vad beskattningsnivån blir för mottagaren av räntan för att se om den möjligtvis blivit förmånligare beskattad genom förfarandet. Det skulle således kunna beaktas vid en bedömning huruvida skuldförhållandet har uppstått av skatteskal eller inte.

I SKV:s ställningstagande delar de Skatteutskottets yttrande<sup>96</sup> gällande förfarande som innebär en väsentlig skatteförmån. Skatteutskottet yttrande säger att 24:18§ andra stycket IL inte är tänkt att innebära ett förbud mot företag att genomföra etablerings- eller struktureringsförändringar inom intressegemenskapen såvida de kan motiveras med sunda företagsekonomiska övervägande och inte av skatteskal.

Det sker ingen uttömmande uppräknig av förfarande som utgör en väsentlig skatteförmån för intressegemenskapen i propositionen till lagstiftningen. Däremot i SKV:s ställningstagande presenteras ett par exempel på förfarande som skattemyndigheten anser utgöra en väsentlig skatteförmån. De exempel som presenteras utgår från förfarande där intressegemenskaper har slussat räntebetalningar via intressegemenskapens olika företag. På så vis uppstår en viss önskad skatteeffekt, men förfaranden ser ur andra icke-skattemässiga sammanhang omotiverade ut.

Exemplet gäller ett företag som bär stora underskott i verksamheten, som därför rent objektivt borde sakna medel för att kunna låna ut pengar, nu blir en del av en låneförfarande inom intressegemenskapen. I förfarandet slussas pengar dit och sedan igenom till andra företag i intressegemenskapen. Om lånet och skuldförhållandet har upprättats för att intressegemenskapen ska kunna utnyttja faktumet att företaget bär stora underskott och detta underskott kan användas för att

---

<sup>96</sup> Skatteutskottets yttrande. 2012/13:SkU1y, s.300-301.

nå en önskad beskattningseffekt i landet som företaget har sin hemvist. Detta exempel på förfarande skulle med stor sannolikhet uppfylla rekvisitet väsentlig skatteförmån då den bakomliggande anledning till förfarande troligtvis är att kringgå koncernbidragsregleringarna och därför skulle inte ränta få dras av.

#### **4.5.5 Domstolarnas tolkning av väsentlig skatteförmån**

##### **Kammarrätten i Stockholm mål nr 2225–17**

I målet ställs diskussionen gällande om en väsentlig skatteförmån uppkommit för en intressegemenskap på sin spets. SKV nekar i målet avdrag för ränteutgifter för en rad koncerninterna lån för ett bolag tillhörande en intressegemenskap.

Förenklat handlar målet om ett bolag som förvärvar ett bolag (Inspecta Oy, härstammande i Finland) av en extern säljare. I köpet av bolaget ingick ett svenskt bolag (Inspecta AB) med tre helägda DB. Kort därefter avyttrades Inspecta AB till ett nyskapat bolag kallat Inspecta Holding Sweden AB. Köpet finansierades med ett skuldebrev med en förutbestämd ränta som ska betalas till Inspecta Oy. Inspecta Holding AB har i sin deklaration yrkat att få avdrag för sina räntebetalningar till Inspecta Oy.

Bolagsskatten i Finland uppgick till 20% (jfr 22% i Sverige) och enligt gällande rätt fick avdrag medges för ränteutgifter om de beskattades med minst 10% (enligt den s.k. tioprocentsregeln) i landet där inkomsten faktiskt är hemmahörande. I Inspecta Oys redovisning framgår det att bolaget har gått med stor förlust och därför menar att SKV att någon beskattning av själva ränteinkomsten aldrig skett i Finland. SKV menar därför att bolaget ska nekas avdrag för ränteutgiften i Sverige.

I domskälen konstateras att Kammarrätten anser att bolagen, trots omstruktureringen i koncernen genom externa förvärv, fortfarande tillhör en intressegemenskap. Den s.k. tioprocentsregeln anses också vara uppfylld, men den rättsliga frågan blir huruvida hela förfarandet har gjorts för att uppnå en väsentlig skatteförmån inom intressegemenskapen genom att skapa ett skuldförhållande till Inspecta Oy för att utnyttja bolagets underskott. Genom att utnyttja underskottet i Inspecta Oy beskattades inte ränteinkomsterna alls, trots att ett avdrag skulle ges i Sverige. Kammarrätten menar att bolaget i intressegemenskapen inte kan påvisa att det föreligger affärsmässiga skäl bakom det här förfarandet och de anser att det har



uppkommit en väsentlig skatteförmån för intressegemenskapen under en längre tid i följd av förfarandet. Bolaget nekas därför avdrag för ränteutgifterna.

### **HFD 2020 ref.21**

Målet i fråga härstammar från ett förhandsbesked från SRN som sedan överklagades till HFD. Detta är i nuläget är den enda prejudicerande domen gällande 24:18§ andra stycket IL och väsentlig skatteförmån-rekvisitet.

Målet handlar om huruvida ett bolag i en intressegemenskap ska nekas ränteavdrag för att skuldförhållande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Något förenklat sker följande förfarande, ett moderbolag (kallat Z AB i SRN förhandsbesked) lånar ut pengar till ett DB (X AB) för att förvärva andelar i ett bolag (kallat Å AB), som ägs i helhet av bolaget Ö AB. Z AB har lånat pengar från en extern part vid lånet till X AB, då de kan få bättre lånevillkor än de andra bolagen. Lånet försågs med en ränta som ansågs vara skälig och en löptid på fem år. Den skatterättsliga problematiken i det här förfarandet är att Z AB inte beskattas på ränteinkomsterna från X AB eftersom Z AB har betydande underskott i sin verksamhet.

SKV ansåg att lånet och skuldförfarandet var till stor del drivet att utnyttja Z AB:s underskott för att nå en skatteförmån. Som skäl för avgörandet undersökte SRN (deras bedömning fastställdes sedan av HFD) om skuldförfarandet var ett sådant missbruksfall som propositionerna till lagen avsåg att sätta stopp för. SRN resonerar att de ansåg att väsentlig skatteförmån hade uppstått av det här förfarandet men att de inte kunde fastställa att själva skuldförhållandet uppkommit just för att intressegemenskapen ska uppnå den väsentliga skatteförmånen. Det ansågs vara affärsmässigt motiverat (och inte enbart skattemässigt) av Z AB att ta det externa lånet, då de kunde få bättre lånevillkor än de andra bolagen och i sin tur låna ut till X AB. SRN hänvisar här till HFD 2011 ref.90 där frågan gällande lån i en intressegemenskap som används till förvärv av andelar i externa bolag ansågs vara affärsmässiga motiverat, och inte skattemässigt. SRN ansåg att förfarandet inte utgjorde ett sådant missbruksfall som benämns i propositionen till lagen och fastställde att avdrag skulle medges. SKV överklagade sedan målet till HFD, som fastställde SRN:s förhandsbesked.

## 4.6 Diskussion

Ränteavdragsbegränsningsreglerna har varit föremål för diskussion i den juridiska doktrinen sedan den första introduktionen av reglerna 2009. Kritiken mot reglerna<sup>97</sup> har varit omfattande och även om en hel del kritik är legitim, konstaterar jag att de här reglerna har stor betydelse och spelar en viktig roll inom den svenska företagsbeskattningen. I ljuset av att det inte gick att tillämpa skatteflyktslagen på räntesnurror och liknande förfarande, kan det nu i efterhand framstå som uppenbart att det krävdes någon sorts lagstiftning som skulle kunna motverka den här typen av förfarande.

De redovisade rättsfallen visar hur svårtillämplig 24:18§ andra stycket IL faktiskt är. Det krävs rena missbruksförfarande eller väldigt tydliga förfarande med skatteflyktsinslag för att rekvisitet väsentlig skatteförmån ska tillämpas i ränteavdragsbegränsningarna. Domstolarna lägger stor vikt vid att analysera hela förfarande och stort fokus läggs även vid att undersöka ändamålet för förfarandet för att dra en slutsats för en tillämpning av 24:18§ andra stycket IL. I samtliga av målen resonerar och hänvisar domstolarna till de definitioner som förekommer i propositionen.

Nästkommade del av uppsatsen kommer att undersöka hur de två lagrummens rekvisit väsentlig skatteförmån förhåller sig till varandra och hur rekvisitet förhåller sig till den skatterättsliga legalitetsprincipen.

---

<sup>97</sup> T.ex. Fredrik Ohlsson. *EU-rätten och 2013 års ränteavdragsbegränsningar*. Skattenytt, 2018. & Anders Hultqvist. *Väsentlig Skatteförmån – vad är det?*. Dagens Juridik, 2012.

# 5. Hur skiljer sig tolkningen och tillämpningen av rekvisitet väsentlig skatteförmån i skatteflyktslagen jämfört med den i avdragsbegränsningarna?

## 5.1 Inledning

Tidigare i uppsatsen berördes det faktum att lagstiftaren misslyckats med att komma åt förfarande likt räntesnurror med hjälp av skatteflyktslagen. I Industrivärdenmålen gjordes ett försök att tillämpa skatteflyktslagen på ett förfarande gällande en koncern som finansierar sin omstrukturering med hjälp av aktieägartillskott och interna lån.<sup>98</sup> HFD ansåg att förfarandet uppfyllde skatteflyktslagens tre första rekvisit, däribland rekvisitet väsentlig skatteförmån. Det fjärde och sista rekvisitet uppfylldes inte och därför tillämpades inte skatteflyktslagen.

Utfallet av Industrivärdenmålet innebar att det fanns ett vidöppet hål i den svenska skattelagstiftningen som behövde täckas igen. Redan året efter lämnades ett förslag in för att motverka de här typerna av upplägg genom att införa nya ränteavdragsbegränsningsregler.<sup>99</sup>

Det går därför att konstatera att ränteavdragsbegränsningsreglerna är ett resultat av skatteflyktslagens bristande tillämpbarhet på en specifik kategori av förfarande. Trots det här valde lagstiftaren att inkludera rekvisitet väsentlig skatteförmån i de båda lagstiftningarna i hopp att få bukt med de här typerna av förfarande. I följande del av uppsatsen kommer en diskussion föras om hur tolkningen av rekvisitet väsentlig skatteförmån skiljer sig i respektive lagrum.

---

<sup>98</sup> RÅ 2007 ref 85.

<sup>99</sup> Anders Hultqvist. *Industrivärden-domarna – en analys*. Svensk skattetidning, 2008, s. 60–61.

## 5.2 Resultat

Resultatet utgår ifrån rekvisitet väsentlig skatteförmån i avdragsbegränsningsreglerna i 24:18§ IL. Vid tidpunkten för författande av uppsatsen finns det endast en prejudicerande dom från HFD.<sup>100</sup> Domen handlar om ett bolag som via sitt dotterbolag förvärvat andelar i ett externt bolag med hjälp av ett lån från sitt moderbolag. I domen undersöker HFD huruvida hela skuldförhållandet mellan bolagen har uppkommit för att intressegemenskapen ska nå en väsentlig skatteförmån. I domskälen återgår HFD till lagens proposition för att söka innebörd till vad som kännetecknar ett förfarande som uppkommit för att en intressegemenskap ska nå en väsentlig skatteförmån. HFD resonerar att rekvisitet väsentlig skatteförmån ska användas som en undantagsregel som är tänkt att tillämpas på skuldförfarande som i mycket hög grad utgör skatteplanering, eller i princip rena missbruksfall.<sup>101</sup> HFD menar att syftet med rekvisitet väsentlig skatteförmån är att inta en funktion som ett utfyllande rekvisit d.v.s. att rekvisitet ska kunna tillämpas på förfarande som andra regler inte kan komma åt eller motverka.<sup>102</sup>

Rekvisitet väsentlig skatteförmåns tillämpning och tolkning har visat sig vara svårbegripligt. Avseende ränteavdragsbegränsningsreglernas tidigare benämning i 2013 års 24:10 d § IL finns det flertalet begäran om förhandsbesked inskickade av skattskyldiga med önskan att få klarhet i om deras förfarande kommer att riskera falla under tillämpningen av rekvisitet väsentlig skatteförmån. SRN har utrett förhandsbesked gällande hur tolkningen av rekvisitet väsentlig skatteförmån ska göras just i deras specifika förfarande, men sedan har HFD beslutat att förhandsbesked inte lämpar sig för att utreda frågan gällande rekvisitet väsentlig skatteförmån. Det framgår bl.a. av HFD 2014 not 85 där HFD undanröjer ett förhandsbesked gällande rekvisitet väsentlig skatteförmån. HFD anser att en prövning av tillämpligheten gällande rekvisitet kräver en utförlig undersökning av omständigheter, inte bara de omständigheter som hänför sig till den part som söker förhandsbesked utan även dess motpart samt de andra företagen i

---

<sup>100</sup> HFD 2020 ref 21.

<sup>101</sup> Prop. 2017/18:245 s. 184.

<sup>102</sup> HFD 2020 ref 21 p.9 & 15.

intressegemenskapen. HFD menar att ett förhandsbesked är för begränsat i sin utformning för att besvara den typen av omfattande och invecklade frågor.

Rekvisitet väsentlig skatteförmån hittas i p.1. i skatteflyktslagens generalklausul. Eftersom generalklausulen innehåller fyra rekvisit och samtliga rekvisit ska vara uppfyllda för att den ska tillämpas, tolkas rekvisiten på ett annat vis än rekvisitet i 24:18§ andra stycket IL. Efter en undersökning av prejudicerande domar gällande skatteflyktslagen bildas en uppfattning att den rättskipande instansen aktivt fokuserar på att uppfylla samtliga fyra rekvisit i lagen och det leder till att en djupare analys av varje rekvisit ofta inte görs. Vid jämförelse hur omfattande HFD:s analys är vid tillämpning av 24:18§ andra stycket IL är det en markant skillnad när HFD ska tillämpa skatteflyktslagen. Exempelvis tillämpade HFD skatteflyktslagens generalklausul i domen HFD 2012 not 30, ibland kallas Cypernmålet.

Målet handlar om ett AB1 som överlät (till det skattemässiga värdet) en fastighet till ett HB som även ägdes tillsammans av ett AB2 (0,1%) samt ett AB på Cypern (99,9%). Bolaget på Cypern ägdes även det av AB1. Överlåtelsen understeg marknadsvärdet. Intentionen var sedan sälja HB till en extern köpare, och eftersom kapitalvinsten skulle vara skattefri på Cypern ansåg HFD att skatteflyktslagen kunde tillämpas på förfarandet.

Likt andra mål där skatteflyktslagen tillämpas på ett förfarande är motiveringen bakom tillämpningen av rekvisitet väldigt fåordig från HFD. Vid observation av rekvisitet väsentlig skatteförmån i punkt 1 i generalklausulen motiveras tillämpning i domskälet främst som ett sorts konstaterande att en väsentlig skatteförmån har uppstått. En omfattande undersökning kring hur och varför den väsentlig skatteförmånen uppstått görs inte. Det skiljer sig avsevärt från hur HFD undersöker och analyserar förfarande när de ska tillämpa avdragsbegränsningsreglerna i 24:18§. Den stora rättsfrågan i mål vid tillämpning av skatteflyktslagen har istället blivit hur det fjärde rekvisitet i generalklausulen tillämpas. Rekvisitet i strid mot lagstiftningens syfte har behandlats och analyserat utförligt av domstolarna, medan de tre första rekvisiten däribland väsentlig skatteförmån inte har analyserats lika utförligt.<sup>103</sup>

---

<sup>103</sup> Lodin. *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*, s.755–760.

I prejudicerande domar gällande ränteavdragsbegränsningsreglerna hänvisar HFD till propositionen när de ska motivera sin tolkning om en väsentlig skatteförmån har uppstått genom förfarandet. Vid bedömning om en väsentlig skatteförmån har uppstått enligt skatteflyktslagen läggs inte samma vikt vid propositionens definition av rekvisitet. Under min studie av rättsfall har jag inte hittat en enda hänvisning till propositionen vid tillämpning av skatteflyktslagen gällande tolkningen av rekvisitet väsentlig skatteförmån men när det gäller rekvisitet i ränteavdragsbegränsningsreglerna har domstolarna samt SRN hänvisat till propositionen i samtliga mål.

I HFD:s prejudicerande dom<sup>104</sup> gällande tolkningen av 24:18§ andra stycket IL hänvisar de till propositionen och konstaterar att avdrag för räntan ska vägras om förfarandet innehåller rena missbruk av lagstiftning eller en hög grad av skatteplanering.<sup>105</sup> Liknande resonemang eller krav på rena missbruksförfarande finns varken i propositionen till skatteflyktslagen eller i dess prejudicerande domar. Det här kan utgöra ett bevis på att rekvisitet väsentlig skatteförmån i avdragsbegränsningsreglerna har strängare krav för tillämpning än deras motsvarighet i skatteflyktslagen.

### **5.3 Diskussion**

Som resultat av en studie av både skatteflyktslagen och avdragsbegränsningsreglerna, deras propositioner och rättspraxis påstår jag att det finns en skillnad i hur rekvisitet väsentlig skatteförmån tolkas och tillämpas i de respektive lagrummen.

Det är intressant att HFD inte enhetligt har hänvisat till propositionen vid tillämpning av rekvisitet. Resonemanget vid tillämpning av ränteavdragsbegränsningsreglerna kring hög grad av skatteplanering inte finns med i skatteflyktslagens proposition eller praxis. Vid tillämpning av skatteflyktslagen konstaterar endast HFD att en väsentlig skatteförmån har uppstått för att de ska tillämpa rekvisitet. Samtidigt som vid tillämpandet av rekvisitet i

---

<sup>104</sup> HFD 2020 ref 21.

<sup>105</sup> HFD 2020 ref 21 p.9 med hänvisning till Prop. 2017/18:245 s. 184.

avdragsbegränsningarna hävdar HFD att SRN:s förhandsbesked p.g.a. sin begränsade utformning inte är lämpade för att utreda rekvisitet.

HFD och SRN har vid tillämpning av väsentlig skatteförmån-rekvisitet i 24:18§ andra stycket IL hänvisat till lagens proposition och konstaterar att rekvisitet innebär och ska tillämpas på förfarande som utgör skatteplanering eller rena missbruksfall.<sup>106</sup> Medan i skatteflyktslagens proposition benämns en väsentlig skatteförmån som ”i princip allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattning”.<sup>107</sup> Det visar att det inte förekommer en enhetlig tolkning av rekvisitet och att HFD resonerar helt olika kring rekvisitet beroende på vilket förfarande och vilken lagstiftning som är aktuell. Det saknas motivering från lagstiftaren eller HFD till varför rekvisitet tolkas olika. De olika tolkningarna av rekvisitet är problematisk och riskerar att äventyra förutsebarheten och rättssäkerheten för den skattskyldige. En mer enhetlig tolkning av rekvisitet är önskvärt dels då det hade förbättrat förutsebarheten och rättssäkerheten för den skattskyldige men även att det hade ökat förståelsen om innebörden och tolkningen av rekvisitet.

I nästkommande avsnitt undersöks hur rekvisitet väsentlig skatteförmån förhåller sig till den skatterättsliga legalitetsprincipen.

---

<sup>106</sup> Prop. 2017/18:245 s.184.

<sup>107</sup> Prop. 1982/83:84 s.17.

## 6. Hur förhåller sig rekvisitet väsentlig skatteförmån till den skatterättsliga legalitetsprincipen?

### 6.1 Inledning

Mot bakgrund av den här uppsatsen har det troligtvis framgått att det finns ett återkommande dilemma inom juridiken med oklara, tvetydliga eller diffusa rekvisit inom lagtexten. Rekvisitet väsentlig skatteförmån är ett exempel på den problematiken. En väsentlig skatteförmån är både objektivt svårtytt och kvantitativt svårdefinierat men simultant har rekvisitet onekligen en nödvändig funktionalitet i respektive lagrum. Det är här det rättsliga dilemmat ställs på sin spets.

### 6.2 Resultat

Legalitetsprincipens roll inom det svenska juridiska området är att garantera rättssäkerhet och förutsebarhet för medborgaren. Kravet på förutsebarhet i legalitetsprincipen blir problematisk när den ansluts till rekvisit som väsentlig skatteförmån. En skattskyldig ska på förhand kunna bedöma sina skatteförfarande objektivt och förutse de rättsliga konsekvenserna av förfarandet.<sup>108</sup> Förutsebarheten kan riskeras att äventyras när lagstiftaren väljer sig att använda sig av vaga rekvisit såsom väsentlig skatteförmån. Det kan även anses rättssäkerhetsmässigt otillfredsställande hur vaga rekvisit förhåller sig till legalitetsprincipens aspekter. Det är först när rekvisit som väsentlig skatteförmån ställs i relation till aspekterna föreskriftskravet och bestämdhetskravet i legalitetsprincipen som det kan argumenteras att rättssäkerheten för den skattskyldige sätts i gungning.

I skatteflyktlagen återfinns rekvisitet väsentlig skatteförmån i lagstiftningens generalklausul. Generalklausuler är i allmänhet ofta mer vaga och obestämda i sina definitioner då det tänkta tillämpningsområdet för generalklausulen ofta är

---

<sup>108</sup> Lodin. *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*, s.733.



väldigt utbrett. Resonemang kan föras att generalklausuler med oklara och vaga formuleringarna de facto strider mot bestämdhetskravet i den skatterättsliga legalitetsprincipen och att det minskar förutsebarheten för den skattskyldige.

Generalklausulers uppbyggnad lägger över ansvaret för uttolkning av innebörden på den rättskipande instansen. Om lagen är objektivt svårtolkad för den skattskyldige ges domstolarna makten att klargöra och precisera lagstiftningen och dess tolkning genom sina avgörande. Strömholm har framfört åsikten att en förutsättning för en rättssäker tillämpning av generalklausuler är att snabbt frambringa praxis från domstolen och på så vis få klarhet i lagens innebörd samt tillämpning.<sup>109</sup>

Rosander<sup>110</sup> driver en tes att trots legalitetprincipens starka ställning inom den svenska skatterätten innebär det inte att den alltid ska tillämpas fullt ut. Rosander lyfter bl.a. införandet av generalklausulen i skatteflyktslagen som ett exempel där det anses nödvändigt att en generalklausul förekommer. Trots att generalklausulen innehåller inslag som skulle kan anses strida mot aspekterna i legalitetsprincipen. Rosander menar att p.g.a. skatteflyktsförfarande komplicerade natur ska samtliga intressen tas i åtanke vid en undersökning. Här lyfts resonemanget att lagstiftning som ska motverka skatteflykt blir en avvägning mellan rättssäkerhet för den skattskyldige och effektivitet vid indrivande av skattemedel och försvarande av skattebasen. Rosander menar att en minskad förutsebarhet för den skattskyldige kan anses vara godtagbart gällande skatteflyktsförfarande då den skattskyldige medvetet genom sitt förfarande ”utmanat” det svenska skattesystemet.

Rosander menar att lagstiftaren genom införandet av generalklausulen i skatteflyktslagen ville signalera till den skattskyldiga att det finns ett osäkerhetsmoment att beakta och den som planerar att utföra ett förfarande som ligger i ”riskzonen” måste ta hänsyn att skatteflyktslagen eventuellt blir tillämplig på förfarandet.<sup>111</sup>

---

<sup>109</sup> Stig Strömholm. *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*. 5 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 1996, s.248.

<sup>110</sup> Rosander. *Generalklausul mot skatteflykt*, s.82–84.

<sup>111</sup> *Ibid.*, s.83.

Rättshandlingar och förfarande i den moderna globaliserade ekonomin är mer invecklade än någonsin, därför har det blivit en större utmaning för lagstiftaren att hänga med i utvecklingen.<sup>112</sup> Vid införandet av ränteavdragsbegränsningsreglerna ansåg lagstiftaren att ett införande av reglerna var nödvändiga och om reglerna inte infördes skulle det finnas risk att skatteplaneringsförfarande med hjälp av ränteupplägg skulle öka i omfattning och därför skulle konsekvenserna för skattebasen bli allvarigare.<sup>113</sup> Redan år 2008 gjorde SKV en uppskattning att den svenska skattebasen förlorade ca sju miljarder årligen bara genom skatteplanering i form av räntesnurror och liknande förfarande.<sup>114</sup>

För en lagstiftare blir det en omöjlig uppgift att med lagtext komma åt alla typer av förfarande som ofta både är internationella och väldigt komplexa. Att lagstiftaren skulle formulera en uttömmande lista på samtliga förfarande som anses medföra en väsentlig skatteförmån är inte möjligt. Multinationella företag har varit framgångsrika med att utnyttja länders suveränitet på beskattningsområdet genom användningen av avancerade strukturer och upplägg för att optimera sin beskattning. Därför kan det argumenteras för att vaga rekvisit som väsentlig skatteförmån är i högsta grad nödvändiga för att komma åt de här typerna av dynamiska och avancerade upplägg. Utan rekvisit som väsentlig skatteförmån skulle lagstiftaren alltid naturligt vara steget efter.

### 6.3 Diskussion

I resultatet presenteras två olika motstridiga argument för att betona komplexiteten i frågan. Det ena intar ställningen som ett "*nullem tributum sine lege*"-argument med klara hänvisningar till den skatterättsliga legalitetsprincipens aspekter som forskriftskravet och bestämmelskravet men även kravet på förutsebarhet för den skatteskyldiga. Det förekommer klara motstridigheter mot legalitetsprincipens aspekter i generalklausuler men även vaga rekvisit som väsentlig skatteförmån. Hur substantiella inskränkning användningen av oklara och vaga rekvisit är i den skattskyldigas rättssäkerhet är en svårbesvarad fråga men personligen anser jag inskränkning inte är avsevärd.

---

<sup>112</sup> Skatteverket. *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, 2008, s.57–58.

<sup>113</sup> Prop. 2008/09:65 s.44.

<sup>114</sup> *Ibid.*, s.30 &.43.

Motargumentet är att det är nödvändigt att använda sig av vidtolgade, vaga och diffusa rekvisit i lagstiftning för att en så bred ”träffyta” som möjligt för att komma åt invecklad och komplexa förfarande. Att lagstiftaren använder vaga rekvisit med bred ”träffyta” för att komma åt des här förfarande kan anses vara rättssäkerhetsmässigt otillfredsställande ur ett legalitetsperspektiv. Det är dock viktigt att återgå till lagstiftarens och det offentliga huvudsakliga uppgift som de blivit tilldelade av det svenska folket, nämligen att insamla skatt och försvara den svenska skattebasen.

Det slutgiltiga svaret på frågeställningen lämnar jag osagt. Var och en får värdera argumenten och utifrån sina egna preferenser och åsikter dra sina egna slutsatser gällande vilken vågskål som väger tyngst. Mina personliga tankar kring rättssäkerhet ställt mot effektivitet i den här specifika frågan är att användningen av generalklausuler och vaga rekvisit som väsentlig skatteförmån är väl berättigat av lagstiftaren. Jag anser att en äventyrad rättssäkerhet kan berättigas i situationer då lagstiftningens ändamål är att komma åt väldigt komplexa förfarande vars intention är att utmana det svenska skattesystemet.

## 7. Sammanfattning och slutsatser

Syftet med uppsatsen har varit att undersöka rekvisitet väsentlig skatteförmån och sedan analysera hur rekvisitet förhåller sig till den skatterättsliga legalitetsprincipen.

Gällande hur rekvisitet väsentlig skatteförmån har jag kommit fram till att de skiljer sig åt i respektive lagrum. Särskilt vid tillämpning och tolkning av rekvisitet av HFD. Det är beaktansvärt att det förekommer en sån tydlig skillnad och jag hade på förhand förväntat mig mer enlighet tolkning och tillämpning av rekvisitet i lagrummen. Det här konstaterandet öppnar verkligen upp för en intressant diskussion kring rekvisitets förhållande till legalitetsprincipen och förutsebarhet för den skattskyldige.

När jag förhöll rekvisitet väsentlig skatteförmån med den skatterättsliga legalitetsprincipen var min intention att presentera två motstridiga argument i diskussionen och låta läsaren själv avgöra hur den ställer sig till den rättsliga problematiken. Min förhoppning är att läsaren har fått upp ögonen för ett intressant juridiskt rättsproblem.

Slutsatsen i uppsatsen är något ambivalent och jag instämmer med att det finns en problematik med vaga och diffusa rekvisit men samtidigt anser jag finns det fog för användning av dem. Jag tycker att Rosander presenterar en bra poäng i sitt resonemang gällande balansen mellan rättssäkerhet och effektivitet när hon diskuterar skatteflyktslagens generalklausuls förhållande till legalitetsprincipen. Att rättssäkerheten för den skattskyldige ställs i relation till effektiviteten i skattesystemet är en sorts röd tråd som ständigt följt med i uppsatsen.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Proposition 1980/81:17 *Med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.*

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

Proposition 1986/87:42 *om ändringar i vinstdelningsskatten, m.m.*

Proposition 1996/97:170 *Reformerad skatteflyktslag.*

Proposition 1999/2000:2 *Inkomstskattelagen.*

Prop. 2008/09:65 *Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag.*

Proposition 2012/13:1 *Budgetpropositionen för 2013.*

Proposition 2017/18:245 *Nya skatteregler för företagssektorn.*

## Litteratur

Dahlberg, Mattias. *Internationell beskattning*. 4. [omarb.] uppl. Studentlitteratur, Lund, 2014.

Deij, Coen. *Begreppet skatteförmån i undantagsregeln*. Skattenytt, 2019.

Graff Nielsen, Jacob. *Legalitetskravet ved beskatning: de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer*. 1. udg. Jura, Bearbetning av diss. Århus: Handelshøjskole, 2002, København, 2003.

Hultqvist, Anders. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Juristförl, Avhandling. Stockholm: Univ, Stockholm, 1995.

Hultqvist, Anders. *Industrivärden-domarna – en analys*. Svensk skattetidning, 2008.

- Hultqvist, Anders. *Väsentlig Skatteförmån – vad är det?* Dagens Juridik, 2012.
- Hultqvist, Anders. *Hur vag får en skattelag va'?* Svenskt näringsliv, 2015.
- Hultqvist, Anders. *Om bestämhetskravet i legalitetsprincipen.* Skattenytt, 2016
- Ljungman, Seve. *Om skattefordran och skatterestitution.* Almqvist & Wiksell, Uppsala, 1947.
- Lodin, Sven-Olof. *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. D. 1–2.* 15. [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2015.
- Lundberg, Konrad, *Juridik: civilrätt, straffrätt, processrätt. 2.* [uppdaterade] uppl, Sanoma utbildning, Stockholm, 2013.
- Ohlsson, Fredrik. *EU-rätten och 2013 års ränteavdragsbegränsningar.* Skattenytt, 2018.
- Rosander, Ulrika. *Generalklausul mot skatteflykt.* Jönköping International Business School, Jönköping University, Avhandling. Jönköping: Internationella handelshögskolan, 2007, Jönköping, 2007.
- Sandgren, Claes. *Om empiri och rättsvetenskap del I.* Juridisk Tidskrift 1995/96.
- Strömholm, Stig. *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära. 5.,* [uppdaterade och bearb.] uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 1996.
- Tikka, Kari S. *Om principer vid tolkning av skattelag.* Skattenytt, 2004.
- Tjernberg, Mats & Neway Herrman, John. *Regeringsrätten och skatteflyktlagen – mönster eller monster?.* Skattenytt nr 3, 2011.
- Tjernberg, Mats. *Skatterättslig tolkning.* första upplagan, Iustus, Uppsala, 2018.
- Zanderin, Lars & Staaf, Annika. *Rätt och rättssystem: en introduktion för professionsutbildningar. 1. uppl.,* Liber, Malmö, 2010.

## Myndighetspublikationer

Skatteutskottets yttrande: 2012/13:SkU1y, s.300-301.

Skatteverkets promemoria. *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*. DRN: 131-348803-08/113. 2008-06-23.

Skatteverkets rättvägledning 1. *Vad är skatteflykt?*. (Hämtad 25/5–2021).

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.6/339272.html>

Skatteverkets rättvägledning 2. *Övervägande skäl*. (Hämtad 25/5–2021).

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.6/339284.html>

Skatteverket ställningstagande. *Några frågor vid tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna gällande väsentligt inflytande, undantaget från 10%-regeln och ventilen*. Dnr: 131 117306-13/111. 2013-02-25.

# Rättsfallsförteckning

HFD 2011 ref. 90.

HFD 2012 not 30.

HFD 2014 not 85.

HFD 2020 ref 21.

Kammarrätten mål nr 2225–17.

RÅ 1985 1:13.

RÅ 1989 ref. 31.

RÅ 2001 ref.79.

RÅ 2003 not. 138.

RÅ 2007 ref.84.

RÅ 2007 ref.85.

RÅ 2009 ref.31.

RÅ 2010 ref.51.