

Roger Persson Österman
Professor i finansrätt vid Stockholms universitet

Till försvar för en oförutsebar lag

En studie av tillämpningen av skatteflyktslagen



Juridiska institutionen
Stockholms universitet
106 91 Stockholm

Innehållsförteckning

Del I Allmänna utgångspunkter	1
1. Inledning.....	1
2. Föreskriftskravet	2
2.1 Inledning.....	2
2.2 Demokrati	4
2.3 Likabehandling och objektivt beslutsfattande under frånvaro av godtycke.....	5
2.4 Förutsebarheten och bestämbarhetskravet	7
2.5 Kontrollen av statsmakten och den oberoende tvistelösningen av konflikter mellan stat och enskild	10
2.6 Sammanfattning.....	11
3. Skatteflyktslagen	11
3.1 Inledning.....	11
3.2 Kritiken mot lagen	12
3.3 Kan kritiken bemästras?	13
3.4 Kontroll av skatteflyktslagen utifrån det funktionella innehållet i föreskriftskravet/legalitetsprincipen	15
3.5 Sammanfattning.....	20
Del II Sektoranalys 3:12	21
4. 3:12-beskattnings och skatteflyktslagen	21
4.1 Inledning.....	21
4.2 Vad är 3:12?	21
4.3 HFD:s tillämpning av Skatteflyktslagen på 3:12 området	22
5. Sammanfattande reflektioner	37

Del I Allmänna utgångspunkter

1. Inledning

Skatteflyktslagen (1995:575) är hårt kritiserad.¹ Den hävdas vara grundlagsstridig och helt oförutsebar, den är ett monster, den handlar om magkänsljuridik (sur antagligen) och leder till "slutfasstyrd" argumentation. Den tycks dock vara en gäst som bestämt sig för att stanna länge i det juridiska hemmet. Det förefaller inte heller som det finns någon som helst politisk jordmån för att upphäva lagen. Tvärt om, till följd av samarbetet i EU och annat internationellt samarbete översköljs Sverige av nya "GAAR:s" och "SAAR:s".²

I denna artikel bemöter jag kritiken. Hypotesen är att skatteflyktslagen kan anses förenlig med en föreskriftsbunden beskattning. Lagen kan anses förutsebar. Den hårda kritiken mot lagen bygger på en vetenskaplig grund som kan och bör kritiseras. I artikeln prövas den uppsatta hypotesen och kritiken bemöts. Slutsatsen är att lagen uppfyller de krav som kan anses gälla.

En fokusfråga i artikeln är förutsebarheten. En prövning av förutsebarheten av tillämpningen av skatteflyktslagen kräver en speciell metodologisk forskningsansats eftersom lagen aldrig kan tillämpas isolerat ("stand-alone"). Det krävs en dual tillämpning i vilken också en annan (den ordinära) skattelagstiftningen bedöms. Det handlar om att mot bakgrund av sakomständigheterna ta reda på en viss specifik reglerings syfte. En generell analys av samtliga rättsfall som gäller skatteflyktslagen är svår att utföra vetenskapligt. Det beror på den duala tillämpningen som medför att prejudikat på ett område är svårt att bearbeta tillsammans med prejudikat från ett annat område. Istället bör därför en analys ske sektorsvis. Det sker genom att avgöranden från HFD på vissa specifika rättsområden analyseras på djupet. Tänkbara sektorer att analysera är bl.a. klyvningsreglerna (3:12), underskottsreglerna (40 kap IL) och underprisöverlåtelsereglererna (23 kap. IL).

I ett första steg i denna artikels andra del kommer sektor 3:12 analyseras. Avsikten är att återkomma med ytterligare minst två sektorartiklar. Varje artikel ska dock sammanfattas med ett antal observationer av generell natur. Mitt forskningsmaterial i denna artikels andra del är samtliga avgöranden från HFD som handlar om skatteflyktslagens tillämpning på klyvningsreglerna för fåmansföretagare, de så kallade "3:12"-reglerna.³

¹ Ett hjärtligt tack till fysiska och virtuella deltagare i högre seminarium runt den 16 oktober 2019 vid Stockholms universitet. Alla brister svarar författaren för.

² Ett exempel är artikel 6 i skatteflyktsdirektivet 2016/1164/EU.

³ Sökningar har skett i databaser och Skattenytts rättsfallsnummer. Brister åvilar endast författaren.

Min disposition ser ut som följer: efter detta inledande avsnitt i del I redovisar jag i avsnitt två min utarbetade definition av föreskriftsbunden beskattning enligt legalitetsprincipen. Jag utarbetar en *funktionell definition* som består av ett antal målsättningar (kriterier). I avsnitt tre beskriver jag skatteflyktslagen och den kritik som rests mot lagen. Jag övergår sedan till att pröva skatteflyktslagen mot de kriterier jag ställt upp i avsnitt två. I studiens del II övergår jag till den första sektoranalysen. I avsnitt ett beskriver jag kort 3:12-reglerna. Sedan övergår jag till att analysera relevanta HFD avgörandena. Min slutsats av den samlade rättsfallsanalysen i sektoranalysen är att det får anses möjligt att i tillräckligt hög grad kunna förutse vilka transaktioner på 3:12-området som kan komma att omfattas av skatteflyktslagen. I konsekvens med det finner jag således att skatteflyktslagen kan anses uppfylla föreskriftskravet på det området. Studien sammanfattas slutligen och de generella observationer som kan anses gälla även på andra sektorer redovisas.

2. Föreskriftskravet

2.1 Inledning

Den svenska beskattningen är föremål för ett viktigt rättsstatligt grundlagsstadgande: Regeringsformen (RF) anger att uttag av skatt kräver lagstöd (RF 2:10, 8:2, 8:3), *lex scripta*-kravet. Detta föreskriftskrav kan sägas böttna i det viktiga allmänna syftet att uppnå rättssäkerhet.⁴ Vanligen brukar föreskriftskravet uttryckas som att legalitetsprincipen ska råda. Föreskriftskravet och legalitetsprincipen används i litteraturen inte sällan som synonymer.

En formalist kan givetvis stanna upp vid blotta konstaterandet av grundlagens reglering. Sterzel menar att legalitetsprincipen, vilken innefattar föreskriftskravet, är "utpräglat formaljuridisk".⁵ Den skatterättslige forskaren Pålsson har anfört att skatterättens legalitetsprincip är en "formalitet".⁶ Det finner jag emellertid otillräckligt. Analysen måste föras djupare för att nå bortom en *formell definition* och komma till en djupare och mer meningsfull förståelse.

Simon Almendal menar att den skatterättsliga legalitetsprincipen förefaller härröra ur läran om kompetensfördelningen (se strax nedan utförligt om demokratiargumentet). Simon Almendal ger i sin analys vad som kan benämnas en *inhållsmässig definition* av kravet. Sammanfattningsvis går innehållet ut på krav på en viss grad av förutsebarhet. Den skattskyldige

⁴ Sterzel "Legalitetsprincipen", i "Offentligrättsliga principer" (red. Lena Marcusson), Iustus 2017 s 76.

⁵ Sterzel menar dock att den har praktisk betydelse, a a s 94 ff. Lappalainen Fast ("Om skyddet mot retroaktiv beskattning" Stockholms universitet 2019) anför att begreppet föreskrift i RF 8:1 är formellt och att det inte var önskat att kringskära lagbegreppet med kriterier, a a s 105. Hon finner dock att det finns ett materiellt kriterium: generalitetskriteriet, a a s 107.

⁶ "Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen", Skattenytt 2014 s 563. Han anför dock på s 568 att legalitetsprincipen är en kontrollstation för "god, förnuftig juridik".

ska kunna förstå beskattningens omfattning genom att ta del av bestämmelsernas lydelse.⁷ Den innehållsmässiga definitionen är betydelsefull. Förutom att definieras rent formellt eller innehållsmässigt, kan legalitetsprincipen också definieras *funktionellt* eller *sociologiskt*.⁸ Vad rättssäkerhet står för, och varför det anses viktigt, kan således ses ur många olika perspektiv. Begreppet får således anses vagt och öppet.

Den *funktionella definitionen* anser jag vara fruktbar som komplement till den innehållsmässiga. Den svarar på frågorna om vad vi önskar uppnå med föreskriftskravet, och varför vi önskar det. Svaren på de ställda frågorna tillhandahåller därmed definitionen. Det är därför enligt min mening viktigt att noga inventera och närmare beskriva de kraftfulla argumenten som ges för att beskattningen ska vara lagstyrd. Argumenten handlar om något så viktigt som kärnan i medborgarnas acceptans för beskattningen, och för skattereglernas grundläggande legitimitet i samhällsapparaten.⁹ Utan acceptans och legitimitet undermineras skattesystemet med allvarlig risk för hela statsbyggnaden. Fokus bör alltså vara på rättssäkerhetens innehåll och funktion. Det sociologiska perspektivet är intressant men saknar normativ karaktär, varför jag lämnar det utanför denna *lex lata* studie.

Det bör framhållas att legalitetsprincip, föreskriftskrav och rättssäkerhet är internationella fenomen som dock sinsemellan kan vara såväl svåröversatta som svårjämförbara. Varje rättskultur har sin begreppsapparat (t.ex. rule of law, rechtsstaat, état de droit). Det kan också påpekas att det handlar om ett fenomen som mycket sakta och gradvis utvecklats i takt med den övriga lokala samhällsutvecklingen. Rättssäkerhetskulturen är därför intimt sammanvävd med annan statskultur. Olika kulturell bakgrund och skilda samhällsförutsättningar har därför lett till att det gemensamma fenomenet kan se tämligen annorlunda ut i olika jurisdiktioner.¹⁰ Det kan hävdas att vissa statsbildningar inte ens känner begreppet, t.ex. anför Fukuyama att Kina av historiska skäl i princip saknar "rule of law".¹¹ I västvärlden torde dock cirkulation av rättsliga idéer medfört att vad som förstås med rättssäkerhet, i vart fall på ett övergripande plan, idag är gemensamt. Särskilt starkt pådrivande för svensk del är europarätten.

För att fastställa innehållet i och funktionen av det viktiga begreppet krävs således en inventering av de bakomliggande argument och önskemål som ligger bakom rättssäkerheten och

⁷ Simon Almendal "Skatteinpassade transaktioner och skattebrott", Norstedts juridik 2005 s 70.

⁸ Persson Österman "Perspectives on Corporate Taxation from a Sustainable Business Perspective", i "Challenges in Managing Sustainable Business", palgrave/macmillan 2019, s 374. Artikeln citeras i det följande som Persson Österman 2019.

⁹ Medborgarnas uppfattning om vad som ger legitimitet åt ett skattesystem och som ger tillit åt de institutioner som administrerar systemet, överensstämmer i stor del med dessa kärnegenskaper, se för referenser till samhällsvetenskaplig forskning Persson Österman 2019 s 384 ff.

¹⁰ En imponerande och mäktig komparativ redogörelse för hur rättsordningen och förekomsten (eller avsaknaden av) "rule of law" växt fram och utvecklats i världens alla hörn finns i Fukuyama "The Origins of Political Order" Profile Books 2011 och Fukuyama "Political Order and Political Decay" Profile Books 2015.

¹¹ Fukuyama 2015 s 357. Han använder istället termen "rule by law", s 362 f. Boken "Röd åklagare" ger en intressant personlig beskrivning av kinesisk rättskultur (Xiao Rundcrantz, Månpocket 2006).

föreskriftskravet. I nästa avsnitt sker en sådan inventering. Den är viktig för denna artikels syfte. Jag kan inte göra anspråk på att inventeringen är vare sig heltäckande eller originell. Litteraturen även i Sverige är synnerligen omfattande.¹²

2.2 Demokrati

Hur skattebördan ska fördelas mellan individer och juridiska personer är otvivelaktigt en svår och komplex fråga. Den innefattar tillämpning och avvägning av svåra och inte sällan motstridiga policys. De nödvändiga och svåra avvägningarna bör därför äga rum i en öppen och demokratisk beslutsprocess. Skattebetalaren bör helt enkelt kunna ha ett ord med i laget om hur beskattningen ska vara utformad. Det sker genom röstning i allmänna val men också genom andra former av legitim politisk aktivitet. Det bör alltså vara den folkvalda församlingen (riksdagen) som stiftar skattelagen. Man kan till och med idag prata om "no representation without taxation".¹³

Det bör påpekas att rättssäkerhet i klassisk tappning vanligen inte innefattar demokrati eller folkviljeargumentet. Rättssäkerheten kan vara tryggad utan att en reglering har tillkommit i demokratisk ordning. Rättssäkerheten - "rule of law" – uppstod historiskt sett betydligt tidigare än dagens demokrati.¹⁴ Rättssäkerheten handlade inledningsvis i stor utsträckning om egendomsskyddet. Det var således framförallt den kategori personer i samhället som hade egendom, som förespråkade "rule of law". Folkviljans makt, eller snarare demokratin i form av allmän och lika rösträtt, kom alltså betydligt senare. Demokratin kan förklaras som en samhällelig respons på de egendomslösas krav på fördelningspolitik. Det är sannolikt bättre med fördelning via ett parlamentariskt system än via revolutioner.¹⁵ Demokratins införande kan

¹² Svenska författare som i ett teoretiskt perspektiv förtjänstfullt behandlat frågorna i skatterätten i såväl böcker som artiklar är framförallt Hultqvist, Pålsson, Simon Almendal, Tjernberg och Olsson. För att bara nämna några skarpinniga verk av dessa; "Legalitetsprincipen" (Hultqvist akademisk avhandling 1995), "Likhet inför skattelag : likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten" (Pålsson akademisk monografi 2007) "Konstitutionell skatterätt" (Pålsson, lärobok, 2013), "Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen" (Pålsson Skattenytt 2014 s 554 ff), "Kringgående av inkomstskattelag - en resa utan slut" (Pålsson Skattenytt 2016 s 105 ff), "Skatteanpassade transaktioner och skattebrott", citerad ovan, (Simon Almendal, akademisk avhandling 2004), "Högsta förvaltningsdomstolen och principföljsam prejudikatbildning i skattemål" (Tjernberg Skattenytt 2016 s 42 ff), "Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område - lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar" (Tjernberg Skattenytt 2016 s 167 ff), "Författningsprövning i skatterätten: En studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten" (Olsson, akademisk monografi 2006). Maria Hilling har på ett intressant sätt diskuterat skatteflyktslagen i en internationell kontext, "Skatteavtal och generalklausuler", Wolters Kluwer 2016

¹³ Fukuyama 2011 s 417 som alltså vänder på det traditionella uttryckssättet. Han citerar Huntington och menar att det också ger incitament till att politiskt delta aktivt.

¹⁴ Fukuyama 2015 s 40 ff och 414.

¹⁵ Schön "Taxation and Democracy", Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2018 – 13 s 8.

därför ses som en av flera förklaringar till att skattetrycket kom att stiga kraftigt under 1900-talet, eftersom nya sociala grupper med krav på fördelning fick rösträtt.¹⁶

Det finns således på beskattningsområdet en historisk motsättning mellan rättssäkerhet (egendomsskydd) och folkvilja (fördelning av egendom). Idag kan det dock med fog anses att det demokratiska samhället är starkt sammanflätat med det rättsstyrda och rättssäkra samhället. Arbetstagare önskar kunna effektivt nyttja sitt rättsenliga skydd, sjuka och svaga i samhället likaså. Med ett modernt språkbruk kan sägas att samhället juridifierats. Motsättningen har således minskat mellan rättssäkerheten och folkviljan, men knappast eliminerats.¹⁷ Rättssäkerheten utgör fortfarande ett skydd för individens frihet och äganderätt.¹⁸ Spänningsförhållandet kan uttryckas som att vi nått ett tillstånd av "*demokratisk rättssäkerhet*". Rättssäkerheten erkänns som viktig i det demokratiskt kontrollerade systemet, men uppfattas sannolikt som fullt möjlig att reglera i samma demokratiska system.

Den demokratiska rättssäkerheten manifesteras i det konstitutionella rättsskyddet – det ovan angivna kravet i RF på lagstöd. Det konstitutionella rättsskyddet innefattar också rättens hierarkiska uppbyggnad, som Simon Almedal särskilt pekat på (se ovan). Det innebär att inget organ som ligger under den folkvalda riksdagen har kompetens att utan specifikt lagstöd utvidga en skattelags tillämpningsområde, RF 8:3. Det demokratiska och legitimerande folkstyret skulle givetvis komprometteras om organ, vars befattningshavare inte är politiskt utbytbara, har makt att utvidga eller förändra skattereglernas tillämpningsområde. Detta torde vara särskilt viktigt i Sverige eftersom myndigheterna i sin myndighetsutövning mot enskild är oberoende i förhållande till den lagstiftande makten (RF 12:2). Ett annat sätt att beskriva det hela är att tala om ett delegationsförbud.¹⁹ Alla offentliga aktörer (myndigheter och domstolar) har helt enkelt att respektera lagen, hur bristfällig den än kan te sig (med vissa undantag som följer av unionsrätt och av folkrättsliga traktat).

2.3 Likabehandling och objektivt beslutsfattande under frånvaro av godtycke

De flesta individer tycks uppleva det djupt orättvist om någon annan får en bättre behandling än de själva, när de upplever sig befinna sig i samma situation. Individer torde alltså ha en kraftfull känsla för att inte behandlas sämre än andra – det finns ett starkt krav på *likabehandling*.

¹⁶ Schön a a s 8 och Fukuyama 2015 s 45, 402 och 406 f. Det finns givetvis stora skillnader i västvärlden, t.ex. mellan Skandinavien och USA vad gäller skattenivå. Andra förklaringar som givits är inverkan av de båda världskrigen, se Milanovic "Global Inequality – A New Approach for the Age of Globalization" Belknap/Harvard 2018 s 53.

¹⁷ Särskilt påtagligt syns detta i den politiska diskussionen. Schön anför: "the age-old tension between taxation and private property has not been solved in a substantial manner anywhere", a a s 24.

¹⁸ Fast Lappalainen anför att rättssäkerhetsprincipen är en ordningsprincip som bidrar till att precisera egendomsskyddet i det praktiska rättslivet, a a s 337.

¹⁹ Hultqvist "Legalitetsprincipen. Även von Bahr beskriver frågan i en skattekontext på ett intressant sätt i "Resning i plenum", i "Regeringsrätten 100 år" Lustus förlag 2009 s 23 ff.

Likabehandling är dock ett erkänt svårt begrepp.²⁰ Det kan emellertid konstateras, som en obestridlig utgångspunkt, att ett beslutsfattande som strävar efter rättslig likabehandling måste bygga på en rättslig norm i form av en bindande (lag)regel, som också i praktiken kan följas av beslutsfattare och domare. Annars föreligger ingen möjlighet för att likabehandling ska kunna uppstå.

Likaså synes en generell och stark önskan hos människan om objektiv och saklig behandling föreligga.²¹ Inte heller uppskattas godtycke. Förekomsten av bristande objektivitet och godtycke är erkänt problematiskt och underminerar medborgarens tilltro till statsapparaten och förvaltningsmyndigheterna.²² Förekomsten blir också grogrund för korruption som drar ner tilliten ytterligare. Det är således viktigt att i systemen för beslutsfattande säkerställa objektiv behandling och säkerställa frånvaro av godtycke. Även detta kräver (lag)regler som möjliggör för beslutsfattaren att fatta beslutet utan att hen vare sig kan eller behöver involvera sina privata subjektiva uppfattningar.

Kravet på rättslig objektivitet får anses innebära att beslutsfattaren (eller domaren) i sitt beslutsunderlag endast kan ta in sådana faktorer som framkommer av den (lag)regel som är föremål för prövning. I den processen kan givetvis också ingå andra rättsliga tolkningsdata. Det viktiga är att beslutsfattaren inte ska kunna ta in faktorer utifrån sina egna subjektiva uppfattningar om vad som är rätt och riktigt. Vad som brukar kallas "fri lagtolkning" får inte förekomma. Lagtolkning måste vara styrd. Rättskälleläran, trots att den inte är lagreglerad, är därmed av största betydelse för att objektiviteten ska säkerställas. Ett strikt upprätthållande av rättskälleläran är enligt min mening nödvändig för att upprätthålla en stadga i beskattningen.

En central tanke är att makt inte får utövas godtyckligt. Termen godtycke används ofta i rättsvetenskapliga skrifter, i allmänhet dock utan att någon innehållsmässig definition ges.²³ Enligt min mening finns det inte en självklar definition av begreppet godtycke. Min bedömning är att godtycke i sin kärnbetydelse endast kan anses föreligga om beslutsfattaren (myndigheten, domaren) har full frihet att grunda det rättsliga beslutet på vad som helst. Beslutsfattaren, vid godtycke, är alltså inte bunden av principen att handla konsekvent utan står helt fri att nästa gång ett liknande beslut tas, agera annorlunda. En slumpgenerator alstrar godtycke. Det betyder vidare att godtycke är ett absolut och binärt begrepp – det kan alltså i princip inte förekomma gråzoner med "lite" godtycke. Det kan dock rimligen förekomma komplexa regler som kräver

²⁰ Den utmärkta ovan nämnda studien av Pålsson "Likhet inför skattelag : likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten" tydliggör detta skickligt.

²¹ Bull menar att detta också kan grundas i det demokratiska (överordnade) argumentet. Den beslutande förvaltningen måste förhindras att fatta beslut som kan gynna sitt egna intresse. Den ska vara en lydlig tjänare till den demokratiska makten, "Objektivitetsprincipen", i "Offentligrättsliga principer" s 130

²² "Trust" och "confidence" (s.k. socialt kapital) är synnerligen viktiga företeelser för legitimitet, se Hambre "Tax Confidentiality A Comparative Study and Impact Assessment of Global Interest" s 87 ff med av henne angivna källor, och Persson Österman 2019.

²³ Sterzel anför att godtycke står i motsats till normbundenhet, a a s 75.

flera rekvisit för att kunna tillämpas, där något av rekvisiten skulle kunna vara så oprecist att tillämpningen av detta skulle kunna vara godtyckligt. Sett i en helhet skulle det därmed kunna vara fråga om en slags "partiell godtycklighet".²⁴

2.4 Förutsebarheten och bestämbarhetskravet

Det demokratiska argumentet, argumentet om likabehandling, argumentet om objektivitet och kravet på frånvaro av godtycke talar starkt för att sätta fokus på den skrivna lagens tydliga bokstav.²⁵ Tjernberg talar om "legalism".²⁶ För att trygga föreskriftskravets funktioner måste alltså ett bestämdhetskrav uppställas.²⁷ Tydlighet om vad som gäller är ett mål. Det synes vara djupt mänskligt att söka trygghet i vad som gäller.

Ett problem är dock (minst sagt) att föreskriftskravets bestämdhetskrav i sig kan anses vara obestämt.²⁸ Påståendet synes halsbrytande men är dock en realitet. Lagstiftningen är full av så kallade gråzoner eller luckor. Det är här de oberoende domstolarna kommer in i bilden.

Problemet kan nämligen lösas inom det skatterättsliga systemet, sett i sin helhet. Systemet kan beskrivas som ett intrikat nätverk i vilket de oberoende domstolarna spelar en mycket stor roll. Tjernberg hävdar att vi ser den tillämpade rätten utifrån ett "institutionellt synsätt", dvs. skapad genom lagstiftning och dömmande.²⁹ Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) överordnade uppdrag är att producera prejudikat, som ska öka rättsnormernas klarhet.³⁰ För mig är det tydligt att HFD därmed ser till att bestämbarheten tryggas, dock med viss eftersläpning. Givetvis kan det gå ut över en enskild part som saknar nytta av den förutsebarhet som uppstår efter att partens sak prövats i domstolen.

Den brittiske forskaren Freedman (fostrad i "rule of law" tradition) anför att det får anses tillfyllest med att en skattenorm är "*ascertainable within an equitable system*".³¹ Hon finner att skattelagstiftning, som kan uppfattas som oförutsägbar, ändå fungerar just för att det finns en

²⁴ Jag är medveten om att min framlagda ståndpunkt kan anses kontroversiell.

²⁵ Se bl.a. Simon Almendal a a ovan.

²⁶ "Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar, Skattenytt 2016 s 172.

²⁷ Simon Almendal a a s 70.

²⁸ Hultqvist menar att i ytterlighetsfall är det möjligt att kategorisera en obestämdhet men att i många "mellanfall" torde det vara svårt att fastställa om en regel är bestämd eller obestämd, "Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen", Skattenytt 2016 s 742.

²⁹ "Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar", Skattenytt 2016 s 167.

³⁰ Pia Johansson hänvisar i sin artikel "Regeringsrätten; en del av rättsväsendet" till den rädsla en våg kan känna inför att krossas mot en klippa. En annan våg säger då "du är inte bara en våg. Du är en del av oceanen". Rättsväsendet är en ocean i vilket allt hänger ihop.

³¹ Freedman "Responsive Regulation, Risk, and Rules: Applying the Theory to Tax Practice", U.B.C. Law Rev. 2011:44 s. 630.

oberoende domstolsapparat som gör den förutsebar. På sikt klargörs alltså normerna och föreskriftskravets funktioner säkerställs. Klarar domstolen av att i rimlig tid producera prejudikat fungerar systemet tillfredställande.³²

Den svenske skatteprofessorn Hultqvist synes dock inta en annan hållning. Han anser att lagtext är den enda primära rättskällan.³³ Han tycks visserligen anse att praxis kan vara en källa som bestämmer innehållet i gällande rätt, och att praxis kan förtydliga relativt öppen principbaserad lagstiftning.³⁴ Han anser således att föreskriftskravet inte innebär något absolut hinder för domstolens normprecisering. En viktig förutsättning som han ställer upp är dock att den preciserade normen ryms inom mängden rimliga tolkningar.³⁵ Hans syn påminner om MacCormicks uppfattning om "*defeasible legal certainty*".³⁶ Det som möjligen skiljer ut Hultqvist, är att han kan uppfattas öppna upp för att lägre domstolar skulle kunna låta bli att följa prejudikat.³⁷ Hans förklaring till att lägre domstolar följer prejudikaten är nämligen att HFD själv lägger så stor vikt vid sina avgöranden. Han framlägger således inte argumentet att en sådan följsamhet kan anses öka rättssystemets sammanlagda förutsebarhet.³⁸ Han tycks vidare tveksam till värdet av prejudikat och praxis eftersom den blir föremål för tolkning av olika aktörer som kan tolka olika.³⁹ Han fullföljer sin logik och synes kritisk mot förhandsbeskeden, som är "en bra illustration av hur normbildningen (medvetet) flyttas från riksdagen till de rättstillämpande organen".⁴⁰

Hultqvists uppfattning om rättspraxis ställning som rättskälla synes således något vag. Rent formellt delar jag hans uppfattning att Sverige inte tillämpar en strikt stare decisis-lära, det vill säga det finns ingen rättslig skyldighet för en domstol att följa praxis eller prejudikat.⁴¹ Jag uppfattar dock att det förklaras av att vår rättskultur har andra historiska rötter än den anglo-amerikanska rättskultur, som omfattar stare decisis (formell prejudikatlära, som har sin grund i common law). I realiteten/praktiken menar jag emellertid att det råder nära på konsensus i

³² I hyllningsskriften i anledning av att (då) Regeringsrätten fyllde 100 år (se ovan not 29) adresserar flera författare domstolens viktiga uppgift att utöva normprecision till exempel Pia Johansson "Regeringsrätten en del av rättsväsendet" och Leif Gäverth "Regeringsrättens prejudikatroll sedd genom kristallkulan".

³³ "Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet", Skattenytt 2013 s 17.

³⁴ "Hur vag får en skattelag va?" Svenskt Näringsliv 2015 s 23.

³⁵ "Legalitetsprincipen" s 332.

³⁶ "Defeasible" är svåröversatt. MacCormick använder det för att förklara hur det är möjligt att en regel som i sin tillämpning, kan leda till olika resultat, är förenlig med rättssäkerheten. Se om detta och kritik mot tankegången Spaak "Deduction, Legal Reasoning, and The Rule of Law", Constitutional Commentary vol. 23 2006 s 121 ff.

³⁷ En fråga uppstår därmed om även Skatteverket skulle kunna underlåta att följa prejudikat.

³⁸ "Hur vag får en skattelag va?" Svenskt Näringsliv 2015 s 29.

³⁹ "Hur vag får en skattelag va?" s 28.

⁴⁰ "Hur vag får en skattelag va?" s 17.

⁴¹ "Hur vag får en skattelag va?" s 28.

Sverige om att HFD:s prejudikat i rättsfrågor ska följas.⁴² Tjernberg talar om att en ”informell bundenhet” föreligger.⁴³ Att lagstiftaren anser det är i alla fall helt klart, eftersom lagstiftning regelmässigt ändras om HFD dömt i en riktning som uppfattas problematisk. Det finns också åtskilliga förarbetsuttalanden som påvisar lagstiftarens uppfattning.⁴⁴ Plenumavgörandet från HFD av den 16 december 2019 i mål nr. 3978-18 påvisar också den stora rättskällestyrkan i prejudikat. Huruvida prejudikaten är legalt bindande eller om de enbart har s.k. persuasiv kraft är enligt min mening inte en frågeställning som kan besvaras. Det får räcka med att de i praktiken nog följs.

Det kan dock, som Hultqvist får anses mena, tyckas motsägelsefullt att domstolarna ges en sådan viktig roll i ett föreskriftsbundet system, som förbehåller makten över rätten till riksdagen. Denna motsägelse uppkommer dock endast när ett formalistiskt synsätt på legalitetsprincipen anläggs. Det innehållsmässiga och funktionella synsättet leder inte till en motsägelse, eftersom sträng prejudikatbundenhet uppenbarligen leder till högre förutsebarhet. Argumentet förutsebarhet ges så att säga en något högre vikt än hierarkiargumentet.

Att rättspraxis är en kraftfull rättskälla biträds även av vad som kan kallas den hermeneutiska förklaringen till juridiken: juridiska tolkningsfrågor uppstår inte *in abstracto*. Enligt Berglund finns det inga tolkningsfrågor som inte är knutna till specifika situationer.⁴⁵ Tolkningen kan därmed endast ske i tillämpningsfasen. Rätten har således en hermeneutisk karaktär, rätten finns inte i generell/abstrakt form utan den finns bara när den faktiskt bryts mot konkreta rättsfakta (”sakomständigheter”). Den självklara lösningen på rättens obestämbarhet ligger därmed i att anförtro oberoende domstolar ett mandat, en makt, att i enskilda fall utöva normprecision.

Detta maktmandat har naturligtvis en begränsning, som tar sig uttryck att endast inom rättssystemet utvecklade och accepterade tolkningsläror får användas för att tolka lagstiftningen och tillämpa den i enskilda fall. Domstolens oberoende garanterar så långt möjligt att inga påtryckningar kan ställas på domaren. Domstolens skicklighet och omdöme får tryggas upp i de former som finns för rekrytering, utbildning och tillsättning av domare. Det handlar om god rättskultur. Naturligtvis är det inte problemfritt att överlåta makt på domare, som har så kallade

⁴² Prejudikat i bevisfrågor är dock besvärliga att hantera, vilket illustreras av den ”domstolsstrid” som uppstått mellan HFD och underinstanser vad gäller mål om falska fakturor.

⁴³ ”Högsta förvaltningsdomstolen och principföljsam prejudikatbildning i skattemål”, Skattenytt 2016 s 50. Han anger vidare att för de ”svåra fallen” brukar godtas att domstolen har ett utrymme att tolka rätt, om legalitetsprincipen och kravet på likabehandling respekteras, a a s 43.

⁴⁴ T. ex. prop. 2012/13:45 s 138: ”Högsta förvaltningsdomstolens primära funktion är att ge vägledning för rättstillämpningen genom prejudikatbildning”.

⁴⁵ Berglund ”Några anteckningar om skatteavtalstolkning – med anledning av ett rättsfall om dödsboinkomst”, Skattenytt 2016 569 f. Berglund beskriver sin syn på rätten utförligt i sin avhandling, ”Avräkningsmetoden”, Iustus 2013.

fullmaktstjänster. Skulle domstolar döma på ett sätt som kan kritiseras kan dock vanligen lagen ändras efter sedvanligt demokratiskt beslutsfattande.⁴⁶

Sammanfattningsvis är förutsebarheten en sådan viktig funktion i föreskriftskravet/legalitetsprincipen att prejudikatbildningen blir en ouskiljbar del av densamma.

2.5 Kontrollen av statsmakten och den oberoende tvistelösningen av konflikter mellan stat och enskild

En viktig uppgift för domstolsmakten är alltså att skapa praxis och prejudikat för att öka förutsebarheten. Skattedomstolarna har förutom det ytterligare ett antal mycket viktiga roller. Domstolen ska utöva en *oberoende kontroll av administrationen* och den ska *lösa tvister* mellan stat (myndighet) och enskild. Det är sannolikt av största vikt för tilltron till samhällets funktioner att en medborgare kan få sin sak prövad av en objektiv och oberoende instans.

En kraftfull lära som kommit att få stor uppmärksamhet inom rättsvetenskapen är läran om "*procedural justice*" som en förklaringsmodell till regelefterlevnad. Det är inte givet hur uttrycket "*procedural justice*" ska översättas till svenska. Enligt min uppfattning ligger det närmast till hands att använda den svenska termen "den formella rättssäkerheten" – det handlar i sin essens om hur de myndigheter eller andra organ som fattar beslut som berör enskilda bör organisera sitt beslutsfattande.

Den amerikanske forskaren Tyler har gjort tidiga och betydelsefulla bidrag till läran. Hans mest kända studie på området är *Why people obey the law*.⁴⁷ En senare uppföljande studie är boken *Why people cooperate – The Role of Social Motivations*.⁴⁸ Tyler menar att "legitimitet" är grunden för att regeluppfyllelse ska komma till stånd. Tyler menar att den springande punkten är hur själva beslutsfattandet är utformat - legitimiteten står i direkt samband med graden av "*procedural justice*". Tyler (som är psykolog men professor i rättsvetenskap vid Yale Law School) bygger huvudsakligen sin forskning på empiri.⁴⁹

"*Procedural justice*" tar alltså sikte på formerna för det rättsliga beslutsfattandet. Nyckelord är först och främst den välkända rättsliga devisen "ingen må dömas ohörd". Det är således av stor betydelse att en individ som är föremål för ett rättsligt beslutsfattande har möjlighet att lägga fram sin syn på saken och att denne upplever sig kunna aktivt delta i beslutsprocessen. Det är

⁴⁶ Handlar det om rättssystem som är svåra att ändra i en demokratisk process blir det farligare att överlåta makten till domstolen. Den europeiska unionen är ett exempel på konsekvensen av en mäktig domstol och en svag lagstiftare. Paradoxalt kan ett sådant system föda en politiserad domstol eller i vart fall en domstol som mer påtagligt berörs av politiska svängningar.

⁴⁷ Första upplagan Yale University Press, 1990, omtryck med nytt "afterword" Princeton University Press, 2006.

⁴⁸ Tyler "*Why people cooperate – The Role of Social Motivations*", Princeton University Press, 2011.

⁴⁹ Se även Hambro a s 88 f.

också betydelsefullt att individen upplever att den rättslige beslutsfattaren tar intryck av vad som läggs fram. Det är viktigt att individen upplever att beslutsfattaren behandlar individen med värdighet och respekt och erkänner dennes rättigheter. Det måste vidare finnas en övertygande objektivitet inom ramen för beslutsfattandet. Kännetecknas systemet för rättsliga beslut av dessa faktorer ökar chansen för att en individ ska acceptera för denne negativa rättsliga beslut. Enligt Tyler är således formerna viktigare än innehållet. Det kan ses som överraskande – vill vi verkligen inte få som vi vill? Psykologerna ser saken annorlunda – det viktigaste är att vi blir ”sedda”.

Det kan argumenteras för att möjligheten i Sverige att få skattebeslut prövade i hela två domstolsinstanser utan prövningstillstånd, i de former som regleras i förvaltningsprocesslagen, medför en hög grad av formell rättssäkerhet som alltså kan antas leda till en hög legitimitet för det svenska skattesystemet.⁵⁰ Naturligtvis måste också domstolarna döma och motivera sina avgöranden på så sätt att förtroendet upprätthålls.

2.6 Sammanfattning

Legalitetsprincipen har ett viktigt innehåll. Detta viktiga innehåll kan kompletteras av att samhällets mål med legaliteten tas fram. Legalitetsprincipens *funktion* blir därmed styrande för dess innehåll.

Funktionen kan brytas ner på ett antal viktiga komponenter: beskattningen ska grundas på demokrati, på likabehandling, på objektivitet och avsaknad av godtycke, samt på en oberoende domstolskontroll som skänker hög formell rättssäkerhet (procedural justice).

3. Skatteflyktslagen

3.1 Inledning

Skatteflyktslagen är ett instrument som kan användas mot en viss typ av skatteplanering som är möjlig att åstadkomma inom ramen för den ordinära skattelagstiftningen. Den ordinära skattelagstiftningen kan ha s.k. luckor eller gråzoner som kan utnyttjas för mer eller mindre aggressiv skatteplanering. Syftet är (med skatteflyktslagen:s rekvisit) att den typen av luckor vars utnyttjande strider mot den ordinära lagstiftningens syfte, inte ska kunna gå att använda, om

⁵⁰ Naturligtvis kan sakernas tillstånd alltid förbättras, en intressant rapport därvidlag är ”Åtgärder för att förbättra skatteprocessen i stora och komplicerade mål – ökad samsyn mellan inblandade parter”, se advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet_sv/-advokatyrket/rapporten_forbatttrad_skatteprocess.pdf (avläst 4 september 2019).

syftet hos den som utnyttjar lagstiftningsluckan till övervägande del är att uppnå en väsentlig skatteförmån.

Att skatteplanering per se är möjlig inom ramen för den ordinära skattelagstiftningen har sin förklaring i vad som kan kallas "den sedvanliga skatterättsliga tolkningsnormen". Den tolkningsnormen kan förenklat beskrivas som bestående av två delar: tolkningen utgår ifrån skattelagens textuella lydelse och den viktiga förutsättningen att den skattskyldiges utförda civilrättsligt giltiga rättshandlingar ska tillerkännas rättslig betydelse även i beskattningen.

Skatteflyktslagen kan alltså sägas innebära att en annan tolkningsnorm, än den sedvanliga skatterättsliga tolkningsnormen, ska tillämpas vid bedömningen av vissa utpekade rättshandlingar, som företas av personer och som har ett visst utpekad syfte (vinna skatteförmån) för att utföra de aktuella rättshandlingarna.⁵¹ Det handlar därför om en lagstadgad analog tolkningsmodell som innebär att beskattningen kan komma att bygga på skattebestämmelser som enligt sin ordalydelse inte är tillämpliga på de rättshandlingar som faktiskt är utförda. Beskattningsresultatet ska baseras på andra rättshandlingar än de faktiskt utförda. Det är det analoga momentet som framförallt väckt stark kritik.

3.2 Kritiken mot lagen

Skatteflyktslagen har alltså varit föremål för tung och återkommande akademisk kritik. Den skarpaste kritiken har framförts av Hultqvist, som anser att det analoga elementet i lagen medför att den strider emot RF.⁵² Hultqvist har också den principiella uppfattningen att lagstiftaren överlämnat sin exklusiva lagstiftningskompetens till domstolen, vilket också strider emot RF. Han anser att en alltför vag lagregel ger domstolen ett för stort mandat. Det blir fråga om domstolsskapad rätt. Hans syn torde ytterst bygga på hans tveksamhet inför prejudikatet som rättskälla (se ovan). Hultqvists kritik tar framförallt sin avstamp i den formella definitionen av föreskriftskravet/legalitetsprincipen.

En annan vanlig akademisk kritik är att förutsebarheten vid tillämpningen av skatteflyktslagen är låg. Den kritiken tar alltså sin avstamp i den innehållsmässiga definitionen av föreskriftskravet. Mats Tjernberg och John Newey Herrman menar att "vare sig forskare i skatterätt eller andra tillämpare kan dra användbara slutsatser om gällande rätt".⁵³ Hultqvist har också framfört liknande tankar: han menar att tillämpningen av skatteflyktslagen "inte kan förutses och inte heller förklaras, systematiseras eller på något annat sätt göras begriplig".⁵⁴ Vore utsagorna

⁵¹ Den första allmänna skatteflyktslagen tillkom redan år 1981. Skatteflyktslagens nuvarande lydelse i lagstiftningen är från år 1998.

⁵² Se framförallt den akademiska avhandlingen "Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen", Juristförlaget 1995. Ett betydelsefullt arbete är också "Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten", Skattenytt 1996 s 670 ff. I den artikeln efterlyser Hultqvist att fler deltar i debatten (s 681). Något sent men bättre än aldrig kan föreliggande artikel ses som ett svar på hans efterlysning.

⁵³ "Regeringsrätten och SkfL – mönster eller monster", Skattenytt 2011 s 167.

⁵⁴ "Hur vag får en skattelag va", Svenskt Näringsliv 2015 s 17 och Skattenytt 2016 s 738.

korrekta skulle jag instämma – en sådan lag saknar mening och kan jämföras med tomma intet. Den intressanta frågan är om uttalen är korrekta – vilket paradoxalt kräver det systematiserande arbete som antas vara futilt.

3.3 Kan kritiken bemästras?

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i sin prövning av lagen i över 70 mål inte antytt i sina domskäl att någon grundlagsstridighet skulle kunna föreligga.⁵⁵ Inte heller har borttagandet av ”uppenbarhetsrekvisitetet” i RF fått någon effekt på HFD:s rättstillämpning. Lagrådet har inte heller funnit något grundlagsproblem.⁵⁶

En konventionell analys som bygger på rättskällorna lag och prejudikat måste därmed landa i att lagen inte står i strid med RF. En formalist kan således stanna vid blotta konstaterandet att skatteflyktslagen gäller. Det är dock en lika otillfredsställande hållning som att förklara legalitetsprincipen i blott formella termer (se ovan).

Det finns också forskare som har uttryckt en mer förstående uppfattning.⁵⁷ Det kan inte heller vara lämpligt om rättsvetenskapen skulle måla in sig i ett hörn och uppställa ett postulat att lagen är att jämföras med ”tomma intet”. Akademikerkåren riskerar i så fall att abdikera till förmån för praktiker när det gäller att analysera och systematisera praxis. Det är nämligen ett antal praktiker som tagit upp den kastade handsken och gjort seriösa försök att göra skatteflyktslagen ”begriplig”.⁵⁸

⁵⁵ von Bahr menar att lagen är en del av vårt rättssystem ”trots den minimala förutsebarheten”, *Ingripanden mot skatteflykt, med och utan lagstöd*, SvSkT 2018 s 153.

⁵⁶ I prop. 1996/97:170 s 17 uttalar lagrådet följande: ”när det gäller spørgsmålet om lagens förenlighet med grundlagen nöjer sig Lagrådet med att konstatera att skatteflyktsbestämmelserna tidigare vid två olika tillfällen har varit föremål

för lagrådsgranskning och att det inte vid något av tillfällena har rests statsrättsliga invändningar mot lagstiftningen. De lagändringar som nu föreslås kan inte anses vara av sådan karaktär att de föranleder ett annat synsätt när det gäller lagstiftningens grundlagsenlighet.”

⁵⁷ Se till exempel Rosander ”Generalklausul mot skatteflykt” s 99, JIBS 2007, och tidigare, Lodin i ”Perspektiv på skatterätten”, Skriftserie vid Jur. Fak. Stockholms universitet nr 9 1986 s 65. En nordisk forskare, Frederik Zimmer, bemöter på ett allmänt plan den kritik som riktats mot ”GAAR:s” i *Bulletin for International Taxation*, april 2019. Han konkluderar att generalklausuler i skatterätten behövs, de är t.o.m. ”inherent features of modern tax systems”. Han menar också att lagstadgade GAAR:s är betydligt bättre för förutsebarheten, än andra domstolsskapade koncept mot skatteplanering, som enligt honom obönhörligen uppstår i den praktiska verkligheten. Av betydande intresse är också Henrik Skars norska doktorsavhandling från 2017 ”Den ulovfestede omgâelsenormen i skatteretten – En analyse av rettsavendelseprosessen i omgâelsessaker” (Universitetet i Bergen). Skars utgångspunkt är att en sådan analys kan klarlägga rättsläget (se t. ex. s 6).

⁵⁸ Holstad har i ett fruktbart arbete i *Skattenytt* sökt förklara lagens tolkning och tillämpning, ”Skfl – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?”, *Skattenytt* 2010 s 295. Carneborn och Uggle har i bokform försökt rationalisera skatteflyktslagen, *Tolkning och tillämpning av*

Det kan vidare konstateras att det finns flera exempel på rättshandlingar, som kan uppfattas leda till mycket stora och olämpliga skatteförmåner, som HFD accepterat.⁵⁹

Det är med andra ord knappast fel att sätta upp som ett antagande att HFD med användning av rationella resonemang drar slutsatsen om i vilka fall som skatteflyktslagen blir tillämplig och i vilka fall den inte är tillämplig. Att svepande påstå att HFD:s aktiviteter är godtyckliga är knappast konstruktivt. Istället bör utgångspunkten att HFD arbetar rationellt uppsättas som en tes som sedan provas och förklaras. I det arbetet är det naturligtvis viktigt att också arbeta kritiskt.

Frågan är givetvis i sin grund kunskapsteoretisk. Vad kan vi veta? Pålsson har framfört att den "intellektuella process" som leder fram till ett beslut om skatteflyktslagen i stor utsträckning är okänd.⁶⁰ Eftersom den är okänd skulle vetenskaplig analys med svårighet kunna genomföras. Pålssons tankegång är beaktansvärd. Saken är dock den, att det inte är något unikt för rättsliga avgöranden som gäller skatteflyktslagen, det gäller generellt för rättstillämpningen. Hur människans medvetande fungerar är helt enkelt oklart och det kan mycket väl tänkas att det aldrig uppstår någon klarhet i det avseendet. Pålsson talar enligt min mening om det som kallas "*the context of discovery*".⁶¹ "*The context of discovery*" ska sättas i relation till parbegreppet "*the context of justification*", det vill säga att den refererade faktabeskrivningen och de framlagda domskälen får förstås som en förklaring till (ett rättfärdigande av) utgången av avgörandet. Förklaringen, rättfärdigandet, kan observeras, analyseras och därmed provas.⁶² Möjligen menar Pålsson att HFD bör förbättra sin domsskrivning ytterligare. Pålsson har senare återkommit till frågan. Han anför intresseväckande följande:

Neurovetenskapen påminner oss om att vi inte säkert vet. Men våra metoder är inte värdelösa för det. I ljuset av denna okunnighet blir det nämligen mot rättskälleläran som det dunkelt tillkomna resultatet måste stämmas av, rättfärdigas eller falsifieras. De konventionella juridiska metoderna blir gemensamma nämnare som kanske inte kan undanröja godtycke och olikformighet, men som kanske kan leverera en slags kontrollerbarhet.⁶³

Jag är inte lika pessimistisk som Pålsson synes vara, och jag menar att i vart fall förekomsten av godtycke kan undanröjas tack vare den rättskällestyrda och normbundna rätten. I nästa avsnitt

skatteflyktslagen", Wolters Kluwer 2015. Dessa tre praktiker har alltså utgått ifrån att det faktiskt är möjligt att systematisera praxis och göra lagen mer begriplig.

⁵⁹ Ett mycket omdiskuterat förfarande är de så kallade räntesnurrorna, som HFD accepterade i en prövning mot skatteflyktslagen i RÅ 2007 ref 85. Efter avgörandet ändrades lagstiftningen.

⁶⁰ "Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut", Skattenytt 2016 s 127.

⁶¹ <http://plato.stanford.edu/entries/scientific-discovery/#DisBetConDisConJus>.

⁶² Berglund beskriver pedagogiskt synsättet i artikeln "Några anteckningar om skatteavtalstolkning – med anledning av ett rättsfall om dödsboinkomst", Skattenytt 2016 s 554.

⁶³ "Kan juridiken lära av naturvetenskapen?", Vänbok till Bertil Wiman, Norstedts Juridik 2019 s 277. Se även Pålsson i Skattenytt 2019 s 319 (kommentar till rättsfallet HFD 2018 ref 37).

utgår jag ifrån de fyra funktioner jag tagit fram i avsnitt två och prövar skatteflyktslagen mot dessa.

3.4 Kontroll av skatteflyktslagen utifrån det funktionella innehållet i föreskriftskravet/legalitetsprincipen

1. Lagen är tagen av riksdagen varför det *demokratiska* kravet i formell mening är uppfyllt. Hultqvist anser dock (se ovan) att det handlar om en otillåten delegation till dömande makt. Det argumentet bygger dock på hans uppfattning om obestämbarheten och förekomsten av godtycke, varför det provas nedan.

Det finns (se ovan) på beskattningsområdet en historisk motsättning mellan rättssäkerhet (egendomsskydd) och folkvilja (fördelning av egendom). Den motsättningen har successivt minskat varför jag ovan introducerat begreppet *demokratisk rättssäkerhet*. Min tes är att idag bestäms rättssäkerhetens innehåll (utan att den upphävs) i det demokratiska systemet. Motsättningen mellan egendomsskydd och fördelningsvilja har dock inte försvunnit. Det är värt att påminna om att fenomenet rättssäkerhet ("rule of law") har nära på 1000 år på nacken. Det demokratiska system vi har idag i Sverige, har endast ca 100 år att blicka tillbaka på. Begreppet rättssäkerhet kan därför, tack vare dessa långa historiska rötter, upplevas närmast som ett naturrättsligt evigt begrepp.

Skatteflyktslagen ger på det svenska beskattningsområdet en bra illustration av den kvarvarande motsättningen. Välfärdsstaten innebär en hög grad av omfördelning från resursstarka till resurssvaga. "Kampen" mot skatteundandragande handlar alltså om att tillfredsställa den mindre bemedlade samhällsgruppens intresse av att den egendomsstarka samhällsgruppen inte planerar bort den skattebörda som beslutats om i de demokratiska formerna. Skatteflyktslagen kan ses som en "kollektiv kil" in i den traditionella rättssäkerheten som exklusivt skyddar minoriteten och dess ägande. Den kvarvarande samhällseliga motsättning som finns måste hanteras på ett balanserat sätt. Av den anledningen är det svårt att hävda att demokratin (folkstyret) saknar gräns för vad den kan göra med rättssäkerhetsbegreppet och således bör rättssäkerhetens funktioner, så som jag ställer upp dem i denna artikel, tryggas för att skatteflyktslagen ska kunna accepteras. Det räcker alltså inte på långa vägar att det formella kravet på lag är uppfyllt.

2. När det gäller *likabehandling* och *objektivitet* råder som ovan framgått delade meningar när det gäller Skatteflyktslagen. När det gäller likabehandling är min uppfattning att det mest relevanta i det avseendet är att samtliga skattskyldiga, som utfört samma transaktion, ska behandlas på samma sätt – någon annan likabehandling är knappast möjlig att uppnå. Det får förutsättas att Skatteverket efter ett avgörande i HFD följer prejudikatet i sin myndighetshantering.

Utifrån vad som kan kallas ett *reellt likabehandlingsperspektiv* är dessutom skatteflyktslagen:s rättsföljd intressant. Den principiella rättsföljden är att den transaktion som utförts anses sakna skatterättslig signifikans, och att beskattningen blir som om den inte utförts. På ett intressant sätt leder rättstillämpningen alltså till att en likabehandling uppstår med den skattebetalare, som av någon anledning avstått från att utföra transaktionen. Det kan dock diskuteras om så regelmässigt blir fallet. Det beror på vad som uppfattas vara det *närmast tillhands liggande förfarandet*. Svensk praxis är på denna punkt inte väl utvecklad.⁶⁴

Det är dock viktigt att se saken utifrån den avståendes perspektiv. Det kan framstå som besynnerligt att en i övrigt meningslös transaktion skulle leda till en stor skattebesparing. Varför ska en utförd konstruerad transaktion leda till att en person försätts i en "annan situation" med en betydligt lägre beskattning som följd? Det finns ingen självklar rationalitet bakom det resultatet av den sedvanliga skatterättsliga tolkningsnormen (se ovan). Det handlar naturligtvis om den svåra frågan om vilka skattebetalare som i en djupare mening kan anses vara i samma position. Som särskilt Pålsson elaborerat kring, är likhet inte något självklart.⁶⁵ Den avståendes perspektiv kan sannolikt också prövas mot en slags holistisk legalitetsprincip. Föreskrifterna syftar nämligen till att fördela skattebördan på ett i förväg uttänkt sätt, rättssäkerhetens andra sida.⁶⁶ Om inte detta i förväg uttänkta sätt att beskatta materialiseras, på grund av skatteplanering, skulle det kunna ses som ett brott mot legalitetsprincipens "andra sida".

Tikka anför en intressant observation i sin anmälan av Hultqvists avhandling:

Kanske vågar man också säga att det finns en social förväntning bakom legalitetsprincipen: skattelagarna måste tas på allvar och skall vara en realitet för alla skattskyldiga, inte enbart en fiskal illusion bakom vilken kreativa operatörer löjliggör lagstiftningens motiv.⁶⁷

I termer av likabehandling bör det vidare framhållas att den rättsliga konstruktionen av skatteflyktslagen leder till att en speciell av lagen avgränsad grupp av skattskyldiga etableras. Endast den person som medvetet utför rättshandlingar som tänks leda till väsentliga skatteförmåner kan angripas med hjälp av skatteflyktslagen. Medlemmarna i denna grupp likasinnade behandlas alltså sinsemellan lika. Det stora flertalet beskattningsbara transaktioner vidtas inte för att vinna skatteförmåner, varför det dessutom handlar om en mindre mängd

⁶⁴ Jfr Skar a a s 231 ff. Förklaringen står att finna i att så många svenska prejudikat emanerar från Skatterättsnämnden, som sällan har den frågan uppe i processramen.

⁶⁵ Likhetsprincipen är "subjektivt" baserad, Pålsson Skattenytt 2014 s 568.

⁶⁶ Pålsson talar om legalitetsprincipens andra sida; skyldigheten att betala skatt enligt lagen, i bl.a. "Riksskatteverkets rekommendationer" lustus 1995 s 136. Fast Lappalainen menar i mer mjuka termer att det kan finnas anledning att kräva ett visst mått av personligt ansvar och lojalitet mot skattesystemet, a a s 339.

⁶⁷ Anmälan av Hultqvists avhandling Skattenytt 1996 s 53. Pålsson har på ett liknande sätt talat om legalitetsprincipens andra sida; skyldigheten att betala skatt enligt lagen, "Riksskatteverkets rekommendationer" lustus 1995 s 136.

personer som dessutom många gånger torde ha klart för sig varför de väljer att genomföra rättshandlingarna.⁶⁸

Kravet på *objektivitet* innebär att personliga uppfattningar ska sättas åt sidan. Detta krav är givetvis svårt att närmare kontrollera, men faktum är att lagstiftaren valt att ge det exklusiva mandatet att tillämpa skatteflyktslagen åt den oberoende domstolen.

Det hävdas av vissa kritiker att *godtycke* skulle råda. Saken är dock att de som hävdar förekomsten av godtycke sällan eller aldrig definierar vad de menar med godtycke. Jag har ovan lagt fram min tes att godtycke får anses råda, när *fullständig frihet för beslutsfattaren* föreligger. Obestridligt innehåller lagen ett antal rekvisit som måste föreligga, det finns såväl förarbetsuttalanden som praxis som måste observeras och följas.⁶⁹ Rättskälleläran gäller. Rättslig styrning finns således och godtycke enligt min definition ovan föreligger därmed inte.

3. *Förutsebarheten* är starkt omdiskuterad (se ovan). Med den funktionella definition av legalitetsprincipen jag anlägger blir frågan, om tillämpningen av skatteflyktslagen är förutsebar, att besvara utifrån en helhetssyn på rättssystemet. Skatteflyktslagen sedd isolerad och tagen ur sin rättsliga kontext må vara vag men den är med Freedmans ord ovan "*ascertainable within an equitable system*". Freedman har också i konsekvens med sin uppfattning förespråkade allmänna skatteflyktsklausuler ("GAAR:s").⁷⁰ Lagens vaghet kan alltså med utgångspunkt ifrån en teoretisk förklaringsmodell anses botad av HFD:s prejudikatskapande verksamhet.

En form av förutsebarhet är också att ha kunskap om att det kan föreligga en risk för att Skatteflyktslagen kan komma att tillämpas på den valda transaktionen. Lagrådet, i sitt yttrande i prop. 1996/97:170 s 18, anför:

Det måste ... godtas att skatteflyktsreglerna blir tämligen allmänt hållna och att det inte alltid med säkerhet kan förutses om de i ett enskilt fall kommer att tillämpas eller inte.

Den genomgång av Regeringsrättens praxis som har redovisats i betänkandet SOU 1996:44 och i remissprotokollet kan inte sägas visa att skatteflyktslagen i sin hittillsvarande utformning har tillämpats i andra fall än sådana där det funnits rimlig anledning för de skattskyldiga och deras rådgivare att räkna med att en tillämpning av lagen kunde komma att aktualiseras.

⁶⁸ Det kan naturligtvis vara svårt att i ett komplext sammanhang ta reda på vilket syfte en skattskyldig kan ha haft. Det är en fråga om bevisning. Praxis som närmare belyser hur det ska gå till att fastställa syftet är sparsam, vilket kan förklaras av att de flesta prejudikaten utgörs av förhandsbesked. I dessa förhandsbesked är det vanliga att sökanden anger som förutsättning att ett syfte att vinna en skatteförmån föreligger. Skatterättsnämnden kan nämligen inte ta upp eller värdera bevisning. I Norge, som saknar ett svenskt förhandsbeskedsinstitut, finns ett stort antal avgöranden i vilken frågan bedömts, Skar 2017 s 91 ff.

⁶⁹ Zimmer närmast avfärdar de som påstår att en GAAR är "arbitrary", a a s 221.

⁷⁰ "Defining Taxpayer Responsibility: In support of a General Anti-Avoidance Principle", British Tax Review 2004 s 332 ff.

Från praktikerhåll har också framhållits att den i och för sig svårtillgängliga lagen utfylls av domstolspraxis, och att denna praxis bidrar till förståelsen av lagen och till förutsebarheten av ännu inte prövade rättshandlingar (se ovan). I vart fall kommer HFD:s prejudikatskapande aktivitet att på sikt att öka förutsebarheten. Efter att HFD angivit att en vidtagen rättshandling i en viss situation strider mot skatteflyktslagen, kommer alla som (i teoretisk mening) utför samma rättshandling att behandlas på samma sätt. En gråzon blir svart.

Domstolens förhållningssätt till skatteflyktslagen blir således mycket viktigt för hur den faktiskt fungerar i rättstillämpningen. Tikka har till och med anfört att det avgörande för en skatteflyktslags tillämpningsområde är rättstillämparens (i vårt fall HFD:s) uppfattning om sin egen kompetens.⁷¹ Tikkas syn kan kontrasteras emot Pålssons. Pålsson menar att skatteflyktslagen ska fånga upp fall där det skattemässiga utfallet ”i lagstiftarens perspektiv” framstår som stridande mot regelverket.⁷² Domstolen skulle så att säga byta roll och inta lagstiftarens position.

Om så vore fallet föreligger ett konstitutionellt dilemma. Jag vill dock invända mot Pålsson. Det är domstolen som i tillämpningen av skatteflyktslagen har makten över frågan – inte lagstiftaren.⁷³ Det är utifrån domstolens perspektiv som bedömningen sker. Annars skulle alla ”upplägg” som lagstiftaren är negativ emot fångas upp, vilket inte är fallet.⁷⁴ Av betydande intresse i sammanhanget är också att en kringgåendemöjlighet kan komma att uppstå till följd av ett prejudicerande avgörande, som gäller hur en viss regel ska tolkas och tillämpas. Knappast kan lagstiftaren antas ha kunskap i förväg om sådana avgöranden.⁷⁵

Förutsebarheten kan även till viss del anses öka till följd av syftesrekvisitet – den grupp av skattskyldiga vars vilja är att vinna skatteförmåner kan förutse att deras utförda rättshandlingar är i riskzonen att sakna skatterättslig betydelse.⁷⁶ Detta element som säkerställer att regeln inte

⁷¹ ”Om kringgåendeproblemet och skatteflyktsklausulen i den finska inkomstbeskattningen”, Skattenytt 1992 s 586.

⁷² Skattenytt 2016 s 119.

⁷³ RF 11:3 ”Ingen myndighet, inte heller riksdagen, får bestämma hur en domstol ska döma i det enskilda fallet eller hur en domstol i övrigt ska tillämpa en rättsregel i ett särskilt fall”.

⁷⁴ Bra exempel är RÅ 2007 ref 85, vars utgång föranledde lagstiftaren att införa de riktade ränteavdragsbestämmelserna.

⁷⁵ Ett sådant exempel är RÅ 2005 ref 3 som gällde hur ”samma och likartad verksamhet” i 3:12 skulle förstås. Det är svårt att hävda att tolkningen som skedde i det avgörandet var något som lagstiftaren ursprungligen i sitt arbete hade haft möjlighet att påräkna.

⁷⁶ Tikka anför ”Då [skattebetalaren] med konstruerade åtgärder som avviker från normalt ekonomiskt handlande prövar gränserna för de skatterättsliga reglernas tillämpningsområde kan [hen] inte utgå från att en formalistisk och ekonomiskt sett inadekvat tolkning blir accepterad”. ”Anmälan av Hultqvists avhandling Legalitetsprincipen”, Skattenytt 1996 s 57.

träffar normal "day-to-day transactions" ser Freedman som särskilt viktigt, en slags garanti för att "rule of law" kan upprätthållas.⁷⁷

Det kan argumenteras för att lagstiftaren är positivt medveten om att skatteflyktslagens tillämpning kan vara svår att förutse. Det har nämligen i förarbeten framhållits att skatteflyktslagen genom viss osäkerhet har en allmänpreventiv effekt.⁷⁸ Den *demokratiska rättssäkerheten* har i så fall utnyttjat sitt prerogativ att fastslå rättssäkerhetens gränser (se ovan avsnitt 2.1). Lagstiftaren har utöver detta framhållit att rättssäkerheten i form av förutsebarhet kan uppfyllas genom att den skattskyldige kan söka förhandsbesked från Skatterättsnämnden.⁷⁹ Det uttalandet understryker alltså lagstiftarens uppfattning om rättstillämparens uppgift att skapa förutsebarhet i objektiva och oberoende former.

Förhandsbesked är ansökningar av enskilda som önskar få klarhet i förväg hur en rättshandling ska bedömas skatterättsligt. Kravet för att en ansökan ska kunna processas är bland annat att det finns ett visst mått av oklarhet i rättsläget med avseende på den planerade rättshandlingen. Det allmänna ombudet hos Skatteverket ("AO") har också en viss möjlighet att ansöka om förhandsbesked. Förutsättningen för AO är att ett skattebeslut i strid med en skattskyldigs yrkande tagits och att rättsfrågan kan anses ha prejudikatvärde. Att institutet förhandsbesked över huvud taget finns är en bekräftelse på att skattenormer både kan och får vara oklara, och det är också en bekräftelse på betydelsen av prejudikaten som skatterättslig rättskälla. Hultqvist, däremot, anser att tanken att förhandsbeskedet ger förutsebarhet är ett bevis på att normbildningen medvetet och otillåtet flyttats från lagstiftare till domstol.⁸⁰ Hans skepsis grundar sig sannolikt på att han inte anser att beskattningssystemet kan ses som ett nätverk, som funktionellt uppfyller legalitetsprincipens krav. Hultqvist anser ju även att den generella kompetens lagstiftaren lämnat åt Skatterättsnämnden att lämna förhandsbesked är i strid med RF, eftersom det enligt honom handlar om överlåtelse av exklusiv lagstiftningskompetens. Hultqvists uppfattning är konsistent mot bakgrund av hans tveksamhet till prejudikat som rättskälla, men får anses säregen. Få skulle hävda att en radering av alla förhandsbesked lämnade av HFD skulle öka förutsebarheten. Formalisten kan ha en tendens att underskatta värdet av funktionen.

Slutligen men sannerligen inte oviktigt – *domstolskontrollen*. Förvaltningsdomstolen prövar och därmed kontrollerar Skatteverkets yrkande mot rekvisiten i skatteflyktslagen, dess förarbeten, den materiella lagens innehåll (samt dess förarbeten) och mot tidigare domstolspraxis. Den är särskilt hög vid tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen. Skatteverket har nämligen inte själv möjlighet att använda skatteflyktslagen som en beskattningsgrund, vilket avviker från all annan

⁷⁷ "Defining Taxpayer Responsibility: In support of a General Anti-Avoidance Principle", British Tax Review 2004 s 356 f.

⁷⁸ Se till exempel SOU 1975:77 s 53, SOU 1996:44 s 79, 89 och 122 samt Rosander a a s 99.

⁷⁹ Persson Österman "Förhandsbesked i skattefrågor", Lustus 2013 s 66. Ett mycket stort antal av de prejudikat avseende skatteflyktslagen som HFD levererat är förhandsbesked.

⁸⁰ "Hur vag får en skattelag va" Svenskt Näringsliv 2015 s 17.

tillämpning av skattelagstiftningen. En förklaring till att frågan om grundlagsenligheten aldrig prövats, kan vara att HFD anser att den domstolskontroll som föreligger är tillräcklig för att individens rättssäkerhet ska upprätthållas. Det är dock en spekulaton. HFD kan även finna att föreskriftskravet helt enkelt är uppfyllt eftersom skatteflyktslagen är en lag, dvs. en följd av formellt tänkande.

3.5 Sammanfattning

Utifrån den funktionella begreppsbestämningen av föreskriftskravet uppfyller skatteflyktslagen de allra flesta uppställda kriterierna med marginal. Det kan dock sammanfattningsvis konstateras att Skatteflyktslagen, sedd isolerad och ur sin kontext, kan anses ha en obestämd karaktär. Det är givetvis en svaghet. En mycket viktig rättskälla för förståelsen av skatteflyktslagen blir därmed praxisbildningen. Att prejudikat spelar en mycket betydelsefull roll i skatterätten är klart och önskvärt. I själva verket bildar beskattningsreglerna ett intrikat nätverk. Det finns åtskilliga skatteregler som är obestämda och som måste preciseras i rättstillämpningen.⁸¹ Det är föreskriftskravets funktioner som ska säkerställas, varför prejudikatens roll blir given. Det gäller samtliga skattenormer inklusive skatteflyktslagen.

Det slutliga testet på huruvida förutsebarhet gäller fordrar därför en praxisgenomgång. Den praxisgenomgången bör av metodologiska skäl ske sektorsvis. I denna artikel är det sektor "3:12" som är föremål för analysen. Analysen presenteras nedan i avsnitt 4.3, efter en kort presentation av 3:12-reglerna i avsnitt 4.2.

⁸¹ Ett exempel är den reglering som kommer att beröras i denna artikel; 3:12-regleringen. "Verksam i betydande omfattning" är ett vagt rekvisit som föranlett åtskilliga prejudikat. Mig veterligen har ingen hävdad att regleringen står i strid med föreskriftskravet i RF.

Del II Sektoranalys 3:12

4. 3:12-beskattnings och skatteflyktslagen

4.1 Inledning

Tesen i detta arbete är att prejudikatbildningen har stor betydelse för frågan om föreskriftskravet är uppfyllt med avseende på skatteflyktslagens tillämpning. En analys av praxis måste således ske. Härvidlag kan ett val ske – att analysera alla fall avseende Skatteflyktslagen eller endast ett urval. Enligt min mening är det mycket svårt att ta upp alla avgöranden, eftersom en tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen alltid innebär en tolkning och tillämpning av ett annat regelverk i den ordinarie skattelagstiftningen. För att säkerställa att äpplen jämförs med äpplen bör analysen därför ske mot ett avgränsat material på ett visst rättsområde: en sektoranalys. Valet i denna första sektorstudie är att analysera samtliga de mål gällande skatteflyktslagen som avser de så kallade 3:12-reglerna.⁸²

Framställningen i avsnittet är kronologiskt disponerad. Valet av disposition illustrerar den gradvisa förbättringen av förutsebarheten i takt med prejudikatbildningen. Först ger jag en kortfattad beskrivning av 3:12-reglerna.

4.2 Vad är 3:12?

I 57 kap. IL finns särskilda bestämmelser om behandlingen av utdelning och kapitalvinster på andelar i fåmansföretag.⁸³ Reglerna kallas ofta 3:12-reglerna eftersom de ursprungligen togs in i 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt. De andelar som omfattas av regelsystemet kallas för kvalificerade andelar. Reglerna anger hur utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska fördelas mellan inkomstslagen tjänst (progressiv skatt) och kapital (platt skatt med 20 % skatteuttag).

Bestämmelserna infördes i samband med "århundradets skattereform" år 1991 på grund av den spänning som uppstod då skatteuttaget blev lägre på kapitalinkomster än på arbetsinkomster. För att förhindra omvandling av vad som kan anses vara fåmansföretagarens progressivt beskattade arbetsinkomst till platt beskattad kapitalinkomst, ska utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag som ägs av aktiva delägare till en viss del beskattas i inkomstslaget tjänst. Inkomster upp till gränsbeloppet beskattas därvidlag med endast 20 % skatteuttag.

⁸² Valet att börja med 3:12 styrs av att det handlar om en tydlig fråga och att det finns ett förhållandevis stort antal prejudikat.

⁸³ Inkomstskatt, Studentlitteratur 2019 s 423 ff.

Senare ändringar av reglerna har kommit att under vissa förutsättningar medföra en stor fördel i att ha kvalificerade andelar. Det handlar framförallt om effekten av reglerna om s.k. löneunderlag. Till följd av dessa löneunderlagsregler så kan gränsbeloppet bli mycket högt och det faktiska skatteuttaget därmed bli relativt sett lågt. Att det är så förklaras av att det finns ett sekundärt syfte bakom reglernas utformning: att gynna risktagande och arbetsgivarskap. Reglerna kan beskrivas som ett "system i systemet" för att avsiktligt möjliggöra inkomstomvandling från högbeskattad till lågbeskattad inkomst.

Reglerna bygger inte på förutsättningen att det faktiskt skulle vara möjligt att fastställa i vilken grad en vinst i ett fåmansföretag utgör ägarens arbetsinkomst eller kapitalinkomst. Det handlar istället om en schablon. En del av utdelningen eller kapitalvinsten antas schablonmässigt vara ett resultat av delägarinsats i fåmansföretaget. Regleringen är i hög grad teknisk och detaljerad till sin karaktär.⁸⁴ Det tekniska regelsystemet öppnar upp för avancerad skatteplanering eftersom strukturella åtgärder, som inte alls har med den ekonomiska orsaken till vinsten i företaget att göra, kan förändra andelarnas karaktär eller påverka gränsbeloppets storlek. Dessa strukturella konstruerade åtgärder är typiskt sett sådana åtgärder som kan fångas upp av skatteflyktslagen.

4.3 HFD:s tillämpning av Skatteflyktslagen på 3:12 området

4.3.1 Den inledande perioden

Reglerna trädde alltså i kraft genom "århundradets skattereform" 1991. Det första avgörandet från HFD som gällde skatteflyktslagen och 3:12 dröjde dock; RÅ 2001 ref 12. Det bygger på ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden som lämnades år 1998. Förhandsbeskedet gällde ränta på konvertibler (vinstandelsbevis) i ett fåmansföretag utställda i Euro. Avkastningen på dessa konvertibler skulle beskattas som kapitalinkomst. Hade konvertiblerna istället varit utställda i svenska kronor, skulle avkastningen omfattats av 3:12-reglerna med högre tjänstebeskattning som följd.

Rättsfrågan i HFD var om transaktionen ("rättshandlingen") kunde anses leda till en beskattning som skulle strida mot lagstiftningens syfte; den fjärde punktens syftesregel i skatteflyktslagen. HFD gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fann att så inte kunde anses vara fallet. Skälen var följande.⁸⁵

I reglernas ursprungliga lydelse omfattades bl.a. "vinstandelslån", dvs. oavsett i vilken valuta de utfärdats. Detta berodde på en hänvisning från 3:12-regeln till en annan regel i samma lag, 27§ 1 mom. SIL. Genom senare lagändring ändrades dock 27 § 1 mom. SIL bl.a. i det hänseendet att

⁸⁴ Den svåra tekniska karaktären av regelpaketet illustreras väl i betänkandet SOU 2002:52 "Beskattningen av småföretagare, Del 1, 3:12-reglerna". Senare lagjusteringar har gjort regelpaketet ännu mer komplicerat.

⁸⁵ Det som följer är i princip domskälen, dock något redigerade varför citationstecken ej lagts till.

vinstandelsbevis i endast svenska kronor skulle omfattas. I samma lagstiftningsärende gjordes dessutom omfattande ändringar i 3:12-reglerna. Hänvisningen till 27 § 1 mom. SIL kvarstod emellertid oförändrad. Att 3:12-reglerna därigenom kom att få ett minskat tillämpningsområde kommenterades inte (prop. 1990/91:54 s. 311). 3:12-reglerna har senare genomgått en omfattande bearbetning, varvid hänvisningen till 27 § 1 mom. SIL behållits, dock utan att den nu aktuella frågan kommenterats, prop. 1995/96:109 s. 88. Frågan borde dock enligt HFD rimligen ha övervägts eftersom 3:12-reglerna samtidigt utvidgades till att avse avkastning på andelar i utländska juridiska personer.

HFD antog således att lagstiftaren var medveten om inskränkningen av tillämpningsområdet och så att säga därmed hade tagit ställning i sakfrågan. Man kan säga att det var fråga om en slags hypotetisk check att förfarandet inte kunde anses stå i strid med lagstiftningens syfte. Bergström menar i en kommentar att lagstiftarens ”passivitet att agera” fick ligga denne till last.⁸⁶ Bergströms observation har senare kommit att benämnas ”lagstiftarpassivitet”.⁸⁷ Rosander menar i sin kommentar att domskälen bygger på tanken att det inte var fråga om en av lagstiftaren oförutsedd skatteeffekt.⁸⁸

Relativt snart förändrades lagreglerna. I propositionen anförde regeringen att den inte kunde se något bärande skäl till regleringens utformning, som dessutom enligt regeringen kunde utnyttjas för att kringgå regelsystemet.⁸⁹ Domstolens antagande för sitt domslut kan alltså diskuteras. Var det verkligen rimligt att anta att frågan hade övervägts i lagstiftningsarbetet? Uttalandet i den senare propositionen indikerar knappast på att ett sådant övervägande hade skett. Det kan istället ha varit fråga om en lagstiftarmiss, som kom att möjliggöra en kringgåendemöjlighet. Å andra sidan har Holstad argumenterat för att s.k. ”luckor” i detaljerad speciallagstiftning, vars syfte är att hindra skatteplanering, inte torde vara möjliga att ”tappa till” genom tillämpning av skatteflyktslagen.⁹⁰ Det skulle därmed ha saknat betydelse för utgången i målet huruvida det var en miss eller en medveten åtgärd. Holstads uppfattning om ”luckor” är dock omstridd. Rosander menar att en tillämpning av skatteflyktslagen på situationer som faller utanför en specialreglering, inte tycks utesluten i praxis.⁹¹ Holstad tycks inte heller helt utesluta att vissa typer av luckor skulle kunna angripas av skatteflyktslagen.⁹²

Att lagstiftaren, må vara uttryckt i ett betydligt senare sammanhang, har en annan principiell uppfattning framgår av prop. 2007/08:19 s 21 i ett resonemang kring ”3:12”-reglerna:

⁸⁶ Skattenytt Rättsfallsnummer 2002 s 291.

⁸⁷ Holstad Skattenytt 2010 a a s 305 f.

⁸⁸ Rosander 2007 a a s 88.

⁸⁹ Prop. 2005/06:40 s 71 f.

⁹⁰ Holstad hänvisar till flera fall från HFD, Skattenytt 2010 a a s 306.

⁹¹ Rosander 2007 a a s 88.

⁹² Holstad Skattenytt 2010 a a s 307.

Länsrättens exempel visar att det inte kan uteslutas att skattskyldiga genom olika transaktionsupplägg kommer att försöka kringgå reglerna. Sådana upplägg får prövas på vanligt sätt. Det kan i sådana fall bli fråga om att bedöma vad som är rättshandlingarnas verkliga innebörd (jfr t.ex. RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27) men också fråga om tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt ...).

Uttalandet i propositionen ägde alltså rum långt efter tidpunkten för avgörandet i RÅ 2001 ref 12 och propositionen ledde inte heller till någon lagjustering. Uttalandet måste därmed anses sakna rättsligt tolkningsvärde (enligt rättskälleläran). Uttalandet är dock av intresse, eftersom det visar att lagstiftaren i slutet av 2000-talet framförde uppfattningen att skatteflyktslagen skulle kunna användas även på situationer som faller utanför en specialreglering, vilket ger visst stöd för Rosanders slutsats. Det bör dock anmärkas att flera uttalanden i SOU 2002:52 Del 1 (Beskattning av småföretagare – 3:12-reglerna) med fog kunde tolkas som ett stöd för Holstads uppfattning.⁹³ Hur HFD dömt i 2001 års avgörande om det använt ett annat antagande, kan det bara spekuleras kring. Att avgörandet skulle vara grundat i godtycke bör dock, utifrån den definition på godtycke som används i artikeln, kunna avvisas.

Det andra prejudikatet kom några år senare; RÅ 2004 ref. 80. Även det bygger på ett förhandsbesked som lämnades av Skatterättsnämnden år 2003. Frågan gällde om så kallad ”dubbel koncerntillhörighet” skulle kunna uppstå, och i så fall vilken skattemässig effekt av detta som skulle uppnås. Den dubbla koncerntillhörigheten skulle kunna leda till att två fysiska personer skulle kunna tillgodogöra sig ett och samma löneunderlag, varvid deras utdelning från fåmansföretag i en högre utsträckning skulle kunna beskattas i inkomstslaget kapital. Utan egentlig motivering angav Skatterättsnämnden att rättshandlingen inte kunde angripas av skatteflyktslagen.⁹⁴ HFD fastställde beskedet. Av motiveringen i huvudfrågan om uppkomsten av det dubbla koncernförhållandet, torde framgå att HFD ansåg att det stod klart i tidigare lagstiftningsarbete att en civilrättslig dubbel koncerntillhörighet kunde uppstå och att en sådan skulle ges skatterättslig relevans. Lagstiftaren hade således tagit ställning för möjligheten. Med Rosanders ord: det var inte en av lagstiftaren oförutsedd skatteeffekt (se ovan). Bilden kompliceras dock av att en stor minoritet i Skatterättsnämnden var skiljaktiga; de ansåg inte att dubbel koncerntillhörighet var förenlig med gällande rätt.⁹⁵

Det kan noteras att reglerna som prövades i avgörandet visserligen har ändrats, men långt senare än tidpunkten för avgörandet (ändringen skedde först år 2014).⁹⁶ Skälet för ändringen var inte heller riktat mot den av avgörandet uppkomna konsekvensen, utan motiverad av den i samma proposition föreslagna begränsningen av vilka som skulle kunna utnyttja löneunderlagsregeln. Den begränsningsregeln ansågs kräva en skatterättslig definition av dotterföretag i 3:12-reglerna. Slutsatsen kan därför med stor säkerhet landa i att regelverkets

⁹³ Se t.ex. s 317, 322 och 440 f.

⁹⁴ Skiljaktiga i Skatterättsnämnden ansåg inte att dubbel koncerntillhörighet kunde anses uppstå, varför de aldrig fann anledning pröva skatteflyktslagen.

⁹⁵ Tre av sju ledamöter var skiljaktiga, bl.a. ordföranden.

⁹⁶ Prop. 2013/14:1 s 274.

utformning med avseende på den dubbla koncernstillhörigheten var medvetet utformad, till skillnad mot regelverkets utformning med avseende på konvertibelvalutan.

Det kan alltså noteras att det dröjde relativt länge innan HFD kom att pröva skatteflyktslagen på 3:12-området. Det första prejudikatet var ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden 1998, RÅ 2001 ref 12 (refererat ovan). Avgöranden som kommer fram genom den ordinarie processen tar givetvis tid på sig men förhandsbesked kan relativt snabbt nå HFD. En intressant fråga är naturligtvis varför måltillströmningen i snabbspåret Skatterättsnämnden var låg.

En tänkbar förklaring skulle kunna vara att det inte förekom några skatteanpassade rättshandlingar på 3:12-området. Den förklaringen får dock anses mindre sannolik. Att sådana rättshandlingar förekom visas t.ex. av att dåvarande Riksskatteverket, i april år 2000, ingav en promemoria som gällde förekomsten av vissa rättshandlingar som hade som syfte att undvika 3:12-beskattnings.⁹⁷ En annan, och möjligen även mer sannolik förklaring, är att skattskyldiga och deras rådgivare inte såg några stora risker med att genomföra skatteanpassade rättshandlingar på 3:12-området. Riskbedömningen kan ha vilat på den då spridda uppfattningen att skatteflyktslagen inte skulle kunna användas på "luckor" på specialreglerade områden (se ovan). Resultatet av de två ansökningar om förhandsbesked (RÅ 2001 ref 12 och RÅ 2004 ref. 80) som ingavs av enskilda, samt uttalandena i SOU 2002:52 antogs sannolikt bekräfta uppfattningen. Det skulle kunna vara en förklaring till att enskilda inte såg något behov av att söka trygghet genom att inge ansökningar till Skatterättsnämnden. Det är därmed också en förklaring till den låga måltillströmningen.⁹⁸

Av viss betydelse kan också ha varit HFD avgörandet RÅ 2005 ref 3.⁹⁹ Avgörandet handlade inte om skatteflyktslagen, utan innehållet i 3:12-reglerna. Utgången i målet kan anses ha säkrat upp förekomsten av vissa skatteplaneringsmöjligheter. Avgörandet bekräftade nämligen en uppfattning att 3:12-bestämmelserna om "samma eller likartad verksamhet" (smittoregler) skulle kunna kringgå genom en iscensättning av en eller flera interna aktieöverlåtelser ("dubbla internare"). Transaktionstypen var inte okänd vid tidpunkten för avgörandet, men rättslägets effekter var inte helt klarlagda. Dessa transaktionstyper kom senare att prövas mot skatteflyktslagen år 2009 av HFD och redovisas i nästa avsnitt 4.3.2.¹⁰⁰

Sammanfattningsvis avgjordes under 3:12-reglernas "ungdom" endast två stycken prejudikat som gällde skatteflyktslagen tillämpning. I båda dessa avgöranden fann HFD att Skatteflyktslagen inte var tillämplig. Avgörandena tycktes utvisa att förekomsten av lagstiftarpassivitet eller luckor på det specialreglerade 3:12-området inte kunde lösas genom tillämpningen av

⁹⁷ Riksskatteverkets hemställan till Finansdepartementet den 3 april 2000, dnr 3908-00/100.

⁹⁸ En spekulativ förklaring kan vara att rådgivare inte önskade få uppmärksamhet kring de skatteanpassade aktiviteterna och därför avstod från ansökningar om förhandsbesked.

⁹⁹ Förhandsbesked, avgörande av HFD den 28 januari 2005.

¹⁰⁰ 2005 år avgörande kom också att senare spela roll för HFD praxis, det behandlas nedan i avsnitt 4.3.3.

skatteflyktslagen. Uttalanden i utredningar talade i samma riktning. Skatteflyktslagen skulle därmed i stort sett sakna relevans på 3:12-området.

4.3.2 Märkesåret 2009

År 2009 levererades hela fem prejudikat vad gäller tillämpningen av skatteflyktslagen på 3:12-området: RÅ 2009 ref. 31, RÅ 2009 ref. 47 I och II, RÅ 2009 ref. 68 och RÅ 2009 not. 171. Det tycks närmast som att ett uppdämt behov av vägledning från HFD skapade en "ketchupeffekt". Av dessa fem prejudikat var endast två avgöranden ett resultat av den ordinarie processen; RÅ 2009 ref. 47 I och II.

En av de personer som i senare delen av 2000-talet önskade klargörande prejudikat på Skatteflyktslagen på 3:12-området var AO hos Skatteverket. Hen ansökte om förhandsbesked från Skatterättsnämnden någon gång i årsskiftet 2007/2008.¹⁰¹ Ansökan ledde till avgörandet RÅ 2009 ref 31, som måste betraktas som ett av de viktigaste avgörandena från HFD på detta område.

RÅ 2009 ref. 31 handlade om s.k. upprepade interna aktieöverlåtelser. Det rättsliga resultatet av sådana interna överlåtelser antogs vara att kvalificerade andelar skulle avkvalificeras med gynnsamma skattekonsekvenser som följd. HFD gjorde i målet samma bedömning som Skatterättsnämnden, som i sitt beslut anförde följande:

Genom upprepade interna aktieöverlåtelser har makarna O. åstadkommit att inkomster som uppkommit i Z AB där de varit verksamma i betydande omfattning och i vilket bolag deras aktier varit kvalificerade andelar beskattas som kapitalvinst enligt 48 kap. 1 L i stället för enligt de särskilda reglerna i 57 kap. Den anpassning av förfarandet som gjorts för att undgå den åsyftade beskattningen är något som lagstiftaren inte hade anledning att gå in på vid lagstiftningens tillkomst. - Mot bakgrund härav och då en beskattning av kapitalvinsten enligt reglerna i 48 kap. 1 L skulle strida mot lagstiftningens syfte skulle även rekvisitet i 2 § 4 skatteflyktslagen vara uppfyllt. T.O. invänder emellertid att lagstiftarens underlåtenhet att ingripa mot förfarandet får uppfattas som att det numera bör godtas. Därmed skulle förutsättningarna att tillämpa skatteflyktslagen ändå inte föreligga. - Transaktionerna har uppmärksamrats sedan ett antal år tillbaka och förslag har lagts fram till Finansdepartementet om hur reglerna bör ändras (se t.ex. Riksskatteverkets hemställan till Finansdepartementet den 3 april 2000, dnr 3908-00/100 och SOU 2002:52 del 1 s. 440 f.). Saken har dock inte tagits upp i något lagstiftningsärende trots att flera andra ändringar gjorts i 57 kap. 1 L. - Ansökan från allmänna ombudet är föranledd av att frågan om bl.a. skatteflyktslagens tillämpning på ett fall som det förevarande inte är avgjord i praxis. De rättsfall från Regeringsrätten där passivitet från lagstiftaren berörts synes inte ge vägledning i förevarande fall. - Varken av föreliggande administrativ praxis eller av rättstillämpningen i övrigt finns något klart stöd för att de aktuella förfarandena skulle accepteras. Det tyder på att de skattskyldiga i allmänhet inte har anledning att förvänta sig att undgå beskattning i inkomstslaget tjänst. Mot den bakgrunden talar enligt Skatterättsnämndens mening det förhållandet att lagstiftaren avstått från åtgärder knappast för att förfaranden av aktuellt slag numera anses godtagbara. -

¹⁰¹ Förhandsbeskedet lämnades den 3 juni 2008 och avsåg taxeringen för år 2005.

Skatterättsnämndens uppfattning är sammanfattningsvis att det inte finns skäl att anse att syftet med bestämmelserna som det framgår av lagstiftningen ifråga skulle vara att uppfatta på annat sätt än tidigare. Den omständigheten att vissa ändringar som gjorts under senare tid i 57 kap. IL grundats på överväganden om möjligheter att utnyttja interna aktieöverlåtelser för att undvika de avsedda skatteeffekterna (jfr prop. 2005/06:40 s. 60 och 78 f. och 2007/08:19 s. 16 ff.) föranleder ingen annan bedömning. - En taxering på grundval av förfarandet får med hänsyn till det anförda anses strida mot syftet med de aktuella bestämmelserna.

HFD:s avgörande gjorde nu tydligt och klart att skatteflyktslagen var en faktor som inte kunde underlåtas att beakta vid skatteanpassade transaktioner på 3:12-området. Att anpassa ett förfarande på så sätt att vinst som uppkommit på grund av arbetsinsatser inte 3:12- beskattades ansågs med en kort motivering strida mot lagstiftningens syfte. Med den skrivningen kan slutsatsen t.o.m. dras att skatteflyktslagen i de allra flesta fall skulle kunna vara tillämplig på den typen av transaktioner.¹⁰² Den långa argumentationen i skälen handlade om den påstådda lagstiftarpassiviteten. Domskälen i RÅ 2009 ref 31 får därför anses tydliga och generaliserbara. Av särskilt intresse är att förutsebarhetsintresset bedöms specifikt i RÅ 2009 ref 31, genom att det antas att de skattskyldiga inte skulle ha någon anledning att "förvänta sig att undgå beskattning i inkomstlaget tjänst."¹⁰³ Det kan givetvis diskuteras hur det ska gå till att bedöma sådan förväntans-förekomst. I den delen är domskälen tysta, vilket är olyckligt. Det kan knappast vara fråga om att finna en subjektiv-individuell förväntan i det enskilda fallet utan istället en form av objektivt grundad bedömning.

Det långtgående avgörandet tycks inte ha mötts av stark kritik, t.ex. Tjernberg anförde 2010 att "ingen tvekan" fanns om att transaktionerna innehöll samtliga de moment som krävdes för att skatteflyktslagen skulle vara tillämplig.¹⁰⁴

De två avgörandena RÅ 2009 ref 47 I och II (ordinarie process) gällde återbetalning av aktieägartillskott från 3:12-bolag.¹⁰⁵

Återbetalning av tillskott ses inte som utdelning och är därmed skattefri. Återbetalning av sådana aktieägartillskott kan ske inte bara till den som ursprungligen gjorde tillskottet utan även till förvärvare av rätten till återbetalning. Detta rättsläge öppnade upp för möjligheten att i ett paket förvärva bolag och rätt till återbetalning av aktieägartillskott, och sedan genom senare aktiv verksamhet skapa vinstmedel som möjliggör en återbetalning av tillskottet. Återbetalningen skulle därmed falla utanför såväl 3:12-reglerna som de allmänna reglerna om beskattning av kapitalinkomst. Minst sagt förmånligt.

¹⁰² Simon Almendal med hänvisning till bl.a. RÅ 2009 ref. 31 anför att "man i rättstillämpningen inte vill (kan?) acceptera en taxering på grundval av ett förfarande, som möjliggör att den skattskyldige undandrar sig beskattning enligt 57 kap. IL", Skattenytt 2010 a s 655 (se även ovan).

¹⁰³ Jfr. lagrådets yttrande i prop. 1996/97:170 (ovan avsnitt 3.4)

¹⁰⁴ Skattenytt Rättsfallsnummer 2010 s 396.

¹⁰⁵ HFD beviljade prövningstillstånd i båda dessa mål den 25 april 2008.

HFD fann i referat I att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas. HFD anförde att den delade Kammarrättens uppfattning, som i sin tur anförde:

Rättspraxis vad gäller skattekonsekvenserna vid återbetalning av villkorade aktieägartillskott, som innebär att sådan återbetalning i princip skall behandlas som återbetalning av lån (se bl.a. RÅ 1988 ref. 65), utbildades i huvudsak genom några avgöranden av Regeringsrätten under slutet av 1980-talet. Denna rättspraxis berördes bl.a. i samband med ett förslag om slopande av utskiftningsskatt med betydelse jämväl för de särskilda bestämmelserna om fördelning av utdelningsinkomster från fåmansföretag mellan inkomstlagen kapital och tjänst (prop. 1990/91:54 s. 246 och 308). Angiven rättspraxis får således antas ha varit känd för lagstiftaren då de särskilda reglerna infördes, utan att detta har beaktats i denna lagstiftning. Det aktuella förfarandet kan därför inte anses strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller skulle kunna anses ha kringgåtts genom förfarandet. Förutsättningar föreligger därför inte för att nu tillämpa skatteflyktslagen.

HFD fann dock i referat II, med en mycket kort motivering, att skatteflyktslagen kunde tillämpas. Kammarrätten, som också fann att skatteflyktslagen kunde tillämpas, anförde i längre skäl:

Praxis rörande den skattemässiga behandlingen av villkorade aktieägartillskott har således uttryckligen berörts i förarbetena i samband med genomförandet av skattereformen och måste därmed antas ha varit känd för lagstiftaren. Uttalandet måste emellertid ses i sitt sammanhang. Enligt kammarrättens bedömning får uttalandet anses åsyfta beskattningen av ordinära villkorade aktieägartillskott och kan inte ges någon mer vidsträckt tolkning. Ett sådant förfarande som det nu aktuella, där det villkorade aktieägartillskottet ingår som ett led i ett förfarande för att undvika progressiv beskattning enligt reglerna i 57 kap. IL, kan inte ses som något annat än ett kringgående av nämnda lagbestämmelser. En taxering i enlighet med det av I.G. valda förfarandet måste därför anses oförenlig med lagstiftningens syfte.

I två snarlika situationer blev således utgångarna olika. Christensson & Samuelsson menade i en kommentar att de skilda utgångarna kunde förefalla svårförenliga.¹⁰⁶ De pekade dock på de i målen förekommande skilda sakomständigheterna. I det fallet Skatteflyktslagen tillämpades (ref. II) finansierades återbetalningen av aktieägartillskottet genom ett koncernbidrag från borgenärens koncern, som formellt förvärvat bolaget. Det handlade därmed om att vinstmedel som tidigare upparbetats i 3:12-sektorn genom koncernbidrag skulle överföras till det bolag som skulle återbetala aktieägartillskottet. Holstad pekade på att det var fråga om ett förfarande som inleddes efter det att det fanns intjänade medel som var föllade i 57 kap. IL. Han pekar vidare på att transaktionerna (som var komplexa) i princip gick slag i slag.¹⁰⁷ Transaktionerna företedde enligt Holstad en tydligare prägel av kringgåendeförfarande.¹⁰⁸ Carneborn & Ugglar synes dela

¹⁰⁶ "Rättsfallskommentar: skatteflyktslagen tillämplig på upprepade interna aktieöverlåtelser trots lagstiftarens passivitet." Skattenytt 2010 s 235.

¹⁰⁷ Skattenytt 2010 a a s 305.

¹⁰⁸ Skattenytt 2010 a a s 307.

Holstads uppfattning att det rationellt går att förklara varför utgångarna blev olika. Tjernberg är mer osäker men anför att "möjligen var finansieringen genom koncernbidrag ... en försvårande omständighet".¹⁰⁹

Skälen i RÅ 2009 ref 47 I och II, kan anses mindre välutvecklade, men om de föreliggande omständigheterna läses i ljuset av RÅ 2009 ref 31:s domskäl kan de skilda utgångarna enligt min mening rationaliseras. Det står klart att skatteanpassade och konstruerade transaktioner som medför att 3:12-inkomster byter karaktär är en rättsföljd som typiskt sett står i strid med lagstiftningens syfte och därmed omfattas sådana transaktioner av skatteflyktslagen. Närmast undantagsvis kan det föreligga skäl att inte tillämpa skatteflyktslagen. En sådan undantagssituation förelåg alltså i RÅ 2009 ref 47 I ("beskattningen av "ordinära" villkorade aktieägartillskott").

De två sista avgörandena från HFD året 2009 är RÅ 2009 ref 68 (överklagat förhandsbesked) och RÅ 2009 not 171 (överklagat förhandsbesked). Dessa två avgöranden tillför inte särskilt mycket kunskap. RÅ 2009 ref 68 gällde bland annat huruvida en givare som gav bort 3:12-beskattad utdelning till en landstingskommun skulle kunna bli personligen beskattad för detta med tillämpning av skatteflyktslagen. Skatteflyktslagen ansågs med mycket kortfattad motivering inte tillämplig.¹¹⁰ RÅ 2009 not 171 gällde bland annat om skatteflyktslagen kunde vara tillämplig i en situation när den så kallade basbeloppsregeln (ett tak på hur stor inkomst som ska tjänstebeskattas inom "3:12") kom att bli tillämplig. Skatteflyktslagen ansågs med mycket kortfattad motivering inte tillämplig.¹¹¹ I Skatterättsnämnden fanns emellertid en skiljaktig som med utförlig motivering ansåg att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. Av okänd anledning kan konstateras att majoriteten i Skatterättsnämnden samt HFD inte lät sig övertygas av den skiljaktiges argumentation.

År 2009 kan uppenbarligen ses som ett märkesår. De två prejudikaten från början av 2000-talet kompletterades nu med ytterligare hela fem avgöranden. I två av dessa avgöranden ansågs skatteflyktslagen tillämplig. I ett av dessa fall (RÅ 2009 ref 31) fanns en utförlig motivering. Båda fallen handlade om komplexa transaktioner av starkt konstruerad karaktär. Blotta förekomsten av dessa två avgöranden innebar naturligtvis att förutsebarheten ökade väsentligt. Till exempel torde avancerad skatteplanering med aktieägartillskott och interna aktieöverlåtelser förekommit i stor omfattning. Normprecisionen som HFD utfört tydliggjorde hur dessa transaktionstyper skulle behandlas och förutsebarheten ökade därmed. Förutsebarheten i mer allmänna termer kan också anses ha ökat i hög grad.

¹⁰⁹ Skattenytts rättsfallskommentarshäfte 2010 s 398.

¹¹⁰ En hänvisning gavs till RÅ 2006 ref 45 som gällde gåva av utdelning utanför 3:12 området. I avgörandet angavs likaså mycket kort att skatteflyktslagen ej var tillämplig.

¹¹¹ Tjernberg anför att utgången var "helt rimlig". Han kommenterar däremot inte om utgången var förutsebar, Skattenytt 2010 s 394.

Det är svårt att argumentera för att 2009 års rättsutveckling är ett resultat av godtycke.¹¹² Det har dock ifrågasatts om det var fråga om ett trendbrott år 2009, mot bakgrund av 2001 och 2004 års mer restriktiva avgöranden.¹¹³ Min uppfattning är dock att det är svårt att tala om ett reellt trendbrott. Blott två prejudikat från HFD kan inte gärna kallas trendsättande. Sannolikt kan också RÅ 2001 ref 12 (vinstandelslånet) ha varit föremål för övertolkning - i backspegeln framstår avgörandet som ett exempel på en undantagssituation. Därmed har avgörandet likhet med RÅ 2009 ref 47 ref I. Vidare står det klart att en kringgåendemöjlighet ansågs uppstå till följd av avgörandet RÅ 2005 ref 3, vilket satte igång en ström av transaktioner ("s.k. dubbla internare").

Det är dock som vanligt lätt att vara efterklok. Det står klart att bedömare inte utan fog fram till året 2009 kan ha antagit att skatteflyktslagen på 3:12-området sällan eller aldrig var tillämplig, vilket givetvis inte var en lyckosam situation givet senare rättsutveckling. Det oklara rättsläge som förelåg före år 2009 berodde enligt min mening på avsaknad av prejudikat. Slutsatsen jag drar är att föreskriftskravets funktion bäst säkerställs av att viktiga fall snabbt tas upp av HFD. HFD kan inte själv gå ut och leta, utan rättssystemets andra agenter måste se till att förse HFD med viktiga fall.

Betydelsen av RÅ 2009 ref 31 kan som ovan framgår knappast överskattas. En reflektion är att det tog tämligen lång tid för Skatteverket att fatta det principiella beslutet att (via AO) söka ett klagande förhandsbesked. Skatteverkets dröjsmål framstår som svårförklarligt, mot bakgrund av att myndigheten relativt tidigt under 2000-talet i ordinarie processer yrkade på skatteflyktslagens tillämpning. Hade AO tidigare sökt förhandsbesked hade förutsebarheten varit på plats snabbare, till fördel för det allmänna och för enskilda. Även det fiskala intresset torde tjänat på det, det är sannolikt så att en hel del transaktioner torde ha genomförts som inte angreps av Skatteverket. Enskilda kan knappast klandras för att de inte drev på rättsutvecklingen. Det måste vara det offentliga ansvar att verka för att gråzonerna täpps till. Att förse HFD med goda fall måste i första hand tas om hand av Skatteverket. Skatteverkets linjearbete och arbetet i rättsavdelningen bör således effektivt koordineras med AO:s arbete.¹¹⁴ Det kan noteras att tidigare AO Anders Bengtsson önskade driva sin verksamhet på ett sådant lämpligt sätt.¹¹⁵ Tyvärr lämnade han sin position (synbarligen besviken) 2019.¹¹⁶

¹¹² Ingenting är dock omöjligt inom rättsvetenskap. I Gullivers resor kan vi läsa att jurister tillhör "a society of men bred up from their youth in the art of proving by words multiplied for the purpose, that white is black and black is white, according as they are paid".

¹¹³ Christensson & Samuelsson anförde i "Rättsfallskommentar: Skatteflyktslagen tillämplig på upprepade interna aktieöverlåtelse trots lagstiftarens passivitet", Skattenytt 2010 s 234: "Det har på sina håll talats om att vi bevittnar en trend i riktning mot en ökad benägenhet hos skattedomstolarna att använda denna lag."

¹¹⁴ Det kunde övervägas att komplettera Skatteverkets regleringsbrev med en skrivning om Skatteverkets uppdrag att genom konstruktiv processföring verka för god prejudikatbildning.

¹¹⁵ Nyquist och Hellenius "Intervju med Anders Bengtsson, allmänt ombud hos Skatteverket", Skattenytt 2016 s 788.

¹¹⁶ Melbi "Allmänna ombudet i skatt (AO) – samtal med avgående AO", Skattenytt 2019 s 142 ff.

4.3.3 Tiden efter märkesåret 2009

År 2010 kom ytterligare ett prejudikat från HFD: RÅ 2010 ref 51 (i ordinarie förfarande). Fallet gällde en person som tecknat en kapitalförsäkring i ett bolag etablerat i Bermuda. Bolaget hade förvärvat aktier i ett annat bolag (etablerat i Luxemburg) som i sin tur på visst sätt blev ägare till ett bolag etablerat i Sverige. Innehavaren av kapitalförsäkringen arbetade och var ensam styrelseledamot i det svenska bolaget. Det svenska bolaget såldes sedan externt av bolaget i Luxemburg. HFD ansåg att de i och för sig rättsligt giltiga transaktionerna framstod som ”praktiskt taget meningslösa” förutom den stora skattefördel som uppstod. HFD anförde med avseende på frågan om lagstiftningens syfte:

G.H. har genom att förlägga ägandet av Finansstyrning AB inom ramen för en kapitalförsäkring skapat möjlighet att ta ut den upparbetade vinsten i Finansstyrning AB skattefritt. Kapitalvinst eller utdelning på kvalificerade andelar i fåmansföretag skulle vid den aktuella taxeringen ha beskattats i enlighet med 3:12-reglerna. Förfarandet har inneburit ett kringgående av dessa regler. Att beskattning enligt 3:12-reglerna i förevarande situation uteblir måste därför anses strida mot lagstiftningens syfte.

Fallet ligger enligt min mening väl i linje med den huvudprincip som HFD lyfte fram i RÅ 2009 ref 31 och RÅ 2009 ref 47 I. Uppenbarligen hade de skatteanpassade konstruerade transaktionerna en klar prägel av kringgående och syftet bakom 3:12-reglerna skulle inte uppfyllas om transaktionerna fick ligga till grund för beskattningen. Någon undantagssituation förelåg inte.

Carneborn och Ugglan anför att utgången inte kan anses förvånande.¹¹⁷ De hänvisar till de bakomliggande principerna vad gäller 3:12-reglerna. Simon Almendal anser visserligen att domskälen är oprecisa och otydliga men anför:

med tanke på rättsföljden - beskattning enligt 57 kap. IL - så kan domen inte tolkas annat än som en tydlig anvisning om att man i rättstillämpningen inte vill (kan?) acceptera en taxering på grundval av ett förfarande, som möjliggör att den skattskyldige undandrar sig beskattning enligt 57 kap. IL.¹¹⁸

Hultqvist anför däremot att HFD ”godtyckligt, dvs. utan att kunna leda i bevis vad lagstiftningens syfte är – tillämpar skatteflyktslagen”.¹¹⁹ Sett isolerat och utan närmare bestämning av begreppet kan möjligen avgörandet uppfattas godtyckligt (jfr. dock ovan) men prejudikat bör läsas i sin kontext, som i detta fall också innefattar avgörandena från 2009. Att 3:12-reglernas syfte inte skulle stå klart är inte en klart övertygande invändning (se ovan avsnitt 4.2).

I HFD 2012 not 9 (förhandsbesked) bedömdes en fysisk persons hemflytt till Sverige. Personen skulle inför flytten, utan beskattningsekonskvens, likvidera ett cypriotiskt bolag med resultat att ett svenskt dotteraktiebolag skulle bli direktägt. I ett tidigare skede hade det svenska

¹¹⁷ A a s 81.

¹¹⁸ ”Påförande av skattetillägg och tillämpning av SkfL - hur är det möjligt?”, Skattenytt 2010 s 655

¹¹⁹ ”Skattetillägg vid tillämpning av SkfL” Svensk Skattetidning 2010 s 506.

aktiebolaget sålts in till det cypriotiska bolaget till underpris. Utskiftningen av aktierna i det svenska dotterbolaget skulle till leda till att personen senare kunde utnyttja ett löneunderlag enligt 3:12-reglerna vid beskattning av utdelning och kapitalvinst, något som hen inte kunde som indirekt ägare. Dessutom skulle hen erhålla en skattefri ”step-up” på grund av att omkostnadsbeloppet skulle höjas. HFD ansåg att alla rekvisiten i skatteflyktslagen var uppfyllda utom den fjärde punkten. HFD anförde:

med hänsyn till förhållandena i detta fall kan de skattefördelar som uppnås dock inte anses vara av den karaktären att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte.

Domskäl kan med fog uppfattas mindre klagande. Min bedömning är, att eftersom den rättshandling som ledde till skatteförmånen var likvidationen, är det den som ska bedömas mot skatteflyktslagen. Likvidationens resultat var en följd av att den aktuella bosättningen låg utanför svensk skattejurisdiktion. Sannolikt ansåg HFD att de internationella skatteprinciperna skulle respekteras i målet. Ett bosättningsförhållande är dessutom ett reellt förhållande, till skillnad från de konstruerade förhållandena som bedöms hårdare. Skatterättsnämnden fann i ärendet att skatteförmånen inte kunde anses vara det övervägande skälet, varför skatteflyktslagen på den grunden inte kunde vara tillämplig. Skiljaktiga i nämnden ansåg däremot att skatteförmånen utgjorde det övervägande skälet och anförde vidare:

Överlåtelsen av de svenska aktierna till Cypernbolaget och den efterföljande likvidationen framstår som meningslösa om man inte beaktar den skattemässiga vinst som består i att förfarandet – utöver de beskattningseffekter som uppnås under utlandsvistelsen innan den planerade likvidationen av Cypernbolaget genomförs – leder till möjligheter att minska framtida beskattning av utdelning på och kapitalvinster vid avyttring av de svenska aktierna. Ett sådant förfarande får anses strida mot bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 53 kap. IL (jfr RÅ 2010 ref. 86 med RÅ 2009 not. 86 och 88).

Skiljaktiga bedömde således likvidationen på ett annat sätt, då de satte samman de två transaktionerna; likvidationen med den tidigare underprisöverlåtelsen. Syftesprövningen ägde dock inte rum mot 3:12-reglerna, utan reglerna i 53 kap. Skiljaktiga såg således inte det relevant att fästa vikt vid att sökanden fysiskt befunnit sig utomlands under en längre tid till följd av sin makes arbete (som var utländsk medborgare). Mot bakgrund av skiljaktigas bedömning kan det argumenteras för att HFD borde ha utvecklat sina domskäl. Det är inte heller i HFD helt klart vilken regelmassa i IL som syftesprövades, 53 kap. eller 3:12.¹²⁰

I HFD 2015 ref 17 I (förhandsbesked) ansågs skatteflyktslagen tillämplig då ägare i 3:12-bolag genom komplexa förfaranden hade placerat företagets verksamhet i ett företag och likvida medel i ett annat, indirekt ägt, företag och därmed med mycket fördelaktigt resultat kunnat

¹²⁰ Jag har dock valt att ta med avgörandet i denna sektoranalys. Möjligen kommer jag att i senare sektoranalyser återkomma till avgörandet.

fortsätta verksamheten utan tillämpning av bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet. HFD gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden som anförde:

I praxis har skatteflyktslagen ansetts tillämplig på ett liknande förfarande där beskattning enligt reglerna i 57 kap. undveks (RÅ 2009 ref. 31). I det fallet avyttrade de skattskyldiga det aktiebolag som innehöll den verksamhet som de bedrivit under ett antal år inklusive ansamlade vinstmedel till utomstående. Karaktären av kvalificerade andelar hade upphört på grund av ett antal transaktioner inom den egna företagsgruppen. - Skillnaden här är att A och B undviker den åsyftade beskattningen enligt 57 kap. för endast en del av verksamhetens överskott, nämligen den som, räknat från beskattningsåret 2014, är hänförlig till den föregående femårsperioden. Samtidigt måste vägas in att de fortsätter att vara verksamma i nya Nordprojektering vilket innebär att motsvarande förfarande kan upprepas. - Det finns enligt Skatterättsnämndens uppfattning inget skäl att behandla det aktuella fallet på annat sätt än 2009 års fall.

Av intresse är att de skiljaktiga i Skatterättsnämnden, som inte ville tillämpa Skatteflyktslagen, åberopade legalitetsprincipen. Det står dock inte alldeles klart hur de resonerade.¹²¹ De var av uppfattningen att den analogivisa tillämpning det innebar, att tillämpa skatteflyktslagen på de föreliggande sakomständigheterna, stred mot legalitetsprincipen. De anförde att:

tillämpningen skulle nämligen i praktiken kunna sägas innebära att rekvisitet 'samma eller likartad verksamhet', som endast återfinns i 57 kap. 4 § första stycket 1, analogivis tillämpades på en situation som endast omfattas av första stycket 2.

De skiljaktiga argumenterade för att den "typiska spänning" som föreligger mellan legalitetsprincipen och Skatteflyktslagen var "särskilt tydlig" i ärendet. Det är en intressant rättslig motivering som en aning spetsigt skulle kunna betecknas som "magkänsljuridik". Dessutom skulle deras argument i sin förlängning kunna innebära att skatteflyktslagen i praktiken sällan eller aldrig skulle kunna tillämpas, trots deras språkliga försök att särskilja målet från andra skatteflyktsmål. Om det rent rättsliga synsättet lämnas kan ifrågasättas om de skiljaktiga i själva verket talade om den politiska motsättning som finns mellan den egendomslösa samhällsgruppen och den resursstarka samhällsgruppen (se ovan avsnitt 3.4 punkt 1). Den motsättningen har onekligen karaktär av "spänning".

Frågorna som enligt mitt synsätt i första hand måste ställas är om utgången kunde anses svår att förutsäga och om det var fråga om godtycke. Att ett förfarande som liknar ett redan bedömt och förkastat kringgående av 3:12-reglerna, inte accepteras är knappast märkligt utan istället en effekt av att prejudikaten tillmäts stor betydelse i det rättsliga systemet.¹²² Grundläggande i rättsfallstolkning är att inte tolka prejudikat *e contrario* vilket de skiljaktiga synes ha gjort. Istället bör prejudikat kunna ses som principskapande (jfr strax nedan HFD 2016 ref 61). Jag ser snarast en klar risk för att en utgång i linje med de skiljaktigas uppfattning hade skapat stor osäkerhet

¹²¹ Tjernberg ansåg dock att de skiljaktigas skäl var ambitiöst och principiellt intressant, Skattenytt rättsfallshäfte 2016 s 371 f. Han finner dock att de skiljaktigas uppfattning om legalitetsprincipen är "tveksam".

¹²² Carneborn och Uggle anför att HFD vidimerade utgången i RÅ 2009 ref 31, a s 84.

om innehållet i rätten. Att avgörandet får anses objektivt grundat utan förekomst av godtycke anser jag således stödjas av resonemangen i domskälen.

I HFD 2015 ref 17 II (förhandsbesked) bedömdes en situation som även den innefattade komplexa transaktioner som i princip skulle leda till samma resultat som i HFD 2015 ref 17 I. Med i princip samma motivering fann Skatterättsnämnden att skatteflyktslagen var tillämplig. HFD gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Det kan nämnas att i båda referaten nämns det ovan diskuterade avgörandet RÅ 2005 ref 3, det avgörandet bekräftade ett visst norminnehåll i 3:12-reglerna som var bakgrunden till skatteplaneringsmöjligheten.¹²³

I HFD 2016 ref 61 (förhandsbesked) var HFD mycket utförlig och pedagogisk. Jag låter därför domstolen tala ofiltrerat:

Syftet med de särskilda reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag är att förhindra att arbetsinkomst omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst (prop. 1989/90:110 del 1 s. 467). Det framhålls i förarbetena att det enbart är avkastningen av ägarens och närståendes arbetsinsatser som ska träffas av de särskilda reglerna och en förlängning av tidsfristen sker om den skattskyldige eller denne närstående fortsätter med likartad verk samhet i ett annat företag (a. prop. s. 468 f.). Det ska inte vara möjligt att överföra hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag till ett annat sådant företag och samtidigt spara arbetsinkomsten i ett vilande företag (se bl.a. RÅ 2010 ref. 11 I–V, HFD 2011 ref. 75 samt HFD 2012 ref. 67 I och II).

I rättsfallen RÅ 2009 ref. 31 och HFD 2015 ref. 17 I och II har skatteflyktslagen tillämpats på förfaranden med interna aktieöverlåtelser som medfört att beskattningen enligt bestämmelserna om kvalificerade andelar har undvikits. I 2009 års fall hade det aktiebolag som innehöll den verksamhet som de skattskyldiga bedrivit under ett antal år, inklusive ansamlade vinstmedel, avyttrats till utomstående. Andelarna i det bolag som avyttrat verksamhetsbolaget upphörde att vara kvalificerade omedelbart efter att de interna aktieöverlåtelserna genomförts. En skillnad i 2015 års fall var att andelarna upphörde att vara kvalificerade först efter att karenstiden på fem år löpt ut. Det vägdes dock in i bedömningen att aktieägarna fortsatte att bedriva verksamheten som tidigare, något som i sin tur innebar att motsvarande förfarande skulle kunna upprepas.

AA har genom det valda förfarandet – i likhet med förfarandet i 2009 års fall – åstadkommit att kapitalvinsten vid avyttring av aktierna i det bolag som innehöll verksamheten inklusive samtliga ansamlade vinstmedel fram till tidpunkten för avyttringen i sin helhet ska beskattas i inkomstslaget kapital i stället för enligt de särskilda reglerna i 57 kap. inkomstskattelagen. Visserligen upphörde aktierna i Holding 1 inte omedelbart att vara kvalificerade utan först efter att den femåriga karenstiden löpt ut. AA var – på samma sätt som i 2015 års fall – under den nämnda perioden i oförändrad omfattning fortsatt verksam i IMA. Även hans son, som då ägde bolaget, var under samma period verksam i IMA.

¹²³ Se ovan avsnitt 4.3.1.

AA har upphört att vara verksam i IMA vid utgången av 2015. Verksamheten i företaget ska emellertid drivas vidare av sonen.

Ett grundläggande syfte med bestämmelserna om kvalificerade andelar i 57 kap. 4 § inkomstskattelagen är att arbete som utförts av närstående till andelsägaren ska behandlas på samma sätt som om arbetet utförts av andelsägaren själv. Detsamma gäller om en närstående är verksam i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

Bedömningen av om det aktuella förfarandet strider mot lagstiftningens syfte bör därför ske på samma sätt oavsett om det är AA eller hans son som är verksam i IMA. Inte heller den omständigheten att sonen har förvärvat aktierna i IMA ska tillmätas betydelse vid denna bedömning.

Mot denna bakgrund finns det inget skäl att behandla detta fall på annat sätt än de två tidigare avgörandena. Rekvisitet i 2 § 4 Skatteflyktslagen är således uppfyllt och skatteflyktslagen kan följaktligen tillämpas på förfarandet.

Det kan konstateras att HFD är trogen sin egen prejudikatbildning. Det kan konstateras att HFD också förklarar hur 2015 års två mål bör förstås (möjligen mot bakgrund av de skiljaktigas uttalanden) och det kan (inte förvånande) konstateras att rättsfall inte ska tolkas *e contrario*. HFD förklarar varje steg i sin analys rationellt och klart och hänvisar till 3:12-reglernas bakomliggande syfte. Kanske kan det sägas att HFD med sin auktoritet talade direkt till de skiljaktiga ledamöterna i Skatterättsnämnden i HFD 2015 ref 17.¹²⁴

I det förklaringsarbetet hänvisar HFD till ett antal avgöranden som inte avsåg skatteflyktslagen (RÅ 2010 ref. 11 I–V, HFD 2011 ref. 75 och HFD 2012 ref. 67 I och II). HFD synes nyttja dessa prejudikat för att uttolka syftet bakom 3:12-reglerna. Skatteflyktslagens lydelse anger att syftet ska identifieras såsom ”det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning”, vilket således enligt HFD även ska innefatta de prejudikat som finns med avseende på innebörden av dessa skattebestämmelser. I bakgrundsbeskrivningen vad gäller innehållet i gällande rätt tar HFD igen upp avgörandet RÅ 2005 ref 3 (se ovan avsnitt yy)

HFD domskäl är mycket intressanta och de bekräftar enligt min mening den tes jag lyfter fram i denna artikel.¹²⁵ Prejudikatens ställning i den föreskriftsbundna skatterätten är och bör vara stark och legalitetsprincipens funktion att skapa förutsebarhet upprätthålls bäst i ett nätverk av rättskällor. Skattebestämmelserna bildar således en helhet, inkluderande båda rättskällorna lag och prejudikat.

Enligt min mening kan det inte anses ha varit omöjligt att förutse utgången av målet under förutsättning att prejudikatens ställning som stark rättskälla accepteras. Det blir destruktivt att

¹²⁴ Av betydelse torde också vara att Skatterättsnämnden (enhälligt) fann att skatteflyktslagen inte var tillämplig.

¹²⁵ Carneborn och Uggle förespråkar att HFD:s bedömning av en lagstiftnings syfte i olika situationer bör studeras vid skatteflyktslagens tillämpning, a a s 71, vilket HFD alltså gör.

föra fram argument som går ut på att alla prejudikat om skatteflyktslagen är fel, eftersom lagen som sådan är i strid med legalitetsprincipen. Den utförliga motiveringen i skälen visar vidare på frånvaro av godtycke. Avgörandet är dessutom en ytterligare viktig pusselbit som ökar den allmänna förutsebarheten på området skatteflykt och 3:12.

Av intresse och något ironiskt har lagstiftaren funnit att det konkreta resultatet av avgörandet är otillfredsställande.¹²⁶ Lagen är nu ändrad (se ny lydelse 57:4 första stycket 3 IL). Tydligare kan det knappast visas att den dömande makten objektivt tillämpar rättskällorna, än att den kommer till ett resultat som inte anses vara i enlighet med det subjektiva lagstiftarsyftet. I så motto kan hävdas att Skatterättsnämnden, som ansåg att transaktionen inte kunde angripas av Skatteflyktslagen bland annat till följd av att den framstod som "ett fullbordat generationsskifte", anlade ett slags policytänkande om vad som kunde anses vara ett rimligt rättsläge. En sådan tolkningsstil är dock av mer problematisk karaktär än en strikt objektiv rättskällesyn. Tolkningsstilen, som synes botten i en önskan att skapa ett rimligt rättsläge, riskerar att skapa rättsosäkerhet. "Right or wrong, the Law".

I skrivande stund är det sista avgörandet från HFD på 3:12-området HFD 2018 not 25.¹²⁷ I avgörandet prövades en ägarstruktur mot reglerna om kvalificerade andelar och den så kallade utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. HFD (och Skatterättsnämnden) fann att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet. Sakomständigheterna var komplicerade.

Det handlade om ett mycket stort internationellt konsultbolag med ca 1500 delägare. Det internationella konsultbolaget skulle äga del i ett svenskt konsultbolag. Efter en omstrukturering skulle resultat bli att de svenska delägarnas direkta och indirekta röstandel skulle komma att understiga 50 procent. Effekten skulle vara att aktier som före omstruktureringen var kvalificerade enligt den utvidgade definitionen skulle avkvalificeras. Skatterättsnämnden fann att konsultbolaget inte skulle vara ett fåmansföretag enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen och att 3:12-reglerna därför inte skulle vara tillämpliga på aktierna i det svenska bolaget. SRN ansåg inte heller att skatteflyktslagen var tillämplig eftersom förfarandet inte kunde anses strida mot bestämmelsernas syfte, då lagstiftaren hade valt att definiera begreppet fåmansföretag med utgångspunkt i det inflytande som andelarnas röstetal ger och inte utifrån ägarandel, rätt till utdelning eller någon annan grund. Skatteverket överklagade och anförde bl.a. att resultatet skulle bli att arbetsinkomster inte skulle tjänstebeskattas. HFD höll kortfattat med Skatterättsnämnden. Sannolikt torde det spelat in att lagstiftaren i prop. 2017/18:8 föreslog en ändring av definitionen under åberopande att syftet bakom reglerna faktiskt gick att kringgå.¹²⁸

¹²⁶ Det ursprungliga förslaget lades fram i SOU 2016:75 "Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag" s 342 ff.

¹²⁷ Ett lämnat förhandsbesked har undanröjts av HFD, beslut den 5 mars 2019 i mål nr 3977-18.

¹²⁸ A a s 8.

5. Sammanfattande reflektioner

Hypotesen i den här artikeln är att skatteflyktslagen kan anses förenlig med en föreskriftsbunden beskattning. Föreskriftskravet bör förstås funktionellt. Prejudikat är en viktig rättskälla och är en del av skatterättssystemet. Skatteflyktslagen behöver inte vara oförutsägbar eller godtycklig om den analyseras utifrån rättssystemet sett som en helhet. Det finns många skatterättsliga lagbestämmelser som är oklara och som måste preciseras via prejudikatbildning. Det anses i allmänhet vara okontroversiellt. Skatteflyktslagen bör ses på samma sätt. Den preciseras, och likaså viktigt, kontrolleras av HFD. Föreskriftskravets funktion kan upprätthållas. Bevisföringen i denna framställning vilar på en sektoranalys av samtliga prejudikat från HFD som gäller 3:12-området.

En slutsats kan dras att en person som innehar kvalificerade andelar och som utan några andra syften än att rejält minska sin tjänstebeskattade utdelning/kapitalvinst, iscensätter en komplex transaktionskedja under kort tid, eller komplexa simultana transaktioner, med fog kan räkna med att skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet.¹²⁹ Har transaktionskedjan artificiell karaktär ökar risken ytterligare.

Kan då personen vara helt säker på att så blir fallet? Det är en svårare fråga. Förutsebarhetskravet är emellertid inte så högt att en person i en komplex situation ska kunna åtnjuta en garanterad skattebehandling.¹³⁰ Den skattebetalare som önskar en garanterad skattebehandling har möjligheten att söka ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden.

Det är också möjligt att sammanfatta ett antal observationer som torde ha generell bäring utanför 3:12-området enligt följande.

Kan s.k. lagstiftarpassivitet förhindra tillämpningen av skatteflyktslagen? Det står klart utifrån praxis att en huvudregel med den innebörden inte finns. För att ett hinder ska föreligga bör det vara fråga om en uppenbar lagstiftarpassivitet. Det bör ha manifesterats på något sätt i en rättskälla av hög dignitet, som en proposition. Att uttalanden sker i betänkanden eller i rapporter från Skatteverket synes inte vara tillräckligt. Det krävs sannolikt därför också att den skattskyldige utifrån ett objektiva synsätt ska haft anledning att förvänta sig att undgå

¹²⁹ Ett exempel som inte bedömts av HFD är det så kallade bankupplägget (<http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/16961.html?date=2009-10-26&q=uppl%C3%A4gg>). Fram till år 2009 råde sannolikt uppfattningen att bankupplägget var fullt möjligt. Bland annat Kammarrätten i Sundsvall; mål nr 501—503-14, 504—505-14, 506—508-14 och 509—510-14 (samtliga avkunnade den 12 maj 2015 och lagakraftvunna) har dock tillämpat skatteflyktslagen på upplägget.

¹³⁰ Se Alhager "Dispens från inkomstskatt" Iustus 1999 s 88 f.

beskattning, för att tillämpningen av skatteflyktslagen ska vara utesluten. Det senare betyder att transaktioner som i objektiv mening kan uppfattas som riskfyllda ofta kan fångas upp av skatteflyktslagen. På samma sätt kan det inte uteslutas att skatteflyktslagen kan vara tillämplig på lagstiftningsluckor. Om det framstår som klara fall av lagstiftarmslag är det däremot svårare att tillämpa den. Är det fråga om att en lucka öppnas upp till följd av att HFD tolkar en regel på ett visst sätt, utesluts däremot inte skatteflyktslagen från tillämpning.

Det står vidare klart att lagstiftning, som i sig bygger på syftet att förhindra skatteplanering (som 3:12) kan skärpas ytterligare genom tillämpningen av skatteflyktslagen. Däremot torde skatteflyktslagen inte kunna vara tillämplig på sådana regelkomplex som inrymmer speciella skatteflyktsregler ("SAAR:s"), som t.ex. den riktade ränteavdragsbegränsningsregeln i IL. Den kan alltså troligen inte skärpas genom tillämpning av skatteflyktslagen.

Ett intressant klarläggande är att vid det viktiga klarläggandet av lagstiftningens syfte, som ska grundas på det som "framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet", spelar prejudikat från HFD lika stor roll som de specifika lagreglerna. Prejudikaten är alltså del av "bestämmelserna".

En sista allmän slutsats är hur viktig prejudikatbildningen är. Den löser enskilda frågor och minskar på det sättet gråzonen men den, kanske viktigare, tjänar också som underlag för att analysera situationer som inte bedömts. Av största vikt är naturligtvis domskälen som utgör "*the context of justification*", det vill säga att den refererade faktabeskrivningen och de framlagda domskälen får förstås som en förklaring till (ett rättfärdigande av) utgången av avgörandet. Förklaringen, rättfärdigandet, kan därmed observeras, analyseras och prövas. De flesta som diskuterat ämnet påpekar hur viktigt det är att HFD utvecklar sitt tänkande, vilket jag instämmer helt i. En spaning är att det synes som HFD i sin tillämpning av skatteflyktslagen på 3:12-området utvecklat sin domskrivning till att bli mer fyllig. Det är en välkommen trend och det ska bli intressant att se om det gäller även andra sektorer.

Prejudikatbildningen måste också fungera snabbt och effektivt. 3:12-området är således en utmärkt illustration av såväl nackdelen av att HFD inte aktiveras som fördelen av att så sker. Under tidsperioden 1991 fram till och med 2008 avkunnades endast två avgöranden från HFD. 2009 kom fem avgöranden, år 2010 ett avgörande, år 2012 ett avgörande, år 2015 två avgöranden och år 2016 ett avgörande. Totalt sett finns alltså 12 avgöranden varav två avkunnades under en tidsperiod av 17 år och tio avgöranden under en tidsperiod av 7 år. Av dessa avgöranden är nio stycken förhandsbesked varav ett är ansökt av AO hos Skatteverket. Perioden fram till år 2009 framstår i efterhand som en period av rättslig oklarhet. I snabb takt från och med år 2009 har rättens innebörd klarnat väsentligt.

Det förhandsbesked som AO sökte (RÅ 2009 ref 31) fick en mycket betydelsefull roll och kan knappast överskattas. Sannolikt ledde det förhandsbeskedet, och de samma år avkunnade

aktieägartillskottmålen, till att enskilda insåg att vissa transaktionstyper borde prövas i förhandsbeskedsförfarandet (avgörandena 2012, 2015 och 2016).

Det bör vara en del av det offentligas ansvar att genom prejudikatbildning verka för att de skatterättsliga gråzonerna täpps till. Att förse HFD med goda fall bör vara en prioriterad uppgift för Skatteverket. Det är uppenbarligen minst lika viktigt att lägga resurser på det proaktiva processarbetet som att lägga resurser på arbete med rättsliga ställningstaganden (som till skillnad från prejudikat inte är rättskällor), värdegrundsarbete/CSR eller arbete med dialog/brevsvar. Skatteverkets linjearbete och arbetet i rättsavdelningen måste därför effektivt koordineras med AO:s arbete. Det finns anledning överväga om inte Skatteverkets regleringsbrev borde kompletteras med en skrivning om nödvändigheten av ett konstruktivt skatteprocessarbete. Frågan bör dessutom regelbundet vara uppe på agendan i Skatteverkets insynsråd.