

Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt?

AV *Anders Hultqvist**

Inledning

Skatteflyktslagen infördes 1980, ändrades 1983, upphävdes 1992, men återinfördes 1995, ändrades 1998 och gäller i sin senaste version fortfarande. Den första versionen (1980–1983) innehöll ett omvägsrekvisit och lagen kom aldrig att tillämpas av Regeringsrätten. Skatteflyktslagen ansågs uddlös och ineffektiv. Den 1 mars 1983 togs detta rekvisit bort och det räckte därefter med att förfarandet gav en skatteförmån, som var det huvudsakliga skälet för förfarandet och att det stred mot lagstiftningens grunder att lägga det till grund för taxeringen. Rekvisitet skatteförmån blev nu svårt att förstå. I den första versionen av lagen kunde man – åtminstone rent teoretiskt – tänka sig att omvägen skulle leda till en lägre beskattning jämfört med det närmast till hands liggande förfarandet, varvid skatteförmånen således var skatteskillnaden mellan dessa två förfaranden. Men hur uppstår en relation mellan något (A) och någonting annat (B) som medför att A är förmånligare än B i den andra versionen av lagen, när utgångspunkten är att taxeringen inte strider mot skattelagstiftningen i sig? Det är enligt min mening svårt att se det på annat sätt än en relation mellan en taxering enligt lagstiftningen (A) och enligt dess grunder (B), varvid redan konstruktionen av lagen torde förutsätta att förfarandet strider mot lagstiftningens grunder för att en skatteförmån skall uppkomma. Regeringsrätten prövade dock skatteförmånsrekvisitet ensamt, utan några sådana hänsyn, och fann stundom t.o.m. en skatteförmån föreligga utan att förfarandet stred mot lagstiftningens grunder (se t.ex. RÅ 1992 ref. 21).¹ Skatterättsnämnden uppmärksammade dock problemet i ett fall.²

* Jur. dr och adj. professor i skatterätt vid Handelshögskolan i Stockholm.

¹ Se vidare Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget 1995 s. 405 ff.

² Se Sandström SN 1996 s. 79.

Även huvudsaklighetsrekvisitet hade ställt till en del problem med hänsyn till lagrådets uttalanden vid lagstiftningens införande,³ men det enligt min mening mest problematiska rekvisitet var ändå att förfarandet skulle strida emot lagstiftningens grunder. Uttrycket brukar i rättsliga sammanhang användas när ett förfarande inte täcks av en viss lagregel, men ändå ligger så nära att det är analogt med de fall som ryms inom lagregeln.⁴ Detta skulle i så fall innebära att domstolen kan taxera ett fall som inte täcks av en viss skatteregel med hjälp av en analogi. Detta förutsattes t.o.m. i skatteflyktslagens förarbeten.⁵ Därvid uppkom problemet med skatteflyktslagens förenlighet med legalitetsprincipen, eftersom denna normalt anses innebära ett förbud mot analogisk tillämpning av lagregler.⁶

Förutsatt att skatteflyktslagen påbjuder analogisk lagtillämpning kan man se problemet med legalitetsprincipen på två sätt: antingen att legalitetsprincipen endast är en relativ rättssäkerhetsprincip, som skall avvägas mot andra för skatterätten väsentliga rättsprinciper, eller att den är en för skatterätten absolut norm, som alltid måste iakttagas. En viktig faktor i denna diskussion har varit huruvida den skatterättsliga legalitetsprincipen har stöd i grundlagen eller ej. Om så skulle vara fallet leder ett normhierarkiskt resonemang till att analogistöd i en lag (skatteflyktslagen) inte bör kunna tillämpas mot ett analogiförbud (en av följderna av legalitetsprincipen) i grundlag. För egen del har jag funnit att den skatterättsliga legalitetsprincipen följer av regeringsformen, medan andra bestridit detta eller i vart fall menat att det inte är uppenbart, med hänvisning till det s.k. uppenbarhetsrekvisitetet i 11 kap. 14 § regeringsformen.⁷

Med undantag för rekvisitet "skatteförmån" i ovannämnda fall från Skatterättsnämnden har det varit svårt att finna någon principiell diskussion om skatteflyktslagen och legalitetsprincipen i rättspraxis. Inte heller fann jag några resonemang om hur man skulle gå tillväga för att finna "grunderna" för en regel fram till 1995. Därefter har ytterligare rättsfall på den under några år återinförda äldre lydelsen av skatteflyktslagen tillkommit. Numera

³ Se vidare Hultqvist a.a. s. 391.

⁴ Se t.ex. lagrådets kritik av engångsskatten på pensionssparandet (grunderna för 2 kap. 10 § 2 st. RF); prop. 1986/87:61 s. 79.

⁵ Se prop. 1980/81:17 s. 25, prop. 1982/83:84 s. 19 och Hultqvist SN 1996 s. 677.

⁶ Se Jareborg NJT 1990 s. 82 ff. och Hultqvist, Legalitetsprincipen kap. 3.

⁷ Se vidare Hultqvist SN 1996 s. 670 ff. och där redovisade källor om denna diskussion.

finns också några fall avseende den nya klausulen (1998 års utformning). Avsikten med denna uppsats är att undersöka om vi fått någon ledning för hur dessa principiellt viktiga frågor skall hanteras vid tillämpning av den nya klausulen.

Den nya generalklausulen

Den nya klausulen framgår av 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt i dess lydelse från den 1 januari 1998 (SFS 1997:777). De tidigare tre punkterna har nu blivit fyra. De tre första punkterna innehåller skatteförmånsrekvisitet, överväganderekvisitet (tidigare huvudsaklighetsrekvisitet) och kravet på att den skattskyldige direkt eller indirekt skall ha medverkat i förfarandet. De lämnas i det följande därhän och fokus läggs på kärnan i klausulen – *lagstiftningens grunder*, som nu blivit *lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet*.⁸ Avsikten med en sådan koppling till vad som verkligen framgår av bestämmelserna var att stärka rättssäkerheten och att undvika konflikt med grundlagen. Hänsyn skulle inte tas till lagmotiv och syften som inte framgår av lagtexten.⁹

Frågan är då om det återstår någonting utöver det som vanligen ingår vid tolkning av lag. Skatteflyktskommitténs uttalanden går enligt min uppfattning i olika riktningar härvidlag. Å ena sidan sägs att de regler och andra faktorer, som enligt kommitténs uppfattning uttrycker lagstiftningens syfte, utgörs av de bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet i fråga liksom de allmänna reglerna om bestämmande om skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader liksom övriga regler om fastställande av skatteunderlag.¹⁰ Det är inte bara "den utnyttjade" regelns syfte som skall beaktas, utan även syftet med allmänna bestämmelser som begränsar rätten till olika slags avdrag.¹¹ Detta är ju inget originellt, utan att beakta dessa regler, speciella såväl som allmänna i ett systematiskt sammanhang, tillsammans med det sy-

⁸ Tanken var inte ny, att relatera till syften som de framgår av bestämmelserna, utan redan under den tidigare klausulens tid, gav Regeringsrätten uttryck ett liknande resonemang: "Lika lite kan det förfarande som Jan A. deltagit i anses strida mot grunderna för anvisningspunkten, så som de kommer till uttryck i anvisningspunkten." (RÅ 1995 ref. 84 I).

⁹ Se SOU 1996:44 s. 129, 149 och prop. 1996/97:170 s. 39.

¹⁰ Se SOU 1996:44 s. 129 f.

¹¹ Se SOU 1996:44 s. 130.

fte som framgår av lagregeln, torde i det närmaste vara det normala vid lagtolkning när innehållet i en lagregel inte är klart.¹²

På samma sätt är det med kommitténs avsikt att hänsyn inte skall tas till lagmotiv och syften som inte framgår av lagtexten, men att – liksom vid *sedvanlig lagtolkning* – ledning bör hämtas från motiven.¹³ Ett exempel på obehägenheten att inte låta motiv som inte ryms inom lagregeln få genomslagskraft finner vi t.ex. i *RA 1999 ref. 62* angående den s.k. utomstående regeln i fåmansföretagsreglerna. Inte ens med dessa avgränsningar har vi därför nått längre än vad som normalt sker inom ramen för den ordinarie lagtolkningen.

Så långt är det således svårt att se att det ens av motiven till den nya skatteflyktsklausulen är fråga om någonting annat än vad som rimligen beaktas redan vid den ordinarie lagtolkningen. Möjligen skulle det vara att en särskild tonvikt på syftena anbefalles, till men för andra faktorer som normalt väges in vid tolkning av lag, t.ex. lagtextens språkliga innebörd, systematiska argument, generiska argument, förarbetena m.m., men i så fall är klausulen inte särskilt anspråksfull, eftersom det då fortfarande borde krävas att tolkningsresultatet skall hålla sig inom lagregeln, alltså inte kan tillämpas utanför sitt betydelseområde (en analogi) eller kan inskränkas (reduceras).

Kommittén ger emellertid uttryck för ytterligare ambitioner med skatteflyktsklausulen. Bara den ansatsen att bestämmelserna utnyttjas eller kringgås "*på ett av lagstiftaren inte avsett sätt*" är enligt min mening ett exempel på detta.¹⁴ Detta är ju något mer än syftet som det framgår av bestämmelserna. Nu förväntas domstolarna ta reda på vad *lagstiftaren har avsett*. Liksom framhållits av Hjerner finner jag denna uppfattning vara orkeslös.¹⁵ Det är väl

¹² Se t.ex. *RA 1987 ref. 6*, *RA 1994 ref. 31*, *Bergström SN 1984 s. 312*, *Melz SN 1993 s. 140* och *Hultqvist, Legalitetsprincipen s. 343*. I *RA 2001 ref. 37 II* anför RR dessutom följande: "*Mot bakgrund av syftet med reglerna i 3 § 12 mom. SIL finns enligt Regeringsrättens mening inte anledning att vid tillämpningen innefatta tid som ligger före det den skattskyldiges ägarintressen i bolaget definitivt har avbrutits genom avyttring till utomstående.*" (*kurs här*.) Jfr *Grosskopf SN 2002 s. 271*. Lagrådet förefaller också ha funnit resonemanget otydligt; se *prop. 1996/97:170 s. 63*.

¹³ Jfr *prop. 1996/97:170 s. 40*.

¹⁴ Jfr *SOU 1996:44 s. 130*.

¹⁵ Jfr Hjerner i *Festskrift till Thornstedt 1983 s. 281*: "Hänvisningen till lagstiftaren och hans anda och mening är dock orkeslös. Lagstiftaren får väl alltid antagas kunna tala rent och alltså mena vad han säger – och inte något annat."

ändå ingen som numera på allvar inbillar sig att riksdagen in plenum ("lagstiftaren") hade en vilja ifråga om de transaktioner som brukar prövas under skatteflyktslagen, än mindre att denna, om den funnits, skulle gå att utröna på ett empiriskt hållbart sätt. Det är anmärkningsvärt att detta argument biter sig fast så hårt inom skatterätten, trots att det sedan lång tid tillbaka visats vara en fiktion och därmed ett skenargument för egna rimlighetsöverväganden och underliggande värderingar.¹⁶

Argumentationen blir sedan än svårare att följa i fråga om stopplagstiftningens betydelse. Förutom att den i än högre grad bygger på fiktionen lagstiftarvilja eller t.o.m. underförstådd lagstiftarvilja, så är det också svårt att se om uttalandena avser att vara deskriptiva eller normativa. I det förra fallet är bevisföringen grund för att det de facto skulle förhålla sig på det sättet som kommittén hävdar (vi har ju rättsfall som går i båda riktningarna), i det senare så tänker man sig i så fall normge via motiv till skatteflyktslagen, vilket kommittén tidigare ansett att man bör vara försiktig med i fråga om skattelagstiftning. Slutligen framhåller kommittén att den anser det varken vara lämpligt eller möjligt att genom detaljerade exempel ange vilka förfaranden som bör anses strida mot lagstiftningens syfte.¹⁷

Sammanfattningsvis är det svårt att frigöra sig från tanken att den nya klausulen, på grund av dess konstruktion, innebär någonting mer än vad som rimligen ryms inom den ordinarie lagtolkningen, särskilt om vi bortser från och underlåter att falla till föga för fiktionen om lagstiftarvilja. Då torde den tidigare klausulen, med referens till "lagstiftningens grunder", givit uttryck för någonting mer – uttrycket motsvarar ju dessutom det som normalt förekommer vid analogisk tillämpning av en regel. Hade rekvisitet begränsats till "lagstiftningens syfte" hade det möjligen motsvarats av vad som brukar kallas en subjektiv teleologisk lagtolkningsmetod, men hänvisningen till "syftet som detta framträder i bestämmelserna" förefaller snarare vara en sorts objektiv teleologisk metod eller inte ens det. I det förstnämnda fallet hade det förele-

¹⁶ Se vidare om lagstiftarvilja som skenargument i J. Hellner, Skenargument i rättsvetenskapen, i Rationalitet och empiri i rättsvetenskapen, Juridiska Fakulteten i Stockholms skriftserie nr 6, 1985, s. 57. Detta förhållande klarades för länge sedan av Hägerström ("endast individuella personer kan ha en vilja").

¹⁷ Se SOU 1996:44 s. 131.

gat en tydligare referens till lagstiftaravsikter o.dyl,¹⁸ såsom Skatteflyktskommittén på sina ställen argumenterat, men där de ovan påtalade svårigheterna med fiktioner (skenargument) gör sig gällande. Avseende svårigheterna med den objektiva teleologiska metoden torde fortfarande Thornstedts analys för ett halvt sekel sedan vara aktuell.¹⁹

Rättspraxis

Det är relativt få fall som prövats av Regeringsrätten enligt den nya general-klausulen. Likväl kan det vara av intresse att se om det av rättspraxis går att få något bättre svar på frågan vad det nya rekvisitet "lagstiftningens syfte som *det framgår* av skattebestämmelsernas allmänna utformning...etc." innebär och hur vi förväntas gå tillväga för att finna det. Granskningen av fallen inriktas således på tillämpningen av det fjärde rekvisitet i klausulen.

I *RA 1998 not. 195* (förhandsbesked) frågade AB X, som avsåg att emittera ett konvertibelt vinstandelslån vilket förföll till betalning 2096, dels om avdragsrätt för ränta på lånet förelåg enligt 2 § 9 mom. SIL, dels om rätt till avdrag för rörlig ränta på lånet kunde nekas på annan grund, t.ex. på grund av att lånet liknade en aktie, dels om förfarandet med att utbetala en rörlig ränta stred mot lagen mot skatteflykt. AB X ägdes av en stiftelse. All avkastning i bolaget skulle i princip tillfalla innehavarna av de konvertibla skuldebrev (KVB) och det sägs i referatet att KVB-innehavarna kontrollerade bolaget via stiftelsen. I princip var det således ett arrangemang som syftade till att kunna få avkastningen i bolaget via ränta (där bolaget skulle få avdrag för räntan) i stället för genom utdelning, men där bolaget indirekt kontrollerades av KVB-innehavarna via en stiftelse.²⁰ Lånet löpte också på osedvanligt lång tid (98 år).

Skatterättsnämnden fann, med hänsyn till det inflytande som fordringsinnehavaren avsågs tillförsäkras över stiftelsens aktier i AB X, att det skulle strida mot syftet med bestämmelserna i 2 § 9 mom. SIL att medge avdrag. Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet.

¹⁸ Se Thornstedt i Festskrift till Nils Herlitz 1955 s. 341 ("Författare med subjektiv inriktning hävda sålunda, att lagens ändamål är liktydigt med det syfte, som besjälade lagstiftaren vid dess antagande.")

¹⁹ Se Thornstedt a.a. s. 347 ff., där han påvisade cirkelresonemang och tautologier samt risken för att rättsvetenskapsmannen (eller domaren) gör sig överlägsen lagstiftaren.

²⁰ Hade KVB-innehavarna varit aktieägare i bolaget hade avdrag för räntan inte erhållits utan dispens enligt 2 § 9 mom. SIL.

Jag förmodar att det är fler än jag som saknar något. Det framgår inte hur KVB-innehavarna kunde ha sådant inflytande över stiftelsen och huruvida arrangementet stämmer överens med stiftelselagstiftningen. Trots det anmärkningsvärda arrangementet har det således inte underkänts på civilrättsliga grunder. I stället underkändes det kort och gott med stöd av skatteflyktslagen, utan att det sägs något i referatet om *hur* man fann att det stred mot syftet som det framgår av 2 § 9 mom. SIL.

Ett fall som diskuterats en del och aktualiserat metodfrågorna är *RA 2000 ref. 21 I*. Frågan i målet var om ett förlustföretag, som i den nya koncernen inte hade kunnat motta koncernbidrag enligt spärren i 8 § underskottsavdragslagen, ändå kunde ingå ett kommissionärsavtal med ett annat bolag i koncernen och redovisa intäkterna enligt kommissionärsregeln i 2 § 2 mom. SIL. Wiman hade redan 1994 påpekat att denna lucka fanns i underskottslagstiftningen.²¹ Endast under förvärvsåret skulle en karens föreligga, men inte den femåriga spärrtid som annars gäller. Skatterättsnämndens majoritet (4-3), med vars bedömning Regeringsrättens majoritet (4-1) instämde, fann att kommissionärsförhållandet skulle ge upphov till en väsentlig skatteförmån enligt skatteflyktslagen. Med hänvisning till förarbetsuttalanden till underskottsavdragslagen fann nämnden att det av bestämmelserna och dess förarbeten kunde utläsas att det inte skulle vara möjligt att i anslutning till en ägarförändring kunna kvitta gamla underskott mot inkomster som härrör från bolag som inte tidigare stod i koncernförhållande till förlustföretaget. Förfarandet ansågs därför vara ett sätt att kringgå koncernbidragsspärren. Enligt nämndens mening skulle därför en taxering ske som om begränsningsregeln i 8 § underskottsavdragslagen vore tillämplig på den inkomst som redovisades hos förlustföretaget i anledning av kommissionärsförhållandet.

Flera ledamöter i Skatterättsnämnden var som nämnts ovan skiljaktiga och även ett regeringsråd. Minoriteten i Skatterättsnämnden konstaterade att principerna bakom lagstiftningen inte hade genomförts helt, varför det inte kunde underlåtas att ta hänsyn till de rättshandlingar som konstituerat kommissionärsförhållandet. Att lämna koncernbidrag eller helt avstå från inkomstöverföringen utgjorde inga förfaranden som kunde anses ligga närmare till hands. En avdragsbegränsning med stöd av syftena bakom lagen skulle då inte resultera i en taxering med stöd av en regel som kringgåts, utan på grundval av en regel som *tillskapats* också för kommissionärsförhållanden. En

²¹ Se Wiman SN 1994 s. 734.

sådan regel ansåg minoriteten endast skulle kunna införas genom lagstiftning. Vidare påpekades att generalklausulen i tidigare praxis inte använts när handelsbolagsformen valts, även om detta inneburit dubbel avdragsrätt, eller när ett förfaringssätt varit känt sedan länge, utan att lagstiftaren ingripit. Det skiljaktiga regeringsrådet, som inledningsvis påpekade problemet med rekvisitet "skatteförmån" och dess relation till rekvisitet lagstiftningens syfte, framhöll att behovet av och förutsättningarna för en likabehandling av de båda formerna av inkomstöverföring inte på något sätt belysts i förarbetena till underskottsavdragslagen. Även om materiella skäl kunde åberopas för en sådan likabehandling ansåg han att skälen emot att utvidga lagen med hjälp av skatteflyktslagen vägde tyngst.

I kommentarer till rättsfallet har Pålsson påpekat att luckor i lagen kan angripas med skatteflyktslagen.²² Bergström framhåller också denna möjlighet, när lagstiftaren inte kunnat förutse lagens konsekvenser, men kritiserar ändå avgörandet eftersom möjligheten till detta förfarande, med referens till Wimans ovan nämnda artikel, varit känt sedan länge.²³ Huruvida riksdagsledamöterna känt till eller bort känna till detta förfarande (jfr min och andras kritik av fiktionen "lagstiftaren" ovan) förefaller leda till svåra spekulationer, så jag kan inte tolka Bergströms resonemang på annat sätt än att det är frågan om vad man borde ha känt till bland departementstjänstemännen på Finansdepartementet och sedan en etisk bedömning av vad underlåtenheten att rätta till lagstiftningen när missförhållanden uppenbarats bör få för konsekvenser. Vidare kan noteras att det inte finns någon redovisning av hur det tillämpade syftet framträder i *bestämmelserna*, samtidigt som det av dissidenterna antyds att det snarast varit rimlighetsöverväganden, om hur kommissionärsregeln borde ha sett ut, när det var så enkelt att ordna ett kommissionärsförhållande i stället för att ge koncernbidrag.

I RÅ 2000 ref. 21 II kom den redan tidigare diskuterade frågan (se RÅ 1989 ref. 31) om att medge avdrag för koncernbidrag, vilka finansierades genom aktieägartillskott, inför en förestående försäljning av ett bolag upp till prövning igen. Bolaget X skulle ge koncernbidrag till Y AB, som hade ackumulerade underskott. Sedan skulle bolaget X säljas till en utomstående köpare. Enligt Skatterättsnämnden förelåg inga hinder för förfarandet eller att det underskott som eventuellt uppkom i X utnyttjades inom ramen för under-

²² Pålsson SN 2001 s. 320.

²³ Se Bergström SN 2001 s. 341.

skottsavdragslagen. Skatteflyktslagen ansågs inte heller tillämplig, med motiveringen att möjligheterna nu beskrivits, att enligt underskottsavdragslagen (vilken tillkommit efter 1989 års fall) efter en ägarförändring utnyttja ett gammalt genom koncernbidrag uppkommet underskott. Regeringsrätten (3 mot 2) fann emellertid att en s.k. skatteförmån uppkom genom förfarandet och att det vore i det närmaste meningslöst att genomföra transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott, om det inte vore för att åstadkomma "skatteförmånen". Förfarandet syftade enligt Regeringsrätten till att skapa ett underskott i X, vilket kunde utnyttjas mot bolagets framtida vinster. Att genom koncernbidrag på detta sätt överflytta underskott hos Y till X innebär i praktiken detsamma som att utjämning av överskott mot underskott fortsätter trots att bolagen inte längre ingår i samma koncern. Efter en genomgång av underskottsavdragslagen fann majoriteten att tillkomsten av denna lag inte föranledde någon annan bedömning än den som gjorts i 1989 års fall. Minoriteten var dock av samma åsikt som Skatterättsnämnden.

Bergström finner majoritetens slutsats riktig, men tillägger att det kanske vore önskvärt att koncernbidragsreglerna ändrades så att det klart framgår att det inte är tillåtet att skapa underskott genom koncernbidrag.²⁴ Det är svårt att se hur det tillämpade syftet framgår av bestämmelserna om koncernbidrag. Tvärtom visar både Skatterättsnämndens argumentation och även Regeringsrättens tolkning av 2 § 3 mom. SIL i 1989 års fall, enligt min mening, att detta syfte inte framgår av bestämmelserna, varför det snarare är en komplettering av lagstiftningen som sker på detta vis (en reduktion av avdragsbestämmelsen). Det är dock intressant att notera att ingen av instanserna ifrågasatt om det verkligen är fråga om ett koncernbidrag (en förmögenhetsöverföring) när det är kopplat till ett aktieägartillskott.²⁵

En mer utförlig kommentar om hur man resonerade i fråga om lagstiftningens syfte som det framgår av bestämmelserna finns i *RA 2001 ref. 12*. Ett bolag, som bedrev konsultverksamhet inom IT-branschen, avsåg att erbjuda samtliga anställda, med en anställningstid överstigande sex månader, att teckna förlagslån med konvertibla vinstandelsbevis i bolaget. Vinstandelslånebestämmelsen i 2 § 9 mom. SIL ansågs inte tillämplig, eftersom aktieägare i bolaget ingick bland dem till vilket lånet erbjöds. Hade lånet emitterats i svenska kronor hade de s.k. 3:12-reglerna varit tillämpliga, genom att det då

²⁴ Se Bergström SN 2001 s. 340.

²⁵ Se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen s. 492 f.

omfattats av de instrument som räknas upp i 27 § 1 mom. SIL (se 3 § 12 mom. 3 st. SIL). I och med att det skulle emitteras i euro föll det emellertid utanför detta stadgande. Frågan uppkom då om skatteflyktslagen kunde tillämpas.

Efter att ha funnit att de tre första rekvisiten i klausulen var uppfyllda övergick Skatterättsnämnden till att diskutera frågan om syftet såsom det framgick av bestämmelserna i 3 § 12 mom. och 27 § 1 mom. SIL. Först konstaterades att hänvisningen i 3 § 12 mom. till 27 § 1 mom. fanns i SFS 1990:651, varvid vinstandelslån oavsett valuta fanns med. Genom SFS 1990:1422 ändrades emellertid 27 § 1 mom. till att endast omfatta vinstandelsbevis i svenska kronor. Även 3:12-reglerna ändrades. Det minskade tillämpningsområdet kommenterades inte i förarbetena enligt nämnden. Slutligen fann nämnden att 3:12-reglerna därefter genomgått en omfattande bearbetning, varvid hänvisningen till 27 § 1 mom. behållits, dock utan att den nu aktuella frågan kommenterats. Frågan *borde* enligt nämnden dock *rimligen ha övervägts*, eftersom 3:12-reglerna samtidigt utvidgades till att avse avkastning på andelar o.d. i utländska juridiska personer. Därför fann man att förutsättningarna i 2 § 4 skatteflyktslagen inte var uppfyllda. Regeringsrätten gjorde samma bedömning.

Här ser man således ett resonemang, där man försöker ta reda på om det minskade tillämpningsområdet för vinstandelsbevis i relation till 3:12-reglerna varit åsyftat eller inte, eller om lagstiftningsansvariga endast underlätit att rätta till misstaget. Frågan är emellertid om detta är syftet *som det framgår av bestämmelserna*? Är det inte snarare lagstiftningsansvarigas hypotetiska intentioner eller t.o.m. ett underlåtenhetsansvar som söks? Så förefaller Bergström tolka fallet, när han konstaterar att lagstiftarens passivitet att agera fick läggas denne till last, varefter han framhåller att förfarandet därigenom inte kunde strida mot *lagstiftningens samlade syfte*. Han anser också att målet visar *på ett instruktivt sätt* hur det fjärde rekvisitet skall tolkas.²⁶ Detta kan jag för egen del inte förstå. Jag har svårt att se att detta är ett syfte som framgår av de aktuella bestämmelserna. Det saknas t.o.m. syften i lagstiftningsmotiven och det blir i det närmaste fråga om en hypotetisk lagstiftarvilja.

Ett förfarandet, som utlöste frågan om en "lucka" i lagen, prövades i *RA 2001 ref. 66* (och *RA 2001 not. 188* med ett liknande förfarande och samma utgång). En försäljning av aktier till ett svenskt bolag, ägt av ett utländskt bolag, kunde enligt 3 h § SIL inte ske till omkostnadsbeloppet. Om aktierna i

²⁶ Se Bergström SN 2002 s. 291.

stället först såldes till ett svenskt bolag, ägt av säljarna, och sedan av detta bolag överläts till det utlandsägda svenska bolaget, träffade dessa regler inte förfarandet. Prövningen mot dessa regler inbegrep således inga större svårigheter, utan frågan var därför om ett sådant förfarande stred mot skatteflyktslagen. Skatterättsnämnden och Regeringsrätten fann att så inte var fallet. Skatterättsnämnden motiverade sitt ställningstagande med att förfarandet låg inom ramen för vad som uttryckligen fanns reglerat angående omstruktureringar av företag och i sådana fall skulle en taxering grundat på detta förfarande normalt inte anses strida mot lagstiftningens grunder.

En ledamot i nämnden ansåg att förfarandet utgjorde en omväg i förhållande till det närmast liggande förfarandet och ansåg att taxeringsbeslutet skulle fattas som om den skattskyldige valt det förfarandet, dvs. att de sålt aktierna direkt till det utlandsägda svenska bolaget. Riksskatteverket, som överklagade förhandsbeskedet, ansåg likaledes att det stred mot lagstiftningens syfte att genom en omväg uppnå det skatteundandragande som lagstiftaren velat förhindra. "Lagstiftaren kan knappast ha vetskap om alla sätt som finns att kringgå en regel", framhöll verket vidare. Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet. Bergström anser, i en kommentar till domen, att man vid en skatterättslig bedömning med stöd av *vanlig avtalstolkning* skall bortse från den mellanliggande försäljningen. Även om man skulle godta de vidtagna rättshandlingarna biträder han den uppfattning som den skiljaktige ledamoten i Skatterättsnämnden uttalade.²⁷

Varken dissidenten, RSV eller Bergström redovisar något resonemang för hur man funnit syftet i *bestämmelserna*. RSV:s argument synes snarast vara att man med viss uppgivenhet vädjar om förståelse för lagstiftningsluckor och att sådana rättas till i praxis när någon hittar ett förfarande som aktualiserar bristerna. Avtalstolkningsfrågan är svår att uttala sig om, eftersom referatet innehåller för få detaljer därom, men eftersom de inblandade fysiska och juridiska personerna är separata rättssubjekt är det inte svårt att få till stånd hållbara och bindande avtal dem emellan. När det sedan gäller tolkningen eller bedömningen av dessa avtal och om det finns särskilda möjligheter till en skatterättslig helhetsbedömning av förfarandet,²⁸ anser jag det vara en annan fråga än en tillämpning av skatteflyktslagen, där man skall bedöma syftet med bestämmelserna i lagstiftningen. Omvägsresonemangen – och även

²⁷ Se Bergström SN 2002 s. 292.

²⁸ Se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen s. 485 ff. (särskilt s. 511).

skatteförmånstänkandet – är ju reminiscenser från skatteflyktslagens utformning under tiden januari 1980 – mars 1983, då lagen hade den konstruktionen, som dock visade sig vara ineffektiv av just detta skäl.

I *RA 2001 ref. 79* finns en kortfattad motivering till prövningen av rekvisitet lagstiftningens syfte såsom det framträder i bestämmelserna. En kommun skulle avyttra aktierna i ett antal rörelsedrivande bolag till ett nybildat helägt moderbolag. Moderbolaget skulle endast förvalta aktierna i de rörelsedrivande bolagen. Vinsten på aktieöverlåtelsen till moderbolaget var inkomstskattefri eftersom kommuner är skattebefriade. Moderbolagets köp finansierades genom en räntebärande revers till kommunen.

Dotterbolagens vinst skulle överföras till moderbolaget genom koncernbidrag och detta finansierade i sin tur räntan på reversen till kommunen. Kommunens ränteintäkt var skattefri, på grund av att kommuner är inkomstskattebefriade, men moderbolaget skulle ändå få avdrag för räntan. Moderbolaget skulle ge aktieägartillskott tillbaka till dotterbolagen och för egen del erhålla aktieägartillskott av kommunen. Förutom frågan om avdragsrätten för koncernbidragen, som löstes i enlighet med *RA 1999 ref. 74*, uppkom frågan om skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. Skatterättsnämnden konstaterade att rekvisiten i punkterna 1–3 i 2 § skatteflyktslagen var uppfyllda. Den omständigheten att kommunen så att säga tog hand om den inkomstskatt som rättshandlingarna förutan skulle ha tillfallit staten föranledde ingen annan bedömning. Vid prövningen av om det fjärde rekvisitet var uppfyllt fann nämnden att *skatteeffekten väsentligen hade ett sådant samband med kommunens skattefrihet* att villkoret i punkt 4 inte kunde anses uppfyllt. Regeringsrätten gjorde samma bedömning i här aktuellt avseende.

Är detta då ett exempel på hur man kan finna "lagstiftningens syfte som det framträder i bestämmelserna"? En första svårighet vid besvarandet av frågan är ju att prövningen inte ledde till något annat resultat än vad som just följde av bestämmelserna, tolkade på vanligt sätt. Därutöver är det tveksamt om detta resonemang är relaterat "skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet". Det har inte med de regler som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet, dvs. de aktuella bestämmelserna om koncernbidrag och avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet eller dylikt, eftersom resonemanget knyter an till kommunernas skattefrihet för inkomst i allmänhet. Det är knappast heller inkomstskattereglernas allmänna ut-

formning, t.ex. reglerna om intäkter och avdrag, utan egentligen enbart en fråga om att kommuner är skattebefriade (det räntemottagande subjektet), vilket inte kan ha bäring på förfarandet i koncernen, i synnerhet inte avdragsrätten för räntorna.²⁹ Det är emellertid svårare att analysera ett negativt svar på prövningen av 2 § 4 punkten än där man motiverat varför bestämmelsen skall tillämpas. Intressant är dock hur man ändå kunde finna en s.k. "skatteförmån".

Den mest utförliga motiveringen av hur Regeringsrätten funnit lagstiftningens syfte såsom den framträder i bestämmelserna finns i *RA 2002 ref. 24*. Fallet avser om ett av Östersund kommuns bolag (Rådhuset AB) skulle kunna ta emot koncernbidrag från ett kraftbolag (Jämtkraft AB). Östersunds kommun, som planerade att till Rådhuset överlåta sina aktier i Jämtkraft, ägde 77,8 procent av aktierna i detta bolag. Resten ägdes av Vattenfall AB (20,6 procent) Krokoms kommun (0,8 procent) och Åre kommun (0,8 procent). I ett konsortialavtal hade överenskommit att utdelning skulle utgå med högst 5 procent av aktiernas nominella värde. För att möjliggöra att Jämtkraft skulle kunna ge koncernbidrag till Rådhuset hade parterna träffat en överenskommelse om nyemission av aktier och konvertibla skuldebrev. Östersunds kommun (senare Rådhuset) skulle därefter inneha 90,6 procent av aktierna, medan de övriga ägarna skulle förvärva de konvertibla skuldebrev. Avsikten var att Rådhuset skulle anses som moderföretag enligt 35 kap. 2 § IL fram till dess att konvertering kunde ske (tidigast år 2008, men avsikten var att det skulle ske år 2018). Nyemissionen och köpet av de konvertibla skuldebrev skulle finansieras genom en engångsutdelning från Jämtkraft. För konvertibellånet skulle det utgå en årlig ränta med 4,5 procent och Rådhuset skulle erhålla ett särskilt beräknat koncernbidrag. På de äldre aktierna skulle utdelning utgå med högst 5 procent enligt det tidigare konsortialavtalet.

Både Skatterättsnämnden och Regeringsrätten ansåg att Rådhuset skulle utgöra moderföretag enligt koncernbidragsbestämmelserna i 35 kap. 2 § IL. Under förutsättning att även övriga regler i 35 kap. IL var uppfyllda skulle Jämtkraft således kunna ge koncernbidrag till Rådhuset (och vice versa). Vidare fann Skatterättsnämnden att den omständigheten att Rådhusets ägarandel i Jämtkraft, efter en eventuell framtida konvertering av de konvertibla

²⁹ Bergström (SN 2002 s. 292) ser det dock som naturligt att de vidtagna rättshandlingarna inte ansågs strida mot lagstiftningens syfte.

skuldebrev, kunde komma att understiga 90 procent inte föranledde någon annan bedömning. Nämnden hade därvid även beaktat bestämmelserna i skatteflyktslagen. Regeringsrätten gjorde motsatt bedömning och anförde följande angående 2 § 4 skatteflyktslagen:

”Syftet med bestämmelserna om koncernbidrag är att skattebelastningen för en koncern inte skall bli större än den skulle ha varit om verksamheten bedrivits av ett enda företag och det har framhållits att en sådan resultatutjämning kan accepteras endast då företagen klart framstår som en enda skattskyldig (se t.ex. prop. 1965:126 s. 51 f). Kravet på ett mer än 90-procentigt ägande hänger samman med att dotterföretaget i sådana fall kan uppgå i moderföretaget genom absorption. Det kan nämnas att frågan om att utsträcka bestämmelserna även till vissa andra fall, bl.a. då ett kraftverksbolag ägs av flera industriföretag, diskuterats men avvisats i det betänkande som låg till grund för lagstiftningen (a. prop. s. 25).

Förfarandet i förevarande mål innebär visserligen att de formella förutsättningarna för koncernbidrag vad gäller ägarförhållandena är uppfyllda efter nyemissionen. Detta medför emellertid inte att Rådhuset och Jämtkraft framstår som en enda skattskyldig utan verksamheten har även i fortsättningen karaktären av en samverkan mellan olika från varandra fristående ägare. Av partsöverenskommelsen framgår att någon reell ägarförändring inte heller här varit åsyftad. En taxering på grundval av förfarandet skulle mot denna bakgrund enligt Regeringsrättens mening strida mot syftet med koncernbidragsreglerna. Rekvisitetet i 2 § 4 skatteflyktslagen är därmed uppfyllt.”

Motiveringen är intressant för att den ger en inblick i Regeringsrättens resonemang avseende det fjärde rekvisitetet. Det kan emellertid noteras hur hela resonemanget har sin grund i allmänna syften i koncernbidragsreglernas förarbeten och som inte framgår av lagreglerna i 35 kap. IL. Med det uttryckliga kravet på mer än 90 procents ägande, men ej 100 procent, så är ju bolagen inte till fullo detsamma som en skattskyldig. Ej heller går det i bestämmelserna finna syftet att det inte får finnas ett konvertibellån som i framtiden kan rubba detta 90-procentiga ägande. Vem vet, det kanske det inte heller gör om Vattenfall i framtiden skulle överlåta sina konvertibla skuldebrev till Rådhuset. För egen del ser jag det således som att Regeringsrätten med en form av subjektivt teleologiskt resonemang kompletterar förutsättningarna för avdrag för koncernbidrag, på samma sätt som Regeringsrätten motiverade utgången i RÅ 1989 ref. 31.

Synpunkter

När vi finner två viktiga, men till synes oförenliga målsättningar, brukar vi anstränga oss att söka syntesen och det har sannolikt även Skatteflyktskommittén gjort. Å ena sidan skulle den nya generalklausulen stärka rättssäkerheten och undvika konflikt med grundlagen och å andra sidan försökte man vidmakthålla och t.o.m. vidga klausulens tillämpningsområde.³⁰ Av det material som redovisats ovan har jag för egen del svårt att se att man nått någon av dessa målsättningar. Det förefaller dessutom som att man i praxis antagit att den äldre och nya versionen har ungefärligen samma innehåll.³¹

Som jag ser det är "lagstiftningens grunder" dock någonting annat än "lagstiftningens syfte som det framgår av bestämmelserna" (i kortform). Det förra uttrycket brukar användas för analoga resonemang, medan det senare handlar mer om någon sorts objektiv teleologisk metod, dock knuten till vad som också skall framgå av bestämmelserna. Det är enligt min mening svårt att komma till slutsatsen att detta är ekvivalenta begrepp, så här skulle jag vilja se en bra analys av hur de hänger ihop för att bli övertygad.

När vi sedan ser hur den nya klausulen använts i praxis finner vi inga resonemang om hur syftet härleds ur lagbestämmelserna, möjligen med undantag för *RA 2002 ref. 24*, men även här är resonemanget grundat på förarbetsuttalanden och jag har för egen del svårt att se att 90-procentskravet är något annat än ett krav på 90-procents ägande i bestämmelserna, inte 100-procentigt ägande (som om båda bolagen utgjort ett skattesubjekt), eller att det inte får finnas utgivna konvertibla skuldebrev som i framtiden kan rubba detta ägandeförhållande. Oftast är det emellertid fråga om resonemang om vad som kan ha varit avsikten med lagstiftningen eller t.o.m. en sorts underlåtenhetsansvar hos Finansdepartementets sakkunniga och politiskt ansvariga, dvs. att de bort reagera mot en känd företeelse, och att underlåtenheten läggs dem till last eller antas vara uttryck för en lagstiftarvilja. Detta är emel-

³⁰ Se inte minst reservantens yttrande i SOU 1996:44 s. 181.

³¹ I t.ex. *RA 2000 ref. 21* I anför Skatterättsnämnden följande: "I den nu gällande skatteflyktslagen uttrycks det tidigare gällande rekvisitet 'strida mot lagstiftningens grunder' som att förfarandet inte får strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skatteskattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgått genom förfarandet. Någon direkt ändring i sak torde inte ha varit avsedd med den nya lydelsen av detta rekvisit varför den praxis som tidigare utbildats i princip fortfarande är vägledande."

lertid så långt ifrån kravet på att detta skall framgå av bestämmelserna som man kan komma och är snarast en subjektiv teleologisk metod, grundad på vad som inom rättsvetenskapen sedan länge betraktats som fiktioner och skenargument.

Jag kan inte annat än instämma i Bergströms iakttagelse, att det är svårt att se någon riktigt enhetlig princip i skatteflyktspraxis.³² Däremot är jag inte lika förhoppningsfull som Bergström, att någon sådan kommer att utvecklas i praxis, eftersom det här är fråga om ett i det närmaste omöjligt uppdrag. Regeringsrätten (och andra rättstillämpande instanser) skall i så fall utveckla en metod (snarare än en princip) som skiljer sig från normal lagtolkning, en mycket speciell objektiv teleologisk metod, där man samtidigt undviker de fallgropar som Thornstedt varnat för eller resonemang som utgår från (i vart fall vetenskapligt) ohållbara fiktioner och därmed egentligen är skenargument för egna rimlighetsöverbäganden och underliggande värderingar. Sanningen är nog – tror jag – helt enkelt den att det inte fanns några andra syften eller avsikter än de som kom till uttryck i lagtexten och som kan förstås vid det vi brukar kalla lagtolkning.³³ Så även om jag skulle vilja dela Bergströms förhoppning – om vi nu skall ha en generalklausul – tror jag inte att vi är klokare om ytterligare 20 prejudikat, såvida inte samtliga leder till att klausulen inte tillämpas. Det visar erfarenheten av den förra klausulen.

Syntesen mellan en förnuftsmässig metod och ett känslomässigt tillfredsställande fiskalt resultat på skatteundvikande problemet är svår, kanske omöjlig, att nå.³⁴ Det har sin motsvarighet i andra länder och än har ingen funnit den geniala lösningen. De båda positionerna samlar under tiden sina anhängare. Inte minst visade IFA-kongressen 2002 i Oslo detta. Medan ordföranden i panelen, Wolfgang Gassner från Österrike, kritiserade försvaret för en generalklausul utifrån lagtolknings-, rättssäkerhets- och legalitetsaspekter, replikerade generalrapportören Frederik Zimmer (Norge) att han inte kunde instämma i Gassners argumentation på någon punkt. De var bara överens om att de inte var överens. Så i väntan på *genialklausulen* är det stor risk att vi får vänja oss vid att det mer liknar två monologer än en fruktbar dialog. Det är kanske dags att i stället söka en bra kompromiss. Eftersom det

³² Se Bergström SN 2002 s. 292.

³³ Jfr Hjerner a.a. s. 281 (se ovan).

³⁴ Jfr Muténs utvärdering i Tax Avoidance and the Rule of Law, IBFD Publications 1997 s. 322.

stora problemet förefaller vara kopplade cirkulära och seriella transaktioner, där civilrätten provas på ett sätt som nästan aldrig aktualiseras annat än i skattesammanhang, torde en intellektuellt hållbar metod att bedöma sådana förfaranden i skatterättsligt hänseende säkerligen vara till en god hjälp, om den är möjlig att finna.³⁵ Är det däremot fråga om lagstiftningsmisstag, konsekvenser av heterogen lagstiftning etc. borde det kunna betraktas som ett lagstiftningsarbete, att följa upp och vid behov rätta till sådana misstag.

³⁵ Jfr t.ex. den engelska utvecklingen av New Approach, helhetsbedömningar i svensk praxis, praxis i fråga om s.k. rättsmissbruk i många andra länder; se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen kap. 8 och rapporterna till IFA-kongressen i Oslo 2002 i *Cahier de droit fiscal international*, vol. LXXXVIIa.