

Sektionen för hälsa och samhälle

Handledare: Bengt Åkesson

Datum: 2008-06-04

Filosofie kandidatuppsats i
handelsrätt/skatterätt



Skatteflyktslagen -tillämplig utifrån gällande rätt?

Kadir Ademovski
Henrik Ekström

Förord

Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare Bengt Åkesson för bra och konstruktiv handledning. Samtidigt vill vi tacka Anders Håkansson för den hjälp vi fick med att hitta juridisk doktrin och rättspraxis.

Kristianstad, Juni 2008

Kadir Ademovski

Henrik Ekström

SAMMANFATTNING

- Titel:** Skatteflyktslagen- tillämplig utifrån gällande rätt?
- Ämne:** Filosofi kandidatuppsats i handelsrätt/skatterätt, 15 poäng, HA6035
- Författare:** Kadir Ademovski
Henrik Ekström
- Handledare:** Bengt Åkesson
- Nyckelord:** Skatteflyktslagen

Sammanfattning: I denna uppsats kommer vi att behandla lagen mot skatteflykt. Vi kommer även att redogöra för närliggande begrepp som skatteplanering och skattefusk. Vi kommer även att skildra två metoder av åtgärder för att angripa skatteflykt. En kort redogörelse om begreppet genomsyn kommer att behandlas.

Vårt syfte med denna uppsats är att förklara innebörden av skatteflyktslagen och se om den är tillämplig utifrån gällande rätt.

Utifrån rättspraxis skall vi se om lagen får sin tillämplighet på skatteflyktsområdet. Även om lagen går att tolka kan det uppkomma svårigheter för domstolarna att avgöra om rekvisiten är uppfyllda i lagen eftersom det uppstår skiljeaktigheter. Vår slutsats blir att skatteflyktslagen skall finnas kvar som stöd för skatteskyldiga. För att lagen skall bli mer effektiv krävs delvis mer innehållsrika kommentarer från domstolarnas sida samt att det fjärde rekvisitet måste bli mer tolkningsbar.

FÖRKORTNINGAR

| | |
|------|--------------------------------|
| IL | Inkomstskattelagen |
| Not | Notis |
| Ref | Referat |
| RF | Regeringsformen |
| RÅ | Regeringsrättens årsbok |
| Prop | Proposition |
| SOU | Statens offentliga utredningar |

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

| | |
|---|-----------|
| 1. INLEDNING | 6 |
| 1.1 BAKGRUND & PROBLEMDISKUSSION..... | 6 |
| 1.2 SYFTE | 7 |
| 1.3 METOD..... | 7 |
| 1.4 AVGRÄNSNINGAR | 8 |
| 1.5 DISPOSITION | 8 |
| 2. INLEDNING OM SKATTEFLYKT..... | 9 |
| 2.1 ALLMÄNT OM SKATTEFLYKT | 9 |
| 2.2 INLEDNING OM SKATTEFLYKTSLAGEN | 10 |
| 3. SKATTEFLYKT | 11 |
| 3.1 BAKGRUND TILL SKATTEFLYKTSLAGEN..... | 11 |
| 3.2 SKATTEFLYKTSKLAUSUL | 12 |
| 3.3 SKATTEFLYKTSLAGENS TILLÄMPLIGHETSOMRÅDE..... | 13 |
| 3.4 ÅTGÄRDER MOT SKATTEFLYKT..... | 14 |
| 3.4.1 Preventiva åtgärder..... | 14 |
| 3.4.2 Repressiva åtgärder | 15 |
| 3.5 GENOMSYN | 16 |
| 4. RÄTTSFALL | 17 |
| 4.1 INLEDNING..... | 17 |
| 4.2 RÅ 1997 REF. 67 | 18 |
| 4.3 RÅ 2001 REF. 79 | 20 |
| 4.4 RÅ 2002 REF. 24..... | 22 |
| 4.5 RÅ 2003 NOT.90 | 24 |
| 4.6 RÅ 2006 NOT. 89 | 25 |
| 4.7 RÅ 2007 REF. 52 | 27 |
| 4.8 RÅ 2007 NOT. 65 | 29 |
| 4.9 TABELL AV RÄTTSFALL..... | 31 |
| 5. ANALYS..... | 32 |
| 5.1 SAMMANFATTANDE DISKUSSION | 32 |
| 5.1.1 ANALYS AV RÅ 1997 REF.67 | 33 |
| 5.1.2 ANALYS AV RÅ 2001 REF.79 | 34 |
| 5.1.3 ANALYS AV RÅ 2002 REF.24 | 34 |
| 5.1.4 ANALYS AV RÅ 2003 REF.90 | 35 |
| 5.1.5 ANALYS AV RÅ 2006 NOT.89 & RÅ 2007 NOT.65 | 35 |
| 5.1.6 ANALYS AV RÅ 2007 REF.52 | 36 |
| 5.1.7 SAMMANFATTANDE REFLEKTIONER..... | 37 |
| 6. SLUTSATSER | 38 |
| 7. REFERENSLISTA | 41 |
| 8. BILAGA 1 | 42 |

1. Inledning

Detta kapitel inleds med bakgrund kring skatteflyktslagen för att komma till grund med vår problemdiskussion. I detta kapitel kommer även syfte, metod och avgränsningar att redogöras.

1.1 Bakgrund & Problemdiskussion

Skatteflyktsproblematiken har ständigt varit och är fortfarande ett förekommande problem som flitigt diskuteras i praxis och doktrin. Skatteflyktslagen har varit kritiserad och omarbetad i flertalet gånger vilket har skapat ett infekterat debatt på det aktuella området. Eftersom flertalet svenska skatteskyldiga vill uppnå skattefördelar väljer de oftast att kringgå statens regler och lagstiftning och därmed flytta utomlands. Detta ämne har väckt stort intresse för oss och därmed har vi valt göra en djupgående analys av skatteflyktsproblematiken.

Skatteflykt är ett ämne som har varit ett problem i Sverige under en lång tid och därmed var det nödvändigt att införa ett skatteflyktslag.¹ Först 1975 kom ett förslag till lagstiftningen mot skatteflykt. Genom förslaget uppkom den allmänna skatteflyktsklausulen som låg till grund för skatteflyktslagen som blev tillämplig på rättshandlingar 1981.² Efter detta har lagen blivit omarbetad några gånger för att anpassa sig till gällande rätt. Lagen var under ett antal år i början av 1990 talet upphävd men återinfördes igen 1995.³

¹ SOU 1989:81, s 39

² Prop 1996/97:170, s 8

³ Almgren, 2004, s 102

Vår frågeställning är enligt följande

- Skatteflyktslagen- är den tillämplig?
- Hur lagen tolkas i rättspraxis och vilka förändringar kan anses nödvändiga utifrån gällande rätt?

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att förklara innebörden av skatteflyktslagen och se när den blir tillämplig utifrån gällande praxis.

1.3 Metod

För att uppnå uppsatsens syfte har vi utgått utifrån den rättsdogmatiska metoden. Den rättsdogmatiska metoden innebär att utifrån lag, praxis och doktrin tolka gällande rätt.⁴

Vår utgångspunkt kommer att hamna i att belysa skatteflyktslagen och därmed uppkomna förarbeten kring lagen. Propositionerna är till stor del i förarbetena och därmed kommer vi ta hänsyn till propositionerna för att kunna dra generella slutsatser kring lagen. Utifrån rättspraxis kan man göra djupgående analyser och tolkningar för att komma i underfund med skatteflyktsproblemets aktuella situation. Slutligen använder vi oss av doktrin för att komma närmare problemet och få en närmare inblick. Genom att ha underlag till alla dessa rättskällor kan vi dra egna slutsatser kring skatteflyktslagen och se om den är tillämplig och se om lagen har en preventiv verkan.

⁴ Peczenik, 1995, s 35

1.4 Avgränsningar

I vår uppsats kommer vi att bara behandla skatteflyktslagen och vilka tillämplighetsområden som lagen kan aktualiseras på. Vi har även belyst begreppen skatteplanering och skattefusk men pga. begränsad tidsutrymme har vi valt att lägga fokus på skatteflykt, därmed uppkommer inte några djupgående diskussioner kring dessa två begrepp. Genomsynprincipen är ett debatterat ämne som oftast förknippas med skatteflyktslagen. Därför har vi gjort en kort beskrivning av principens utformning men inga djupare analyser och rättsfallsdiskussioner. Orsaker till detta är att genomsynprincipen är ett omfattande begrepp och kan härmed vara föremål för egen uppsatsskrivande.

1.5. Disposition

I uppsatsens andra kapitel kommer vi att behandla ämnet skatteflykt ingående och hur vi kommer att gå tillväga för att lösa vår problemdiskussion. Efterföljande kapitel kommer vi att redogöra och belysa skatteflyktsbegreppet. Här kommer vi att beskriva uppkomsten av skatteflyktslagen och utvecklingen lagen har haft i Sverige. Slutligen i detta kapitel kommer vi att behandla åtgärder mot skatteflykt och de kan indelas i preventiva och repressiva metoder.⁵

Fjärde kapitlet kommer att sammanfatta olika aktuella rättsfall inom skattesområdet. Utifrån de rättsfall vi kommer att behandla kommer vi även att titta på hur domstolarna tolkar rättsfallen utifrån skatteflyktslagen.

I vårt femte kapitel analyserar vi våra rättsfall och kommenterar doktrin och förarbeten.

Sjätte kapitlet och uppsatsens sista kapitel kommer vi att dra egna slutsatser och kommentarer kring skatteflyktslagen och aktuell praxis på området.

⁵ Preventiva och repressiva metoder är två olika metoder om åtgärder för att förhindra skatteflykt.

2. Inledning om skatteflykt

Detta kapitel skall ge en grundläggande inblick i skatteflyktslagen och behandla begreppet skatteflykt.

2.1 Allmänt om skatteflykt

Det finns ingen klar och entydig definition av vad skatteflykt innebär men sammanfattningsvis är skatteflykt i sin helhet inte olagligt men strider mot lagstiftningens intention.⁶ Enligt praxis är skatteflykt ett begrepp som kännetecknas av ett legalt agerande men eftersom det uppstår skatteförmåner för den skatteskyldige vill lagstiftaren försöka förhindra ett sådant agerande.⁷ Den skatteskyldiga åtar sig rättshandlingar med det stora målet att kunna uppnå skattemässiga fördelar vilket strider mot skattelagstiftningens syfte.⁸

Skatteflykt är ett begrepp som funnits länge inom det svenska skattesystemet. Under åren har lagstiftaren arbetat med olika åtgärder för att försöka förhindra skatteflykt. Eftersom vissa skatteskyldiga kringgår skattelagen är det viktigt för lagstiftaren att införa regler som ser till att bekämpa skatteflykt från Sverige. En skatteflyktsklausul har införts, både som hjälp för lagstiftaren men även som en åtgärd för att ingripa mot skatteskyldiga som vill kringgå lagen.⁹

Skatteflykt blir ofta förknippad med skatteplanering och skattefusks. Det är svårt att göra gränsdragningar men det finns ändå vissa klara skillnader. Skatteplanering har som utgångspunkt där skatteskyldiga undviker en viss skattebelastning vilket inte strider mot lagstiftarens mening.¹⁰

⁶ Rabe, Melbi, 1990, s 531

⁷ Pahlsson, 2000, s 104

⁸ Prop 1996/97:170, s 8

⁹ Rabe, Melbi, 1990, s 531

¹⁰ Pahlsson, 2000, s 103 & 104

Skattefusk är ett brottsligt förfarande vilket innebär att det står i tydlig konflikt med skatterättens regler. Eftersom den skatteskyldiga har direkt uppsåt blir personen därmed bestraffad enligt gällande rätt.¹¹

2.2 Inledning om skatteflyktslagen

Lagen mot skatteflykt infördes redan 1980 men tillämpades året efter på rättshandlingar. Skatteflyktslagen fick sin första lagändring 1981 och blev därmed mer omfattande samtidigt som denna lagändring kom att behållas under en tio års period. Under 1992 slopades skatteflyktslagen men återinfördes 1995. Lagen har varit på omarbetning ett flertal gånger för att anpassa sig till nuvarande situationer och gällande rätt.¹² Enligt skatteflyktslagen 1§ har den sin tillämplighet på statlig kommunal- och inkomstskatt. En bidragande orsak till att skatteflyktslagen har inskränkt tillämplighetsområde kan troligtvis vara att lagstiftaren utgår från en försiktighetsåtgärd och därmed inte äventyrar den svenska rättssäkerheten.¹³

Skatteflyktslagen har varit föremål för många debatter och kritik under de senaste åren. Vissa kritiker menar att skatteflyktslagen som sådan inte har någon effekt på lagens problemområde. Även om lagen har vissa brister så måste det förväntas att den har en preventiv verkan mot skatteskyldiga som försöker uppnå skatteförmåner som strider mot lagstiftarens syfte.¹⁴

Lagen är uppbyggd kring olika rekvisit som måste vara uppfyllda för att lagen skall få sin tillämplighet. Rekvisiten bygger kring den skatteförmån som den skatteskyldiga uppnår genom sitt olagliga agerande. Rekvisiten har sin utgångspunkt i subjektiva bedömningar och därmed måste rättstillämparen använda sina egna reflektioner och värderingar.¹⁵ När domstolarna skall tolka olika rättsfall inom detta område måste de vara restriktiva eftersom samma förfarande för en skatteskyldig kan tolkas annorlunda för en annan.¹⁶

¹¹ Pahlsson, 2000, s 103 & 104

¹² Almgren, 2004, s 102

¹³ Rabe, Melbi, 1990, s 533

¹⁴ Pahlsson, 2000, s 107

¹⁵ Pahlsson, 2000, s 106

¹⁶ Skatteverket, 2007, s 178

3. Skatteflykt

Vi kommer att definiera och redogöra begreppet skatteflykt. Åtgärder mot skatteflykt kommer att behandlas successivt i detta kapitel. Avslutningsvis behandlas genomsyn som komplement till skatteflyktslagen.

3.1 Bakgrund till skatteflyktslagen

I utformningen av Sveriges skattesystem har lagstiftaren utgått från ett objektivt skattesystem där alla skatteskyldiga behandlas på ett någorlunda likartat sätt. En annan viktig aspekt vid utförandet av skattesystemet är att inga snedvridningar uppstår. Även om de ovan nämnda punkterna är viktiga att ha i baktanke, är inget system felfritt utan det finns risk för möjliga bieffekter.¹⁷

Det finns olika orsaker som är inbyggda i svenska lagstiftningen som påverkar utfallet och som kan ligga till grund till att personer eller företag lämnar landet. Inom den svenska lagstiftningen finns olika beskattningar på olika skattesubjekt vilket kan vara en bidragande orsak till att personer väljer att flytta utomlands. Ett annat problem kan vara den höga svenska skatten som kan leda till incitament för personer att använda sig av skatteflykt för att flytta utomlands.¹⁸

Problemet med skatteflykt har inte uppkommit under de senaste åren utan det har varit ett generellt problem under många år.¹⁹ Enligt RF 1:9§ skall alla behandlas lika inför lagen vilket skulle kunna tolkas som att utgångspunkten enligt svensk rätt är att lagstiftaren måste hitta lösningar som minskar incitamenten för att göra olovliga gärningar.

¹⁷ Hansson, Norrman, s 92

¹⁸ SOU 1989:81, s 41 & 42

¹⁹ SOU 1989:81, s 39

En av de viktigaste punkterna för att undvika skatteflykt är att lagstiftaren måste försvåra för de skatteskyldiga och därmed minska incitamenten för att begå denna typ av rättshandlingar.²⁰

Vid de olika förändringar som lagen har varit föremål för, kommer oftast problemet att förändringar av lagstiftningen tar en viss tid att genomföra. Därmed finns då en möjlighet att personerna som försöker kringgå lagen hinner anpassa sig till gällande rätt och hitta nya lösningar att kringgå systemet. Sammanfattningsvis kommer det att innebära att marginalnyttan troligtvis kommer överstiga kostnaden i framtiden vid införandet av nya lagar och ändringar.²¹

3.2 Skatteflyktsklausul

Skatteflykt har länge diskuterats inom svensk lagstiftning men det var först 1975 som förslaget fick sitt godkännande. Det var en arbetsgrupp inom företagsskatteberedningen som lade fram förslaget till en allmän skatteflyktsklausul. Klausulen skulle vara till hjälp för att kunna motarbeta de som ville kringgå lagen och därmed uppnå skattefördelar. Klausulen återinfördes efter regeringsbytet 1994 eftersom man hade slopat klausulen året innan där man ansåg att klausulen inte var tillräcklig och att kraven var för höga. En fördel med klausulen är att de skatteskyldiga inte kan vara säkra på att de kommer lyckas om de försöker kringgå skattelagen.²²

Skatteflyktslagen utformades i samband med tillämpningen av skatteflyktsklausulen för att ge en form av säkerhet för beskattningsreglerna. Det är ett krav att just den här rättsäkerheten ska tillgodose de skatteskyldiga och ge dem möjligheter att veta vilka beskattningseffekter de kan få eller om de har möjlighet till avdrag.²³

²⁰ SOU 1989:81, s 42

²¹ SOU 1989:81, s 43

²² Prop 1996/97:170, s 8

²³ Rabe, Melbi, 1990, s 532

3.3 Skatteflyktslagens tillämplighetsområde

Enligt skatteflyktslagens 2§ p.1 så är det första rekvisitet att skatteförmånen som skatteskyldiga försöker att uppnå måste vara av väsentlig betydelse. För att klarlägga om det är en väsentlig skatteförmån som har uppkommit skall domstolen belysa alla dagsaktuella information för att göra en korrekt och objektiv bedömning som möjligt.²⁴

Ett vägledande belopp enligt prop 1996:97:170 s. 45 är att beloppet inte skall överstiga 5000 kr för att det skall ha uppnått en väsentlig skatteförmån för den skatteskyldiga. Det andra rekvisitet som ställs i 2§ p.2 i skatteflyktslagen är att den skatteskyldiga måste ha agerat direkt eller indirekt för att lagen skall få sin tillämplighet. När det gäller indirekt agerande så är det den skatteskyldiga som fått skatteförmånen genom att få någon annan att medverka i själva rättshandlingen.²⁵

Det tredje rekvisitet har sin utgångspunkt i att skatteförmånen som den skatteskyldiga försöker uppnå skall vara det primära syftet för att lagen skall få sin tillämplighet.²⁶ När det gäller bevisbörda så ligger all bevisbörda på den skatteskyldiga pga. att det är han som har den bästa kunskapen om de aktuella förhållandena och därmed måste bevisa att han inte gjort sig skyldig till skatteflykt.²⁷

Det fjärde rekvisitet är uppfyllt när det strider mot lagstiftarens grunder. Vad som menas med grunder är regler som är tillämpliga i skatteflyktslagen men även andra regler som kan kopplas till lagstiftningen indirekt.²⁸ Ofta kan det vara problem att veta när agerandet strider mot grunderna. Även om det kan finnas svårigheter och kan vara väldigt invecklade finns det oftast möjligheter att göra någon form av utredning för att domstolarna skall fastställa om det aktuella fallet strider mot lagstiftarens syfte.²⁹

²⁴ Prop 1996/97:170, s 16

²⁵ Skatteverket, 2007, s 178

²⁶ Prop 1996/97:170, s 16

²⁷ Rabe, Melbi, 1990, s 534

²⁸ SOU 1989:81, s 49

²⁹ Skatteverket, 2007, s 189

Enligt 4§ i skatteflyktslagen får inte lagen tillämpas av Skatteverket. Om Skatteverket vill tillämpa skatteflyktslagen så skall ansökan om anstånd ske hos Länsrätten efter att de har fattat ett beslut.

3.4 Åtgärder mot skatteflykt

Skatteflykt är ett ämne som finns i ett flertal länder och är ett ständigt och återkommande problem. De finns två olika huvudgrupper om åtgärder för att förhindra skatteflykt. De preventiva åtgärderna ser till att motverka skatteflykt i de olika uppkomna situationerna. Medan de repressiva metoderna används när en verklig transaktion redan har uppstått. De två olika metoderna har en nära samklang och kombineras ofta för att komma förbi problemet med skatteflykt. Ett angreppssätt mot skatteflykt är att kombinera dessa åtgärder.³⁰

3.4.1 Preventiva åtgärder

I de olika preventiva åtgärderna uppkommer de olika angreppssätt och metoder som har olika utgångspunkter men behandlar samma område. Huvudsyftet med de preventiva åtgärderna är att skapa ett skattesystem där alla eller de flesta betalar skatt till staten. Som vi har nämnt tidigare finns det i det svenska skattesystemet olika problem inbyggda som skapar incitament för att uppnå skattefördelar. Lösningar för det svenska systemet har härmed varit att införa stoppregler och specialregler.³¹

I svenska propositioner och förarbeten har det kommenterats att det mest effektiva sättet att komma till grund med skatteflyktsproblematiken är att skapa ett effektivt skattesystem. Oavsett om Sverige har en generalklausul mot skatteflykt är det viktigt att försöka uppnå sina mål med preventiva och repressiva åtgärder. I vissa avseenden kan de preventiva åtgärderna anses ha mer betydande roll än de repressiva eftersom förutsättningarna kan förändras för den skatteskyldiga och det uppstår därmed ingen skatteflykt. Även om de preventiva får anses ha mer betydande roll så måste även de repressiva åtgärderna kombineras för att få slagkraftigt motståndskraft.³²

³⁰ Rosander, 2007, s 31 & 32

³¹ Rosander, 2007, s 31

³² Rosander, 2007, s 31 & 32

När det gäller Skatteverkets uttalande om felaktiga skatteupplägg kan de likställas med de preventiva åtgärderna som skall motverka skatteflykt. Trots att Skattverket inte är någon domstol kan deras uttalande om felaktiga transaktioner ändå få sin slagkraft genom ett avgörande i domstol.³³

3.4.2 Repressiva åtgärder

De repressiva åtgärderna består av två metoder vilket utvecklas och används av ett flertal länder. Den första metoden utgår från lagstiftarens generalklausul för att motverka skatteflykt. Detta innebär att den första metoden har sin utgångspunkt i den angivna lagen.³⁴ Enligt Rosander definieras en generalklausul som ” en rättsregel som uttryckligen ger rättstillämparen betydande frihet antingen i bedömningen av rättsfakta eller rättsföljd”. En generalklausul har inte bara sin utgångspunkt i detaljerat område utan den kan även tillämpas på generellt område. En bidragande orsak till den uppkomna klausulen är möjligheten för domstolarna att göra översiktliga och mer generella bedömningar på det aktuella rättsavgörandet.³⁵

Den andra metoden tillämpas i praxis och är ett angreppssätt mot skatteflyktstransaktioner. Denna metod innebär att domstolarna inte har något lagstöd mot skatteflykt utan sitt bevismaterial finns genom gällande praxis. Olika länder har olika sätt att tolka skatteflykt på, vilket kan innebära att skatteflyktstransaktioner i Sverige kan bifallas medan i andra länder kan rättsföljden bli att transaktionen underkänns som skatteflykt. Praxismetoden kan likställas med generalklausulen i detta avseende, båda metoderna har sin utgångspunkt att några rekvisit måste vara uppfyllda för att dessa metoder skall kunna tillämpas och tolkas i domstolarna.³⁶

³³ Rosander, 2007, s 42

³⁴ Rosander, 2007, s 31 & 32

³⁵ Rosander, 2007, s 43

³⁶ Rosander, 2007, s 48

3.5 Genomsyn

Genomsyn är en princip som har diskuterats och utvecklats under de senaste åren och som tagit hjälp av för att komma till rätta med skatteflyktsproblemet. Genomsyn är ett begrepp som behandlas inom skatterättsliga och civilrättsliga frågor. Ett avtal inom civilrätten kan godkännas men den kan få en helt annan betydande roll i ett skatterättsligt hänseende. Vid skatterättsliga hänseenden lägger man stor fokus kring rättshandlingarnas innebörd för att få ett underlag på taxeringen. Om rättshandlingarna är av en obetydlig karaktär så tar man inte hänsyn till skatteförmånen.³⁷

Domstolarna genererar ett rättsläge utifrån ett skatteperspektiv och därmed kommer det skatterättsliga perspektivet att hamna i större fokus. Av vad som framkommit i praxis så tyder det på att domstolarna har en återhållsamhet till denna princip. Denna ståndpunkt från domstolarna kan naturligtvis ändras men det är svårt att dra några övergripande slutsatser.³⁸

Enligt doktrin finns det några slutsatser utifrån genomsynsprincipen. Skatteflyktslagen är den primära rättskällan och genomsyn används som komplement till skatteflyktslagen när behovet finns.³⁹ Förutsättningarna är olika vad gäller de båda begreppen, därför måste man skilja dem åt. Om man bortser från skatteförmånen så skiljer begreppen åt vid ett förfarande som strider mot lagstiftningens grunder.⁴⁰

Vad som har framkommit i lagstiftning och förarbeten är att något klart utgångsläge går inte att definiera situationen mellan vad som är acceptabelt enligt lagstiftaren och vad som är oacceptabelt utifrån genomsynsprincipen. Eftersom genomsyn inte är reglerad i lagstiftningen uppkommer problem för lagstiftaren och den skatteskyldiga om vad som är lagligt utifrån ett ”skatteplaneringssynsätt” vad gäller transaktionerna.⁴¹

³⁷ Rabe, Melbi, 1990, s 532 & Almgren, 2004, s 99

³⁸ Rabe, Melbi, 1990, s 537

³⁹ Rabe, Melbi, 1990, s 537

⁴⁰ Almgren, 2004, s 100

⁴¹ Almgren, 2004, s 100

4. Rättsfall

Detta kapitel kommer att belysa olika rättsfall kopplade till skatteflyktslagen. Utifrån de olika rättsfallen kommer vi att göra sammanfattningar för de enskilda rättsfallen för att slutligen nå analyser och slutsatser i de kommande kapitlen.

4.1 Inledning

Vid utformningen av skatteflyktslagen har den som målsättning att den skall minska incitamenten för den enskilda individen att begå denna typ av handlingar. Även om de flesta svenska lagar och däribland skatteflyktslagen har som mål att täcka alla tänkbara situationer så är självfallet att de alltid kan finnas nya situationer som kan uppkomma och därmed bidra till konflikter mellan de aktuella situationerna och den gällande lagstiftningen.

Skatteflyktslagen har i sin utformning antagit en generell lagstiftning vilket innebär att även om skatteflyktslagen täcker många situationer finns det alltid en risk att nya situationer uppkommer som lagen inte kan tillämpas på. Eftersom lagen generaliseras så uppkommer det en stor risk att lagen kan bli svårtolkad och därmed innefattar inte lagen alla situationer. Därför har domstolarna svårt att fastslå om lagen mot skatteflykt kan få sin tillämplighet på de gällande rättsfallen.⁴²

En del av de aktuella rättsfallen som kommer att behandlas innehåller förhandsbesked. Ett förhandsbesked är ett sätt för den skatteskyldiga att få vissa frågeställningar besvarade med en bindande verkan från Skatterättsnämnden. Det är Skatterättsnämnden som beslutar om ansökan om förhandsbesked skall avvisas eller bifallas. Det finns även en möjlighet att överklaga beslutet till Regeringsrätten. Även om Skatteverket fått rätt på den aktuella frågan kan Skatteverket överklaga frågan för att få det aktuella förhandsbeskedet fastställt.⁴³

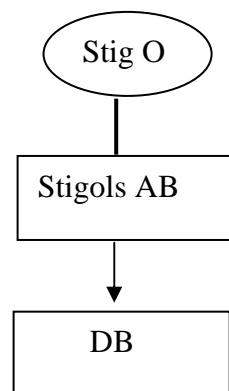
⁴² Rabe, Melbi, 1990, s 522

⁴³ Rabe, Melbi, 1990, s 518

I fortsättningen av detta kapitel kommer vi att behandla olika rättsfall och förhandsbesked som Regeringsrätten har fastställt. Anledningen till detta är att vi utifrån gällande praxis skall kunna dra egna slutsatser och reflektioner utifrån våra frågeställningar.

4.2 RÅ 1997 ref. 67

Företaget Stigols bedriver konsultverksamhet och företaget ägs av den fysiska personen Stig O. Stigols har även ett helägt dotterbolag. Dag E skulle efter bokslutet men före bolagsstämman köpa samtliga aktier i Stigols AB.



När bolaget överlämnades till Dag E innehöll det bara monetära tillgångar och några noterade aktier fanns inte vid överlåtelsen. Bolagets egna kapital bestod av 800.000 kr och utdelningsbara vinstmedel bestod av cirka 620.000 kr. Vid den ordinarie bolagsstämman beslutades att Dag E skulle få alla fria vinstmedel som fanns till förfogande vid den aktuella tidpunkten. En del av denna överlåtelse skulle vara skattefri enligt nuvarande IL 43:1-2§. Efter denna överföring ville Dag E sälja aktierna i Stigols AB. Anskaffningskostnaden för aktierna understiger köpeskillingen på Stigols AB. Den viktiga frågan i detta sammanhang är om anskaffningskostnaden för aktierna skall räknas med vid den mån den skattefria utdelningen mottagits.

Dag E ville därför ha förhandsbesked på följande två frågor.

1. Skulle någon reducering av Dag E:s anskaffningskostnad för aktierna i Stigols ske med ett belopp motsvarande av honom skattefri utdelning från bolaget vid beräkning av realisationsförlust som var hänförlig till hans avyttring av aktierna, efter den nämnda utdelningen mottagits av honom enligt reglerna i IL.
2. Om svaret i fråga 1 är att någon justering av anskaffningskostnaden inte skall ske enligt IL, anhålles om besked huruvida lagen mot skatteflykt är tillämplig på förförandet.

I förhandsbeskedet kom Skatterättsnämnden fram till att Dag E:s anskaffningsvärde för aktierna i Stigols, kommer med beräkning från realisationsförlusten att reduceras med den skattefria utdelningen som han mottagit från Stigols. Eftersom utfallet av fråga 1 blev enligt ovan så innebär detta att skatteflyktslagen inte blir tillämpligt enligt fråga 2. Domstolen använde som motivering att en förlust skall vara avdragsgill endast när det sker en verklig förlust och därmed inte fiktiv. En förutsättning hade varit om utdelningen tagits ifrån de vinstmedel som existerade i bolaget vid förvärvet. Utifrån detta skall förluster reduceras med den utdelning som finns kvar och därmed kan Skatterättsnämnden inte tillämpa lagen mot skatteflykt.

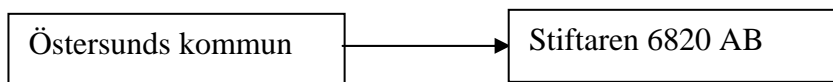
Dag E var inte nöjd med förhandsbeskedet och överklagade till Regeringsrätten, han menade på att en förlust skall vara avdragsgill oavsett om det finns begränsningar. Vidare menar han att lagen mot skatteflykt inte skulle vara tillämplig på det aktuella förfarandet.

Regeringsrätten gjorde en annan bedömning av det aktuella fallet och ändrade därmed Skatterättsnämndens beslut. Som underlag för sin bedömning använde sig Regeringsrätten av de lättnadsregler som finns dvs. skattefrihet på vissa icke marknadsnoterade aktier. Lättnadsreglerna har sin utgångspunkt i avkastningen på det egna kapitalet i bolaget till visst utrymme motsvarande beskattning av schablonmässig beräknad avkastning.

När det gäller Dag E:s agerande har det uppkommit en skatteförmån samt ett belopp som inte är oväsentligt även om det inte enligt Regeringsrätten går att konstatera ett exakt belopp. Vidare kommer detta förförande att strida mot lagstiftningens grunder och därmed är alla rekvisit uppfyllda för att skatteflyktslagen skall få sin tillämplighet. Regeringsrätten anser att en taxering i det här förfarandet strider mot lättnadsreglerna och därmed kan man tillämpa lagen mot skatteflykt.

4.3 RÅ 2001 ref. 79

Östersunds kommun avser att bilda en ny aktiebolagsrättslig koncern. De överlåter deras aktier till ett nybildat moderbolag som kommer att kallas för Stiftaren 6820 AB. Stiftaren kommer att köpa upp bolaget genom en avtalad räntebärande revers och kommunen kommer att äga reversen. Moderbolaget Stiftaren finansierar räntekostnaderna med koncernbidrag från dotterbolagen. Om de skulle uppkomma några vinster så kommer dotterbolagen att lämna koncernbidrag till Stiftaren 6820 AB. De lämnade aktieägartillskottet till Stiftaren 6820 AB kommer att motsvara ett belopp på 72 % av räntan. Därmed kommer Stiftaren 6820 AB lämna aktieägartillskott till dotterbolagen med 72 % av koncernbidraget.



Bolagen ville ha förhandsbesked på följande frågor

1. Har dotterbolagen rätt till avdrag för koncernbidrag till Stiftaren 6820 AB med hela beloppet eller behöver man beakta aktieägartillskottet på 72 %.
2. Har Stiftaren 6820 AB rätt till avdrag för den uppkomna räntan som ligger till grund för kommunens taxeringar.
3. Är aktieägartillskottet som dotterbolagen lämnar skattepliktig inkomst för Stiftaren 6820 AB.
4. Kan lagen mot skatteflykt tillämpas på någon av de ovan nämnda frågorna och hur sker beskattningen.

Skatterättsnämnden gjorde följande uttalande på förhandsbeskedet.

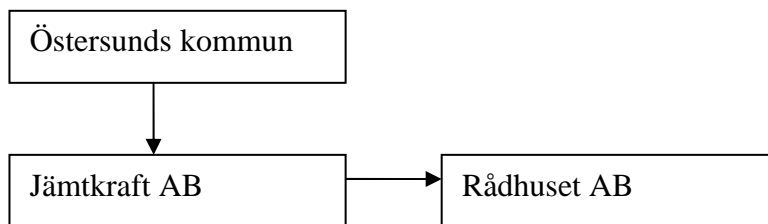
1. Skatterättsnämnden kom fram till att dotterbolagen har rätt till avdrag för koncernbidrag till moderbolaget men trots det måste en värdeöverföring ske under förutsättning att den motsvarar den aktuella koncernbidraget.
2. Räntan som uppkommer för Stiftaren 6820 AB är avdragsgill för bolaget.
3. Det lämnade aktieägartillskottet från kommunen är ingen skattepliktig inkomst för Stiftaren 6820 AB.
4. Skatteflyktslagen är inte tillämplig på det aktuella ärendet. Skatterättsnämnden har sin utgångspunkt om rekvisiten för skatteflyktslagen är uppfyllda. Det första rekvisitet är att en skatteförmån skall uppstå och enligt Skatterättsnämnden har de uppnått en skatteförmån genom deras agerande. Bolagen skall ha medverkat direkt eller indirekt till den aktuella händelsen vilket är ganska uppenbart i den nämnda situationen och därmed får andra rekvisitet anses vara uppfyllt. I det tredje rekvisitet måste skatteförmånen vara det övervägande skälet för förförandet. Enligt Skatterättsnämnden är det tredje rekvisitet uppfyllt genom deras agerande. För att skatteflyktslagen skall få sin tillämplighet krävs att det sista rekvisitet är uppfyllt och utgångspunkten är att det inte skall strida mot lagstiftarens grunder. Skatterättsnämnden finner att det finns ett väsentligt samband avseende skatteeffekten och kommunens skattefrihet och därmed kan det fjärde rekvisitet inte anses vara uppfyllt och då kan skatteflyktslagen inte få sin tillämplighet på förhandsbeskedet.

Riksskatteverket överklagade det aktuella förhandsbeskedet och ville att Regeringsrätten skulle behandla de aktuella frågorna samt skatteflyktslagens tillämplighet i området.

Regeringsrätten kom fram till följande bedömning på förhandsbesked. Regeringsrätten föreskriver samma ståndpunkt som Skatterättsnämnden när det gäller frågorna 1 samt 3 och 4. Regeringsrätten gör en annan bedömning i fråga 2. I fråga 2 var Regeringsrätten slutsats att bolaget inte kunde få avdragsrätt på högre belopp än det aktuella koncernbidraget.

4.4 RÅ 2002 ref. 24

Östersunds kommun avser att överlåta samtliga aktier från Jämtkraft till det nya helägda bolaget, Rådhuset. Östersunds kommun vill bilda en koncern där Rådhuset blir det nya moderbolaget. Skattemyndigheten i Östersund var tveksam till det nya ägandet. Kan de med skatterättslig verkan lämna och erhålla koncernbidrag enligt IL 35 kapitlet? Kommunen har som avsikt med förfarandet att Jämtkraft skall lämna koncernbidrag till Rådhuset. Rådhuset skall endast behålla ett belopp som motsvarar den inkomstskatt som Jämtkraft skulle ha fått betala. Utdelningen som Rådhuset får motsvaras av skatteeffekten som uppkommer genom koncernbidrag. Östersunds kommun ansökte om förhandsbesked på följande frågor.



1. Anses Rådhuset tillhöra ett sådant moderföretag som avses i IL 35 kapitel med mer än 90 % äganderätt i bolaget.
2. Kan skatteflyktslagen vara tillämplig om Rådhuset inte får vara ett sådant moderföretag enligt IL 35 kapitlet och därmed inte kan lämna eller ta emot koncernbidrag från Jämtkraft AB.

Skatterättsnämnden kom fram till följande uttalande.

1. Rådhuset uppfyller kraven i IL 35:2§. Jämkraft AB kan lämna och ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan eftersom Rådhuset äger mer än 90 % av samtliga aktier.
2. Skatteflyktsflyktslagen anses inte vara tillämplig

Riksskatteverket överklagade förhandsbeskedet och ville att Regeringsrätten inte skulle anse att Rådhuset var ett sådant moderbolag enligt IL 35:2§ och någon koncernbidragsrätt inte är möjligt att genomföra med skatterättslig verkan.

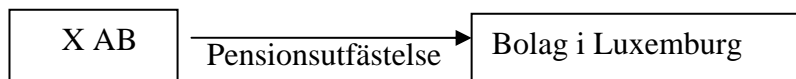
Regeringsrätten gör följande uttalande på det aktuella förhandsbeskedet. Regeringsrätten menar att Rådhuset är moderbolag enligt IL 35:2§. Regeringsrättens motivering är att deras agerande och upplägg uppfyller kraven på moderbolag och att 90 % äganderätt har stor betydelse och därmed kan fråga 1 fastställas.

För att skatteflyktslagen skall få sin tillämplighet måste den uppfylla de fyra rekvisiten i den 2§ i lagen mot skatteflykt. Genom bolagens agerande har det uppkommit en väsentlig skatteförmån. Eftersom syftet är att lämna koncernbidrag mellan bolagen har de medverkat direkt på rättshandlingen. Transaktionerna mellan de olika bolagen har enligt Regeringsrätten ingen betydelse om man bortser från skatteförmånen. Eftersom skatteförmånen utgör härmed det övervägande skälet uppfylls det tredje rekvisitet. Regeringsrätten har kommit fram till att någon reell ägarförändring inte har uppstått med deras förfarande och därmed står de i konflikt med koncernbidragsreglerna. Det fjärde rekvisitet är därmed uppfyllt och alla rekvisit är uppfyllda och skatteflyktslagen kan få sin tillämplighet på den aktuella rättshandlingen.

Avslutningsvis på detta förfarande kan det konstateras att Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förfarande på fråga 1. Regeringsrätten gör härmed en annan bedömning gällande fråga 2 och fastställer därmed att skatteflyktslagen är tillämplig på den aktuella rättshandlingen och Rådhuset skall inte anses som moderbolag i fråga 2 och därmed ändrar Regeringsrätten Skatterättsnämndens tidigare förhandsbesked.

4.5 RÅ 2003 not.90

X AB överförde pensionsutfästelser via utländska kapitalförsäkringar till ett pensionsadministrationsbolag i Luxemburg. X AB överför direktpensionen till sina anställda i bolaget. X AB säkerställer detta genom att överföra direktpensionen till anställda genom att investera i en utländsk kapitalförsäkring. X AB äger kapitalförsäkringen men den pantsätts av de anställda på bolaget. X AB avser att vid en senare tidpunkt överlåta ansvaret på pensionsutfästelserna till bolaget i Luxemburg. X AB ville därför ha förhandsbesked på följande frågor



1. Har X AB avdragsrätt vid inkomsttaxeringen på den ersättning som bolaget betalt till pensionsadministrationsbolaget om X AB återköper kapitalförsäkringar mot kontant betalning under samma aktuella beskattningsår.
2. Är lagen mot skatteflykt tillämplig på fråga 1.

Skatterättsnämnden kom fram till följande bedömning på förhandsbeskedet.

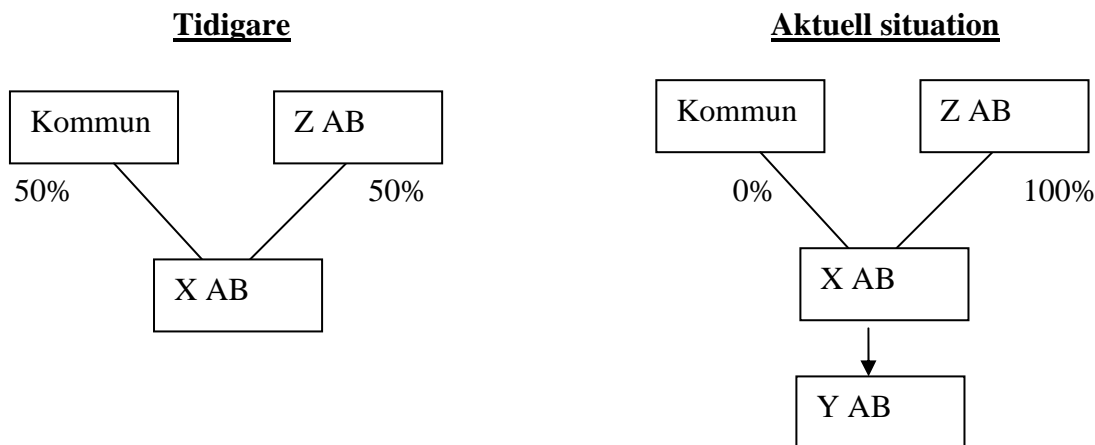
1. X AB har tillåtelse att göra avdrag för den angivna kontanta ersättningen till pensionsadministrationsbolaget angående pensionsutfästelsen som bolaget X AB övertar. Bestämmelserna i IL 28:26§ beskriver att avdrag skall ske på pensionsutfästelser och därmed föreligger avdragsrätt på det aktuella förförandet. I Skatterättsnämndens motivering har de som hjälp använt sig av tidigare praxis på området RÅ 2000 ref.28. I detta rättsfall konstaterades att avdragsrätt förelåg och därmed enligt praxis kan X AB göra avdrag med ett belopp som motsvarar ett värde på kapitalförsäkringen.

2. Lagen mot skatteflykt tillämpas inte på det aktuella förhandsbeskedet. Skatterättsnämndens motivering var att rekvisiten i 2§ i skatteflyktslagen inte var uppfyllda och därmed är skatteflyktslagen inte tillämplig på förhandsbeskedet.

Riksskatteverket överklagade förhandsbeskedet och ville att Regeringsrätten skulle ompröva frågorna i förhandsbeskedet. Regeringsrätten gjorde liknande bedömning som Skatterättsnämnden och därmed blev förhandsbeskedet fastställt.

4.6 RÅ 2006 not. 89

En kommun och ett bolag vid namn Z AB ägde hälften var av aktierna i bolaget X. Kommunen och Z AB ingick ett samarbetsavtal. I avtalet bestämdes att kommunen skulle överlåta sina aktier i X AB till bolaget Z AB. Därmed skapades ett nytt samarbetsavtal mellan de båda parterna i det nya bolaget Y. Mellan Z AB och kommunen finns aktieägareavtal där det fastställdes att båda bolagen har lika stort ekonomiskt intresse i bolaget Y.



Förhandsbeskedet gällde följande frågor

1. Anses X AB vara ett moderföretag till Y AB enligt bestämmelserna i IL 35:2§.
2. Kan X AB och Y AB lämna koncernbidrag med skatterättslig verkan till varandra vid hänsyn till rekvisiten i skatteflyktslagens 2§.

Skatterättsnämnden kom fram till följande uttalande.

1. De kom fram till att X AB inte anses vara ett sådant moderbolag enligt bestämmelserna i IL 35:2§.

X AB och Y AB överklagade hos Regeringsrätten angående ändringen av förhandsbeskedet. Regeringsrätten beslutade därmed att bolaget X skall anses vara ett moderföretag enligt IL 35:2§.

2. Skatterättsnämnden kom fram till att skatteflyktslagen var tillämplig på det aktuella förfarandet och därmed skall X AB inte anses vara ett sådant moderbolag som definieras i IL 35:2§. För att lagen mot skatteflykt skall få sin tillämplighet krävs att de fyra rekvisiten är uppfyllda i den 2§ i skatteflyktslagen. X AB har agerat på sådant sätt när det gäller det aktuella ägarförändringen att en väsentlig skatteförmån har uppstått. Bolaget X har medverkat direkt i alla rättshandlingar och uppfyller därmed skatteflyktslagens andra rekvisit. De olika transaktionerna som bolagen har försökt att genomföra är enligt Skatterättsnämnden helt meningslösa och därmed är skatteförmånen det övervägande skälet och tredje rekvisitet är därmed uppfyllt i 2§ i skatteflyktslagen. Vad det gäller det fjärde rekvisitet i 2§ har inte någon verklig ägarförändring uppstått och därmed står det i strid mot koncernbidragsreglerna. I det aktuella fallet är därmed fjärde rekvisitet i 2§ uppfyllt vilket innebär att alla rekvisit är uppfyllda.

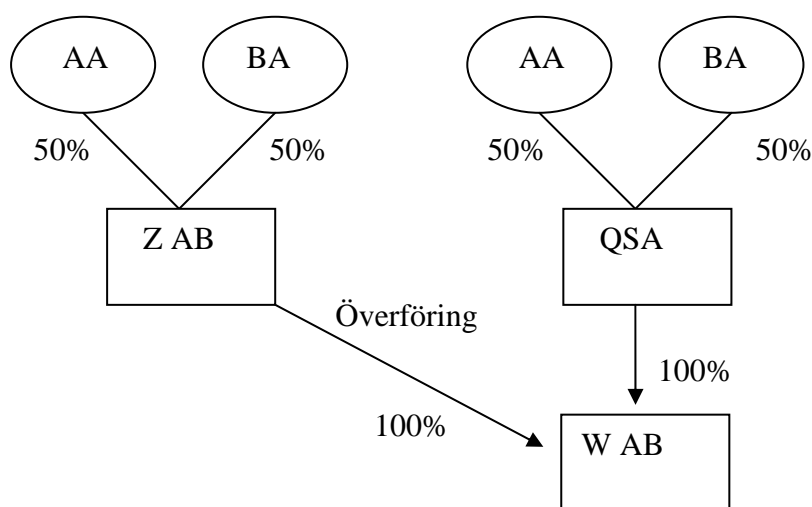
X AB och Y AB överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet. De menade att rekvisiten 1,2 och 4 i 2§ skatteflyktslagen inte var tillämpliga på det aktuella förfarandet. Därmed kan de aktuella bolagen lämna koncernbidrag mellan varandra med skatterättslig verkan. Att kommunen har blivit delägare i det nya bolaget Y kan inte betyda att en väsentlig skatteförmån har uppstått.

Det huvudsakliga syftet med de aktuella transaktionerna var att kommunen skulle ha stort inflytande i bolaget och därmed var deras syfte med köpet inte att kunna utnyttja den aktuella koncernbidragsrätten mellan bolagen.

Regeringsrätten kom fram i sin motivering att skatteflyktslagen är tillämplig på det aktuella förfarandet och fastställer därmed Skatterättsnämndens förhandsbesked. Bolagen kan inte lämna koncernbidrag till varandra med skatterättslig verkan. Regeringsrätten ansåg i sin motivering att Skatterättsnämnden hade gjort en korrekt bedömning av förhandsbeskedet.

4.7 RÅ 2007 ref. 52

Makarna AA och BA är bosatta i Storbritannien och blir därmed bara begränsad skatteskyldiga i Sverige. Makarna äger 50 % vardera av aktierna i det svenska aktiebolaget Z AB. Bolagets räntebärande tillgångar är värderade till 100 miljoner svenska kr. De äger även 50 % var av bolaget QSA som finns registrerad i Luxemburg. QSA äger sedan alla aktier i W AB. Makarna vill genom en ersättning på 50 000 kr vardera sälja sina aktier i Z AB till W AB. Syftet med den aktuella transaktionen är att makarna vill likvidera Z AB:s tillgångar och därmed kommer W AB direkt att äga tillgångarna. I framtiden funderar makarna på att avveckla W AB genom att dela ut bolagets tillgångar till QSA.



Makarna önskar härmed förhandsbesked på följande frågor

1. Kommer underprisöverlåtelsen av aktierna i Z AB leda till kapitalvinstbeskattning som om de sålt aktierna till marknadsvärde.
2. Är lagen mot skatteflykt tillämplig på underprisöverlåtelsen om de är fortfarande begränsat skatteskyldiga i Sverige.

Skatterättsnämnden gör följande uttalande på det aktuella ärendet.

1. Skatterättsnämnden bedömde att Z AB:s aktier ansågs vara avyttrade mot en avtalsenlig ersättning. Skatterättsnämnden gjorde en likartad bedömning i tidigare rättsfall RÅ 2002 not. 210. Utifrån detta rättsfall konstaterade Skatterättsnämnden att aktierna anses avyttrade mot avtalsenlig ersättning.
2. En underprisöverlåtelse kan inte leda till att skatteflyktslagen blir tillämplig och det har ingen betydelse om de skatteskyldiga är begränsad eller obegränsad skatteskyldig i Sverige

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och ville att Regeringsrätten skulle ompröva fråga två och att skatteflyktslagen skulle få sin tillämplighet på överlåtelsen av aktierna i Z AB. Skattverket menade att makarnas aktuella upplägg med den framtida överföringen av tillgångarna från Z AB har som syfte att kringgå beskattning. Även om aktuella EU-fördragets bestämmelser på fria kapitalrörelser säger att transaktioner kan genomföras utan speciella skattekonsekvenser, går det ändå att undgå direkt beskattning enligt nationella inkomstskattebestämmelser.

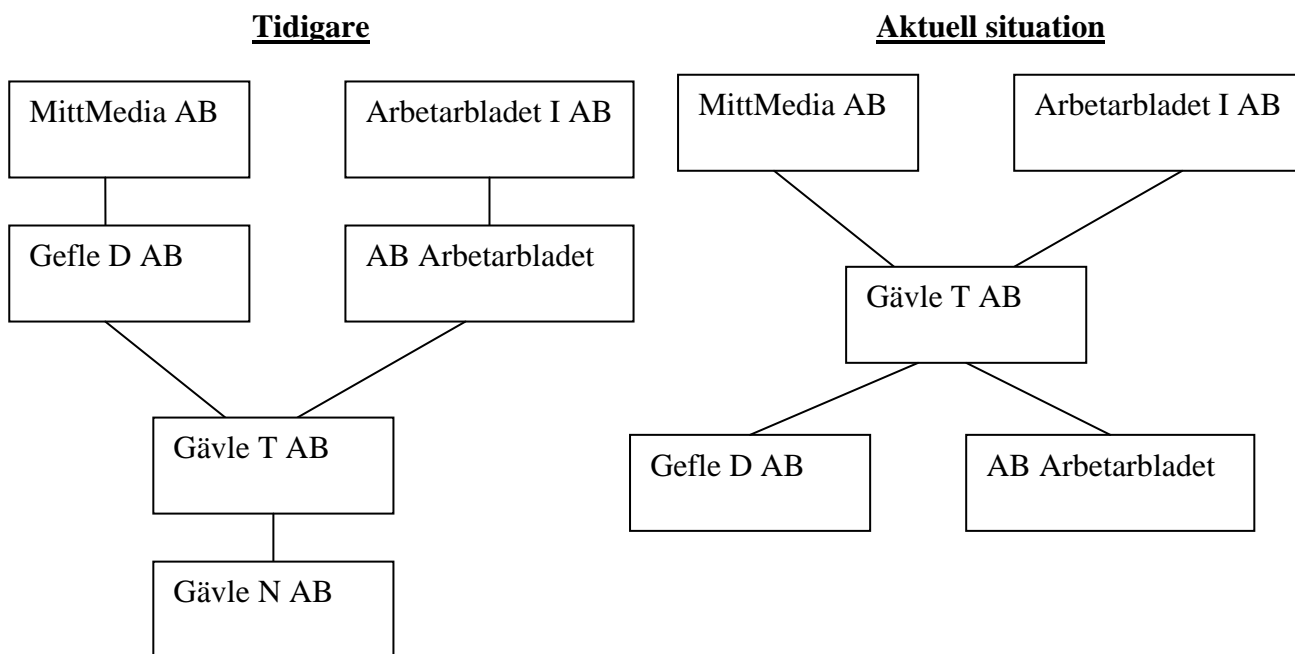
Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens beslut att samtliga aktier i Z AB anses vara avyttrade mot avtalsmässig ersättning och därmed inte mot den ersättning som motsvarar marknadsmässig ersättning. Regeringsrätten kommer fram till att skatteflyktslagen inte är tillämplig på underprisöverlåtelsen och härmed fastställer Regeringsrätten beslutet som tagits av Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens motivering var att de menade att underlaget som skulle ligga till grund för skatteflyktslagen inte är tillräcklig och även om de har fastställt beslutet finner de att förhandsbesked skall undanröjas i den överklagande delen. Därmed faller fråga 2 i Skatterättsnämndens förhandsbesked bort.

4.8 RÅ 2007 not. 65

MittMedia AB och Arbetarbladet Intressenter AB har tecknat ett avtal om ett samarbete angående en tidningsproduktion i Gävle. Avtalet har som utgångspunkt att slå ihop Gefle Dagblad och AB Arbetarbladet. Under 2003 grundade MittMedia och Arbetarbladet Intressenter AB företaget Gävle Tidningar AB.

Några månader efter etableringen förvärvade Gävle Tidningar AB samtliga aktier i Gefle Dagblads AB från MittMedia AB. Samtidigt förvärvade Gävle Tidningar AB även samtliga aktier i AB Arbetarbladet från Arbetarbladet Intressenter AB. Hösten 2003 överfördes vissa delar av verksamheten i Gefle Dagblads AB och AB Arbetarbladet till Gävletidningar AB och deras dotterbolag, Gävle Nyhetsbyrå AB.



Vid slutet av 2003 konstaterades följande ägarförändring i Gävle Tidningar AB. MittMedia AB ägde mer än 90 % av aktierna och 65 % av rösterna i Gävle Tidningar AB. Resterande del ägdes av Arbetarbladet Intressenter AB.

MittMedia AB önskade förhandsbesked på följande frågor.

1. Anses MittMedia AB i relation till Gävle Tidningar AB att vara ett sådant moderbolag som definieras i IL 35:2§ under förutsättning att de aktuella ägarförändringarna kvarstår.
2. Kan lagen mot skatteflykt vara tillämplig för att MittMedia med hänsyn till det aktuella ägarförhållandet, inte skall anses vara ett sådant moderföretag enligt bestämmelserna i IL 35:2§ och därmed inte kunna lämna eller erhålla koncernbidrag med skatterättslig verkan från Gävle Tidningar AB.

Skatterättsnämnden gör följande bedömning på det aktuella förhandsbeskedet

1. Skatterättsnämnden anförde att MittMedia AB äger mer än 90 % av aktierna i Gävle Tidningar AB och om inga ägarförändringar uppkommer uppfyller de kraven enligt Skatterättsnämnden och därmed anses det vara ett sådant moderföretag som definieras i IL 35:2§. Skatterättsnämnden konstaterade att liknande bedömning har gjorts i tidigare praxis RÅ 2002 ref. 24.
2. Skatteflyktslagen är tillämplig enligt Skatterättsnämnden på det aktuella förförandet. Eftersom lagen är tillämplig är inte MittMedia AB ett sådant moderföretag som beskrivs enligt bestämmelserna i IL 35:2§. Skatterättsnämndens motivering är att någon ägarförändring inte har uppkommit och därmed står det i strid med koncernbidragsreglerna och lagen mot skatteflykt kan tillämpas om rekvisiten är uppfyllda. Skatterättsnämnden kommer fram till att rekvisiten i skatteflyktslagen 2§ är uppfyllda och därmed anses lagen vara tillämplig på det aktuella förförandet.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens beslut och menade att Regeringsrätten skulle ändra utfallet i fråga 2. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och därmed fastställde förhandsbeskedet.

4.9 Tabell av rättsfall

| Rättsfall | Inkomstslag | Rekvisit 1 & 2 | | Rekvisit 3 | Rekvisit 4 |
|----------------|-------------------|-----------------|---------------------|-------------------------------------|------------|
| | | Skatteförmån | Huvudsakliga skälet | Strider mot lagstiftningens grunder | |
| RÅ 1997 ref.67 | Kapital | Ja | Ja | Ja | |
| RÅ 2001 ref.79 | Näringsverksamhet | Ja | Ja | Nej | |
| RÅ 2002 ref.24 | Näringsverksamhet | Ja | Ja | Ja | |
| RÅ 2003not.90 | Näringsverksamhet | Nej | Nej | Nej | |
| RÅ 2006not.89 | Näringsverksamhet | Ja | Ja | Ja | |
| RÅ 2007 ref.52 | Processuell fråga | - ⁴⁴ | - | - | |
| RÅ 2007not.65 | Näringsverksamhet | Ja | Ja | Ja | |

⁴⁴ Regeringsrätten undanröjde frågan

5. Analys

I detta kapitel kommer vi att sammanfatta skatteflyktslagens förarbete, doktrin och praxis.

5.1 Sammanfattande diskussion

Vårt syfte med denna uppsats har varit att se när skatteflyktslagen blir tillämplig utifrån gällande praxis. För att uppnå vårt syfte har vi tagit hjälp av förarbete, praxis och doktrin för att tolka gällande rätt.

Förarbetena till skatteflyktslagen och speciellt prop. 1996/1997:170 har visat på att det är viktigt för den svenska staten och därmed lagstiftaren att införa en lagstiftning mot skatteflykt. Inom det svenska skattesystemet har lagen mot skatteflykt ändrats vid flertalet tillfällen under de senaste 30 åren. Propositionerna har därmed varit en bidragande orsak för att kunna dra generella slutsatser kring skatteflyktslagen. En viktig ståndpunkt enligt förarbetena var att skapa ett effektivt skattesystem och därmed minimera risken för skatteflykt.

Skatteflyktslagen har svårt att få sin tillämplighet och därmed kommer lagen att bli svårtolkad för domstolarna. Domstolarnas ställningstagande har sin utgångspunkt i subjektiva bedömningar när de skall se om lagen har sin tillämplighet vilket kan innebära problem för domstolarna att tolka lagen. Eftersom lagen är svårtolkad har det inneburit att skatteskyldiga använder sig av förhandsbesked för att se om deras agerande är tillåtet enligt skatteflyktslagen.

Skatteflykt är ett ämne som ständigt diskuterats i flertalet länder. Eftersom det är ett återkommande problem är det viktigt för länderna och däribland Sverige att försöka hitta en balans för att förhindra skatteflykt med hjälp av olika åtgärder.

Enligt Rosander så appliceras skatteflyktslagen på ett begränsat område, lagen har fått sin tillämplighet vid ett endast fåtal gånger i rättspraxis.⁴⁵ Eftersom lagen är svårtolkat kan detta vara en bidragande orsak till problemet. Men under senare år har skatteflyktslagen fått sin tillämplighet på exempelvis RÅ 2006 not.89 och RÅ 2007 not.65 och även om detta skulle innebära att lagen har blivit mer tolkningsbar så är det en bedömningsfråga från domstolarnas sida.

I några rättsfall som vi har presenterat tidigare har det varit skiljeaktiga meningar angående domstolsbesluten. Rättsfallen kan innehålla svårbedömda förhandsbesked vilket kan innebära svåra ställningstaganden för domstolarna och detta kan vara en bidragande orsak till skiljeaktigheterna. Detta skulle kunna vara en indikation på att lagen har brister när det gäller tolkningsnivån och därmed påverkas den av domstolarnas subjektiva bedömningar.

Våra rättsfall som vi presenterade i kapitel 4 har sin utgångspunkt i olika förhandsbesked. Skatteskyldiga ansöker om förhandsbesked för att få besked på en eller flera frågor från Skatterättsnämnden. Skatterättsnämnden kommer att göra en noggrann bedömning av frågorna vilket sedan kan överklagas från någon av parterna. Parterna består av den skatteskyldiga som lämnar förhandsbeskedet och Skatteverket som överklagar förhandsbeskedet för att få det fastställt eller ändra de aktuella beslutet från Skatterättsnämnden.

5.1.1 Analys av RÅ 1997 ref.67

I rättsfallet så var Skatterättsnämnden och Regeringsrättens domar skiljeaktiga. I förhandsbeskedet gjorde Skatterättsnämnden en bedömning att lagen mot skatteflykt inte får sin tillämplighet på de aktuella rättshandlingarna. Regeringsrätten gjorde en annan bedömning och som utgångspunkt använde sig Regeringsrätten av lättnadsreglerna. I denna bedömning ansågs rekvisiten i 2§ i skatteflyktslagen vara uppfyllda och därmed fick lagen sin tillämplighet. Skiljeaktigheterna kan delvis bero på att ledamöter och regeringsråd påverkas av subjektiva bedömningar när de skall tolka lagen vilket tyder på oenighet.

⁴⁵ Rosander, 2007, s 113

Vi bedömer att skiljeaktigheter uppstår eftersom att lagen mot skatteflykt är väldigt luddig och svårtolkad. Lagen mot skatteflykt fick sin tillämplighet eftersom lättnadsreglerna strider mot fjärde rekvisitetet i 2§ i skatteflyktslagen. Den skatteskyldiga kan därför inte använda sig av lättnadsreglerna i denna aktuella situation för att uppnå skattefördelar och därmed kringgå lagen mot skatteflykt.

5.1.2 Analys av RÅ 2001 ref.79

I vårt andra rättsfall kom Skatterättsnämnden och Regeringsrätten fram till samma slutsatser utom i en fråga där Regeringsrätten begränsade avdrag till ett maxbelopp baserat på koncernbidraget. Skatterättsnämnden uttalade sig på förhandsbeskedet att lagen mot skatteflykt inte skulle få sin tillämplighet. Anledningen till detta förförande var att det fjärde rekvisitetet inte var uppfyllt medan de tre första rekvisiten var uppfyllda. Regeringsrätten gjorde samma bedömning av skatteflyktslagens tillämplighet. Det fjärde rekvisitetet skapar ofta problematik kring detta område eftersom lagen har sin tyngdpunkt i det här rekvisitetet. Om lagen skall få sin tillämplighet krävs det att fjärde rekvisitetet är uppfyllt. Detta påstående bekräftas även av Rosander att det fjärde rekvisitetet är det mest svårtillämpande rekvisitetet.⁴⁶

Vår bedömning är att en skatteskyldig kan starta ett nytt bolag och finansiera kostnaderna med koncernbidrag utan att lagen mot skatteflykt skall få sin tillämplighet. Orsaker till att det fjärde rekvisitetet inte fick sin tillämplighet beror på att det finns ett väsentligt samband mellan koncernbolagen. En skatteskyldig bör beakta att det finns ett väsentligt samband vid kommande transaktioner, annars får det fjärde rekvisitetet sin tillämplighet.

5.1.3 Analys av RÅ 2002 ref.24

I vårt tredje rättsfall var Skatterättsnämnden och Regeringsrätten skiljeaktiga i skatteflyktsfrågan. I förhandsbeskedet uttalade sig Skatterättsnämnden att lagen mot skatteflykt inte skulle få sin tillämplighet. Regeringsrätten gjorde i sin bedömning att alla rekvisiten var uppfyllda och därmed skall lagen mot skatteflykt tillämpas på det aktuella rättsfallet. Även i detta rättsfall kom de fram till skiljeaktiga bedömningar avseende moderbolagsfrågan och detta fick förhandsbeskedet ändrat.

⁴⁶ Rosander, 2007, s 116

Vår tolkning till att Regeringsrätten ändrade Skatterättsnämndens beslut var att någon riktig ägarförändring inte har uppstått mellan de aktuella bolagen och därmed står det i strid med koncernbidragsregler. Eftersom det kan vara svårt för den skatteskyldiga att veta om det uppstår en ägarförändring tycker vi att de skatteskyldiga bör ha en restriktiv hållning till denna metod och därmed använda sig av andra metoder. Om den skatteskyldiga väljer att använda denna metod rekommenderar vi att anlita en skattekonsult för att kontrollera om det aktuella upplägget av bolag har riktig ägarförändring och därmed inte står i strid mot koncernbidragsreglerna.

5.1.4 Analys av RÅ 2003 ref.90

I vårt fjärde rättsfall uppkom inga skiljaktigheter mellan Skatterättsnämnden och Regeringsrätten. Orsaker till deras likartade bedömningar skulle kunna förklaras genom att frågorna var väldigt tydliga och ingen av rekvisiten kunde uppfyllas och därmed är inte skatteflyktslagen tillämplig på förhandsbeskedet.

I vår bedömning kan vi konstatera att frågeställningar på förhandsbeskedet var tydliga och därmed minskar risken för skiljeaktigheter. Den skatteskyldiga kan därmed göra avdrag för pensionsutfästelser utan att skatteflyktslagen skall få sin tillämplighet. Vår rekommendation till den skatteskyldiga är att detta är en bra metod att använda sig av för att undgå lagen mot skatteflykt. Metoden är även förmånlig eftersom pensioner är ett högaktuellt ämne för den skatteskyldiga.

5.1.5 Analys av RÅ 2006 not.89 & RÅ 2007 not.65

I vårt femte rättsfall och sjunde rättsfall kom både Skatterättsnämnden och Regeringsrätten fram till att lagen mot skatteflykt skulle få sin tillämplighet. Att båda rättsfallen fick sin tillämplighet kan delvis förklaras genom att rättsfallen var ganska tydliga och därmed står de i strid mot koncernbidragsreglerna genom att någon ägarförändring inte har uppkommit. Detta står i strid mot lagstiftarens grunder och därmed är det fjärde rekvisit i 2§ i skatteflyktslagen tillämplig.

Vår bedömning är att det är väsentligt för den skatteskyldiga att kontrollera om bolaget kan lämna koncernbidrag till varandra med skatterättslig verkan. Denna aspekt är speciellt viktigt eftersom det uppfyller det fjärde rekvisitetet i 2 § och lagen mot skatteflykt får sin tillämplighet och därmed kan det innebära negativa konsekvenser för den skatteskyldiga. Anledningen till att det fjärde rekvisitetet är uppfyllt är att det står i strid mot koncernbidragsreglerna eftersom att någon verklig ägarförändring inte har uppstått.

5.1.6 Analys av RÅ 2007 ref.52

I vårt sjätte rättsfall behandlas underprisöverlåtelser mellan olika bolag i utlandet och i Sverige. I detta rättsfall har det varit väldigt komplicerat att analysera frågorna i förhandsbeskedet. I förhandsbeskedet kom Skatterättsnämnden fram till att underprisöverlåtelserna inte kan leda fram till att lagen mot skatteflykt blir tillämplig. Det har ingen betydelse om man är begränsad eller obegränsad skatteskyldig i Sverige. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens beslut men det uppkom vissa komplikationer som försvårade bedömningen i det aktuella rättsfallet vilket Regeringsrätten undanröjde frågan mot skatteflykt på förhandsbeskedet. Detta rättsfall har diskuterats flitigt under det senaste året men inget speciellt åtagande har lett till kommande slutsatser inom området.

Vår tolkning till att Regeringsrätten undanröjde frågan kan delvis förklaras genom att frågorna var mycket komplicerade och att materialet som kommit in var bristfälligt. Den skatteskyldiga bör beakta underprisöverlåtelser och veta att lagen inte får sin tillämplighet på detta rättsområde. Samtidigt kan de subjektiva bedömningarna kunna spela en viktig roll i domstolarnas skiljeaktiga meningar angående om materialet är användbart. Vår slutsats för den skatteskyldiga är att de kan använda sig av underprisöverlåtelser men om frågorna är mycket komplicerade bör de ha restriktiv hållning med denna metod delvis för att frågorna påverkas av subjektiva bedömningar.

5.1.7 Sammanfattande reflektioner

Av våra rättsfall och doktrin kan vi konstatera att lagen mot skatteflykt anses luddig och svårtolkad. Orsaker till att lagen är svårtolkad kan delvis förklaras genom att lagen mot skatteflykt innehåller en generalklausul. Eftersom det finns en generalklausul blir det svårt att dra några gränser för vad som är lagligt i detta förförande vilket kan vara ett problem för den skatteskyldiga. Det är svårt för de skatteskyldiga att analysera lagen mot skatteflykt eftersom det i slutändan är domstolarnas subjektiva bedömningar som avgör målet.

Vi kan konstatera att lagen mot skatteflykt har fått sin tillämplighet på lättnadsreglerna och på koncernbidrag när någon riktig ägarförändring inte har uppstått. Kopplingar mellan dessa två metoder är att de står i strid mot lagstiftningens grunder vilket uppfyller det fjärde rekvisitetet i 2§ i skatteflyktslagen.

Lagen mot skatteflykt har inte fått sin tillämplighet mellan bolag som lämnar koncernbidrag till varandra och som inte strider mot koncernbidragsreglerna när det uppstått en ägarförändring. Pensionsutfästelser mellan olika bolag får inte sin tillämplighet på skatteflyktslagen.

Varje rättsfall har sin speciella karaktär och därmed kommer varje rättsfall att vara unikt. I våra rättsfall har vi kommit fram till kommentarer utifrån rättsfallen och dessa kommentarer har kunnat se annorlunda ut om upplägget kring rättshandlingarna blivit annorlunda.

Sammanfattningsvis vill vi framhäva det fjärde rekvisitetet som det mest centrala i lagen mot skatteflykt. Lagen ändrar karaktär vid domstolarnas bedömning av det fjärde rekvisitetet. För att den skatteskyldiga skall vara lagom säker på att inte få lagen mot skatteflykt tillämplig är vår rekommendation att det skall ha uppstått en reell ägarförändring i bolaget så att det inte står i strid med koncernbidragsreglerna. Man bör uppmärksamma ägarförändringen så att det fjärde rekvisitetet inte ska bli uppfyllt.

6. Slutsatser

I detta kapitel kommer vi att redogöra för våra egna slutsatser kring skatteflyktslagen.

Lagen mot skatteflykt har sin utgångspunkt på subjektiva bedömningar inom skatterättsområdet. Det är en ren tolkningsfråga för domstolarna om vad som skall klassificeras som skatteflykt och därmed finns en uppenbar risk för domstolarna att det kan uppstå skiljeaktiga meningar vid granskningen av förhandsbeskeden. Orsaker till att det uppkommer skiljeaktigheter kan vara att lagen mot skatteflykt har en generell lagstiftning och därmed är det svårt att tillämpa på vissa rättshandlingar.

Innebörden av skatteflyktslagen är att minska incitamenten för den skatteskyldiga att begå rättshandlingar som står i strid mot lagstiftarens syfte. Syftet med denna uppsats är att vi vill se om lagen mot skatteflykt blir tillämplig utifrån gällande praxis. Eftersom skatteflyktslagen är svårt att tillämpa på vissa rättsfall pga. att besluten fattas av subjektiva bedömningar är det ändå av stor vikt att instanserna ger väl motiverade domar för att få en effektiv rättssäkerhet.

Orsaker till att skatteflyktslagen på senare tid fått sin tillämplighet kan vara att de högre instanserna har under de senaste åren blivit mer innehållsrika med sina kommentarer i rättsfallen och detta kan skapa en bättre förståelse och därmed en mer tydlig praxis på hur Regeringsrätten agerat. Skiljeaktigheterna mellan domstolarna kan delvis förklaras genom att skatteflyktslagen har en luddig och svårtolkad utformning. I framtiden kan lagstiftaren undvika skiljeaktigheter eftersom lagen är generaliserbar och nya direktiv kan leda till att lagen mot skatteflykt blir mer enhetlig och därmed minska risken för felaktigheter.

Lagen mot skatteflykt får sin tillämplighet när de fyra rekvisiten i 2§ i skatteflyktslagen är uppfyllda. I praxis har det konstaterats att det är speciellt fjärde rekvisitet som är svårt att uppfylla. När det fjärde rekvisitet inte blir uppfyllt kommer det att innebära att lagen mot skatteflykt inte får sin tillämplighet. Även om det fjärde rekvisitet är svårtillämpat så tycker vi att detta rekvisit är det mest centrala rekvisitet och därmed är det av stor vikt att hitta nya lösningar som förbättrar rekvisitet och skatteflyktslagens tillämplighetsområde.

En möjlig lösning på problemet är att avskaffa det fjärde rekvisitet för att lagen mot skatteflykt skall bli mer tillämplig. Om lagstiftaren tar bort det fjärde rekvisitet lär fler skatteskyldiga drabbas vilket kommer att skapa en negativ trend för de skatteskyldiga och därmed kan det uppfattas som ett illegalt agerande. Lagstiftaren måste därmed möjligtvis anpassa de tre kvarvarande rekvisiten eller möjligtvis införa ett nytt rekvisit som på något sätt anknyter till lagstiftningens syfte. Rosander menar att det fjärde rekvisitet skall anpassas till en mer subjektiv karaktär men lagstiftaren menar att den subjektiva karaktären på det fjärde rekvisitet kan ligga till grund för moraliska och etiska utgångspunkter vid tillämpligheten på lagen mot skatteflykt.⁴⁷

De oönskade effekterna kommer att leda till vissa rättshandlingar blir tillämpade när det i själva verket inte är tillämpbar om lagstiftaren avskaffar det fjärde rekvisit. Detta kan även skapa en förvirring för de skatteskyldiga om vilka rättshandlingar som är giltiga. En annan nackdel kan vara att tidigare praxis på området blir verkningslös och detta kan leda till svårigheter för domstolarna att göra bedömningar eftersom det saknas praxis på området. Därför anser vi att det fjärde rekvisitet skall behållas i sin nuvarande form för att få en så effektiv skatteflyktslag som möjligt i Sverige. Slutligen anser vi att ändringar i skatteflyktslagen inte är nödvändiga för att det finns redan gammal praxis på området och att denna praxis fortfarande är aktuell i gällande rätt.

⁴⁷ Rosander, 2007, s 116

Vår bedömning av den praxis och doktrin som finns på området kan vi konstatera att lagen mot skatteflykt skall behållas i svensk rätt. Vi anser att lagen mot skatteflykt fungerar på ett någorlunda bra sätt även om det finns vissa brister i lagstiftningen. Orsaker som vi tycker är viktiga är att lagen har preventiv syfte i rättsområdet och därmed skall lagen motverka denna typ av rättshandlingar och därmed inte urholka systemet. Även om det finns svårigheter i att utläsa lagen är det bra att lagen existerar som stöd för de skatteskyldiga i Sverige. Som vi konstaterade tidigare har praxis blivit mer tydliga i sina kommentarer men det är svårt att dra några generella slutsatser av vår rättspraxis eftersom lagen är luddig och svårtolkad.

7. REFERENSLISTA

Offentligt tryck

Lag (1995:575) mot Skatteflykt

Proposition 1996/97:170

SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt - Betänkande av skatteflyktslagen

Rättsfall

RÅ 1997 ref.67

RÅ 2001 ref.79

RÅ 2002 ref.24

RÅ 2003 not.90

RÅ 2006 not.89

RÅ 2007 ref.52

RÅ 2007 not.65

Litteratur

Almgren, K., (2004), Skatteprocessen, ISBN: 91-39010104

Hansson, I, Norrman, E.,(1996), Skatter teori och praktik, ISBN: 917150575X

Peczenik, A., (1995), Juridikens teori och metod, ISBN: 91-38-50451-0

Påhlsson, R., (2000), Inledning till skatterätten, ISBN: 91-7678-442-8

Rabe, G, Melbi, I., (2007), Det svenska skattesystemet, ISBN: 978-91-39-01232-0

Rosander, U., (2007), Generalklausul mot skatteflykt, ISBN: 91-89164-78-4

Skatteverket., (2007), Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering Del I, ISBN: 978-91-38-32363-2

8. Bilaga 1

Lag 1995:575 om skatteflykt

1 § Denna lag gäller i fråga om taxering till kommunal och statlig inkomstskatt. Lag (2007:1401).

2 § Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet. Lag (1997:777).

3 § Om 2 § tillämpas skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet - bortsett från skatteförmånen - som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp. Lag (1997:777).

4 § Fråga om tillämpning av denna lag prövas av länsrätten efter framställning av Skatteverket. Om handläggning av framställning om tillämpning av lagen och om överklagande av beslut i anledning av sådan framställning gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 6 kap. taxeringslagen (1990:324).

Framställning enligt första stycket får göras före utgången av de frister som enligt 4 kap. 19-22 §§ taxeringslagen gäller för beslut om eftertaxering. Lag (2003:714).

