



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Strider skatteflyktlagen mot den skatterättsliga legalitetsprincipen?

Kandidatuppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Ayse Uzun

Handledare: Peter Krohn

Framläggningsdatum 2010-05-12

Jönköping maj 2010

Kandidatuppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Titel: Strider skatteflyktslagen mot den skatterättsliga legalitetsprincipen?

Författare: Ayse Uzun

Handledare: Peter Krohn

Datum: 2010-05-12

Ämnesord **skatteflykt, skatterättslig legalitetsprincip, skatteflyktslagen, lagtolkning**

Sammanfattning

Rättsläget idag är att skatteflyktslagen (1995:575) består av en generalklausul med fyra rekvisit som är kumulativa. När de fyra rekvisiten i generalklausulen är uppfyllda är det möjligt för domstolarna att döma uttagande av skatt trots att det inte regleras i den aktuella lagen. En konflikt uppstår med den skatterättsliga legalitetsprincipen som säger att ingen skatt får uttagas utan stöd i lag. Det uppstår en paradox där det i teorin förespråkas för rättsdemokrati och förutsebarhet men i praktiken är fullt möjligt att kringgå dessa grundläggande rättsprinciper med en generalklausul. Skatteflyktslagen är omdebatterad och har gett upphov till många åsikter i praxis och doktrin. Skatteflyktslagen har behövts eftersom skatteflykt bland fysiska och juridiska personer har ansetts vara ett problem. Sverige som är välkända för sin offentliga sektor är beroende av skatteintäkter för sin välfärd vilket är ett skäl till att skatteflyktslagen infördes år 1980 och har sedan dess modifierats flera gånger.

Den skatterättsliga legalitetsprincipen är en rättssäkerhet till skydd för medborgarna mot statligt maktmissbruk av uttagande av skatt. Principen uttrycker kravet på följsamhet till de föreskrifter som den lagstiftande makten instiftat.

Rättsväsendet är försiktiga med att tillämpa den skatterättsliga legalitetsprincipen, de hänvisar till generalklausulen i skatteflyktslagen som är tillämplig på många skatterättsliga områden utan att diskutera och motivera sitt beslut, vilket har visat sig i de flesta praxisfall i denna uppsats. Denna uppsats visar vidare på att rättsväsendet utgår från att de tre första rekvisiten i generalklausulen är tillämpliga utan vidare diskussion och lägger målets tyngdpunkt på syftesrekvisitet.

Mitt förslag till hur generalklausulen i skatteflyktslagen inte längre ska strida mot den skatterättsliga legalitetsprincipen och bör tillämpas är att i skattelagarna, t.ex. inkomstskattelagen eller mervärdesskattelagen införa en inledande paragraf som stadgar att om en handling från ett skattesubjekt skulle strida mot de fyra rekvisiten i generalklausulen så ska dess tillämpning ha företräde. Jag anser vidare att skatteförmånsrekvisitet bör omformuleras.

Abstract

The tax evasion law consists of the General Anti-Avoidance Rule with four criterias which are cumulative. When the four criterias of the General Anti-Avoidance Rule is fulfilled, it is possible for the courts to claim the taxes, although it is not governed by the current legislation. A conflict arises with the legal practice method, which says that no tax may be claimed without virtue of the law.

The tax evasion law is necessary measures because tax evasion in the society today is considered a major problem. Sweden is famous for its large public sector and for that reason have a dependence on tax revenues for its welfare. This is the reason for why the tax evasion law was introduced in the year 1980 and has since been revised several times.

The legal practice method is a legal security for the protection of state abuse of their power by the collection of taxes. The judicial system is bad at applying the legal practice method. They have a tendency to refer to the General Anti-Avoidance Rule in many tax cases, but don't discuss and justify for their decisions, as was evident in most practice case laws in this paper.

This paper also shows that the judicial system assumes that the three criterias of the General Anti-Avoidance Rule is applicable without further discussion and focuses on the fourth criteria.

My suggestion for the General Anti-Avoidance Rule to not have a breaching effect on the legal practice method is to have an introductory clause which provides that if a taxpayer acts against the four criterias of the General Anti-Avoidance Rule, it will be applicable to prior attending.

Innehåll

Abstract	ii
Förkortningar	v
1 Inledning	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Syfte	1
1.3 Avgränsning	2
1.4 Metod och material.....	2
2 Skatteflyktslagen	3
2.1 Inledning.....	3
2.2 Definition av skatteflykt.....	3
2.3 Syftet med skatteflyktslagen.....	4
2.4 Generalklausulen i skatteflyktslagen	5
2.5 Genomsyn.....	7
2.6 Tolkning av skattelag.....	7
2.6.1 Objektiv, subjektiv och teleologisk tolkning.....	8
2.6.2 Analogisk tolkningsförfarande.....	9
2.6.3 Rättshierarkiska ordningen	9
2.7 Sammanfattande kommentar	10
3 Legalitetsprincipen.....	12
3.1 Inledning.....	12
3.2 Skatterättsliga legalitetsprincipens lydelse i lagtext.....	12
3.2.1 Skatterättsliga legalitetsprincipen i 2 kap. 10 § 2 st. RF 13	
3.2.2 Skatterättsliga legalitetsprincipen i 8 kap. 3 § RF	14
3.3 Sammanfattande kommentar	14
4 Rättspraxis.....	16
4.1 Inledning.....	16
4.2 RÅ 1985 1:85	16
4.3 RÅ 1989 ref. 57	17
4.4 RÅ 1998 not. 195	19
4.5 RÅ 1999 not. 245	20
4.6 RÅ 2000 ref. 21 I	21
4.7 RÅ 2001 ref. 12	23
4.8 RÅ 2005 ref. 40	24
4.9 Målnr: 895-898-07	25
4.10 Sammanfattande kommentar	26
5 Analys – Den skatterättsliga legalitetsprincipen och skatteflyktslagen.....	29
5.1 Inledning.....	29
5.2 Generalklausulens relation till den skatterättsliga legalitetsprincipen	29
5.2.1 Skatteförmånsrekvisitet	29
5.2.2 Medverkanderekvisitet.....	30
5.2.3 Avsiktsrekvisitet	31
5.2.4 Syftesrekvisitet.....	32
5.3 Praxis och den skatterättsliga legalitetsprincipen	32

5.4	Skatteflyktslagens oförenlighet med regeringsformen.....	33
5.5	Lagtolkning och den skatterättsliga legalitetsprincipen.....	34
5.6	Övriga reflektioner kring problematiken.....	35
5.7	Den nya generalklausulen i skatteflyktslagen.....	36
6	Slutsats	38
6.1	Åtgärda generalklausulens oförenlighet med den skatterättsliga legalitetsprincipen	38
	Källförteckning.....	40

Förkortningar

AB	Aktiebolag
EG	Europeiska gemenskapen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
LAU	Lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet (1993:1539)
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
TL	Taxeringslag (1990:324)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Skatteflyktslagen (1995:575) är omdebatterad och har gett upphov till många åsikter i praxis och doktrin. Skatteflyktslagen har behövts eftersom skatteflykt bland fysiska och juridiska personer har ansetts vara ett problem.¹ Sverige är välkända för sin stora offentliga sektor och är beroende av skatteintäkter för sin välfärd, vilket är ett skäl till att skatteflyktslagen infördes år 1980 och har sedan dess modifierats flera gånger. Lagen var även upphävd mellan perioden 1990-1994 för att sedan återupptas år 1995. Detta visar på den svårighet som finns med att lagstifta om skatteflykt och har därför många gånger kritiserats. Kritiken har bland annat handlat om att skatteflyktslagen strider mot grundläggande rättsprinciper som t.ex. den skatterättsliga legalitetsprincipen som innebär att skatt endast får uttagas med stöd i lag (Nullum tributum sine lege). Problematiken är att enligt den skatterättsliga legalitetsprincipen får ingen skatt uttagas utan stöd i lag, men samtidigt kan skatteflyktslagen tillämpas om alla fyra rekvisit är uppfyllda i generalklausulen. Det ställs många krav på att skatteflyktslagen inte får strida emot rättssäkerheten och förutsebarheten vilket är fallet om skatteflyktslagen skulle strida mot den skatterättsliga legalitetsprincipen.²

Den skatterättsliga legalitetsprincipen härstammar från straffrätten som går tillbaka till upplysningstiden (1700-talet) och uttalades först av Ljungman år 1947.³ Legalitetsprincipen är en rättssäkerhet till skydd för medborgarna mot statligt missbruk av sin makt. Den straffrättsliga legalitetsprincipen innebär inget brott utan stöd i lag och inget straff utan stöd i lag.⁴ Den skatterättsliga legalitetsprincipen har lett till många diskussioner om alla förutsättningar för skatt ska framgå i lagstiftningen eller om det är tillåten med en analogisk tillämpning.⁵

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att undersöka om generalklausulen i skatteflyktslagen strider mot den skatterättsliga legalitetsprincipen och om så är fallet vad som kan göras för att åtgärda den för att i framtiden inte strida mot principen. Detta eftersom skatteflyktslagen har kritiserats för att strida mot den skatterättsliga legalitetsprincipen.

¹ SOU 1989:81, s.39.

² SOU 1996:44, s.10.

³ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.3.

⁴ Lehnberg Bert, Praktisk juridisk metod, 2006, Stockholm, s.80.

⁵ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.4.

1.3 Avgränsning

Denna uppsats är avgränsad till att inte ange de kryphål som finns i skatteflyktslagen. Ytterligare avgränsning har gjorts gällande EU-rätt då arbetets omfattning annars skulle bli för bred. Denna uppsats kommer inte att gå in djupt på begreppet genomsyn detta också på grund av uppsatsens omfattning och tidsbrist, men en kort beskrivning av dess innebörd kommer ges då läsaren bör förstå begreppet när Regeringsrätten ibland hänvisar till genomsynsprincipen. Det bör nämnas att skatterätten oftast har inslag av politiska åsikter. Denna uppsats kommer inte att förespråka för en viss politisk läggning, då det för rättssäkerheten krävs så lite inslag av politiska åsikter som möjligt.

1.4 Metod och material

I uppsatsens teori del används en deskriptiv metod för att redogöra för de olika begreppen som härrör till legalitetsprincipen och skatteflyktslagen. Definitioner och syftet med principer och lagstiftning kommer att utredas. Det kommer även göras en kort redogörelse för tolkning av rättskällorna inom skatterätten. Detta anser jag behöver göras för att ge läsaren en förståelse för hur rättskällorna ska tolkas, för att på så sätt avgöra om skatteflyktslagen strider mot den skatterättsliga legalitetsprincipen. Denna uppsats kommer analyseras och beskrivas med hjälp av en traditionell juridisk metod som innebär att lagtext, förarbeten, rättspraxis, doktrin samt relevanta artiklar på området studeras. Eftersom detta ämne karaktäriseras av att det inte klart och tydligt i rättskällorna ges en enhetlig förklaring eller ett svar på problematiken, så har mycket läsning av praxis på området gjorts. Praxis från Regeringsrätten kommer studeras för att på så sätt ta reda på om hänsyn tas till den skatterättsliga legalitetsprincipen eller om indragning av skatt har företräde. Detta på grund av att praxis efter lagtext och förarbeten bör undersökas då den kan ha påverkande inflytande i det rättsliga klimatet. Praxis har valts ut genom sökning på relevanta fall i juridiska databaser som Infotorg och Karnov, även den skattejuridiska doktrinen har inspirerat till val av praxis. Slutligen kommer en analys av problematiken att göras och förslag ges till hur detta rättsproblem kan förbättras.

2 Skatteflyktslagen

2.1 Inledning

Skatteflykt är ett omdebatterat ämne som antingen hyllats eller kritiserats i politiken, praxis och doktrin. Skatteflyktslagen (1995:575) introducerades år 1980 och har sedan dess modifierats flera gånger. Lagen var även upphävd mellan perioden 1990-1994 för att sedan återupptas år 1995. Utredarna till den första skatteflyktslagen var till en början emot en skatteflyktslag men i och med de osäkerheter och kringgående av skatt på den dåvarande lagstiftningen så behövde det ske en förändring för att underlätta tolkningen och indragningen av skatt.⁶ Tidigare användes stoppregler mot kringgående av skatt men de ansågs omfatta förfaranden som inte utgjorde skatteflykt.⁷ Samtidigt som skatteflyktslagen ska underlätta för tolkning och tillämpning så får den inte heller vara för precis då en för enkel lagutformning lättare kan öppna upp för kringgående av skatt.⁸ Det är denna gränsdragningsproblematik som lagstiftarna har fått ta hänsyn till vid utformning av skatteflyktslagen.⁹ I dagsläget består skatteflyktslagen av fyra paragrafer varav en generalklausul. Detta avsnitt syftar till att definiera begreppet skatteflykt och förklara kring generalklausulens betydelse. Avsnittet syftar vidare till att identifiera de olika tolkningsmetoderna som kan användas inom skatterätten.

2.2 Definition av skatteflykt

Som tidigare nämnts är skatteflykt ett omdebatterat ämne med många olika åsikter. Det är därför svårt att ge en enhetlig definition som allmänt gäller. Förarbetena till skatteflyktslagen ger ingen precis definition på skatteflykt men ger en beskrivning på vad det innebär. Förarbetena har under årens gång modifierat definitionen av skatteflykt. I en proposition från år 1980 definierades skatteflykt som ett *”kringgående av skatteregler med hjälp av mer eller mindre invecklade konstruktioner.”*¹⁰ I en annan proposition från senare tid definieras begreppet skatteflykt som en handling där den *”skattskyldig[e] med hjälp av civilrättsligt giltiga transaktioner utnyttjar skattereglerna för att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteförmåner.”*¹¹ Samma förarbete delar även in begreppet skatteflykt i två delar.¹² Det ena handlar om att skattesubjektet använder de avdragsrät-

⁶ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt- en läro och handbok i skatterätt, Lund, 2009, s.696.

⁷ Prop. 1996/97:170, s.8.

⁸ Prop. 1980/81:17, s.13.

⁹ Prop. 1980/81:17, s.13.

¹⁰ Prop. 1980/81:17, s.12.

¹¹ Prop. 1982/83:84, s.8.

¹² Prop. 1982/83:84, s.10.

ter, skattestimulanser mm. för att ge gynnsammare taxering. Skattesubjektet strider på så sätt inte mot någon lag utan utnyttjar lagstiftarens svagheter. Den andra typen av skatteflykt handlar om skattesubjektets kringgående, nämligen att *”uppnå ett visst ekonomiskt resultat som i och för sig inte har med beskattningen att göra.”*¹³ Om man ska jämföra dessa definitioner kan man säga att det de har gemensamt är att det handlar om en icke lagstridande handling som ger en fördelaktig effekt genom gynnsammare taxering som inte var förutsedd av lagstiftaren.

Den juridiska doktrinen har inte heller en enhetlig och precis definition på begreppet skatteflykt. Även i doktrinen har begreppet skatteflykt modifierats under årens gång. Enligt Rabe finns det ingen entydig definition på begreppet skatteflykt. Men han menar att begreppet används *”oftast för att karaktärisera transaktioner, som väl står i överensstämmelse med lagstiftningens formella lydelse, men ändå står i strid mot lagstiftningens syfte.”*¹⁴ Rosander har sammanställt en beskrivning av skatteflyktstransaktioner enligt förarbeten och doktrin som lyder:

- *”Civilrättsligt fullt giltig.*
- *Ger upphov till en av lagstiftaren ej förutsedd eller avsedd skattelindring eller skatteförmån.*
- *Strider mot lagstiftningens anda och mening.*
- *Innebär ett utnyttjande av en ojämnhet eller ofullständighet i lagstiftningen.*
- *Är inte en skenrätthandling eller transaktion med oriktig beteckning.*
- *Är inte ett skattebrott.”*¹⁵

Det bör observeras att Rosander uttryckt att denna lista inte är uttömmande, men har inslag av de viktigaste egenskaperna för en definition av skatteflyktshandling.¹⁶

2.3 Syftet med skatteflyktslagen

Historiskt sett har Sverige gått mot en utveckling med ökade skatter.¹⁷ Detta på grund av statens och kommunernas ökade behov av skatter för att finansiera välfärden. Sverige har en av världens högsta skattetryck. Det höga skattetrycket har lett till ett incitament av kringgående av skatter.¹⁸ Mycket har gjorts för att lösa problemet med skatteflykt. År 1990 skedde t.ex. en omfattande skattereform med lägre inkomstbeskattning som ett led

¹³ Prop. 1982/83:84, s.10.

¹⁴ Rabe Gunnar & Bojs Johan, Det svenska skattesystemet, Stockholm, 2005, s.549.

¹⁵ Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, Jönköping ,2007, s.15.

¹⁶ Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, Jönköping ,2007, s.15.

¹⁷ Rabe Gunnar & Bojs Johan, Det svenska skattesystemet, Stockholm, 2005, s.29.

¹⁸ Rabe Gunnar & Bojs Johan, Det svenska skattesystemet, Stockholm, 2005, s.549.

i att få en minskning av skatteflykt.¹⁹ Samtidigt som åtgärder görs för att minska kringgående av skatt så har det ansetts behövas en lag mot skatteflykt. Skatteflyktslagen gäller taxering till kommunal och statlig inkomstskatt.²⁰ Syftet med skatteflyktslagen är att den ska tillämpas på förfaranden där ett skattesubjekt utför transaktioner i syfte att uppnå eller undvika en beskattningseffekt.²¹ Om generalklauslen i skatteflyktslagen tillämpas så anger lagens tredje paragraf tre metoder för hur beskattningen ska gå till.²² Beroende på transaktionens natur innebär det första alternativet att transaktionen ska anses som inte företagen.²³ Det andra alternativet innebär att taxeringen ska ske som om den avsiktliga handlingen inte skett.²⁴ Slutligen innebär det tredje alternativet att taxeringen ska bestämmas till ett skäligt belopp.²⁵

2.4 Generalklausulen i skatteflyktslagen

Generalklausulen i skatteflyktslagen är utformad för att kunna tillämpas i de flesta situationer och på så sätt ge rättsväsendet möjlighet att uttaga skatt från ett skattesubjekt.²⁶ Generalklausulen i skatteflyktslagens andra paragraf består av fyra rekvisit som alla måste vara uppfyllda för att skatteflyktslagen ska bli tillämpligt. Enligt paragrafen ska vid taxering 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,”

Enligt förarbetena avses med skatteförmån den skatt som skulle påförts om inte den skattskyldige undvikit den ytterligare skatten.²⁷ Det ska vara en handling som är förmånligare än om den normalt skulle beskattas.²⁸ Enligt proposition från tidigare år definieras skatteförmån som en lättnad eller fördel vid beskattning.²⁹ Det bör även fastslås att den skattskyldige ska ha varit aktiv för att uppnå denna skatteförmån.³⁰ Det handlar om att den skattskyldige ska ha ingått avtal eller andra rättshandlingar. Detta har kritise-

¹⁹ Rabe Gunnar & Bojs Johan, Det svenska skattesystemet, Stockholm, 2005, s.549.

²⁰ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt- en läro och handbok i skatterätt, Lund, 2009, s.697.

²¹ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2010 års taxerings, del 1, s.176.

²² Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt- en läro och handbok i skatterätt, Lund, 2009, s.700.

²³ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt- en läro och handbok i skatterätt, Lund, 2009, s.701.

²⁴ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt- en läro och handbok i skatterätt, Lund, 2009, s.701.

²⁵ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt- en läro och handbok i skatterätt, Lund, 2009, s.701.

²⁶ Strömholm Stig, Rätt, Rättskällor och Rättstillämpning - En bok i allmän rättslära, Stockholm, 1996, s. 245-246.

²⁷ Prop. 1996/97:170, s.45.

²⁸ SOU 1975:77, s.63.

²⁹ Prop. 1982/83:84, s.17.

³⁰ Prop. 1982/83:84, s.17.

rats av Hultqvist som anser att utgångspunkten i vår grundlag är att uttagande av skatt inte behöver ske utöver det som är stadgat i lagstiftningen.³¹ Han menar att det inte finns någon skattskyldighet utanför skattelagstiftningen.³² Det finns ingen exakt definition på hur mycket ett betydande belopp på en skatteförmån ska vara. Men en genomgång av praxis gjord av skatteflyktskommittén visar att ett betydande belopp kan uppgå till lägre belopp än 5000 kronor.³³ Men samtidigt anser regeringen i samma proposition att ur processekonomiska skäl bör summor som är större skatteförmån än några tusental kronor räcka för att rekvisitet ska vara tillämpligt.³⁴ Enligt Hultqvist är begreppet skatteförmån lika svårt att definiera som begreppet skatteflykt.³⁵ Enligt Lindencrona, Lodin och Silfverbeg har ett betydande belopp överlåtits åt praxis att precisera beloppet.³⁶

”2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,”

Indirekt medverkan har i propositionen definierats som när den *”skattskyldige erhållit förmånen genom en ställföreträdares medverkan eller att den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande på den person som medverkat i rättshandlingen.”*³⁷ Det anges vidare att indirekt medverkan kan vara transaktioner via familjemedlemmar eller handelsbolag eller liknande subjekt vars inkomst beskattas hos den skattskyldige.³⁸ Det är den skattskyldige som ska ta del av skatteförmånen för att den ska vara tillämplig. Att någon i den skattskyldiges familj får lägre beskattning är inte ett tillräckligt rekvisit.³⁹

”3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och”

Enligt propositionen bör för att avsiktsrekvisitet ska kunna tillämpas skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väga tyngre än alla andra skäl tillsammans för den skattskyldiges handlande.⁴⁰ Detta innebär att om den skattskyldige har affärsmässiga, organisatoriska

³¹ Hultqvist Anders, Ny skatteflyktslag en metodfråga för skatterätten, skattenytt, 1996, s.672.

³² Hultqvist Anders, Ny skatteflyktslag en metodfråga för skatterätten, skattenytt. 1996, s.672.

³³ Prop. 1996/97:170, s.45.

³⁴ Prop. 1996/97:170, s.45.

³⁵ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.423.

³⁶ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt- en läro och handbok i skatterätt, Lund, 2009, s. 698.

³⁷ Prop. 1996/97:170, s.41.

³⁸ Prop. 1996/97:170, s.41.

³⁹ Prop. 1996/97:170, s.42.

⁴⁰ Prop. 1996/97:170, s.44.

eller andra avsikter för sitt agerande som ensamt eller tillsammans väger tyngre än avsikten att erhålla skatteförmån ska inte avsiktsexrekvisitet vara tillämpligt.⁴¹

”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.”

Enligt Skatteverkets handledning innebär lagstiftarens syfte att rättstillämpningen av sammanvägning ska avgöra om taxeringen enligt de regler som formellt sett är tillämpliga skulle strida mot lagstiftarens syfte.⁴² Vidare anges att om så är fallet ska materiellt sett de riktiga reglerna tillämpas analogt. Enligt propositionen ska i första hand lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven vara underlag vid prövning om förfarandet är oförenligt med lagstiftarens syfte.⁴³

2.5 Genomsyn

I en uppsats som nämnder skatteflyktslagen och den skatterättsliga legalitetsprincipen är det nödvändigt att även ge en kort beskrivning av begreppet genomsyn. Genomsyn innebär att Skatteverket och skattedomstolar vid en skatterättslig prövning av en transaktion frånsäger lagligt giltiga avtal enligt lagstiftningen för att istället lägga rättshandlingarnas reella innebörd av transaktionen.⁴⁴ Detta innebär att trots att den skattskyldige följt den skatterättsliga lagstiftningen kan han bli beskattningsskyldig för sin transaktion. Det är den verkliga innebörden av transaktionen som avgör beskattningen.⁴⁵ Även här kan en diskussion om dess stridande mot den skatterättsliga legalitetsprincipen göras på grund av att uttag av skatt kan göras utan stöd i lag, men det ligger utanför uppsatsens syfte. Genomsynsprincipen är inte stadgad i lagtext men används av Skatteverket och domstolarna (se praxis avsnitt 4.2 RÅ 1985 1:85).⁴⁶

2.6 Tolkning av skattelag

Eftersom detta arbete behandlar skatteflyktslagens stridande mot den skatterättsliga legalitetsprincipen är det viktigt att även undersöka hur skattelagarna ska tolkas. Tolk-

⁴¹ Prop. 1996/97:170, s.44.

⁴² Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2010 års taxerings, del 1, s.189.

⁴³ Prop. 1996/97:170, s.39.

⁴⁴ Dahlqvist Anna-Lena, skattebrott och skattelagarna, Stockholm, 2003, s.53.

⁴⁵ Dahlqvist Anna-Lena, skattebrott och skattelagarna, Stockholm, 2003, s.53.

⁴⁶ 1996/97:170 s.32.

ning av skattelag är en problematik som ofta dyker upp i praxis. Läsaren bör vara insatt i de olika tolkningsmetoderna för att underlätta praxis läsningen i avsnitt 4.

2.6.1 Objektiv, subjektiv och teleologisk tolkning

Enligt regeringsformen (1974:152) RF ska all offentlig makt utövas under lagarna.⁴⁷ Lagtexten är en primärkälla men ibland händer det att vissa lagar inte har förutsebarhet och är otydliga i sin formulering som kan skapa en rättsosäkerhet. Då måste domstolarna använda de olika lagtolkningsmetoder som finns. Den objektiva, subjektiva och teleologiska tolkningsmetoden är de tre vanligaste tolkningsmetoderna.

En objektiv tolkningsmetod innebär en bokstavstolkning det vill säga att tyngdpunkten läggs på ordalydelsen i den specifika lagstiftningen.⁴⁸ Man försöker fastställa ordalydelsen genom att analysera lagtexten oberoende av lagstiftarnas syfte med lagstiftningen.⁴⁹ En subjektiv tolkningsmetod innebär att man studerar lagstiftningens syfte.⁵⁰ Detta görs genom att undersöka förarbetena till lagstiftningen. En teleologisk tolkningsmetod innebär att man tolkar lagstiftningens ändamål.⁵¹ Vid en teleologisk tolkning utgår man från förarbetena men även de rättspolitiska värderingarna av ändamålet med lagstiftningen.

Nedan visas en schematisk figur av hur lagtolkningsmetoden går till enligt skatteverkets handledning.⁵²



1. Först görs en analys av betydelsen av det oklara uttrycket eller stadgandet. Det kan handla om ett uttrycks allmänspråkliga betydelse eller juridiska fackterm.
2. Råder det fortfarande osäkerhet efter första punkten får domstolarna gå vidare till att analysera tidigare prejudikat eller stadgad praxis på det området.
3. Råder det fortfarande osäkerhet så får man söka vägledning i förarbetena.

⁴⁷ 1 kap. 1 § 2 st. regeringsformen (1974:152).

⁴⁸ Rabe Gunnar & Bojs Johan, Det svenska skattesystemet, Stockholm, 2005, s.541.

⁴⁹ Rabe Gunnar & Bojs Johan, Det svenska skattesystemet, Stockholm, 2005, s.541.

⁵⁰ Rabe Gunnar & Bojs Johan, Det svenska skattesystemet, Stockholm, 2005, s.541.

⁵¹ Rabe Gunnar & Bojs Johan, Det svenska skattesystemet, Stockholm, 2005, s.541.

⁵² Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2010 års taxerings, del 1, s.59.

2.6.2 Analogisk tolkningsförfarande

En analogisk lagtolkning innebär att en lagregel som påminner om det aktuella fallet används som stöd i ett motsvarande oreglerat fall.⁵³ I brottsbalkens (1962:700) straffrätt råder ett analogiförbud.⁵⁴ Men inom skatterätten finns ingen lagstadgat förbud mot ett analogiskt tolkningsförfarande. Enligt Hultqvist råder ett analogiförbud inom skatterätten som han kallar för föreskriftskravet.⁵⁵ Enligt Peczenik så (se avsnitt 3.2) talar den skatterättsliga legalitetsprincipen emot en analogisk tolkning, men något kategorisk analogiförbud finns enligt honom inte i svensk skatterätt.⁵⁶ Enligt Lindencrona, Lodin och Silfverbeg innebär den skatterättsliga legalitetsprincipen att det inte får ske en analogi av en lagtext när den är tänkt att ålägga ökade förpliktelser för ett skattesubjekt.⁵⁷ Väljer domstolarna att tillämpa ett analogiskt tolkningsförfarande bör det ske till skattsubjektets fördel.

2.6.3 Rättshierarkiska ordningen

Lagtext har en särställning gentemot andra rättskällor. Den utgör en primärkälla med företräde framför andra rättskällor.⁵⁸ Enligt 1 kap. 1 § 3 st. RF ska den offentliga makten utövas under lagarna. Vid en regelkonkurrens när flera lagar kan vara tillämpliga samtidigt kan det bli aktuellt med grundläggande rättsprinciper som lex posterior-lex specialis och lex superior. Lex posterior principen innebär att den nyare lagen går före den äldre, Lex specialis innebär att en special lag går före en allmän lag och Lex superior innebär att en lag med högre värde går före en med lägre värde.⁵⁹

Lagstiftarens syfte med en lagstiftning kan man läsa i förarbetena.⁶⁰ Ibland när en lag är otydlig kan det förekomma regelkonkurrens mellan förarbetet till lagen och självaste lagen. Det råder delade meningar om vilken som då ska tillämpas. Enligt Tjernberg ska vid en sådan situation Regeringsrätten tillämpa en objektiv tolkning av lagen, detta trots att ordalydelsen skulle strida mot syftet i förarbetena.⁶¹ Enligt Bergström bör lagstiftningens allmänna syfte få ett högre rättsvärde än förarbetena.⁶² Enligt Mattson bör i en

⁵³ Lehrberg Bert, Praktisk juridisk metod, 2006, Stockholm, s.118.

⁵⁴ 1 kap. 1 § brottsbalken (1962:700).

⁵⁵ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.8.

⁵⁶ Peczenik Aleksander, Juridikens teori och metod, Göteborg, 1995, s.56.

⁵⁷ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt- en läro och handbok i skatterätt, Lund, 2009, s. 682.

⁵⁸ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt- en läro och handbok i skatterätt, Lund, 2009, s.668.

⁵⁹ Strömholm Stig, Rätt, Rättskällor och Rättstillämpning - En bok i allmän rättslära, Stockholm, 1996, s. 506 och 464.

⁶⁰ Peczenik Aleksander, Juridikens teori och metod, Göteborg, 1995, s.41.

⁶¹ Tjernberg, Mats, Regeringsrättens strikta lagtolkning, skattenytt, 2003, s.22.

⁶² Bergström Sture, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, skattenytt, 2003, s.3.

sådan situation Regeringsrätten inte vara bunden av förarbetena, utan de bör istället utveckla rätten med utgångspunkt från lagtexten.⁶³

Ibland föreligger det fall när varken lagtext eller förarbeten ger en klar förklaring, då får man vända sig till övriga rättskällor som praxis, doktrin och Skatteverkets handledningar. I regeringsformen stadgas att Regeringsrätten är rikets högsta förvaltningsdomstol.⁶⁴ Ibland får domar från Regeringsrätten ett vidare tillämpningsområde som kan användas som vägledning för framtida avgöranden (prejudikat).⁶⁵ När praxis tolkas från Regeringsrätten så försöker man se om det går att utläsa någon generell norm som går att applicera på liknande fall.⁶⁶ Enligt Lindencrona, Lodin och Silfverbeg bör de tolkningsmetoder som domstolarna använder i största möjliga mån möjliggöra för ett skattesubjekt att kunna förutse de skatterättsliga konsekvenserna av sitt handlande.⁶⁷ Ju mer domstolarna är bundna av lagstiftning och förarbeten desto klarare blir det för ett skattesubjekt och förutsebarheten stärks för den enskilde. En för fri tolkningsförfarande i en domstol kan ge oväntade skattekonsekvenser för ett skattesubjekt.⁶⁸

När det gäller övriga rättskällor som skatterättslig doktrin och handledningar från Skatteverket finns det ett stort utbud som avspeglar olika författares åsikter. Dessa har ingen rättsbindande verkan. Detta även om varken lagtext, förarbeten eller praxis kan ge en klar förklaring. Men ibland förekommer det i praxis olika expertutlåtanden för att förklara beskrivningen av ett visst förfarande.

I avsnitt 4 gällande praxis kan man läsa om hur Regeringsrätten och skatterättsnämnden tolkar lagstiftningen och förarbeten vid olika typer av regelkonkurrens.

2.7 Sammanfattande kommentar

Som tidigare nämnts är skatteflykt ett omdebatterat ämne med många olika åsikter. Det är därför svårt att ge en enhetlig definition på begreppet skatteflykt som har ett allmänt stöd. Förarbetena till skatteflyktslagen ger ingen precis definition på skatteflykt men ger en beskrivning på vad det innebär. Förarbetena har under årens gång modifierat definitionen av skatteflykt. Om man ska jämföra dessa definitioner kan man säga att det de

⁶³ Bergström Sture, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, skattenytt, 2003, s.3.

⁶⁴ 11 kap. 1 § 1 st. regeringsformen (1974:152).

⁶⁵ Peczenik Aleksander, Juridikens teori och metod, Göteborg, 1995, s.37.

⁶⁶ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2010 års taxerings, del 1, s.89.

⁶⁷ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt- en läro och handbok i skatterätt, Lund, 2009,s.681.

⁶⁸ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt- en läro och handbok i skatterätt, Lund, 2009,s.681.

har gemensamt är att det handlar om en icke lagstridande handling som ger en fördelaktig effekt genom gynnsammare taxering som inte var förutsedd av lagstiftaren.

Syftet med skatteflyktslagen är att den ska tillämpas på förfaranden där ett skattesubjekt utför transaktioner i syfte att uppnå eller undvika en beskattningseffekt.⁶⁹ Generalklausulen i skatteflyktslagens andra paragraf består av fyra rekvisit som alla måste vara uppfyllda för att skatteflyktslagen ska bli tillämplig. De fyra rekvisiten består av skatteförmånrekvisitet, medverkanderekvisitet, avsiktsrekvisitet och syftesrekvisitet.

Tolkning av skattelag är en problematik som ofta dyker upp i praxis. Den objektiva, subjektiva och teleologiska tolkningsmetoden är de tre vanligaste tolkningsmetoderna. Enligt Hultqvist råder ett analogiförbud inom skatterätten som han kallar för föreskriftskravet.⁷⁰ Enligt Peczenik så (se avsnitt 3.2) finns inget analogiförbud inom skatterätten och därför är en analogisk och extensiv lagtolkning av de bestämmelser som påför skattskyldighet tillåtet.⁷¹ I vissa fall när en lag är otydlig kan det förekomma regelkonkurrens mellan förarbetet till lagen och själva lagen. Det råder delade meningar om vilken som då ska tillämpas. Enligt Tjernberg ska vid en sådan situation Regeringsrätten tillämpa en objektiv tolkning av lagen, detta trots att ordalydelsen skulle strida mot syftet i förarbetena.⁷² Enligt Bergström bör lagstiftningens syfte få ett högre rättsvärde än förarbetena.⁷³ Medan Mattson anser att Regeringsrätten i en sådan situation inte bör vara bunden av förarbetena, utan de bör istället utveckla rätten med utgångspunkt från lagtexten.⁷⁴ Enligt Lindencrona, Lodin och Silfverbeg bör de tolkningsmetoder som domstolarna använder i största möjliga mån möjliggöra för ett skattesubjekt att kunna förutse de skatterättsliga konsekvenserna av sitt handlande.⁷⁵

⁶⁹ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2010 års taxerings, del 1, s.176.

⁷⁰ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s.8.

⁷¹ Peczenik Aleksander, Juridikens teori och metod, Göteborg, 1995, s.56.

⁷² Tjernberg, Mats, Regeringsrättens strikta lagtolkning, skattenytt, 2003, s.22.

⁷³ Bergström Sture, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, skattenytt, 2003, s.3.

⁷⁴ Bergström Sture, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, skattenytt, 2003, s.3.

⁷⁵ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt- en läro och handbok i skatterätt, Lund, 2009,s.681.

3 Legalitetsprincipen

3.1 Inledning

Den skatterättsliga legalitetsprincipen härstammar från straffrätten som går tillbaka till upplysningstiden (1700-talet).⁷⁶ Skatterättsliga legalitetsprincipen uttalades först av Ljungman år 1947.⁷⁷ Han formulerade den första skatterättsliga legalitetsprincipen:

*”Den ofta omdebatterade, men i vår rätt aldrig övergivna satsen nulla poena sine lege lär åtminstone tillsvidare kunna kompletteras med satsen nullum tributum sine lege.”*⁷⁸

Den skatterättsliga legalitetsprincipen är en rättssäkerhet till skydd för medborgarna mot statligt maktmissbruk av uttagande av skatt. Principen uttrycker kravet på följsamhet till de föreskrifter som den lagstiftande makten instiftat.⁷⁹ Den straffrättsliga legalitetsprincipen innebär inget brott utan stöd i lag och inget straff utan stöd i lag.⁸⁰ Det handlar om ett retroaktivförbud och analogi förbud.⁸¹ Enligt Hultqvist har den straffrättsliga legalitetsprincipen sin grund i förutsebarhet och förhindrande av godtycke medan den skatterättsliga legalitetsprincipen härrör ur kompetensfördelningen (beskattning utövas av riksdagen).⁸² Den skatterättsliga legalitetsprincipen har lett till många diskussioner om alla förutsättningar för uttagande av skatt ska framgå i lagstiftningen eller om det är tillåtet med en analogisk tillämpning.⁸³ Detta avsnitt syftar till att definiera den skatterättsliga legalitetsprincipen och undersöka om legalitetsprincipens lydelse finns stadgad i lagtext. Den skatterättsliga legalitetsprincipen kan definieras som *nullum tributum sine lege* som innebär ingen skatt utan lag.⁸⁴

3.2 Skatterättsliga legalitetsprincipens lydelse i lagtext

I grundlagen uttrycks det att den offentliga makten ska utövas under lagarna.⁸⁵ Den skatterättsliga legalitetsprincipen är inte självklar och är inte entydigt.⁸⁶ Var gränsen för den skatterättsliga principen går och vilken direkt påverkan den har på rättsklimatet

⁷⁶ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.3.

⁷⁷ Ljungman, Seve. Om skattefordran och skatterestitution, Uppsala, 1947, s.22.

⁷⁸ Ljungman, Seve. Om skattefordran och skatterestitution, Uppsala, 1947, s.22.

⁷⁹ Alhager Magnus, Dispens från inkomstskatt, Göteborg, 1999, s.77.

⁸⁰ Ljungman, Seve. Om skattefordran och skatterestitution, Uppsala, 1947, s.22.

⁸¹ Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, Jönköping, 2007, s.78.

⁸² Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.6.

⁸³ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.4.

⁸⁴ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.5.

⁸⁵ 1 kap. 1 § 3 st. regeringsformen (1974:152).

⁸⁶ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.73.

är inte lätt att konstatera.⁸⁷ Det som skapar diskussion inom den skatterättsliga legalitetsprincipen är om förutsättningarna för uttagande av skatt måste framgå av lagstiftningen eller om det är tillräckligt med en analogisk lagtolkning av skattelagarna.⁸⁸ Enligt Peczenik finns inget analogiförbud inom skatterätten och därför är en analogisk och extensiv lagtolkning av de bestämmelser som påför skattskyldighet tillåtet.⁸⁹ Det finns andra författare som t.ex. Hultqvist som anser att legalitetsprincipen är grundlagfäst med sin lydelse i 2 kap. 10 § 2 st. RF och 8 kap. 3 § RF och utgör ett analogiförbud.⁹⁰ Enligt Lindencrona, Lodin och Silfverbeg ger den skatterättsliga legalitetsprincipen en möjlighet för ett skattesubjekt att bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande.⁹¹ Enligt Alhager innehåller inte regeringsformen någon uttrycklig regel som klart anger att uttagande av skatt måste följa legalitetsprincipen.⁹² Men samtidigt anför han att det finns en mängd stadganden som implicerar för tillämpning av föreskrifter.⁹³

3.2.1 Skatterättsliga legalitetsprincipen i 2 kap. 10 § 2 st. RF

”Skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Finner riksdagen särskilda skäl påkalla det, får dock lag innebära att skatt eller statlig avgift uttages trots att lagen inte hade trätt i kraft när nyssnämnda omständighet inträffade, om regeringen eller riksdagsutskott då hade lämnat förslag härom till riksdagen. Med förslag jämställes ett meddelande i skrivelse från regeringen till riksdagen om att sådant förslag är att vänta. Vidare får riksdagen föreskriva undantag från första meningen, om riksdagen finner att det är påkallat av särskilda skäl i samband med krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris.”

Detta är ett retroaktivsförbud mot beskattning som hänger ihop med föreskriftskravet.⁹⁴ Enligt Hultqvist var den primära avsikten att lagstifta om ett retroaktivtförbud men att lagstiftaren kan ha haft en sekundär innebörd, som han anser har tagits som självklart för föreskriftsstöd för beskattning.⁹⁵ Han anser vidare att om man läser 2 kap. 10 § 2 st.

⁸⁷ Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, Jönköping, 2007, s.82.

⁸⁸ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.4.

⁸⁹ Peczenik Aleksander, Juridikens teori och metod, Göteborg, 1995, s.56.

⁹⁰ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.93 & 416.

⁹¹ Lodin Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt- en läro och handbok i skatterätt, Lund, 2009, s.681.

⁹² Alhager Magnus, Dispens från inkomstskatt, Göteborg, 1999,s.93.

⁹³ Alhager Magnus, Dispens från inkomstskatt, Göteborg, 1999,s.93.

⁹⁴ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.100.

⁹⁵ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.103.

RF tillsammans med 8 kap. 3, 7 §§ RF samt förarbetena till RF så framgår det att skatteanspråk ska följa av lag dvs. ett stöd för den skatterättsliga legalitetsprincipen.⁹⁶

3.2.2 Skatterättsliga legalitetsprincipen i 8 kap. 3 § RF

”Föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna, som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden, meddelas genom lag. Sådana föreskrifter är bland andra föreskrifter om brott och rättsverkan av brott, om skatt till staten samt om rekvisition och annat sådant förfogande.”

Detta innebär att föreskrifter som innebär förpliktelse för den enskilde gentemot staten, eller ingripande i den personliga och enskilda ekonomiska förhållanden ska meddelas genom lag. 8 kap. 3 § RF är även den omdiskuterad med många åsikter. Även denna föreskrift anser Hultqvist måste läsas tillsammans med 2 kap. 10 § 2 st. RF, 7 §§ RF samt förarbetena till RF för att det ska framgå att skatteanspråk ska följa av lag dvs. ett stöd för den skatterättsliga legalitetsprincipen.⁹⁷

3.3 Sammanfattande kommentar

Den skatterättsliga legalitetsprincipen uttalades först år 1947 av Ljungman.⁹⁸ Den skatterättsliga legalitetsprincipen har lett till många diskussioner om alla förutsättningar för uttagande av skatt ska framgå i lagstiftningen eller om det är tillåtet med en analogisk tillämpning.⁹⁹ Den skatterättsliga legalitetsprincipen kan definieras som *nullum tributum sine lege* som innebär ingen skatt utan lag.¹⁰⁰ Det råder delade meningar om den skatterättsliga legalitetsprincipens stadgande i regeringsformen. Enligt Hultqvist så framgår det att skatteanspråk ska följa av lag dvs. ett stöd för den skatterättsliga legalitetsprincipen om man läser 2 kap. 10 § 2 st. RF tillsammans med 8 kap. 3, 7 §§ RF samt förarbetena till RF.¹⁰¹ Enligt Alhager innehåller inte regeringsformen någon uttrycklig regel som klart anger att uttagande av skatt måste följa den skatterättsliga legalitetsprincipen.¹⁰² Men samtidigt anför han att det finns en mängd stadganden som implicerar föreskriftsföljsamhet.¹⁰³ Lindencrona, Lodin och Silfverbeg menar att den skatterättsliga le-

⁹⁶ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.93.

⁹⁷ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.93.

⁹⁸ Ljungman, Seve. Om skattefordran och skatterestitution, Uppsala, 1947, s.22.

⁹⁹ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.4.

¹⁰⁰ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.5.

¹⁰¹ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.93.

¹⁰² Alhager Magnus, Dispens från inkomstskatt, Göteborg, 1999, s.93.

¹⁰³ Alhager Magnus, Dispens från inkomstskatt, Göteborg, 1999, s.93.

galitetsprincipen ger en möjlighet för ett skattesubjekt att bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande, det vill säga den stärker förutsebarhetsprincipen.

4 Rättspraxis

4.1 Inledning

Den skatterättsliga legalitetsprincipen har gett upphov till många olika åsikter. Att skatteflyktslagen skulle strida mot den skatterättsliga legalitetsprincipen ger ännu mer skilda åsikter. För att ta reda på om skatteflyktslagen strider mot den skatterättsliga legalitetsprincipen ska praxis studeras. Läsaren ska på detta sätt kunna se domstolens syn på området. Det är viktigt att studera praxis för att då ges en möjlighet för oss att se om domstolarna är enhetliga i sitt beslutfattande eller om varje situation kräver sitt eget avgörande. Det är ytterst viktigt för rättssäkerheten och förutsebarheten om domstolarna följer grundläggande rättsprinciper som den skatterättsliga legalitetsprincipen. Detta avsnitt syftar till att ta reda på om hänsyn tas till den skatterättsliga legalitetsprincipen i relation till skatteflyktslagen. Rättsfallen består av urvalen där Regeringsrätten valt att tillämpa, inte tillämpa skatteflyktslagen samt lagstiftningens relation till förarbetena. Alla rättsfall avslutas med en kommentar.

4.2 RÅ 1985 1:85

Detta förhandsbesked handlar om Kerstin H som i ett tidigare besked från Riksskatteverket erhållit besked om att hennes fastighet var byggmästarsmittad som innebär att den räknas som en omsättningstillgång. Eftersom nya regler kom att börja gälla som gjorde det möjligt för en innehavare av fastighet att avskaffa fastigheten så att den inte längre ansågs som en omsättningstillgång undrade Kerstin H om fastigheten som inte var nedskriven fortfarande i och med den nya regleringen kan anses utgöra omsättningstillgång i rörelsen för Kerstin H. Kerstin H och hennes make hade under januari 1975 inregistrerat ett handelsbolag (Silansdalens Bygg) som sedan upphörde med verksamheten under våren 1979 för att sedan avregistreras i april 1980. Kerstin H hade mellan perioden augusti 1980 till och med augusti 1981 flyttat från sin fastighet på grund av makens nya jobb i en annan stad för att sedan flytta tillbaka till samma fastighet igen. Det bör nämnas att paret under flytten fortfarande ägde fastigheten. September 1982 valde hon att permanent flytta från sin fastighet och det blev aktuellt med en försäljning av fastigheten.

Riksskatteverket förklarade fastigheten även efter utgången av den nya regleringen vara omsättningstillgång i rörelse för Kerstin H. Riksskatteverket motiverade med att ordalydelsen i lagen inte var entydig gällande bestämmelsens tillämplighet på om innehavaren

ska ha varit bosatt på fastigheten. I lagstiftningens förarbetekrävdes bosättning i fastigheten varaktigt oavbrutet.¹⁰⁴

Regeringsrätten fastslog även de kravet på bosättningens varaktighet oavbrutet med samma bedömning som Riksskatteverket gjort gällande förarbetena. Det bör nämnas att minoriteten av Regeringsrätten var av skiljaktig mening. De uttalade sig om att om lagrummet inte tillämpades efter sin ordalydelse, skulle det få lida en förlust. De menade att "*[i] princip synes samstämmighet råda om att en entydig lagtext skall tillämpas efter ordalydelsen, även om denna strider mot uttalanden i motiven. Lämnar ordalydelsen rum för tvekan om innebörden, skulle däremot motiven följas även om dessa är dåligt förankrade i lagtexten*".¹⁰⁵

Det intressanta med detta fall är att minoriteten av Regeringsrätten ansåg att när en lagtext är oklar så ska motiven följas trots att de är dåligt förankrade i lagtexten. De var för en objektiv tolkning av lagtext. Men majoriteten ansåg att om en lagtext är oklar ska den tolkas enligt den lösning som förarbetena anser är tillämpligt dvs. de var för en subjektiv tolkning. Denna dom visar på att förarbetena till en lagtext har högre värde än lagtexten när den är oklar. Enligt Bergström förelåg ett redaktionsfel i lagtexten och därför borde lagstiftaren stå sitt kast för felet.¹⁰⁶ Detta öppnar upp för undantag att när en lagtext är oklar väljer man att följa propositionen, vilket i sin tur kan leda till rättsosäkerhet och begränsning av förutsebarheten. En av minoriteten uttryckte att ur en konstitutionell synpunkt och med hänsyn till den skattskyldiges rättssäkerhet är det ofrånkomligt att målet tillämpas efter sin ordalydelse.

4.3 RÅ 1989 ref. 57

En arbetsgivare har till sin anställd Sven-Erik G:s hustru Birgit G sålt en begagnad traktor under marknadsvärdet. Birgit G köpte traktorn för att använda den vid driften av henne tillhörig jordbruksfastighet. Det totala priset exklusive moms och transport blev 7000 kronor för Birgit G.

Den dåvarande Taxeringsnämnden påförde ytterligare 35 000 kronor på Sven-Erik G:s deklARATION vid beräkning av inkomst av tjänst som lön från arbetsgivaren. Taxeringsnämnden motiverade beslutet med att Sven-Erik G åtnjutit en förmån av osedvanlig ra-

¹⁰⁴ Prop. 1980/81:68 s. 193.

¹⁰⁵ RÅ 1985 1:85, s.5.

¹⁰⁶ Bergström Sture, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid? skattenytt, 2003, s.4.

batt genom hustruns förvärvande av traktorn för ett pris som är 35 000 kronor lägre än marknadsvärdet. Underpriset utgör därför skattepliktig inkomst av tjänst.

Regeringsrätten kom fram till att ”enligt 32 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) gäller som huvudregel att som intäkt av tjänst ska hänföras förutom avlöning, arvode, traktamente och sportler, annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten.”¹⁰⁷

Att en arbetsgivare låtit en förmån utgå till en arbetstagares make har i praxis ansetts utgöra skattepliktig inkomst med undantag för fallet RÅ 1985 1:78 där utgången blev att det inte var skattepliktig inkomst av tjänst på grund av att förmånen inte tillkommit den anställda utan dess maka. Det bör nämnas att regeringen efter detta fall ville ändra 32 § 1 mom. kommunalskattelagen till att även gälla en förmån som utgått till den anställdes make eller närstående. Men lagrådet avströkte ändringen med motiveringen att det i taxeringsmål ska ske genomsyn (se avsnitt 2.5). Det konstaterades även att fallet inte var ett avsteg från genomsynprincipen utan det var bevisfrågan som ledde till fallets utgång.

Regeringsrätten anförde att Sven-Erik G enligt 32 § 1 mom. kommunalskattelagen och i enlighet med praxis, förutom ovannämnda fall RÅ 1985 1:78 bör en förvärvad egendom beskattas oavsett vilket ändamål eller i vilken förvärvskälla som den andställda har för avsikt för nyttjandet. Regeringsrätten ändrade traktorns marknadsvärde till 20 000 kronor istället för de 35 000 kronor som uträknats enligt Taxeringsnämnden. Sven-Erik G förpliktades att beskatta 13 000 kronor i inkomstslaget tjänst (20 000-7000).

Minoriteten av regeringsråden yttrade att ”[u]tkrävande av skatt kan ske endast med stöd av lag” och att ”principerna för skatteuttag bör i möjligaste mån vara så beskaffade att de enskilda skattskyldiga kan förutse och beräkna skatteeffekterna av sitt handlande”.¹⁰⁸ Minoriteten av regeringsråden var av den åsikten att det bör ankomma på lagstiftaren att ange grunden för taxeringen som i ett fall som det förevarande och att i detta fall borde räcka med att tillämpa den gällande regleringen på området för beskattning av förmåner i inkomstslaget tjänst.

En viktig aspekt av denna dom är minoriteten av regeringsrådets yttrande. Sven-Erik G förpliktades att beskatta 13 000 kronor för sin hustrus inköp. I kommunalskattelagen

¹⁰⁷ RÅ 1989 ref. 57, s, 4.

¹⁰⁸ RÅ 1989 ref. 57, s, 8.

(1928:370) som klart och tydligt inte nämner något om den anställdes make eller närstående förvärvning av en förmån kan ur ett legalitetsprincipiellt hänseende anses som ett överskridande på grund av betydelsen av ingen skatt utan lag. De ansåg även att den enskilde skattskyldige ska kunna förutse och beräkna skatteeffekterna av sitt handlande vilket inte var fallet här. I vanliga fall brukar hänvisning till generalklausulen i skatteflyktlagen göras i praxis om någon i skattehänseenden handlat bortom lagstiftarens syfte. I detta fall har ingen sådan hänvisning gjorts och den aktuella lagen har inte heller tillämpats vilket är mycket allvarligt ur ett rättsdemokratiskt hänseende, när man inte klart kan precisera vad domen är grundad på.

4.4 RÅ 1998 not. 195

Detta förhandsbesked handlar om AB X som hade som avsikt att emittera konvertibelt vinstandelslån vilket förföll till betalning år 2006. AB X ställde tre frågor:

- 1) Om avdragsrätt för ränta på lånet förelåg enligt 2 § 9 mom. lagen om statlig inkomstskatt (1947:576) SIL.
- 2) Om rätt till avdrag för rörlig ränta på lånet kunde nekas på annan grund t.ex. på grund av att lånet liknade en aktie.
- 3) Om förfarandet med att utbetala rörlig ränta på lånet stred mot lagen mot skatteflykt.

Skatterättsnämnden kom fram till att AB X var berättigad till avdrag för räntan på lånet enligt 2 § 9 mom. 3 st. SIL. Men eftersom lånegivaren skulle ha sådan inflytande på stiftelsens aktier i AB X så ansågs det strida mot syftet med 2 § 9 mom. SIL att tillåta sådant avdrag. Därför ansåg skatterättsnämnden att syftesrekvisitet och övriga rekvisit i generalklausulen i skatteflyktlagen var tillämpligt.

AB X överklagade till Regeringsrätten och yrkade att förfarandet att utbetala rörlig ränta på konvertibla vinstandelslånet inte stred mot skatteflyktlagen och därför var berättigade till avdragsrätt. Regeringsrätten uttalade att de inte skulle ta ställning till om de beskrivna åtgärderna stod i överensstämmelse med aktiebolagslagen och fastställde vidare skatterättsnämndens dom med samma bedömning.

Det intressanta med detta fall är att både skatterättsnämnden och Regeringsrätten bedömde att AB X enligt lagstiftningens 2 § 9 mom. SIL var berättigad till avdraget. Men

på grund av att en sådan handling skulle strida mot lagstiftarens syfte (syftesrekvisitet i generalklausulen avsnitt 2.4) så nekades avdraget.

Skatterättsnämnden och Regeringsrätten har i detta fall visat att lagstiftarens syfte med lagen har företräde framför den skatterättsliga legalitetsprincipen som säger att ingen skatt kan uttagas utan stöd i lag. Skatterättsnämnden och Regeringsrätten borde för rättssäkerheten och förutsebarheten motivera sitt beslut med mer än att bara hänvisa till att generalklausulen i skatteflyktslagen.

4.5 RÅ 1999 not. 245

Fallet rör Nordbanken finans AB som yrkade hänvisning till 10 kap. 11 § mervärdesskattelagen (1994:200) ML om att få återbetalning av ingående skatt på 806 158 kr. Skattemyndigheten avslag yrkandet med motiveringen att återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 § 2 st. ML inte gällde finansieringstjänster förvärvade av privatpersoner. Enligt prop. 1994/95:57 skulle lagen gälla återbetalning av ingående skatt vid omsättning av vissa finansieringstjänster till kunder som skulle vara etablerad utanför EG. Skattemyndigheten menade vidare att vid en tolkning av lagtext så ska inte syftet med lagen bortses. Om innebörden av en lagtext är orimlig och uppenbarligen inte avsedd så kan förarbetena ges företräde framför en klar lagtext.

I en omprövning gjorde länsrätten i Stockholm bedömningen att den i målet angivna ordalydelse av 10 kap. 11 § ML anger att det föreligger rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt förutsatt att förvärvaren av varan eller tjänsten inte bedriver verksamhet inom EG vilket var situationen i fallet. Länsrätten bedömde vidare att lagens formulering skulle gälla trots att den inte var avsedd av förarbetena. Därför har bolaget rätt till den ingående mervärdesskatten.

Skattemyndigheten överklagade fallet till Kammarrätten i Stockholm som ansåg att lagens innebörd enligt ordalydelsen var klar. De anförde vidare att *”det förhållandet att lagens förarbeten och underliggande saksammanhanget talar mot denna innebörd kan med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen inte föranleda åsidosättande av den klara lagregeln.”*¹⁰⁹ Kammarrätten avslag överklagan.

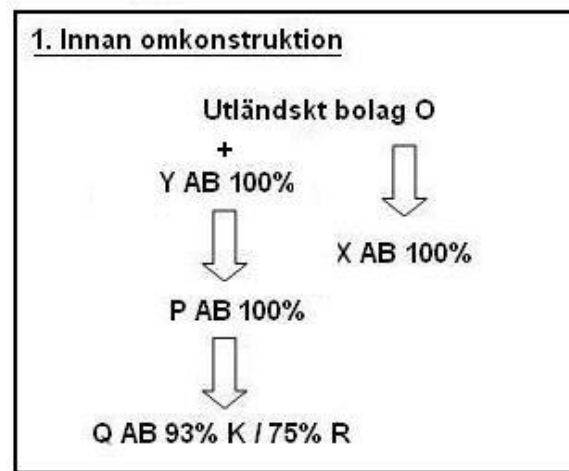
Fallet togs vidare upp i Regeringsrätten som fastställde Kammarrättens dom med samma bedömning.

¹⁰⁹ RÅ 1999 not. 245, s.2.

Det intressanta med fallet är förarbetenas relation till lagtext. Om man ska dra paralleller till generalklausulens syftesrekvisit i skatteflyktslagen så poängterades det att för att syftesrekvesitet skulle vara uppfyllt så måste en sammanvägning av förfarandet om taxering enligt de regler som formellt är tillämpligt strida mot lagstiftarens syfte.¹¹⁰ Lagstiftningens syfte ansågs ha en mer betydande roll än vad som stadgats i lagtext. I detta fall blev utgången en annan där hänsyn togs till den skatterättsliga legalitetsprincipen det vill säga lagstiftningens innebörd hade företräde framför lagstiftarens syfte i förarbetena.

4.6 RÅ 2000 ref. 21 I

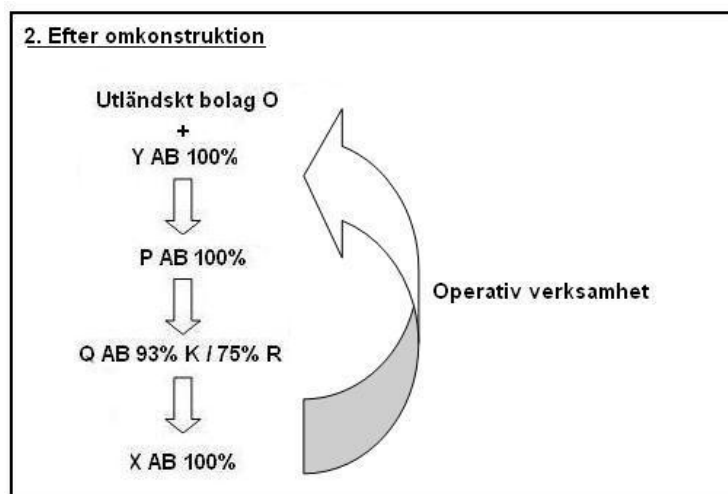
Detta förhandsavgörande handlar om O (utländskt bolag) som mellan åren 1996-1997 förvärvade 100 % av aktierna i X AB som sedan lång tid haft underskott. Bolaget O kunde därmed utse ordförande och hade bestämmande inflytande. September 1998 förvärvade bolaget O och sitt helägda dotterbolag Y AB 93 % av kapitalet och 75 % av rösterna i Q AB genom sitt helägda dotterbolag P AB (se 1 figur nedan).



Efter en omstrukturering överlät bolaget O hela sitt aktieinnehav i X AB till Q AB. X överlät hela sin verksamhet till Y AB (se figur 2 efter omkonstruktion nedan).

De ingick ett kommissionärsbolagsavtal som innebar att Y AB i eget namn för X AB:s räkning skulle bedriva den operativa verksamheten som finns i Y AB.

¹¹⁰ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2010 års taxerings, del 1, s.189.



X AB och Y AB undrade om förhållandet att inkomsten i Y AB skulle redovisas och beskattas hos X AB kan göra inskränkning i X AB:s rätt att erhålla avdrag för sitt underskott de haft i verksamheten. Vidare frågades om skatteflyktslagen var tillämpligt.

Skatterättsnämnden bedömde att X AB var berättigad till avdrag för sitt underskott enligt lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet (1993:1539) LAU. Men eftersom inkomst skulle överföras till X AB genom ett koncernbidrag på grund av kommissionärsförhållandet så skulle en fördel skapas genom utnyttjande av gammalt underskott mot inkomsten utan att förlustföretaget behövde invänta utgången av den spärrtid som fanns reglerad i 8 § 3 st. LAU och därför bedömde skatterättsnämnden att skatteflyktslagen var tillämplig. Skatterättsnämnden diskuterade generalklausulens fyra rekvisit och alla ansågs uppfylla.

Det anfördes att principen med systemet för förlustutjämning som fanns reglerad i LAU skulle vara neutralt beträffande ägarförändringar. Skatterättsnämnden anförde vidare att X AB som var ett förlustföretag genom detta kommissionärsförhållande kunde tillföras inkomster från Y AB:s verksamhet utan att vara koncernbidrag och på sätt kringgå koncernbidragsspärren. Detta ansågs stå i strid med syftet med LAU och därför bedömdes att skatteflyktslagen var tillämpligt.

Regeringsrätten fastställde att skatteflyktslagen var tillämpligt.

Det intressanta med denna dom är att av all praxis som studerats till denna uppsats var denna bäst på att motivera sitt beslut till varför skatteflyktslagen skulle tillämpas. Varje rekvisit i generalklausulen diskuterades för att på så sätt förstå deras tankegångar. Om

man ska dra paralleller till den skatterättsliga legalitetsprincipen så är detta ännu ett fall där generalklausulen i skatteflyktslagen har företräde framför den aktuella lagen på området. Lagen berättigade bolaget till avdrag för sitt underskott men i och med att det stred mot lagstiftarens syfte så tillämpades skatteflyktslagen istället.

4.7 RÅ 2001 ref. 12

Detta förhandsbesked gällde fåmansaktiebolaget X AB som erbjöd sina anställda (A och B) att teckna ett företagslån. Det gick till så att de anställda lånade ut pengar i euro till bolaget mot erhållande av ett vinstandelsbevis som den anställde under en period kunde konvertera till en A aktie i bolaget. Detta motsvarade ett vinstandelslån enligt 2 § 9 mom. SIL. Syftet med lånet enligt företaget var att finansiera framtida expansioner och skapa engagemang och motivation bland de anställda. Bolaget önskade förhandsbesked gällande beskattningen och om skatteflyktslagen var tillämpligt för sina anställda A som var VD och bolagets ledningsgrupp med innehav av 5 % av rösterna och 5 % av aktierna och B som inte hade något innehav men var gruppchef och datorkonsult. X AB undrade om räntorna för de anställda var avdragsgilla för bolaget och om räntan för de anställda skulle beskattas i inkomstslaget kapital eller dels i inkomstslaget tjänst. Slutligen var frågeställningen om skatteflyktslagen var tillämpligt på förfarandet.

Skatterättsnämnden beslutade att räntan inte var avdragsgill och hänvisade till 2 § 9 mom. SIL. För att avdragsrätt skulle medges så krävdes det att lånet skulle lämnas till någon som inte ägde aktier/andelar i företaget och inte hade sådan intressegemenskap. På frågan om i vilket inkomstslag beskattningen skulle ske svarade skatterättsnämnden att inkomsten skulle beskattas som kapital. Skatterättsnämnden motiverade med att i vanliga fall skulle hänvisningen i 3§ 12 mom. SIL till 27 § 1 mom. SIL omfattas på dessa aktier som till viss del skulle beskattas i inkomstslaget tjänst. Men eftersom lånet emitterades i euro så omfattades dessa inte. Skatterättsnämnden beslutade vidare att för den anställde B så var inte skatteflyktslagen tillämpligt eftersom han inte medverkat i rättshandlingen i valet av utländsk valuta. För den anställde A diskuterade skatterättsnämnden att han medverkat till rättshandlingen som medfört en väsentlig skatteförmån som i sin tur stred mot lagstiftarens syfte (syftesrekvisitet se avsnitt 2.4). Men i och med att 27 § 1 mom. SIL bearbetades om till att endast gälla svensk valuta ansågs inte syftesrekvisitet i generalklausulen vara uppfyllt.

Riksskatteverket överklagade förhandsbeskedet till Regeringsrätten och ansåg att skatteflyktslagen var tillämpligt för A. Regeringsrätten fastställde skatterättsnämndens dom med samma bedömning.

Det intressanta med detta fall är att trots att man ansåg att detta kunde strida mot lagstiftningens syfte så skulle lagtexten gå före. Den aktuella lagtexten vägde tyngre än generalklausulen i detta fall. Att lagstiftarna valt att tillämpa svensk valuta borde anses som en del i dess syfte. Att rättshandlingarna var i utländsk valuta när det i lagstiftningen hänvisar till svensk valuta borde hos de flesta anses utgöra ett utnyttjande av lagstiftningens svaghet. Detta fall visar på att lagstiftarnas svaghet i att stifta en lag används till den skattskyldiges fördel. Om man ska dra paralleller till den skatterättsliga legalitetsprincipen så strider inte detta fall mot principen då man väljer att inte tillämpa generalklausulen.

4.8 RÅ 2005 ref. 40

Fallet gällde Vodoafone AB som inte ville att de anställdas uppgifter om samtal med tjänstetelefon skulle utlämnas till skattemyndigheten. Bolaget anförde att lagstiftningen uttryckt att den skattskyldiges behov av personlig integritet ska ställas före kontrollbehovet. Bolagets policy var att kortare privata samtal var tillåtet utan skattemässiga konsekvenser. Bolaget anförde vidare att man skulle tvingas avlyssna varje enskilt samtal för att kunna avgöra om den var av privat karaktär. Bolaget uttryckte i Kammarrätten att den utökade kontroll av handlingar som skattemyndigheten ville genomföra förutsatte stöd i lag i enlighet med legalitetsprincipen.

Kammarrätten yttrade att det är uppenbart att handlingarna rör bolagets verksamhet som enligt 3 kap. 11 § taxeringslagen (1990:324) TL får granskas vid en revision. *”Det är sålunda inte fråga om någon utökad kontroll av handlingar/uppgifter som förutsätter ytterligare stöd i lag”*¹¹¹ Kammarrätten dömde att Vodafone AB:s begäran om att undanta de anställdas samtalslistor från revision avslogs.

Fallet togs vidare upp i Regeringsrätten som avslog överklagandet.

Det intressanta med detta fall är att legalitetsprincipen togs upp av Vodafone AB som syftade på att utlämning av samtalslistor inte kunde göras på grund av att det inte stadgats i lag. Men Kammarrätten svarade att kontrollen av handlingarna inte förutsatte ytterligare stöd i lag. Det utfördes ingen utförlig diskussion om legalitetsprincipen. Det

¹¹¹ RÅ 2005 ref. 40, s.8.

var enbart ett konstaterande att 3 kap. 11 § TL var tillämpligt. När grundläggande rättsprinciper tas upp i domar är det för rättsdemokratien viktigt att dessa diskuteras. När Vodafone AB anförde att det stred mot legalitetsprincipen så bör rättsväsendet med sitt prejudikatvärde diskutera principen så att innebörden inte kan utnyttjas och användas hur som helst i framtida mål dels på grund av processekonomiska skäl och dels för att det enligt min åsikt annars finns en risk för en slags ”inflation” av begreppet legalitetsprincip.

4.9 Målnr: 895-898-07

NN (fysisk person) var en företagsledare och verksam i moderföretaget BRG AB och ägde en kapitalförsäkring på Bermudas. Kapitalförsäkringen var av den typen att NN själv kunde bestämma hur försäkringspremien ska placeras. NN valde att placera sina aktier i ett dotterbolag med säte i Storbritannien till försäkringsbolaget. Dotterbolaget skulle då samla in all upparbetad vinstmedel genom utdelning från BRG AB. NN kunde på detta vis erhålla utdelning från dotterbolaget genom uttag från försäkringen.

Skatteverket beskattade NN för denna utdelning på grund av att de ansåg att NN förfogat över utdelningen.

NN överklagade till länsrätten som avslog sökande. Länsrätten gjorde bedömningen att avtalets innebörd mellan försäkringsbolaget och NN antogs vara att NN ägde BRG AB. Detta för att NN ansågs själv tillskjutit kapitalet och placerat inkomsterna han genererat i bolag som han själv kontrollerade. Länsrätten anförde vidare att uttagande av skatt från NN inte stred mot legalitetsprincipen. NN överklagade till Kammarrätten där en skatteexpert fick uttala sig i frågan. Experten uttalade att reglerna om beskattning av kapitalförsäkringar var bristfälliga och borde ändrats redan för 10-15 år sedan. Experten anförde vidare att Regeringsrätten i ett annat fall RÅ 2004 ref. 27 klargjort att legalitetsprincipen skulle tillämpas, det vill säga att beskattningen skulle ske genom civilrättsliga handlingar. Att lagen inte hade ändrats trots att det behövts ansåg experten skulle tillämpas till den skattskyldiges fördel. Kammarrätten avslog överklagan med bedömningen att NN och försäkringsbolaget inte handlat efter den verkliga innebörden av vad avtalsparterna kommit överens om. NN skulle anses som BRG AB:s verkliga ägare och beskattas därefter.

I detta fall tillämpades genomsynprincipen på grund av att den verkliga innebörden av avtalet diskuterades. Länsrätten anförde att uttagande av skatt från NN inte stred mot le-

galitetsprincipen. Även denna dom visar på rättsväsendets svaghet att motivera sina beslut. Att hänvisa till att en handling inte strider mot legalitetsprincipen bör för rättsdemokratien motiveras. Expertens uttalande var intressant ur ett rättsutvecklings hänseende. Experten ansåg att reglerna om beskattning av kapitalförsäkringar var bristfälliga och borde ha ändrats redan för 10-15 år sedan. Om lagstiftarna är passiva när det gäller en ändring av en bristfällig lag så ansåg experten att lagen skulle tillämpas till den skattskyldiges fördel.

4.10 Sammanfattande kommentar

Redogörelsen av praxis visar på en svårighet gällande tillämpning av den skatterättsliga legalitetsprincipen. Domstolarna dömer olika beroende på vad det är för fall. I vissa fall har lagstiftningens syfte företräde vilket leder till att skatteflyktslagen blir tillämplig och skatt kan uttagas oavsett om det stadgas i den aktuella lagtexten eller ej. I andra fall när lagtext på området är oklart så följer domstolarna förarbetena och på så sätt kan skatt uttagas trots att det inte är lagstadgat. Slutligen finns det fall då hänsyn tagits till den skatterättsliga legalitetsprincipen. Detta visar på den osäkerhet som råder i rättsväsendet rörande begreppet skatterättslig legalitetsprincip. Det kan nämnas att för övrigt visar alla domar i denna uppsats på ett stridande gentemot förutsebarhetsprincipen då den skattskyldige oftast inte haft möjlighet till en förutsebar beskattning.

I fallen RÅ 1998 not. 195 och RÅ 2000 ref. 21I bedömde Regeringsrätten att skatteflyktslagen hade företräde framför ordinarie lagstiftning. I båda fallen handlade den skattskyldige inom ramen för lagstiftningen. Men Regeringsrätten anförde att det stred emot lagstiftningens syfte och därför var det motiverat med uttagande av skatt. Generalklausulen i skatteflyktslagen hade på så sätt företräde framför den skatterättsliga legalitetsprincipen.

I RÅ 1985 1:85 var motiven för beslutet att om en lagtext är oklar ska den tolkas enligt den lösning som förarbetena anser är tillämplig det vill säga de var för en subjektiv tolkning. Trots att det i lagstiftningen inte uttrycktes oavbruten bosättning på en fastighet valde Regeringsrätten att följa förarbetenas syfte. Ur ett skatterättsligt legalitetsprincipiellt hänseende är detta allvarligt då man väljer att i den rättshierarkiska ordningen tillämpa en lägre rättskälla när det finns en primärkälla.

I RÅ 1999 not. 245 togs hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen. Regeringsrätten anförde att lagens formulering skulle gälla trots att den var oklar och inte avsedd av

förarbetena. Förarbetena hade en underliggande ställning här vilket är korrekt om man ska följa den rättshierarkiska ordningen (se 2.6.3 Rättshierarkiska ordningen). Enligt Tjernberg ska vid regelkonkurrens mellan en oklar lagstiftning och förarbeten, Regeringsrätten tillämpa en objektiv tolkning av lagen, detta trots att ordalydelsen skulle strida mot syftet i förarbetena.¹¹² Enligt Bergström bör lagstiftningens syfte få ett högre rättsvärde än förarbetena.¹¹³ Lagstiftningens rättsliga styrka anses som det grundläggande trots att den kan vara otydlig och strida mot förarbetena. I fallet RÅ 2001 ref. 12 var utfallet ungefär detsamma där lagstiftningen hade företräde. Detta fall hade den aktuella lagstiftningen företräde framför generalklausulen i skatteflyktslagen. Det är värt att nämna att domstolarna anförde att den skattskyldiges handling kunde strida mot lagstiftningens syfte men SIL ansågs ha företräde. Denna dom visar på att trots att en lag kan vara oklar så väljer man att tillämpa den.

I RÅ 2005 ref. 40 och RÅ 1989 ref. 57 valde Regeringsrätten att tillämpa den aktuella lagstiftningen trots att det i lagen inte anfördes att det krävdes. I RÅ 2005 ref. 40 anförde Vodafone AB att legalitetsprincipen borde tillämpas. Men Kammarrätten i detta fall diskuterade inte begreppet utförligt, utan anförde enbart att legalitetsprincipen inte var tillämplig eftersom beslutet inte krävde något ytterligare stöd i lag. I RÅ 1989 ref. 57 anförde Regeringsrätten att i enlighet med kommunalskattelagen (som inte nämnde något om en anställds make eller närstående förvärvning av en förmån) och praxis så ska skattesubjektet beskattas för denna osedvanliga rabatt. Detta kan ses som att Regeringsrätten dömer utanför lagens gränser. Om man ska dra paralleller till förutsebarhetsprincipen är detta ett misslyckande. Ett skattesubjekt ska kunna lita på att det som står i lagen gäller. Om det som i rättsfallet RÅ 1989 ref. 57 klart och tydligt inte står något om en anställds makes förvärvning av en förmån ska inte den enskilde drabbas av en oförutsägbar beskattning. Om domstolarna anser att detta ska gälla så bör det ske en ny lagstiftning på området. Den enskilde ska inte behöva vara rädd för underliggande syften med en lag.

Målnr: 895-898-07 var av annan karaktär där utgången blev att avtalets verkliga innebörd fick avgöra beskattningen. Det är värt att notera att en expert fick uttala sig i frågan och hänvisade till ett annat fall där det klagjorts att legalitetsprincipen skulle tillämpas.

¹¹² Tjernberg, Mats, Regeringsrättens strikta lagtolkning, skattenytt, 2003, s.22.

¹¹³ Bergström Sture, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, skattenytt, 2003, s.3.

Att domstolarna kan frånsä gilliga avtal enligt lagstiftning och uttaga skatt är ett stridande mot den skatterättsliga legalitetsprincipen. Detta eftersom domstolarna väljer att bedöma situationen enligt en princip som inte är lagstadgad (se 2.5 Genomsyn).

Slutligen kan sägas att av alla fall så var det bara i RÅ 2000 ref. 21 I som Regeringsrätten motiverade sitt beslut med varför skatteflyktslagen var tillämpligt. De fyra rekvisiten diskuterades grundligt. Om det är rätt eller ej kommer diskuteras i analysen.

5 Analys – Den skatterättsliga legalitetsprincipen och skatteflyktslagen

5.1 Inledning

Rättsläget idag är att skatteflyktslagen består av en generalklausul med fyra rekvisit som är kumulativa. När de fyra rekvisiten i generalklausulen är uppfyllda är det möjligt för domstolarna att döma uttagande av skatt trots att det inte regleras i den aktuella lagen. En konflikt uppstår med den skatterättsliga legalitetsprincipen som säger att ingen skatt får uttagas utan stöd i lag. Det uppstår en paradox där det i teorin förespråkas för rättsdemokrati och förutsebarhet men i praktiken är fullt möjligt att kringgå dessa grundläggande rättsprinciper med en generalklausul. Generalklausulen i skatteflyktslagen är utformad för att kunna tillämpas i de flesta situationer och på så sätt ge rättsväsendet möjlighet att uttaga skatt från ett skattesubjekt. I ett samhälle kommer det alltid att finnas individer som avsiktligt vill kringgå beskattning på olika sätt. Genom att ha en generalklausul som är applicerbar i många skatterättsliga situationer är det möjligt för rättsväsendet att uttaga skatt i fler skattemål än utan en generalklausul. Idén med generalklausulen i skatteflyktslagen är bra då det rimligen krävs påföljd för de individer som avsiktligt kringgår skattelagar för eget syfte. Kringgående av skatt är allvarligt eftersom Sveriges välfärd är beroende av dessa inkomster. Men samtidigt får inte grundläggande rättsprinciper kringgåas eftersom hela rättsdemokratien är uppbyggd på de.

5.2 Generalklausulens relation till den skatterättsliga legalitetsprincipen

De fyra rekvisiten i generalklausulen är skatteförmånsrekvisitet, medverkanderekvisitet, avsiktsrekvisitet och syftesrekvisitet. I den deskriptiva delen i uppsatsen har dess lydelse och innebörd förklarats (se 2.4 Generalklausulen i skatteflyktslagen). Det ska nu redogöras för om dessa rekvisit är förenliga med den skatterättsliga legalitetsprincipen.

5.2.1 Skatteförmånsrekvisitet

Skatteförmånsrekvisitet innebär den skatt som skulle påföras om den skattskyldige inte undvikit den ytterligare skatten.¹¹⁴ Det krävs således att den skattskyldige ska ha ingått ett förfarande som innebär en skatteförmån. Varken generalklausulen eller förarbetena har klart preciserat hur stor denna förmån ska vara. I en genomgång av rättspraxis som skatteflyktskommittén gjort har de kommit fram till att ett betydande belopp kan uppgå

¹¹⁴ Prop. 1996/97:170, s.45.

till lägre än 5000 kronor.¹¹⁵ I förhållande till den skatterättsliga legalitetsprincipen och förutsebarheten för den enskilde blir detta rekvisit oklart. Förutsebarhetsprincipen och den skatterättsliga legalitetsprincipen kräver att ett skattesubjekt ska kunna räkna ut sin beskattning, vilket är möjligt att göra om det är stadgat i lagtext. Att i en proposition uttrycka att ett betydande belopp kan uppgå till lägre än 5000 kronor är oklart. Den enskilde ska inte behöva läsa förarbeten för att veta utgången av sin beskattning. Om författarna till förarbetena anser att ett betydande belopp kan uppgå till lägre belopp än 5000 kronor bör det stadgas i lagtext. Både skattesubjektet och den allmänna välfärden tjänar på det, då dessa parter inte behöver ingå långa komplicerade rättsprocesser. För rättssäkerheten krävs det att ett betydande belopp anges så att skattskyldiga behandlas lika. Ett problem som dyker upp när det talas om betydande belopp är att bestämma vad som ska omfattas i begreppet. Enligt min mening är det fel att lagstifta om ett visst belopp och ange det som en förmån då det beror på vad det är för förmån. Ett annat problem är att priset på en förmån i samhället ändras hela tiden i och med den ekonomiska utvecklingen i antingen lågkonjunktur eller högkonjunktur. Istället bör det stadgas att marknadsvärdet för förmånen får avgöra beloppet. På detta sätt blir det en rättvis bedömning för skattesubjektet som blir föremål för en eventuell osedvanlig rabatt. I fallet RÅ 1989 ref. 57 bedömde Regeringsrätten utifrån marknadsvärdet att det var osedvanlig rabatt vilket är korrekt gjort. Det som i fallet stred mot den skatterättsliga legalitetsprincipen var att anse att lagstiftningen hade ett underliggande syfte som även gällde om den anställdes make eller närstående förvärvat förmånen.

Enligt Hultqvist är begreppet skatteförmån lika svår att definiera som begreppet skatteflykt, vilket jag håller med om.¹¹⁶ Sammanfattningsvis kan sägas att det i lagstiftningen bör stadgas att en förmån som uppgår till ett lägre värde än marknadsvärdet bör anses som en osedvanlig rabatt.

5.2.2 Medverkanderekvisitet

Medverkanderekvisitet innebär att den skattskyldige direkt eller indirekt ska ha medverkat i rättshandlingen. Indirekt påverkan har i propositionen definierats som när den skattskyldige erhållit en förmån genom en ställföreträdare eller när den skattskyldige haft påtaglig inflytande på personen som medverkat i rättshandlingen.¹¹⁷ Stadgandet är klart och ger inte upphov till oförutsebarhet då regeln kan anses som precis. Däremot är

¹¹⁵ Prop. 1996/97:170, s.45.

¹¹⁶ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, Stockholm, 1995, s.423.

¹¹⁷ Prop. 1996/97:170, s.41.

regeln oförenlig med den skatterättsliga legalitetsprincipen då skatt kan uttagas av ett skattesubjekt trots att det i den aktuella lagen inte framgår om skattesubjektet direkt eller indirekt ska ha medverkat i handlingen. Grundtanken med medverkanderekvisitet är bra då man inte ska kunna kringgå skatt genom att utföra en handling genom mellanled. Men det som skapar oförenlighet med den skatterättsliga legalitetsprincipen är att om det i den aktuella lagen inte lagstiftats att det krävs att den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen så finns det inga rättsliga grunder för uttagande av skatt från skattesubjektet.

5.2.3 Avsiktsrekvisitet

Avsiktsrekvisitet innebär att skälet för handlingen grundar sig i medvetande med utgångspunkt i att få lindrigare skatt. Enligt propositionen bör för att avsiktsrekvisitet ska kunna tillämpas skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väga tyngre än alla andra skäl tillsammans för den skattskyldiges handlande.¹¹⁸ Detta innebär att om den skattskyldige har affärsmässiga, organisatoriska eller andra avsikter för sitt agerande som ensamt eller tillsammans väger tyngre än avsiktet att erhålla skatteförmån ska inte avsiktsrekvisitet vara uppfyllt.¹¹⁹ Lagens utformning är inte oklar då det är logiskt att ett skattesubjekt avsiktligt ska ha handlat för att få lindrigare skatt. I de flesta fall kräver kringgående av skatt en aktiv handling från skattesubjektet. I förhållande till den skatterättsliga legalitetsprincipen är detta rekvisit ett stridande om det inte stadgats i den aktuella lagen. Om Regeringsrätten bedömer att ett skattesubjekt avsiktligt handlat för att få lindrigare beskattning, men det i den aktuella lagen inte stadgats något om avsiktsrekvisitet bör det anses som ett stridande mot den skatterättsliga legalitetsprincipen. Anser lagstiftarna att det är viktigt att klassificera en avsiktlig handling som skatteflykt bör det stadgas i den aktuella lagtexten. Enligt Hultqvist har den enskilde ingen skyldighet att agera på ett sätt som innebär en högre skatt.¹²⁰ Den enskilde kan på så sätt välja ett förfarande som ger lägre beskattning utan att skatteflyktslagen ska tillämpas. Jag delar Hultqvist åsikt.

¹¹⁸ Prop. 1996/97:170, s.44.

¹¹⁹ Prop. 1996/97:170, s.44.

¹²⁰ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.422.

5.2.4 Syftesrekvisitet

Syftesrekvisitet innebär att den skattskyldiges handlande ska strida mot lagstiftningens syfte.¹²¹ Syftesrekvisitet är mycket oklart när det kommer till förutsebarheten då ett skattesubjekt inte av att läsa en paragraf i t.ex. inkomstskattelagen kan uppfatta lagstiftarnas syfte med lagen. Enligt min åsikt förstår de flesta individer att syftet med en skattelag är att det ska ske uttagande av skatt. Att en vanlig medborgare ska förstå underliggande syften med en viss paragraf är mycket begärt i förutsebarhetskänseende. För att få reda på en lagstiftningens syfte måste man i de flesta fall vända sig till förarbetena. Men för att syftesrekvisitet ska kunna tillämpas på så många lagar som möjligt krävs det att den är utformad på ett sätt som blir tillämpningsbar i många situationer. I förhållande till den skatterättsliga legalitetsprincipen är även detta rekvisit ett kringgående om det inte nämns i den aktuella lagen.

5.3 Praxis och den skatterättsliga legalitetsprincipen

En genomgång av praxis visar på en svårighet gällande tillämpning av den skatterättsliga legalitetsprincipen. Domstolarna dömer olika beroende på vad det är för fall. I vissa fall har lagstiftningens syfte företrädde vilket leder till att skatteflyktslagen blir tillämplig och skatt kan uttagas oavsett om det stadgas i den aktuella lagtexten eller ej. I andra fall när lagtext på området är oklart följer domstolarna förarbetena och på så sätt kan skatt uttagas trots att det inte är lagstadgat. Slutligen finns det fall då hänsyn tagits till den skatterättsliga legalitetsprincipen. Detta visar på den osäkerhet som råder inom rättsväsendet rörande begreppet skatterättslig legalitetsprincip. Alla domar visar på ett stridande gentemot förutsebarhetsprincipen då den skattskyldige oftast inte haft möjlighet till en förutsebar beskattning.

Enligt min mening är rättsväsendet försiktiga med att tillämpa den skatterättsliga legalitetsprincipen. Domstolarna har en tendens att hänvisa till generalklausulen i skatteflyktslagen som är tillämplig på många skatterättsliga områden utan att diskutera och motivera sitt beslut, vilket har visat sig i de flesta praxis i denna uppsats. Denna uppsats visar vidare på att rättsväsendet utgår från att de tre första rekvisiten i generalklausulen är tillämpliga utan vidare diskussion och lägger målets tyngdpunkt på syftesrekvisitet. Rekvisiten i generalklausulen är kumulativa och därför bör varje rekvisit ha lika mycket värde. Det kan av processekonomiska skäl anses att vidare diskussion rörande de tre

¹²¹ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2010 års taxerings, del 1, s.189.

första rekvisiten inte är nödvändigt. Om situationen är sådan bör Regeringsrätten således hänvisa till tidigare prejudikat på området. När den enskilde mot staten står i rättsprocess är det för demokratin viktigt att rättsprocessen går till på rätt sätt.

Min personliga uppfattning är att Regeringsrätten väljer att vid oklar lagtolkning tillämpa generalklausulen så att andra skattesubjekt inte utnyttjar denna situation. Genom att visa att individen eller företaget blir föremål för beskattning trots att det inte är lagstadgat så sänder de ut en "skräck signal" till potentiella skattesubjekt med syfte att kringgå lagen. Skräck scenariot kan vara att om Regeringsrätten alltid skulle följa den skatterättsliga legalitetsprincipen så skulle skatteintäkterna minska. Enligt min åsikt tänker Regeringsrätten hellre fälla ett antal individer och kringgå den skatterättsliga legalitetsprincipen och på så sätt skrämna andra som har som avsikt att utnyttja lagstiftningens svagheter. Det är rimligt att man inte vill uppmuntra för ett beteende där människor utnyttjar kryphål i lagen utan påföljd.

Bergström har uttalat att domstolar inte bör kringgå ordalydelsen i lagtexten oavsett om utfallet leder till en fördel eller nackdel för den skattskyldige.¹²² Jag delar Bergströms åsikt eftersom jag anser att grunden i ett rättsmål inte ska handla om en förutbestämd fördel eller nackdel för vardera part i målet. Det bör finnas en balans i rättsväsendet där inte parterna uttryckligen ska särbehandlas.

5.4 Skatteflyktslagens oförenlighet med regeringsformen

Läsaren borde vid det här laget förstå den juridiska argumentationen gällande den skatterättsliga legalitetsprincipen. I de avseenden där uttagande av skatt sker utan stöd i lag är att anse som ett stridande mot den skatterättsliga legalitetsprincipen. Hultqvist anser att om man läser 2 kap. 10 § 2 st. RF tillsammans med 8 kap. 3, 7 §§ RF samt förarbetena till RF så framgår det att skatteanspråk ska följa av lag det vill säga ett stöd för den skatterättsliga legalitetsprincipen.¹²³ Regeringsformen är en grundlag och står på så sätt över andra lagar medan en generalklausul är en lagstiftning som är allmänt formulerad för att kunna tillämpas på många områden.¹²⁴ Det är enligt min åsikt det vida tillämpningsområdet för en generalklausul som strider mot den skatterättsliga legalitetsprincipen. En generalklausul ger då rättsväsendet en möjlighet att i oklara domar hänvisa till

¹²² Tjernberg, Mats, Regeringsrättens strikta lagtolkning, skattenytt, 2003, s.20.

¹²³ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.93.

¹²⁴ Strömholm Stig, Rätt, Rättskällor och Rättstillämpning - En bok i allmän rättslära, Stockholm, 1996, s. 245.

en generalklausul i skatteflyktslagen trots att den aktuella lagen inte stadgar den hänvisningen. Den enskildes makt gentemot myndigheter och rättsväsendet minskar på så sätt.

Det bör erinras att det är svårt att utforma en skatteflyktslag som täcker samtliga kryphål, men frågan är hur långt ska lagstiftarna gå för uttagande skatt. Ska det gå så långt att man till och med kringgår rättsdemokratien? Grundlagarna i regeringsformen har fått särställning gentemot andra lagar. De ska kunna överleva regeringsskiften och politiska åsikter. I regeringsformens 2 kap. 10 § 2 st. har man tagit med undantag när skatt får uttagas utan vidare stöd i lag. Då räknas krig, krigsfara och svår ekonomisk kris in. När en domstol dömer emot den skatterättsliga legalitetsprincipen som uttrycks i regeringsformen så strider det emot en grundlag enligt 11 kap. 14§ RF, där det stadgas att om en domstol eller annat offentligt organ finner att en föreskrift står i strid med bestämmelse i en grundlag så får inte denna föreskrift tillämpas.

5.5 Lagtolkning och den skatterättsliga legalitetsprincipen

Den skatterättsliga doktrinen har delade meningar gällande skatteflyktslagen och dess upphov till analogitolkning av skattelagarna. Hultqvist är av den åsikten att det råder analogiförbud och har kritiserat den analogiska tillämpningen av skattelag.¹²⁵ Andra författare som t.ex. Peczenik är av en annan åsikt och anför att det inte råder något analogiförbud inom skatterätten och därför är en analogisk och extensiv lagtolkning av de bestämmelser som påför skattskyldighet tillåtna.¹²⁶ Hultqvist går så långt att han även anser att det är ett stridande mot grundlagen. Han menar att föreskriftskravet som indirekt är ett förbud mot analogiskt tillämpning följer av grundlagen och därför har en stridande effekt.¹²⁷ I brottsbalkens straffrätt råder ett analogiförbud.¹²⁸ Men inom skatterätten finns inget sådant lagstadgat förbud. Enligt min åsikt bör det även råda analogiförbud inom skatterätten, på grund av föreskriftskravet som är stadgat i regeringsformens 2 kap. 10 § 2 st. och 8 kap. 3 §.

När en lagtext är otydlig kan det förekomma regelkonkurrens mellan förarbetet till lagen och aktuella lagen. Det råder delade meningar om vilken som då ska tillämpas. Enligt Tjernberg ska vid en sådan situation Regeringsrätten tillämpa en objektiv tolkning av lagen, detta trots att ordalydelsen skulle strida mot syftet i förarbetena.¹²⁹ Enligt Berg-

¹²⁵ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.416.

¹²⁶ Peczenik Aleksander, Juridikens teori och metod, Göteborg, 1995, s.56.

¹²⁷ Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.416.

¹²⁸ 1 kap. 1 § brottsbalken (1962:700).

¹²⁹ Tjernberg, Mats, Regeringsrättens strikta lagtolkning, skattenytt, 2003, s.22.

ström bör lagstiftningens syfte få högre rättsvärde än förarbetena.¹³⁰ Medan Mattson anser att Regeringsrätten i en sådan situation inte bör vara bunden av förarbetena, utan de bör istället utveckla rätten med utgångspunkt från lagtexten.¹³¹ Enligt min åsikt bör vid en regelkonkurrens mellan lagtext och förarbeten alltid en objektiv tolkning av lagtexten ske, oavsett om den strider mot förarbetenas syfte. Detta eftersom lagtexten är resultatet av propositionen. Om lagstiftarna anser att en viss lagtext inte bör finnas så kan den upphävas. Genom att tillämpa en objektiv tolkningsmetod på lagtext så visar det på lagstiftningens styrka som primärkälla gentemot andra rättskällor och ett led i uppfyllelse av den skatterättsliga legalitetsprincipen.

Ett problem som enligt min åsikt finns inom rättsväsendet är tolkningen av lagar och dess relation till förarbetena. Det bör finnas skrivna riktlinjer för hur domstolarna ska gå till väga när en lagtext är oklar. Detta eftersom det enligt min åsikt minskar risken för ett oklart rättsläge för ett skattesubjekt och förutsebarheten stärks för den enskilde.

5.6 Övriga reflektioner kring problematiken

Den skatterättsliga legalitetsprincipen är en grundläggande rättsprincip mot missbruk av statlig makt. Denna uppsats har visat på att generalklausulen i skatteflyktlagen strider mot regeringsformen som är en grundlag där den skatterättsliga legalitetsprincipen uttrycks. Problemet ligger i att det enligt den skatterättsliga legalitetsprincipen kräver stöd i lag för uttagande av skatt men samtidigt kan generalklausulen i skatteflyktlagen sätta principens syfte ur spel. Att ha ett sådant oförenligt förhållande mellan lagstiftningen och en grundläggande rättsprincip som härstammar från år 1947 är allvarligt. Denna oförenlighet mellan den skatterättsliga legalitetsprincipen och lagstiftningen visar sig på många områden. I t.ex. regeringsformen stadgas att skatt eller statlig avgift inte får uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift.¹³² Detta visar på den skatterättsliga legalitetsprincipens styrka i teorin. Det bör nämnas att det kan finnas motargument som att generalklausulen även den är en lag och genom att döma utifrån generalklausulen i skatteflyktlagen har man stöd i lag och det på så sätt är förenligt med den skatterättsliga legalitetsprincipen. Men rättsdemokratiskt är en sådan utformning och argumentation mycket vag då generalklausulen i skatteflyktlagen kan tillämpas i alla skattesituationer oavsett vad fallet handlar om. Det enda kravet är att de fyra rekvisiten i generalklausulen

¹³⁰ Bergström Sture, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, skattenytt, 2003, s.3.

¹³¹ Bergström Sture, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, skattenytt, 2003, s.3.

¹³² 2 kap. 10 § 2 st. RF. regeringsformen (1974:152).

är uppfyllda. Det är som att ha en lag där straffet oavsett vad brottet är blir densamma. För ett demokratiskt rättsväsende krävs det att varje skattesubjekt ska få sin prövning hörd på rätt sätt med en diskussion och motivering.

En del av denna uppsats syfte var att undersöka vad som kan göras för att åtgärda generalklausulens oförenlighet med den skatterättsliga legalitetsprincipen för att i framtiden inte ha en sådan stridande effekt. Enligt min åsikt finns det mycket som kan göras som både gynnar välfärden och rättsdemokratin. Man får inte glömma att Sverige är beroende av dessa skatteintäkter och det krävs lagstiftning för skatteflykt. Samtidigt bör vi vara medvetna om att Sverige som anses vara ett demokratisk rättsstat också måste följa grundläggande rättsprinciper. Att i ett land som Sverige kunna döma uttagande av skatt utan stöd i lag är mycket allvarligt för demokratin. Enligt min åsikt finns det inget problem mellan generalklausulens oförenlighet med den skatterättsliga legalitetsprincipen som inte kan lösas. Det handlar bara om att lagstiftarna varit passiva och inte tagit tag i detta problem.

Mitt förslag till hur generalklausulen i skatteflyktslagen inte längre ska strida mot den skatterättsliga legalitetsprincipen och bör tillämpas är att i skattelagar som t.ex. inkomstskattelagen eller mervärdesskattelagen införa en inledande paragraf som stadgar att om en handling från ett skattesubjekt skulle strida mot de fyra rekvisiten i generalklausulen så ska dess tillämpning ha företräde. Genom att lagstadga en sådan klausul så har uttagande av skatt stöd i den aktuella lagstiftningen och på så sätt strider det inte emot den skatterättsliga legalitetsprincipen. Jag anser även att skatteförmånsrekvisitet i generalklausulen bör omformuleras se avsnitt 5.7 för rättssäkerheten då den idag är för oklar och därför ger en oförutsebar beskattning.

En annan lösning som enligt min åsikt bör användas som sista utväg är att antingen den skatterättsliga legalitetsprincipen eller generalklausulen i skatteflyktslagen ska ges företräde. Detta eftersom det som i nuläget inte kan fortsätta med sådan osäkerhet som råder idag. I vissa fall väljer domstolarna att tillämpa den skatterättsliga legalitetsprincipen och andra fall generalklausulen. Den enskilde har i dagens rättsläge svårt att förutse den skatterättsliga konsekvensen av sitt handlande.

5.7 Den nya generalklausulen i skatteflyktslagen

Denna uppsats har visat på att generalklausulen i skatteflyktslagen tenderar att strida emot den skatterättsliga legalitetsprincipen när uttagande av skatt kan ske utan stöd i

lag. Studie av praxis på området har visat på den osäkerhet som råder inom rättsväsen-
det där Regeringsrätten i vissa fall tillämpar den skatterättsliga legalitetsprincipen och i
andra fall väljer generalklausulen i skatteflyktslagen. Enligt min åsikt bör det förutom
ovannämnda förslag om en inledande klausul i t.ex. inkomstskattelagen eller mervär-
desskattelagen, det även göras lite småförändringar i generalklausulen då det finns in-
slag av oklarheter. Av processekonomiska och demokratiska skäl bör denna förändring
ske. Enligt min åsikt behövs skatteflyktslagen eftersom det finns oärliga individer som
har en tendens att utnyttja lagens svagheter. Mitt bidrag till rättsutvecklingen skulle vara
att i generalklausulens skatteförmånsrekvisit¹³³ klargöra för begreppet förmån. Skatte-
förmånsrekvisitet skulle enligt mig uttryckas:

*”1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i
ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån [som uppgår till ett lägre
värde än marknadsvärdet] för den skattskyldige”.*

Skatteflyktslagen och den skatterättsliga legalitetsprincipen finns det många åsikter om.
Det är därför det råder mycket oklarheter på området. Åt vilket håll åsikterna om skatte-
flyktslagen än går bör demokrati vara det vi alla strävar efter.

¹³³ 2 § 1 pkt Lag (1995:575) mot skatteflykt.

6 Slutsats

6.1 Åtgärda generalklausulens oförenlighet med den skatterättsliga legalitetsprincipen

Den skatterättsliga legalitetsprincipen är enligt vissa författare stadgad i regeringsformen medan andra är av en annan åsikt. Denna uppsats har kommit fram till att principen är stadgad i regeringsformen. Principens namn nämns inte men det behöver inte innebära att den inte är lagstadgad då dess innebörd är stadgad. Inom rättsväsendet råder stor oklarhet om när generalklausulen i skatteflyktlagen ska tillämpas. I vissa fall väljer domstolarna att tillämpa den i andra fall inte. En genomgång av praxis visar på att de gånger generalklausulen har tillämpats har det i de flesta fall stridit mot den skatterättsliga legalitetsprincipen. Uttagande av skatt har skett trots att det i den aktuella lagen inte stadgats att det är nödvändigt. Domstolarna har utvidgat en lags tillämpningsområden med underliggande syften vilket ur ett förutsebarhets hänseende inte är att rekommendera. I ett samhälle finns det alltid individer som väljer att kringgå regler för eget syfte och därför behövs skatteflyktlagen. Det är förståeligt att domstolarna dömer tillämpningen av skatteflyktlagen som ett föredöme till kommande mål. Problematiken som finns inom den rättspraxis på området är att domarna är dåligt motiverade. De tre första rekvisiten i generalklausulen antas vara uppfyllda utan vidare diskussion och målets tyngdpunkt läggs på syftesrekvisitet. Eftersom dessa fyra rekvisit är kumulativa bör de således ha lika mycket rättsvärde.

Enligt min mening finns det inget problem mellan generalklausulen och den skatterättsliga legalitetsprincipen som inte kan lösas. Det råder en passivitet från lagstiftarnas sida. Trots att doktrinen och praxis på området hela tiden växer, och rättspraxis visar på att det föreligger ett problem, görs inget. Det handlar inte bara om generalklausulens stridande mot den skatterättsliga legalitetsprincip, det råder även tolkningssvårigheter. Domstolarna har därför inte varit enhetliga i sitt beslutfattande, utan varje situation har krävt sitt eget avgörande.

Mitt bidrag till rättsutvecklingen skulle vara att ändra på skatteförmånsrekvisitet i generalklausulen. Jag anser att den idag är för oklar och oförutsebar. Det bör ske klargörelse för begreppet förmån. Skatteförmånsrekvisitet skulle enligt mig uttryckas:

”1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån [som uppgår till ett lägre värde än marknadsvärdet] för den skattskyldige”.

När skatteförmånsbegreppet blivit tydligare anser jag att det i skattelagstiftningen t.ex. inkomstskattelagen eller mervärdesskattelagen införs en inledande paragraf som stadgar att skatteflyktslagen blir tillämpningsbar när ett skattesubjekt uppfyllt de fyra rekvisiten i generalklausulen. Genom att stadga en sådan klausul så har uttagande av skatt stöd i den aktuella lagstiftningen och på så sätt strider det inte emot den skatterättsliga legalitetsprincipen. Denna lösning är den bästa för det rådande rättsläget, eftersom både principen och skatteflyktslagen behövs.

Det bör även tilläggas att tolkningsreglerna vid t.ex. regelkonkurrens och konkurrens mellan lagstiftning och förarbeten bör klargöras. Genom att ha klara regler för tolkning inom den rättshierarkiska ordningen så minskar risken för stridande effekt av den skatterättsliga legalitetsprincipen i domstolarna.

Avslutningsvis bör sägas att enligt min mening så behövs i en demokratisk rättsstat både den skatterättsliga legalitetsprincipen och generalklausulen. Dessa bör samarbeta istället för att motarbeta varandra.

Källförteckning

Offentligt tryck

Lagstiftning

Kommunalskattelag (1928:370)

Lagen om statlig inkomstskatt (1947:576)

Regeringsformen (1974:152)

Brottsbalk (1962:700)

Taxeringslagen (1990:324)

Lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet (1993:1539)

Mervärdesskattelagen (1994:200)

Lag (1995:575) mot skatteflykt

Inkomstskattelag (1999:1229)

Propositioner

Prop. 1980/81:17 - Med förslag till lag mot skattenykt, m.m.

Prop. 1980/81:68 - med förslag till ändrade regler för den skattemässiga behandlingen av inventarier, fastigheter och pågående arbeten, m.m.

Prop. 1982/83:84 - med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt m.m.

Prop. 1996/97:170 - Reformerad skatteflyktslag

Statens offentliga utredningar

SOU 1975:77 - Allmän skatteflyktsklausul

SOU 1989:81 - Ny generalklausul mot skatteflykt

SOU 1996:44 - Översyn av skatteflyktslagen

Material från Skatteverket

Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2010 års taxerings, del 1

Rättsfall

RÅ 1985 1:85

RÅ 1989 ref. 57

RÅ 1998 not. 195

RÅ 1999 not. 245

RÅ 2000 ref. 21 I

RÅ 2001 ref. 12

RÅ 2004 ref. 27

RÅ 2005 ref. 40

Målnr: 895-898-07

Litteratur

Alhager Magnus, Dispens från inkomstskatt, Göteborg, Iustus, 1999

Dahlqvist Anna-Lena, skattebrott och skattelagarna, Stockholm, Norstedts juridik. 2003

Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, Juristförlaget, 1995

Lehrberg Bert, Praktisk juridisk metod, Stockholm, IBA, 2006

Ljungman, Seve, Om skattefordran och skatterestitution, Uppsala, Almquist & Wiksell, 1947

Lodin Sven-Olof m.fl, Inkomstskatt- en läro och handbok i skatterätt, Lund, Studentlitteratur, 2009

Rabe Gunnar & Bojs Johan, Det svenska skattesystemet, Stockholm, Norstedts juridik, 2005

Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, Jönköping, JIBS Dissertation Series, 2007

Peczenik Aleksander, Juridikens teori och metod, Göteborg, Norstedts juridik, 1995

Tidskrifter

Hultqvist Anders, Ny skatteflyktslag en metodfråga för skatterätten, skattenytt 1996.

Tjernberg, Mats, Regeringsrättens strikta lagtolkning, skattenytt, 2003

Bergström Sture, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, skattenytt, 2003

