
772

Handelsbolagsdomarna och Regeringsrättens syn på skatteflykt

AV ANDERS HULTQVIST

I. INLEDNING

Den 29 maj 2009 avgjorde Regeringsrätten tre förhandsbeskedsmål avseende skatteplanering med fastighetsförsäljningar genom handelsbolag (mål nr 6398-05, 2729-06 och 37-08). Ett mål återförvisades till Skatterättsnämnden, medan Regeringsrätten tillämpade skatteflyktslagen i de två andra målen. Ytterligare en dom kom den 4 juni 2009 (mål nr 4005-08) och här analyseras domarna också tillsammans med domen den 23 mars 2009 (mål 3200-07).

En fråga med så här många domar på så kort tid är om det är ett trendbrott i Regeringsrättens tillämpning av skatteflyktslagen eller om det bara är en tillfällighet. En annan fråga är om mer praxis kommer att göra oss klokare på skatteflyktslagens tillämpning?

Sture Bergström och jag hade åtminstone två uppfattningar gemensamt: det gick inte att av tidigare praxis urskilja när skatteflyktslagen

skulle tillämpas och fri s.k. (skatterättslig) genomsyn vann inte längre Regeringsrättens gehör efter RÅ 2004 ref. 27.¹

På den andra punkten har senare praxis bekräftat slutsatsen, inte minst genom domen den 8 december 2008 (mål nr 54-05),² men även i ovan nämnda dom från den 23 mars 2009, där Regeringsrätten snarlikt upprepar motiveringen från RÅ 2004 ref. 27 när domstolen avvisar tanken på att (skatterättsligt) omkaraktisera rättshandlingarna eller fritt tillämpa inkomstskattelagen på de i målet genomförda rättshandlingarna ("en beskattning i enlighet med det synsättet kan därför bara komma ifråga endast inom ramen för en tillämpning av skatteflyktslagen").

Domarna refereras utförligt på annat ställe i detta nummer och här redogörs bara i korthet för omständigheterna.³ I övrigt ligger tonvikten på tillämpningen av skatteflyktslagen.⁴

2. NEDSKRIVNING AV LAGERAKTIER

I mål 6398-05 (nedskrivning av lageraktier) konstateras först att 17 kap. 3 § IL är tillämplig på nedskrivningen och att ordinarie tillämpning av denna och övriga regler i IL (främst 23 kap.) leder till att försäljningsvinsten kan neutraliseras med nedskrivningen. Medan majoriteten i Skatterättsnämnden ansett att detta "är en konsekvens av inkomstskattelagens regler för underprisöverlåtelser i 23 kap.", varför det inte kan strida mot lagstiftningens syfte, fann minoriteten – med stöd av förarbetsuttalanden till underprisreglerna – att skatteflyktslagen förutsatts vara tillämplig på underpristransaktioner "i syfte att hindra omotiverade skatteförmåner". Något annat resonemang om syftet, och framförallt inte hur detta framgår av lagreglerna, nämns inte av minoriteten, utan man betonar att det framförallt varit fråga om ett kringgående av reglerna om att utdelning på aktier som skatterättsligt utgör lager är skattepliktig (24 kap. 14 § och 27 kap. 6 § IL).

Regeringsrätten konstaterar, i likhet med minoriteten i nämnden, att skatteflyktslagen förutsatts vara tillämplig vid underprisförsäljningar. Vidare finner man ett syfte, att *den grundläggande förutsättningen för en underprisöverlåtelse är att den inte är affärsmässigt motiverad*. Genom att den i målet förevarande transaktionen var affärsmässigt motiverad, stred

1. Se Bergström, Skattenytt 2002 s. 292 och Skattenytt 2004 s. 773 och Hultqvist, Svensk Skattetidning 2005 s. 305, 319 ff.

2. Se Hultqvist, Svensk Skattetidning 2009 s. 106 ff.

3. Se prop. 2008/09:65 s. 88.

4. Se vidare Joakim Wittkulls rättsfallskommentar s. 761 ff. i detta nummer.

detta mot det grundläggande syftet, ansåg Regeringsrätten. Reglerna har även utformats med syfte att någon definitiv skattelättnad inte skall uppkomma. Vidare fann man inte någon avsikt att genom underprisöverlåtelser skapa ett tillskott eller att de deltagande bolagen skulle bedriva någon näringsverksamhet tillsammans.

Det är emellertid oklart vilken rättshandling det är som Regeringsrätten menar man skall bortse ifrån (se 2 § skatteflyktslagen). Den rättshandling som är affärsmässigt motiverad – med Regeringsrättens synsätt – är rimligen utförsäljningen till den externe köparen. Den kan man inte gärna bortse ifrån, eftersom det då skulle leda till att det aldrig skett en kapitalvinstgrundande försäljning. Om man menar rättshandlingarna när överlåtelserna sker till handelsbolagen eller när det ena dotterbolaget säljs till det andra förefaller det vara otraditionellt att kalla detta för affärsmässiga prissättningar. Måhända har Regeringsrätten då antagit Lagrådets uppfattning i lagberedningen av ränteavdragsbegränsningsförslaget höstas att det även är affärsmässigt att ta skattehänsyn.⁵ Då replikerade emellertid departementschefen och framhöll att det ligger i sakens natur att skatteeffekter inte ingår i termen affärsmässigt.

Sannolikt är det *förfarandet som helhet* som Regeringsrätten omdefinierar, men det leder i så fall till att inledningen till 2 § i skatteflyktslagen ("vid taxeringen skall *hänsyn ej tas till rättshandling*, om") inte tillämpas med krav på att motivera vilken eller vilka rättshandlingar som skall bortses ifrån.

3. KONCERNINTERN FÖRSÄLJNING AV FASTIGHETER GENOM HOLLÄNDSKA BV

I mål 37-08, överläts fastigheter till underpris till ett svenskt HB, som ägdes av två holländska BV inom koncernen, varefter handelsbolaget såldes till marknadspris till ett annat svenskt aktiebolag inom koncernen, vilket hade ett underskott som inte kunde utnyttjas p.g.a. den s.k. koncernbidragsspärren (se vidare rättsfallsreferatet). Genom att fastigheterna såldes till underpris till handelsbolaget som ägdes av holländska BV:n och handelsbolagsandelarna sedan såldes till aktiebolaget, kom vinsten att hamna i Holland, som inte beskattade kapitalvinsten.

Samtliga transaktioner bedömdes av både Skatterättsnämnden och Regeringsrätten, som fann att de steg för steg uppfyllde de svenska reglerna i inkomstskattelagen. I en skiljaktig mening i Skatterättsnämnden

5. Se prop. 2008/09:65 s. 115.

framfördes dock uppfattningen att ”avyttring” borde kunna tolkas på det viset att även en indirekt avyttring (efter ”paketering”) kan innefattas i begreppet och att det vid sådant förhållande den tolkning borde väljas som bäst uppfyller syftet med reglerna, i det här fallet således den ”indirekta avyttringen”.

I fråga om skatteflyktslagen fann Skatterättsnämnden – nu på samma sätt som Regeringsrätten i ovan nämnda mål – att, även om ett förfarande uppfyller villkoren enligt reglerna om underprisöverlåtelser, det i förarbetena framhållits att det inte kan uteslutas att omständigheterna i vissa fall kunde vara sådana att skatteflyktslagen är tillämplig.

Vid prövningen av 2 § 4 p. skatteflyktslagen fann Skatterättsnämnden att det av ”23 kap. kan utläsas att lagstiftningens allmänna syfte är att en omedelbar beskattning (uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning) kan underlätas *under förutsättning att beskattning kan tas ut i ett senare led*” (*kurs. här*). Vidare framhölls att ”det av *bestämmelserna* framgår att de avser förhindra möjligheter till resultatutjämning mellan överlåtare och förvärvare till följd av en överlåtelse till underpris när i motsvarande situation detta inte är möjligt genom koncernbidrag”. Den följande hänvisningen för att styrka detta påstående sker emellertid inte till reglernas utformning, utan till *förfarbetena*. Vidare tilläggs:

”Det planerade förfarandet kännetecknas av en långt gående komplexitet. Den anpassning som görs till gällande lagregler och praxis på området är av det slag att lagstiftaren inte gärna kunnat förutse konsekvenserna härav vid lagstiftningens tillkomst och knappast heller senare.”

Denna motivering visar det jag i stort sett kunnat konstatera i alla tidigare fall då klausulen tillämpats nämligen, att det snarare är frånvaron av ett syfte för de fall som senare uppkommer i praxis som är detta sanna förhållandet, än ett förefintligt syfte som tillämpas.

I Regeringsrätten var man, som sagt, enig med nämnden i alla bedömningar i fråga om inkomstskattelagen. Bedömningen av 2 § 1–3 skatteflyktslagen motiverades inte, men om fjärde punkten anfördes att det framstår som uppenbart att samma resultat kunnat uppnås genom att för marknadspris förvärva fastigheterna direkt och att det således var en meningslös omväg om man inte beaktar den skattemässiga vinst som består i att förfarandet – utöver att kvittning kunnat ske av inkomster mot det koncernbidragsspärrade beloppet – kunnat genomföras utan att utlösa beskattning av övervärdet på fastigheterna. Detta förfarande ansågs strida mot syftet med reglerna, som är så utformade att någon definitiv skattelättnad inte ska uppkomma genom en sådan överlåtelse.

Regeringsrätten kommenterade inte ”skatteförmånsrekvisitet”, men det verkar ju vara underprisöverlåtelsen till det BV-ägda svenska handelsbolaget och den skattevinst som består i ett högre ingångsvärde för bolagsandelarna. Vad hade hänt om fastigheten stannat i det BV-ägda handelsbolaget? Hade det också stått i strid med syftet eller var det just rättshandlingen när handelsbolaget såldes tillbaka till marknadspris som man underkände? Detta visar också det logiska problemet med att både skatteförmånsrekvisitet och lagstiftningens syfte förutsätter att de bedöms tillsammans. Är det återigen hela förfarandet – inte en specifik rättshandling – och i så fall ligger väl skattevinsten på koncernnivå eller möjligen i framtiden när det förvärvande bolaget kan tillgodogöra sig det högre ingångsvärdet? Frågorna får inga svar i domen.

4. CYPERN-FALLET

I mål 2729-06 upphävdes förhandsbeskedet och återförvisades till Skatterättsnämnden för bedömning av skatteflyktsfrågan. Underprisöverlåtelsen av en fastighet till ett handelsbolag, som ägdes med 0,1 procent av det överlåtande bolaget och med 99,9 procent av ett cypriotiskt bolag, som i sin tur var helägt av det överlåtande bolaget, för att andelarna i handelsbolaget slutligen till marknadspris skulle överlåtas av det cypriotiska bolaget till det svenska bolaget, bedömdes av Skatterättsnämnden inte medföra uttagsbeskattning och inte heller att det cypriotiska bolaget var skattskyldigt i Sverige. Denna bedömning delades av Regeringsrätten.

Skatterättsnämnden fann emellertid sedan att fördelningen av ersättningen vid avyttringen av handelsbolaget efter andelarnas uppgivna storlek, dvs. 99,9 procent till det cypriotiska bolaget resp. 0,01 procent till det svenska bolaget, inte kunde godtas vid beskattningen. I stället borde fördelningen ske efter vardera delägarens insats (cypernbolagets tillskott var enligt nämnden obetydligt i sammanhanget och det var det svenska bolaget som överlätit fastigheten till underpris). Därmed föll frågan om tillämpning av lagen om skatteflykt.

Regeringsrätten ansåg att förhandsbeskedet inte utformats med tillräcklig tydlighet och därför inte gav parterna erforderlig ledning för tillämpning av beskedet. Det undanröjdes i denna del. Skatteflyktsfrågan kunde enligt instansordningsprincipen inte prövas av Regeringsrätten som första instans, utan målet återförvisades till nämnden för prövning av den frågan.

Därmed har Skatterättsnämnden hamnat i ett problem, som kan te sig som ett ”moment 22”. Skatteflyktslagen behövs inte om ”normal” rättstillämpning leder till ett resultat som medför att det inte uppstår någon ”skatteförmån”, vilket ju nämnden gjorde. Den grunden är undanröjd på grund av att beskedet inte utformats med tillräcklig tydlighet, så det kan tänkas att Skatterättsnämnden i konsekvens med sitt tidigare ställningstagande då har anledning att i första hand utforma beskedet tydligare på denna grund. Samtidigt kan man läsa Regeringsrättens dom så, att domstolen bara återförvisar skatteflyktsfrågan. Den frågan går knappast att besvara förrän frågan om fördelningen av ersättningen vid kapitalvinstbeskattningen besvarats, men den delen av beskedet är undanröjt och inte återförvisat.

Regeringsrätten menar sannolikt att det är skatteflyktslagen som skall tillämpas, om någon av de senare grunderna är tillämpbara, inte omfördelning av ersättningen mellan delägarna. Den praxis vi har på området är av gammalt datum och gäller omfördelning av (löpande) *inkomster*, inte ersättningen för andelarna vid kapitalvinstbeskattningen. Den tidigare friare tillämpningen tillkom under en tid då den normala rättstillämpningen må ha varit friare och legalitetsprincipen (att skatt skall följa av lag) inte prioriterades. Även om äldre praxis fortfarande tillämpas vid inkomstfördelningen, kan Regeringsrätten ha ansett det felaktigt att i praxis utvidga denna till vinster.⁶ Problemet är bara att det inte sägs i domen, utan där sägs bara att beskedet inte är tillräckligt tydligt.

Skulle Skatterättsnämnden anse att dess tidigare grund är riktig, men att de på grund av undanröjandet och återförvisningen endast är behöriga i skatteflyktsdelen, kan det bli en olöslig situation, men det återstår att se hur Skatterättsnämnden gör.

5. ANDRA NYTILLKOMNA SKATTEFLYKTSDOMAR

Några månader tidigare hade Regeringsrätten den 23 mars 2009 (mål 3200-07) tillämpat skatteflyktslagen i ett aktieägartillskottsfall. En koncern med moderbolaget i Belgien och flera svenska aktiebolag försökte undvika de s.k. 3:12-reglerna (57 kap. IL) genom att förvärva ett annat bolag med stora aktieägartillskott. Samtidigt köpte ägaren av koncernen förre ägarens aktieägartillskott om cirka 17 Mkr för 10 000 kr. Efter karensåret gavs koncernbidrag till det nya bolaget, som nu kunde återbe-

6. Jfr Burmeister, Skattenytt 2008 s. 159 ff.

tala 1 Mkr av aktieägartillskottet. En vinst för mottagaren på 990 000 kr (1 Mkr – 10 000 kr) deklarerades.

Regeringsrätten konstaterade att bestämmelserna i inkomstskattelagen inte gav stöd för uppfattningen att fåmansföretagsdelägaren mottagit utdelning från koncernens belgiska moderbolag. En beskattning med det synsättet kunde, enligt Regeringsrätten, därför bara komma i fråga inom ramen för skatteflyktslagen. Regeringsrättens majoritet (3-2) fann sedan skatteflyktslagen tillämplig med motiveringen att det var genom sitt ägande i det belgiska moderbolaget som mottagaren av återbetalningen kontrollerat de ifrågakvarande bolagen och att han då också haft ett avgörande inflytande över det återbetalande bolaget och koncernbidraget till detta. Vidare var det enligt Regeringsrätten ostridigt att utbetalningen inte kunnat komma till stånd om inte koncernbidrag tillförts i viss omfattning. Det egentliga skälet för förfarandet ansågs vara att ge fåmansföretagaren möjlighet att, under åberopande av det villkorade aktieägartillskottet, lyfta vinstmedel från koncernen med beskattning enbart i inkomstslaget kapital och därmed undgå en beskattning enligt bestämmelserna i 57 kap. IL.

Regeringsråden Stenman och Knutsson var skiljaktiga och har med en utförlig motivering förklarat varför skatteflyktslagen inte borde ha tillämpats. Knutsson har därtill skrivit ett särskilt tillägg till sin skiljaktiga mening. Jag ska här inte gå in på alla detaljer, utan hänvisar den intresserade läsaren till Regeringsrättens hemsida och till att själv ta del av denna läsvärda skiljaktiga mening. Huvudargumentet är att 1980-talets praxis om återbetalning av aktieägartillskott inte har ifrågasatts av lagstiftaren, utan tvärtom är en sedan länge etablerad praxis, varför den knappast kan strida mot syftet med senare tillkommen lagstiftning som avser utdelningar och kapitalvinster. En annan sak är att denna praxis måhända borde ändras, men det skulle enligt Knutsson fordra ett avgörande av Regeringsrätten i plenum, men, av skälet att det under lång tid varit etablerad praxis, är lagstiftning enligt henne att föredra.

Regeringsrättens majoritet är således även i detta mål otydlig med svaret om vilken rättshandling som man inte tar hänsyn till enligt 2 § skatteflyktslagen. Motiveringen utgör väl närmast en truism, att fåmansföretagsägare, om de också bildat en helägd koncern, kontrollerar hur bolagen agerar. Men det är ju även fallet i stora koncerner, där åtminstone VD och styrelsen kontrollerar hur transaktionerna sker. Snarare är det en omkarakterisering från återbetalning av aktieägartillskott från ett av koncernens dotterbolag till utdelning från moderbolaget. Uppfattningen att detta är möjligheter som varit kända under lång tid beaktades som sagt inte.

Det är dock intressant att notera att Regeringsrätten i en dom samma dag (2009-03-23, mål nr 2646-07) som också gällde återbetalning av aktieägartillskott gjorde samma bedömning som kammarrätten när det gällde frågan om skatteflyktslagen kunde tillämpas på förfarandet. Kammarrätten hade motiverat sitt negativa svar på följande sätt:

”Angiven rättspraxis får således antas ha varit känd för lagstiftaren då de särskilda reglerna infördes, utan att detta har beaktats i denna lagstiftning. Det aktuella förfarandet kan därför inte anses strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller skulle kunna anses ha kringgåts genom förfarandet. Föresättningar föreligger därför inte för att nu tillämpa skatteflyktslagen.”

Motsägelsefullt och måhända förvirrande. I domen den 4 juni 2009 (mål nr 4005-08) var just detta en huvudfråga. Fallet gällde en dubbel internöverlåtelse av ett fåmansföretag, så att det först överläts till ett nybildat aktiebolag, där det således blev dotterbolag, och sedan en gång till för att slutligen bli dotter-dotter-bolag, varefter denna ”koncern” överläts till extern köpare och förfarandet som helhet syftade till att undgå regeln i 57 kap. 4 § 1 st. IL om kvalificerade andelar. Skatterättsnämnden ansåg att aktierna i förevarande fall inte var kvalificerade. Det fanns enligt nämnden heller inget som tydde på att avtalen hade någon annan verklig innebörd:

”I ärendet förekommer inga uppgifter som talar emot att de företagna rättshandlingarna ska läggas till grund för beskattningen vid en prövning mot vanliga regler. *Den omständigheten att avtalen i fråga slutits mellan personer i intressegemenskap föranleder ingen annan bedömning.*” (kurs. här)

I fråga om skatteflyktslagens tillämpning är det två aspekter som är intressanta i Skatterättsnämnden motivering. Den ena är att nämnden, efter att ha konstaterat att det allmänna syftet med reglerna varit att den del av inkomsten som härrör från fåmansföretagsägarens personliga arbetsinsatser inte skall beskattas i kapital utan i inkomstslaget tjänst, bara kort konstaterar att den anpassning av förfarandet som gjorts för att undgå den åsyftade beskattningen är *något som lagstiftaren inte hade anledning att gå in på vid lagstiftningens tillkomst*. Därmed är skatteflyktslagens fjärde rekvisit uppfyllt.

Sedan diskuteras just den omständigheten att möjligheten och förekomsten av denna typ av transaktioner uppmärksammas sedan ett antal år tillbaka. Förslag har t.o.m. lagts fram år 2000 om hur reglerna bör ändras, men saken har inte tagits upp i något lagstiftningsärende. Lagstiftarens passivitet betyder enligt Skatterättsnämnden inte att *förfarandena*

skulle accepteras och därför talar inte det förhållandet att lagstiftaren avstått från åtgärder knappast för att förfaranden av aktuellt slag numera *anses godtagbara*.

Regeringsrätten undanröjer svaren på de två första frågorna, men anser ändå att man kan tillämpa skatteflyktslagen och gör där samma bedömning som Skatterättsnämnden. Menar Regeringsrätten, som jag även frågat mig i Cypern-fallet ovan, att man kan ta ställning till skatteflyktslagen direkt, utan att först pröva de materiella reglerna?

Eftersom Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden i skatteflyktsdelen bör det väl tolkas som att vi i fortsättningen får spekulera i vad mån Finansdepartementet accepterar ett förfarande eller inte, dvs. om de är godtagbara. Är detta en objektiv teleologisk metod, som var avsikten med skatteflyktslagen för att den i vart fall enligt Skatteflyktskommittén hjälpligt skulle uppfylla legalitetsprincipen?

6. SAMMANFATTANDE KOMMENTAR

Ett trendbrott kan konstateras, och det är att ”genomsynen” eller den ”ekonomiska innebörden” eller andra fria bedömningar av rättshandlingarna är borta, och omnämns ofta som lokution även i skatteflyktsmål (”en sådan bedömning kan endast komma i fråga inom ramen för skatteflyktslagen”). Det är bara i underrätterna den fortfarande gör sig gällande.

Måhända har därmed trycket på att tillämpa skatteflyktslagen ökat, vilket i så fall skulle vara en ny trend eller snarare vara en följd av det nämnda trendbrottet. Sammantaget har det då inte varit något värt om denna trend leder till fria spekulationer om vad som ”lagstiftaren” (Finansdepartementet och det politiska systemet) kan tänkas acceptera eller inte. Bubblan i mattan har så att säga bara flyttat sig lite. Möjligen kan man säga att vissa sidofördelar i så fall ändå har tillkommit, nämligen att talan måste föras i domstol (kan inte ske på myndighetsnivå), att det blir lättare att få anstånd (t.o.m. automatiskt innan länsrätten dömt) samt att det blir svårare att påföra skattetillägg.

Det är dock inte säkert att Regeringsrätten – och Skatterättsnämnden – nu öppnat för en vidare tillämpning av skatteflyktslagen. Den frågan går inte att få ett säkert svar på, eftersom den här typen av bedömningar inte följer något iakttagbart mönster, inte heller i dessa domar. Det är mycket *in casu*-betonade bedömningar och motiveringarna är sällan av principiell natur.

Förr skrev man inte särskilt mycket i domarna om lagstiftningens grunder/syfte (utom när lagen inte tillämpades), men de andra rekvisiten diskuterades en del. Nu är det tvärtom, att rekvisit 1–3 sällan ägnas en rad, och många ställer frågan vari ”skatteförmånen” bestod. Jag skrev om den motsägelsen i min avhandling och några senare artiklar och den ende som kommenterat det är nuvarande regeringsrådet Sandström. Men nu har således det problemet upphört att bry rättstillämparna, men handelsbolagsdomarna ovan visar att frågan är högst adekvat att ställa.

När rekvisit 4 diskuteras är det ingen objektiv metod som tillämpas, vilket dock förutsattes med den nya klausulen för att stilla kritiken från legalitetssynpunkt, utan som framgår ovan är det mycket diskussioner och spekulationer med förarbetsmaterial som grund. Den typen av spekulationer är godtyckliga, ofta mer beroende av de aktuella domarnas uppfattning än någonting annat.

Hur får vi då reda på ”lagstiftarens avsikt” på ett objektivt sätt? Jo, 8 kap. 3 § regeringsformen anger sättet att kommunicera normer – genom föreskrift i lag. Lars Hjerner reagerade just på detta sätt redan i sin kritik mot den första utformningen av klausulen:⁷

”Hänvisningen till lagstiftaren och hans anda och mening är dock orkeslös. Lagstiftaren får väl antagas kunna tala rent ut och alltså mena vad han säger – och inte något annat.”

Lord Leonard Hoffman i den engelska högsta domstolen (House of Lords) bemötte argumentet för några år sedan på ett liknande sätt:⁸

”But how do we know the intention of Parliament? *There is only one way to know the intention of Parliament and that is to read the statute.*”

Allt annat blir dessvärre endast spekulationer om ”lagstiftarens vilja” eller helt enkelt normgivning i praxis. Såsom Leif Mutén visar är det inte fråga om rättstillämpning i egentlig mening, utan en förhoppning om att domarkåren skall hjälpa till med att bättra på lagstiftningen när den inte ger det resultat man av ett eller annat skäl skulle kunna önska sig:

”there is a temptation to let a GAAR make up for the shortcomings of the law, and turn the responsibility to the courts and the administration”.⁹

7. Se Lars Hjerner, Sken – Bulvanskap – Kringgående, Genomsyn eller förträngning? i Festskrift till Hans Thornstedt 1983 s. 281.

8. Se Leonard Hoffman, Tax avoidance, *British Tax Review* 2005 s. 197 ff. (cit. se s. 204).

9. Se Leif Mutén, The Swedish Experiment with a general anti-avoidance rule, i Graeme S. Cooper (ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, IBFD Publications 1997 s. 323.

Detta påpekades också av Hjermer:¹⁰

”Kringgåendet och hur det skall kunna bemötas blir då en metodfråga för domstolarna i användningen av rättsreglerna: hur kan man komma lagstiftaren till hjälp och utsträcka beskattningen till förfaranden likvärdiga med de högre beskattade ehuru sedvanlig lagtolkningsmetod icke omfattade av samma regler som dessa. I mindre värdeladdade termer kan sägas att kringgåendeproblematiken är en fråga om tillåtligheten av analog rättstillämpning.”

Sådant borde inte höra hemma på ett rättsområde som förväntas respektera legalitetsprincipen och uppdelningen av normgivande respektive dömande makt. Jfr hur Högsta domstolen upprätthåller principen på straffrättens område, nu senast i ett mål som gällde om smygfilmning utgjorde ofredande (NJA 2008 s. 946):

”Även om bestämmelsen är vag och lämnar formellt utrymme för högst skiftande tolkningar finns det emellertid, inte minst av legalitetshänsyn, skäl att undvika tolkningar som framstår som pressade...”

Och vidare om vad justitieråden sannolikt ansåg för egen del:

”En annan sak är att goda skäl kan anföras för att förfaranden av det slag som är föremål för HD:s bedömning i detta mål borde vara straffbara. Det får emellertid, oavsett det nuvarande rättslägets förenlighet med Europakonventionen, anses ankomma på lagstiftaren att ta ställning till om en sådan kriminalisering bör införas och i så fall till hur den bör utformas.”

Detta sätt att resonera påminner om resonemanget i regeringsrådet Knutssons särskilda mening ovan.

Från detta kan man möjligen också spekulera i en annan riktning och det är att vi med skatteflyktslagen som kuliss egentligen är på väg att få en s.k. missbruksnorm, som i *Halifax*-målet. EG-domstolens benägenhet att med stöd i sydeuropeisk rätt implementera en missbruksnorm på rättsområde efter rättsområde, bl.a. på skatterättens – och i första hand mervärdesskattens – kan få en stark påverkande effekt för hela Europa.

I ljuset av att skatteflyktslagen har en mycket anmärkningsvärd – enligt min mening obegriplig – konstruktion är frågan om det inte är mer ärligt att säga vad det är fråga om, vilket jag bara kort belyst ovan, nämligen en domares rätt att åsidosätta den enskildes rättshandlande i särskilda fall, inte försöka motivera det som om det vore något som går att fastställa objektivt. Å andra sidan bör vi då beakta skillnaden mellan de speciella missbruksfall som både EG-domstolens och andra europeiska domstolars praxis tar sikte på (”wholly artificial arrangements”) och

10. Se a.a. s. 281 f.

lagstiftningsluckor, vilka inte är domstolarnas utan lagstiftarens bekymmer. Där fungerar, enligt min uppfattning, en särskild lagstiftningskommission ("tättningskommissionen") bättre. Även de senaste domarna avseende skatteflyktslagets tillämpning visar att tidsutdräkten i praxis är betydande och att lagstiftning med stöd av 2 kap. 10 § 2 st. regeringsformen är mycket effektivare.

En ytterligare framtida aspekt att beakta är sannolikt den rättsutveckling som pågår inom EU där det blir allt svårare att – förutom inom de principer mot rättsmissbruk som EG-domstolen ställt upp – hävda nationellt skyddande skatteflyktsnormer, om det gäller utövande av friheterna inom EU. Här återstår dock en del utveckling och analyser.

Anders Hultqvist är jur. dr och adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet