
499

Skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen?

AV ANDERS HULTQVIST

I. INLEDNING

Inledningsvis vill jag påpeka att jag tidigare skrivit om problemet med skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen från befrielsesynpunkt, eftersom det i det närmaste *per definition* alltid är en svår skatterättslig fråga. Först ska jag kort återge detta resonemang. Det som jag inte tidigare uppmärksammat är att det sannolikt inte ens är fråga om en *oriktig uppgift* i merparten av fallen, vilket redovisas i följande avsnitt (avsnitt 2). Detta stöds av det bristande logiska sambandet mellan skattetilläggs- och skatteflyktsbestämmelserna (se avsnitt 3), varför det normalt aldrig ens borde komma i fråga att påföra skattetillägg. I avsnitt 4 sammanfattar jag min bedömning.¹

Veterligen finns det i skatterätten inte svårare frågor än oväntade bedömningar av någon slags ”*skatterättslig* omkaraktisering” eller tillämpning av skatteflyktslagen.² En nyansering av skattetillägget kommer nu till stånd med Skatteförfarandeutredningens förslag, men de här aktuella frågorna är inte särskilt accentuerade.³

1. Artikeln bygger på ett rättsutlåtande, varvid jag åter gick igenom förarbetena till lagen om skatteflykt.

2. Se Svensk Skattetidning 2008, Skattetillägget – dags för en utvärdering, igen! s. 142 ff., särskilt s. 147 ff.

3. Se SOU 2009:58 s. 520 ff. och s. 544 ff.

Vad gäller ”skatterättslig omkarakterisering”, s.k. genomsyn, är sådana beslut omöjliga att förutse, eftersom de är skönsmässiga eller rent av godtyckliga. Dessbättre har Regeringsrätten nu starkt tagit avstånd från sådan rättstillämpning (se *RA 2004 ref. 27* och *RA 2008 not. 169*) och denna praxis börjar följas av underrätterna. Så det problemet lär inte aktualiseras annat än i undantagsfall i framtiden.

Om den skattskyldige inte talar sanning – och dessutom är medveten om det – eller, ännu värre, upprättar skenavtal m.m. och Skatteverket och domstolarna vidtar en *civilrättslig omkarakterisering*, är det som redan Lagrådet 1980 påtalade, inga problem med att bedöma det som en oriktig uppgift,⁴ vilket jag också tidigare framhållit.⁵ I mer subtila fall av civilrättslig omkarakterisering, och där det har varit svårt att avgöra om rättshandlingarna har den ena eller andra civilrättsliga karaktären, bör det enligt min uppfattning dock finnas utrymme för bedömningen att det gäller en svår rättsfråga och därmed se felet som ursäktligt.⁶

När det gäller *skatteflyktslagen* är det, som också 1980 års Lagråd påpekade, egentligen omöjligt att förutse dess tillämpning. Det har inte i något fall som den prövats – och jag tror jag studerat och skrivit om samtliga fall som prövats av Regeringsrätten sedan lagen infördes, dvs. 30 års praxis – funnits ett verifierbart bevis för lagstiftningens grunder eller syfte (eller, vilket är vanligt att man hänvisar till, lagstiftaravsikter/-vilja). I t.ex. *RA 2009 ref. 31*, där Regeringsrätten inte gav någon egen motivering av rekvisitet, blev det av Skatterättsnämnden reducerat till följande:

”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.”

Denna typ av resonemang kritiserades för länge sedan inom rättsvetenskapen – av bl.a. Hägerström, Olivecrona och Hellner – som ”skenargument” för en egen godtycklig bedömning. Jan Hellner skriver bl.a. följande:

”Lagstiftaren kan inte ha en vilja; det finns en av de statsrättsliga reglerna bestämd procedur för hur lagar kommer till, och denna ger inte uttryck åt något som kan betecknas som vilja. Endast individuella personer – i detta fall en eller flera departementstjänstemän – kan vilja något, men redan att söka fastställa detta är förenat med stor osäkerhet. Och i varje fall är detta något helt annat än att ’lagstiftaren’ skulle vilja något.”⁷

4. Se Lagrådet i prop. 1980/81:17 s. 193.

5. Se Svensk Skattetidning 2008 s. 621.

6. Jfr Lagrådet i a. prop. s. 192.

Förkärleken för att ändå fortsätta med denna typ av resonemang är dock stor inom skatterätten. Enligt min mening är det emellertid, som nyss nämnts, bara domarens egen uppfattning av hur han eller hon anser att lagstiftningen borde ha sett ut eller, om man så vill, att den ordinarie rättstillämpningen enligt IL leder till ett resultat som är otillfredsställande, varför man med återopande av denna typ av icke rationella argument ändrar taxeringen. Eller som Stig von Bahr uttryckt det – både avseende Regeringsrätten och EG-domstolen – att magkänslan spelar en betydande roll vid avgörandet i mål om skatteflyktslagen eller s.k. förfarandemissbruk.⁸

Att då inte samtidigt komma till slutsatsen att det är en svår skatterättslig fråga, som således är en grund för befrielse från skattetillägget (5 kap. 14 § 2 st. 2 p. taxeringslagen), är enligt min mening svårbegripligt, även om man anser att skattetillägg kan påföras. Enligt sin egen bedömning av inkomstskattelagen och det aktuella förfarandet har man nämligen först kommit fram till att t.ex. 57 kap. IL inte är tillämpligt. Sedan sker en taxering på en icke verifierbar eller rationell grund enligt skatteflyktslagen. Att då inte samtidigt inse att det gäller en svår rättsfråga – om det ens är en egentlig rättsfråga – är att ställa oerhört höga krav på den skattskyldige. Vem kan förutse det oförutsebara? Möjligen ett orakel.

2. FINNS DET NÅGON ORIKTIG UPPGIFT?

Det har varit ovanligt lite diskuterat om den oriktiga uppgiftens beskaffenhet i skatteflyktsfall och jag tror att de nu 30-åriga förarbetena börjat glömmas bort. Veterligen har få om ens någon – inte jag heller – tidigare uppmärksammat att frågan utförligt diskuterades när skatteflyktslagen bereddes 1980.

I ett par nyligen avkunnade domar⁹ förekommer dock ett uttalande från förarbetena,¹⁰ att skatteflyktslagen inte utesluter att oriktig uppgift förelegat och att skattetillägg kan påföras. Vad som dock inte framgår är att denna del av propositionen är bilaga 2 till propositionen, som är en kopia av den tidigare departementspromemorian Ds B 1978:6.

7. Se vidare Jan Hellner, Skenargument i rättsvetenskapen, i Peceznik m.fl., Rationalitet och empiri i rättsvetenskapen, Juridiska fakulteten; skriftserien nr 6, 1985, s. 57.

8. Se Stig von Bahr, Skattenytt 2007 s. 651.

9. Se t.ex. Länsrättens i Södermanlands län dom 2008-12-02 (*mål nr 1407-08, 1412-08*) och Kammarrättens i Stockholm dom 2009-12-09 (*mål nr 9605-08, 9606-08*).

10. Se prop. 1980/81:17 s. 149.

Denna del kom sedan att uppmärksammas av det mycket namnkunniga Lagrådet (justitieråden Hesser och Hessler samt regeringsråden Hamdal och Höglund). De hade varit oeniga avseende frågan om det överhuvudtaget gick att ha en skatteflyktslagstiftning, men var helt eniga på en punkt, nämligen i frågan huruvida ett förfarande som föranledde tillämpning av skatteflyktslagen kunde konstitueras en ”oriktig uppgift”.¹¹

Företagsskatteutredningens expertgrupp utgick ifrån att den skattskyldige normalt öppet redovisar de transaktioner som leder till skattelättnader i strid med lagstiftningens anda och mening. Det föredragande statsrådet hade dessutom i lagrådsremissen anfört att den skattskyldiges uppgiftsplikt principiellt inte skulle öka till sin omfattning genom skatteflyktsklausulen, varför det enligt hans mening var naturligt att låta den gällande innebörden av begreppet oriktig uppgift bli tillämplig också ifråga om skatteflyktsklausulen. Mot den bakgrunden ansåg statsrådet att klausulen inte borde föranleda några särskilda bestämmelser i fråga om eftertaxering.

Uttalandet av företagsskatteutredningens expertgrupp och departementschefens uppfattning kritiserades emellertid av Lagrådet:

”Det kan ifrågasättas om förfaranden, som skatteflyktsklausulen enligt det remitterade förslaget är avsedd att träffa, kommer att redovisas öppet av den skattskyldige i den omfattning som expertgruppen tänkte sig. Om t.ex. en aktieförsäljning ägt rum och den skattskyldige – enligt en i och för sig korrekt beräkning – uppger den därvid uppkommande realisationsvinsten till beskattning är det mindre troligt att därjämte av hans självdeklaration framgår omständigheter som visar att aktieförsäljningen utgör led i ett förfarande för att kringgå reglerna om beskattning av inkomst av rörelse, tjänst eller kapital.”¹²

Och det är ju detta som är poängen med skatteflyktslagen. Den ordinarie rättstillämpningen ger ju ett enligt inkomstskattelagstiftningen korrekt resultat, som Skatteverket och/eller domstolen är missnöjd med, varvid det alltid blir en tvåstegsprövning. Först enligt inkomstskattelagen, sedan skatteflyktslagen. Till exempel leder en dubbel intern överlåtelse av aktier till att 57 kap. IL inte är tillämpligt (jfr *RA 2009 ref. 31*).

Därför, framhåller Lagrådet, är dessa uppgifter inte, annat än i undantagsfall, felaktiga i objektiv mening, som vid vanlig tillämpning av inkomstskattelagstiftningen. Lagrådet fortsätter:

”Det karakteristiska för kringgåendefallen torde dock vara att de lämnade uppgifterna är oriktiga eller ofullständiga bara i den meningen att de inte lämnar

11. Se a. prop. s. 192 f.

12. Se a. prop. s. 192.

upplysning om de omständigheter som möjliggör tillämpning av skatteflyktsklausulen.

En uppgiftsplikt i fråga om omständigheter av sistnämnda slag skiljer sig från den uppgiftsplikt som föreligger beträffande omständigheter som enligt gällande rätt är av betydelse för en riktig taxering. Medan sistnämnda omständigheter i princip är objektivt bestämda, förutsätter skatteflyktsklausulen en bedömning *mot ett antal rekvisit* för att det skall kunna avgöras *om omständigheterna är sådana att de gör klausulen tillämplig*. Betydelsen av olika omständigheter blir därmed i så hög grad beroende av en bedömning i efterhand i enskilda fall att man inte generellt kan göra gällande att underlåtenhet att lämna upplysning om sådana omständigheter innebär ett oriktigt meddelande.¹³ (*kurs. här*)

Lagrådet föreslog därför att särskilda eftertaxeringsregler skulle införas i fråga om skatteflyktslagen, som inte baserades på att det var fråga om oriktig uppgift, och att en sådan regel lämpligen kunde införas i 114 a § i dåvarande taxeringslagen. Eljest skulle skatteflyktslagen bli begränsad och inte kunna användas vid eftertaxering. Medan den ovan nämnda uppfattningen av föredragande statsrådet i lagrådsremissen också fanns med i propositionstexten,¹⁴ kom Lagrådets utförliga analys att leda till att han ändrade sin uppfattning i protokollet vid regeringsammansamrådet och biträdde Lagrådets uppfattning.¹⁵ Han tillade då också:

”Det ger mig anledning att understryka vad jag anförde inledningsvis om att klausulen inte är avsedd att utvidga tillämpningsområdet för reglerna om skattebrott eller skattetillägg. En underlåtenhet att lämna upplysningar i nu aktuellt hänseende kan jämföras med lämnandet av en oriktig uppgift endast i den mån det är uttryckligen föreskrivet eller följer av allmänna grundsatsar för rättstillämpningen på området.”

Bestämmelsen i 114 a § dåvarande taxeringslagen kom därför att få följande lydelse:

”Utöver vad som följer av 114 § skall eftertaxering ske, när rättelse påkallas av att lagen (1980:865) mot skatteflykt är tillämplig.”

Frågan diskuterades även särskilt vid Skatteutskottets behandling av skatteflyktspropositionen.¹⁶ Utskottet upprepade vad som sagts i regeringsprotokollet och biträdde uppfattningen att en särskild eftertaxeringsregel behövdes och tillade:

”Utskottet vill erinra om att det förhållandet att eftertaxering påförs med stöd av klausulen inte innebär att skattetillägg skall påföras. Härför krävs enligt vanliga

13. Se a. prop. s. 193.

14. Se a. prop. s. 36.

15. Se a. prop. s. 200.

16. Se SkU 1980/81:8 s. 18 f.

regler att den skattskyldige lämnat oriktig information till skattemyndigheterna enligt de regler som gäller för skattetillägg och att någon av eftergiftsgrunderna inte kan åberopas.”

Regeln i 114 a § äldre taxeringslagen flyttades till 4 § skatteflyktslagen i samband med införandet av 1990 års taxeringslag och omformulerades då också, så att det inte längre kallades eftertaxering, utan bara att eftertaxeringsfristerna enligt 4 kap. 19–22 §§ skulle gälla även för framställning till länsrätten (förvaltningsrätten).

I övrigt har jag inte funnit någon diskussion om skattetilläggen vid skatteflykt vid lagens reformering 1983 respektive 1997.

Även om man inte är bunden av förarbetsuttalanden vid tolkning av skattelag är tyngden i Lagrådets argumentation – och den genomslagskraft den också fick – ett mycket starkt argument för att skatteflyktslagens konstruktion inte medger att det annat än i undantagsfall kan vara fråga om *oriktig uppgift*, och då när inte heller ens en korrekt taxering enligt inkomstskattelagen skulle kunnat ske med stöd i de lämnade uppgifterna. Men, som sagts ovan, det är ju sällan eller aldrig som det är problemet, utan just att uppgifterna leder till att en korrekt taxering enligt IL kan ske, som man av ett eller annat skäl finner otillfredsställande.

Det har således aldrig funnits någon avsikt att skatteflyktslagen skall medföra skattetillägg, vilket även det bristande logiska sambandet mellan skatteflyktslagen och skattetilläggsbestämmelserna visar.

Just när denna artikel skall gå i tryck kommer så en dom från Regeringsrätten där man påför skattetillägg i ett skatteflyktsmål. En kortare kommentar har därför införts i slutet av denna artikel (se i slutet av avsnitt 4).

3. BRISTANDE LOGISKT SAMBAND MELLAN SKATTEFLYKTSLAGEN OCH SKATTETILLÄGGSBESTÄMMELSERNA

Kammarrätten i Göteborg har, till skillnad från Kammarrätten i Stockholm, funnit att skattetilläggsbestämmelserna inte kan tillämpas i skatteflyktsmål.¹⁷ Medan KR i Stockholm har ett uttalande från departementspromemorian till grund för sin bedömning – som blev överspelat efter

17. Se Kammarrättens i Göteborg dom 2010-04-26 (*mål nr 6783-09*); jfr med Kammarrättens i Stockholm dom 2009-12-09 (*mål nr 9605-08, 9606-08*).

Lagrådets behandling av frågan, se ovan – fann KR i Göteborg en diskrepans mellan de olika regelverken.

KR i Göteborg konstaterar att en grundläggande princip för beskattningsförfarandet sedan 1991 års taxering är att alla beskattningsbeslut, inklusive beslut om skattetillägg, ska fattas av Skatteverket som första instans. Undantag gäller endast beslut om tillämpning av skatteflyktslagen. Det saknas en särskild regel i skatteflyktslagen eller i taxeringslagen om att skattetillägg samtidigt ska påföras av länsrätten (förvaltningsrätten) som första instans. Kammarrätten konstaterar därvid att det inte finns någon laglig möjlighet för förvaltningsrätten att som första instans påföra skattetillägg.

Skatteverket hade i det aktuella målet visserligen fattat beslut om skattetillägg, men på en annan rättslig grund än skatteflyktslagen (som ju inte får tillämpas av Skatteverket på egen hand). Kammarrätten ansåg emellertid att det även i ett sådant fall skulle framstå som orimligt om skattetillägg skulle kunna påföras när länsrätten i stället tillämpar skatteflyktslagen.

Tanken är intressant. Jag har för egen del funnit en annan, liknande, brist i logiken. Oriktig uppgift skall ha lämnats ”till ledning för taxeringen” eller ”i ett mål om taxeringen” (5 kap. 1 § taxeringslagen). Deklaration och eventuella tilläggsupplysningar lämnas för den årliga taxeringen, varvid Skatteverket inte får tillämpa skatteflyktslagen. Det är istället förvaltningsrätten, som på talan av Skatteverket, har denna behörighet, men då är det inte fråga om taxering, utan möjligen ändring av taxeringen eller rent av bara tillämpning av skatteflyktslagen (jfr att man i nya taxeringslagen valde att inte kalla detta eftertaxering, se ovan). Såvida den skattskyldige inte lämnar oriktiga uppgifter i det målet, har han eller hon knappast lämnat oriktiga uppgifter till ledning för taxeringen, eftersom det vid denna inte är aktuellt att tillämpa skatteflyktslagen, utan endast inkomstskattelagen.

Båda dessa (skenbara) inkonsekvenser är, som jag uppfattar det, egentligen bara ett resultat av att det aldrig har företagits någon ansträngning i lagstiftningsarbetet att tillse att skattetillägg också ska omfatta skatteflyktslagen. Då hade man rimligen löst problemet, som man gjorde med eftertaxeringen (jfr avsnitt 2 ovan). Tvärtom har man som sagt utgått från motsatsen.

4. KONKLUSIONER SAMT ETT NYTT MÅL

Det är, som följer av lagrådsuttalandena ovan, så att de skattskyldiga i normalfallet har åsatts en korrekt taxering enligt *inkomstskattelagen* och därvid föreligger ingen oriktig uppgift. Att de skattskyldiga inte har lämnat ytterligare information, så att denna enligt IL korrekta taxering kunnat frångås med stöd av skatteflyktlagen, innebär enligt lagrådet, departementschefen och Skatteutskottet inte att det föreligger en oriktig uppgift. Jag delar denna bedömning.

Den 10 juni meddelade Regeringsrätten en dom (mål nr 3819-09 och 3820-09) i ett kapitalförsäkringsmål där man påförde skattetillägg när skatteflyktlagen tillämpades. Det positiva med domen är att den ”skatterättsliga omkaraktäriseringen” underkänns. Således är alla de disparata domar från landets läns- och kammarrätter dömda på felaktiga grunder. Till det negativa hör att man åter – godtyckligt, dvs. utan att kunna leda i bevis vad lagstiftningens syfte är – tillämpar skatteflyktlagen. (Detta skall jag återkomma till i en senare artikel.)

Vad som här är av betydelse är att Regeringsrätten, tämligen oreflekterat, påför skattetillägg. Inget av det som jag beskrivit ovan nämns över huvud taget i domen. Det kan antingen vara ett misstag eller ett medvetet beslut. Det går inte av domen att utläsa vilket det är. Detta är allvarligt för bevisemat för oriktig uppgift nämns inte ens, än mindre beviskraven eller de faktiska omständigheterna som leder till denna slutsats. Regeringsrätten konstaterar nämligen att någon beskattning av den enskilde inte kan ske med hänvisning till rättshandlingarnas verkliga innebörd, dvs. taxeringen är korrekt enligt *inkomstskattelagen*.

Sedan finner man att uppgifterna är substanslösa och inte kan ligga till grund för taxeringen (?). Det kunde de ju, som nyss nämnts, eftersom Skatteverket inte taxerar enligt skatteflyktlagen (se ovan). Så utan en närmare analys av rättsfrågan och bevisemat för oriktig uppgift hänger nu denna dom i det tomma intet. Skattekonserter, advokater, folk jag känner på Skatteverket och förvaltningsdomstolarna är tvehågsna och vet inte hur domen ska förklaras. Det fordras nog därför att Regeringsrätten förklarar hur de får ihop logiken med det ovanstående.

Slutligen har vi problemet med hur skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktlagen, utan att detta har stöd i lagstiftningen, förhåller sig till Europakonventionen om mänskliga rättigheter, då den fordrar att straff (vilket skattetillägget är) påförs med stöd av lag.

Anders Hultqvist är juris doktor och adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.