

15 Lagen mot skatteflykt

Lag (1995:575) mot skatteflykt
prop. 1980/81:17, SkU8, SOU 1975:77, Ds B 1978:6
prop. 1982/83:84, SkU20
prop. 1985/86:49, SkU11
prop. 1987/88:150 bil. 3, SkU40
prop. 1992/93:127
prop. 1994/95:209
prop. 1996/97:170, SOU 1996:44

Sammanfattning

Skatteflyktslagen innebär att man under vissa förutsättningar vid taxeringen ska bortse ifrån rättshandling som en skattskyldig företagit.

Förutsättningarna är följande:

1. Rättshandlingen ska ingå i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.
2. Den skattskyldige ska direkt eller indirekt ha medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna.
3. Skatteförmånen kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet.
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.

Lagen tillämpas av förvaltningsdomstol efter framställning från Skatteverket. Framställning ska göras före utgången av de frister som gäller för beslut om eftertaxering eller i en pågående process om själva sakfrågan i underinstanserna.

15.1 Allmänt

15.1.1 Lagens tillkomst och giltighet

En lag mot skatteflykt infördes på prov med avseende på rättshandlingar som företagits fr.o.m. den 1 januari 1981. Lagen, som utvidgades något genom lagändring 1983, gällde rättshandlingar som företogs t.o.m. 1992 men slopades sedan. Den har emellertid återinförts och tillämpas på rättshandlingar som företagits den 1 juli 1995 eller senare.

Skatteflyktslagen har reformerats, se SFS 1997:777, prop. 1996/97:170, Bet. 1997/98:SkU3. Den nya lydelsen tillämpas på rättshandlingar som företagits fr.o.m. den 1 januari 1998.

15.1.2 Lagens målsättning

Se prop. 1980/81:17 s. 16 f, 1982/83:84 s. 12 f och prop. 1996/97:170 s. 33 f.

Skatteflyktslagen är tänkt att tillämpas på förfaranden där en skattskyldig genomför en transaktion främst i syfte att uppnå eller undvika en beskattningseffekt, t.ex. då avdrag yrkas för konstlade förluster. Om den skattskyldige har något eller några andra godtagbara skäl för sitt handlande som tillsammans är av större betydelse än skatteförmånen ska skatteflyktslagen inte tillämpas.

Om ett förfarande framstår som normalt med hänsyn till det ekonomiska resultat som uppnås men ändå leder till en skatteförmån som lagstiftaren inte har avsett, är inte skatteflyktslagen tillämplig.

Lagen avser bara den egentliga skatteflykten. Skenrättshandlingar, oriktigt betecknade avtal och civilrättsligt ogiltiga avtal som efterlevs av parterna faller utanför lagens tillämpningsområde.

Avsikten med lagen är inte att åstadkomma någon utvidgning av det skattepliktiga området. Grundläggande måste alltså vara att gränserna för beskattningen anges genom de materiella reglerna (prop. 1980/81:17 s. 16).

Det har tidigare ansetts tveksamt om skatteflyktslagen kunnat användas för att komplettera lagregler som införts för att hindra vissa speciella skatteflyktsförfaranden. RR har emellertid tagit ställning till denna fråga (RÅ 1989 ref. 83 samt RÅ 1990 ref. 22 och ref. 101) och tillämpat skatteflyktslagen på bl.a. kringgående av vinstbolagsbestämmelsen (dåvarande 35 § 3 mom. 7 st. KL).

15.1.3 Förfarandet

Inte vid taxeringen

LR är första instans för prövning av om skatteflyktslagen är tillämplig. Framställan om sådan prövning görs av Skatteverket. De vanliga reglerna i 6 kap. TL gäller (4 § 1 st. skatteflyktslagen).

I RÅ 1992 ref. 58 hade SKM först i RR åberopat skatteflyktslagen som alternativ grund för sitt yrkande. Enligt 37 § förvaltningsprocesslagen gäller i mål vari prövningstillstånd krävs, att omständighet eller bevis, som klaganden åberopar först i Regeringsrätten, får beaktas endast om det föreligger särskilda skäl. RR fann därför att det i det aktuella fallet var olämpligt att ta upp skatteflyktsfrågan till prövning. Omständigheterna var inte heller sådana att frågan hänsköts till underinstans. Se även RÅ 2000 ref. 54, där den skattskyldige hade överklagat och RSV, som alltså inte var klagande, bl.a. hävdade att skatteflyktslagen var tillämplig.

Det är också viktigt att hela det förfarande som är aktuellt prövas i målet. I RÅ 2002 not 72 avvisade RR frågan om skatteflyktslagen var tillämplig i ett förhandsbeskedsärende då hela förfarandet inte framgick av ansökan.

Eftertaxeringsfrist

Fristen för att göra en sådan framställan är längre än för vanliga överklaganden från det allmännas sida och sammanfaller med fristen för beslut om eftertaxering, dvs. normalt fem år efter utgången av taxeringsåret (4 § 2 st. skatteflyktslagen jämfört med 4 kap. 19–22 §§ TL och prop. 1989/90:74 s. 468 f). Om sakfrågan redan är uppe till prövning i en ordinarie process i domstol kan frågan om skatteflyktslagen är tillämplig prövas i underrätterna även efter denna frists utgång om det åberopas som ny grund för ett redan tidigare framfört yrkande, se RÅ 2003 ref. 92. Se även RÅ 1992 ref. 58 och RÅ 2000 ref. 54 ovan.

Anstånd

Det finns numera ingen särskild möjlighet till anstånd med inbetalning av skatt för de fall där skatteflyktslagen är aktuell. I stället kan anstånd medges enligt de allmänna reglerna i skattebetalningslagen om utgången i målet är tveksam eller betalning skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstår som oskälig, se prop. 1996/97:100, Del I, s. 418 f. och s. 611 f. När lagen om skatteflykt tillämpas är det regelmässigt fråga om så komplicerade förhållanden att det råder ovisshet om utgången (prop. 1989/90:74 s. 342). Anstånd kan även kombineras med krav om ställande av säkerhet (17 kap. 3 § SBL).

15.2 Tillämpningsområde

Skatter

Lagen kan tillämpas vid taxering till;

- kommunal inkomstskatt,
- statlig inkomstskatt och
- förmögenhetsskatt.

Andra skatter, som t.ex. mervärdesskatt, expansionsfondsskatt och fastighetsskatt omfattas inte.

Avgifter

Egenavgifter påverkas bara indirekt då inkomsten ändras (prop. 1980/81:17 s. 17–18). Detta torde gälla även för den särskilda löneskatten. Det innebär att skatteflyktslagen inte är tillämplig exempelvis när en näringsverksamhet omvandlas till passiv i stället för aktiv, eftersom inkomstskatten är densamma. Att den särskilda löneskatten är lägre än egenavgifterna saknar betydelse.

15.3 Förutsättningar

Se 2 § skatteflyktslagen.

Lagen är uppbyggd på så sätt att vissa slag av rättshandlingar kan omfattas. Om lagen sedan är tillämplig eller inte beror bl.a. på i vad mån den skattskyldige medverkat i förfarandet och vilka skäl den skattskyldige haft för sitt handlande. Samma förfarande kan således godkännas för en person men underkännas för en annan. Man måste därför vara försiktig vid tolkningen av rättsfall på området.

15.3.1 Rättshandlingen

Den skattskyldige ska ha medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna direkt eller indirekt.

Det uppställs således inget krav på att den skattskyldige själv ska ha företagit rättshandlingen eller rättshandlingarna. Med indirekt medverkan avses exempelvis att den skattskyldige erhållit förmånen genom en ställföreträdarens medverkan eller att den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande på den person som medverkat i rättshandlingen. Sådan indirekt medverkan kan i allmänhet antas föreligga vid transaktioner via familjemedlemmar o.d. Om rättshandlingen företagits av ett handelsbolag eller ett aktiebolag som den skattskyldige äger får indirekt medverkan anses föreligga (prop. 1996/97:170 s. 41 f).

Det är inte något krav att förmånen ska ha uppkommit genom att den skattskyldige eller den juridiska personen ensam har företagit en rättshandling (prop. 1982/83:84 s. 17). Det är tillräckligt att

den ingår i en serie rättshandlingar i vilka den skattskyldige eller den juridiska personen medverkat. Kravet på bevisning för att indirekt medverkan ska anses föreligga i de rättshandlingar som kompletterar den skattskyldiges eller den juridiska personens egna kan av naturliga skäl inte ställas särskilt högt. Det bör vara tillräckligt att rättshandlingarna för en utomstående betraktare framstår som en enhet.

I RÅ 1997 ref. 67 köpte en fysisk person ett aktiebolag med uteslutande monetära tillgångar. Bolaget delade sedan ut tillgångarna till honom. Han ansågs ha medverkat till utdelningen.

I RÅ 1998 not 195 ansågs ett aktiebolag ha medverkat i ett förfarande som bestod i dels att bolaget gav ut vinstandelsbevis med rörlig ränta på allmänna marknaden, dels att äganderätten till bolaget överfördes till en stiftelse som kontrollerades av innehavarna av vinstandelsbevisen. (Prövningen avsåg bestämmelsernas lydelse fr.o.m. ingången av 1998.)

RÅ 1984 1:46 avsåg en äldre lydelse av skatteflyktslagen och är numera sannolikt obsolet.

I RÅ 2000 ref. 21 I hade bolaget träffat ett kommissionärsavtal med ett bolag som bedrev den egentliga verksamheten och därigenom medverkat i ett förfarande som innebar att man ändå, trots att verksamheten överlåtits, kunde fortsätta att redovisa vinsterna från den och kvitta mot ett underskott.

I RÅ 2000 ref. 21 II hade bolaget dels givit koncernbidrag, dels mottagit aktieägartillskott och på så sätt medverkat till att ett underskott uppkommit i bolaget som skulle kunna användas för kvittning mot vinster även efter det att koncernförhållandet upplöstes.

I RÅ 2001 ref. 12 var en av de skattskyldiga VD och satt med i ledningsgruppen för det bolag som givit ut konvertibler i utländsk valuta. Skatterättsnämnden ansåg att han medverkat i utformningen av lånevillkoren. En annan skattskyldig var datakonsult och gruppchef men ägde inga aktier i bolaget. Han ansågs inte ha medverkat i valet av emissionsvaluta och skatteflyktslagen var därför inte tillämplig på honom. Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet.

RÅ 2002 ref. 24 avser ett fall där utgivande av konvertibla skuldebrev till endast vissa aktieägare försköt äganderätten i ett bolag på sådant sätt att koncernbidrag kunde ges till en annan aktieägare. Såväl det utgivande bolaget som dess moderbolag ansågs ha medverkat i förfarandet.

15.3.2 Skatteförmånen

Rättshandlingen ska ingå i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Före 1998 gällde att förmånen skulle vara "inte oväsentlig".

Vad avses med skatteförmån?

Med skatteförmån avses allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen (prop. 1982/83:84 s. 17).

I de fall där RR hittills funnit att den skattskyldige erhållit en skatteförmån har han i allmänhet skaffat sig ett avdrag eller ett större underlag för avdrag i någon förvärvskälla (numera näringsverksamhet). Det har gällt avdrag för reaförlust, räntor, 3 000 kr-avdrag vid försäljning av fastighet (enligt äldre regler), större underlag för framtida skogsavdrag, gamla förluster eller koncernbidrag. Man kan också tänka sig fall där rättshandlingen leder till t.ex. en skattereduktion eller till en mer förmånlig skatteberäkning.

Om en inkomst blir skattefri i stället för skattepliktig eller träffas av en lindrigare beskattning än vad som annars skulle ha blivit fallet föreligger också en skatteförmån (RÅ 1989 ref. 83, se avsnitt 15.3.4 nedan och RÅ 1997 ref. 67).

Detsamma gäller när en utgift blir avdragsgill i stället för inte avdragsgill. I RÅ 1986 ref. 54 (se avsnitt 15.3.3 nedan) ansåg RR att B:s rätt till avdrag för räntan var en inte oväsentlig skatteförmån. I RÅ 1990 ref. 22 hade en fader sålt en fastighet med reaförlust till sina barns aktiebolag. En skatteförmån ansågs föreligga. (Jfr numera 44 kap. 24 § IL.)

I RÅ 1998 not 195 gjordes den rörliga räntan på vinstandelsbevis utgivna av ett aktiebolag avdragsgill genom att äganderätten till aktiebolaget formellt lades på en stiftelse som kontrollerades av innehavarna av vinstandelsbevisen.

Kringgående av en avdragsbegränsning är också en skatteförmån. I RÅ 1990 ref. 101 I och II hade de skattskyldiga köpt andelar i utdelningsfonder kort före utdelningen, uppburit denna och sedan omgående sålt andelarna igen med en reaförlust som var ungefär lika stor som utdelningen. Det ansågs att förfarandet kunde innebära en skatteförmån genom s.k. växling av inkomstslag, dvs. reaförlusten kunde dras av från reavinster och utdelningen kvittas mot avdrag i inkomstslaget kapital. På så sätt kringgicks avdragsbegränsningen för underskott i förvärvskälla. Se även RÅ 1994 ref. 56. (Reglerna är numera ändrade.)

I RÅ 1994 ref. 52, RÅ 1994 not 486, RÅ 1995 ref. 32, RÅ 1995 ref. 33 och RÅ 1996 not 240 ansåg RR att utnyttjande av den dubbla avdragsrätten för förluster i handelsbolag, som förelåg

fram till 1988, var en skatteförmån.

Betalningar kan också utväxlas mellan två parter i intressegemenskap med skattemässig effekt på ena hållet men inte på det andra (RÅ 1989 ref. 31, se avsnitt 15.3.3 nedan).

Någon skyldighet att höja sin skatt genom att maximera sina inkomster finns inte. Det är exempelvis tillåtet att ge bort egendom. I RÅ 1985 1:51 överlät en person en fastighet till sin hustru, som avsåg att sälja den. Med hänsyn till villkoren bedömdes överlåtelsen till hustrun som gåva. Skatteflyktslagen var då inte tillämplig. Se även RÅ 1984 1:46 under avsnitt 15.3.1 ovan.

Det är tillåtet att placera egendom så att den inte ger avkastning eller lägre avkastning än vad som varit möjligt att få. I RÅ 1985 1:68 avsåg en person att lämna ett räntefritt lån till sin dotter. Avsikten med lånet var inte, i motsats till vad som vanligen är fallet i liknande situationer, att avkastningen skulle användas till barnets uppehälle. RR ansåg inte att en skatteförmån förelåg. (Om lånet inte är avsett att vara kortfristigt torde däremot dottern kunna gåvobeskattas för värdet av räntefriheten, se handledningen för gåvobeskattnings.)

I RÅ 1990 ref. 11 sålde S en fastighet till sitt bolag med en måttlig realisationsvinst. Bolaget sålde sedan fastigheten vidare samma dag till en utomstående till ett betydligt högre pris. Regeringsrättens majoritet fann att S som ägare till aktiebolaget hade fördel av affären genom att den sammanlagda beskattningen av transaktionen blev lägre än om S sålt fastigheten direkt till en utomstående. Detta kunde emellertid inte anses innebära att förfarandet medfört en skatteförmån för S i den mening som avses i 2 §§ lagen om skatteflykt.

I RÅ 1997 ref. 67 avsåg en person att förvärva ett aktiebolag med fria vinstmedel, låta bolaget dela ut dessa till sig och därefter avyttra bolaget. En del av utdelningen blev undantagen från beskattning. Avyttringspriset kunde förväntas understiga förvärvspriset med ett belopp som ungefär motsvarade utdelningen. En skatteförmån ansågs föreligga eftersom förfarandet innebar att ett skattemässigt underskott uppkom trots att det ekonomiskt sett inte lett till vare sig vinst eller förlust.

I RÅ 2000 ref. 21 II skulle ett bolag ge koncernbidrag och ta emot aktieägartillskott från samma företag och erhöll därmed ett underskott som skulle kunna kvittas mot framtida vinster så att dessa inte beskattades. Regeringsrätten ansåg att en skatteförmån fick anses föreligga för bolaget.

I tre regeringsrättsdomar från slutet av år 2001 behandlas omstruktureringar. Skatterättsnämnden ansåg i alla tre att sådan

skatteförmån som avses i skatteflyktslagen förelåg.

I två av fallen rörde det sig om ett förfarande som innebar att fysiska personer kringgick reglerna i 53 kap. IL om avskattning då ett bolag säljs över i en utländsk koncern som ägs av fysikerna. Man hade i dessa fall lagt in andra svenska bolag mellan sig själv och det bolag som skulle överföras. Försäljningarna gjordes till underpris. Se RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not 188.

I det tredje fallet rörde det sig om en kommun som skapade en egen koncern med ett moderbolag med dotterbolag som drev verksamhet. Dotterbolaget lämnade koncernbidrag till moderbolaget som i sin tur betalade ränta till kommunen som blev skattefri. Vidare lämnade kommunen aktieägartillskott till moderbolaget med visst lägre belopp än räntan och moderbolaget lämnade koncernbidrag till dotterbolaget också med visst lägre belopp. Vinsten i dotterbolaget blev på så sätt skattefri i den mån den fördes vidare uppåt i koncernen. Se RÅ 2001 ref. 79.

I RÅ 2002 ref. 24 rörde det sig om en situation där flera företag samverkade genom ett bolag. Genom att det ena ägarföretaget innehade aktier och det andra ägarföretaget konvertibler i samverkansbolaget blev det möjligt för det förstnämnda ägarföretaget att med skattemässig verkan ta emot koncernbidrag från samverkansbolaget.

Som exempel på andra regler som efter skattereformen kan vara aktuella i samband med skatteflyktstransaktioner kan nämnas följande.

Skattesatserna är inte desamma för inkomster av tjänst och näringsverksamhet å ena sidan och för inkomster av kapital å andra sidan. Det kan därför vara en skatteförmån att flytta intäkter till lågt beskattade inkomstslag och att flytta kostnader till högt beskattade inkomstslag i den mån detta är möjligt.

Då ett fåmansföretag givit ut konvertibler i utländsk valuta har inte reglerna om beskattning av avkastning i inkomstslaget tjänst blivit tillämpliga. Beskattning har i stället skett i inkomstslaget kapital i sin helhet. Detta har av Skatterättsnämnden ansetts som en sådan skatteförmån som avses i skatteflyktslagen (RÅ 2001 ref. 12).

Vidare är avdragsrätten för kapitalförluster numera begränsad på olika sätt. Om man undviker dessa avdragsbegränsningar har man erhållit en skatteförmån.

Som en skatteförmån har också ansetts att ett bolag som inte kunnat göra underskottsavdrag mot koncernbidrag i stället genom kommissionsavtal skaffat sig en inkomst från ett annat bolags verksamhet och därmed kunnat kvitta gamla underskott mot detta i stället (RÅ 2000 ref. 21 I).

**Vem ska få
förmånen?**

Skatteförmånen ska ha tillkommit den skattskyldige själv. Att t.ex. någon i hans familj får lägre skatt är inte tillräckligt (prop. 1980/81:17 s. 27 och prop. 1996/97:170 s. 42). Det är i så fall denne familjemedlems taxering som kan bli aktuell för ändring pga. skatteflyktslagen.

I RÅ 1985 1:13 hade hustrun ärvt en fastighet med skog som hon sålde till mannen för ett pris som motsvarade senaste förvärvspris plus uppräkningsindex enligt dåvarande skatteregler. Mannen fick då ett större utrymme för skogsavdrag än hustrun hade haft. RR ansåg det inte visat att mannen genom sitt köp av fastigheten från hustrun erhållit någon skatteförmån i den mening som avses i skatteflyktslagen. I detta fall fick således ingen av makarna någon sådan skatteförmån. Jfr även RÅ 1990 ref. 11 ovan.

**När ska förmånen
uppkomma?**

Skatteförmånen behöver inte uppkomma det aktuella taxeringsåret. I RÅ 1984 1:92 erhöll de skattskyldiga ett större underlag för framtida skogsavdrag och i RÅ 1989 ref. 31 skapades ett underskott som kunde användas som ett framtida förlustavdrag. I Regeringsrättens praxis uppställs således inget krav på att skatteförmånen faktiskt ska vara utnyttjad utan det har räckt att möjlighet till framtida lägre skatt är för handen. Regeringsrätten har heller inte krävt någon utredning beträffande frågan om det är sannolikt att förmånen rent faktiskt ska kunna realiseras i framtiden.

Det uttalas i prop. 1996/97:170 s. 45 att det även fortsättningsvis ska krävas att det vid prövningstillfället framgår att den skattskyldiges skatteförmån kan komma att ”realiseras”. Som framgår ovan överensstämmer detta inte med Regeringsrättens synsätt. Med hänsyn till att man bör kunna ta ställning till en taxering redan vid beskattningsårets utgång utan att avvakta senare händelser, anser Skatteverket emellertid att Regeringsrättens synsätt är det riktiga. Om den skattskyldige sålunda erhåller ett större underlag för framtida avdrag eller en förlust som kan dras av mot framtida intäkter så föreligger en sådan skatteförmån som avses i lagen oavsett om avdraget senare faktiskt utnyttjas eller ej. Detta har också bekräftats i senare praxis från RR.

I båda rättsfallen RÅ 2000 ref. 21 I och RÅ 2000 ref. 21 II har förfarandet inneburit att man tillskapat möjligheter till framtida kvittning av underskott mot överskott.

I det första fallet hade ett bolag ett underskott och genom att träffa ett avtal med ett annat bolag kunde man försäkra sig om att de eventuella vinsterna från det företags verksamhet skulle redovisas i underskottsbolaget. I och med det skulle underskottet kunna komma att utnyttjas vilket inte var fallet om bolaget i stället fått koncernbidrag pga. avdragsspärr. Regeringsrätten gjorde ingen prövning av om någon faktisk kvittning skulle kunna ske

utan skatteflyktslagen ansågs ändå tillämplig.

I det andra fallet hade ett bolag en vinstgivande verksamhet. Genom att ge koncernbidrag som fick dras av och samtidigt erhålla aktieägartillskott som inte skulle redovisas som intäkt skapades ett underskott i bolaget som skulle kunna kvittas mot vinsterna i framtiden. Inte heller i detta fall gjordes någon prövning av om kvittning faktiskt skett utan även i detta fall ansågs skatteflyktslagen tillämplig.

Se även fallen med kommuns koncern ovan, RÅ 2001 ref. 79 och RÅ 2002 ref. 24.

Ett förfarande som det första året ger en skatteförmån kan med tiden visa sig vara ofördelaktigt (prop. 1980/81:17 s. 28). Tillämpningen måste emellertid i första hand grundas på en bedömning av aktuella förhållanden. En tillämpning av skatteflyktsklausulen bör inte kunna undvikas genom påståenden om tänkbara framtida skatteolägenheter av de ifrågasatta avtalen. Så bör endast vara möjligt om olägenheterna blir aktuella inom en relativt snar framtid.

Hur stor ska förmånen vara?

Förmånen skulle vid tolkning av den ursprungliga skatteflyktslagen med ledning av förarbetena till denna, uppgå till åtminstone något tusental kronor i fråga om transaktioner av engångskaraktär (prop. 1980/81:17 s. 27 f). Förändringar i penningvärdet sedan dess beaktades. Departementschefen utgick ifrån att normalt endast fall som rörde betydande belopp togs upp från det allmännas sida (prop. 1980/81:17 s. 33). Äldre praxis får ses mot denna bakgrund.

Sedan 1998 ska förmånen vara ”väsentlig”, vilket betyder att kraven på förmånens storlek har skärpts. Förändringen har genomförts av bl.a. processekonomiska skäl och det krävs att skatteförmånen uppgår till betydligt större belopp än något tusental kronor. Man bör också fortsättningsvis beakta penningvärdets förändring. Man bör även beakta om förfarandet medför sänkt skatt vid mer än ett års taxering (prop. 1996/97:170 s. 45).

Vid bedömning av skatteförmånens storlek tar man endast hänsyn till de skatter som direkt berörs av klausulen och inte till t.ex. egenavgifter eller rätt till inkomstprövade bidrag.

15.3.3 Övervägande skälet för förfarandet

Med hänsyn till omständigheterna ska det kunna antas att skatteförmånen utgör det övervägande skälet för förfarandet. Observera att enligt den ursprungliga lagen, tillämplig mellan 1981 och 1992, skulle skatteförmånen utgöra det avgörande skälet för förfarandet; från 1 juli 1995 och till och med 1997 skulle skatteförmånen utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet.

**En objektiv
bedömning**

Det avgörande är inte vad den skattskyldige avsett utan vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter framstår som det övervägande skälet för förfarandet.

Man bör med andra ord skilja mellan de fall då den skattskyldige får anses ha andra godtagbara skäl än skatteförmånen för sitt handlande och fall då sådana skäl saknas eller där de har mindre betydelse.

I prop. 1982/83:84 s. 21 och 44 samt SkU 1982/83:20 s. 13 uttalades att det krävdes att skattefördelarna träder i förgrunden på ett sådant sätt att förfarandet helt eller i viktiga delar framstår som praktiskt taget meningslöst om man bortser från skatteförmånen. Det var därför att detta motivuttalande ansågs ha fått alltför stort genomslag i rättspraxis som rekvisitet ändrades till ”övervägande skälet” (prop. 1996/97:170 s. 43). Skatteförmånen bör vid en objektiv betraktelse väga tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande (prop. 1996/97:170 s. 44).

Kommersiella skäl

Skatteflyktslagen kan inte tillämpas på transaktioner som företas av rent kommersiella skäl, t.ex. marknadsmässiga eller organisatoriska.

I äldre praxis, som enligt Skatteverkets mening kan vara relevant även fr.o.m. 1998, finns följande rättsfall:

I RÅ 1984 Aa 189 sålde två personer en jordbruksfastighet för att sedan köpa tillbaka bostadshuset. Orsaken uppgavs vara dels att man enligt dåvarande regler fick göra 3 000 kr-avdrag vid realisationsvinstberäkningen, dels att köparen fick alla kostnader och allt besvär med avstyckningen och dessutom möjlighet att avverka skog för att finansiera köpet. Skatteförmånen ansågs inte vara det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1987 ref. 131 skulle två personer sälja sina aktier i ett bolag. Bolaget var förpliktigt att betala ut pensioner till dem. Vid försäljningen avsåg säljarna att avstå från denna förmån. Som skäl angavs att det från både säljarnas och en köparens synpunkt vore praktiskt lämpligt att säljarna inte hade kvar något engagemang i bolaget. Den eventuella skatteförmånen ansågs därför inte som det huvudsakliga skälet för avståendet. (Observera att man inte tar ställning till om en skatteförmån faktiskt föreligger eller ej.) Se även RÅ 1989 ref. 3.

**Familjerättsliga
skäl**

Familjerättsliga överväganden har också betydelse. Det är t.ex. vanligt att föräldrar vidtar rättshandlingar för att gynna sina barn. I två avgöranden (RÅ 1985 1:69 och RÅ 1985 Aa 218, jfr även RÅ 1998 not 166) avsåg en förälder att köpa en fastighet till marknadspris, sälja den till sina barn till taxeringsvärdet och kvitta realisationsförlusten mot tidigare uppkomna realisationsvinster. (Numera är sådan förlust inte avdragsgill, 44 kap. 24 §

IL.) RR fann att förfarandet innebar en betydande förmögensöverföring till barnen och att skatteförmånen därför inte kunde anses vara det huvudsakliga skälet för förfarandet. Jfr dock RÅ 1990 ref. 22 nedan där skatteflyktslagen var tillämplig.

I RÅ 1985 1:42 betalade två föräldrar sin dotters räntor då hon var i en ekonomisk krissituation och banken inte godtog henne som ensam betalningsansvarig för lånet. Skatteförmånen ansågs inte vara det huvudsakliga skälet för förfarandet.

Skatteskal

I följande fall har skatteförmånen ansetts som det huvudsakliga skälet för förfarandet. Samma bedömning bör därför göras i liknande fall då nya lydelsen av SKFL är tillämplig i de fall lagstiftningen på området inte ändrats.

I RÅ 1985 Aa 62 avsåg en person att sälja en fastighet till sin fru till underpris och därigenom få en realisationsförlust som han enligt dåvarande regler kunde kvitta mot en tidigare uppkommen realisationsvinst. Han uppgav att transaktionen genomfördes av jämlikhetsskal då han själv ägde ett annat hus. Skatteförmånen bedömdes emellertid vara det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1984 1:92 hade ägaren till en jordbruksfastighet avlidit. Avsikten var att den efterlevande makan skulle tillskiftas fastigheten och sedan sälja den till sönerna. Dessa skulle då få ett större ingångsvärde för framtida skogsavdrag än om de hade köpt fastigheten av dödsboet direkt. Som orsak till förfarandet angavs att man helt ville kompensera modern för det marknadsmässiga värdet av hennes fastighetsdel. Då detta syfte uppenbarligen kunde uppnås genom mera näraliggande förfaranden ansågs skatteförmånen utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1986 ref. 54 hade A för avsikt att sälja en fastighet till sin hustru B. Hon skulle betala genom att ge honom en räntebärande revers. A skulle sedan ge reversen till deras gemensamma barn för att ge dem medel till deras utbildning och uppfostran. Enligt förslaget till köpeavtal skulle emellertid det tilltänkta förfarandet fullföljas bara om B medgavs rätt till avdrag för ränta. Det nämnda syftet kunde också uppnås på ett enklare sätt. Det tilltänkta förfarandet framstod därför som praktiskt taget meningslöst om man bortser från skatteförmånen för B. Skatteförmånen ansågs därför som det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1989 ref. 31 ökades förlusten i ett dotterbolag före försäljning genom att dotterbolaget lämnat ett avdragsgillt koncernbidrag till moderbolaget som samtidigt lämnat dotterbolaget ett aktieägartillskott som täckt förlusten. I målet uppgavs att syftet med koncernbidraget var att återställa tidigare resultatreglerande åtgärder för att ge en mer rättvis bild av ställningen i koncernen.

Transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott, vilka antogs ha genomförts med tanke på en förestående försäljning av aktierna i bolaget, framstod emellertid som praktiskt taget meningslösa om man bortser från skatteförmånen för dotterbolaget. Denna skatteförmån ansågs därför ha varit det huvudsakliga skälet till transaktionerna.

I RÅ 1989 ref. 83 (se avsnitt 15.3.4 nedan, försäljning av moderbolag till vinstbolag i stället för försäljning av vinstbolaget direkt) ansåg RR m.h.t. omständigheterna att skatteförmånen kunde antas vara det huvudsakliga skälet.

I RÅ 1990 ref. 22 sålde en fader en fastighet med förlust till barnens aktiebolag. RR fann att omständigheterna i målet var sådana att anordningen med bolaget ansågs ha tillkommit för att fadern skulle få avdrag för en framkallad reaförlust som annars inte varit avdragsgill vid en direktförsäljning till barnen. (Förfarandet skulle inte medföra lägre skatt enligt nuvarande regler, 44 kap. 24 § IL.) Skatteförmånen kunde därför antas utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet. Att barnens förmögenhet ökade vid en försäljning till bolaget påverkade inte bedömningen.

Skillnaden mellan RÅ 1990 ref. 22 och de tidigare nämnda rättsfallen (RÅ 1985 1:69 och RÅ 1985 Aa 218) där gåva till barnen innebar att skatteförmånen inte var det huvudsakliga skälet till förfarandet torde vara att det inte rör sig om samma förfarande som är under bedömning. I de tidigare avgörandena har det rört sig om överlåtelse till barnen. I detta senare rättsfall har man lagt in ett aktiebolag som köpare mellan fadern och barnen och därmed avsett att kringgå förbudet mot avdrag för reaförlusten vid försäljning direkt till barnen.

I RÅ 1990 ref. 101 (se avsnitt 15.3.2 ovan, växling av inkomstslag med hjälp av andelar i utdelningsfonder) ansåg RR m.h.t. omständigheterna att skatteförmånen utgjort i vart fall det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1992 ref. 21 bedrevs partnerleasing med underskott, i vart fall på kort sikt. Skatteförmånen var det avgörande skälet för leasingverksamheten.

I handelsbolagsmålen RÅ 1994 ref. 52, RÅ 1994 not 486, RÅ 1995 ref. 33 och RÅ 1996 not 240 ansågs den dubbla avdragsrätten för förluster som fanns fram till 1988 som huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1994 ref. 56 användes utdelningsbolag för växling av inkomstslag och kringgående av bestämmelserna om begränsning av avdrag för underskott i förvärvskälla. Skatteförmånen ansågs som skälet för förfarandet.

Nya lydelsen

Följande rättsfall avser skatteflyktslagen i dess nya lydelse.

I RÅ 1998 not 195 innebar förfarandet att rörlig ränta på ett vinstandelslån gjordes avdragsgill genom att äganderätten till bolaget överfördes till en stiftelse som kontrollerades av innehavarna av vinstandelsbevisen. Skatteförmånen ansågs som det övervägande skälet för förfarandet.

I RÅ 2000 ref. 21 I fanns visserligen skäl för att slå samman all verksamhet i ett bolag, men Skatterättsnämnden ansåg att skatteförmånen fick antas vara det övervägande skälet för ett samtidigt ingående av kommissionärsavtalet som ledde till att vinsten av verksamheten beskattades i ett annat bolag. Regeringsrätten delade denna bedömning.

I RÅ 2000 ref. 21 II angavs att syftet med transaktionerna var att möjliggöra att de skattemässiga underskott som fanns i ett bolag skulle kunna utnyttjas. Regeringsrätten skrev att det framstår som praktiskt taget meningslöst att genomföra transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott om det inte vore för att åstadkomma skatteförmånen. Den fick därför antas utgöra det övervägande skälet för förfarandet.

Se även fallen med kommuns koncern, RÅ 2001 ref. 79 och RÅ 2002 ref. 24 (avsnitt 15.3.2).

Bevisbördan

Eftersom det är den skattskyldige som bäst känner till skälen för sitt handlande ankommer det på honom att göra sannolikt att han haft andra godtagbara skäl för sitt agerande än skatteförmånen.

15.3.4 Lagstiftningens syfte

En sista förutsättning för skatteflyktslagens tillämpning är att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av bestämmelsernas allmänna utformning och av de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet (prop. 1996/97:170 s. 38 ff; ang. äldre rätt se prop. 1980/81:17 s. 25 f och prop. 1982/83:84 s. 19 f).

Reglernas syfte

En tillämpning av skatteflyktsklausulen aktualiseras i sådana fall där man funnit att vanliga tolkningsregler leder till ett materiellt sett otillfredsställande resultat i den meningen att detta strider mot de berörda skattereglernas syfte, såsom det har kommit till uttryck genom uttalanden i förarbetena eller genom reglernas allmänna uppbyggnad och inriktning.

Bedömningen av lagstiftarens intentioner ska i första hand göras med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål, såsom de har kommit till uttryck i lagtext och förarbeten. Även efter lagändringen ska ledning såle-

des kunna hämtas ur lagmotiven (prop. 1996/97:170 s. 40).

Nya åsikter och värderingar som med tiden växer fram om hur lagstiftningen borde se ut ska däremot enligt de ursprungliga förarbetena inte läggas till grund för bedömningen (prop. 1980/81:17 s. 26).

Kringgående

Är det fråga om en kringgåendetransaktion är läget i allmänhet det att vissa regler formellt sett är tillämpliga medan det materiellt sett framstår som riktigare att tillämpa andra regler. Det blir här en uppgift för rättstillämpningen att efter en sammanvägning av grunderna för de olika reglerna avgöra om en taxering på grundval av förfarandet och således enligt de regler som formellt sett är tillämpliga skulle strida mot lagstiftningens grunder. Är så fallet är det meningen att domstolarna i stället ska tillämpa de materiellt sett riktigare reglerna analogt.

I kringgåendefallen är det således meningen att prövningen ska göras med ledning av syftet för inte bara de regler som formellt sett är tillämpliga utan också de regler som har kringgåtts. Om grunderna för de olika reglerna är motstridiga får man pröva vilka som bör ha försteg i den aktuella situationen.

När den skattskyldige t.ex. utnyttjat en avdragsregel är det syftet med denna som ska beaktas. Inte sällan måste man också beakta syftet med andra bestämmelser, t.ex. sådana som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag.

Oklarhet

Det kan ibland vara svårt att klarlägga vad som ska anses stå i överensstämmelse med eller strida mot lagstiftningens syfte. Skattereglerna bildar inte alltid ett enhetligt mönster. De transaktioner som kan föranleda tillämpning av skatteflyktsklausulen är ofta av komplicerad natur. Trots sådana komplikationer torde det oftast vara möjligt att efter en analys fastställa vad som är förenligt med eller strider mot lagstiftningens syfte. Går det inte att ge ett entydigt svar på denna fråga är förutsättningarna för att underkänna den skattskyldiges förfarande inte uppfyllda. Oklarhet beträffande lagstiftningens syfte måste med andra ord gå ut över den fiskala sidan.

Före lagändringen 1983 krävdes att förfarandet klart skulle strida mot grunderna för bestämmelsen. Ordet ”klart” togs sedan bort med hänvisning till att det framgår av rekvisitets innehåll i övrigt att det är en förutsättning att man kan utröna vad som är förenligt med eller strider mot lagstiftningens grunder.

Den ändring som genomförts fr.o.m. den 1 januari 1998 torde inte heller innebära någon ändring i sak.

Rättsfall

Rekvisitet uppfyllt

Följande rättsfall avser den äldre lydelsen av skatteflyktslagen.

I ovannämnda RÅ 1984 1:92 (se avsnitt 15.3.3) ansågs förfarandet inte förenligt med grunderna för dåvarande 22 § anv. p. 8 KL.

I RÅ 1985 Aa 62 (se avsnitt 15.3.3 ovan) utgick RSV:s rättsnämnd ifrån att säljaren inte skulle ha gjort motsvarande försäljning till en utomstående. Vidare skulle hans dispositionsmöjligheter till fastigheten kvarstå i stort sett oförändrade. Realisationsförlusten framstod därför som konstlad och kunde inte anses motsvara någon faktisk förlust för honom. Att medge avdrag för förlusten fick därför anses strida mot grunderna för bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning. RR ändrade inte förhandsbeskedet.

I RÅ 1986 ref. 54 (se avsnitt 15.3.3) ansåg RR att en taxering på grundval av förfarandet fick anses strida mot grunderna för bestämmelserna om avdragsrätt för periodiska understöd m.m. i 46 § anv. p. 5 KL, numera 62 kap. 7 § IL (jfr RÅ 1956 ref. 11).

I RÅ 1989 ref. 31 (se avsnitt 15.3.3) fann RR att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot grunderna för reglerna om avdrag för koncernbidrag i 2 § 3 mom. SIL, numera 35 kap. IL.

I RÅ 1989 ref. 83 placerades en vinst i ett dotterbolag i en koncern. Sedan sålde ägaren moderbolaget med vidhängande dotterbolag med obeskattade vinstmedel. Ett av syftena med vinstbolagsbestämmelsen var att förhindra att en ägare av ett aktiebolag genom att först upplösa dolda reserver och förvandla bolaget till ett skalbolag med obeskattade vinstmedel och därefter sälja aktierna i skalbolaget kunde få dessa under flera år ackumulerade vinstmedel överförda till sig mot låg reavinstskatt. Detta syfte talar för att ett förfarande som bara avviker från den typiska vinstbolagstransaktionen genom att vinstmedlen i stället placeras hos ett helägt dotterbolag står i strid mot grunderna för bestämmelserna. I förarbetena till lagen mot skatteflykt gjordes också i anslutning till ett likartat exempel uttalanden av innebörd att ett förfarande, där fråga egentligen inte var om en försäljning av de i och för sig ointressanta aktierna i moderbolaget utan av aktierna i vinstbolaget, måste anses strida mot grunderna för vinstbolagsbestämmelserna. Regeringsrätten fann att en taxering på grundval av förfarandet skulle således strida mot grunderna för lagstiftningen.

I RÅ 1990 ref. 22 sålde en fader en fastighet till sina barns aktiebolag med förlust. RR fann att bestämmelsen i dåvarande 36 § anv. p. 4 KL ”får anses ge uttryck för principen att avsiktligt framkallade realisationsförluster vid avyttring av fastigheter till

närstående personer inte är avdragsgilla. X:s förfarande att skjuta in ett av barnen helägt aktiebolag som köpare i stället för barnen personligen kan inte ses som annat än ett kringgående av nämnda lagbestämmelse. En taxering som leder till att avdrag medges för realisationsförlust på grund av den tilltänkta avyttringen till aktiebolaget måste därför anses oförenlig med lagstiftningens grunder”. Se numera 44 kap. 24 § IL.

I RÅ 1990 ref. 101 (se avsnitt 15.3.2) ansåg RR att en taxering på grundval av förfarandet stred mot grunderna för bestämmelsen i dåvarande 10 § 3 mom. SIL om avdragsbegränsningen för underskott i förvärvskälla och grunderna för bestämmelsen i dåvarande 38 § anv. p. 10 KL om avkastningsfonder som införts för att förhindra att de används för växlingsförfaranden. I det aktuella fallet hade utdelningsfonder i stället för avkastningsfonder använts.

I RÅ 1997 ref. 67 hade en person ”växlat” skattefri utdelning mot sänkt reavinst. Förfarandet ansågs strida mot grunderna för lättnadsreglerna för utdelning i 3 §§ SIL, se numera 43 kap. IL.

Följande rättsfall avser den nya lydelsen.

I RÅ 1998 not 195 avsåg ett aktiebolag att ge ut ett vinstandelslån med rörlig ränta på allmänna marknaden. Rätt till avdrag för räntan förelåg då enligt bestämmelserna i 2 §§ 9 mom. 3 st. SIL då innehavarna av vinstandelsbevisen formellt inte skulle vara aktieägare i bolaget. Eftersom innehavarna av skuldebrevens skulle erhålla inflytande över aktiebolaget genom en stiftelse ansågs emellertid att förfarandet skulle strida mot syftet med dessa bestämmelser. Se numera 24 kap. 5–9 §§ IL.

I RÅ 2000 ref. 21 I ansågs skatteflyktslagen tillämplig på följande förfarande. Efter ägarförändring hade ett kommissionärsavtal ingåtts där kommittenten var ett förlustföretag och begränsningar förelåg i fråga om rätten till kvittning av underskott mot koncernbidrag från kommissionären. Enligt 2 § 2 mom. SIL gällde att inkomst av verksamheten i kommissionsföretaget fick redovisas hos underskottsföretaget. Överskott kunde därmed kvittas mot gamla underskott hos kommittentföretaget. Skatterättsnämnden kom fram till att förfarandet stred mot syftet med LAU och särskilt regeln i 8 § om begränsning av rätten till avdrag för underskott mot koncernbidrag efter ägarförändring. Regeringsrätten var av samma uppfattning.

I RÅ 2000 ref. 21 II ansågs skatteflyktslagen också tillämplig på ett förfarande där ett moderbolag inför en förestående avyttring av ett dotterbolag tagit emot koncernbidrag från dotterbolaget med så stort belopp att underskott uppkom i det senare. Koncernbidraget möjliggjordes genom aktieägartillskott från moderbolaget till dotterbolaget. På så sätt skapades ett underskott hos dotterbolaget

som kunde utnyttjas mot vinster i framtiden. Om dotterbolaget börsnoterades inträdde ingen avdragsspärr. Regeringsrätten ansåg att förfarandet innebar att möjlighet skapades till utjämning av överskott och underskott även efter det att bolagen inte längre tillhörde samma koncern. Detta ansågs, liksom i RÅ1989 ref. 31, strida mot syftet med lagstiftningen om koncernbidrag.

I RÅ 2002 ref. 24 ansågs syftet med bestämmelserna om koncernbidrag i 35 kap. IL vara att skattebelastningen för en koncern inte ska bli större än den skulle ha varit om verksamheten bedrivits av ett enda företag och det har framhållits att en sådan resultatutjämning kan accepteras endast då företagen klart framstår som en enda skattskyldig (se t.ex. prop. 1965:126 s. 51f.). Kravet på ett mer än 90-procentigt ägande hänger samman med att dotterföretaget i sådana fall kan uppgå i moderföretaget genom absorption. Det nämndes även att frågan om att utsträcka bestämmelserna även till vissa andra fall, bl.a. då ett kraftverksbolag ägs av flera industriföretag, diskuterades men avvisades i det betänkande som låg till grund för lagstiftningen (a. prop. s. 25). I det enskilda fallet ansågs att det aktieägende företaget och samverkansbolaget inte framstod som en enda skattskyldig utan verksamheten hade även i fortsättningen karaktär av samverkan mellan olika från varandra fristående ägare. Någon reell ägarförändring var inte heller åsyftad. En taxering på grundval av förfarandet skulle därför strida mot syftet med koncernbidragsreglerna.

**Rekvisitet
ej uppfyllt**

I andra fall har rekvisitet inte varit uppfyllt. Beträffande den äldre lydelsen finns följande rättsfall där man funnit att rekvisitet inte varit uppfyllt.

RÅ 1983 1:35 gällde en person som drev handel med fastigheter dels privat, dels genom ett aktiebolag. Han sålde samtliga egna fastigheter till bolaget och sålde sedan aktierna i bolaget och begärde förhandsbesked om avyttringen av aktierna skulle beskattas som realisationsvinst. RR ansåg att förfarandet inte stred mot grunderna för KL:s bestämmelser om beskattning vid överlåtelse av rörelsetillgångar och företag.

I RÅ 1985 1:25 avsåg en person att låna en summa pengar från hösten 1983 till hösten 1984. Han tänkte betala hela räntan i förskott eftersom den då blev lägre än om han betalade i efterskott. RR ansåg att med hänsyn till bestämmelsen om avdrag för förskottsräntor i 41 § 3 st. KL i dess dåvarande lydelse, enligt vilken avdrag medgavs för tid fram till taxeringsårets utgång, och till vad som kan utläsas av förarbetena till lagrummet, kunde förfarandet inte anses strida mot grunderna för någon skattebestämmelse. (Jfr senare 3 §§ 6 mom. SIL och numera 41 kap. 9 § IL.)

I RÅ 1988 not 159 var situationen följande. Under 1987 uppgick ett allmännyttigt bostadsaktiebolag i ett annat aktiebolag genom fusion. Detta senare bolag medgavs vid 1988 års taxering avdrag för förluster hänförliga till den av det allmännyttiga bolaget tidigare bedrivna verksamheten. 2 § 5 mom. SIL och dåvarande 9 § 1 st. FAL ansågs ej tillämpliga. 9 § 2 st. FAL infördes först senare. RR ansåg inte att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot grunderna för någon lagstiftning. I domen hänvisas bl.a. till att det vid 1954 och 1959 års lagstiftning förutsattes att schablonbeskattning av allmänna bostadsföretags fastigheter kunde medföra underskott som fick utnyttjas vid taxeringen. Se numera 40 kap. IL.

I RÅ 1989 not 66 hade en person hyrt ut sin rörelse till sitt aktiebolag. Hans allmänna investeringsreserv skulle tas i anspråk för att köpa en anläggning som skulle ingå i den uthyrda rörelsen. RR fann att verksamheten inte avslutats och att investeringsreserven därför inte behövde återföras samt att förfarandet inte stred mot grunderna för någon skattebestämmelse.

I RÅ 1990 not 95 skulle inkråmet i ett bolag överföras till ett annat bolag till bokförda värden. I det gamla bolaget fanns sedan årets normala vinst samt resultatutjämningsfond och allmän investeringsfond. Vinstbolagsreglerna ansågs ej tillämpliga. Varken SRN eller RR ansåg att förfarandet stred mot grunderna för vinstbolagsbestämmelserna eller någon annan bestämmelse.

I RÅ 1990 not 500 överfördes en pensionsförsäkring mellan makar genom bodelning under bestående äktenskap. Efter en eventuell skilsmässa och reglering av underhållsskyldigheten skulle skattskyldigheten åvila den nye ägaren till försäkringen. Enligt RR stred detta inte mot grunderna för bestämmelsen om skattskyldighet för utfallande belopp efter överlåtelse genom bodelning eller mot grunderna för annan lagstiftning.

I RÅ 1992 ref. 21 ansågs s.k. partnerleasingavtal, som ingåtts för att möjliggöra värdeminskningssavdrag, inte strida mot lagstiftningens grunder.

I RÅ 1993 not 372 frågade en person om han kunde bli beskattad för att hans handelsbolag förvärvat en fastighet som han skulle använda som bostad. RR fann att reglerna i 32 § anv. p. 14 KL inte uttryckligen omfattade fåmansägda handelsbolag och att det finns åtskilligt som tyder på att frågan om vilka av de regler som behövs för dem blivit uttömmande behandlade under lagstiftningsarbetet. Skatteflyktslagen var bara aktuell i SRN och inte i RR. RR:s motivering belyser emellertid frågan ändå.

I RÅ 1994 ref. 56 ansåg RR att det inte stred mot grunderna för den tidigare bestämmelsen i 10 §§ 3 mom. SIL och 38 § anv. p. 10 KL att köpa aktier i s.k. utdelningsbolag, uppbära utdelning och sälja aktierna med förlust samt kvitta utdelningen mot underskott i kapital och reaförlusten mot reavinster. (De nämnda bestämmelserna hindrade växling av inkomstslag med hjälp av andelar i avkastningsfonder.) RR ansåg att metoden med utdelningsbolag var allmänt känd och i stor utsträckning tillämpad och lagstiftaren hade inte ingripit. Jfr annan utgång beträffande användandet av utdelningsfonder ovan RÅ 1990 ref. 101, jfr även RÅ 1995 ref. 32.

I RÅ 1994 ref. 52, RÅ 1994 not 486, RÅ 1995 ref. 32, RÅ 1995 ref. 33 samt i RÅ 1996 not 240 fann RR att det inte stred mot lagstiftningens grunder att utnyttja den dubbla avdragsrätt för förluster i handelsbolag som fanns vid 1988 års taxering, eftersom denna grundade sig på en lagtolkning som gjorts i praxis och som sedan lång tid tillbaka ansetts motsvara gällande rätt.

I RÅ 1995 ref. 84 förvärvades aktier för ett högt pris. Kort därefter emitterades konvertibler. Sedan såldes aktierna med reaförlust. RR fann att bestämmelsen om att anskaffningsvärdet för en företrädesrätt till teckning av konvertibler skulle vara 0 kr infördes av förenklingsskäl och att lagstiftaren var väl medveten om möjligheterna till skatteplanering. Förfarandet kunde därför inte anses strida mot grunderna för reavinstbeskattningen.

I RÅ 1999 not 153 skulle ett bolag i en svensk koncern överlåta vissa verksamheter till andra koncernbolag som ägdes av ett nederländskt bolag. Varken Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten ansåg att skatteflyktslagen var tillämplig utan närmare motivering. Skatterättsnämnden säger emellertid i sin motivering till att uttagsbeskattning inte skulle ske att det var en konsekvens av skattereglerna att det nederländska bolaget kan avyttra sina aktier i sina svenska dotterbolag utan reavinstbeskattning och att detta inte kunde anses medföra en otillbörlig skatteförmån. Av samma skäl torde förfarandet inte ha stridit mot syftet med någon lagstiftning.

I RÅ 2001 ref. 12 hade ett fåmansbolag gett ut konvertibler i utländsk valuta vilket innebar att reglerna i 3 § 12 mom. SIL om beskattning av del av vinsten på aktierna i tjänst inte blev tillämpliga. Bestämmelserna omfattade nämligen bara sådana instrument som avsågs i 27 § 1 mom. SIL och där ingick visserligen konvertibler i svenska kronor men inte konvertibler i utländsk valuta. Varken Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten ansåg att förfarandet stred mot syftet med lagstiftningen.

En kommun avsåg i RÅ 2001 ref. 79 att överlåta ett dotterbolag till ett eget helägt nybildat bolag mot revers. Kapitalvinsten vid överlåtelsen och intäktsräntan beskattas inte då kommuner är skattebefriade subjekt. Det nybildade bolaget avsåg att finansiera räntekostnaderna med koncernbidrag från dotterbolaget. Kommunen avsåg att lämna aktieägartillskott med 72 % av räntan på reversen minskat med den utdelning som dotterbolagen skulle ha lämnat till kommunen vid ett fortsatt direktäande. Det nya bolaget avsåg att lämna aktieägartillskott till dotterbolaget med 72 % av mottaget koncernbidrag. Skatterättsnämnden fann att förfarandet inte stred mot syftet med lagstiftningen då skatteeffekten väsentligen hade ett samband med kommunens skattefrihet. Regeringsrätten var av samma mening.

I två avgöranden, RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not 188, har Regeringsrätten tagit ställning till följande förfarande. Fysiska personer överlät först aktier till ett dotterbolag i en av dem ägd svensk koncern. Sedan överläts detta dotterbolag till ett annat utlandsägt svenskt bolag i en av de fysiska personerna ägd utländsk koncern. Båda överlåtelseerna gjordes till underpris. På så sätt undveks att bestämmelserna i 53 kap. IL om avskattning av marknadsvärdet vid försäljning av aktier till egen koncern utomlands blev tillämpliga. Skatterättsnämnden fann att förfarandet inte stred mot syftet med denna lagstiftning då det är uttryckligen reglerat under vilka villkor som den andra underprisöverlåtelsen kan ske utan uttagsbeskattning. Det rörde sig således om en avvägning mellan syftet med två olika regelsystem och då förfarandet inte stred mot den ena lagstiftningens syften kunde skatteflyktslagen inte tillämpas. Jfr prop. 1989/99:15 s. 147. Regeringsrätten gjorde samma bedömning.

I RÅ 2004 ref. 80 ansågs ett aktiebolag vara dotterföretag till två olika bolag vid tillämpningen av regeln om löneunderlag i 43 kap. 12 § IL. Skatteflyktslagen ansågs inte tillämplig.

15.4 Konsekvenser

Konsekvenserna av att lagen tillämpas på ett förfarande framgår av 3 §.

3 §

Om 2 § tillämpas ska taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, ska underla-

get för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.

Taxeringen måste således bestämmas på olika sätt beroende på vilket slag av skatteflyktstransaktion det är fråga om.

Som huvudregel gäller att taxeringen ska bestämmas som om rättshandlingen inte företagits.

Om förfarandet innebär en omväg kring det närmast till hands liggande förfarandet ska taxering ske som om den skattskyldige valt detta förfarande i stället.

Om tillämpningen av dessa regler skulle leda till ett oskäligt resultat ska taxeringen bestämmas till skäligt belopp på samma sätt som vid sköntaxering.

En rättvis beskattning

Av prop. 1980/81:17 s. 31 f framgår att en grundläggande tanke bakom lagen har varit att man med stöd av skatteflyktsklausulen ska kunna åstadkomma en rättvis beskattning. Meningen har alltså inte varit att åstadkomma ett hårdare beskattningsresultat än det som skulle ha följt av ett normalt handlande.

Det kan emellertid vara nödvändigt att beakta även andra omständigheter än den beskattning som skulle följa på det normala förfarandet. Den skattskyldige kan t.ex. ha ådragit sig civilrättsliga förpliktelser som påverkar hans situation. Likaså kan det finnas skäl att beakta medkontrahentens skattesituation. En skälighetsprövning måste därför kunna ske då ett hänsynstagande till det sammanlagda skatteresultatet framstår som rimligt. Detsamma gäller då den skattskyldige själv kan sägas bli dubbelt beskattad. Jämkning bör däremot inte ske i sådana fall där medkontrahentens beskattning i det berörda fallet är oviss eller ligger långt fram i tiden.

En ändring av den skattskyldiges taxering ett år kan påverka hans taxeringar i framtiden. Har en transaktion underkänts bortser man således ifrån den även vid senare års taxeringar.

Rättsfall

I de fall där lagen mot skatteflykt ansetts tillämplig har man gjort på följande sätt. (De flesta rättsfallen nedan avser en äldre lydelse. Även enligt denna skulle taxeringen i sista hand bestämmas till skäligt belopp).

I RÅ 1985 Aa 62 (se avsnitt 15.3.3) medgavs inte avdrag för förlusten.

I RÅ 1984 1:92 (se avsnitt 15.3.3) bestämde RR underlaget för skogsavdrag som om fastigheten köpts från dödsboet. Vidare beräknades moderns realisationsvinst på grund av försäljningen som om hon hade sålt bara hälften av fastigheten och sönerna för-

värvat den andra hälften genom arv.

I RÅ 1986 ref. 54 (se avsnitt 15.3.3) fann RR att vid tillämpning av skatteflyktslagen skulle taxeringen bestämmas som om rättshandlingen inte företagits. B ansågs inte ha rätt till avdrag för räntorna.

I RÅ 1989 ref. 31 (se avsnitt 15.3.3) vägrades avdrag för koncernbidraget.

I RÅ 1989 ref. 83 (se avsnitt 15.3.4) fann RR att då förfarandet framstod som en omväg i förhållande till en försäljning av fastigheterna direkt från moderbolaget till ägaren skulle taxering ske som om man valt det förfarandet.

I RÅ 1990 ref. 101 I och RÅ 1990 ref. 101 II (se avsnitt 15.3.2) fann RR att taxeringarna skulle bestämmas som om vederbörande inte förvärvat eller avyttrat andelarna i fonden eller uppburit utdelning på dem. Någon reaförlust eller intäkt av kapital skulle inte anses ha uppkommit.

I RÅ 1997 ref. 67 hade en person ”växlat” skattefri utdelning mot sänkt reavinst. Den skattefria utdelningen skulle således beaktas vid beräkning av reavinstens storlek.

I RÅ 1998 not 195 vägrades ett aktiebolag avdrag för rörlig ränta på vinstandelslån trots att lånet getts ut på allmänna marknaden.

I RÅ 2000 ref. 21 I ansåg RR inte att det borde anges hur beskattning skulle ske. I RÅ 2000 ref. 21 II däremot var lagen tillämplig på förfarandet att lämna koncernbidrag till den del detta medförde att underskott uppkom hos sökanden, om sökanden noteras på svensk börs eller överlåts till en industriell köpare. (Se avsnitt 15.3.4.)

I RÅ 2002 ref. 24 (se avsnitt 15.3.2 ovan) ansåg RR att ägarföretaget som innehade aktier inte skulle ses som sådant moderföretag som avses i reglerna om koncernbidrag i 35 kap. 2 § IL.

Rättsfall	Inkomstslag	Skatteförmån	Huvudsakliga skälet	Strider mot lagstiftningens grunder
RÅ 1983 1:35*	Rörelse, alt. tillf. förv.	-	-	Nej
RÅ 1984 1:46	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ 1984 1:92	Jordbruk	Ja	Ja	Ja
RÅ 1984 Aa 189	Tillf. förv.	Ja	Nej	-
RÅ 1985 1:13	Jordbruk	Nej	-	-
RÅ 1985 1:25	Kapital	-	-	Nej
RÅ 1985 1:42	Kapital	Ja	Nej	-
RÅ 1985 1:51	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ 1985 1:68	Kapital	Nej	-	-
RÅ 1985 1:69	Tillf. förv.	Ja	Nej	-
RÅ 1985 Aa 62	Tillf. förv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1985 Aa 218	Tillf. förv.	Ja	Nej	-
RÅ 1986 ref. 54	Kapital	Ja	Ja	Ja
RÅ 1987 ref. 131	Tillf. förv.	-	Nej	-
RÅ 1988 not 159	Förlustavdrag	-	-	Nej
RÅ 1989 ref. 3	Rörelse	-	-	-
RÅ 1989 ref. 31	Rörelse	Ja	Ja	Ja
RÅ 1989 ref. 83	Tillf. förv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1989 not 66	Rörelse	-	-	Nej
RÅ 1990 ref. 11	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ 1990 ref. 22	Tillf. förv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1990 ref. 101 I,II	Kapital/ tillf.förv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1990 not 95	Tillf. förv.	-	-	Nej
RÅ 1990 not 500	Allm. avdrag	-	-	Nej
RÅ 1992 ref. 21	Rörelse	Ja	Ja	Nej
RÅ 1992 ref. 58	Förmögenhet Processuell fråga	-	-	-
RÅ 1993 not 372	Tjänst	-	-	Nej
RÅ 1994 ref. 52	Kapital	Ja	Ja	Nej
RÅ 1994 ref. 56	Kapital/ tillf. förv.	Ja	Ja	Nej
RÅ 1994 not 486	Kapital	Ja	Ja	Nej
RÅ 1995 ref. 32	Kapital	Ja	-	Nej
RÅ 1995 ref. 33	Kapital	Ja	Ja	Nej
RÅ 1995 ref. 34	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ 1995 ref. 35	Kapital	Nej	-	-

* Ursprungliga lydelsen av skatteflyktslagen

Rättsfall	Inkomstslag	Skatte- förmån	Huvud- sakliga skälet	Strider mot lagstiftning- ens grunder/ syfte
RÅ 1995 ref. 84	Tillf. förv.	-	-	Nej
RÅ 1996 not 240	Kapital/ Rörelse	Ja	Ja	Nej
RÅ 1997 ref. 67	Kapital	Ja	Ja	Ja
RÅ 1997 not 249	Kapital/näringsv.	Ja	-	Nej
RÅ 1998 not 166	Tillf. förv.	-	Nej	-
Senaste lydelsen av skatteflyktslagen:				
RÅ 1998 not 195	Näringsverksamhet	Ja	Ja	Ja
RÅ 1999 not 153	Näringsverksamhet	-	-	Nej
RÅ 2000 ref. 21 I	Näringsverksamhet	Ja	Ja	Ja
RÅ 2000 ref. 21 II	Näringsverksamhet	Ja	Ja	Ja
RÅ 2000 ref. 54	Process	-	-	-
RÅ 2001 ref. 12	Tjänst/Kapital	Ja	-	Nej
RÅ 2001 ref. 66	Näring/Kapital	Ja	-	Nej
RÅ 2001 not 188	Näring/Kapital	Ja	-	Nej
RÅ 2001 ref. 79	Näringsverksamhet	Ja	-	Nej
RÅ 2002 ref. 24	Näringsverksamhet	Ja	Ja	Nej
RÅ 2002 not 72	Processuell fråga	-	-	Ja
RÅ 2002 not 133	Näringsverksamhet	Nej	-	-
RÅ 2003 ref. 92	Processuell fråga	-	-	-
RÅ 2003 not 90	Näringsverksamhet	Nej	-	-
RÅ 2004 ref. 80	Näring/Kapital	Nej	-	-
RÅ 2004 ref. 87	Processuell fråga	-	-	-