

In memoriam
Kari S. Tikka
1944–2006

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS
SUOMEN LAKIMIESLIITTO
HELSINGIN YLIOPISTON OIKEUSTIETEELLINEN
TIEDEKUNTA
HELSINKI

Toimituskunta / Editorial Board

Edward Andersson

Kai Kalima

Timo Viherkenttä

Pekka Vihervuori

Tilausosoite / Orders

Suomalainen Lakimiesyhdistys / Finnish Lawyers' Association

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki, Finland

tel. +358 (0)9 6120 300

fax + 358 (0)9 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

© Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Kari S. Tikan valokuva s. V Jakke Nikkarinen

Taitto: Keski-Suomen Painotuote Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 978-951-855-266-9

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2007

Gustaf Lindencrona

Samspel

Kari S. Tikka har gjort stora insatser på många områden inom skatterätten. Det gäller i hög grad internationella skattefrågor och tolkning och tillämpning av skattelagstiftning i skatteflyktsfall. För att hedra hans minne har jag därför valt att behandla rättsfall på dessa områden, som kan belysa övergripande frågeställningar.

Såväl riksdagen¹ som regeringsrätten (RR)² är rättskapande³ på skatterättens område. Hur förhåller sig dessa två rättsskapande statsinstitutioner till varandra i teori och praktik? När det gäller regeringsrätten har den dessutom att i vissa mål tillämpa två olika lagstiftningar på samma transaktioner från de skattskyldiga. Det gäller dels fall, då RR skall tillämpa såväl intern svensk skatterätt som skatteavtalsrätt, dels skatteflyktsfall, då såväl tolkningsprinciper i den vanliga svenska skatterätten som skatteflyktslagen kan aktualiseras. Följande artikel syftar till att med utgångspunkt från några nyare, mer uppmärksammade fall, belysa utvecklingen av dessa former av samspel.⁴ Det speciella med de valda exemplen är att varje rättsfråga belyses med två fall av RR, som är så likartade, att de kan betecknas som parallellfall.

Samspelet mellan lagstiftare och rättspraxis

Rättsfallet RÅ 1995 ref. 69 och den efterföljande rättsutvecklingen visar på ett nästan övertydligt sätt vissa grundläggande förhållanden, som är nödvändiga för en förståelse av svensk skatterätt, nämligen RRs sätt att ändra praxis, förhållandet mellan skatteavtalsrätt⁵ och intern lagstiftning och framför allt samspelet mellan lagstiftare och rättspraxis.

Fakta i fallet var att en skattskyldig svensk medborgare under det aktuella beskattningsåret var boende i Kenya. Han var därför enligt kenyansk rätt att anse som bosatt där och följaktli-

¹ I Sverige har under hela 1900-talets förts en segdragen diskussion om begrepp som "lagstiftaren". Det har framhållits att endast en fysisk person har en vilja, kan anse o.s.v. "Lagstiftaren" är förvisso inte någon sådan person. Begreppet (i singularis) är dock synnerligen praktiskt att använda som ett samlingsnamn för de institutioner, vars arbete leder fram till ett riksdagsbeslut. Formellt är dock endast riksdagen lagstiftare, RF 8:3 för statliga och RF 8:5 för kommunala skatter.

² I Sverige är regeringsrätten högsta instans i administrativa mål, bl.a. i skattemål. Endast regeringsrättens domar är prejudicerande.

³ Jag går inte här in i den gamla diskussionen om och i vilken utsträckning domstolarna är rättskapande utan anser att det är etablerat att så är fallet.

⁴ Den form av samspel som finns mellan Europarätten och intern svensk lagstiftning behandlas inte i denna artikel.

⁵ Den traditionella termen för skatteavtalsrätt är dubbelbeskattningsavtalsrätt. Termen skatteavtal har dock numera införts i (1999:1229) inkomstskattelagens (IL) definitionskapitel i 2 kap. 35 § IL genom lagstiftning (SFS 2004:985). Termen skatteavtal används därför i denna artikel.

gen obegränsat skattskyldig i Kenya. Under året hade han uppburit en betydande ränteinkomst från Sverige, som han inte hade deklarerat i Sverige. Under de svenska reglerna om att i Sverige inte boende person som har väsentlig anknytning till Sverige kan anses som skatterättsligt bosatt i Sverige var han också enligt intern svensk skatterätt obegränsat skattskyldig i Sverige.

Enligt svensk intern internationell skatterätt⁶ föreligger endast begränsad⁷ skattskyldighet i Sverige för person som inte är skatterättsligt bosatt i Sverige.⁸

Sverige har ett skatteavtal med Kenya⁹, som i stort sätt bygger på OECD:s modellavtal. Avtalet reglerar således såväl frågan om skatterättsligt hemvist som beskattningen av räntor för personer med hemvist i källstaten. Skatteavtalets hemvistartikel innebar otvetydigt att han hade hemvist i Kenya.

Rättsfrågan i fallet var förhållandet mellan skatteavtalet och den interna svenska internationella skatterätten. Den gyllene regeln för förhållandet mellan skatteavtal och intern skatterätt är att avtalet endast kan begränsa, aldrig utvidga den svenska interna internationella skatterätten. Det innebär, att man i Sverige först tillämpar den interna svenska skatterätten och därefter ser om avtalet innebär några begränsningar i Sveriges rätt att beskatta. Det skulle kunna innebära att man först finner att den skattskyldige som obegränsat skattskyldig skall beskattas i Sverige för alla sina inkomster, således även räntan. Därefter tittar man på avtalet och finner att Kenya är hemviststat och Sverige källstat enligt avtalet. Enligt ränteartikeln i avtalet begränsas Sveriges rätt att som källstat beskatta räntor till 15 % av bruttobeloppet.¹⁰ Det ankommer sedan på Kenya att som hemviststat enligt avtalet avräkna dessa 15 % från kenyansk skatt¹¹ (alternativ 1).

Ett annat synsätt är att hemvistartikeln i skatteavtalet undersöks först och separat. Hemvistartikeln i skatteavtalet anses då ha en annan karaktär än övriga artiklar och dess verkan sträcka sig utöver avtalets ram till att även reglera intern skatterätt. Innebörden blir då att om Kenya är hemviststat enligt avtalet Kenya blir hemviststat såväl enligt avtalet som enligt svensk intern internationell skatterätt. I så fall uppkommer bara begränsad skattskyldighet i Sverige. Eftersom i utlandet bosatt person inte är skattskyldig för räntor från svenska källor uppkommer inte någon beskattning i Sverige enligt intern svensk skatterätt. Det blir då aldrig aktuellt att tillämpa skatteavtalets ränteartikel, eftersom räntan är skattefri redan enligt intern svensk skatterätt (alternativ 2).

⁶ Om risk för missförstånd inte föreligger används i fortsättningen endast termen ”intern skatterätt” även när det är fråga om ”intern internationell skatterätt”.

⁷ I och med tillkomsten av IL har vissa terminologiska förändringar skett. Tidigare användes termerna oinskränkt och inskränkt skattskyldighet. Inkomstskattelagen använder terminologin obegränsad och begränsad skattskyldighet i internationella förhållanden.

⁸ 3 kap. 17–21 §§ IL.

⁹ SFS 1974:69.

¹⁰ Artikel IX svensk-kenyanska skatteavtalet.

¹¹ Artikel XXII svensk-kenyanska skatteavtalet.

Domstolarna bedömde fallet olika. Länsrätten och kammarrätten i Stockholm dömde enligt alternativ 1. RRs majoritet (tre regeringsråd dömde enligt alternativ 2, medan en minoritet (två regeringsråd) förordade alternativ 1¹².

RR hade förvisso redan tidigare tagit ställning till olika fall av förhållandet mellan skatteavtal och intern skatterätt, men inte av den typ som förelåg i RÅ 1995 ref. 69. Domen blev därför det första prejudikatet på effekten av en hemvistartikel i ett skatteavtal.

Domen väckte stort uppseende. Den upprörde många och kritiserades hårt av en del ledande skatterättsvetenskapsmän, främst professor Leif Mutén i en artikel med den spetsfundiga rubriken ”Ovanligt inskränkt skatteskylldighet”¹³. För min del blev jag inte så upprörd med tanke på att det historiskt sätt förelegat olika uppfattningar. Däremot uttryckte jag förvåning med tanke på att under senare år alternativ 1 blivit allmänt vedertaget i Sverige.¹⁴

Upprördheten delades emellertid av finansdepartementets rättsavdelning.¹⁵ Det dröjde inte länge förrän en proposition¹⁶ framlades för riksdagen med förslag till införande av ny lagstiftning, utformad enligt alternativ 1. Propositionen antogs också av riksdagen, lag (1996:161) om vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal.

Lagrådet hade framfört en del kritiska synpunkter:

”Det är emellertid att beklaga att de nya reglerna har fått utarbetas under en sådan tidspress som det här har varit fråga om. Det hade varit önskvärt med en mera grundlig analys av de problem som kan uppstå vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal, däribland i vilken utsträckning svensk skattelag sätts ur spel. Det ligger nära till hands att anta att det finns behov av att lagreglera även andra frågor än dem som direkt har aktualiserats av Regeringsrättens dom. Från lagteknisk synpunkt kan det ifrågasättas om man inte, i stället för att införa en särskild lag, hade bort göra ändringar i kommunalskattelagen och annan berörd befintlig skattelagstiftning.”¹⁷

Lagrådet framför också andra betänkligheter, t.ex. mot lagstiftningens utformning och att man på grund av brådskan inte hunnit med något remissförfarande.¹⁸

I propositionen beaktades lagrådets synpunkter på lagtextens utformning. Lagen kom att omfatta en enda paragraf med följande lydelse:

”Ett dubbelbeskattningsavtals bestämmelser om hemvist, definitioner, uppdelning i olika typer av inkomster respektive förmögenhetstillgångar och övriga bestämmelser som rör

¹² Minoritetens motivering var synnerligen utförlig. Bl.a. gör minoriteten en utförlig genomgång av doktrinen. Hänvisningar till doktrinen är man dessvärre inte van vid i RRs domar. Minoriteten hänvisar till Ersson – Skurnik – Andersson m.fl., Tiveus – Lindencrona – Dahlman-Fredborg. Särskilt hänvisas till Klaus Vogels stora arbete: Vogel, Klaus: *On double taxation conventions* s. 150–151, Kluwer 1991.

¹³ Mutén, Leif: *Ovanligt inskränkt skatteskylldighet*, *Svensk skattetidning* 1995 s. 778–780. En annan kritiker var Persson Österman, Roger: *Kommentar* s. 72, *Skattenytt* 1996 s. 72.

¹⁴ Lindencrona, Gustaf: *Internationell skatterätt* s. 357, *Skattenytt* 1996 s. 355–357.

¹⁵ I Sverige utarbetas propositioner till riksdagen i skattefrågor av finansdepartementets rättsavdelning.

¹⁶ Prop. 1995/96:121: *Vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal*. Brådskan med propositionen var så stor, att den lämnades innan domen fått referatnummer. Den betecknas i propositionen som dom den 22 november 1995 (mål nr 3942-1992).

¹⁷ Prop. 1995/96:121 s. 33.

¹⁸ Prop. 1993/96:121 s. 33–34.

beskattningsanspråk mot en fysisk eller juridisk person skall användas endast vid tillämpningen av avtalets regler om och i vilken utsträckning var och en av de avtalsslutande staterna får beskatta inkomst respektive förmögenhetstillgångar, om hur internationell dubbelbeskattning skall undanröjas och om förbud mot diskriminering. Om bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal inte hindrar att en viss inkomst eller förmögenhetstillgång helt eller delvis beskattas i Sverige, skall beskattning i den delen ske enligt svensk lag med bortseende från avtalet.”

I propositionens motiveringar hänvisas uttryckligen till RRs dom. Kärnan i motiveringen kommer till uttryck i följande stycke:

”Denna dom har skapat stor osäkerhet om rättsläget. Det går inte att med någon större säkerhet ange exakt vilka konsekvenser domen kan medföra. En konsekvens skulle kunna bli att gjorda åtaganden i dubbelbeskattningsavtal får en helt annan innebörd än den avsedda vilket skulle kunna medföra ett bortfall av skatteintäkter i vidare mån än vad som följer av bestämmelserna i avtalen.”¹⁹

Skatteutskottet instämmer i förslaget i propositionen, men säger en aning syrligt att RRs dom ”enligt propositionen” skapat en osäkerhet om rättsläget.²⁰

Det kan knappast sägas att domen skapat någon osäkerhet om rättsläget. Rättsläget framstår som synnerligen klart. Möjligen skulle kunna sägas, att oklarhet skulle kunna föreligga om en dom som berör ett dubbelbeskattningsavtal också är prejudicerande för tolkningen av andra avtal. Det får emellertid numera anses vedertaget att så är fallet under förutsättning av att den artikel som skall tolkas (i detta fall hemvistartikeln) är väsentligen likalydande. Vad som däremot är oklart är vilka statsfinansiella konsekvenser som skulle uppstå, dvs. i hur många fall personer skatterättsligt bosatta i Sverige på grund av väsentlig anknytning uppbär inkomster från Sverige, som skulle bli obeskattade. Det verkliga förhållandet var, att finansdepartementets rättsavdelning ogillade domen. För det fanns det onekligen vissa skäl, framför allt de statsfinansiella konsekvenserna och att domen stred mot det synsätt som vid tidpunkten för domen var förhärskande i de flesta – men inte alla – stater med vilka Sverige hade avtal.

Lag (1996:161) om vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal är således ett exempel på ett snabbt ingripande av lagstiftaren i det fall vederbörande inte gillar det rättsläge som skapats genom en prejudicerande dom av RR. Den kan därför ses som ett uttryck för att lagstiftaren har sista ordet när det gäller skatterättens utformning. Det hindrar dock inte att de synpunkter lagrådet framförde har betydande tyngd. Lagstiftningen var en punktinsats utan någon närmare analys av förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern lagstiftning. Hade den nya lagen ingått som en del av de befintliga skattelagarna hade den varit lättare att observera. Nu blev den bara en liten specialförfattning, som skattskyldiga och skattemyndigheter eventuellt kunde ha svårt att lägga märke till.

¹⁹ Prop. 1995/96:121 s. 14.

²⁰ SkU 1995/96:24 s. 12.

En betydelsefull skillnad mellan det rättskapande som sker genom praxis och det som sker genom lagstiftning är de retroaktiva effekterna. Enligt regeringsformen (RF) 2:10 andra stycket får skattelagstiftning inte vara retroaktiv, dvs. ”skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än vad som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten”. En prejudicerande dom får däremot retroaktiv verkan, eftersom den formellt inte skapar ny rätt utan endast är ett klargörande av den befintliga rätten. Det innebär att även sådana omständigheter, som inträffat före den prejudicerande domen, behandlas enligt det nya rättsläget, om de blir föremål för bedömning senare.

När det gäller lagen med vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelskattningsavtal var emellertid retroaktivitetsfrågan föremål för diskussion, fastän i mera begränsat avseende. Lagen trädde i kraft den 1 april 1996 och tillämpades första gången på inkomst som taxeras vid 1997 års taxering och på förmögenhet som taxeras vid 1996 års taxering. Det innebär för förmögenhetsbeskattningens del att den skattskyldiges situation den 31 december 1995 blir avgörande för beskattningen, vilket onekligen innebär en retroaktiv effekt.²¹ Det motiverades i propositionen med att det förelåg ”på grund av den stora osäkerheten om rättsläget och risken för skatteundandragande sådana särskilda skäl som avses i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen”²².

I det återopade lagrummet i regeringsformen medges en viss retroaktivitet om det föreligger särskilda skäl. En skattelag får tillämpas från den tidpunkt då regeringen eller riksdagsutskott lämnat förslag till riksdagen eller regeringen i en särskild skrivelse meddelat att ett förslag till lagstiftning är att vänta. Risken för skatteundandragande transaktioner anses vara särskilda skäl.²³ Lagrådet fann inte skäl att ifrågasätta att det på grund av risken för skatteundandragande fanns särskilda skäl.²⁴

I propositionen hade således regeringen återopat ”risken för skatteundandragande”. Lagrådet hade inte haft några invändningar på denna punkt. Förvisso kunde RRs dom leda till ett betydande skattebortfall i jämförelse med förslaget i propositionen. Propositionen beskriver inte närmare detta skatteundandragande, men i en artikel av Lars Pelin om den nya lagen beskrivs konsekvenserna av RRs dom närmare²⁵. Propositionens uttryckssätt ger dock anledning till vissa reflexioner. Termen skatteundandragande ger nästan associationer till otillbörliga förfaranden från de skattskyldiga. Men i och med att RR i en prejudicerande dom fastslagit en princip är den gällande rätt. Om de skattskyldiga tar fasta på de möjligheter den ger gör de intet annat än att tillvarata sin rätt.

²¹ I en motion Sk 1995/96:29 och en reservation av fyra ledamöter av skatteutskottet yrkades avslag på förslaget om retroaktivitet beträffande förmögenhetsbeskattningen, SkU 1995/96:24 s. 12 och 14. Även skatteutskottet måste ha haft bråttom. Motionen av Lundgen m.fl. omnämns såväl som Sk29 (korrekt) som Sk39.

²² Prop. 1995/1996:121 s. 19.

²³ Petré-Ragnemalm. Sveriges grundlagar s. 66, LiberFörlag 1980.

²⁴ Prop. 1995/96:121 s. 33.

²⁵ Pelin, Lars: En ny lag om tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal s. 292–293, Skattenytt 1996 s. 291–299.

För egen del brukar jag undvika att säga att RR har fel. Vad den säger blir ju alltid gällande rätt. Vad man kan säga i de fall man är kritisk är att en dom är inkonsekvent, förbiser viktiga omständigheter eller i flagranta fall är feltänkt. Men rätt är den alltid.

I det konkreta fallet, RÅ 1995 ref. 69, citerar minoriteten utförligt det stora standardverket på skatteavtalsrättens område, Klaus Vogels ”On double taxation conventions”, 1991 års upplaga.

Vogel beskriver de både alternativen. Han framhåller därvid att den uppfattning, som hyses av RRs minoritet, doktrinen och propositionen är den förhärskande, men nämner också att det finns ett undantag, nämligen Kanada, som tillämpar majoritetens princip. Han skriver dock också uttryckligen ”It is, nevertheless, permissible under treaty law for the State of secondary residence to treat such a taxpayer as being a non-resident” (i sin interna skatterätt).²⁶

Efter lagstiftningsingripandet förelåg således beträffande inkomstbeskattningen ett rättsläge beträffande förhållandet mellan skatteavtal och intern skatterätt före den 1 januari 1996²⁷ och ett annat efter den 1 januari 1996. Då inträffar den ovanliga situationen, att RR får till bedömning ett likartat rättsfall, RÅ 1996 ref. 38.²⁸ Även det fallet gäller förhållandet mellan det svensk-kenyanska dubbelbeskattningsavtalet och intern svensk internationell skatterätt.

Den skattskyldiga Eva B bodde i Kenya tillsammans med sin make, som hade en företagsledande position där. Hon hade också efter flyttningen till Kenya betydande anknytningspunkter till Sverige, som en villa, makarnas tidigare bostad. Hon hade såväl ränte- som utdelningsinkomster från svenska källor, Hon hade också en betydande inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och förmögenhet.²⁹ Hennes make hade underskott i kapital och förlust föregående år, som han inte kunnat utnyttja, men som enligt då gällande sambeskattningsregler kunnat överföras till andra maken. Makarna hade bott i Kenya fr.o.m. 1981. Fallet gällde 1984 års taxering.

Länsrätten i Gävleborgs län fann att makarna var skatterättsligt bosatta i Sverige p.g.a. väsentlig anknytning. Avtalet var inte tillämpligt då makarna inte visat att någon dubbelbeskattning uppkommit p.g.a. hemvist i både Sverige och Kenya.

Eva B. besvärade sig och yrkade på tillämpning av skatteavtalet. Hon hade hemvist i Kenya såväl enligt intern kenyansk skatterätt som enligt skatteavtalet.

Kammarrätten i Stockholm gjorde samma bedömning som länsrätten i Gävleborgs län, varpå Eva B. besvärade sig till RR. Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket fann i ett avgivet yttrande – mot bakgrund av fallet RÅ 1995 ref. 69 – att Eva B. endast kunde beskattas för fastigheten i Sverige.

²⁶ Vogel, Klaus s. 150–151.

²⁷ De nya reglerna skulle tillämpas fr.o.m. 1997 års taxering. De skattskyldigas beskattningsår är normalt kalenderår. Vid näringsverksamhet kan annat beskattningsår än kalenderår föreligga.

²⁸ I Sverige får endast ett fåtal av kammarrätternas avgjorda fall prövningstillstånd. Man kan ana att regeringsrätten gjort en sorgfällig genomgång av alla besvärssärenden för att se om något parallellfall skulle upptäckas. Sannolikheten att ett så likartat fall skulle påträffas var dock inte särskilt stor.

²⁹ Efter 1991 års skattereform ingår det tidigare inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet i inkomstslaget kapital. Vinst vid avyttring av kapitaltillgångar kallas numera kapitalvinst.

RR avgjorde fallet i plenum och fann ”skäl att avvika från den tillämpning av Kenyaavtalet och intern svensk skatterätt som kommit till uttryck i RÅ 1995 ref. 69”. Det innebar att hennes skattskyldighet först fastställdes enligt interna svenska regler för en i Sverige bosatt skattskyldig. Hon skulle då beskattas för inkomst av kapital (utdelningar och ränta)³⁰ och fastighet. Men eftersom hon då kunde använda sin makes icke utnyttjade kapitalunderskott och förlustavdrag borde hennes såväl kommunala som statliga taxeringar undanröjas. Det gällde också förmögenhetsskatten. RR undanröjde därför Eva B:s taxeringar för år 1984. De tre regeringsråd som utgjorde majoritet i RÅ 1995 ref. 69 var skiljaktiga.

Avgörandet hade hänskjutits till plenum enligt 5 § första stycket första meningen i lagen (1981:289) om allmänna förvaltningsdomstolar. Enligt detta lagrum får en avdelning inom RR förordna att ett mål skall avgöras av RR i sin helhet om den mening som råder på avdelningen avviker från rättsgrundsats eller lagtolkning, som förut varit antagen av RR. Det är dock synnerligen ovanligt med sådana pleniavgöranden inom skatterätten. Man kan därför fråga sig vad som föranledde ett pleniavgörande i detta fall. Rättsläget kan inte sägas vara oklart. Kombinationen av RÅ 1995 ref. 69 och lag (1996:161) om vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal innebar att det rädde ett rättsläge före ingången av inkomståret 1996 och ett annat efter. Den situationen är inte ovanlig inom skatterätten. Det finns heller knappast någon anledning att tro att RR bytt uppfattning p.g.a. den kritik som framförts inom doktrinen. RR brukar stå ganska fast i sådana stormar. Den närmast till hands liggande förklaringen får ändå antas vara att RR fann det olyckligt med ett drastiskt byte av rättsprinciper i en så central fråga som förhållandet mellan skatteavtalsrätt och intern skatterätt. Genom plenumålet upphävs verkan av RÅ 1995 ref. 69 och praxis och lagstiftning står på samma linje, dvs. om en skattskyldig anses bosatt i Sverige enligt intern svensk skatterätt ses han först i alla avseenden som obegränsat skattskyldig. Om han också har hemvist i en annan stat enligt dess interna skatterätt och skatteavtalet undersöks därefter vilka inkomster Sverige har rätt att beskatta som källstat enligt avtalet. Förhållandet mellan skatteavtalsrätt och intern internationell skatterätt har reglerats enligt enhetliga principer.

Den omständigheten att pleniavgöranden är så pass ovanliga innebär att det kan tänkas att RR byter praxis genom en successiv försiktig förändring. För min egen del anser jag att doktrinen bör försöka motverka sådana tendenser genom att försöka hitta en konsekvent linje mellan RRs avgöranden. Med tanke på möjligheten till pleniavgöranden och lagstiftarens klart visade förmåga till ett snabbt ingripande är det enligt min mening ur förutsebarhetssynvinkel väsentligt att RR framför allt fullföljer en konsekvent linje i sina avgöranden.

Den rättsliga regleringen av förhållandet mellan skatteavtalsrätt och intern skatterätt har emellertid fått en oväntad epilög. Genom (1999:1229) inkomstskattelagen skrivs de svenska inkomstskattelagarna om så att lagtexten får en mer systematisk uppbyggnad. Genom lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen upphävs enligt 2 § p. 30 lagen (1996:161)

³⁰ Detta inslag av sambeskattnig mellan makar har numera avskaffats.

med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal fr.o.m. den 1.1.2000. Det motiveras på följande sätt i propositionen.³¹

”Lagen under 30 kom till med anledning av Regeringsrättens tolkning i RÅ 1995 ref. 69 av förhållandet mellan intern rätt och skatteavtal. Efter pleniavgörandet RÅ 1996 ref. 38 får lagen anses onödig och några motsvarande bestämmelser har inte tagits in i IL.”

Med tanke på den uppståndelse RÅ 1995 ref. 69 och RÅ 1996 ref. 38 väckte får man säga att lagen (1996:161) med vissa bestämmelser om dubbelbeskattningsavtal upphävs på ett synnerligen diskret sätt. Det är inte lätt att hitta upphävandebestämmelserna. Det gör visserligen inte så mycket eftersom lagens upphävande inte ändrar något i sak.

Det framgår således av den mycket knapphändig motiveringen att lagstiftaren inte anser att principen om förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt behöver regleras i lagtext, när RRs praxis är tillfredsställande. Ett sådant förhållningssätt gör inte den svenska skatterätten mer lättillgänglig. Det är nödvändigt att studera såväl lagtext som praxis för att få en uppfattning om skatterättens innehåll. Det är inte endast så att lagstiftningen ger de stora principerna, där detaljerna sedan fylls ut genom RRs praxis. Trots tillkomsten av en så stor kodifikation som inkomstskattelagen är det fortfarande nödvändigt med ett historiskt perspektiv för att få klarhet i var man skall hitta rättsprinciperna.

Samspel mellan allmänna skatterättsliga tolkningsprinciper och skatteflyktslagen

Skatteflykt motverkades ursprungligen i Sverige genom ett samspel mellan praxis och lagstiftning.³² I det fall att vissa skatteflyktstransaktioner blivit frekventa och RR inte funnit möjlighet att ingripa mot dem, kom ett snabbt ingripande från lagstiftaren. Till slut tröttnade lagstiftaren och försökte 1980 att genom tillkomsten av en särskild lag mot skatteflykt ändra kompetensfördelningen mellan lagstiftning och praxis. Praxis fick enligt lagen möjlighet att underkänna vissa transaktioner av skatteflyktskaraktär, om ett antal kriterier var uppfyllda.

Införandet av en särskild lag mot skatteflykt syftade till att skattedomstolarna först skulle pröva om en viss transaktion eller vissa transaktioner skulle underkännas enligt sedvanliga tolkningsprinciper. Ett viktigt inslag i den normala tolkningsproceduren är att fastställa en transaktions verkliga innebörd. Den yttre formen kan underkännas antingen om den bedöms som en skentransaktion eller som en rättshandling med oriktig benämning. En skentransaktion är en rättshandling som aldrig företagits eftersom det inte varit parternas avsikt. En rättshandling med oriktig benämning föreligger när parterna har valt att rubricera sin transaktion

³¹ Prop. 1999/2000:2, Inkomstskattelagen. Del 2, s. 697.

³² För en närmare beskrivning, se Lodin – Lindencrona – Melz – Silfverberg (LLMS): Inkomstskatt s. 622–624, 11:e upplagan, Studentlitteratur 2007.

på ett annat sätt än dess verkliga karaktär.³³ Sedan de normala tolkningsprinciperna använts skulle det bedömas om skatteflyktslagen kunde vara tillämplig. Domstolarna – och ytterst då RR – får således pröva om två olika lagars tillämplighet på samma transaktioner.

Lagstiftningen mot skatteflykt har fört en växlande tillvaro sedan sin tillkomst 1980. Den har ändrats 1983, avskaffats 1992, återinförts 1995 och ändrats 1998. Det innebar att befintlig praxis på skatteflyktslagens område ofta kan vara obsolet. Det finns en viss praxis på dess nuvarande utformning, men den är inte alltför omfattande.

Lagen³⁴ är relativt kortfattad. Den kan därför återges i sin helhet i sin nuvarande lydelse.

”1 § Denna lag gäller i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt.

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

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

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

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

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

Den egentliga generalklausulen finns således i 2 §. Samtliga fyra rekvisit skall vara uppfyllda för att lagen skall vara tillämplig. Det är framför 2 § punkt 4 som vållat tolkningssvårigheter.

Några nyare rättsfall belyser förhållandet mellan normala skatterättsliga principer och tillämpningen av skatteflyktslagen. Fallen är särskilt klargörande eftersom samma problem-

³³ Om skentransaktioner och rättshandlingar med oriktig benämning i svensk skatterätt, se LLMS 11:e upplagan s. 624–629.

³⁴ SFS 1995:575.

område är aktuellt, nämligen de svenska koncernbidragsreglerna³⁵ och den handlande parten är en kommun, vars skattefrihet³⁶ spelar en viss roll i fallen. Sedan kan man parantetiskt konstatera, att det finns svenska kommuner som inte drar sig för att försöka undanhålla staten skatt genom skatteflyktstransaktioner.

RÅ 2001 ref. 79 (förhandsbeskedsärende). Östersunds kommun avsåg att bilda en koncern genom att för marknadspris avyttra sina bolag till ett nybildat bolag Stiftaren 6820 AB. Stiftaren 6820 AB skulle förvärva bolagen mot räntebärande revers. Dotterbolagens vinster skulle överföras till Stiftaren 6820 AB via koncernbidrag. Stiftaren 6820 AB skulle på så sätt finansiera sina räntor till kommunen. Kommunen skulle sedan ge ett belopp på 72 % av det mottagna beloppet till Stiftaren 6820 AB som aktieägartillskott. Stiftaren 6820 AB lämnar sedan aktieägartillskott till de dotterbolag, som lämnat koncernbidrag till Stiftaren 6820 AB.

De frågor ett av dotterbolagen, Östersunds Parkerings AB, och 6820 Stiftaren AB ställde till skatterättsnämnden (SRN) gällde avdragsrätten i alla led för koncernbidragen, resp. räntorna och eventuell skatteplikt för mottagna aktieägartillskott samt om skatteflyktslagen var tillämplig. Fråga 2 var: ”Har Östersunds Parkerings AB rätt till avdrag för koncernbidrag till Stiftaren 6820 AB med så att säga 100 procent trots att endast 28 procent kommer att överföras till Stiftaren 6820 AB, dvs. är nettometoden tillämplig?”³⁷

SRN fann att avdragsrätt förelåg i alla led för koncernbidragen, resp. räntorna och att aktieägartillskotten inte var skattepliktiga. Skatteflyktslagen var inte tillämplig, eftersom en taxering på grundval av förfarandet inte stred mot lagstiftningens syfte. Skatteeffekten hade väsentligen samband med kommunens skattefrihet.

RR³⁸ instämde i SRNs förhandsbesked med undantag för fråga 2. Domstolen fann att avdrag för koncernbidrag inte kunde lämnas med högre belopp än det belopp som verkligen överförts.

Östersunds kommun och dess koncern är aktuell i ett nytt förhandsbeskedsärende två år senare. I detta fall hade Stiftaren 6820 AB hunnit byta namn till Rådhuset.

RÅ 2002 ref. 24. Östersunds kommun ägde 77,8 % av aktierna i Jämtkraft AB, vilka aktier skulle överlåtas till Rådhuset. Genom en riktad aktieemission skulle Rådhuset bli ägare till 90,6 % av aktierna i Jämtkraft. Övriga aktieägare skulle få konvertibla skuldebrev. Därefter skulle Rådhuset få koncernbidrag från Jämtkraft. Vid en senare tidpunkt (år 2018) skulle konvertering av skuldebreven ske varefter ägarandelarna skulle bli desamma som de ursprungligen var.

³⁵ Koncernbidragsreglerna återfinns i 35 kap. IL. De innebär att avdrag medges hos givaren och att mottagaren beskattas, 35 Kap. 1 § första stycket IL. Med moderföretag avses ett företag, bl. ett aktiebolag, som äger mer än 90 % av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, 35 kap. 2 § första stycket IL.

³⁶ 7 kap. 2 § punkt 2 IL.

³⁷ Frågan är säkerligen ställd mot bakgrund av RR:s dom RÅ 1999 ref. 74, där RR accepterade att en bruttometod användes, dvs. en värdeöverföring motsvarande hela koncernbidraget sker visserligen, men 72 % till 75 % återbetalas som aktieägartillskott.

³⁸ Enligt svensk skatterätt går ett förhandsbesked, som överklagats, direkt till RR med förbigående av alla mellaninstanser.

Rådhuset begärde förhandsbesked om Rådhuset och Jämtkraft kunde ge varandra avdragsgilla koncernbidrag samt om skatteflyktslagen var tillämplig.

SRN fann att Rådhuset och Jämtkraft kunde ge varandra koncernbidrag med skatterättslig verkan och att skatteflyktslagen inte var tillämplig.

RR fann att koncernbidrag kunde lämnas enligt normala regler, men att skatteflyktslagen var tillämplig. Förfarandet stred mot lagstiftningens syfte enligt 2 § p. 4 skatteflyktslagen. RR hade då tagit fasta på att syftet med bestämmelserna om koncernbidrag var att skattebelastningen inom en koncern inte skulle bli större än om den varit en enda skattskyldig i de fall moder- och dotterbolag stod varandra så nära att dotterbolaget kunnat fusioneras med moderbolaget genom absorption. Rådhuset och Jämtkraft framstod emellertid inte som om de vore en och samma skattskyldig, utan verksamheten hade karaktär av en samverkan mellan från varandra fristående ägare.

Omständigheterna i fallen RÅ 2001 ref. 79 och RÅ 2002 ref. 24 är påfallande lika. Det är fråga om en kommun, Östersunds kommun, som vill undvika att betala skatt till staten. I Sverige beskattas aktiebolag endast statligt. Det är fråga om avdrag för koncernbidrag.

RR står i båda fallen inför valet mellan två olika lagstiftningsprodukter, inkomstskattelagen och skatteflyktslagen. I det första fallet, RÅ 2001 ref. 79, vägrades avdrag delvis genom en tolkning av begreppet koncernbidrag i inkomstskattelagen. I det andra RÅ 2002 ref. 24 tillämpades skatteflyktslagen.

Vad motiverar då de val som RR träffat? I RÅ 2001 ref. 79 instämmer RR uttryckligen i SRNs uppfattning att skatteflyktslagen inte är tillämplig. Däremot underkänner man avdrag i det fallet att den sökande uttryckligen sagt att en konkret värdeöverföring endast skall ske med skillnaden mellan koncernbidraget och aktieägartillskottet, som uppgår till 72 % av koncernbidraget. Grunden är att ett koncernbidrag erfordrar att en konkret värdeöverföring ägt rum. Då endast 28 % överförts kan avdrag endast medges med det beloppet.

Varför ansågs då inte skatteflyktslagen vara tillämplig i RÅ 2001 ref. 29? Två förklaringar hade varit möjliga. Den ena är att någon väsentlig skatteförmån inte återstod sedan RR med hjälp av allmänna tolkningsprinciper undanröjt rätten till fullt avdrag för koncernbidrag (rekvisitet i 2 § punkt 1 brister). Den andra är – som SRN och RR säger – att förmånen är ett utflöde av kommunens skattefrihet. I så fall är det en fråga om en strukturell brist i inkomstskattelagens konstruktion, som RR inte kan ingripa mot (rekvisitet i 2 § punkt 4 brister). Det kan dock noteras, att RR först förklarar sig instämma i SRNs uppfattning att skatteflyktslagen inte var tillämplig. Därefter tar RR ställning till om fullt avdrag för koncernbidrag kan medges enligt allmänna tolkningsprinciper. Skatteflyktslagens tillämplighet blir således aldrig diskuterad mot bakgrund av det rättsläge som uppkommit genom att RR haft en annan syn på rätten till avdrag än SRN.

I RÅ 2002 ref. 24 kunde däremot inte förfarandet angripas med hjälp av sedvanliga tolkningsprinciper. Varken SRN eller RR lämnar någon motivering. Mot bakgrund av RR:s tidigare praxis anser jag att RR endast känt sig kunna angripa konstruktionen genom att se den som en skentransaktion. Det som talar för ett sådant betraktelsesätt är att ägarförhållandena efter

ett antal år återgår till utgångsläget. Å andra sidan skulle återgången först ske efter en relativt lång tid. RR har tidigare endast ansett en skentransaktion föreligga om situationen återgår till utgångsläget efter en kort tid.³⁹

Kommunala transaktioner med koncernbidrag i syfte att undvika skatt har givit anledning till ytterligare domar från RR. Här finns nyare fall med samma skattskyldig, där samma konkreta rättsfråga varit föremål för RR:s bedömning vid två tillfällen.

En kommun och Z AB ägde tidigare hälften var i AB X. Kommunen överläter därefter AB X till Z. Enligt ett avtal mellan kommunen och Z år 2001 etableras ett nytt samarbete i AB Y, dit Xs tidigare verksamhet överförs. X blir i samband därmed ägare till 90,1 % av stamaktierna och 50,1 % av rösterna i Y medan kommunen erhåller preferensaktier som motsvarar resten av kapitalet och rösterna i bolaget. Vidare erhåller kommunen optioner, som kan utnyttjas vid en senare tidpunkt (år 2015). Preferensaktierna kan då omvandlas till stamaktier, Kommunens andel av aktiekapital och röster kommer då att uppgå till 50 %. Enligt ett utförligt konsortialavtal slås fast att kommunen har ett lika stort ekonomiskt intresse i bolagets verksamhet som Z.

I RÅ 2004 ref. 87 (förhandsbeskedsärende) begär X och Y förhandsbesked i frågan om (1) X är ett sådant moderbolag som kan ge och motta koncernbidrag från Y och (2) om det är möjligt enligt skatteflyktslagen.

SRN finner att parternas avsikt är att det tidigare existerande samägandet till lika delar skall bestå efter det att verksamheten överförs till Y och att de ekonomiska rättigheter som normalt tillkommer en majoritetsägare neutraliseras genom avtalet. Rättsförhållandet mellan X och kommunen är därför att de äger Y till lika delar. Avdragsgilla koncernbidrag kan därför inte lämnas. Fråga 2 om skatteflyktslagen förfaller. Tre ledamöter var skiljaktiga och ansåg att fallet liknade situationen i RÅ 2002 ref. 24 och därför borde bedömas på samma sätt.

RR fann däremot att Y var moderbolag i den mening som avses i 35 kap. 2 § IL. RR överlämnade därefter målet till SRN för behandling av frågan om skatteflyktslagen var tillämplig.

RR:s dom den 2 juni 2006, mål nr 6265-04. SRN hade således fått frågan om skatteflyktslagens tillämpning till behandling och finner mot bakgrund av RÅ 2004 ref. 87 att fråga 1 avgjorts av RR och som svar på fråga 2 att skatteflyktslagen är tillämplig.

Efter besvär får RR denna fråga till bedömning. I domen diskuterar RR skillnaderna mellan situationen i RÅ 2002 ref. 24 och i det aktuella fallet. Det tidigare fallet innebar ett skapande av ett 90 %-igt ägande, som skulle upprätthållas endast under ett begränsat antal år, i det aktuella skulle det behållas under en viss tid. Den skillnaden föranledde inte någon annan bedömning utan rekvisiten i skatteflyktslagen var uppfyllda också i detta fall.

Rättspraxis i själva sakfrågan får anses klar efter dessa domar. Det går inte att tillskapa en rätt till att ge avdragsgilla koncernbidrag genom att tillfälligt tillskapa ett mer än 90 %-igt ägande i ett moderbolag.

³⁹ Se t.ex. RÅ 1964 Fi 1297–1299, där aktier sålts omedelbart före utdelning och därefter omedelbart återköpts till ett bestämt pris. Utdelningar var vid denna tid högt beskattade och kapitalvinster lågt eller inte alls.

Fallen illustrerar emellertid också den övergripande frågan, nämligen RR:s hantering av två olika lagstiftningar, som kan tillämpas på samma fall, inkomstskattelagen och de tolkningsprinciper beträffande den, som utvecklats i praxis å ena sidan och skatteflyktslagen å andra sidan.

Allra först kan man notera en rent processuell komplikation. När SRN i fallet RÅ 2004 ref. 87 finner att koncernbidrag inte kan lämnas enligt normala tolkningsprinciper faller frågan om tillämpning av skatteflyktslagen. När RR däremot finner att koncernbidrag kan lämnas, kan domstolen inte utan vidare ta ställning till frågan om skatteflyktslagen, eftersom SRN aldrig uttalat sig i den frågan. Fallet återförvisas därför till SRN. Efter det att SRN lämnat ett förhandsbesked, som naturligtvis överklagas, får RR ta ställning till fallet på nytt, men denna gång om skatteflyktslagen är tillämplig. En onekligen ganska omständlig procedur.

Den centrala frågan är emellertid hur RR gör, när det finns två alternativa lagar att välja mellan, inkomstskattelagen och skatteflyktslagen.

När den första skatteflyktslagen kom var det i förhoppning att lagen skulle fånga upp de transaktioner, som ansågs otillbörliga, men som var invändningsfria enligt annars gällande lagstiftning och praxis. Man föreställde sig således att skatteflyktslagen skulle bli användbar först i andra hand, då det stod klart att transaktionerna yttre form inte kunde underkännas med hjälp av normala tolkningsprinciper.

Men hur är situationen om en transaktion såväl kan fränkännas sin formella form enligt normala tolkningsprinciper som enligt skatteflyktslagen. Finns det någon valfrihet i detta fall? De normala tolkningsprinciperna, som innebär att en transaktion inte bedöms enligt sin yttre form, är att den anses vara antingen en skentransaktion eller en rättshandling med oriktig benämning. Eftersom en transaktion alltid skall bedömas efter sin verkliga innebörd måste tågordningen vara att de allmänna tolkningsprinciperna tillämpas i första hand.⁴⁰ Möjligtvis skulle det finnas ett utrymme för skatteflyktslagen om dess kriterier är uppfyllda sedan transaktionernas verkliga innebörd fastställts. Det fallet måste dock vara extremt sällsynt. Under alla omständigheter bör skattedomstolarna inte uttala sig om skatteflyktslagen förrän man tagits ställning till frågan om transaktionernas verkliga innebörd.

Ett tänkbart fall är emellertid att en transaktions verkliga innebörd anses delvis vara en annan än dess yttre form. Tydligen förelåg detta fall i RÅ 2001 ref. 79, där RR fann att avdrag för koncernbidrag endast kunde medges med den verkliga värdeöverföringen, i detta fall 28 % av koncernbidraget. Hade skatteflyktslagen tillämpats hade avdrag som i parallellfallet RÅ 2002 ref. 24 kunnat vägras för hela beloppet. RR hade emellertid redan tagit ställning till frågan om skatteflyktslagen och funnit den inte vara tillämplig. Om RR hade tillämpat skatteflyktslagen först i sista rummet och funnit den tillämplig hade det varit ett fall, där såväl de normala tolkningsprinciperna som skatteflyktslagen kunnat tillämpas.

⁴⁰ Kari S. Tikka framhöll att detta var den riktiga tågordningen i en artikel på svenska redan 1975. Tikka, Kari S.: Kringgående av skattelag – Finland s. 48–49, Kringgående av skattelag s. 31–51, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 3.

En konsekvens av principen att skatteflyktslagen skall tillämpas först i sista hand är att om RR i sin praxis utsträcker eller begränsar räckvidden av sina tolkningsprinciper kommer utrymmet för skatteflyktslagen att minska respektive öka. RR:s praxis har varit något vacklande under senare delen av 1900-talet. I och med domen RÅ 1994 ref. 27 har emellertid RR på ett synnerligen klagörande sätt slagit fast att det inte finns utrymme för annat än de etablerade tolkningsprinciperna, dvs. att söka fastställa en transaktions verkliga innebörd.⁴¹ Någon speciell ”skatterättslig genomsyn” finns inte. Utrymmet för skatteflyktslagen bör därför ha ökat.

Fungerar samspelet?

I denna artikel har två typer av samspel diskuterats, dels samspelet mellan lagstiftning och rättspraxis, dels mellan inkomstskattelagens normala tolkningsprinciper och skatteflyktslagen. Den första formen av samspel kan uppenbarligen fungera. Lagstiftaren kan – om så önskas – gripa in snabbt och effektivt. I det sammanhanget har man snarast anledning att fråga sig varför lagstiftaren bara skall ingripa, när han ogillar en dom av RR. Däremot är man synnerligen ovillig att kodifiera en praxis, som bedöms som riktig, annat än i samband med stora skattereformer. De olika lagstiftningsprodukterna i samband med Kenyadomarna är ett klart exempel på det förhållandet. Här har man anledning att fråga sig om det verkliga skall vara nödvändigt att allmänheten skall behöva hålla reda på såväl lagstiftning som praxis i centrala frågor.

Regeringsrättens praxis beträffande förhållandet mellan allmänna tolkningsprinciper och skatteflyktslagen har däremot knappast givit upphov till samma diskussioner i enstaka fall som förhållandet mellan skatteavtal och intern skatterätt i Kenyafallen. Det får uppfattas så att här har inte praxis utan själva lagstiftningen varit kontroversiell.

Anders Hultqvist har i flera arbeten framhållit svårigheten att tillämpa skatteflyktslagen (både den nuvarande och tidigare) på ett invändningsfritt sätt. I ett senare arbete skriver han:

”Eftersom det stora problemet förefaller vara kopplade cirkulära och seriella transaktioner, där civilrätten prövas på ett sätt som nästan aldrig aktualiseras annat än i skattesammanhang, torde en intellektuellt hållbar metod att bedöma sådana förfaranden i skatterättsligt hänseende säkerligen vara till en god hjälp, om den är möjlig att finna. Är det däremot fråga om lagstiftningsmisstag, konsekvenser av heterogen lagstiftning etc. borde det kunna betraktas som ett lagstiftningsarbete, att följa upp och vid behov rätta till sådana misstag.”⁴²

⁴¹ Mats Tjernberg beskriver förhållandet i en kommentar till fallet RÅ 2004 ref. 27: ”Slutsatsen blir därmed att det inte existerar någon ’skatterättslig genomsyn’, utan endast en möjlighet att inom ramen för lagtolkning bedöma rättshandlingars giltighet mot bakgrund av det bakomliggande civilrättsliga ’verkliga’ förhållandet.” Tjernberg, Mats: Tolkning och tillämpning av skattelag s. 325, Skattenytt 2005 s. 325–326.

⁴² Hultqvist, Anders: Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt? s. 208–209. Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts 2003 s. 193–209.

Jag delar Anders Hultqvists uppfattning. En metod att åstadkomma det av Hultqvist önskade resultatet skisseras av minoriteten i det berömda Nordbäcksmålet, RÅ 1953 ref. 10.⁴³ Den innebar att man ser till resultatet av en serie transaktioner i relation till utgångsläget och tillämpar de sedvanliga tolkningsprinciperna, inte på varje led utan på hela serien transaktioner sammantaget. Men hur skall denna metod införas? Svaret är att det finns två möjligheter. Eftersom minoritetens uppfattning inte fick gehör i Nordbäcksmålet fordras det ett pleniavgörande om en ändring skall ske praxisvägen. Eller också kan lagstiftaren ingripa och lagfästa principen. I båda fallen blir den nuvarande skatteflyktslagen obehövlig. Men ju klarare och mer enhetlig skattelagstiftningen är, desto mindre behov finns det att använda sig även av generella tolkningsprinciper.⁴⁴

Men när de skattskyldiga upptäckt möjligheten att utnyttja luckor i lagen genom lagstiftningsmisstag och heterogen lagstiftning bör man kunna lita på ett snabbt ingripande av lagstiftningen. I det fallet har samspelet mellan lagstiftning och praxis tidigare visat sig fungera.

* * *

Interaction

In Sweden, tax law is created by a continuous interplay between the legislator and the courts, more precisely the Supreme Administrative Court. In the article, this interaction is discussed in the light of some recent legislation and some recent cases by the Supreme Administrative Court. The cases discussed in the article are parallel, in that the same transaction or two very similar transactions are being judged by the Supreme Administrative Court.

Sweden has an elaborate network of double taxation treaties. The relationship between a treaty and the national tax law is that an international transaction is first assessed under the national tax law. If it gives rise to tax liability in Sweden, the double taxation treaty is applied. If, according to a treaty, the taxpayer is deemed to have residence in one of the contracting states, does this mean that the taxpayer cannot be deemed a resident of the other contracting state, both for the application of the treaty and its national tax law?

In the case RÅ 1995 ref. 69, a Swedish taxpayer was a resident of both Sweden and Kenya according to the national tax law of each state. The Supreme Administrative Court took the position that the residence article in the Swedish-Kenyan Double Taxation Treaty meant that the taxpayer was resident in Kenya for the purposes of the Treaty, and that this resulted in only limited tax liability in Sweden, not only for Treaty purposes but also according to Swedish national tax law.

This case led to an immediate reaction by the legislator. An Act was passed by Parliament according to which the rules in a double taxation treaty should be referred to only when applying the treaty. RÅ 1995 ref. 69 was thus overruled by legislation. An Act of Parliament cannot, however, be applied retroactively in Sweden. Thus the Act was to be valid only for future cases.

If the Supreme Administrative Court wished to change its established case-law, it could do so by a new judgment *in plenum*, that is, with all members of the Court sitting together. The Court got the chance to reverse its previous precedent astonishingly soon. The case RÅ 1996 ref. 38 was

⁴³ Jag har i artikeln Nordbäcksmålet hävdad att om minoriteten segrat i Nordbäcksmålet hade skatteflyktslagen varit obehövlig. Gustaf Lindencrona: Nordbäcksmålet. RÅ 1953 ref. 1 s. 94, Rättsfall att minnas. Till Jan Hellner den 28 oktober 1997. Juristförlaget 1997 s. 87–96. Jag behandlar också frågan om betydelsen av majoritetens och minoritetens ståndpunkt i min monografi Föräldrar och barn. Lindencrona, Gustaf: Föräldrar och barn ur inkomst och för-mögenhetsskattesynvinkel s. 228, Norstedts 1974.

⁴⁴ Vilket jag särskilt understryker i Nordbäcksmålet s. 94.

a parallel case to RÅ 1995 ref. 69. It concerned a different taxpayer, but the circumstances were the same. Also this case pertained to the residence article in the Swedish-Kenyan Double Taxation Treaty. The Court took the chance to overrule its previous judgment. Thus, the position of the Court on the relationship between a double taxation treaty and national tax law is the same for old and new cases. The residence article is only valid for the application of the treaty.

The end of the story is that the Act was discreetly repealed in 1999. The argument in the relevant Government Bill was that it was no longer necessary after RÅ 1996 ref. 38.

This development illustrates the fact that to grasp the content of Swedish tax law it is necessary to study the interplay between the Supreme Administrative Court and the legislator from an historical angle.

Also tax avoidance was originally fought against by way of the interaction between the Supreme Administrative Court and the legislator. If the legislator considered it necessary, legislation was quickly passed. In 1980, however, an Act on Tax Avoidance was passed in order to give the courts more leeway to disregard transactions with the objective of tax avoidance. In tax avoidance cases, the Court must apply two different laws on the same transactions by the taxpayer, the Income Tax Act and the Tax Avoidance Act.

Another set of cases discussed in the article concern municipalities trying to avoid paying state tax (of 28%) by group contributions. In Sweden, a group contribution is deductible for the contributing company and taxable to the receiving company.

In the case RÅ 2001 ref. 79, a group consisted of the municipality of Östersund as a parent, with a subsidiary owning several other subsidiaries. The idea was that they would provide a group contribution and then get back 72% of that amount as a (non-taxable) contribution to equity. The question was whether a 100% deduction was possible even though only the difference of 28% was really paid. The Supreme Administrative Court ruled that only the amount that was really paid could be deducted. The Tax Avoidance Act was not applicable as the transaction did not contradict the purpose of the law, a prerequisite in the general clause of the Tax Avoidance Act.

In the case RÅ 2002 ref. 24, the same municipality was involved. Here the question was whether a municipality-owned company, which owned 77.8% of the shares in a subsidiary could deduct a group contribution if it increased its holding to 90.6% for a few years. The Supreme Administrative Court ruled that the Tax Avoidance Act was applicable. The transaction violated the purpose of the law. The rules on group contributions were intended for cases where the parent owned more than 90% of the subsidiary, and not for co-operation between several independent owners.

Another pair of cases with a municipality as the ultimate owner consists of the case RÅ 2004 ref. 87 and an uncited ruling of the Supreme Administrative Court from the 2nd of June, 1996. The share of ownership of just over 90% was supposed to last for some years. The Court judged in the first case that a group contribution was deductible according to the general principles of interpretation of the Income Tax Act. In the second ruling, the Tax Avoidance Act was deemed to be applicable for the same reasons as in RÅ 2002 ref. 24. For procedural reasons, the Court was unable to apply the Act already in the case RÅ 2004 ref. 87.

It is clear on the basis of these cases that the Supreme Administrative Court today is reluctant to apply general methods of interpretation so as to fight tax avoidance. It is also evident that the Tax Avoidance Act should be considered only after the general principles of interpretation in the Income Tax Act have been applied. When the scope of the general principles is reduced the scope of the Tax Avoidance Act increases. It is, however, mainly important in cases of serial transactions.

Gustaf Lindencrona
Professor Emeritus