

IDA LARSSON

Incitament för Skatteverket att yrka att skatteflyktslagen ska tillämpas först i andra hand

Skatteverket har i ett antal ärenden underkänt transaktioner med stöd av principen om rättshandlingarnas verkliga innebörd för att därefter, när beslutet överklagats, yrka i andra hand att skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet. Så har skett även när det finns anledning att anta att Skatteverket anser att principen om rättshandlingarnas verkliga innebörd sannolikt inte är tillämplig. I denna artikel kommer jag att resonera kring varför Skatteverket i vissa fall väljer att driva båda grunderna samtidigt, samt vilka konsekvenser detta medför för de skattskyldiga.

1 INLEDNING

Från rättssäkerhetssynpunkt är det viktigt att beskattningen är så förutsebar som möjligt. Om Skatteverket fattar beslut på en annan grund trots att Skatteverket anser att ett förfarande sannolikt ska prövas mot skatteflyktslagen minskar förutsebarheten. En sådan ordning riskerar även att medföra andra negativa konsekvenser för de skattskyldiga.

Jag kommer i denna artikel gå igenom gällande lagstiftning och rättspraxis vad avser Skatteverkets möjligheter att få skatteflyktslagen prövad, vilka tidsfrister som gäller, i vilka instanser Skatteverket kan yrka i andra hand att skatteflyktslagen ska tillämpas etc. Jag kommer även att behandla Skatteverkets möjligheter att förena en tillämpning av skatteflyktslagen med skattetillägg. Allt i syfte att utreda vilka incitament Skatteverket kan ha för att yrka att skatteflyktslagen ska tillämpas först i andra hand.

Inledningsvis redogörs för den formella gången för att tillämpa skatteflyktslagen samt möjligheterna att förena en tillämpning av den lagen med skattetillägg. Därefter lämnas exempel på situationer där Skatteverket fattat beslut med stöd av principen om rättshandlingarnas verkliga innebörd för att därefter yrka i andrahand att skatteflyktslagen ska tillämpas. Avslutningsvis analyseras effekterna för Skatteverket och de skattskyldiga av den nuvarande ordningen.

2 DEN FORMELLA GÅNGEN FÖR ATT TILLÄMPA SKATTEFLYKTSLAGEN

Förutsättningarna för att tillämpa lagen (1995:575) om skatteflykt, skatteflyktslagen, finns i 2 § skatteflyktslagen. I korthet ska hänsyn inte tas till en rättshandling om den ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige och denna skatteförmån kan antas ha utgjort det övervägande skälet till förförandet. Det krävs också att den skattskyldige har medverkat i rättshandlingen och att det skulle strida mot lagstiftningens syfte att fastställa underlag på grundval av förförandet.

En grundläggande princip för beskattningsförfarandet är att beskattningsbeslut ska fattas av Skatteverket som första instans.¹ När det gäller skatteflyktslagen har dock en tillämpning av lagen alltsedan den första skatteflyktslagen infördes prövats av förvaltningsrätten som första instans, vilket i huvudsak motiverats av rättssäkerhetsskäl.² Regleringen finns i 4 § första stycket skatteflyktslagen där det anges att den lagen ska prövas av förvaltningsrätten efter framställning av Skatteverket. Av andra stycket framgår att framställningen ska göras före utgången av de frister som gäller för efterbeskattning.

Även om Skatteverket anser att samtliga förutsättningar för att tillämpa skatteflyktslagen är uppfyllda kan Skatteverket alltså inte fatta beslut om en sådan tillämpning. Skatteverket får istället göra en framställning hos förvaltningsrätten om att skatteflyktslagen ska tillämpas. Skatteverket kan dock fatta beslut om att beskattning ska ske enligt ordinarie skattelag och därefter yrka i andra hand att skatteflyktslagen ska tillämpas om den skattskyldige överklagar beslutet.

Ett andrahandsyrkande om att skatteflyktslagen ska tillämpas kan framställas så sent som i kammarrätten, förutsatt att händelseförloppet och inkomstposterna stämmer överens med dem som varit föremål för underinstansernas bedömning. Det utgör då inte en otillåten taleändring att framställa ett sådant yrkande. Ett yrkande om en tillämpning av lagen kan av instansordningsskäl däremot normalt inte framställas först i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD).³

När det gäller tidsfristerna har HFD konstaterat att det är möjligt för Skatteverket att inom ramen för en pågående process i förvaltningsrätt

1 Prop. 1989/90:74 s. 277 och prop. 1996/97:170 s. 48.

2 Prop. 1980/81:17 s. 35 och prop. 1996/97:170 s. 49.

3 RÅ 2000 ref. 54.

eller kammarrätt yrka att skatteflyktslagen ska tillämpas även efter det att de tidsfrister som gäller för efterbeskattning gått ut.⁴ Om Skatteverket gör en framställning hos förvaltningsrätten om en tillämpning av skatteflyktslagen gäller som framgår ovan däremot tidsfristerna för efterbeskattning.

Att Skatteverket gjort en framställning hos förvaltningsrätten om att skatteflyktslagen ska tillämpas på ett visst förfarande innebär dock inte att domstolarna måste pröva förfarandet enligt skatteflyktslagen, vilket framgår av HFD 2012 ref. 20. HFD kom där fram till att det aktuella förfarandet skulle beskattas med stöd av inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och inte med stöd av skatteflyktslagen som Skatteverket yrkat.

Efter att HFD meddelat sin dom i HFD 2012 ref. 20 ansökte den skattskyldige om resning då han bl.a. ansåg att HFD saknat behörighet att besluta om att förfarandet skulle beskattas med stöd av IL. HFD vidhöll sin tidigare bedömning men konstaterade att det förhållandet att en skatteprocess kan röra både skatteflyktslagen och ordinarie regelsystem kan ge upphov till oklarheter vid tillämpningen i andra avseenden bl.a. vad gäller tidsfrister.⁵ Vid en tillämpning av skatteflyktslagen finns det inget krav på att förutsättningarna för efterbeskattning är uppfyllda, dvs. exempelvis att oriktig uppgift lämnats. Det finns därmed ingen anledning att beakta förekomsten av oriktig uppgift i en process som avser skatteflyktslagen. Om domstolen däremot kommer fram till att beskattning ska ske enligt IL måste Skatteverket åberopa att oriktig uppgift föreligger om processen inlets efter utgången av den ordinarie omprövningsperioden.

Om Skatteverket gör en framställning om att skatteflyktslagen ska tillämpas på ett förfarande efter att den ordinarie omprövningsperioden gått ut och domstolarna kommer fram till att förfarandet ska bedömas mot IL föreligger således en risk för att Skatteverket inte kan vinna framgång med sin talan, eftersom det för efterbeskattning krävs att Skatteverket har fört argumentation och lagt fram bevisning till stöd för att oriktig uppgift lämnats.

3 SKATTETILLÄGG VID TILLÄMPNING AV SKATTEFLYKTSLAGEN

Möjligheten att påföra skattetillägg skulle också kunna vara något som beaktas av Skatteverket i valet mellan att göra en framställning hos förvaltningsrätten om att skatteflyktslagen ska tillämpas eller fatta beslut på

⁴ RÅ 2003 ref. 92.

⁵ HFD 2013 ref. 85.

annan grund och därefter yrka i andra hand att förfarande ska underkännas med stöd av skatteflyktslagen.

Skatteverket ska bl.a. ta ut skattetillägg om den skattskyldige på annat sätt än muntligen under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning.⁶ Ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift ska meddelas senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.⁷ Om efterbeskattning beslutas får dock ett beslut om skattetillägg meddelas samtidigt.⁸

Som framgår ovan föreligger inget krav på oriktig uppgift vid tillämpning av skatteflyktslagen. Vidare saknas bestämmelser i skatteflyktslagen och skatteförordelagen som ger Skatteverket rätt att yrka att skattetillägg ska påföras av förvaltningsrätten som första instans. Den nuvarande regleringen innebär således att det inte finns någon laglig möjlighet för förvaltningsrätten att som första instans pröva ett yrkande om att skattetillägg ska påföras vid en framställning enligt skatteflyktslagen.⁹

Om Skatteverket fattat beslut och påfört skattetillägg på en annan grund och oriktig uppgift anses föreligga kan dock skattetillägget kvarstå även om förfarandet underkänns med stöd av skatteflyktslagen, vilket framgår av RÅ 2010 ref. 51. Skatteverket hade i det målet beskattat den skattskyldige med stöd av rättshandlingarnas verkliga innebörd och i förvaltningsrätten yrkat att förfarandet även skulle prövas mot skatteflyktslagen. HFD kom fram till att skatteflyktslagen var tillämplig. Vad gäller skattetillägget konstaterade HFD att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift genom att i sin deklaration inte redovisa relevant information för en riktig bedömning av de aktuella transaktionerna. Det fanns därför grund för påförande av skattetillägg. Det förhållandet att beskattningen skett med stöd av skatteflyktslagen, dvs. på en annan rättslig grund än den som Skatteverket tillämpat föranledde ingen annan bedömning.

Det enda sättet för Skatteverket att kombinera en tillämpning av skatteflyktslagen med skattetillägg synes vara att fatta beslut med stöd av ordinarie skattelag och påföra skattetillägg för att därefter framställa ett yrkande

6 49 kap. 4 § första stycket 1 skatteförordelagen (2011:1244), SFL.

7 52 kap. 3 § SFL.

8 52 kap. 5 § SFL.

9 Jfr Kammarrätten i Göteborg dom den 26 april 2010 i mål nr 6783-09 och 6788-09, se även Simon Almendal, *Påförande av skattetillägg och tillämpning av skatteflyktslagen – hur är det möjligt?*, SN 2010 s. 644.

om att en prövning även ska göras mot skatteflyktlagen om den skattskyldige överklagar beslutet.

4 VERKLIG INNEBÖRD OCH SKATTEFLYKTLAGEN

Civilrättsligt giltiga rättshandlingar ska som huvudregel respekteras vid beskattningen. Endast i undantagsfall, så som vid skenavtal, ska denna princip frångås och en rättshandling istället bedömas på grundval av dess verkliga innebörd. Att principen om verklig innebörd ska tillämpas restriktivt framgår av HFD:s rättspraxis.¹⁰

En beskattning enligt rättshandlingarnas verkliga innebörd aktualiseras således bara om omständigheterna med styrka talar för att den verkliga innebörden är en annan än vad som framgår av de civilrättsligt giltiga avtalen. Under de senaste åren har Skatteverket trots detta hävdade att den verkliga innebörden av företagna rättshandlingar varit en annan än vad som framgår av avtal som ostridigt är civilrättsligt giltiga, bl.a. vid överlåtelser av underskotts företag.

Fram till att HFD den 3 juni 2021 meddelade dom i det s.k. Hoist-målet¹¹ drev Skatteverket ett antal processer där verket i första hand hävdade att den verkliga innebörden av en överlåtelse av ett underskottsföretag var att underskottsföretaget överlätits för endast en mindre del av den överenskomna köpeskillingen. I förvaltningsrätterna yrkade Skatteverket i andra hand att skatteflyktlagen var tillämplig på förfarandet.

Förvaltningsrätterna kom i nästan samtliga fall fram till att det inte gick att underkänna förfarandet med stöd av principen om rättshandlingarnas verkliga innebörd men att skatteflyktlagen var tillämplig.¹²

När frågan väl kom upp till HFD i Hoist-målet konstaterade HFD med en mycket kortfattad motivering att den verkliga innebörden av rättshandlingarna var den som följde av avtalen. En mer ingående bedömning gjor-

¹⁰ Se bl.a. RÅ 1989 ref. 62 I och II.

¹¹ HFD 2021 ref. 33.

¹² Se bl.a. Förvaltningsrätten i Stockholms dom från den 27 februari 2018 med mål nr 12815-17, 12816-17, 12819-17, som senare ändrades genom Kammarrätten i Stockholms dom den 2 december 2019 med mål nr 3110-3112-18 samt Förvaltningsrätten i Göteborgs dom från den 27 december 2019 med mål nr 7399-18, 12093-18, som senare ändrades genom Kammarrätten i Jönköpings dom från den 23 september 2021 med mål nr 211-212-20.

des avseende skatteflyktslagens tillämplighet, varvid HFD kom fram till att inte heller den lagen var tillämplig på förfarandet.¹³

Under tiden som underskottsprocesserna pågick i förvaltningsdomstolarna ansökte ett underskotts företag om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. Frågan som ställdes till nämnden var om den överlåtelse som skett av underskotts företaget innebar att underskotts företagets underskott hade reducerats enligt bestämmelserna i 40 kap. IL eller med stöd av skatteflyktslagen. Skatterättsnämnden meddelade den 30 november 2018 förhandsbesked varvid nämnden kom fram till att skatteflyktslagen var tillämplig.¹⁴ Såväl Skatteverket som sökanden överklagade förhandsbeskedet till HFD. Skatteverket yrkade att förhandsbeskedet skulle fastställas och sökanden att det skulle ändras och att frågan besvaras med att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet. HFD undanröjde dock förhandsbeskedet med motiveringen att det inte förelåg behov av ett förhandsbesked.¹⁵

Som framgår av redogörelsen ovan kom bedömningen i underskottsprocesserna i huvudsak att fokusera på skatteflyktslagens tillämplighet och inte på om den verkliga innebörden av de genomförda rättshandlingarna var en annan än vad som framgick av ingångna avtal.

I RÅ 2010 ref. 51 (som även behandlats ovan under avsnitt 3) fattade Skatteverket också beslut med stöd av principen om rättshandlingarnas verkliga innebörd och yrkade i förvaltningsrätten att en prövning även skulle göras mot skatteflyktslagen. Målet rörde en individ (X) som ägde en utländsk kapitalförsäkring som i sin tur indirekt ägde andelar som hade utgjort kvalificerade andelar om X hade ägt dem direkt. Frågan var om det fanns grund att beskatta X för den kapitalvinst som uppkom när andelarna som ägdes indirekt av kapitalförsäkringen avyttrades. HFD kom fram till att det inte fanns tillräckligt stöd för slutsatsen att rättshandlingarnas verkliga innebörd var en annan än den handlingarna formellt gav uttryck för. Däremot var skatteflyktslagen tillämplig och X skulle beskattas för den kapitalvinst som uppkom vid avyttringen av andelarna som om han ägt dem själv dvs. i både tjänst och kapital enligt de särskilda regler som numera finns i 57 kap. IL.

13 För ytterligare information om Hoist-målet, se bl.a. Berndt, F och Lilja, A, "Högsta förvaltningsdomstolen underkänner tillämpning av skatteflyktslagen vid överlåtelse av underskotts företag", SN 2021, s. 612.

14 Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 30 november 2018 i ärende dnr 24-18/D.

15 HFDs beslut den 26 juni 2019 i mål nr 6874-18.

Den 13 december 2017 beslutade Skatteverket att beskatta en annan individ (Z) med stöd av principen om rättshandlingarnas verkliga innebörd i en liknande situation, för att därefter framställa ett andrahandsyrkande i förvaltningsrätten om att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. Z ägde en utländsk kapitalförsäkring som i sin tur ägde andelar som hade varit kvalificerade om Z ägt dem direkt. Skatteverket ansåg att Z skulle beskattas enligt bestämmelserna i 57 kap. IL för den utdelning som lämnades på andelarna till kapitalförsäkringen och som Z samma dag tog ut från kapitalförsäkringen.

Kammarrätten konstaterade vad gäller frågan om rättshandlingarnas verkliga innebörd att Skatteverket utöver det som angetts i omprövningsbeslutet, inte hade utvecklat sin bedömning i den delen. Det Skatteverket fört fram och det som i övrigt framgick av utredningen gav inte stöd för att någon av Z företagen rättshandling haft en annan verklig innebörd än vad den formellt gav uttryck för. Skatteverkets yrkande om beskattning på den grunden skulle därför avslås. Kammarrätten kom däremot med hänvisning till RÅ 2010 ref. 51 fram till att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet.¹⁶

Att Skatteverket valde att inte utveckla sin argumentation kring rättshandlingarnas verkliga innebörd tyder på att Skatteverket bedömde att det var frågan om skatteflyktslagens tillämplighet som skulle avgöra målet, vilket det fanns stöd för i RÅ 2010 ref. 51 redan när Skatteverket meddelade sitt omprövningsbeslut.

I såväl underskottsprocesserna som i detta mål verkar Skatteverket således ha fattat beslut med stöd av principen om rättshandlingarnas verkliga innebörd trots att det måste ha varit tydligt för Skatteverket att förfarandet i första hand skulle ha prövas mot skatteflyktslagen.

5 EFFEKTER FÖR SKATTEVERKET OCH DE SKATTSKYLDIGA

Det är förenat med ett antal fördelar för Skatteverket att fatta beslut med stöd av ordinarie skattelag, exempelvis med stöd av principen om rättshandlingarnas verkliga innebörd, för att därefter vid ett eventuellt överklagande framställa ett yrkande i andra hand om att skatteflyktslagen är tillämplig.

¹⁶ Kammarrätten i Stockholms dom den 10 november 2020 i mål nr 6567-6569-19.

Vid ett sådant förfarande behåller Skatteverket kontrollen över hela processen, vilket kan vara fördelaktigt framför allt i de fall där tidsfristen för efterbeskattning/tidsfristen för att göra en framställning till förvaltningsrätten om en tillämpning av skatteflyktslagen är på väg att gå ut. När det gäller ärenden där beslut fattas efter den ordinarie omprövningsperioden är det dessutom förenat med en risk för Skatteverket att endast framställa om en tillämpning av skatteflyktslagen. Om domstolarna senare kommer fram till att målet ska bedömas mot ordinarie skattelag och det saknas argumentation och bevisning kring förekomsten av oriktig uppgift i målet riskerar Skatteverket att förlora målet av den anledningen. Till detta kommer att Skatteverket kan påföra skattetillägg vid en tillämpning av skatteflyktslagen genom att fatta beslut med stöd av ordinarie skattelag och i samband med detta påföra skattetillägg och därefter yrka i andra hand att skatteflyktslagen är tillämplig.

Eftersom det framgår av HFD:s praxis att ett yrkande om att tillämpa skatteflyktslagen kan framställas så sent som i kammarrätten, och att så kan ske även efter det att de tidsfrister som gäller för efterbeskattning gått ut, torde det dessutom inte innebära någon risk för Skatteverket att inte göra en framställning om att skatteflyktslagen ska tillämpas hos förvaltningsrätten direkt.

Oavsett vilka fördelar det innebär för Skatteverket att fatta beslut med stöd av ordinarie skattelag kan det starkt ifrågasättas att Skatteverket inte gör en framställning hos förvaltningsrätten om en tillämpning av skatteflyktslagen direkt om Skatteverket bedömer att ett förfarande i första hand ska prövas mot den lagen. Ett sådant agerande är inte förenligt med de krav på saklighet och opartiskhet som åligger en myndighet enligt såväl 1 kap. 9 § regeringsformen som 5 § andra stycket förvaltningslagen (2017:900).

När det gäller konsekvenserna för de skattskyldiga så minskar förutsebarheten om Skatteverket fattar beslut på en grund, för att därefter vid ett eventuellt överklagande framställa ett yrkande om att beskattning ska ske enligt en annan grund. Det föreligger även en risk att beskattning sker enligt ett beslut som är felaktigt. Vidare krävs det större arbetsinsatser från de skattskyldigas sida och det är förenat med ökade processkostnader om de skattskyldiga tvingas försvara sig på flera grunder. Argumentationen och bevisningen riskerar dessutom att fokuseras mot en beskattning enligt ordinarie skattelag eftersom det är den grunden som yrkats i första hand, vilket kan innebära att skatteflyktslagen inte behandlas i tillräcklig mån.

Vad gäller skattetillägget var många av uppfattningen innan HFD meddelade sin dom i RÅ 2010 ref. 51 att det var osäkert om det gick att påföra skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen. I samband med beredningen av den första skatteflyktslagen fördes en omfattande diskussion om huruvida oriktig uppgift kan föreligga vid tillämpningen av lagen. Lagrådet uttalade där bl.a. följande:¹⁷

Det karaktäristiska för kringgåendefallen torde dock vara att de lämnade uppgifterna är oriktiga eller ofullständiga bara i den meningen att de inte lämnar upplysning om de omständigheter som möjliggör tillämpning av skatteflyktsklausulen. En uppgiftsplikt i fråga om omständigheter av sistnämnda slag skiljer sig från den uppgiftsplikt som föreligger beträffande omständigheter som enligt gällande rätt är av betydelse för en riktig taxering. Medan sistnämnda omständigheter i princip är objektivt bestämda, förutsätter skatteflyktsklausulen en bedömning mot ett antal rekvisit för att det skall kunna avgöras om omständigheterna är sådana att de gör klausulen tillämplig. Betydelsen av olika omständigheter blir därmed i så hög grad beroende av en bedömning i efterhand i enskilda fall att man inte generellt kan göra gällande att underlåtenhet att lämna upplysning om sådana omständigheter innebär ett oriktigt meddelande.

Även om det efter HFD:s dom står klart att oriktig uppgift kan föreligga även i förhållande till skatteflyktslagen bör skattetillägg endast kunna tas ut undantagsvis vid tillämpning av den lagen. En risk med den nuvarande ordningen där skattetillägg påförs vid beskattning enligt en annan rättslig grund är att skattetillägget sedan ”följer med” vid tillämpning av skatteflyktslagen utan någon mer ingående prövning av om oriktig uppgift lämnats även i förhållande till den lagen. Det föreligger således en risk för att skattetillägg påförts i situationer där förutsättningar för skattetillägg hade saknats om bedömningen gjorts direkt mot skatteflyktslagen.

Sammanfattningsvis är det förenat med omfattande nackdelar för de skattskyldiga att beslut fattas med stöd av ordinarie skattelag och att Skatteverket först senare framställer ett yrkande om tillämpning av skatteflyktslagen. De rättssäkerhetsskäl som medförde att det ansågs påkallat att förvaltningsrätten som första instans skulle tillämpa skatteflyktslagen gör sig inte gällande längre. Den nuvarande ordningen medför snarare rättssäkerhetsproblem. Visst ansvar måste åläggas Skatteverket att från början göra en framställning hos förvaltningsrätten om att skatteflyktslagen ska

¹⁷ Prop. 1980/81:17 s. 193.

tillämpas om Skatteverket bedömer att prövningen ska göras mot den lagen. Med hänsyn till den utveckling som har skett i praxis och som har medfört att det är förenat med flera fördelar för Skatteverket att yrka att skatteflyktslagen ska tillämpas först i andra hand är dock en översyn av de formella reglerna för att tillämpa skatteflyktslagen påkallad.

Ida Larsson är skattejurist och verksam vid Svalner Skatt & Transaktion.