

JURIDISKA INSTITUTIONEN  
Stockholms universitet

**FÖRUTSEBARHET I  
INKOMSTBESKATTNINGEN  
- särskilt om expertskatt och  
ränteavdragsbegränsningar**

**Tina Friberg**

Examensarbete i skatterätt, 30 hp  
Examinator: Siv Nyquist  
Stockholm, Vårterminen 2017



**Stockholms  
universitet**

## **Abstract**

Taxpayers are strongly affected by changes in the tax legislation, which is why the requirements for legal certainty are high. Increased globalisation and internationalization together with technical developments has led to increased pressure on the national tax systems. This is not only based on pressure to prevent tax avoidance, but also to maintain a high level of trust among taxpayers. This trust, also defined as legitimacy, requires a tax system that is understandable, transparent and fair. In order to maintain a high level of trust among taxpayers the tax system needs to be fair, consequential and predictable.

The tax legislation is frequently renewed and changed, which is why the requirements for predictability are highly important and always a topic of discussion in the legal doctrine. It is often criticized when the legislation contains assessments based on vague or subjective requisites, since these may result in arbitrariness.

The aim of this thesis is to describe what predictability in a tax related context is, what the requirements for predictability of the income tax law are and for whom the legislation should be predictable. Is it reasonable to require that every paragraph in the income tax legislation should be predictable to everyone? Can the legislation at the same time be expected to include all situations required to preserve the national tax base and prevent loopholes? At what point is it acceptable to renounce one interest for the benefit of the other? In order to investigate the requirements for predictability on income taxation these questions must be addressed. Case law and legal doctrine has therefore been analysed.

The predictability is further discussed and investigated in the light of two separate regulations; the special tax regime for foreign experts and the interest deduction limitation rules. Both regulations have been criticized for their lack of predictability and the legislator has chosen two different ways to solve the problem, which makes it interesting to compare these methods to see which of them may be preferable. The thesis is furthermore focusing on the question if the predictability has increased due to the actions taken by the legislator. Are further actions required?

<b>1. Inledning</b>	<b>5</b>
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	6
1.3 Metod och material	7
1.4 Avgränsning	9
1.5 Disposition	10
<b>2. Förutsebarhetsbegreppet</b>	<b>12</b>
2.1 Förutsebarhetsbegreppets innebörd	12
2.2 Förutsebarhetskravet som en del av legalitetsprincipen	13
2.2.1 Inledning	13
2.2.2 Legalitetsprincipens innebörd	13
2.2.3 Manifesterande bestämmelser	14
2.2.4 Karaktär av rättslig princip	15
2.3 Förutsebarhetskravet vid lagtolkning	16
2.4 Förutsebarhetskravet vid rättstillämpning	18
2.4.1 Inledning	18
2.4.2 RÅ 1999 not. 245 (avdrag för ingående moms)	18
2.4.3 HFD 2011 ref. 42 (räntefördelningsutrymme)	18
2.4.4 HFD 2012 not. 48 (5/6-delsmålet)	21
2.4.5 Sammanfattande slutsatser utifrån rättspraxis	23
2.5 Sammanfattande reflektioner	24
<b>3. Ett förutsebarhetsproblem som lösts - eller?</b>	<b>25</b>
3.1 Införande av expertskatt	25
3.2 Expertskatteregleringen före 2012 års reform	26
3.3 Kritik och problematik med expertskattereglerna	27
3.4 2012 års reform - beloppsregelns införande	29
3.5 Löstes förutsebarhetsproblemet av ny lagstiftning?	30
3.5.1 Inledning	30
3.5.2 Omvandling/beräkning av nettolön till bruttolön	30
3.5.3 När ersättningen måste överstiga beloppsgränsen	32
3.5.4 När utländsk arbetsgivare betalar ersättning	32
3.5.5 Sammanfattande slutsatser utifrån rättspraxis	33
3.6 Sammanfattande reflektioner	35

<b>4. Ett ännu olöst förutsebarhetsproblem</b>	<b>36</b>
4.1 Införande av ränteavdragsbegränsningsreglerna	36
4.2 Bestämmelserna i korthet	37
4.3 Huvudsakligen affärsmässigt motiverat	38
4.3.1 Lagtext och förarbeten	38
4.3.2 Praxis	40
4.4 Kritik och problematik med ränteavdragsbegränsningsreglerna	41
4.5 Sammanfattande reflektioner	43
<b>5. Förutsebarhet i skattelagstiftningen</b>	<b>46</b>
5.1 Hur långt förutsebarhetskravet i skatterätten sträcker sig	46
5.2 Hur förutsebarhet skapas	50
5.3 Jämförelse av två illustrationsexempel	53
5.3.1 Inledning	53
5.3.2 Expertskatteregleringen	54
5.3.3 Ränteavdragsbegränsningsregleringen	56
5.3.4 Sammanfattande reflektioner	60
<b>6. Sammanfattande slutsats</b>	<b>62</b>
<b>7. Källförteckning</b>	<b>64</b>

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

Som fysisk och juridisk person har man enligt 1:3 inkomstskattelagen (1999:1229) [IL] skyldighet att betala skatt för sina inkomster. Beskattningen är ett ingrepp i den enskildes liv som denne inte har möjlighet att påverka eller bestämma över. De skatterättsliga reglerna påverkar därför de skattskyldiga starkt och förändringar i regelverken får konsekvenser för många människor och företag med anknytning till Sverige.<sup>1</sup>

Skattelagstiftningen ändras frekvent och förutsebarhetskravet, som är en del av legalitetsprincipen, är ständigt aktuellt och diskuteras återkommande i doktrin.<sup>2</sup> Det kritiseras bland annat när lagstiftningen innehåller rekvisit eller bedömningskriterier vars innebörd är vaga eller subjektiva eftersom en vag begreppsbildning kan anses ge utrymme för godtycklighet.<sup>3</sup>

Varför är det intressant och viktigt att undersöka legalitetsprincipens förankring i skattelagstiftningen? Svaret på frågan har flera dimensioner. Den skattskyldige måste på grund av beskattningens funktion och dess påbjudande karaktär ständigt förhålla sig till reglerna och förändringar i dessa, varför kravet på rättssäkerhet också är högt. Den ökade globaliseringen och internationaliseringen i kombination med teknikutvecklingen har vidare lett till ökad press på de nationella skattesystemen. Pressen handlar inte bara om skattekonkurrens och om att förhindra skatteflykt utan också om den breda allmänhetens och näringslivets förtroende för skattesystemen.<sup>4</sup> För att de skattskyldigas förtroende för systemet ska bevaras är rättssäkerheten viktig. Detta förtroende, som också kan uttryckas som *legitimitet*, har avgörande betydelse för möjligheterna att behålla ett uthålligt system för finansiering av den kollektiva välfärden genom beskattning.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Obegränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer är skattskyldiga i Sverige för alla sina inkomster enligt 3:8 och 6:4 IL. Begränsat skattskyldiga personer är i allmänhet skattskyldiga för inkomster som härstammar från Sverige, se 3:18-21 och 6:11 IL.

<sup>2</sup> Se Hultqvist, s. 3 ff.

<sup>3</sup> Se Hultqvist, Anders, *Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncern-interna lån*, SvSkT 2012:2, s. 122 ff.

<sup>4</sup> Se Pahlsson, s. 23.

<sup>5</sup> Se Pahlsson, s. 23.

Det förtroende som måste skapas och upprätthållas förutsätter att skattesystemet i konstruktion och tillämpning är begripligt, transparent och uppfattas som rättvist.<sup>6</sup> Rättstillämpningen är i vårt moderna samhälle inte begränsad till samhället och dess rättskipande myndigheter, utan är också under ständig övervakning av massmedia och intresseorganisationer. Legalitetsbrister uppmärksammas därför snabbare än förr och behovet av acceptabla motiveringar har generellt ökat.<sup>7</sup>

Som ett led i kravet på rättssäkerhet och för att den skattskyldige ska kunna handla i enlighet med den skatterättsliga regleringen måste lagstiftningen vara likformig, konsekvent och förutsebar. Om regleringen är det ökar också sannolikheten för att beskattningen ska uppfattas som rättvis.<sup>8</sup> Till exempel ska de skatterättsliga konsekvenserna av en transaktion vara förutsebara innan transaktionen företas.

## 1.2 Syfte

Uppsatsens övergripande syfte är att utreda vilka krav på förutsebarhet som ställs på skattelagstiftningen. I uppsatsen utreds vad begreppet förutsebarhet i ett skatterättsligt sammanhang innebär, för vem skattelagstiftningen ska vara förutsebar samt vilka krav som ska ställas på lagstiftningen och rättstillämpningen för att skatterätten ska vara förutsebar för den skattskyldige. Vidare diskuteras eventuella nackdelar med förutsebarhet ur ett skatterättsligt perspektiv.

Utredningen tar sin utgångspunkt i två regelkomplex som blivit kritiserade på grund av bristande förutsebarhet; expertskatte- och ränteavdragsbegränsningsreglerna.

Kritiken som har framförts mot expertskattereglerna innan och efter införandet av beloppsregeln samt mot begreppet *affärsmässigt motiverat* i ränteavdragsbegränsningsreglerna lyfts fram i syfte att problematisera lagstiftarens implementering av förutsebarhetskravet i skattelagstiftningen.

---

<sup>6</sup> Eftersom det är mycket svårt att skapa total rättvisa bör det finnas en strävan att systemet ska uppfattas som rättvist av majoriteten av de skattskyldiga.

<sup>7</sup> Se Pahlsson, s. 23.

<sup>8</sup> Se Simon Almendal, s. 56 ff.

I uppsatsen utreds om införandet av beloppsregeln har ökat förutsebarheten för potentiella arbetstagare och arbetsgivare att redan i rekryteringsprocessen veta om expertskattereglerna kan bli tillämpliga. Vidare utreds om det är förutsebart för företag som önskar göra avdrag för räntor på koncerninterna lån vad som är affärsmässigt motiverade skäl till lånen.

De problem och lösningar som har uppmärksammats i uppsatsen angående förutsebarhet diskuteras särskilt i ljuset av expertskatt- och ränteavdragsbegränsningsreglerna.

### 1.3 Metod och material

Vid författandet av denna uppsats tillämpas den juridiska metodläran; rättsdogmatisk metod.<sup>9</sup> Enligt min uppfattning innebär den rättsdogmatiska metoden att författaren är medveten om rättskällorna, deras tyngd och hierarki samt att rättskällorna hanteras på korrekt sätt vid författande av en juridisk text.

Vid författande av denna uppsats används de traditionella juridiska rättskällorna såsom lag, förarbeten, doktrin och praxis.<sup>10</sup> Utifrån dessa rättskällor har jag sedan skapat analytiska resonemang och slutsatser.<sup>11</sup> I syfte att få en mer nyanserad och praktiskt orienterad bild av regelverken används även skrivelser från myndigheter och artiklar från praktiskt verksamma skattejurister. Dessa betraktas dock som partsinlagor och behandlas därför med försiktighet i förhållande till de övriga källorna. Resonemang som framhävts av andra författare utvecklas och sätts i ett sociologiskt perspektiv.<sup>12</sup>

Förutsebarheten kommer att utredas i ljuset av expertskatt- och ränteavdragsbegränsningsregleringen. Dessa regelverk har valts ut som illustrationsexempel på grund av att de i sin grund har samma problematik. Det är avseende båda regelverken fråga om subjektiva bedömningar som måste göras samtidigt som lagstiftaren har angripit

---

<sup>9</sup> Se Korling, Fredrik, Zamboni, Mauro m.fl., *Juridisk metodlära*, Studentlitteratur AB, 1:2 u., Lund, 2013, s. 21 ff.

<sup>10</sup> Sedvana konsulteras inte.

<sup>11</sup> Inom doktrin för juridisk metodlära finns även begreppet rättsanalytisk metod. Min uppfattning är att rättsanalytisk metod är en del av den rättsdogmatiska metoden. Se även Sandgren, Claes, *Rättsanalytisk metod. En väg framåt?* Ur Karnell, Gunnar, *Liber Amicorum Jan Rosén*, s. 721-730, Liber, Stockholm, 2016.

<sup>12</sup> Med sociologiskt perspektiv menas i denna uppsats effekter på samhället och skattskyldiga samt synen på rättsväsendet.

förutsebarhetskravet på olika sätt vid stiftande av de olika regelverken. Vid stiftande av expertskattereglerna i 11:22 3 st. IL har lagstiftaren tillfört ett objektiva rekvisit till den annars fria bedömningen av vad som kan anses vara en expert, forskare eller nyckelperson. Vid stiftande av ränteavdragsbegränsningsreglerna uttryckte lagstiftaren istället att förutsebarhetskravet ska uppfyllas genom praxisutvecklingen och har således inte inkluderat något objektiva rekvisit i lagstiftningen. Likheterna i hur reglerna ska tillämpas tillsammans med skillnaderna i hur lagstiftaren har valt att hantera förutsebarhetskravet skapar underlag för att studera två alternativa metoder att angripa förutsebarhetskravet samt för att diskutera om något av tillvägagångssätten möjligen är att föredra.

Utgångspunkten för att utreda om förutsebarhetskravet är uppfyllt för de valda regelverken är lagreglernas ordalydelse. För att utreda och förklara begreppet förutsebarhet samt undersöka hur lagstiftaren har förhållit sig till förutsebarheten vid införandet av expertskatt- och ränteavdragsbegränsningsreglerna studeras även förarbeten och doktrin. Förarbetena återspeglar lagstiftarens syn på hur reglerna ska tillämpas och behandlas därför som vägledande snarare än bindande. Doktrin ger ledning i den kritik som har framförts mot regelverkens utformning och tillämpning. Dessutom belyses ett antal rättsfall där HFD har motiverat sina ställningstaganden med hjälp av legalitetsprincipen och förutsebarhetskravet i syfte att tydliggöra domstolens syn på- och tillämpning av principerna.

Den rättspraxis som tillkommit efter att beloppsregeln infördes och som presenteras i uppsatsen redogörs för i syfte att belysa vilka tillämpningsproblem som inte löstes genom införandet av beloppsregeln. Även om rättsfallen inte explicit behandlar förutsebarhetsfrågor såsom exempelvis vilka metoder som får användas vid tolkning av rättsregler så har dessa rättsfall stor betydelse för uppsatsens fortsatta analys i syfte att förtydliga vilka brister i förutsebarheten som kvarstår efter att beloppsregeln infördes. Även rätts-tillämpningen av begreppet *affärsmässigt motiverat* i ränteavdragsbegränsningsreglerna studeras genom praxis.

I uppsatsen görs ett urval av rättsfall som behandlar intressanta frågeställningar utifrån uppsatsens syfte. Eftersom urvalet av avgöranden från HFD är begränsat används även avgöranden från kammarrätt trots att dessa inte har något prejudikatvärde. Kammarrätts-



avgörandena tillmäts betydelse i syfte att nyansera problematiseringen och analysen samt för att undersöka hur domstolarna i praktiken tolkar och tillämpar de problematiserade rättsområdena.

För att hitta relevant underlag används databaserna Zeteo och Karnov. Tillvägagångssättet för att hitta en stor del av källorna är att följa referenserna i relevant litteratur. Alla källor värderas med försiktighet.

## 1.4 Avgränsning

Uppsatsen behandlar inte EU-rätt och annan internationell rätt. Även om diskussionen i uppsatsen lutar sig mot materiella regelverk som har internationella aspekter begränsas uppsatsens syfte primärt till att diskutera förutsebarhetskravet i skattelagstiftningen. En diskussion om regelverken i en internationell kontext ryms därför inte inom uppsatsens omfattning. Särskilt gällande ränteavdragsbegränsningsreglerna skulle det emellertid vara intressant att undersöka förutsebarheten även ur ett EU-rättsligt perspektiv eftersom reglerna syftar till att förhindra räntesnurror som ofta innehåller gränsöverskridande moment, till detta saknas däremot utrymme inom ramen för denna uppsats.

Uppsatsens omfattning tillåter inte en heltäckande genomgång av hur förutsebarhetskravet och legalitetsprincipen har tolkats i rättspraxis. Detta beror på att det ofta inte framgår explicit av domskälen att rätten har tagit ställning till förutsebarhetskravet vid rättstillämpningen även om så säkerligen har skett mellan raderna. Ett antal rättsfall och två regelverk väljs därför ut i syfte att utreda och belysa hur tillämpning av förutsebarhetskravet kan se ut.

Legalitetsprincipen beskrivs inte på ett uttömmande sätt i uppsatsen i syfte att behålla en röd tråd med fokus på förutsebarhetskravet, trots att andra delar av legalitetsprincipen är relevanta ur ett bredare rättssäkerhetsperspektiv.

Studierna av expertskatteregleringen avgränsas till tolkning och tillämpning av beloppsregeln i 11:22 3 st. IL och övriga expertskatterättsliga regler belyses endast översiktligt. Detsamma gäller tillämpning och tolkning av ränteavdragsbegränsningsreglerna då framställningen fokuseras till begreppet *affärsmässigt motiverat* i 24:10 e 1 st. IL. Gällande det sistnämnda begreppet finns inte utrymme för att göra en heltäckande

analys utan fokus läggs på det underlag som är relevant för att diskutera förutsebarhetsproblemen med begreppet. I syfte att förtydliga förutsebarhetsproblemet och skapa ett gott underlag till en framtida diskussion om förutsebarhetskravet analyseras begreppets tolkning översiktligt.

## 1.5 Disposition

I uppsatsens inledningskapitel beskrivs bakgrunden till uppsatsens ämnesval samt varför förutsebarhetskravet är fundamentalt inom skatterätten. Vidare redogörs för uppsatsens syfte, de avgränsningar som görs inom ramen för arbetet med uppsatsen samt vilken metod som används vid utredning till- och författande av uppsatsen.

Det andra kapitlet behandlar förutsebarhetsbegreppet. Inledningsvis berörs hur innebörden av förutsebarhetsbegreppet bestäms och därefter förklaras legalitetsprincipen, som förutsebarhetskravet är en del utav, samt de bestämmelser som manifesterar legalitetsprincipen. Därefter beskrivs hur förutsebarhetsbegreppet tolkas i doktrin och hur det har tillämpats i rättspraxis.

I syfte att belysa förutsebarhetsproblemen behandlar uppsatsens tredje kapitel ett förutsebarhetsproblem som i huvudsak har lösts genom lagstiftning och praxis; expertskattelagstiftningen. Här beskrivs hur expertskattereglerna var utformade före år 2012 års reform samt tillhörande problematik och kritik. Därefter ges en genomgång av beloppsregeln som infördes år 2012 med fokus på lagstiftarens syfte att lösa förutsebarhetsproblematiken. För att belysa hur domstolarna har tillämpat beloppsregeln och hanterat frågeställningar som uppkommit efter 2012 års reform presenteras ett antal rättsfall som kommit efter beloppsregelns införande.

I uppsatsens fjärde kapitel behandlas ett ännu olöst förutsebarhetsproblem – tolkningen av begreppet *affärsmässigt motiverat* i ränteavdragsbegränsningsreglerna. Kapitlet inleds med en beskrivning av varför reglerna tillkom samt vad ränteavdragsbegränsningsreglerna innebär. Därefter ges en genomgång av den kritik och problematik som reglerna har gett upphov till. Slutligen kartläggs begreppet affärsmässigt motiverat med hjälp av förarbeten, praxis och doktrin.

I femte kapitlet analyseras de frågeställningar som uppsatsens utredande del har givit upphov till. Analysen behandlar frågeställningarna hur långt förutsebarhetskravet sträcker sig i skatterätten samt för vem lagstiftningen egentligen ska vara förutsebar. I detta kapitel presenteras också den kritik och problematik som kvarstår med expertskatte- och ränteavdragsbegränsningsreglerna. De olika sätt som lagstiftaren har valt att angripa förutsebarhetskravet i de två regelverk analyseras emot varandra och eventuella lösningsförslag för hur förutsebarheten kan öka presenteras.

I uppsatsens sista kapitel presenteras en sammanfattande slutsats vari huvuddragen i analysen beskrivs och frågeställningarna som lyfts i uppsatsens syfte besvaras.

## 2. Förutsebarhetsbegreppet

### 2.1 Förutsebarhetsbegreppets innebörd

Förutsebarhetskravet, som är en av beståndsdelarna i legalitetsprincipen,<sup>13</sup> är en förutsättning för att kunna upprätthålla en demokratisk rättsordning. Förutsebarhetskravet innebär i första hand att den som läser en bestämmelse ska förstå vad den innebär och att konsekvenser som följer att en viss lagbestämmelse ska vara begripliga för den som läser bestämmelsen.<sup>14</sup> Den enskilde ska kunna förutse i vilka typfall lagen är tillämplig.<sup>15</sup> Förutsebarhetskravet innebär också att ett utfall efter tillämpning av gällande normer inte ska vara helt överraskande för någon som har försökt sätta sig in i normernas innehåll.<sup>16</sup> Genom att en myndighet eller ett annat rättstillämpande organ tillämpar legalitetsprincipen och genererar en konsekvent och likformig beskattning förbättras förutsebarheten.<sup>17</sup>

Förutsebarheten innebär också att lagtexten rent språkligt ska författas på ett sådant sätt som vi gemensamt använder språket. De ord och begrepp som används måste då få en innebörd som överensstämmer med den betydelse som de har i allmänhet. Lagstiftaren ska därför direkt i lagtexten placera legaldefinitioner av sådana ord som inte har en allmän betydelse eller som får en annan innebörd i lagen. De ord och begrepp som inte får en sådan definition i lagtexten förväntas i enlighet med förutsebarhetskravet ha en allmän innebörd.<sup>18</sup>

För vem eller vilka kravet på förutsebarhet ska uppfyllas har diskuterats sparsamt i doktrin. Det tycks finnas en enighet i att förutsebarhet inte bara ska uppfyllas i förhållande till jurister utan i förhållande till den breda allmänheten. Det har vidare anförts att förutsebarhetskravet i lagstiftningssammanhang ska gälla för alla normalt

---

<sup>13</sup> Se avsnitt 2.2.

<sup>14</sup> Se Schultz, Mårten, *Den orubbliga principen*, Dagens juridik, 2008-03-07.

<sup>15</sup> Se Bergström, s. 15.

<sup>16</sup> Se Schultz, Mårten, *Den orubbliga principen*, Dagens juridik, 2008-03-07.

<sup>17</sup> Se Simon Almendal, s. 57 f.

<sup>18</sup> Se Schultz, Mårten, *Den orubbliga principen*, Dagens juridik, 2008-03-07.

begåvade vuxna personer.<sup>19</sup> Men kan detta krav verkligen ställas i alla skatterättsliga sammanhang?<sup>20</sup>

## 2.2 Förutsebarhetskravet som en del av legalitetsprincipen

### 2.2.1 Inledning

Förutsebarhetskravet är en del av legalitetsprincipen.<sup>21</sup> Vissa beståndsdelar av legalitetsprincipen är lagfästa i regeringsformen (1974:152) [RF] men principen som sådan har ingen lagfäst definition. Det råder därför viss oklarhet om vad legalitetsprincipen exakt innebär. Eftersom förutsebarhetskravet är en del av legalitetsprincipen syftar detta avsnitt till att inledningsvis undersöka legalitetsprincipens innebörd för att skapa en bredare förståelse för förutsebarhetskravets härkomst och betydelse.

### 2.2.2 Legalitetsprincipens innebörd

Legalitetsprincipen är starkt förankrad i vår rättsordning och i vårt samhälle.<sup>22</sup> Principen är en viktig beståndsdel av en demokrati eftersom den säkrar de skattskyldigas frihet från godtycklig rättstillämpning avseende bestraffning och beskattning.<sup>23</sup> Principen säkerställer dels att det allmännas beskattning av den enskilde sker med stöd av lag och dels att rättsskipningen är förutsebar för den skattskyldige.<sup>24</sup> Legalitetsprincipen innebär att enskilda fall ska bedömas under i förväg identifierbara normer och att de enskilda omständigheterna ska kunna inordnas under allmänna principer för att ett avgörande ska vara legitimt.<sup>25</sup>

---

<sup>19</sup> Se Schultz, Mårten, *Den orubbliga principen*, Dagens juridik, 2008-03-07.

<sup>20</sup> För vidare resonemang se avsnitt 5.1.

<sup>21</sup> Se Simon Almendal, s. 56 f.

<sup>22</sup> Trots att legalitetsprincipen är väl förankrad och av de allra flesta betraktas som en självklar beståndsdel i vår rättsordning är diskussionen om legalitetsprincipen inom skatterätten ung. Inom straffrätten uppkom diskussionen redan under 1700-talets upplysningstid. Se Sundell, Jan-Olof, *Legalitetsprincipen inom svensk straffrätts historia*, JT 1994/95, s. 97. Den skatterättsliga legalitetsprincipen framfördes först år 1881 då Rydin påtalade den enskildes rätt att inte betungas av mer skatt än skattelagen fastställer. Se Rydin, s. 165. Först på 1940-talet myntades uttrycket *nullum tributum sine lege*, d.v.s. ingen skatt utan stöd av lag. Se Hultqvist, s. 3 ff.

<sup>23</sup> Se Simon Almendal, s. 56 f.

<sup>24</sup> Se Simon Almendal, s. 56 f.

<sup>25</sup> Se Schultz, Mårten, *Den orubbliga principen*, Dagens juridik, 2008-03-07.

Legalitetsprincipens innebörd skiljer sig något inom skatterätten och straffrätten.<sup>26</sup> Den skatterättsliga legalitetsprincipen har i huvudsak fyra beståndsdelar; föreskriftskravet, analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet och bestämdhetskravet.<sup>27</sup> Även likformighetskravet som innebär att lika fall ska beskattas lika är ett uttryck för legalitetsprincipen.<sup>28</sup>

### 2.2.3 Manifesterande bestämmelser

Det finns ett antal bestämmelser i grundlagen som tillsammans utgör en manifestation av den skatterättsliga legalitetsprincipen. All offentlig makt ska enligt 1:1 RF utgå från folket och folket representeras enligt 1:4 RF av riksdagen. Vidare ska beskattningsregler stiftas genom lagar och endast riksdagen har sådan lagstiftningskompetens, vilket följer av 8:2-3 RF. Riksdagen får endast delegera åt regeringen (som kan delegera åt Skatteverket) att meddela föreskrifter för verkställighet av lagar på inkomstskattens område.<sup>29</sup> Dessa föreskrifter tillämpas vid taxering av skatt.<sup>30</sup> Av den formella lagkraftens princip i 8:17 RF framgår att lag inte får ändras eller upphävas annat än genom lag. Inget annat organ än riksdagen har kompetens att ändra eller upphäva föreskrifter om skatt.<sup>31</sup>

Som en följd av detta föreskrifts- och kompetenskrav måste skattelagstiftningen vara tydlig och innehålla all nödvändig information och precision eftersom lagstiftningen inte kan kompletteras med föreskrifter från regeringen.<sup>32</sup>

Analogiförbudet följer motsatsvis av föreskriftskravet och retroaktivitetsförbudet är manifesterat i 2:10 2 st. RF. Bestämdhetskravet är inte grundlagsfäst. Lagstiftningens

---

<sup>26</sup> Se Hultqvist, s. 3 ff.

<sup>27</sup> För vidare läsning om legalitetsprincipen se Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen i inkomstbeskattningen*, Juristförlaget JF AB, Stockholm, 1995, samt Simon Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Norstedts Juridik AB, 2005.

<sup>28</sup> Se Simon Almendal, s. 57.

<sup>29</sup> Se 8:7 RF. Avseende tull på införsel av vara och den begränsade skattefullmakten avseende vissa indirekta skatter får riksdagen delegera sin föreskriftskompetens (RF 8:6 och 8:9).

<sup>30</sup> Se Hultqvist, s. 126.

<sup>31</sup> Se Simon Almendal, s. 59.

<sup>32</sup> Se Hultqvist, s. 167.

kvalitet granskas däremot i remissomgången och då ska vag och svårtillämpad lagstiftning kritiserats av remissinstanserna och Lagrådet.<sup>33</sup>

#### 2.2.4 Karaktär av rättslig princip

Legalitetsprincipen är en rättslig princip. De lagtexthänvisningar som har gjorts ovan är bestämmelser som manifesterar principen, men principen i sig sträcker sig ännu längre.

Vad som är en rättsprincip finns det olika uppfattningar om; särskilt gällande principernas ställning i rättsordningen och vad som avses med en rättsprincip.<sup>34</sup> Ett sätt att utreda vad som är en rättsprincip är att jämföra den med en rättsregel.

En rättsregel är en ”vanlig” bestämmelse som antingen är giltig och tillämplig eller inte. Om en lagregel är applicerbar ska rättstillämpningen ske i enlighet med regeln.<sup>35</sup>

En rättsprincip är i motsats till rättsregeln en beteckning på en norm som kan sägas vara ett argument som talar i en viss riktning men som inte nödvändigtvis måste vara slutligt avgörande.<sup>36</sup> Rättsprinciperna ställer upp ett ideal som kan förverkligas gradvis.<sup>37</sup> Principerna har olika stort stöd i rättssystemet och beroende på hur stort stöd de har kan de tillämpas direkt på ett konkret fall.<sup>38</sup>

En rättsregels absoluta karaktär gör att två rättsregler egentligen inte kan eller får strida mot varandra. Principer kan däremot vara tillämpliga samtidigt och måste då vägas mot varandra.<sup>39</sup> I en sådan situation ska lagstiftaren och rättstillämparen sträva efter att hitta den optimala avvägningen så att den ena principen inte får göra ett för stort avkall till förmån för den andra.<sup>40</sup> En ytterligare skillnad är att rättsprinciperna till viss del

---

<sup>33</sup> Se Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, Skattenytt, 2013, s. 16.

<sup>34</sup> Se Moëll, s. 18.

<sup>35</sup> Se Pahlsson, Robert, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt, 2014, s. 555-556.

<sup>36</sup> Se Pahlsson, s. 28 ff.

<sup>37</sup> Se Moëll, s. 18.

<sup>38</sup> Se Tikka, Kari S, *Om principer vid tolkning av skattelag*, Skattenytt, 2004, s. 657.

<sup>39</sup> Se Pahlsson, s. 28 f.

<sup>40</sup> Se Moëll, s. 19 f.

motiverar lagreglernas existens, struktur och systematik medan rättsreglerna i sig ger rättsskipande myndigheter legitimitet att utkräva skatten rent materiellt.<sup>41</sup>

Legalitetsprincipens övergripande applicering är dess styrka samtidigt som det är dess svaghet. Principen är övergripande och ska genomsyra all lagstiftning och rättstillämpning. Detta gynnar den enskilde eftersom det är ett argument rättstillämparen aldrig kan bortse från. Legalitetsprincipen är dock på grund av sin allmänna karaktär likväl ett argument som inte strängt måste binda rättstillämparen till en viss slutsats, särskilt inte när den ska vägas mot andra principer som till exempel samhällets fiskala intresse, vilket är dess svaghet.

### 2.3 Förutsebarhetskravet vid lagtolkning

Lagtolkning innebär att en lagregels innebörd fastställs i syfte att kunna tillämpa den på ett konkret fall.<sup>42</sup> Att tolka lagen i sig är naturligtvis inte i strid med förutsebarhetskravet. Det skulle vara praktiskt omöjligt att författa lagtext på ett sätt som täcker alla exakta situationer som lagstiftaren vill att en bestämmelse ska omfatta. En stor del av vår lagtext är därför författad på ett sätt som generellt ska täcka in så många situationer som möjligt som lagstiftaren önskar reglera.<sup>43</sup> Att tolka en bestämmelse genom att läsa ordalydelsen och applicera den på en verklig situation är enligt min uppfattning inte i strid med förutsebarhetskravet. Frågan blir istället hur lagtext, som inte är självklart applicerbar på en situation som ska bedömas utifrån regelverket, ska tolkas.

I doktrin har frågan om huruvida lagtolkning är förenligt med det skatterättsliga föreskriftskravet diskuterats.<sup>44</sup> Lagtolkning har ansetts få ske om tolkningen är *rimlig*. Vad som är rimliga tolkningar är dock svårt att avgöra och ytterst en argumentationsfråga.<sup>45</sup> Om flera tolkningar är rimliga och den som är mest rimlig ska väljas kan frågan

---

<sup>41</sup> Se Pahlsson, s. 33.

<sup>42</sup> Se LLMSS, s. 719.

<sup>43</sup> Se Pahlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 3u., Iustus förlag AB, Uppsala, 2013, s. 26-27.

<sup>44</sup> Se Hultqvist, s. 331 ff.

<sup>45</sup> Se Hultqvist, s. 332 f.



uppkomma om den tolkning som är mest fördelaktig för den enskilde eller den tolkning som inte befinner sig i periferin av betydelseområdet ska väljas.<sup>46</sup>

En bestämmelses ordalydelse är utgångspunkten för tolkningen.<sup>47</sup> När IL skapades arbetades det därför mycket med lagtextens ordalydelse. Meningar förenklades, gammeldags formuleringar ersattes och legaldefinitioner infördes.<sup>48</sup>

För att kunna avgöra vad som är en rimlig tolkning av ordalydelsen kan dock även andra tolkningsmetoder användas.<sup>49</sup> HFD har i viss mån företrädde för att avgöra vad som är rimliga tolkningar av skatterättsliga bestämmelser. Lagtextens systematik, dess historiska kontext och förarbetena kan också analyseras och vara ett led i argumentationen.<sup>50</sup> Vilken betydelse förarbetena ska få vid lagtolkning inom skatterätten är dock omdiskuterat.<sup>51</sup>

Föreskriftskravet förhindrar initialt att förarbetena blir direkt normerande.<sup>52</sup> Förarbetena ska inte heller ges en auktoritativ betydelse vid lagtolkningen eftersom normerna ska följa direkt av föreskriften.<sup>53</sup> Detta beror på att riksdagen inte röstar om förarbetena utan endast om lagtexten. Vad som står i förarbetena har därför inte den formella ställningen av lag och kan inte grunda skattskyldighet. Riksdagsledamöterna som röstar igenom ett lagförslag har inte heller någon anledning eller något ansvar att granska och/eller markera en avvikande uppfattning av vad som står i förarbetena.<sup>54</sup>

För att uppfylla kravet på förutsebarhet skulle en lagtolkning som inbegriper förarbetskonsultation innebära att alla konsulterade förarbetena vid lagtolkning. Detta skulle kräva att förarbetena alltid finns tillgängliga vid tolkning och tillämpning av lagtext för att kravet på förutsebarhet ska uppfyllas,<sup>55</sup> vilket enligt min uppfattning får

---

<sup>46</sup> Se Hultqvist, Anders, *Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncern-interna lån*, Skattenytt, 2012:2, s. 126 f.

<sup>47</sup> Se LLMSS, s. 719.

<sup>48</sup> Se Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, Skattenytt, 2013, s. 18.

<sup>49</sup> Se Hultqvist, s. 334 f.

<sup>50</sup> Se Hultqvist, s. 333 ff.

<sup>51</sup> Se Hultqvist, s. 336.

<sup>52</sup> Se Hultqvist, s. 345.

<sup>53</sup> Se Hultqvist, s. 340.

<sup>54</sup> Se Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, Skattenytt, 2013, s. 17.

<sup>55</sup> Se Hultqvist, s. 341.

betraktas som en orimlig förväntning i sammanhanget. Enligt Hultqvist ska förarbetsuttalanden inte ges högre relevans än andra argument.<sup>56</sup>

## **2.4 Förutsebarhetskravet vid rättstillämpning**

### **2.4.1 Inledning**

I syfte att nyansera och tydliggöra rättstillämpningen av förutsebarhetskravet kommer jag i det följande redogöra för ett antal rättsfall där förutsebarhetskravet i legalitetsprincipen har speglat HFD:s domskäl.

### **2.4.2 RÅ 1999 not. 245 (avdrag för ingående moms)**

I RÅ 1999 not. 245 gällande återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt dåvarande lydelse av 10:11 mervärdesskattelagen (1994:299) [ML] avvisade HFD en analog tolkning av skattelagen. HFD fastställde kammarrättens dom då kammarrätten hade framhållit att lagregelns innebörd var klar och tydlig. Kammarrätten uttalade följande:

Lagregelns innebörd enligt ordalydelsen är klar. Det framgår inte av lagens övriga text att denna innebörd skulle vara orimlig. Det förhållandet att lagens förarbeten och det underliggande saksammanhanget talar mot denna innebörd kan med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen inte föranleda åsidosättande av den klara lagregeln.

Rättsfallets innebörd bör, enligt min uppfattning, tolkas som att förarbeten och lagtextens systematik inte ska ges tolkningsföreträde framför en lagregelns ordalydelse om ordalydelsen är klar och tydlig.<sup>57</sup>

### **2.4.3 HFD 2011 ref. 42 (räntefördelningsutrymme)**

I ett nyare rättsfall, HFD 2011 ref. 42, bortsåg HFD från begränsningar som uttalades i förarbetena men som inte hade kommit till uttryck i lagtexten. I rättsfallet skulle en skattskyldig överlåta sin enskilda näringsverksamhet till sin son. Den skattskyldige ville utnyttja en del av sitt sparade räntefördelningsbelopp vid överlåtelsen. Han hade tidigare

---

<sup>56</sup> Se Hultqvist, s. 345.

<sup>57</sup> Gällande analogislut kan även RÅ 1999 ref. 49 och RÅ 2000 ref. 59 nämnas. I det första rättsfallet avgjorde HFD att analogislut inte kunde göras på grund av rättssäkerhetsskäl när det är till den skattskyldiges nackdel. I det senare rättsfallet bestämde HFD att analogislut inte heller kunde accepteras till den skattskyldiges fördel.

gjort avsättningar till expansions- och periodiseringsfond i verksamheten. Enligt 33:5 IL får räntefördelning göras med ett högsta belopp. Som huvudregel ska expansions- och periodiseringsfondsmedel återföras vid beräkning av detta belopp. I 33:5 3 st. IL finns emellertid ett undantag för om verksamheten upphör.

Rättsfrågan i målet var om återföring av periodiserings- och expansionsfondsmedel som aktualiserades vid överlåtelsen skulle reducera den skattskyldiges sparade räntefördelningsutrymme. Tolkningsfrågan var om begreppet ”verksamheten upphör” kan omfatta en situation där den skattskyldige visserligen upphör att bedriva verksamheten men där någon annan (i detta fall den skattskyldiges son) fortsätter att göra det.

Bifallande av den skattskyldiges yrkande skulle medföra att avdrag för periodiserings- och expansionsfond kunde återföras i samband med överlåtelsen utan att räntefördelningsutrymmet minskades. Delar av det sparade utrymmet skulle dessutom kunna tas över av sonen som förvärvade verksamheten. Skatteverket gjorde gällande att det av förarbetena framgick att en överlåtelse inte kunde anses omfattas av ”verksamhetens upphörande”.

HFD uttalade i sina domskäl följande:

I förarbetena har visserligen uttalats att 33 kap. 5 § tredje stycket IL för sin tillämpning förutsätter att verksamheten upphör utan att föras över till någon annan. Denna begränsning har emellertid inte kommit till uttryck i lagtexten. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan det beträffande enskilda näringsidkare inte av bestämmelsen utläsas något annat än att det är näringsidkaren som ska upphöra att bedriva verksamhet.

Detta domslut har mött kritik i doktrin. Pålsson har skrivit följande:<sup>58</sup>

Principen om att reducerande uttalanden i förarbeten måste ha objektivt stöd i lagtextens ordalydelse lades fast tidigt och anses utgöra ett stöd för legalitetsprincipen.<sup>59</sup> Men sällan torde denna konstitutionella grundsats ha förts så långt som i detta fall. Det kan nämligen inte råda någon tvekan om att båda de aktuella synsätten ryms inom lagtextens

---

<sup>58</sup> Se Pålsson, Robert, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt, 2014, s. 562. Observera att Pålsson var en av ledamöterna i Skatterättsnämnden vars förhandsbesked ändrades av HFD i denna del.

<sup>59</sup> RÅ 1994 ref. 31.

ordalydelse. Uttrycket ”verksamheten upphör” står i passiv form och någon syftning på subjekt i annan sats finns inte. Det är därför förenligt med ordalydelsen att anse att verksamheten inte har upphört när den de facto fortfarande bedrivs men av en annan person än tidigare. Eftersom detta synsätt även är det som ger det materiellt riktiga resultatet framstår HFD:s resonemang åtminstone för mig som mycket överraskande.

HFD har alltså, enligt Pålsson, valt att ignorera andra tolkningsmöjligheter av bestämmelsen utan att motivera sitt val och låtit påskina att deras tolkning är den enda möjliga. I doktrin har också uttryckts motsatt uppfattning. Rydin tolkar domen som att HFD velat åstadkomma en mer principiellt korrekt lagreglering och att HFD därför struntat i förarbetsuttalandet som inte närmre hade motiverats och som ”inte heller rimligen kan förstås”.<sup>60</sup>

Min uppfattning ansluter sig principiellt till Rydin. Skatterättslig lagtext öppnar i många fall upp för tolkning där ledning med regelmässighet tas från förarbetena, vilket också bör betraktas som ett legitimt lagtolkningsförfarande. Vid dessa tolkningsförfaranden har HFD förtur att tolka lagtexten. Jag håller med Pålsson om att det är förvånande att HFD i detta mål valde att ”dra” legalitetsargumentet så långt som gjordes eftersom det inte tidigare har skett. Ur förutsebarhetssynpunkt bör det dock välkomnas att HFD ser till förutsebarhetskravet vid rättstillämpningen och att hänsyn tas till den skattskyldiges möjlighet att förutse hur lagtexten ska tolkas. Detta borde alltid göras när det är möjligt, enligt min uppfattning. Pålsson har dock rätt i att det är märkligt att HFD inte har uppmärksammat andra tolkningsmetoder än den lexikaliska tolkningen av bestämmelsens ordalydelse eftersom det i svensk rätt i allmänhet är erkänt att tillmäta förarbetsuttalandena betydelse vid frågor med öppet tolkningsutrymme. Det vore därför att föredra om HFD i sina domskäl hade erkänt andra möjliga tolkningsmöjligheter och istället hade motiverat sitt ställningstagande av legalitetsskäl. Min bedömning är att HFD:s ställningstagande hade stärkts ytterligare genom ett sådant förhållningssätt. Samtidigt anser jag att uttalandet ”denna begränsning har emellertid inte kommit till uttryck i lagtexten” i domen är en tydlig passning till lagstiftaren att ändra lagtexten om tillämpning i enlighet med syftet som kommit till uttryck i förarbetena ska kunna ske i

---

<sup>60</sup> Se Rydin, Urban, *Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? – en analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD*, Skattenytt, 2012, s. 172, särskilt fotnot 29.

förhållande till enskilda näringsidkare. Jag anser att detta är ett korrekt förhållningssätt av domstolen i förhållande till legalitetsprincipen och rättssäkerhet i allmänhet.

#### **2.4.4 HFD 2012 not. 48 (5/6-delsmålet)**

Ytterligare ett rättsfall som har behandlat legalitetsprincipen är HFD 2012 not. 48 (det så kallade 5/6-delsmålet). Rättsfallet var en begäran om förhandsavgörande i Skatterättsnämnden och gällde kapitalvinstbeskattning av aktier enligt 42:15a IL. Enligt huvudregeln ska kapitalvinst och utdelning på vissa i bestämmelsen uppräknade aktier tas upp till beskattning med fem sjättedelar. I paragrafens andra stycke fanns vid tidpunkt för rättsfallet vissa undantag, bland annat om bolaget under viss period haft innehav av marknadsnoterade aktier med röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer. Enligt undantaget fick innehavet inte ha förekommit under ”det räkenskapsår som beslutet om *utdelning* avser eller något av de fyra föregående räkenskapsåren (...) (kurs. här)”. Frågan i målet var om undantaget omfattade både kapitalvinst- och utdelningsbeskattning eller om det endast gällde utdelningsbeskattning.

I målet gjorde HFD samma bedömning som Skatterättsnämnden och bedömde att undantaget endast omfattade utdelningsbeskattning och att den skattskyldige således kunde ta upp sin kapitalvinst till fem sjättedelar. Skatterättsnämndens uttalande i förhandsbeskedet följande:

Även om bestämmelsen i första stycket avser både utdelning och kapitalvinst finner Skatterättsnämnden att den ifrågavarande undantagsbestämmelsen enligt sin ordalydelse kan tillämpas endast på utdelning från ett (onoterat) företag. Det framgår inte av övrig lagtext att en sådan innebörd skulle vara orimlig. – En sådan begränsad tillämpning skulle visserligen kunna anses strida mot lagstiftningens syfte. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning kan dock med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen tillämpningsområdet för en bestämmelse inte till skattskyldigs nackdel utsträckas till att omfatta även fall som inte omfattas av ordalydelsen (jfr t.ex. RÅ 1999 not. 245). Undantagsbestämmelsen är således inte tillämplig på kapitalvinst som uppkommer vid A:s avyttring av aktier i X AB.

Två ledamöter i Skatterättsnämnden ansåg att kapitalvinster skulle omfattas av bestämmelsen med hänvisning till dess historiska bakgrund och sammanhang.

HFD:s avgörande i 5/6-delsmålet har lett till en lagändring av bestämmelsen.<sup>61</sup>

Hultqvist har kommenterat rättsfallet med att HFD begränsar tolkningen till vad som kan förstås språkligt av föreskriften och att denna begränsning motiveras av legalitetsprincipen.<sup>62</sup> Han framhåller att försiktighet ska iakttas för att inte skapa alltför extensiva tolkningar. Om det vid tillämpning av en regel upptäcks att regelns utformning inte tjänar dess ändamål ska detta inte rättas till i rättstillämpningen utan genom en lagändring.<sup>63</sup> Jag håller med Hultqvist. Det är inte tillfredställande att domstolarna i sin rättsskipning kan utvidga beskattning av enskilda personer när detta enligt Sveriges grundlag endast anstår riksdagen. Det är därför rimligt att domstolarna iakttar försiktighet när det kommer till att tolka bestämmelser med en ordalydelse som befinner sig i gråzon. Endast om kompetensen att utöka statens beskattningsanspråk mot enskilda behålls av riksdagen kan den skattskyldige tillförsäkras förutsebarhet. Genom att vara försiktig med att tillämpa extensiva tolkningar av skattelag kan den skattskyldiges förutsebarhet behållas. Vad domstolarna kan och bör göra i de situationer då de inte anser sig kunna göra en tolkning utanför ordalydelsen, är att ge uttryck för detta i sina domskäl och därmed ge lagstiftaren en möjlighet att ändra lagtexten. Detta sätt att hantera situationen kommer till uttryck i det ovan refererade målet HFD 2011 ref. 42.

Vad som inte framhålls i Hultqvists resonemang är vad som skulle ske med rättsordningen om alla eventuella tolkningsmöjligheter av en lagregel som i rättspraxis anses vara rimliga eller möjliga måste regleras genom lag. Det skulle skapa en detaljreglerad lagstiftning som kanske skulle vara svår att överblicka på grund av sin omfattning. Eftersom det ofta uppkommer nya situationer i rättspraxis som lagstiftaren inte har tänkt på skulle det vidare innebära många löpande ändringar i lagtexten. Detta skulle försvåra möjligheten att överblicka och hålla sig ajour med gällande rätt. Dessutom kanske domstolarna skulle förlora sin prejudicerande roll. Jag anser dock ändå att det finns fog för Hultqvists resonemang att domstolarna ska vara *försiktiga* med extensiva tolkningar av skattelagen som utvidgar statens beskattningsanspråk och att det i detta fall

---

<sup>61</sup> Lag om ändring i inkomstskattelagen (2013:1106).

<sup>62</sup> Se Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, Skattenytt, 2013, s. 13.

<sup>63</sup> Se Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, Skattenytt, 2013, s. 19.

var korrekt att kapitalvinsten skulle tas upp till 5/6-delar i enlighet med lagens ordalydelse. Det kan inte förväntas av den enskilde att denne ska känna till och handla i enlighet med reglernas historiska bakgrund och sammanhang (jfr. minoritetens uppfattning i Skatterättsnämnden).

#### **2.4.5 Sammanfattande slutsatser utifrån rättspraxis**

HFD har i de ovan refererade rättsfallen valt att prioritera en striktare tolkning av lagtextens ordalydelse vilket har gett legalitetsprincipen och den skattskyldiges rättssäkerhet ett genomslag i rättspraxis. Det som återkommande nämns i domskälen är att förarbeten och lagtextens systematik kan beaktas men att det inte kan tillämpas till nackdel för den skattskyldige utan direkt stöd i lagtexten.

I sammanhanget kan vidare ett rättsfall angående byggmästarsmittade aktier enligt 27:6 IL nämnas.<sup>64</sup> HFD upphävde i rättsfallet Skatterättsnämndens beslut med hänvisning till att det inte av bestämmelsens ordalydelse framgick att andelar i bolag som indirekt äger fastigheter ska anses smittade. Skatterättsnämnden hade tidigare med hänvisning till lagstiftningens ändamål och bolagets syfte att paketera fastigheterna funnit att byggmästarsmitta skulle anses föreligga trots att detta inte framgick av bestämmelsernas ordalydelse.<sup>65</sup> Utfallet av HFD:s avgörande blev att försäljningen av fastigheterna blev skattefri på grund av att innehavet ansågs vara näringsbetingat enligt 25a:5 IL.

Jag tolkar rättsfallen som att försiktighet bör iaktas vid tolkning av oklar lagtext och att uttryckligt stöd för beskattning alltid bör sökas i rättsregelns ordalydelse. Gemensamt för rättsfallen är vidare att avgörandena i enlighet med ordalydelsen har varit till den skattskyldiges fördel. En möjlig slutsats är därför att tolkning med beaktande av förarbeten och sammanhang inte kan föredras framför ordalydelsen när det skulle leda till hårdare beskattningskonsekvenser för den skattskyldige. HD har dock generellt uttalat att bestämmelser som har utformats vagt utifrån legalitetsskäl ska tillämpas med försiktighet.<sup>66</sup>

---

<sup>64</sup> HFD dom 1 juni 2012 mål nr 3329-11.

<sup>65</sup> Effekten av att fastigheter eller andelar anses vara byggmästarsmittade är att de anses vara lagertillgångar.

<sup>66</sup> NJA 2005 s. 712.

## 2.5 Sammanfattande reflektioner

Förutsebarhetskravet är en av beståndsdelarna i legalitetsprincipen. Legalitetsprincipen är starkt förankrad i vårt demokratiska samhälle och tjänar som garant åt skattskyldiga att inte utsättas för godtycklig rättstillämpning. Legalitetsprincipen innebär att samhällets rätt att bestraffa och beskatta den skattskyldige bara får ske med stöd i lagtext. Rättskipning som drabbar den skattskyldige ska även vara förutsebar för denne.

Legalitetsprincipen är delvis manifesterad i RF genom föreskriftskravet och retroaktivitetsförbudet men principen sträcker sig längre än så. I egenskap av rättsprincip är den elastisk och ska genomsyra all lagstiftning och rättskipning. Förutsebarhetsbegreppets innebörd följer inte av lagtexten, men innebär i första hand att den som läser en lagbestämmelse ska förstå vad den innebär och ska kunna utläsa vilka konsekvenser en viss handling får utifrån regeln. Lagtexten måste för att vara förutsebar författas på ett sätt som överensstämmer med det allmänna språkbruket. Ord och begrepp måste ha en allmän innebörd vid avsaknad av legaldefinitioner.

Vid lagtolkning ska ordalydelsen vara utgångspunkten men det finns också stöd i doktrin för att konsultera förarbetsuttalanden och ta hänsyn till lagtextens systematik och historiska sammanhang. Den huvudsakliga förutsättningen för att lagtolkning i enlighet med andra parametrar än ordalydelsen ska få ske är att tolkningarna som uppstår är rimliga, vilket dock ytterst är en argumentationsfråga.

HFD har i ett antal rättsfall tagit ställning till hur lagtolkning av skattelag får ske med hänsyn till förutsebarhetskravet. HFD konstaterar i RÅ 1999 not. 245 att förarbeten inte behöver konsulteras om ordalydelsen är klar och tydlig. Även i HFD 2011 ref. 42 har HFD valt att bortse från förarbetsuttalanden och tillämpat en strikt lexikalisk tolkning till förmån för den skattskyldige när lagtexten kunde tolkas på olika sätt. I HFD 2012 not. 48 (5/6-delsmålet) fastställde HFD Skatterättsnämndens förhandsbesked och avgjorde att tolkning skulle ske i enlighet med lagtextens ordalydelse till nackdel för lagtextens systematik och syfte vilket så småningom ledde till en lagändring.

Mot bakgrund av det anförda kan konstateras att förutsebarhetsbegreppet samt tolkningen därav är komplext, vilket också har kommit till uttryck genom tillämpningen i rättspraxis.



### 3. Ett förutsebarhetsproblem som lösts – eller?

#### 3.1 Införande av expertskatt

I en allt mer globaliserad värld ökar konkurrensen om den bästa arbetskraften och det lägsta kostnadstrycket. För att öka svenska arbetsgivares konkurrenskraft och skapa ett incitament för företagen att behålla koncernledande funktioner i Sverige måste det skapas goda förutsättningar för såväl företag som för arbetstagare.<sup>67</sup> I ett internationellt perspektiv har Sverige haft en hög beskattning av förvärvsinkomster. Den höga skattekostnaden för arbetsgivare har varit ett hinder mot att kunna anställa utländska experter som är nödvändiga för den industriella verksamheten.<sup>68</sup>

Sverige har sedan år 1984 haft skattelättnader för vissa personer som kommer till Sverige för att arbeta.<sup>69</sup> Expertskattereglerna i sin nuvarande form infördes år 2001 och återfinns i 11:22-23 a IL. Den nuvarande regleringen är en utvidgning av 1984 års lag.<sup>70</sup> De reformerades eftersom våra grannländer hade infört lagstiftning som särskilt beaktar problem som uppkommer för utländska personer med tillfälliga anställningar, vilket ökade pressen att göra detsamma i Sverige. Regeringen befarade att grannländerna skulle ses som mer attraktiva när internationella företag väljer land för nyetablering.<sup>71</sup>

Om svenska företag kan erbjuda en marknadsmässig lön kan de konkurrera med andra länder om arbetstagare som har krav på hög lön efter skatt.<sup>72</sup> Genom att sänka kostnaderna för företag som anställer utländska arbetstagare med spetskompetens kan företagen erbjuda marknadsmässiga och konkurrenskraftiga löner internationellt.<sup>73</sup>

I syfte att stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga genom att främja forskning och produktutveckling så att svenska företag och forskningsinstitutioner kan bidra till ny

---

<sup>67</sup> PM Fi2011/1936, s. 64 f.

<sup>68</sup> Se Lodin, Sven-Olof, *Något om tillämpningen av lagstiftningen om skattenedsättning för utländska forskare och experter*, Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2003, s. 236.

<sup>69</sup> Lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige.

<sup>70</sup> Se Lodin, Sven-Olof, *Något om tillämpningen av lagstiftningen om skattenedsättning för utländska forskare och experter*, Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2003, s. 236.

<sup>71</sup> Prop. 2000/01:12 s 18.

<sup>72</sup> PM Fi2011/1936, s. 64 f.

<sup>73</sup> PM Fi2011/1936, s. 64.

kunskap och teknologi infördes därför expertskatten som skatterättsligt institut.<sup>74</sup> Efter att reglerna kritiserats kompletterades lagtexten med den så kallade beloppsregeln, om att personer som får lön över en viss nivå ska anses uppfylla förutsättningar för expertskatt.<sup>75</sup>

### **3.2 Expertskatteregleringen före 2012 års reform**

Expertskattereglerna omfattar utländska arbetstagare som kommer till Sverige för att arbeta under maximalt fem år. Effekten av att kvalificera sig för expertskatt är att arbetstagaren inte behöver ta upp 25 procent av sin förvärvsinkomst till beskattning. Den skattefria delen av arbetstagarens lön utgör inte heller underlag för sociala avgifter enligt 2:12 socialavgiftslagen (2000:980) [SAL]. Det innebär att arbetsgivaren inte behöver betala arbetsgivaravgifter för 25 procent av ersättningen till arbetstagaren och får därmed en lägre kostnad.

De tre personkategorier som har rätt till expertskatt är experter, forskare och andra nyckelpersoner. I lagtexten (11:22 1 st. IL) återges vilka typer av arbetsuppgifter som en arbetstagare med rätt till expertskatt ska ha:

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,
2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller
3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

Den första kategorin omfattar specialister och experter med sådan kompetens som inte finns tillgänglig i Sverige eller som är svår att finna i landet. Det ska vara fråga om personer inom tekniskt avancerad verksamhet inom områden där Sverige har ett intresse av att kunna konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft.<sup>76</sup>

---

<sup>74</sup> Prop. 2000/01:12 s 18.

<sup>75</sup> Se nedan avsnitt 3.3-3.4.

<sup>76</sup> Prop. 2000/01:12 s. 22.

Den andra kategorin avser forskare inom både industri och forskningsinstitutioner.<sup>77</sup> Syftet med att inkludera dessa personer är att de kan bidra till ett ökat kunskapsinflöde.<sup>78</sup>

Den tredje kategorin omfattar personer som har företagsledande funktioner eller andra nyckelpositioner. Det kan till exempel omfatta direktörer eller andra personer med ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning. Det kan också vara specialister på områden som rationalisering, administration, logistik, marknadsföring, produktion, ingenjörskonst, ekonomi och informations- och kommunikationsteknologi.<sup>79</sup> Det är tänkt att personer som har ett inflytande över var verksamheten ska förläggas vid nyetablering kan komma i fråga.<sup>80</sup>

### 3.3 Kritik och problematik med expertskattereglerna

Expertskatteregleringen blev före införandet av beloppsregeln starkt kritiserad. Kritiken bestod dels i att det är orättvist att experter, specialister och nyckelpersoner som är obegränsat skattskyldiga i Sverige inte har rätt till samma skattelättnader som utländska arbetstagare och dels att reglerna gör att det i ett internationellt perspektiv framstår som att Sverige har en väldigt hög skattenivå. Annan kritik bestod i att reglerna var för svåra och att tröskeln för när de kan tillämpas var för hög.<sup>81</sup> Reglerna kritiserades också för att ha bristfällig förutsebarhet.<sup>82</sup> Det fanns nämligen en osäkerhet framför allt för nyckelpersoner att redan i rekryteringsprocessen kunna avgöra om expertskatten kan bli tillämplig eftersom det var svårt att avgöra vad som krävs för att kravet ska vara uppfyllt.<sup>83</sup>

Bedömningen av nyckelpersoner har följt ett visst mönster. Företagsledare såsom VD, CEO (Chief Executive Officer) eller CM (Country Manager) har normalt ansetts vara nyckelpersoner på grund av deras personliga ansvar för bolagets verksamhet.<sup>84</sup> Andra

---

<sup>77</sup> Se Dahlberg, s. 83.

<sup>78</sup> Prop. 2000/01:12 s. 22.

<sup>79</sup> Se Dahlberg, s. 83.

<sup>80</sup> Prop. 2000/01:12 s. 22.

<sup>81</sup> Se Dahlberg, Internationell beskattning, s. 82.

<sup>82</sup> Se Björkman, Bernt, *Expertskatten mjukas upp – men nya tillämpningsproblem*, Skattenytt, 2012, s. 3.

<sup>83</sup> PM Fi2011/1936, s. 65.

<sup>84</sup> Se Wahlgren Sjöstedt, Catarina, *Expertskatt – några ytterligare kommentarer*, Skattenytt, 2012, s. 7 f.

anställda såsom ekonomichefer, HR-chefer och IT-chefer har det rått mer osäkerhet kring. Reglerna blev därför kritiserade för att inte ge bolagen och arbetstagarna möjlighet att förutse om expertskatten kommer att beviljas.<sup>85</sup>

På grund av att prövningen om expertskatt var individuell med hänsyn till den specifika arbetstagarens kompetens och dess betydelse för det aktuella företaget gick det inte att förutse om expertskatten skulle bli tillämplig redan i rekryteringsprocessen. Rättspraxis kunde inte heller ge ledning eftersom det var fråga om individuella prövningar varje gång. Detta ansågs förta reglernas syfte att skapa incitament för arbetstagare att komma till Sverige, för företag att etablera sig här samt för svenska bolag att behålla sina koncernledande funktioner i Sverige.<sup>86</sup>

Kritik framfördes också att beslut om expertskatt oftast meddelas först efter att anställningen har påbörjats i Sverige. Detta medför administrativa problem då arbetsgivaren måste begära tillbaka innehållen preliminärskatt och sociala avgifter.<sup>87</sup>

Delar av den kritik som framfördes mot expertskattereglerna, som till exempel att det i ett internationellt perspektiv framstår som att Sverige har en väldigt hög skattenivå och att skattelättnader därför måste införas för att göra landet attraktivt internationellt, är enligt min uppfattning inte särskilt diskutabla i detta sammanhang eftersom det grundar sig på politiska åsikter och ideologiska uppfattningar snarare än rättssäkerhetsproblem. Jag lämnar därför den kritiken därhän i vidare framställning.

Den andra delen av kritiken som gäller de materiellt tillämpbara reglerna är enligt min uppfattning desto allvarligare. Lagstiftaren har att förhålla sig till legalitetsprincipen och förutsebarhetskravet vid all typ av lagstiftningsarbete. Det är därför problematiskt när lagregler innehåller subjektiva element som leder till skönsmässiga bedömningar eftersom det försämrar förutsebarheten för de skattskyldiga. Skattskyldiga ska helt enkelt inte behöva gissa sig till beskattningskonsekvenserna av lagstiftningen utan dessa ska klart framgå av rättskällorna och i synnerhet lagtexten. Att det inte av lagstiftningen eller förarbetena framgår hur bedömningen ska göras, vilket leder till en osäkerhet om hur det

---

<sup>85</sup> Se Wahlgren Sjöstedt, Catarina, *Expertskatt – några ytterligare kommentarer*, Skattenytt, 2012, s. 7 f.

<sup>86</sup> PM Fi2011/1936, s. 65.

<sup>87</sup> PM Fi2011/1936, s. 62.

ska gå att avgöra om en person kan anses omfattas av skattelättnaderna eller inte, anser jag även förtar syftet med skattelättnaden. Det kan nämligen leda till att arbetstagare som är ute efter en hög lön efter skatt inte väljer att arbeta i Sverige om det inte finns en säkerhet i att skattelättnaden kan tillämpas.

### **3.4 2012 års reform – beloppsregelns införande**

Redan i förarbetena till expertskattereglerna som infördes år 2001 diskuterades alternativet att införa ett lönekriterium i lagtexten för att kunna identifiera vilka personer som ska kvalificera sig för expertskatt.<sup>88</sup> Regeringen ansåg då emellertid inte att det var lämpligt att använda lönenivån som avgörande kriterium för bedömningen av om expertskatten kan tillämpas med hänsyn till att tillämpningsområdet skulle vara förhållandevis vitt med risk för stora variationer av löner.<sup>89</sup>

Till följd av den kritik som lyftes efter att expertskattereglerna hade tillämpats i ett antal år omvärderade lagstiftaren uppenbarligen sitt beslut. Lagstiftaren avsåg att införa ett tillägg till reglerna baserat på objektiva förutsättningar utan skönsmässiga bedömningar.<sup>90</sup> Genom att införa den så kallade beloppsregeln i 11:22 3 st. IL tillfördes ett objektiva rekvisit till lagtexten. Alla personer som får en sammanlagd ersättning till ett värde överstigande två prisbasbelopp (cirka 89 600 kr för år 2017) per månad för det kalenderår då arbetet påbörjas ska anses uppfylla kompetenskraven för att bli beviljade expertskatt.

Beloppsregeln omfattar alla tre kategorier av arbetstagare och de personer som inte når upp till lönenivån enligt beloppsregeln kan fortfarande kvalificera sig för expertskatt genom de ursprungliga förutsättningarna. Fördelarna bedömdes vara att det lätt skulle gå att konstatera om expertskatt blir tillämplig i samband med att anställningsavtal infordras. Det skulle också bli lättare för arbetstagare och arbetsgivare att tolka rekvisitet i samband med att anställningsvillkor förhandlas. Expertskattereglerna ansågs därmed bli tydligare och mer förutsebara.<sup>91</sup>

---

<sup>88</sup> Prop. 2000/01:12 s. 22.

<sup>89</sup> Prop. 2000/01:12 s. 22.

<sup>90</sup> PM Fi2011/1936, s. 65.

<sup>91</sup> PM Fi2011/1936, s. 66.

## 3.5 Löstes förutsebarhetsproblemet av ny lagstiftning?

### 3.5.1 Inledning

Bedömningssvårigheterna kring vem som kan anses vara nyckelperson kvarstår, men beloppsregeln har gjort det möjligt för så kallade ”osäkra” nyckelpersoner att ansöka om expertskatt grundat på ersättningsnivå istället. Lagstiftaren har på detta sätt infört ett objektivi rekvisit i lagtexten i syfte att förbättra förutsebarheten för arbetstagare att redan i rekryteringsprocessen kunna avgöra om lagstiftningen ska bli tillämplig. Detta har också lett till att det generellt går snabbare att få ett positivt besked från Forskarskattenämnden än vad det gjorde tidigare.<sup>92</sup> Antalet ansökningar till Forskarskattenämnden har sedan beloppsregeln infördes också ökat från cirka 500 ansökningar per år till mellan 800 och 1000 ansökningar årligen.<sup>93</sup>

Ett antal problem har dock uppstått efter att beloppsregeln infördes år 2012. Lagstiftningen och förarbetena ger inte ledning i frågor som sedan regeln infördes istället har lyfts i praxis. Dessa rättsfrågor kommer att redogöras för i detta kapitel.

### 3.5.2 Omvandling/beräkning av nettolön till bruttolön

HFD har endast prövat ett mål om expertskatt kopplat till beloppsregeln sedan 2012 års reform. Frågan som domstolen tog ställning till i HFD 2014 ref. 76 gällde omräkning från nettolön till bruttolön vid tillämpning av beloppsregeln.

Ett svenskt företag hade ingått ett anställningsavtal med en nederländsk person. Nettolön skulle utgå för arbetet i Sverige. Eftersom lagtextens objektiva rekvisit utgår från bruttolönebeloppet måste arbetstagarens nettolön omräknas till bruttolön för att det ska gå att fastställa om rätt till expertskatt föreligger. Frågan i målet var om skattelättnaderna skulle beaktas vid omräkning eller inte.

Underrätterna fastställde att varken lagtexten eller förarbetena ger ledning i frågan.

---

<sup>92</sup> Se Gustavsson, Håkan, *En sådan förenkling till och vi är förlorade – om den svenska expertskatten*, Skattenytt, 2016, s. 301.

<sup>93</sup> Se Gustavsson, Håkan, *En sådan förenkling till och vi är förlorade – om den svenska expertskatten*, Skattenytt, 2016, s. 293.

HFD yttrade att för att en person med nettolöneavtal ska ha rätt till skattelättnader bör dennes nettolön uppgå till minst samma belopp som nettolönen för att person med bruttolöneavtal. Av detta följer, konstaterade HFD, att skattelättnaderna ska beaktas vid prövningen av om en arbetstagare med nettolön har rätt till skattelättnader. HFD biföll därmed Skatteverkets talan och arbetstagaren blev inte beviljad expertskatt.

Rättsfallet har blivit uppmärksammat och har kommenterats i en rad artiklar särskilt av praktiskt verksamma jurister.<sup>94</sup> Bland annat påpekas att HFD inte har utvecklat sitt resonemang om varför de kom till sitt domslut samt att domen får anses gynna bolag med bruttolönepolicy framför bolag med en nettolönepolicy.<sup>95</sup>

Min uppfattning är att HFD:s dom är problematisk. Det är naturligtvis bra att frågan hur omräkning av bruttolön till nettolön ska ske har fått ett svar eftersom det är ett problem som är praktiskt viktigt och har stor betydelse för om expertskatten kan bli tillämplig eller inte. Ur legalitetsskäl finner jag det däremot både problematiskt att HFD i sina domskäl ger en haltande motivering och att domstolen ges legitimitet att ta beslut i en tolkningsfråga till nackdel för den skattskyldige utan stöd i varken lagtext eller förarbeten.

Underrätterna förklarade sitt ställningstagande noga och motiverade tydligt sitt domslut av legalitetsskäl – nämligen att varken ordalydelse eller förarbetena ger stöd för bifallande av Skatteverkets talan. Dessutom hänvisade förvaltningsrätten till förarbetsuttalanden om att medellönen per år för de tillkommande nyckelpersonerna kan antas vara 1,1 miljoner kronor vilket ligger strax över beloppsgränsen. Vid beaktande av skattelättnaderna vid omräkning av nettolön till bruttolön skulle det krävas att arbetstagarens avtalade bruttoersättning istället uppgick till 1,4 miljoner kronor per år med 2012 års prisbasbelopp. HFDs avgörande står i strid med detta resonemang från förarbetena.

Med hänsyn till att förarbetena inte gav ledning och att regelns ordalydelse rymmer båda alternativa tolkningar av rättsfrågan, är det ur ett legalitetsperspektiv förvånande att HFD

---

<sup>94</sup> Se bl.a. Palmquist, Kristina, Justad, Klara, *Experts katt, negativ HFD-dom*, Skattenätet, 2014-11-28.

<sup>95</sup> Se Kinnman, Olle, Franzén, Louise, *Avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen om beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal och experts katt*, Deloitte Tax Alert, 2014-11-28.

inte motiverar sitt ställningstagande på ett tydligare sätt. Vad HFD yttrar, nämligen att för att en person med nettolöneavtal ska ha rätt till skattelättnader bör dennes nettolön uppgå till minst samma belopp som nettolönen för en person med bruttolöneavtal, är visserligen logiskt och rättvist i förhållande till personer som har ett bruttolöneavtal. Min uppfattning är dock att HFD kunde ha valt att konstatera detta som en passning till lagstiftaren men att HFD rätteligen borde ha dömt i enlighet med legalitetsprincipen så som underrätterna gjorde. Det skulle sedan vara upp till lagstiftaren att korrigera lagtexten om syftet med bestämmelsen ansågs förfelat.

### **3.5.3 När ersättningen måste överstiga beloppsgränsen**

Ytterligare en fråga som har uppmärksammats i praxis är när ersättningen som utbetalas av arbetsgivaren och grundar rätten till expertskatt enligt beloppsregeln måste överstiga beloppsgränsen för att skattelättnader ska medges.<sup>96</sup> Frågan uppkom i ett mål som gällde en person som enligt sitt anställningsavtal hade rätt till en bostadsförmån vilket sammantaget gav en månadsersättning som översteg beloppsgränsen. Personen bodde emellertid i en bostad med ett lägre förmånsvärde de första fem månaderna av vistelsen vilket gjorde att personen inte nådde upp till beloppsgränsen under denna tid.

Varken förarbetena eller lagtexten ger ledning i frågan. Mot bakgrund av att beloppsregeln infördes i syfte att underlätta bedömningen av om expertskatt ska tillämpas samt att göra bedömningen mer förutsebar avgjorde förvaltningsrätten att det är den avtalade ersättningen vid tidpunkt för Forskarskattenämndens prövning som ska överstiga beloppsgränsen. Att det i anställningskontraktet fanns utrymme för en högre bostadsförmån påverkade inte bedömningen.

Kammarrätten fastställde förvaltningsrättens dom och HFD meddelade inte prövnings-tillstånd.<sup>97</sup>

### **3.5.4 När utländsk arbetsgivare betalar ersättning**

En annan fråga som har uppkommit i rättspraxis är om en person kan få expertskatt om det är en utländsk arbetsgivare som betalar hela eller viss del av lönen. Av 11:22 3 st. IL

---

<sup>96</sup> KamR i Stockholm, dom 27 maj 2014 i mål nr 2275-14

<sup>97</sup> HFD beslut 21 oktober 2014 mål nr. 3777-14.



framgår nämligen att arbetsgivaren måste vara ett svenskt bolag eller utländskt bolag med fast driftställe i Sverige.<sup>98</sup> Något definierat arbetsgivarbegrepp finns inte i IL. Enligt 1 § 2 st. lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden [ForskL] ska att arbetsgivaren anses vara den som betalar ut ersättningen. Rättsfrågan blir därför om arbetstagare som får ersättning från utländska bolag utan fast driftställe i Sverige ska anses uppfylla förutsättningarna för expertskatt.

Kammarrätten har prövat frågan i två domar.<sup>99</sup> Bakgrunden i målen var att en anställd hos ett utländskt bolag blev utsänd för att arbeta för ett koncernbolag i Sverige. Det svenska bolaget skulle stå risken och ansvaret för arbetet. Den anställdes lön utbetalades i utländsk valuta av utländska bolag inom koncernen och vidarefakturerades sedan till det svenska bolaget. Personen kvarstod inom incitamentsprogram i det utländska bolaget.

Det som bedömdes avgörande var frågan om utbetalningen från det utländska bolaget endast hade förmedlats på uppdrag av det svenska bolaget.<sup>100</sup> I det första målet ansåg kammarrätten att ersättningen som betalades ut inte skulle avses utbetald av den svenska arbetsgivaren.<sup>101</sup> I det andra målet kom rätten till motsatt slut. Kammarrätten ansåg att de arbetsuppgifter som arbetstagaren hade utfört uteslutande var för det svenska bolagets räkning och att utredningen i målet gav stöd för att det var det svenska bolaget som stod för lönekostnaderna. Ersättningen som var utbetald av det utländska bolaget skulle därför räknas med vid bedömningen.<sup>102</sup>

### **3.5.5 Sammanfattande slutsatser utifrån rättspraxis**

Rättsfallen har gett svar på olika tolkningsproblem som har uppstått efter att beloppsregeln infördes. Införandet av beloppsregeln var en nödvändig intention från lagstiftaren för att lösa förutsebarhetsproblem som uppmärksammats med reglerna. Lagstiftningen ska vara förutsebar för den skattskyldige och syftet med beloppsregeln var att det ska gå att i rekryteringsprocessen kunna förutse om expertskatten kan bli

---

<sup>98</sup> Se ovan avsnitt 3.2.

<sup>99</sup> KamR i Stockholm, dom 16 maj 2015 i mål nr 9070-9072-12 och KamR i Stockholm, dom 10 mars 2014 i mål nr 2122-13.

<sup>100</sup> KamR i Stockholm, dom 16 maj 2015 i mål nr 9070-9072-12 s. 4.

<sup>101</sup> KamR i Stockholm, dom 10 mars 2014 i mål nr 2122-13.

<sup>102</sup> KamR i Stockholm, dom 16 maj 2015 i mål nr 9070-9072-12.

tillämplig eller inte. Det är då, enligt min uppfattning, inte tillfredställande att tillämpningsproblem lämnas obesvarade i lagtext och förarbeten. Att domstolarna i rättspraxis har fått lösa uppkomna problem, där varken lagtextens ordalydelse eller förarbetena gett vägledning, har istället gett utrymme för eget tyckande. Det visar att lagstiftaren inte nådde hela vägen i sin strävan att lösa förutsebarhetsproblemen.

Alla problem kan kanske inte lösas lagstiftningsvägen. Ett antal av de problem som har redovisats i detta avsnitt borde lagstiftaren däremot kunnat förutse.<sup>103</sup> Frågan uppkommer därför om bristen på förarbetsuttalanden beror på naivitet eller till och med respektlöshet gentemot det förutsebarhetskrav som var anledningen till expertskattereglernas reformation 2012. Bland annat problematiken att den svenska bruttolöneprincipen ska kombineras med den i andra länder vanliga nettolöneprincipen, eller att arbetstagare ibland får ersättning från både det mottagande svenska bolaget och det utländska bolaget i hemlandet, kan inte ha varit okänt för lagstiftaren.<sup>104</sup> Detta borde därför ha adresserats i förarbetena i den mån det inte fanns utrymme att förtydliga lagtexten.

Att lagstiftaren införde ett objektiva rekvisit i lagstiftningen har ökat förutsebarheten med expertskatten. Karaktären av de frågor som uppkommit i praxis visar dock att förutsebarhetsproblemen inte försvunnit i och med införandet av beloppsregeln. För arbetstagaren som kanske blivit lockad till Sverige med löfte om expertskatt och som sedan nekats skatteförmånen på grund av oklara beräkningsmetoder eller tillfälligt sämre förmåner är det beklagligt att lagstiftaren valde att inte besvara praktiska tolkningsproblem i lagtext eller förarbeten, eftersom det skapade en osäkerhet av rättsläget som av domstolsinstansernas olika domslut att döma kunde tolkas på motsatta sätt. Vad som emellertid är positivt är att domstolsavgörandena har gjort att tillämpningen av expertskattereglerna idag blivit mer förutsebar för de flesta personerna i nyckelposition, även om det har skett på bekostnad av andra nyckelpersoner som nekats expertskatt på grund av tolkningsutrymmena.

---

<sup>103</sup> Se Gustavsson, Håkan, *En sådan förenkling till och vi är förlorade – om den svenska expertskatten*, Skattenytt, 2016, s. 301.

<sup>104</sup> Se Gustavsson, Håkan, *En sådan förenkling till och vi är förlorade – om den svenska expertskatten*, Skattenytt, 2016, s. 295.

### 3.6 Sammanfattande reflektioner

I syfte att stärka svenska företags internationella konkurrenskraft har det införts en särskild skattelättnad för utländska arbetstagare som flyttar till Sverige under en period om maximalt fem år för att arbeta här. Expertskatten innebär att experter, forskare och nyckelpersoner endast behöver ta upp 75 % av sin tjänsteinkomst till beskattning i Sverige. Detta ger också deras arbetsgivare en lägre kostnad eftersom de inte behöver betala sociala avgifter för överstigande ersättning.

Expertskattereglerna fick före införandet av beloppsregeln kritik för att vara oförutsebara. För att förbättra förutsebarheten för arbetstagare att redan i rekryteringsprocessen kunna ta ställning till om skattelättnaderna kommer att bli tillämpliga kompletterades reglerna 2012 med den så kallade beloppsregeln. Genom beloppsregeln infördes ett objektiva rekvisit som skulle skydda främst nyckelpersonerna från skönsrättsliga bedömningar. Alla personer som får en månadslön överstigande två prisbasbelopp ska automatiskt omfattas av skattelättnaden om övriga förutsättningar är uppfyllda.

Alla problem löstes emellertid inte genom införandet av beloppsregeln. Det har genom domstolspraxis uppmärksamats vissa rättsfrågor kopplade till den nya regeln; omräkning av nettolön till bruttolön, fråga om när ersättningen måste överstiga beloppsgränsen samt om ersättning från utländsk arbetsgivare ska få räknas med vid tillämpning av regeln. Trots att lagstiftaren införde beloppsregeln för att förbättra expertskattens förutsebarhet valde lagstiftaren att överlåta dessa frågor till domstolarna att avgöra, vilket är uppseendeväckande ur just förutsebarhetsperspektiv. Till slut har rättsfrågorna emellertid avgjorts i rättspraxis vilket borde innebära att förutsebarheten har ökat genom praxisutvecklingen, dock på bekostnad av enskilda som drivit processer och förlorat.

## 4. Ett ännu olöst förutsebarhetsproblem

### 4.1 Införande av ränteavdragsbegränsningsreglerna

I Sverige föreligger generell avdragsrätt för räntor enligt 16:1 IL. Denna avdragsrätt föreligger oberoende av om motsvarande ränteintäkt tas upp till beskattning. Det kan därför uppstå situationer där beskattningen saknar reciprocitet, det vill säga att ränteutgiften är avdragsgill samtidigt som ränteinkomsten inte beskattas, vilket har skapat möjligheter för koncerner eller företag inom intressegemenskap att skatteplanera med hjälp av koncerninterna lån.<sup>105</sup>

Bakgrunden till att ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. IL infördes är att Skatteverket hade uppmärksammat ett antal koncerninterna skatteplaneringsförfaranden där företag gavs legala möjligheter att dra av sina ränteutgifter medan motsvarande ränteintäkt inte beskattades (eller beskattades med låg skattesats). Detta förfarande kallas räntesnurror.<sup>106</sup> Skatteverket lämnade därför in en skrivelse till finansdepartementet i juni 2008.<sup>107</sup> Enligt Skatteverkets beräkningar hade det svenska skatteunderlaget på grund av denna typ av skatteplanering minskat med cirka 25 miljarder kronor årligen, vilket motsvarar en minskad skatteintäkt om 7 miljarder kronor.<sup>108</sup>

I industrivärdendomarna hade tidigare konstaterats att det inte går att förhindra dessa förfaranden genom lagen (1995:575) mot skatteflykt.<sup>109</sup> Detta motiverade reglerna, som efter en snabb lagstiftningsprocess trädde i kraft redan 1 januari 2009. Dessa ursprungliga regler har numera ersatts för att det bedömdes kvarstå möjligheter att skatteplanera med ränteavdrag vilket äventyrade den svenska skattebasen.<sup>110</sup> Reglerna återfinns idag i 24:10 a-f IL.

---

<sup>105</sup> Se Kovacs Kal, Miklos, En säkerhetsventil utan säkerhet – en analys av rekvisitet ”affärsmässigt motiverat” i 24 kap 10 e § IL, Juridisk Publikation, särtryck ur häfte 2/2013, s. 230 ff.

<sup>106</sup> PM Fi2008/4093, s. 1.

<sup>107</sup> Se Skatteverkets promemoria, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, 2008, bilaga till hemställan med dnr. 131-348803-08/113.

<sup>108</sup> Se Skatteverkets promemoria, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, 2008, bilaga till hemställan med dnr. 131-348803-08/113, s. 11.

<sup>109</sup> RÅ 2007 ref. 84 och 85.

<sup>110</sup> Prop. 2012/13:1, s. 229.

## 4.2 Bestämmelserna i korthet

Ränteavdragsbegränsningsreglerna som, likt namnet avslöjar, begränsar den generella avdragsrätten enligt 16:1 IL, finns i 24 kap. IL. Huvudregeln i 24:10 b IL stadgar att företag som ingår i en intressegemenskap inte får dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett annat företag i intressegemenskapen, om inte annat följer av 24:10 d och 24:10 e IL. Ränteavdragsbegränsningsreglerna ska tillämpas på alla räntebetalningar som sker inom intressegemenskapen oavsett vad lånet har använts till.<sup>111</sup>

Det finns i 24:10 a IL en definition av vad som ska anses vara i intressegemenskap. Det är då ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har väsentligt inflytande i det andra företaget, eller om företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

Till huvudregeln i 24:10 b IL finns två undantagsbestämmelser i 24:10 d-e IL som ändå ger bolag avdragsrätt för ränteutgifter. Den första undantagsbestämmelsen i 24:10 d IL kallas tioprocentregeln. Ränteutgiften får dras av under förutsättning att motsvarande ränteinkomst beskattas med minst tio procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till ränteinkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Av 24:10 d 3 st. framgår vidare att en ränteutgift inte får dras av, även om den beskattas med tio procent, om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Det tredje stycket kallas ”den omvända ventilen”.

Den andra undantagsbestämmelsen i 24:10 e IL kallas ventilen. Bestämmelsen föreskriver att även om förutsättningarna i 24:10 d IL inte är uppfyllda, det vill säga om ränteinkomsten inte beskattas med minst tio procent i det andra landet, kan ränteutgiften ändå dras av om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är *huvudsakligen affärsmässigt motiverat*. Detta gäller dock bara, enligt bestämmelsens första stycke andra mening, om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa

---

<sup>111</sup> Prop. 2012/13:1, s. 238.

inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

Enligt 24:10 e 2 st. IL ska även förvärvet vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat om skulden avser förvärv av delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen eller i ett företag som efter förvärvet ingår i intressegemenskapen. Om skulden har ersatt en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen och denna skuld avser ett sådant förvärv, ska även den förstnämnda skulden anses avse detta förvärv.

### 4.3 Huvudsakligen affärsmässigt motiverat

#### 4.3.1 Lagtext och förarbeten

Anledningen till att ventilen infördes med rekvisitet huvudsakligen affärsmässigt motiverat berodde på att lagstiftaren inte ansåg att det kunde uteslutas att det finns undantagsfall där beskattning av ränteinkomst är mycket låg, samtidigt som det uppenbarligen inte handlar om sådan skatteplanering som reglerna syftar till att motverka. Även i sådana situationer skulle det finnas en möjlighet att få göra avdrag. Bestämmelsen ska utgöra en säkerhetsventil i sådana undantagsfall där beskattningen är mycket låg, men där transaktionerna anses ha vidtagits huvudsakligen av affärsmässiga skäl.<sup>112</sup> Enligt de tidiga förarbetena ska det främst ligga *sunda företagsekonomiska överväganden* bakom de förhållanden som ska bedömas.<sup>113</sup>

Med *huvudsakligen* avses cirka 75 procent eller mer.<sup>114</sup> Lagstiftaren ville betona att det av lagtextens ordalydelse klart ska framgå att undantaget bara kan tillämpas om de affärsmässiga motiven är klart överordnade övriga skäl för transaktionen.<sup>115</sup>

Som beskrivet ovan skiljer sig bedömningen av vad som anses vara affärsmässigt motiverat åt beroende på paragrafens tillämplighet. Vid tillämpning av 24:10 e 1 st. IL prövas om skuldförhållandet som ligger till grund för ränteutgifterna är affärsmässigt motiverat. Vid bedömningen av 24:10 e 2 st. IL beaktas både skuldförhållandet och det

---

<sup>112</sup> Prop. 2008/09:65, s. 67 och 87.

<sup>113</sup> Prop. 2008/09:65, s. 68 f.

<sup>114</sup> Prop. 2008/09:65, s. 68.

<sup>115</sup> Prop. 2008/09:65, s. 68.

interna förvärvet av delägarrätter som båda måste vara affärsmässigt motiverade. Bedömningen ska ske utifrån både gäldenärens och borgenärens perspektiv.<sup>116</sup> Vid införande av 2009 års ränteavdragsbegränsningsregler uttalades i förarbetena också att det ska bedömas om det föreligger ett finansieringsbehov i samband med förvärvet, men att detta normalt inte skulle vara aktuellt att självständigt ifrågasätta finansieringen.<sup>117</sup> Detta bedömningskriterium finns numera direkt i lagtexten.

I 24:10 e 3 st. IL framgår vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om ett skuldförhållande är affärsmässigt motiverat. Beaktas ska om finansiering istället hade kunnat ske genom ett tillskott från det företag som innehar den aktuella fordran på företaget eller från ett företag som, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget. Bedömningen görs inte utifrån om lånet faktiskt har ersatts av ett tillskott utan enbart utifrån om möjligheten att lämna ett sådant tillskott funnits.<sup>118</sup> Denna bedömning ska göras på intressegemenskapsnivå vilket innebär att finansieringen även kan beaktas om ett skuldförhållande etableras uppåt eller sidledes i hierarkin.<sup>119</sup>

Det ska göras en samlad bedömning av de förhållanden som har samband med skulden, vilket innebär att även andra förhållanden än finansieringen kan läggas till grund för bedömningen av om skuldförhållandet och förvärvet har varit affärsmässigt motiverat.<sup>120</sup>

Skatteeffekter ska enligt lagstiftaren inte beaktas vid bedömningen av om en åtgärd är huvudsakligen affärsmässigt motiverad.<sup>121</sup> Detta innebär dock inte, enligt lagstiftaren, att skattemässiga överväganden automatiskt utesluter att en lånetransaktion kan vara affärsmässigt motiverat, om de affärsmässiga motiven är klart överordnade de skattemässiga vid transaktionen.<sup>122</sup>

I förarbetena nämns ett exempel på när ett lån kan anses vara affärsmässigt motiverat inom en intressegemenskap trots att beskattningen av ränteinkomsten är lägre än tio

---

<sup>116</sup> Prop. 2012/13:1, s. 256.

<sup>117</sup> Prop. 2008/09:65, s. 68.

<sup>118</sup> Prop. 2012/13:1, s. 261.

<sup>119</sup> Prop. 2012/13:1, s. 261.

<sup>120</sup> Prop. 2012/13:1, s. 256.

<sup>121</sup> Prop. 2008/09:65, s. 87 f.

<sup>122</sup> Prop. 2012/13:1, s. 257.

procent. Om intressegemenskapen bedriver reell ekonomisk verksamhet i landet där mottagaren av ränteinkomsten är etablerad och om ränteutgifterna inte är anmärkningsvärt stora i jämförelse med vad som betalats vid lån till företag i andra länder med högre beskattning, kan förutsättningarna i ventilerna vara uppfyllda.<sup>123</sup>

### 4.3.2 Praxis

HFD tog ställning till ränteavdragsbegränsningsreglerna i ett antal rättsfall i november 2011.<sup>124</sup> HFD konstaterade att begreppet affärsmässigt motiverat inte har belysts närmre i förarbetena. Det är dock sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden, utöver eventuella skatteeffekter, som ska bedömas. Vidare framgår av rättsfallet att ventilerna ska tillämpas restriktivt för att syftet med bestämmelserna om avdragsbegränsningar ska kunna uppnås, nämligen att motverka att det svenska skatteunderlaget urholkas. För en restriktiv tillämpning talar också, enligt HFD, konkurrensskäl eftersom den som får tillämpa ventilerna får en lägre skattekostnad i förhållande till den som inte får avdrag för sin räntekostnad. Därefter uttalar HFD att följande kriterier ska vara vägledande vid bedömningen av om affärsmässiga skäl kan anses föreligga.

Vid tillämpningen av bestämmelserna bör man skilja mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl. En omorganisation är oftast en intern angelägenhet som i och för sig kan syfta till att förbättra företagsgruppens konkurrensförmåga, men innebär inte att en affär genomförs med någon i förhållande till företaget oberoende part. Koncerninterna förvärv som finansieras med koncerninterna lån innebär inte någon ökad skuldbelastning för koncernen som helhet men kan medföra en lägre skattekostnad för den. Sådana omstruktureringar kan i de allra flesta fall i stället ske genom tillskott.

Externa förvärv kan som regel antas ske av affärsmässiga skäl och görs dessutom oftast i konkurrens med andra. Kostnaden för att finansiera ett förvärv är en viktig faktor för affärens lönsamhet och många gånger avgörande för om den över huvud taget kommer till stånd. Att i sådana fall, i stället för att finansiera externt, välja att låna till en lägre kostnad från ett närstående bolag i ett lågskatteland kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte strida mot sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden. Den

---

<sup>123</sup> Prop. 2008/09:65, s. 68 f.

<sup>124</sup> HFD 2011 ref. 90 I-V.



situationen omfattas inte heller av bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning. Det gör däremot ett internt förvärv som föregåtts av ett externt förvärv.

HFD upprätthåller i sitt avgörande dels förarbetsuttalandet att inga skattemässiga skäl godtas vid bedömningen av vad som ska utgöra affärsmässigt motiverade skäl för en lånetransaktion, dels konstaterar HFD att organisatoriska skäl inte heller kan godtas.

#### 4.4 Kritik och problematik med ränteavdragsbegränsningsreglerna

Ränteavdragsbegränsningsreglerna har, likt expertskattereglerna, utsatts för kritik för att innehålla subjektiva och oförutsebara rekvisit.<sup>125</sup>

Vid införande av ränteavdragsbegränsningsreglerna 2009 var flera remissinstanser ifrågasättande till huvudsaklighetsrekvisitet (jfr *huvudsakligen* affärsmässigt motiverat) med hänvisning till att rekvisitet är oproportionerligt högt eftersom det uttalas att reglerna fokuserar på skatteundandraganden.<sup>126</sup> Lagstiftaren valde dock att behålla rekvisitet eftersom det ansågs vara proportionerligt med hänsyn till att tillämpningsområdet har begränsats till att endast gälla interna lån och förvärv samt att tioprocentsregeln ansågs tillämplig i de flesta fall. Därför var det, enligt lagstiftaren, motiverat att ha en restriktivt utformad undantagsregel som bara blir tillämplig för vissa undantagsfall.<sup>127</sup>

Bland annat Sveriges Advokatsamfund yttrade i egenskap av remissinstans inför reformeringen 2012 att kapitaltillskott i de flesta fall kan ske istället för lån inom en intressegemenskap, men att kapitaltillskott ger inlåsnings effekter eftersom borgenärs skydd och bolagsformalia då måste beaktas.<sup>128</sup> I doktrin har också kritiserats att finansieringsformen tillerkänns betydande vikt vid bedömningen av vad som är affärsmässigt motiverat. Det har exempelvis framförts att det i flertal fall kan vara affärsmässigt att ge lån istället för kapitaltillskott och därmed uppnå att företagen inom intressegemenskapen själva belastas för sin del av finansieringskostnaden.<sup>129</sup>

---

<sup>125</sup> Se Kovacs Kal, Miklos, *En säkerhetsventil utan säkerhet – en analys av rekvisitet "affärsmässigt motiverat" i 24 kap 10 e § IL*, Juridisk Publikation, särtryck ur häfte 2/2013, s. 230.

<sup>126</sup> Prop. 2008/09:65, s. 68.

<sup>127</sup> Prop. 2008/09:65, s. 68.

<sup>128</sup> Prop. 2012/13:1, s. 261.

<sup>129</sup> Se Tivéus, Ulf, Regeringen föreslår skärpta ränteavdragsbegränsningsregler, *Skattenytt*, 2012, s. 263 f.

I förarbetena till lagstiftningen framgår att skattemässiga skäl inte får ligga till grund för bedömningen av vad som är affärsmässigt motiverat.<sup>130</sup> Detta har också upprätthållits av HFD i rättspraxis.<sup>131</sup> Att lagstiftaren valde att undanta de skattemässiga skälen för en transaktion har mött kritik. Lagrådet kritiserade lagstiftarens val att inte direkt i lagtexten uttrycka att skattemässiga skäl ska undantas.<sup>132</sup> Lagstiftaren besvarade synpunkterna med att eftersom regleringens syfte är att hindra alltför skattedrivna transaktioner ligger det i sakens natur att skattemässiga överväganden inte ska anses ingå i uttrycket affärsmässigt.<sup>133</sup> Att det ”ligger i sakens natur” är ett uttalande som har mött stark kritik för att vara ett orkeslöst skenargument som inte säger någonting.<sup>134</sup> Jag instämmer i klagosången, det är beklagligt att lagstiftaren inte kan bemöta kritiken och argumentera för sitt val på ett bättre vis än att *det ligger i sakens natur* som är ett närmast naturrättsligt argument.

Vidare instämmer jag i Lagrådets inställning om att lagstiftaren borde ha infört direkt i lagtexten att skattemässiga skäl inte ska beaktas. Detta eftersom det av många får anses vara framförallt affärsmässigt att skatteplanera i syfte att sänka bolagets kostnader och därmed kunna öka bolagets resultat och utdelning till aktieägarna. För en företagare som avser att göra benämnd transaktion för att sänka bolagets kostnader, tror jag inte att det är förutsebart att skattemässiga skäl inte får anses vara affärsmässiga i sig. Lagstiftaren valde ändå att inte införa detta i lagtexten, trots att förarbetena talar om att ”Regeringen anser att förutsebara och lättillämpade regler är att föredra”.<sup>135</sup> Mot bakgrund av att lagstiftaren avseende 24:10 d IL i samband med att reglerna reformerades 2012 införde ett tredje stycke där det framgår att undantagsbestämmelsen inte blir tillämplig om skuldförhållandet har uppkommit i syfte att uppnå en väsentlig skatteskillnad (den så kallade omvända ventilen),<sup>136</sup> framstår det dessutom som märkligt att lagstiftaren inte

---

<sup>130</sup> Se ovan avsnitt 4.3.1.

<sup>131</sup> Se ovan avsnitt 4.3.2.

<sup>132</sup> Prop. 2008/09:65, bilaga 8, s. 115.

<sup>133</sup> Prop. 2008/09:65, s. 88.

<sup>134</sup> Se Hultqvist, Anders, *Affärsmässigt motiverat – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån*, Skattenytt, 2012:2, s. 130 f.

<sup>135</sup> Prop. 2012/13:1, s. 256 f.

<sup>136</sup> Se ovan avsnitt 4.2.

valde att införa en liknande formulering avseende ventilen i enlighet med Lagrådets rekommendation.<sup>137</sup>

Eftersom uttrycket *affärsmässiga skäl* redan fanns i de befintliga reglerna och eftersom tillämpningsområdet utvidgades för ventilen att gälla fler situationer än tidigare, behölls uttrycket i lagtexten.<sup>138</sup> Lagstiftaren uttryckte i förarbetena att det inte är möjligt att redogöra för i vilka situationer avdrag får göras eller inte eftersom en bedömning ska göras utifrån de specifika omständigheterna i det aktuella skuldförhållandet. I takt med att rättspraxis utvecklades avsågs förutsebarheten öka.<sup>139</sup> Jag kan delvis förstå detta resonemang, men det är naturligtvis väldigt problematiskt ur ett förutsebarhetsperspektiv. Lagrådet adresserade problemet och lagstiftaren uttryckte en vilja att ha förutsebara regler, men avsåg inte att göra någonting för att förbättra förutsebarheten själv utan lastade detta ansvar på domstolarna. Det fanns alltså en medvetenhet om problematiken, men en ignorans att lösa den.

## 4.5 Sammanfattande reflektioner

I Sverige föreligger som huvudregel en generell avdragsrätt för räntor enligt 16:1 IL. Ränteavdragsbegränsningsreglerna infördes år 2009 på grund av att Skatteverket hade uppmärksammat att vissa företag skatteplanerade genom att skapa så kallade räntesnurror. Skuldförhållanden mellan företag i intressegemenskap skapades för att en viss ränteutgift skulle kunna dras av i Sverige medan motsvarande ränteinkomst inte behövdes tas upp till beskattning, eller togs upp till jämförelsevis låg beskattning, i ett annat land. Enligt Skatteverkets bedömning hade den svenska skattebasen minskat med 25 miljarder kronor årligen på grund av sådana räntesnurror. I syfte att stävja detta problem infördes ränteavdragsbegränsningsreglerna, som sedan reformerades 2012. Huvudregeln i 24:10 b IL är att ränteavdrag inte medges för skuldförhållanden avseende

---

<sup>137</sup> Med detta sagt kan inte bestämmelsen i 24:10 d 3 st. IL ses som ett fulländat exempel på hur förutsebarhetsproblem löses. Lagstiftaren införde genom rekvisitet ”väsentlig skatteförmån” ytterligare ett subjektivt rekvisit i lagstiftningen som inte har fått en definition. Enligt lagstiftaren är det varken möjligt eller lämpligt att ange någon särskild beloppsgräns för när en väsentlig skatteförmån föreligger, se Finansdepartementets promemoria, *Effektivare ränteavdragsbegränsningar*, mars 2012, s. 39 samt Prop. 2012/13:1, s. 252. På vilket sätt detta inte är möjligt eller lämpligt preciseras inte närmre.

<sup>138</sup> Prop. 2012/13:1, s. 256.

<sup>139</sup> Prop. 2012/13:1, s. 257.

företag i intressegemenskap. Denna huvudregel har emellertid undantag, vilka återfinns i 24:10 d-e IL.

Enligt tioprocentregeln i 24:10 d IL får företag göra avdrag för en ränteutgift om motsvarande ränteinkomst beskattas med minst tio procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till ränteinkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Enligt den andra undantagsregeln i 24:10 e IL, som kallas ventilen, får även ränteutgifter dras av när motsvarande ränteinkomst inte tas upp till minst 10 procent om skuldförhållandet som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat.

Uttrycket affärsmässigt motiverat infördes i lagtexten till ventilen i 24:10 e IL dels för att skydda bolagsskattebasen mot skatteplanering med lån för företag inom intressegemenskapen och dels som målsättning att affärsmässigt bedriven verksamhet i möjligaste mån inte ska drabbas av avdragsbegränsningen.<sup>140</sup>

Vad uttrycket huvudsakligen affärsmässigt motiverat innebär har inte klargjorts i lagtexten och har därför fått kritik för att inte vara förutsebart.<sup>141</sup> Förarbetena till reglerna, och så småningom praxis, har gett viss fingervisning i hur bedömningen av vad som är affärsmässigt motiverat ska göras men osäkerheten är fortfarande stor. I förarbetena talas om att en helhetsbedömning ska göras utifrån varje enskild situation och enligt lagtexten ska finansieringen särskilt beaktas. Vidare har lagstiftaren i förarbetena uttalat, vilket senare har bekräftats i praxis,<sup>142</sup> att skatteeffekter inte ska beaktas vid bedömningen av vad som är affärsmässigt motiverat. Lagstiftaren framhåller dock att skattemässiga överväganden inte automatiskt ska utesluta att ett skuldförhållande är huvudsakligen affärsmässigt motiverat under förutsättning att de affärsmässiga motiven är klart överordnade de skattemässiga skälen vid en sådan transaktion. Detta har också mött stor kritik mot bakgrund av att det ur ett företagsekonomiskt perspektiv är framför allt affärsmässigt motiverat att skatteplanera i syfte att sänka ett bolags kostnader för att öka vinst och därmed utdelning till aktieägarna.<sup>143</sup> Vidare har HFD konstaterat att förarbetena

---

<sup>140</sup> Prop. 2012/13:1, s. 256.

<sup>141</sup> Se ovan avsnitt 4.4.

<sup>142</sup> HFD 2011 ref. 90 I-V.

<sup>143</sup> Se ovan avsnitt 4.4.

till ränteavdragsbegränsningsreglerna samt syftet med reglerna ger stöd för att begreppet huvudsakligen affärsmässigt motiverat ska ges en restriktiv tolkning.<sup>144</sup>

Lagstiftaren skapade med medvetenhet ett begrepp i lagtexten som inte skulle få en uttömmande förklaring i lagtexten eller förarbetena. Detta eftersom varje skuld-förhållande ska bedömas utifrån den situationens unika förhållanden. Lagstiftaren kommenterade explicit i förarbetena att förutsebara regler är att föredra, men ansåg att praxis i framtiden skulle lösa förutsebarhetsproblemen.

---

<sup>144</sup> Se ovan avsnitt 4.3.2.

## 5. Förutsebarhet i skattelagstiftningen

### 5.1 Hur långt förutsebarhetskravet i skatterätten sträcker sig

I första hand innebär förutsebarhetskravet i skattelagstiftningen ska vara begriplig för den som läser den och att en skattskyldig ska kunna utläsa av lagtexten vilka skatterättsliga konsekvenser ett visst handlande kan få. Förutsebarhetskravet är en del av legalitetsprincipen som har flera beståndsdelar. Vissa av dessa beståndsdelar är lagfästa i grundlagen medan andra inte är det.<sup>145</sup>

Förutsebarhetskravet är inte lagfäst utan är en del av legalitetsprincipen som ska genomsyra och beaktas vid all lagstiftning och tillämpning av skattelag. I egenskap av rättslig princip är det både dess styrka och svaghet att principen alltid kan tjäna som argument till den skattskyldiges fördel samtidigt som det som argument ensamt inte binder lagstiftaren eller rättstillämparen till en viss slutsats. Lagstiftaren och domstolarna måste alltså alltid beakta förutsebarhetskravet men är inte skyldiga att strikt följa det. Likt andra principer ska legalitetsprincipen vägas mot andra målsättningar som lagstiftningen syftar till att uppfylla, till exempel att skapa skatteintäkter åt staten.<sup>146</sup>

För vem ska skattelagstiftningen vara förutsebar? Inom doktrin tyckts det finnas en enighet i att förutsebarhetskravet ska uppfyllas i förhållande till den breda allmänheten. Frågan är emellertid om detta krav verkligen kan ställas i alla skatterättsliga sammanhang. Det är svårt att utforma en lagstiftning som ska vara förutsebar och förståelig för alla. Förutsebarhetskravet i sig skiljer sig enligt min bedömning också beroende på vilken typ av lagstiftning det gäller. Den skatterättsliga lagstiftningen måste till viss del täcka in juridiskt tekniska fenomen och strukturer som ibland innebär att den måste vara författad på ett visst sätt. Detta kan minska förutsebarheten för personer utan juridisk kompetens. Till skillnad från till exempel straffrätten där det ibland kan anses vara viktigare att ställa högre krav på lagstiftaren att tillgodose alla straffmyndiga medborgare som är läskunniga och normalbegåvade förutsebarhet. Straffrätten är nämligen riktad till alla straffmyndiga medborgare och syftar många gånger till att

---

<sup>145</sup> För vidare resonemang se avsnitt 2.2.

<sup>146</sup> För vidare resonemang se avsnitt 2.2.3.

kriminalisera handlingar av mer primitiv karaktär än i skatterätten.<sup>147</sup> Likaså handlar straffrätten i större utsträckning om människors liv och elementära friheter snarare än deras pengar när det kommer till påföljder och konsekvenser som aktualiseras om en person inte följer den ifrågavarande lagstiftningen, vilket också kan användas som argument för ett högre förutsebarhetskrav inom straffrätten. Att exempelvis döda en annan person, vilket får påföljd om fängelse under flera års tid, måste då sättas i relation till att en skattskyldig beskattas högre på grund av ett nekat avdrag i deklarationen. Konsekvenserna av att expertskattereglerna inte är förutsebara för en skattskyldig blir att personen måste ta upp 100 procent av sin inkomst till beskattning istället för 75 procent, samt att arbetsgivaren måste betala sociala avgifter i samma utsträckning. Konsekvenserna av att bryta mot 3 kap. brottsbalken (1962:700) blir ofta fängelse. Med detta synsätt får förutsebarhetens betydelse ett annat perspektiv kopplat till de följder som kan aktualiseras om förutsebarhetskravet inte uppfylls. Att beskattas bör inte kunna jämföras med att vara berövad sin frihet i fängelse under flera års tid. Dessutom handlar straffrätten i stor uträkning om att förhindra människor från att utsätta andra personer för ekonomisk eller fysisk skada, medan skatterätten i större utsträckning handlar om att skattskyldiga ska betala den skatt som de är skyldiga att betala. Konsekvenserna av att döda en annan person måste därför mot bakgrund av det ovan anförda, enligt min uppfattning, i högre utsträckning stå klart för alla människor oavsett ålder, kultur och bakgrund medan konsekvenserna av en felaktigt avdragen kostnad kan komma i andra hand.

Låt mig ge ett exempel avseende det skatterättsliga förutsebarhetskravets målgrupp. Pondera att målsättningen är att både Karl, som är 18 år gammal och som inte har någon gymnasial utbildning, samt Gustaf, som är 40 år gammal och arbetar som skattejurist på en revisionsbyrå med 15 års erfarenhet, ska kunna förutse konsekvenserna av en skattskyldigs handlande om de läser ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. IL. Det skulle krävas mycket av lagstiftningen för att den ska vara förutsebar för båda dessa personer samtidigt som den måste uppfylla sitt ändamål att stoppa räntesnurror. Kanske är det inte alls möjligt att nå båda målsättningarna. När det gäller juridiskt teknisk lagstiftning, som till exempel ränteavdragsbegränsningsreglerna, kanske förutsebarhets-

---

<sup>147</sup> Även inom straffrätten också finns brott av mer komplicerad art som exempelvis ekobrott.

kravet måste avgränsas till personer med juridisk kompetens för att det ska vara möjligt att uppfylla syftet med lagstiftningen. Det krävs nämligen ibland viss juridisk kompetens för att till fullo kunna applicera skatterättslig lagstiftning på ett förfarande eller en transaktion som lagstiftaren önskar fånga upp i lagtexten. Lagtexten kan då inte vara förutsebar för både Karl och Gustaf samtidigt som den är ändamålsenlig.

Det är svårt att ringa in en bestämbar krets som ska anses vara målgrupp för lagstiftningen när den utformas i syfte att kunna möta förutsebarhetskravet. Målsättningen bör vara att skattelagstiftningen ska vara förutsebar för den breda allmänheten samtidigt som den tillgodoser sitt ändamål.<sup>148</sup> Detta innebär att förutsebarhetskravet kan te sig olika inte bara inom olika juridiska inriktningar (jfr straffrätten och skatterätten) utan också inom det skatterättsliga området. Jag anser att det primära målet nämligen måste vara att reglerna är förutsebara för den skattskyldige som reglerna riktar sig till. Regler gällande avdragsrätten inom exempelvis inkomstslaget tjänst som riktar sig till skattskyldiga i egenskap av förvärvsarbetande personer (till exempel Karl) bör enligt min bedömning ha ett högt krav på förutsebarhet för personer som är i en jämförbar situation med honom. Räntheavdragsbegränsningsreglerna har däremot ett lägre eller åtminstone annorlunda utformat förutsebarhetskrav eftersom dessa regler riktar sig till skattskyldiga i egenskap av internationella bolagskoncerner som besitter skatterättslig kunskap som möjliggör avancerad skatteplanering. Kravet på förutsebarhet ska då kanske snarare vara utformat för att möta Gustafs skatterättsliga kompetens än Karls.

Skattelagstiftningen får i allmänhet inte kompletteras med föreskrifter från regeringen eller Skatteverket, vilket får följden att skattelagstiftningen måste vara tydlig och innehålla all nödvändig information och precision som behövs för att den ska kunna tillämpas.<sup>149</sup> Jag anser att det därför ligger både i lagstiftarens, rättstillämparens och den skattskyldiges intresse att skattelagstiftningen är så tydlig som möjligt. Detta för att få den effekt som lagstiftaren önskar, för att domstolarna ska kunna tillämpa lagen på avsett vis och för att den skattskyldige ska veta vad lagstiftningen fordrar av honom eller henne. Jag anser därför att en tydlig och preciserad skattelagstiftning leder till hög förutsebarhet.

---

<sup>148</sup> Se avsnitt 2.1.

<sup>149</sup> För vidare resonemang se avsnitt 2.2.3.



Tillämpningen av skattelag är också en viktig del i att göra lagstiftningen förutsebar för den skattskyldige. Genom att myndigheter och domstolar tillämpar skattelagstiftningen på ett konsekvent och likformigt sätt förbättras förutsebarheten. Genom att domstolen kan döma i mål med verkliga omständigheter och förhållanden ökar också förutsebarheten för hur lagstiftningen ska tolkas och tillämpas i det specifika fallet.<sup>150</sup>

Gällande tolkning av skattelag synes det finnas en samstämmighet i att det i första hand är lagtexten som ska tillförsäkra den skattskyldige förutsebarhet. Hultqvist anser att det är ordalydelsen som ska vara utgångspunkten för att de skattskyldiga ska tillförsäkras rättssäkerhet och att andra tolkningssätt som exempelvis tolkning av förarbeten, lagtextens systematik och historiska sammanhang kan användas i andra hand.<sup>151</sup> Även i rättspraxis har detta synsätt fått genomslag.<sup>152</sup> Min tolkning av RÅ 1999 not. 245 ger för handen att tolkning av förarbeten och lagtextens systematik endast kan ges tolkningsföreträde framför lagtextens ordalydelse om ordalydelsen inte är klar och tydlig. I de andra rättsfallen har HFD avgjort målen i enlighet med en strikt tolkning av ordalydelsen trots att det i HFD 2012 not. 48 (5/6-delsmålet) fanns andra möjliga argument om till exempel lagstiftningens historiska kontext. I HFD 2011 ref. 42 (räntefördelningsutrymmet) fanns å andra sidan klara förarbetsuttalanden.<sup>153</sup>

Sammanfattningsvis kan följande sägas om förutsebarhetskravet vid lagtolkning och tillämpning av skattelagstiftning. Lagtolkning i enlighet med förutsebarhetskravet bör primärt ske utifrån lagtextens ordalydelse och stöd för lämpliga och rimliga argument ska också sökas i ordalydelsen. Förarbetsuttalanden och hänsyn till lagtextens historiska och systematiska sammanhang kan vid tillämpning till nackdel för den skattskyldige tas om det finns stöd i lagtexten. Utifrån de rättsfall som har presenterats kan slutsatsen dras att beskattning till nackdel för den skattskyldige bara kan ske om det finns stöd för detta i lagtexten trots att det till exempel finns förarbetsuttalanden som ger uttryck för att sådan beskattning kan ske. Om denna strikta tillämpning av förutsebarhetskravet hade skett till

---

<sup>150</sup> För vidare resonemang se avsnitt 2.1 och 2.5.

<sup>151</sup> Se Hultqvist, s. 331 ff. samt avsnitt 2.4 för vidare resonemang.

<sup>152</sup> Se avsnitt 2.4.

<sup>153</sup> För vidare resonemang och diskussion angående rättsfallen se avsnitt 2.4.

nackdel för den skattskyldige kan inte sägas med säkerhet eftersom det inte har prövats i domstol med avseende på lagtolkning och förutsebarhet.<sup>154</sup>

## 5.2 Hur förutsebarhet skapas

För att förutsebarhet ska uppnås för de skattskyldiga som ifrågavarande regler riktar sig till måste lagtexten rent språkligt författas på ett sådant sätt som den specifika målgruppen använder och förstår språket. Som huvudregel ska lagtexten författas med ett tydligt språkbruk som undviker missförstånd eller dubbeltydigheter. Ord och begrepp bör ha en innebörd som överensstämmer med den betydelse som de har vid allmänt språkbruk. De ord och begrepp som inte får samma definition i lagtexten som de har i allmänhet bör få legaldefinitioner i lagtexten.<sup>155</sup>

Jag anser att subjektiva begrepp och vaga beskrivningar i allra möjligaste mån måste undvikas eftersom de skapar osäkerhet och förvirring. Vaga eller subjektiva rekvisit och bedömningskriterier ger också utrymme för godtyckliga avgränsningar.<sup>156</sup> Dessutom anser jag att lagtexten bör få preciserade beskrivningar i den mån det är möjligt. För att skapa och öka förutsebarheten måste det, enligt min uppfattning, vidare vid flexibla bedömningar utifrån det enskilda fallet framgå av lagtexten hur och inom vilka ramar dessa bedömningar ska göras. Det bör framgå vilka rekvisit eller bedömningskriterier som ska väga tyngst samt om någonting inte ska tas med i bedömningen som till exempel skattemässiga skäl vid bedömningen av vad som är affärsmässigt motiverat i ränteavdragsbegränsningsreglerna.<sup>157</sup>

Vem ska bära ansvaret för att förutsebarhetskravet uppfylls? Jag tycker att det kan anses rimligt att riksdagen i egenskap av lagstiftare har störst ansvar att se till att legalitetsprincipen och dess förutsebarhetskrav implementeras i rättssystemet både med avseende på lagstiftningens utformning och att lagstiftningen efterföljs. Hela ansvaret ska emellertid inte ligga i lagstiftarens händer, eftersom vi har valt en rättsordning där HD och HFD även har prejudicerande makt. I demokratisk anda har medborgare och

---

<sup>154</sup> För vidare resonemang se avsnitt 2.4.

<sup>155</sup> För vidare resonemang se avsnitt 2.1.

<sup>156</sup> Se Hultqvist, Anders, *Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån*, SvSkT 2012:2, s. 122 ff.

<sup>157</sup> För vidare resonemang se avsnitt 4.4.

skattskyldiga nämligen valt ett system där ansvaret att lagstifta om skatt och ansvaret att föra rättstillämpningen framåt är delat. Delat ansvar kallas ibland inget ansvar. Jag anser emellertid att det är bra att vi inte har en allt för detaljstyrd lagstiftning som istället skulle bli svår att överblicka och på så vis oförutsebar. Är det överhuvudtaget möjligt att omarbete lagstiftningen varje gång en ny situation har uppkommit som i rättspraxis inte har ansetts omfattas av lagtexten inklusive dess systematik, förarbetsuttalanden och historiska kontext även om detta inte har framkommit direkt av lagtextens ordalydelse? Sannolikt skulle en sådan rättsordning bli trögarbetad och stel snarare än pragmatisk och flexibel inom angivna ramar. Genom att ha ett väldigt detaljstyrt rättssystem skulle reglerna kanske också utesluta att vissa skattskyldiga personer som idag träffas av reglerna inte skulle göra det. Dessutom tror jag, mot bakgrund av att vår lagstiftning till stor del är författad på ett sätt som generellt ska täcka in så många situationer som möjligt,<sup>158</sup> att ett väldigt detaljstyrt rättssystem kan skapa ökade möjligheter att kringgå reglerna. Ökade möjligheter att kringgå reglerna skapar i sin tur en ökad risk för skatteundandragande. Att reglerna kan skapa en ökad risk för skatteundandragande är en av många aspekter som måste vägas mot förutsebarhetskravet vid stiftande av skattelag. Vidare finns det en risk att det uppkommer fler gränsfall, och därigenom osäker rättstillämpning, vid användning av en mer detaljerad och konkret lagstiftningsteknik än vid tillämpning av mer generella rekvisit som syftar till att täcka in fler situationer.<sup>159</sup> Jag tror att domstolarnas prejudicerande roll skulle spela ut sig och att domstolarna istället skulle bli lagstiftarens förlängda arm om ett sådant detaljstyrt och stelbent rättssystem skulle införas.

Fördelen med den rättsordningen vi har är enligt min uppfattning att domstolarna är oberoende av lagstiftaren. Rättssystemet blir också flexiblare genom att domstolen vid tillämpning av skattelagstiftningen har möjlighet att tolka in en viss situation inom lagstiftningens ram och kontext som kanske inte uttryckligen står i lagtexten. Lagtexten författas därför ofta på ett öppet sätt som har till syfte att omfatta fler situationer än

---

<sup>158</sup> Se Pålsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 3u., Iustus förlag AB, Uppsala, 2013, s. 26-27 samt vidare resonemang under avsnitt 2.4.

<sup>159</sup> Se Bergström, s. 15.

detaljformulerad lagtext.<sup>160</sup> Nackdelen med detta är att lagtextens ordalydelse ibland kan uppfattas som luddig och vag. Genom att välja att ha en delad rättsordning för att undvika att få ett stelbent rättssystem kanske vissa avkall på förutsebarheten måste godtas. Frågan har inget definitivt svar. Strävan efter full förutsebarhet ska finnas och betydelsen av att ha den kan inte nog understrykas. Samtidigt är balansgången svårhanterad eftersom ansvaret att stifta, utveckla och tolka lagen i praktiken är delat. Min uppfattning är att det är viktigt att upprätthålla den rättsordning vi har med uppdelning mellan lagstiftande och tillämpande makt samtidigt som huvudansvaret bör ligga hos lagstiftaren att det finns förutsättningar för att följa gällande rättsprinciper. En lagstiftning som är pragmatisk och flexibel bör eftersträvas utifrån ramar som måste anges i lagtexten och som kan utvecklas i förarbetena.

Det bör dock understrykas att förarbetena inte ska anses vara bindande utan vägledande. Förarbetena bör enligt min uppfattning betraktas som ett tolkningsargument bland andra möjliga, eftersom de inte har röstats igenom i riksdagen. Däremot kan och bör förarbetena bidra med förtydligande förklaringar om lagstiftningens syfte och hur det är tänkt att en viss lagregel ska tillämpas vilket kan ge behövlig vägledning i hur tillämpning av lagstiftaren är tänkt att ske. Dessutom kan lagstiftaren i förarbetena få möjlighet att utveckla resonemang om hur vissa nödvändiga bedömningar ska göras vilket enligt min uppfattning stärker förutsebarheten och rättssäkerheten i allmänhet. Tillämpning i strid med klara förarbetsuttalanden bör domstol eller rättstillämpande myndighet dock kunna motivera på ett tillfredställande sätt.

Angående domstolarnas prejudicerande och tillämpande roll kan följande sägas. Det har i uppsatsen presenterats rättsfall där domstolarna har kritiserats för att inte på ett tillfredställande sätt i sina domskäl ha motiverat sina ställningstaganden.<sup>161</sup> Jag finner domstolarnas brist på godtagliga motiveringar i dessa rättsfall problematisk. Domstolarna har visserligen ett viktigt uppdrag i att föra rättstillämpningen framåt, men detta får inte förväxlas med lagstiftarens uppdrag att *stifta* rätten. Anledningen till att jag finner det viktigt att det av förarbetena ska framgå hur en viss lagregel ska tolkas och tillämpas är

---

<sup>160</sup> Se Pålsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 3u., Iustus förlag AB, Uppsala, 2013, s. 26-27 samt vidare resonemang under avsnitt 2.4.

<sup>161</sup> Se avsnitt 2.4.3 angående HFD 2011 ref. 42 samt avsnitt 3.5.2 angående HFD 2014 ref.76.

för att domstolarna ska få rätt verktyg för att kunna sköta sitt uppdrag. I den mån lagstiftaren inte i lagtexten kan utveckla eller precisera en viss lagregel, måste domstolarna ges verktyg för att tolka lagen med tillgängliga rättskällor och juridiska tolkningsmetoder utifrån exempelvis lagstiftningens syfte. De skattskyldiga måste alltid skyddas från godtycklighet och skönsmässiga bedömningar, varför det är av största vikt att domstolarna i sina domskäl på ett tillfredställande sätt motiverar och förklarar sitt domslut och sina ställningstaganden utifrån hur tolkningen och tillämpning har skett. Ställningstaganden som inte är förankrade i lagtext eller övriga rättskällor och argument som att någonting ”ligger i sakens natur” anser jag inte höra hemma i vår rättsordning.<sup>162</sup> Jag anser att domstolarna ska ha rätt att tolka rättskällorna men att de också har ett stort ansvar i att bevara gränsdragningen mellan domstolarnas och lagstiftarens olika uppdrag genom att i vissa fall hålla sig till en striktare tolkning av rättskällorna och samtidigt uppmärksamma lagstiftaren på de brister som finns i lagtexten i sina domskäl. Det bör sedan vara lagstiftarens ansvar att anpassa lagstiftningen efter den uppkomna situationen om detta intresse finns.<sup>163</sup>

## **5.3 Jämförelse av två illustrationsexempel**

### **5.3.1 Inledning**

Utredningen i denna uppsats har tagit sin utgångspunkt i två regelverk som blivit kritiserade på grund av bristande förutsebarhet; expertskatte- och ränteavdragsbegränsningsreglerna.

Vid lagstiftningen av expertskatt- och ränteavdragsbegränsningsreglerna har lagstiftaren angripit förutsebarhetskravet på olika sätt. Expertskattereglerna blev efter sitt införande kritiserade på grund av bristande förutsebarhet. Lagstiftaren reformerade därför reglerna och införde i 11:22 3 st. IL ett objektivi rekvisit i form av en beloppsregel till den ursprungligt relativt fria bedömningen av vad som anses vara en expert, forskare eller

---

<sup>162</sup> Se vidare resonemang under avsnitt 4.4.

<sup>163</sup> Se vidare resonemang under avsnitt 2.4.2 och 3.5.2.

nyckelperson. Lagstiftaren motiverade ändringen med en vilja att möta förutsebarhetskravet.<sup>164</sup>

Avseende ränteavdragsbegränsningsreglerna uttryckte lagstiftaren i förarbetena att förutsebarheten är viktig men att kravet ska uppfyllas genom framtida praxisutveckling. Lagtexten utformades då istället på ett sätt som ger domstolarna fria händer att tolka begreppet affärsmässigt motiverat.<sup>165</sup> Dessa skillnader i hur lagstiftaren har valt att hantera förutsebarhetskravet ska i det kommande avsnittet diskuteras. Är något av tillvägagångssätten att föredra?

### 5.3.2 Expertskatteregleringen

Expertskatteregleringen infördes år 2001 och de bedömningar som gjordes angående vilka personer som kunde anses vara experter, specialister och framför allt nyckelpersoner skapade osäkerhet. Reglerna kritiserades för att brista i förutsebarhet gällande nyckelpersoner och kritikerna ansåg att det inte gick att förutse redan i rekryteringsprocessen om en person skulle kunna anses vara nyckelperson och därmed omfattas av skattelättnaderna. Lagstiftaren hörsammade kritikerna och införde beloppsregeln. Även fortsättningsvis fanns en möjlighet att ansöka om expertskatt baserat på de ursprungliga bedömningskriterierna men det skapades också en möjlighet att ansöka om expertskatt baserat på arbetstagarens lönenivå om bruttolönen inklusive förmåner överstiger två inkomstbasbelopp per månad.<sup>166</sup>

Ansökningarna till forskarskattenämnden ökade tydligt och kritiken tystnade.<sup>167</sup> I praxis har det däremot visat sig att det fanns tillämpningsproblem även med beloppsregeln. Omräkning av nettolön till bruttolön, fråga om när ersättningen måste överstiga beloppsgränsen samt om ersättning från utländsk arbetsgivare ska få räknas med vid tillämpning av beloppsregeln är frågor som har redogjorts för i denna uppsats. Samtliga dessa frågor saknade svar i lagtext och förarbeten.<sup>168</sup>

---

<sup>164</sup> Se vidare resonemang under avsnitt 3.

<sup>165</sup> Se vidare resonemang under avsnitt 4.

<sup>166</sup> Se vidare resonemang under avsnitt 3.2-3.4.

<sup>167</sup> Se vidare resonemang under avsnitt 3.4.

<sup>168</sup> Se vidare resonemang under avsnitt 3.5.

Min uppfattning är att lagstiftaren visade goda intentioner genom att införa beloppsregeln. Förutsebarhetsproblemen som hade uppmärksamrats hörtsammades och införandet av beloppsregeln visar att lagstiftaren tagit förutsebarhetsproblemen på allvar. Införandet av ett objektiva rekvisit i lagtexten välkomnades som komplement till de flexibla bedömningarna som annars måste göras för att avgöra om en person på grund av sin arbetssituation ska kunna kvalificeras för expertskatt.<sup>169</sup>

Eftersom de ursprungliga reglerna kvarstår gör även förutsebarhetsproblemen gällande bedömningarna av vilka nyckelpersoner som kvalificeras för expertskatt det. Jag tycker däremot att införandet av beloppsregeln var ett bra sätt att adressera förutsebarhetsproblemet genom att tillföra ett objektiva rekvisit som ett alternativ till bedömningen. Det är inte alltid möjligt att eliminera de subjektiva bedömningar som ibland behövs göras. Jag är däremot kritisk till att lagstiftaren inte fullföljde sina goda intentioner genom att i förarbetena följa upp hur eventuella tillämpningsproblem skulle lösas. Att till exempel omräkning av nettolön till bruttolön skulle bli en aktuell rättsfråga i praxis kan inte ha varit okänt för lagstiftaren eftersom nettolöneprincipen är vedertagen i många andra länder. Eftersom expertskattelagstiftningen syftar till att locka till sig utländska arbetstagare till Sverige vore det rimligt att bemöta detta i lagtexten eller förarbetena.<sup>170</sup>

Naturligtvis uppkommer det alltid frågor i praxis som utifrån det enskilda fallet måste lösas och då är det upp till domstolarna att tolka lagtext, förarbeten och övriga rättskällor. När lagstiftaren däremot inte alls har adresserat ett så vitalt tillämpningsproblem som omräkning av nettolön till bruttolön skapas utrymme för eget tyckande och skönmässiga bedömningar av domstolarna. I HFD-målet uttryckte underrätterna tydligt att bristen på vägledning från lagstiftaren, i kombination med ett av förvaltningsrätten logiskt resonemang om lagstiftarens uttalanden avseende de tänkta lönenivåerna, skulle innebära ett domslut till fördel för den skattskyldige. Jag är kritisk till HFDs domskäl. Motiveringen haltade och HFD konstaterade snarare hur det bör vara än hur det faktiskt är genom att inte säkra upp sitt ställningstagande med hänvisning till förarbetsuttalanden eller lagtext. Det torde bero på att det inte fanns stöd för resonemanget i lagtext och förarbetsuttalanden. Domstolarna ska enligt min uppfattning behålla sin kompetens att

---

<sup>169</sup> Se vidare resonemang under avsnitt 3.5.5.

<sup>170</sup> Se vidare resonemang under avsnitt 3.5.5.

tolka lagstiftning och andra rättskällor men jag anser inte att det är bra att HFD ges möjlighet att ta beslut i tolkningsfrågor till nackdel för den skattskyldige utan stöd i lagtext. I detta fall fanns inte heller stöd i förarbetena. Enligt min uppfattning vore det bättre om HFD i domskälen hade gett en passning till lagstiftaren om att komplettera eller förtydliga lagtexten och tagit beslut i enlighet med underrätterna. Att lagstiftaren trots sitt försök att lösa förutsebarhetsproblemet har skapat möjlighet för domstolarnas eget tyckande visar att lagstiftaren inte nådde hela vägen i sin strävan att reparera de förutsebarhetsproblem som fanns med expertskatteregleringen före 2012 års reform.<sup>171</sup>

Sammanfattningsvis kan tilläggas att införandet av beloppsregeln gjorde det mer förutsebart för arbetstagare och arbetsgivare att redan i rekryteringsprocessen kunna avgöra om expertskatten kan bli tillämplig. Bedömningssvårigheterna och förutsebarhetsproblemen med de ursprungliga reglerna finns kvar men beloppsregeln har skapat en alternativ och objektivt bestämbar ansökningsgrund för nyckelpersoner som är osäkra på om de skulle kunna omfattas av expertskatten. Införandet av beloppsregeln var dock inte felfritt ur ett förutsebarhetsperspektiv på grund av att lagstiftaren inte gav någon ledning i hur eventuella tillämpningsproblem som borde ha gått att förutse skulle hanteras i praxis. På bekostnad av enskilda skattskyldiga som varit tvungna att driva domstolsprocesser har reglerna genom praxisutvecklingen till slut blivit mer förutsebara och genom min studie av målen som uppkommit i praxis till följd av beloppsregeln har vi tillsynes fått svar på de tolkningsfrågor som beloppsregeln givit upphov till. Sammanfattningsvis anser jag att förutsebarheten för personer i nyckelposition att redan i rekryteringsprocessen kunna avgöra om expertskatteregleringen kommer bli tillämplig har ökat, men att expertskattereglerna inte är förutsebara på det sätt som lagstiftaren strävade efter när beloppsregeln infördes.<sup>172</sup>

### **5.3.3 Ränteavdragsbegränsningsregleringen**

Ränteavdragsbegränsningsreglerna infördes i syfte att begränsa möjligheten för företag i intressegemenskap att skatteplanera med hjälp av räntesnurror. Enligt huvudregeln i 24:10 b IL får företag som ingår i en intressegemenskap inte dra av ränteutgifter avseende

---

<sup>171</sup> Se vidare resonemang under avsnitt 3.5.2.

<sup>172</sup> Se vidare resonemang under avsnitt 3.6.



en skuld till ett annat företag inom intressegemenskapen. Huvudregeln har emellertid undantag; bland annat den så kallade ventilen i 24:10 e IL. Ventilen ger företagen möjlighet att dra av en ränteutgift om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften kan anses vara huvudsakligen affärsmässigt motiverad.<sup>173</sup>

Att ett skuldförhållande ska anses vara huvudsakligen affärsmässigt motiverat är ett subjektivt rekvisit. Särskilt ska enligt lagtexten bedömas om finansieringen istället hade kunnat ske genom ett tillskott från det företag som innehar fordringen eller från annat företag som har väsentligt inflytande i det låntagande företaget. Bakom de förhållanden som ska bedömas ska det enligt lagstiftaren ligga sunda ekonomiska förhållanden. En bedömning ska göras i det enskilda fallet varför lagstiftaren inte ville utveckla enligt vilka premisser bedömningen ska göras i lagtext eller förarbeten. Lagstiftaren har i förarbetena dock uttalat att skatteeffekter inte får beaktas vid bedömningen. Av praxis och förarbetena framgår att bedömningen av vad som är affärsmässigt motiverat ska vara restriktiv.<sup>174</sup>

Lagstiftaren valde således en annan väg att adressera förutsebarhetskravet vid stiftande av detta regelverk än vid stiftande av de nuvarande expertskattereglerna. Vad som har kritiserats av bland annat Lagrådet är att lagstiftaren inte i lagtexten avgav att skatteeffekter inte får tas med i bedömningen av vad som är affärsmässigt motiverat. Jag anser att även skatteeffekter bör anses vara sunda företagsekonomiska överväganden eftersom ett lägre skattemässigt resultat eller skatteplanering minskar företagets kostnader och därmed ökar resultatet för bolaget och utdelningen för aktieägarna. För de skattskyldiga som reglerna riktar sig till, det vill säga bolag och dess ägare, kan det inte anses vara förutsebart att skatteeffekter inte får ligga till grund för bedömningen av om ett skuldförhållande kan anses vara affärsmässigt motiverat. Jag ansluter mig därför till Lagrådets kritik och anser att detta klart borde framgå av lagtexten för att vara förutsebart för de skattskyldiga. Att det dessutom har införts ett liknande stycke i 24:10 d 3 st. IL, den så kallade omvända ventilen, talar också för möjligheten att komplettera ventilen.<sup>175</sup>

---

<sup>173</sup> Se vidare resonemang under avsnitt 4.1-4.2.

<sup>174</sup> Se vidare resonemang under avsnitt 4.3.

<sup>175</sup> Se vidare resonemang under avsnitt 4.4.

Det ska noteras att min syn på hur förutsebarheten beträffande de olika regelverken ska förbättras skiljer sig åt. Beträffande expertskatteregleringen anser jag att förutsebarhetsproblemet hade avhjälpits genom att lagstiftaren i förarbetena förklarade hur de kommande tillämpningsproblemen skulle hanteras, medan det i fråga om ränteavdragsbegränsningsreglerna inte hade varit tillräckligt. Min delade syn beror på att det är två olika typer av förutsebarhetsproblem. När det gäller beloppsregeln är rättsregeln i sig tydligt utformad i lagtexten medan lagstiftaren inte har avhjälpit eventuella tillämpningsproblem som indirekt påverkar rättsregeln och de skattskyldiga. När det gäller bedömningen av om skattemässiga skäl kan anses vara affärsmässigt motiverande är det istället fråga om ett tolkningsproblem som direkt påverkar rättsregeln. Det framgår nämligen inte av själva rättsregeln att skattemässiga skäl inte kan räknas in och detta är enligt min uppfattning inte heller en logisk eller naturlig gränsdragning som framgår av rättsregeln. Här är det alltså rättsregelns utformning som är bristfällig, inte tillämpningsfrågor som uppstår till följd av rättsregeln. Att skattemässiga skäl inte får vägas in i bedömningen är en så stark gränsdragning av hur tillämpning av rättsregeln ska ske, att det inte är tillräckligt att det följer av förarbetena.

Lagstiftaren uttalade i förarbetena till ränteavdragsbegränsningsreglerna att förutsebara och lättillämpade regler är att föredra men avsåg samtidigt att förutsebarheten ska öka genom att rättspraxis utvecklas.<sup>176</sup>

Jag är kritisk till att lagstiftaren som metod för att möta förutsebarhetskravet valde att lasta hela ansvaret på domstolarna. Faktum är att en väldigt stor del av förutsebarhetsarbetet med ränteavdragsbegränsningsreglerna därför kvarstår eftersom praxis inte har utvecklats i någon större utsträckning ännu. Ansvaret lades dels på HFD att bevilja prövningstillstånd i mål där tolkningen av begreppet affärsmässigt motiverat kan få betydelse och dels på de skattskyldiga att driva domstolsprocesser. Endast om de skattskyldiga är villiga att inleda eller driva processer mot Skatteverket, vilket är kostsamt och tidskrävande, kan prejudicerande domar skapas som förbättrar förutsebarheten för andra skattskyldiga att veta vad som kan anses vara ett affärsmässigt motiverat skuldförhållande. Mot bakgrund av att praxis ännu inte har utvecklats i någon

---

<sup>176</sup> Prop. 2012/13:1, s. 256 f.

klargörande utsträckning kan det inte anses vara förutsebart för företag som önskar göra avdrag för räntor på koncerninterna lån vad som är huvudsakligen affärsmässigt motiverade skäl till skuldförhållandena i skatterättslig mening.

Det finns enligt min uppfattning fördelar med att utforma vissa delar av lagstiftningen på ett sätt som möjliggör en bred tolkning av en bestämmelse i det enskilda fallet.<sup>177</sup> Lagstiftaren borde däremot enligt min övertygelse direkt i lagtexten sätta upp tydliga ramar inom vilka tolkningen ska ske. Lagstiftaren måste då göra en avvägning mellan förutsebarhetskravet och rätten att beskatta, vilket innebär att bedömningar i det enskilda fallet ska vara möjliga att göra under förutsättning att bedömningarna görs inom de avgivna ramarna. Om det inte går att fastställa ramarna för att lagstiftaren vill förhindra att en viss situation som borde omfattas av reglerna hamnar utanför dem, har förutsebarhetskravet fått ge vika för mycket i förhållande till beskattningsrätten. Jag anser att lagstiftaren gällande ventilen skulle behöva utveckla i lagtexten hur bedömningen om affärsmässighet ska göras utöver att det ska beaktas om aktieägartillskott eller liknande skulle kunna ske. Vidare borde det klart framgå av lagtexten att skattemässiga skäl inte får vägas in i bedömningen.

Enligt Moëll är rättsprinciperna ett ideal som kan förverkligas gradvis.<sup>178</sup> Det skulle kunna innebära att det i själva verket inte går att kräva av lagstiftaren att all skattelagstiftning som produceras måste vara förutsebar när den träder ikraft. Detta synsätt talar för att lagstiftarens resonemang att förutsebarheten ska utvecklas genom rättspraxis vid stiftande av ränteavdragsbegränsningsreglerna i själva verket inte är klandervärd. Enligt min bedömning är det emellertid inte möjligt att dra sådana slutsatser. Förutsebarhetsarbetet är och bör visserligen vara en löpande process, men ska ytterst tillförsäkras genom lagtextens ordalydelse. Att lagtexten utformas på ett rättssäkert sätt är lagstiftaren ansvarig för, medan tillämpning naturligtvis kan förfinas och utvecklas i rättspraxis. Det är inte alltid möjligt att fånga upp alla situationer som en viss typ av lagstiftning ska reglera och ett allt för detaljstyrt rättssystem skulle bli onyanserat och fyrkantigt. Dessutom skulle den sannolika effekten vara att alla de situationer som lagstiftaren önskar ska omfattas av lagtexten ändå inte träffas av den. Det kan därför i

---

<sup>177</sup> Se vidare resonemang under avsnitt 5.2.

<sup>178</sup> Se Moëll, s. 18.

praktiken behövas vissa flexiblare element i lagtexten som möjliggör en bedömning från fall till fall. Det är emellertid bekymmersamt när lagstiftaren inte ens gör ett försök att tillförsäkra den skattskyldige förutsebarhet vid stiftande av skattelag. Jag anser att det bör strävas efter att nå en balans mellan ansvarsfördelningen för att legalitetsprincipen och förutsebarhetskravet ska uppfyllas. En avvägning måste då göras av hur ansvaret mellan lagstiftaren, rättstillämpande domstolar och andra aktörer ska fördelas. Min uppfattning är att lagstiftaren bör bära huvudansvaret eftersom det råder enighet i att det är lagstiftningens ordalydelse som är mest central för att förutsebarhetskravet ska uppfyllas. Detta utesluter dock inte att domstolarna får ansvaret att utveckla och förfina förutsebarheten genom tillämpning av lagtexten i de specifika fallen utifrån ramar som fastställs av lagstiftaren i förarbetena. Det är inte hållbart, rättvist och rättssäkert att hela ansvaret ska läggas på de skattskyldiga att driva domstolsprocesser för att vi ska få förutsebar skattelagstiftning. Inte heller är det hållbart eller rättssäkert att domstolarna ska tillåtas göra skönsmässiga bedömningar utifrån mer eller mindre kvalificerade gissningar av vad lagstiftaren kan ha velat åstadkomma vid stiftande av lagen, utan att i domskälen beskriva hur bedömningen har gjorts och i vilka rättskällor bedömningen är förankrad.

#### **5.3.4 Sammanfattande reflektioner**

Eftersom jag anser att huvudansvaret att tillförsäkra de skattskyldiga en förutsebar skattelagstiftning ska ligga på lagstiftaren tycker jag att det är bra att expertskattereglerna har kompletterats med en regel innehållandes ett objektivt fastställbart rekvisit. Kanske skulle det inte vara möjligt att komplettera ventilen i 24:10 e IL på samma sätt genom en regel om att förfaranden som ger upphov till ett beloppsmässigt fastställbart skatteundandragande inte ska anses vara affärsmässigt motiverade. Enligt förarbetena till ventilen är det själva förfarandet som lagstiftaren önskar stoppa snarare än transaktioner som medför ett skattemässigt lägre resultat av en viss summa.<sup>179</sup> Jag anser emellertid att lagtexten dels borde utvecklas utifrån vilka kriterier bedömningen om affärsmässighet ska göras och dels att det i lagtexten tydligt bör framhållas att skattemässiga skäl inte får vägas in i bedömningen. Av praxis och av den kritik som har lyfts mot reglerna framgår nämligen att det råder stor osäkerhet om hur bedömningen ska göras och även att det inte

---

<sup>179</sup> Se vidare resonemang under avsnitt 4.3 och 4.4.

kan anses förutsebart för de skattskyldiga företagen att skattemässiga skäl inte får läggas till grund för bedömningen.

Min bedömning är att lagstiftaren vid reformering av expertskattereglerna på ett bättre sätt har lyckats möta förutsebarhetskravet än vid stiftande av ventilen i ränteavdragsbegränsningsreglerna. Likaså är min uppfattning att lagstiftaren inte har gjort mer än ett halvhjärtat försök till att möta förutsebarhetskravet när det gäller ventilen där ansvaret istället har lagts på domstolarna och de skattskyldiga, vilket jag anser är problematiskt.

## 6. Sammanfattande slutsats

Förutsebarhet i ett skatterättsligt sammanhang innebär att lagstiftningen ska vara begriplig för den som läser den och att en skattskyldig ska kunna utläsa av lagtexten vilka konsekvenser ett handlande kan komma att få. Enligt min uppfattning ska förutsebarheten uppfyllas i förhållande till den skattskyldige som den specifika skatteregeln riktar sig till. Förutsebarhetskravet skiljer sig därför åt beroende på regelverk. Eftersom expertskattereglerna i första hand riktar sig till skattskyldiga arbetstagare, medan ränteavdragsbegränsningsreglerna riktar sig till skattskyldiga företag, innebär mitt ställningstagande att förutsebarhetskravet är högre i förhållande till ”vanliga” privatpersoner när det gäller expertskatteregleringen än ränteavdragsbegränsningsregleringen.

Eftersom skattelagstiftningen inte får kompletteras med föreskrifter är det viktigt att den är tydlig och innehåller all nödvändig information för att kunna tillämpas. Inom rättspraxis och doktrin har det därför framhållits att ordalydelsen av lagstiftningen är det viktigaste verktyget för att tillförsäkra de skattskyldiga förutsebarhet. För att öka förutsebarheten bör därför vaga och subjektiva begrepp eller bedömningar undvikas i lagstiftningen samtidigt som legaldefinitioner bör införas när ord inte har samma betydelse i det skatterättsliga sammanhanget som det har i gemene mans språkbruk.

Huvudansvaret för att förutsebarhetskravet ska uppfyllas bör enligt min uppfattning ligga på lagstiftaren eftersom ordalydelsen är det primära verktyget för att tillförsäkra skattskyldiga en förutsebar skattelagstiftning. Även domstolarna har emellertid ett ansvar att föra rättstillämpningen, och förutsebarheten, framåt. Jag anser att det är godtagbart att förutsebarheten utvecklas genom praxis under förutsättning att främst lagtexten, men även förarbetena, innehåller instruktioner och hjälpmedel för hur vissa bedömningar ska göras. Det är också mycket viktigt att domstolarna tar ett större ansvar för att motivera sina ställningstaganden och förankra ställningstagandena i rättskällorna.

Mot bakgrund av denna ansvarsfördelning har det enligt min bedömning sedan beloppsregeln infördes blivit mer förutsebart för arbetstagare och arbetsgivare att redan i rekryteringsprocessen avgöra om expertskatten kan bli tillämplig. Jag anser däremot inte att det kan anses vara förutsebart för företag som önskar göra avdrag för räntor på koncerninterna lån vad som är huvudsakligen affärsmässigt motiverade skäl till

skuldförhållandena i skatterättslig mening, mot bakgrund dels av ansvarsfördelningsargumentet ovan och dels mot bakgrund av att praxisutvecklingen inte har gett det resultat som lagstiftaren förmodligen hoppades på vid införandet av reglerna. Därför bör ventilen i 24:10 e IL kompletteras med en utförligare beskrivning av hur bedömningen av vad som är huvudsakligen affärsmässigt motiverat göras. Jag anser också att det av lagtexten klart ska framgå att skattemässiga skäl inte får beaktas vid denna bedömning.

Det finns brister i skattelagstiftningen avseende förutsebarhetskravet och det föreslås i denna uppsats förändringar och åtgärder som kan vidtas för att förbättra förutsebarheten. Oaktat detta måste en avvägning göras av förutsebarhetens för- och nackdelar samt andra viktiga intressen som tas ställning till vid stiftande och tillämpning av lag. Det finns inte, med beaktande av enbart förutsebarhetskravet, nackdelar med hög förutsebarhet. Däremot finns det i vår ofulländade rättsordning flera, ibland motstående, intressen som måste tillgodoses. Denna avvägning skulle i praktiken leda till tillkortakommanden avseende andra viktiga intressen vid implementering av full förutsebarhet. Det enkla svaret på frågan om det finns nackdelar med förutsebarhet är därför nej, ett nej som emellertid förändras till ett nja vid beaktande av de andra intressen som då måste kompromissas bort. Genom att tillförsäkra de skattskyldiga full förutsebarhet i form av detaljreglerad skattelagstiftning riskerar rättssystemet att bli fyrkantigt och stelbent. Med ett sådant rättssystem ökar också risken för fler gränsdragningsproblem vid tillämpning av lagtexten. Vidare riskerar lagstiftningen vid tillämpning av en sådan lagstiftningsteknik att inte omfatta sådana situationer som lagstiftaren önskar vilket i praktiken också kan öka risken för kryphål och skatteundandragande.

Sammanfattningsvis lämnas flera frågor obesvarade i denna uppsats. Vad kan det få för konsekvenser för rättsväsendet, rättssäkerheten och samhället i stort om avkall på förutsebarheten måste göras för att kunna lagstifta om vissa skatterättsligt tekniska förfaranden? Kan vi motivera ett strikt bevarande av skattebasen på bekostnad av enskilda skattskyldiga, oavsett om dessa är privatpersoner som Kalle och Gustaf eller om det är multinationella företag med miljardomsättning som skapar arbetstillfällena i landet? Kommer de skattskyldiga å andra sidan att hitta kryphål i systemet om förutsebarheten sätts först och skattesystemet blir stelt och kantigt? Är det i slutändan de skattskyldiga eller samhället som vinner på ökad eller begränsad förutsebarhet? Dessa frågor lämnas med varm hand över åt någon annan att utreda och besvara i framtiden.

## 7. Källförteckning

### Författningar

Brottsbalken (1962:700)

Regeringsformen (1974:152) [Cit. RF]

Lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige

Mervärdesskattelagen (1994:200) [Cit. ML]

Lagen (1995:575) mot skatteflykt [Cit. Skatteflyktslagen]

Inkomstskattelag (1999:1229) [Cit. IL]

Lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden [Cit. ForskL]

Socialavgiftslagen (2000:980) [Cit. SAL]

Lag om ändring i inkomstskattelagen (2013:1106)

### Förarbeten

Prop. 2000/01:12

Prop. 2008/09:65, *sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag*. [Cit. Prop. 2008/09:65]

Finansdepartementets promemoria, *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, 2008, dnr. Fi2008/4093.[Cit. PM Fi2008/4093]

Finansdepartementets promemoria, *Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen 2012*. Dnr Fi2011/1936. [Cit. PM Fi2011/1936]

Finansdepartementets promemoria, *Effektivare ränteavdragsbegränsningar*, mars 2012.

Prop. 2012/13:1, Förslag till statens budget för 2013, finansplan och skattefrågor. [Cit. Prop. 2012/13:1]



## **Praxis**

### Kammarrätten

KamR i Stockholm, dom 10 mars 2014 i mål nr 2122-13

KamR i Stockholm, dom 27 maj 2014 i mål nr 2275-14

KamR i Stockholm, dom 16 maj 2015 i mål nr 9070-9072-12

### Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1994 ref. 31

RÅ 1999 ref. 49

RÅ 1999 not. 245

RÅ 2000 ref. 59

NJA 2005 s. 712

RÅ 2007 ref. 84

HFD 2011 ref. 42

HFD 2011 ref. 90 I-V

HFD 2012 not. 48

HFD dom 1 juni 2012 mål nr 3329-11

HFD 2014 ref. 76

HFD beslut 21 oktober 2014 mål nr. 3777-14

## **Doktrin**

Bergström, Sture, *Förutsebarhet*, Iustus Förlag, Uppsala, 1987. [Cit. Bergström]

Björkman, Bernt, *Expertskatten mjukas upp – men nya tillämpningsproblem*, Skattenytt, 2012, s. 2.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 4:1 u., Studentlitteratur AB, 2014. [Cit. Dahlberg]

Gustavsson, Håkan, *En sådan förenkling till och vi är förlorade – om den svenska expertskatten*, Skattenytt, 2016, s. 293.

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen i inkomstbeskattningen*, Juristförlaget JF AB, Stockholm, 1995. [Cit. Hultqvist]

Hultqvist, Anders, *Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån*, SvSkT 2012:2, s. 122.

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, Skattenytt 2013, s. 10.

Kinnman, Olle, Franzén, Louise, *Avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen om beräkning av bruttolön vid nettolöneavtal och expertskatt*, Deloitte Tax Alert, 2014-11-28.

Korling, Fredrik, Zamboni, Mauro m.fl., *Juridisk metodlära*, Studentlitteratur AB, 1:2 u., Lund, 2013.

Kovacs Kal, Miklos, *En säkerhetsventil utan säkerhet – en analys av rekvisitet "affärsmässigt motiverat" i 24 kap 10e § IL*, Juridisk Publikation, särtryck ur häfte 2/2013, s. 229.

Lodin, Sven-Olof, *Något om tillämpningen av lagstiftningen om skattenedsättning för utländska forskare och experter*, Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2003, s. 236.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt (del 2)*, 15.1 u., Studentlitteratur AB, Lund, 2015. [Cit. LLMSS]

Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget i Lund, 2003. [Cit. Moëll]

Palmquist, Kristina, Justad, Klara, *Experts katt, negativ HFD-dom*, Skattenätet, 2014-11-28.

- Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag*, Iustus Förlag AB, 2007. [Cit. Påhlsson]
- Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 3u., Iustus förlag AB, Uppsala, 2013.
- Påhlsson, Robert, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt 2014, s. 554.
- Rydin, H.L., *Reservation i skattregleringskommitténs betänkande*, del I, 1881. [Cit. Rydin]
- Rydin, Urban, *Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? – en analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD*, Skattenytt 2012, s. 160.
- Sandgren, Claes, Rättsanalytisk metod. En väg framåt? Ur Karnell, Gunnar, *Liber Amicorum Jan Rosén*, s. 721-730, Liber, Stockholm, 2016.
- Schultz, Mårten, *Den orubbliga principen*, Dagens juridik, 2008-03-07.
- Simon Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Norstedts Juridik AB, 2005. [Cit. Simon Almendal]
- Sundell, Jan-Olof, *Legalitetsprincipen inom svensk straffrättshistoria*, JT 1994/95.
- Tikka, Kari S, *Om principer vid tolkning av skattelag*, Skattenytt 2004, s. 654.
- Tivéus, Ulf, *Regeringen föreslår skärpta ränteavdragsbegränsningsregler*, Skattenytt, 2012, s. 258.
- Wahlgren Sjöstedt, Catarina, *Expertskatt – några ytterligare kommentarer*, Skattenytt, 2012, s. 7.

## **Övrigt**

Skatteverkets promemoria, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, 2008, bilaga till hemställan med dnr. 131-348803-08/113.