Niclas Virin

Tjugo år i Skatterättsnämnden. Några reflexioner kring rättssäkerhet och effektivitet

I nära tjugo år var Niclas Virin ledamot av Skatterättsnämnden (direkt skatt). Artikeln är ett redigerat sammandrag av anföranden och diskussioner under hösten 2005 vid Institutet Skatter & Rättsäkerhet och Skatterättsligt forum vid Handelshögskolan i Stockholm.

1 Inledning

I den här artikeln ska jag ta upp några frågor om den betydelse för rättsutvecklingen och rättssäkerheten som Skatterättsnämnden (SRN)[1] har. Artikeln är personligt fägad och speglar min uppfattning om nämnden och dess verksamhet. Det finns säkert andra uppfattningar. Jag gör på intet sätt anpråk på någon fullständighet utan det är mera fråga om att på begäran ge några spridda reflexioner från den utsiktspunkt jag haft som ledamot i nämnden under tämligen lång tid. Det är naturligtvis en utmärkt utsiktspunkt, även om en hel del är skymt för ledamöterna. Som ledamot har jag också haft en plattform för att hävda, argumentera för och – i förekommande fall genom dissenser – få möjlighet att sprida min uppfattning i vissa frågor; käpphästar skulle nog somliga säga.

Den svenska modellen med att skattskyldiga får ansöka om förhandsbesked i skattefrågor infördes 1952 och var då tämligen unik. Efter hand har flera andra länder infört liknande system, men jag tror att det svenska fortfarande har en särställning, bl.a. genom att förhandsbeskeden är bindande för skattemyndigheterna och domstolarna. Regelsystemet utvecklades och den nuvarande lagstiftningen är från 1998, lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor (FHBL). Lagen reglerar både nämndens verksamhet och hur förhandsbesked söks och meddelas. 1998 infördes en rätt även för Skatteverket (SKV) att ansöka om förhandsbesked (fr.o.m. 2004 genom ett allmänt ombud). SRN är ett självständigt organ, vars ledamöter utses av Regeringen. Nämden är ingen domstol även om den arbetar under domstolsliknande former och fattar lagakraftvinnande beslut. Eftersom den inte är en domstol kan den inte erhålla förhandsutlåtanden från EG-domstolen. En begäran om det har avslagits med motiveringen att nämnden – till skillnad mot en domstol – inte löser tvister. SRNs kansli ingår enligt 11 § förordningen (2003:1106) med instruktion för SKV i SKVs organisation, men nämnden och dess verksamhet är oberoende av SKV i annat avseende än att kansliet får sina pengar därifrån.

[1] Mina erfarenheter inskränker sig till verksamheten i avdelningen för direkt skatt och artikeln handlar enbart om dessa.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

Jag vill genast framhålla att mina år i SRN har varit utomordentligt intressanta och stimulerande. Vad som gör verksamheten i SRN särskilt angenäm är den höga standarden på inlagor och argumentation. Nämndens uppgift är att ta ställning i konkreta principfrågor. Det är därför aldrig fråga om upprivande och prestigeladdade tvister om bevisning och sakförhållanden. In casu-frågor eller frågebatterier förekommer ytterst sällan. SRN saknar resurser för att utreda hela sakområden. Sådana frågor lämpar sig bättre för skatteförvaltningen. De frågor som ska besvaras måste vara väl utformade mot bakgrund av den ekonomiska situation som sökanden befinner sig i eller den transaktion han står i begrepp att genomföra. Sökanden måste klarlägga problemet och lyfta fram rättsfrågan. Det går inte för sig att bara beskriva förutsättningarna och begära ett besked om de skatterättsliga konsekvenserna. De bör också var fråga om en *ny* rättsfråga. Ett företag kan inte att via SRN få carte blanche för en viss transaktion som prövats i andra sammanhang. Nämnden är alltså ingen uppslagsbok eller frågelåda för konsulter. Frågor som mer uppenbart ställs för att säkerställa effekterna av komplicerade eller krystade upplägg som kan användas för skatteminimering brukar inte heller besvaras. Nämnden är till för att lösa seriösa problem – inte för att hjälpa de skattskyldiga (eller konsulter) att hitta fiffiga och skatteeffektiva lösningar.

Jag tror att den sållning av ärenden och frågor som dessa förutsättningar medför, också i hög grad bidrar till att förgylla föredragandenas arbetssituation. Det finns nog få saker att syssla med i den svenska skattevärlden (för den som inte är direkt affärsintresserad) som är mer givande än arbetet i SRN. Det märks både på föredragandenas kvalitet och den låga personalomsättningen. Det verkar som att om man lyckats slå sig in som föredragande i nämnden så biter man sig fast. Nämndens ledamöter har därför en mycket solid erfarenhet att luta sig emot och föredragningspromemoriorna är föredömliga. Utan erfarenhet från domstolar är jag möjligen förvånad över att föredragningspromemoriorna är så individuellt utformade. Jag föreställer mig att domstolarna kräver en mera strikt och systematisk ordning. Den låga personalomsättningen gör att de flesta av föredragandena genom naturens gång och tvång kommer att behöva ersättas inom inte alltför många år. Föredragandena består av endast en handfull personer, varför man kan oroas för kontinuiteten. Après nous le déluge.

En skillnad mot domstolarna är att det inte föreligger någon skyldighet för SRN att lämna förhandsbesked. Ärenden kan avvisas, vilket skett med varierande intensitet under de år jag deltagit. Det gör att nämnden kan hålla rent från vissa frågor och kräva en hög nivå; både på de frågor som ställs och hur de ställs. Enligt 5 § FHBL *får* förhandsbesked lämnas enskild om det är av *vikt* för sökanden eller för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Enligt 6 § *får* förhandsbesked lämnas också på ansökan av det allmänna ombudet hos SKV. Finner nämnden med hänsyn till ansökans innehåll att förhandsbesked inte *bör* lämnas *skall* enligt 12 § ansökan avvisas. Enligt 15 § skall nämnden i den omfattning som *nämnden anser lämpligt* ange hur den fråga som förhandsbeskedet avser skall bedömas. Som mina kursiveringar visar finns det alltså en stor handlingsfrihet för nämnden om och hur en ansökan skall besvaras. På sina håll har det kanske knorrats en del över att ansökningar avvisats. Eftersom jag är medskyldig är jag kanske inte det bästa vittnet, men nämnden har i varje fall bildat sig en uppfattning om varför ärendet avvisats. Något rent godtycke är det inte fråga om, och skälet till avvisningen brukar framgå av beslutet. Ibland kan avvisningen ge en fingervisning om hur SRN ser på den berörda rättsfrågan. Till skillnad mot ett förhandsbesked kostar ett avvisningsbeslut ingenting. Avvisningen kan också användas för att framtvinga en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

bättre ansökan. Här tycker jag att det föreligger en svår avvägning. Genom en enkel kompletterande uppgift skulle kanske en ofullständig ansökan kunna avgöras till betydligt lägre kostnad för både sökanden och det allmänna. Å andra sidan upprätthålls disciplinen. Sannolikt är nämnden här generösare mot privatpersoner med angelägna frågor och som synbarligen saknar biträde i ärendet, än där den sökande är eller förefaller ha biträde av en fackman.

På senare år har det tillkommit en i alla avseeden helt ny ärendekategori: den svenska lagstiftningens förhållande till EG-rätten. Plötsligt blev SRN inte näst sista instans! Först med flera års eftersläpning har vi – innan vi ens uppfattade problemet – blivit mer än dilettanter och amatörer. Och man får se den svenska lagstiftaren slingra och svänga sig bland paragraferna på samma sätt som fiffiga skattekonsulter! Det är inte lagstiftaren ensam som bestämmer längre.

2 Förhandsbeskeden och Rättssäkerheten

Diskussionen vid seminariet hos Institutet Skatter & Rättsäkerhet kretsade förstås kring rättsäkerhetsfrågor. En allmän uppfattning var att förhandsbeskedsinstitutet fungerade väl och har bidragit till ökad förutsebarhet för de skattskyldiga. Några frågetecken sattes dock.

> *Behövs starkare garantier för att skattskyldiga skall få sina frågor prövade mot bakgrund av den bristande förutsebarheten som föreligger i skattelagstiftningen? Det hävdades att vissa ärendetyper tycks generellt bli avvisade för prövning. Det skulle gälla till exempel leasingärenden, utflyttningsärenden och kapitalförsäkringsärenden.*

Jag vill inte påstå att de angivna frågetyperna *generellt* blir avvisade. Leasingärenden *har* blivit avvisade. Det kan ha berott på att villkoren verkat skruvade eller att de förefallit alltför skatteuppläggsinriktade. SRN ställer inte upp med biträde till sånt. Några speciella ärenden har handlat om konsekvenserna av de stora flygplansleasingaffärerna i slutet av 1980-talet, där ett förhandsbesked skulle ha kunnat uppfattas som en SRNs analys och tolkning av RR-domarna. Däremot har nämnden i ett fall lämnat ett förhandsbesked om hur beskattning skall ske vid försäljning av leasingtillgång på vilken skattemyndigheten vägrat avdrag för avskrivning på grunder liknande dem i flygplansmålen. Den för mig självklara utgången blev att företaget beskattades för erhållen ersättning och fick avdrag för förvärvskostnaderna (inklusive de vägrade värdeminskningsavdragen).[2] Även en del andra fall har prövats i efterdyningarna till flygplansmålen.

[2] Förhandsbeskedet överklagades av SKV. RR ansåg att nämnden – som var enig – meddelat sitt förhandsbesked på ett otillräckligt underlag och undanröjde den 22 februari 2006 förhandsbeskedet och avvisade ansökningen. För egen del har jag svårt att se att de påtalade bristerna hade någon betydelse för nämndens principiella ställningstagande. Eftersom det enligt min mening helt onödiga problemet därmed kvarstår och marknaden alltså fortfarande saknar ett avgörande uttalande om hur man bör förfara i liknande situationer, återger jag här nämndens motivering i den avgörande delen.

> Till grund för förhandsbeskedet lägger nämnden de av [sökandebolaget] lämnade förutsättningarna. Vidare utgår nämnden från att dessa förutsättningar inte är oförenliga med uppfattningen att [det av sökandebolaget delägda företaget] kan anses ha en rätt avseende flygplanet som kan överlåtas till annan. Mot bakgrund härav finner nämnden att ersättningen vid en avyttring av den rätt avseende flygplanet som [det delägda företaget] har är en sådan inkomst som skall tas upp som intäkt enligt 15 kap. 1 § första stycket IL samt att utgiften för att erhålla denna inkomst är en sådan kostnad som anges i 16 kap. 1 § första stycket första meningen IL. Enligt de för förhandsbeskedet givna förutsättningarna uppgår denna kostnad till belopp motsvarande den hos [det delägda företaget] redovisade anskaffningsutgiften för planet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

Utflyttningsärenden är knepiga att ta ställning till i förväg. Även en aldrig så samvetsgrann och fullständig beskrivning av omständigheterna kan vara oavsiktligt missvisande eller svår att uppfatta. Dessutom kan nya omständigheter inträffa som gör beskrivningen missvisande. Men även här *har* förhandsbesked meddelats – även i sen tid.

Kritiken avseende kapitalförsäkringar torde ha avsett omvandling från vinstbeskattning till schabloniserad avkastningsbeskattning i fåmansföretag. Även om frågan innehåller en så principiellt viktig aspekt som friheten att välja skattesystem, vilket verkligen motiverar att förhandsbesked lämnas, är det fråga om att klarlägga förutsättningarna för en skatteplaneringsprodukt som ofta innehåller utmanande och orealistiska moment. Vem köper en option på en fåmansbolagsaktie? I synnerhet som företagaren fortsätter att vara verksam i företaget.

En ärendetyp som SRN däremot – jag vågar säga i princip – inte besvarar gäller beskattningskonsekvenser av truster. Det beklagar jag. Det är faktiskt det enda ärende där någon har reserverat sig mot ett avvisningsbelut. Jag och Kristina Ståhl menade i ett fall att SRN borde ha lämnat ett förhandsbesked, men nämnden vägrade med hänvisning till att då den tidigare gjort det, hade Regeringsrätten undanröjt dem och sagt att de inte bort meddelas. Men även med truster kan det ju vara så att förutsättningarna förändras på ett sätt som inte kan förutses. De är ju lite amöbaaktiga, så det ligger kanske något i Regeringsrättens och SRNs ställningstaganden. Men mycket strikt principiella frågor borde kunna besvaras.

En annan fråga som ställdes gällde vilka rättsregler som SRN lägger till grund för prövningen. Beaktas EG-rätten och Europarätten med automatik? Hur är det med skatteflyktslagen?

I princip skall gällande lag i alla dess delar tillämpas på de ställda frågorna. Det kanske skulle bli lite tjatigt att varje gång ange på vilket sätt den "grundläggande" lagstiftningen, t.ex. IL, är förenlig med EG-rätten eller inte träffas av skatteflyktslagen. Om dessa lagstiftningar inte uttryckligen åberopas i ärendet är det väl därför en risk att SRN inte observerar ILs relation till dem. Under de första åren av svenskt medlemskap i EU är jag säker på att nämnden många gånger helt förbisåg EG-rättsliga aspekter. Men lika väl som ett "olagligt" förhandsbesked till den skattskyldiges förmån är bindande för skattemyndigheterna, torde även ett mot EG-rätten stridande förhandsbesked vara det. Eftersom de EG-rättsliga reglerna i allmänhet är till skattskyldigas förmån är väl detta knappast något problem. Om förhandsbeskedet inte uttryckligen omfattar tillämpningen av skatteflyktslagen, är förhandsbeskedet inte värt mera än att det gäller i förhållande till den "grundläggande" lagstiftningen. Den som vill ha full visshet i ett förhandsbeskedsärende bör nog i förekommande fall kräva prövning både mot EG-rätt och skatteflyktslag.

SRN har en intresserelaterad sammansättning. Denna sammansättning verkar allmänt inge förtroende, men den är också behäftad med vissa risker. Å ena sidan handlar det om hur objektiviteten upprätthålls med "partiska" ledamöter. Å andra sidan kan den partsinsyn, som intresserepresentanterna härigenom får, medföra ökade risker för läckage och konkurrensfördelar.

Jag vet inte om det finns några principbeslut om hur SRN skall vara sammansatt. Som nämnts är det Regeringen som utser ledamöterna. När detta skrivs består nämnden – förutom av ordföranden och vice ordföranden som är anställda vid kansliet – av en person från näringslivet, två från akademierna, en från domstolarna och en från SKV. Dessutom finns det suppleanter. Ledamöterna representerar formellt inte några institutioner, men det är klart att man influeras av sin

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

position. Här är det väl bl.a. näringslivsrepresentantens ställning som är känslig. Samtidigt som det är ovärderligt att nämnden har en kontakt med verkligheten, är det ju problematiskt att en företags- eller konsultkonkurrent får tillgång till känsliga uppgifter. Själv har jag alltid avstått från att delta i ärenden som gäller banksektorns beskattning; däremot inte beskattning av finansiella instrument – även om de utgetts av bankerna. Men vare sig jag deltagit eller ej, har det inneburit att jag fått kunskap om hur konkurrentbanker resonerar och vilka produkter de lanserar, men det får man hålla för sig själv.

Minst lika känsligt tycker jag dock att det är att en ledamot är anställd i SKV, eftersom SKV är ständig part i målet och dessutom har ett Allmänt ombud för "offensiva" ärenden. (Allmänna ombudet avses dock ha en fristående ställning gentemot SKV, vilket manifesteras i att han utses av Regeringen och inte av SKV.) Skatteförvaltningen i olika skepnader har visserligen i alla tider haft plats i nämnden, men efter den senaste reformen av skatteförvaltningen utgör hela förvaltningen en enda myndighet. Samma myndighet är alltså representad både som part och domare i samtliga ärenden. Detta kommenterades i prop. 2002/03:99 endast med orden: "En omorganisation av skatteförvaltningen till en enda myndighet torde inte innebära någon förändring för nämnderna. Eventuella jävsproblem bör kunna hanteras av nämnderna." Jag tycker verkligen att man kan ifrågasätta den ordningen och jag är förvånad över att den inte observerades och kritiserades mer i lagstiftningsarbetet. Ytterst är det allmänhetens förtroende för SRN och dess förhandsbesked som står på spel. Hur vattentäta är skotten mella SKVs olika enheter? Det måste också kännas frustrerande för en skattskyldig som argumenterat mot SKV i ett förhandsbeskedsärende (och kanske fört en hård kamp mot skattemyndigheten i ett taxeringsärende) att möta en representant för samma SKV som beslutande i SRN – i värsta fall som den som avgör ärendet till hans nackdel. Nu har det inte så länge jag varit med hänt att Björne Sjökvist från SKV varit tungan på vågen, och enligt min mening finns det ingen anledning att på något vis kritisera hans gärning. Jag har också förståelse för att de frågor som ställs i förhandsbeskedsärenden bevakas också med utgångspunkt i sådana aspekter som de fiskala myndigheterna har särskilda erfarenheter i. Men det har SKV möjlighet att göra i sitt yttrande över ansökan. Nuvarande ordning känns inte bra.

Ett problem av annan dignitet som påtalades vid seminariet var att den som ringer SRN hamnar i SKV telefonväxel. En struntsak, kan tyckas, och något som enkelt kunde åtgärdas. Men den som söker förhandsbesked blir nog inte positivt överraskad att få SKV i luren när han ringer och frågar om sitt ärende.

Det hävdades också att det vore av vikt av att SRN själv publicerade förhandsbeskeden med den anonymisering som påbjuds. Det ligger en brist i att detta i första hand sker hos SKV. För många enskilda är förhandsbeskeden inte kända. Visserligen skrivs det om förhandbeskeden i de skatterättsliga tidskrifterna men det räcker inte. En bra lösning vore att SRN fick en hemsida, där förhandsbeskeden kunde läggas ut. Hur många myndigheter har inte en hemsida i nådens år 2006?

Varför behövs förhandsbeskedsinstitutet och Skatterättsnämnden?

Knappast någon har väl något att erinra mot att det finns en institution som kan lämna förhandsbesked. Men man kan ändå fundera över varför det ska behöva vara nödvändigt. Vid införandet 1952 av lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor åberopade departementschefen vad 1947 års taxeringssakkunniga hade anfört (prop. 1951:64 s. 112): Frågor lämpade för förhandsbesked var sådana

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

med anknytning till rörelseöverlåtelser, nyinvesteringar och fusioner. Så blev det knappast. När man tittar på vilka slags förhandsbesked som lämnades under de första decennierna slås man av mängden ärenden som avsåg försäljning av djur i lantbruk; var det realisation eller löpande försäljning? Det blev dramatiskt olika konsekvenser. Men vem kunde egentligen avgöra vad som var det ena eller det andra, och vad det var i det aktuella fallet? Vem kunde läsa lantbrukarens innersta tankar? Han kanske innerst inne inte visste det själv. Under 1990-talet blev den stora frågan uttagsbeskattning. Trots den lagstiftning om underprisöverlåtelser som följde har denna fråga förblivit en av de största ärendegrupperna. Liksom frågan om kreatursbyte vilar frågan om underprisöverlåtelse och uttagsbeskattning på mycket lösa intellektuella grunder. SRNs funktion har varit att under täckmantel av djuplodande analys avgöra en fråga som ingen objektivt kan besvara. Här kan man verkligen diskutera begreppet rättssäkerhet – men då är det snarare lagstiftningen än SRN som bör debatteras.

Ursprungligen var det helt i de skattskyldigas intresse som förhandsbeskedsinstiutet fanns. Numera verkar inriktningen vara något annorlunda. Nu är det även ett institut i statsmakternas strävan att påskynda rättsbildningen. Är det bra från rättssäkerhetssynpunkt?

I den proposition som föregick lagstiftningen om den nuvarande lagstiftningen (prop. 1997/98:65, Reformerat förhandsbesked i skattefrågor) betonades starkt behovet av att styra lagstiftningen och rationalisera administration och domstolshantering. I syfte att påskynda prejudikatbildningen på skatteområdet hade Skatteflyktskommittén i sitt betänkande redogjort för fyra reformvägar:

- Förbättrad förtursbehandling
- Överlämnande av fråga till Regeringsrätten
- Språngrevision
- Reformerat förhandsbesked

Det blev alternativet reformering av förhandsbesked som valdes. Och metoden blev att även skatteförvaltningen skulle få ansöka om förhandsbesked, eftersom nyttan av förhandsbeskedet dittills ”begränsades av att enbart skattskyldiga kunde initiera en prövning”. Förhandsbeskedsinstitutets stora försteg ansågs vara att prejudikatsprövningar kunde komma till stånd i frågor som ännu inte blivit föremål för domstolsprövning. Teoretiskt skulle frågeställningar kunna aktualiseras närmare två år innan ett första taxeringsbeslut skulle kunna tas i frågan.

En möjlighet för det allmänna att ansöka om förhandsbesked skulle vara av betydelse bl.a. för att få till stånd en enhetlig rättstillämpning hos skattemyndigheterna. Även för den skattskyldige, som av någon anledning inte funnit skäl att begära förhandsbesked, skulle det vara av betydelse att en omtvistad rättsfråga kunde ges en snabb lösning, hävdades det. Vidare skulle lagstiftaren få snabbare besked om det fanns ett behov av att se över och eventuellt anpassa skattelagstiftningen.

Många remissinstanser, bl.a. JO och flera näringslivsorganisationer, ifrågasatte denna nyordning. Jag tycker – och det tror jag att jag fick jag med i NSDs eller Bankföreningens yttrande – att detta är att ge skatteförvaltningen en oberättigad andra chans. Det är förvaltningens uppgift att bevaka lagstiftningsarbetet. Redan då skall dess synpunkter komma fram och vägas in i den politiska bedömningen inför propositionsskrivandet. Sen skall lagen fungera och inte ändras annat än när det är nödvändigt t.ex. på grund av ändrade omvärldsförutsättningar. Däre-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

mot ska den inte förändras i tid och otid på grund av att SKV senare kommer underfund med att lagen blev otillräcklig. Det är visserligen bra för skattesystemets fulländning, men det leder till att allmänheten tvingas finna sig i ständiga lagförändringar. I stället för att bygga allt högre och bräckligare och rättssäkerhetsmässigt diskutabla stöttor till försvar för en alltmer komplicerad och detaljreglerad skattelagstiftning – som ingen förmår att överblicka – borde den materiella skattelagstiftningen förenklas och vara mer principiell. Det går kanske inte att uppnå de gamla landskapslagarnas ideal att lagarna skulle kunna memoreras i sin helhet av erfarna lagmän, men man kan undra om hela vår nuvarande lagstiftning i ILen på 400 lagtextsidor är nödvändig. Hur klarade vi oss med den ursprungliga kommunalskattelagen?

Sammanfattningsvis skulle jag vilja påstå att förhandsbeskedsinstitutet är nyttigt och fungerar väl. Att proceduren tar viss tid är ofrånkomligt. Därmed riskeras att ett förhandsbesked kommer för sent. Eller att en beslutsprocess måste hejdas för att invänta förhandsbeskedet – i synnerhet om Regeringsrätten skall överpröva det. Av rättssäkerhetsskäl är det dock svårt att tänka sig en annan ordning än den nuvarande med remissförfarande till SKV. Jag tror många konsulter förstår detta och också ser till att skaffa sig visshet genom ¨arrangerade¨ förhandsbesked. Jag ser väl inget ont i det, men det kan innebära att ett förhandsbesked utfärdas för någon annan än den som kommer att utnyttja det och då är det inte bindande för skattemyndigheten. Men det får konsulten ta på sig. Och det är – i företags- och konsultvärlden – löjligt billigt.

Ett ofrånkomligt problem är ju att förhandsbeskeden avser framtiden och om den vet vi ingenting. De sakbeskrivningar som efordras för att ta ställning till en rättsfråga kanske blir missvisande. Dessutom finns det omständigheter, t.ex. juridiska fiktioner, som knappast kan beskrivas eller finns i verkligheten. I synnerhet inom företagsbeskattningen vimlar det av sådana. Vad är egentligen ett fast driftställe, verksamhetsgren, riskreservering, marknadspris, under-/överkapitalisering, sponsring, representation, driftkostnader osv? Många sådana frågor besvaras inte heller av SRN eftersom det är omöjligt. Det värsta är att det ofta inte kan besvaras tillfredsställande i efterhand heller. Det verkliga rättssäkerhetshotet är därför företagsbeskattningen i sig. Men det var ju inte det den här artikeln skulle handla om.

3 Vissa eviga frågor

3.1 Inledning

Under mina år i nämnden har jag kunnat både glädja mig åt att utveckla rättspraxis och besväras över att behöva delta i beslut som jag menar varit felaktiga men där lagstiftningen krävt det. Här kan det bara bli fråga om enstaka exempel (käpphästar, säger väl någon ännu en gång). Lagbestämmelser ska naturligtvis tillämpas efter sin lydelse och innebörd, men verklighetsuppfattningen kan nog skilja sig en del beroende på var man är verksam. När det gäller beskattningen av finansiella instrument och vissa kapitaldispositioner i aktiebolag har jag gjort bedömningar som jag känner utgår från en uppfattning om den *ekonomiska* innebörden som stridit mot majoritetens – som jag uppfattat det – mer formella uppfattning.

I vissa fall har frågor som var aktuella när jag började i nämnden återkommit vid slutet av min tid i nämnden. Jag har till exempel glatt mig åt att det gamla

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

rättsfallet RÅ 1984 not. Aa 175 (Skanskamålet)[3] äntligen förpassades till skräphögen genom RÅ 2004 ref. 83, som gällde LM Ericssons incitamentsprogram i aktier och optioner. I Skanskamålet vägrade SRN och Regeringsrätten att inse att bolaget hade en personalkostnad motsvarande det tillskott som bolaget hade fått från aktieägarna genom att de anställda fick teckna aktier till förmånlig (dvs på de gamla aktieägarnas bekostnad) kurs. Ett tillskott som avändes för (skattepliktig) belöning av de anställda. Det tog dem tjugo år att inse det. Glädjande nog var Regeringsrätten enig 2004.

Ett annat (dock kortvarigt) glädjeämne var det förhandsbesked om avdrag för kapitalrabatt på konverteringslån, som SRNs majoritet lämnade 2001. Tyvärr ändrade Regeringsrätten (RÅ 2002 ref. 77) förhandsbeskedet och följde den bedömning som gjordes i RÅ 1979 ref.1:97 och RÅ 1983 not. Aa 109. I det förstnämnda målet var jag (som Allmänt Ombud) och Claes Sandels, som företrädde Gränges, rörande överens om att bolaget borde få avdrag. Regeringsrätten kunde dock – trots Claes övertydligt pedagogiska motivering som finns återgiven i RÅ – inte förstå att företaget hade en kostnad. Den bristande insikten demonstrerades på nytt i RÅ 1983 1:77, som avsåg placerarnas beskattning, vilket ledde till en omfattande skatteplanering med konstruerade förluster som måste stoppas med en drakonisk snabblagstiftning i december 1984. När en mera övervägd lagstiftning kom till stånd (prop. 1984/85:193, Beskattning av konvertibla skuldebrev och optionslån) infördes regeln med avdragsförbud för kapitalrabatt på optionslån. Hade Regeringsrätten förstått Claes Sandels resonemang hade cirkusen under 1984 aldrig ägt rum och dessutom hade stora delar av lagstifningen varit onödig, eller kunnat göras korrekt. Jag lyckades få med ett förslag till lagändring i 1992 års skatteutredningens betänkande (SOU 1998:1), men förslaget skulle enligt propositionen vidarebearbetas, vilket anförtroddes Peter Melz. Dessvärre underlät han att behandla frågan i sitt nyligen publicerade betänkande (SOU 2005:99). Fortfarande efter 25 år tvingas vi dras med denna galenskap.

Kort var också glädjen av att SRN – på tvärs med tydlig men sakligt sett felaktig lagstiftning (48 kap. 6 a §) – medgav LM Ericsson avdrag och beskattade derivattransaktioner i bolagets egna aktier. Regeringsrätten ändrade dock på detta (RÅ 2004 ref. 83). Regeringsrätten följde lagen och därför blev det fel.

Men det värsta av allt tycker jag är utvecklingen av praxis och lagstiftning i fråga om uttagsbeskattning.

3.2 Uttagsbeskattning

Några problem med uttagsbeskattning fanns knappast när jag inträdde i SRN år 1985. Uttrycket användes knappast – i vart fall inte som vi gör numera. Det var ett begrepp som i praktiken bara förekom inom egenföretagarbeskattningen, dvs egenföretagaren skulle som intäkt ta upp uttag av varor för privat bruk eller för tillgodogörande i annan förvärvskälla. Jag minns en ”dispyt” jag som nybliven ”icke-fiskal” hade vid ett av mina första sammanträden i rättsnämnden då Bengt Enslöw, skattechef vid länsmyndigheten i Göteborg, deltog. Han vägrade att se uttagsbeskattningen som ett fråga som fanns utanför egenföretagarsektorn. Uttagsbeskattning förekom, enligt honom, inte i bolagssektorn. Och nog var det så med den tidens språkbruk, vilket dock, enligt vad jag då invände, inte borde hindra att man kunde applicera ett liknade betraktelsesätt på bolagen, dvs det

[3] Företaget hette Skånska Cementgjuteriet på den tiden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

gällde att åstadkomma en vinstberäkning baserad på marknadsmässig prissättning.

Det blev snart nya tider och uttagsbeskattning - och sedermera dess undantagsregel om underprisöverlåtelse – blev den kanske mest frekventa enskilda rättsfrågan – inte minst i bolagssektorn. Hur kunde det komma sig?

Det började med ett förhandsbesked i SRN 9 juni 1989 som överprövades och ändrades av Regeringsrätten (RÅ 1989 ref. 119, fartygsmålet). Transaktionen avsåg enstaka objekt (fartyg) och överföringen ansågs, enligt Regeringsrätten, inte innebära en sådan av organisatoriska skäl betingad ändring som motiverade undantag från huvudregeln om uttagsbeskattning. Överraskningen – för att inte säga bestörtningen – blev stor bland konsulter och andra erfarna bedömare. För egen del har jag svårt att tänka mig ett bättre exempel på en hel verksamhet eller förvärvskälla, som regelmässigt brukat kunna överlåtas till bokförda värden. Men en *hel verksamhet* är ju också i en viss mening *ett* enstaka objekt. Lös detta filosofiska problem den som kan! Det blev även utdelningsbeskattning.[4]

Strax efter det att SRN avgjort fartygsmålet tog nämnden upp ett snarlikt fall som också gällde överföring av fartyg. RSNs majoritet vidhöll sin inställning, men två ledamöter hade bytt uppfattning pga viss ägarförskjutning.[5] AO överklagade men Regeringsrätten (RÅ 1990 not. 393) som erinrade om förutsättningarna för underlåten uttagsbeskattning (oförändrad skattemässig karaktär, strikt ägarsamband och avsaknad av otillbörlig skatteförmån; dubbelbeskattnings- och verksamhetsgrensaspekterna nämndes inte) ändrade inte förhandsbeskedet. Egendomligt nog var två regeringsråd med i båda målen (och det var samma föredragande).

I samma veva som fartygsmålet avgjordes pågick arbetet med 1990 års skattereform. I fråga om uttagsbeskattning anfördes i propositionen att sådan skulle ske, dock endast "om särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger", eller – om man rensar bland negationerna – endast om särskilda skäl för uttagsbeskattning föreligger.

Sen följde det en rad rättsfall där uttagsbeskattning skedde. RÅ 1990 ref. 51 avsåg en 82-årig byggmästare som skulle sälja in en av flera lagerfastigheter till ett nybildat AB som skulle bedriva handel med fastigheter. Karaktärsbyte. Samma utgång blev det i RÅ 1990 ref. 70. Regeringsrätten menade att det i begreppet organisationsförändring låg ett krav på *kontinuitet* i verksamheten. Å andra sidan blev det ingen uttagsbeskattning i RÅ 1990 ref. 115, där ett moderbolag överförde verksamhetsgrenar till två dotterbolag som var till hälften ägda av ett utländskt bolag trots att det innebar ändring av ägarstrukturen; inte heller i RÅ 1991 not. 396 som avsåg partnerfinansiering av kraftverksanläggningar.

Rättsläget var nu oöverskådligt för att inte säga obegripligt. Då kom Sipano, plenimålet RÅ 1992 ref. 56, vilket skulle avgöras med de nya reglerna efter

[4] Jfr RÅ 1980 Aa 126, som avsåg en liknande transaktion med fastigheter som skulle överlåtas till aktiebolag vilkas aktier skulle säljas. Den transaktionen ledde inte till någon uttagsbeskattning. Jfr även det uppmärksammade RÅ 83 1:35, där Regeringsrätten uttalade att det regelsystem enligt vilket kommunalskattelagen är uppbyggd tillåter att en rörelse, som bedrivs av en fysisk person, utan särskilda skattekonsekvenser överföres till ett av den fysiska personen ägt aktiebolag, varvid aktiebolaget övertar i rörelsen befintliga dolda reserver och den därpå vilande skatteskulden. Systemet tillåter vidare att en efterföljande försäljning av aktierna i bolaget till en utomstående köpare i normala fall endast föranleder beskattning för realisationsvinst.

[5] Förhandsbeskedet daterades 1990-01-31, dvs *efter* RÅ 1989 ref. 119 som avkunnades 1989-12-11, men behandlades på sammanträde redan 1989-12-08.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

århundradets skattereform, bl.a. 3:12-reglerna. Att döma av motiveringen och Regeringsrättens resonemang i domen förefaller det mig egendomligt att uttagsbeskattning kunde underlåtas. Men så blev ju utgången. I en rad mål som avgjordes samtidigt med Sipanomålet, RÅ 1992 not. 237–242, blev utgången i några fall, att uttagsbeskattning kunde underlåtas, men i andra att så inte kunde ske. SRN var i alla målen djupt splittrad och de olika ståndpunkterna redovisades i långa motiveringar. I Regeringsrätten framhölls de organisatoriska skälen som avgörande. Prövningen bör "inriktas på att bedöma om det mot bakgrund av de skäl som anförts för omorganisationen framstår som sannolikt att denna är ägnad att i ett eller flera hänseenden förbättra förutsättningarna för den aktuella näringsverksamheten". Kan en domstol veta det bättre än företagaren som sätter sina egna pengar på spel!

I RÅ 1992 ref. 106 I och II medgavs att uttagsbeskattning inte behövde ske när fastigheter överlåts utan samtidig överlåtelse av den verksamhet som bedrevs i fastigheterna, liksom inte heller i RÅ 1993 not. 264 och 265, not. 468, 537, not. 698 och 717. Det sistnämnda fallet avsåg en företagsklyvning, där ett aktiebolag ägt av två syskon delades upp i två p.g.a. samarbetssvårigheter. Den modellen för företagsklyvning har sedan tillämpats och godkänts i ett antal förhandsbesked.

Även om den värsta stormen kring uttagsbeskattningen så småningom började mojna, var osäkerheten kring frågan så stor att det ansågs nödvändigt med utredning om lagstiftning, vilket anförtroddes 1992 års skatteutredning. I det arbetet deltog jag, förmodligen till vissas irritation, eftersom jag ansåg att föreslagna preciseringar av reglerna bara skulle komma att skapa nya gränsdragningsproblem och oförutsedda konsekvenser. Jag skäms en smula över att jag inte reserverade mig mot utredningens förslag.

Ja,vi vet hur det gick. Det blev nya regler som nu inarbetats i IL i 22 och 23 kap. Som man kunde förutse blev det nya problem och uttagsbeskattningen och underprisöverlåtelseproblematiken fortsätter. Genom Sipano II, också det ett pleniavgörande (RÅ 2004 ref. 1), etablerades principen om att endast frihet från uttagsbeskattning kan leda till frihet från utdelningsbeskattning. Bara för att underprisreglerna formellt inte omfattar överlåtelse av kommanditbolagsandelar skulle uttagsbeskattning *och* utdelningsbeskattning ske vid sådan transaktion. Närmast tragikomiskt blev det sedan genom Sipano III (RÅ 2004 ref. 140), då den omständigheten att aktieöverlåtelser (som underprisreglerna tidigare varit tillämpliga på) blivit skattefria i aktiebolagssektorn gjorde att frihet från utdelningsbeskattning inte kunde föreligga. Särskild retroaktiv lagstiftning måste tillgripas för att ställa detta till rätta. Därmed har det också blivit möjligt att kringgå effekten av Sipano II genom att göra en indirekt överlåtelse av kommanditbolagsandelar. Men principen om utdelningsbeskattning när uttagsbeskattning inte kan underlåtas är gjuten i betong.

Annars är väl det stora problemet nu begreppet "verksamhetsgren". Lagtexten ger knappast någon hjälp: "...sådan del av rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse"[6]. Vill man märka ord, betyder detta att det skall finnas en självständig rörelse beredd att ta emot verksamheten. Avsikten är "avskiljas som". Även den innebörden skapar oklarhet: går det att avknoppa två ofullständiga verksamheter till ett och samma företag? Till den del begreppet "verksamhetsgren" bestäms på formella grunder är det "ren" juridik, om än idiotiskt krånglig, och godtycklig. T.ex. kan en handelsbolagsandel inte vara en verksamhets-

[6] 2 kap. 25 § IL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

gren (såvida det inte är fråga om en delägares *alla* andelar, RÅ 2004 not. 87). Men vad är en verksamhetsgren i verkligheten? Jag tror inte nämnden i något fall ansett att verksamhetsgren inte förelegat om det "bara" gällt att bedöma verksamheten i sig (aktiviteterna) utan att behöva ta hänsyn till formella hyskor och hakar. Hur ser gränsen för en verksamhetsgren ut? Kan någon peka ut den? Företeelsen (dvs gränsen, skalet eller vad man ska kalla det) finns inte i sinnevärlden. För SRN, som dessutom skall göra bedömningen i förhand, är saken omöjlig. Ingen skall tro att nämnden *vet* hur verksamheten ser ut i det individuella fallet och hur den skiljer sig från andra fall. Någon syn har aldrig gjorts och skulle förvisso vara meningslös. Jag har ofta efter den här typen av beslut ställt den retoriska frågan till nämnden: Vet vi verkligen vad vi har bestämt om nu?

Ödet ville att jag blev tvungen att reservera mig mot det allra sista beslut jag var med om att fatta i SRN. Det var till och med så ödesbundet att ärendet, som satts upp som ett av de första, flyttades under sammanträdet och blev det sista. Det var fråga om att ett företag skulle överlåta en bostadsrättsandel i samband med en företagsklyvning. En bostadsrättsandel utgör tyvärr ett sådant värdepapper som inte kan vara föremål för underprisöverlåtelse. En positiv utgång av förhandsbeskedet krävde därför att andelen kunde ses som en verksamhetsgren. Det tyckte både jag och SKV att den gjorde i det aktuella fallet. Det var fråga om en andel till vilken hörde vissa lokaler som använts som kontor och lager i sökandebolagets och dess moderbolags verksamheter. Bostadsrätten till lokalen kunde (enligt lag) inte övergå till köparen utan att andelen överläts. Andelen representerade således till 100 procent den egendom andelsinnehavet gav rätt till. Noga taget avsåg överlåtelsen inte enbart ett värdepapper utan även den uthyrningsverksamhet som manifesterats i ett hyresavtal mellan bolaget och moderbolaget. Det var således en hyresverksamhet med däri ingående bostadsrättsandel som överläts. Att denna verksamhet lämpade sig för att avskiljas till (som!) en självständig rörelse syntes ovedersägligt. Lokalen skulle enligt ansökan användas av köparen för uthyrning till bolaget och moderbolaget.

SKVs egen uppfattning om begreppet "verksamhetsgren" stod sig inte länge i detta fallet. Förhandsbeskedet överklagades av SKV, som yrkar på att det skall fastställas. Ingen är väl sämre än att han kan ändra uppfattning, men vad ska man säga om rättssäkerheten och lagstiftningens kvalitet när inte ens en myndighet vidmakthåller sitt utförligt motiverade ställningstagande längre än några veckor. Ärendet är inte avgjort när detta skrivs. Vi får se hur det går.

4 Slutord

Jag tycker nog att Skatterättsnämnden väl fyller de krav på rättsäkerhet man skall ställa på dess verksamhet. De kritiska synpunkter som luftades på seminariet kändes inte alarmerande. Jag tycker också att vi med Skatterättsnämnden har en institution som i rättssäkerhetens intresse utför en betydelsefull gärning när det gäller att utveckla rättspraxis. I fråga om uppgiften att från fiskal sida få driva sina intressen genom förhandsbesked är jag mera tveksam. Det har hittills inte varit mer än en handfull ärenden som initierats av SKV/AO, så några större resurskrav till allmänhetens förfång har ännu inte ställs på SRN. Men principen tycker jag är felaktig. Diskutabel från rättssäkerhetssynpunkt tycker jag att mycket av den lagstiftning varit, som vuxit fram under de decennier jag haft uppgiften att besluta om den. Vad gäller dagens stora fråga, uttagsbeskattning/underprisöverlåtelse, baseras den till stora delar på odefinierbara storheter. Jag tror vi skaffat oss en helt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20

onödig och komplicerande lagstiftning till glädje endast för konsulterna. Det är bara att hoppas att skattemyndigheterna inte hårdrar begrepp som verksamhetsgren/hel verksamhet. Varför lägga ner resurser på att tvista om något sådant? Är omstruktureringen förnuftig – och det är företagarens egetintresse och kapitalinsats garanter för – skapas större framtida skatteinkomster än dom som inte tas ut vid omstruktureringen. Att försvåra omstruktureringen med en uttagsbeskattning när en företagare bedömer att det är lämpligt är bara dumt och fiskalt kortsynt. Man ska kanske också hoppas att skattekonsulterna inte utnyttjar en tillåtande hållning från skattemyndigheterna för översmarta upplägg och därmed provocerar skattemyndigheterna.

Niclas Virin var ledamot av Skatterättsnämnden mellan år 1985 och år 2005. Han har bl.a. varit Allmänt Ombud för Mellankommunala mål samt bankdirektör i Handelsbanken.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:20