

Regeringsrätten och skatteflyktlagen - mönster eller monster?

Mats Tjernberg & John Neway Herrman

1 Inledning

När skatterättsliga avgöranden från Regeringsrätten¹ diskuteras allmänt, sker det oftast utifrån att Regeringsrättens domar förväntas bidra till förståelsen av gällande rätt. Avgöranden från högsta instans får i praktiken stor prejudikatföljsamhet. Det kan bero på tradition, auktoritetstro, överklagandesystemets utformning eller förväntan att domstolen dömt i enlighet med en ”korrekt” grundad objektiv uppfattning om gällande rätt. Av förutsebarhetsskäl önskar sig därför gärna tillämparen att domstolens slut och skäl, förutom att rättfärdiga den enskilda utgången, bidrar till att öka kunskapen om ”gällande rätt”. De senaste åren har denna önskan enligt vår uppfattning gjort sig särskilt gällande ifråga om tillämpning av ”verklig innebörd” respektive tillämpning och tolkning av lagen mot skatteflykt. Ofta har dock fler frågor än svar uppkommit. Hultqvist går så långt som att uttala att; ”Nu har vi kommit så långt i tillämpningen av skatteflyktsklausulen att det inte längre är någon idé att intellektualisera den”. von Bahr har i anslutning därtill menat att; ”Utfallet tycks vara alltför beroende av vilka fem regeringsråd som råkat döma i ett visst mål”.² Bl.a. Hultqvist, Tjernberg och Kellgren har gjort gällande att avgöranden rörande skatteflyktsklausulen är in casu-betonade.

Det föreligger ur tillämparens perspektiv stor oklarhet om hur Regeringsrätten tillämpar och tolkar lagen mot skatteflykt. Troliga förklaringar till oklarheten är att skatteflyktlagen är svårtillämplig, att transaktionsmönstren ofta är svårbegripliga och att de mål som kommer upp till avgöranden i Regeringsrätten är vad som brukar benämnas ”svåra fall”. Syftet med denna artikel är att med utgångspunkt i ett par statistiska sammanställningar av Regeringsrättens domar, undersöka närmare hur skatteflyktlagen har använts av den högsta instansen.³ Detta för att komplettera de mer kvalitativa analyser som har skett under senare år. Som kommer att framgå är det dock tveksamt om ens dessa statistiska genomlysningar kan bidra till att skapa klarhet. I artikeln diskuteras sedan huruvida förväntningar om klarläggande domar från Regeringsrätten är berättigade och/eller eftersträvansvärda.

Skattenytt 2011 s 159

2 Att döma generalklausuler

En domstol måste besluta även i de ”svåra fallen”. En domstol måste också rättfärdiga sina domslut genom att ange skäl. Skälen skall grundas på accepterade ståndpunkter i form av rättskällor, såsom lagtext, praxis från de högsta domstolarna och förarbeten.⁴ Som kritisk läsare av ett avgörande från Regeringsrätten har vi alltså rätt att förvänta oss att domstolen följt denna s.k. erkänningsregel. Det är i ljuset av detta intressant att en av våra mest erfarna domare, Stig von Bahr⁵, har uttryckt att det erfarenhetsmässigt är magkänslan lika mycket som en rättslig analys som styr om ett enskilt fall skall omfattas av en skatteflyktsklausul, alternativt principen om förfarandemissbruk.⁶ Under 2008 analyserades i ett par examensuppsatser vid Juridiska fakulteten i Lund Regeringsrättens avgöranden, fram till dess, angående skatteflyktsklausulen. Slutsatsen som kan dras är att Regeringsrättens avgöranden i princip inte har gett någon vägledning för hur skatteflyktlagens fjärde rekvisit, i strid mot lagstiftningens grunder (alternativt syfte), skall tillämpas och tolkas. Avgörandena fram till ca 2008 kunde enligt författarnas uppfattning med stor

¹ Regeringsrätten heter från 1 januari 2011 Högsta förvaltningsdomstolen.

² <http://www.juridicum.su.se/jurweb/aktuellt/visa.asp?newsid=933&lang=sve> (senast nedladdad 2010-12-22).

³ Vi har valt att redovisa de avgöranden som skett gällande den ändrade lydelsen från 1995. Vårt syfte är att tillföra kunskaper som har aktualitet och vi anser att de avgöranden som skett dessförinnan främst har historiskt intresse (ifråga om statistiska slutsatser).

⁴ Se t.ex. Christian Dahlman; ”Rätt och rättfärdigande”, 2007, s. 125 f. Det är en stor fråga i sig vad som kan utgöra godtagbara rättskällor.

⁵ Tidigare regeringsråd och f.d. domare i EG-domstolen.

⁶ Stig von Bahr; ”Skatteflykt i EG-rättslig behysning”, Skattenytt 2007 s. s. 649-650.

sannolikhet uppfattas som in casu-betonade. I många av fallen saknas utförliga motiveringar⁷ överhuvudtaget, istället upptas domarna av detaljerade beskrivningar av ofta mycket invecklade omständigheter och parternas argument.⁸ De avgöranden som kommit under 2009 och 2010 har visserligen varit utförligt motiverade men avgörandena är delvis motstridiga och ej koherenta.⁹

En fråga att ställa är; om inte alla rättstillämpare har rätt att förvänta sig att en domstol, i detta fall Regeringsrätten, genom explicit gedigna objektiva rättsliga analyser bidra till att förtydliga och utveckla gällande rätt? Skulle det inte också kunna gagna en mer rättssäker och förutsebar tillämpning om det därmed samtidigt i större utsträckning möjliggjordes för skatterättsliga forskare och andra tillämpare att finna mönster i gällande rätt och visa på dessa? Det är odiskutabelt så att Regeringsrättens kanske viktigaste uppgift är att skapa prejudikat som kan vara till ledning för domstolar och andra som har att tillämpa gällande rätt. Följande är citerat från Regeringsrättens hemsida;

Skattenytt 2011 s 160

”Bland kan en klar rättssats formuleras, men i många fall är de faktiska förhållandena alltför komplexa för att detta ska vara möjligt. Utgången i målet blir då knuten till det konkreta fallet, och den som ställs inför ett likartat fall får på egen hand bilda sig en uppfattning om avgörandets betydelse i den nya situationen genom att tolka Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ger ofta ganska utförliga motiveringar, vilka kan vara till ledning för tolkningen.”¹⁰

Inom doktrin beskrivs ofta användandet av generalklausuler som en speciell lagstiftningsteknik, igenom vilken lagstiftaren försöker skapa rättsregler som skänker rättstillämparen en betydande frihet vid bedömmandet av rättsfakta eller rättsföljd.¹¹ Orsaken till friheten anses vara att generalklausuler är utformade med hjälp av värdeöppna och vaga formuleringar.¹² Trots att generalklausulerna i regel innehåller objektiva rekvisit, innebär lagstiftningstekniken oundvikligen att det lämnas ett stort värderingsutrymme vid tillämpandet av dem.¹³ Det i sin tur har ansetts öppna för en sämre förutsägbarhet i förhållande till en mer konkret lagstiftning.¹⁴ Ytterligare ett särdrag som brukar framhållas är att generalklausulen har ett relativt brett och inte på förhand helt bestämt tillämpningsområde, vilket skall ge möjlighet till en mer flexibel bedömning av ett erkänt svarreglerat rättsområde.¹⁵ Lagstiftaren skapar genom klausulerna helt enkelt ett komplement till mer detaljreglerad lagtext.¹⁶

Slutligen bygger lagstiftningstekniken i regel på att rättstillämparen, i detta fall de prejudikatbildande instanserna, skapar vägledande praxis. Det vill säga, de vaga och värdeöppna formuleringarna skall klargöras och preciseras genom domstolsavgöranden.¹⁷ Inom doktrin har lagstiftning genom nyttjande av en generalklausul ansetts innebära att normgivning delegeras till domstolarna.¹⁸ Ett exempel på detta är förarbetet till avtalslagens 36 §, där lagstiftaren explicit uttalar att det i flera situationer är upp till domsto-

7 I väldigt många fall instämmer Regeringsrätten i Skatterättsnämndens slut och motivering. Vi har i sammanställningen angivit även besluten i de fallen som motiverade. Tilläggs bör också att det skiljer sig mycket i hur utförliga motiveringarna är.

8 Alexander Holm; "Skatteflyktslagen - En studie av Regeringsrättens praxis, vilken vägledning ger den vid tillämpningen?" Examensarbete vid Lunds universitet, 2008. Elin Rebman Carlqvist; "Betydelsen av lagstiftarens passivitet vid tillämpningen av skatteflyktslagen." Examensarbete vid Lunds universitet, 2008.

9 Se t.ex. Mats Tjernbergs rättsfallskommentarer i Skattenytt nr 6 2009 och nr 6 2010; "Tillämpning och tolkning av skattelag".

10 http://www.regeringsratten.se/templates/DV_InfoPage_____5420.aspx (senast nedladdad 2010-12-22).

11 Stig Strömholm, "Rätt, Rättskällor och Rättstillämpning - En lärobok i Allmän rättslära", 1996, s. 245.

12 Aleksander Peczenik, "Vad är rätt? - Om demokrati, Rättssäkerhet, Etik och Juridiks Argumentation", 1995, s. 293-294.

13 Ulrika Rosander; "Repressiva metoder mot skatteflykt", Skattenytt, 2007, nr 11, s. 550

14 A.a.s 672.

15 Se Jan Pedersens definition rörande "lovmassige generalklausuler", "Skatteøkning - Skatteunddragelse - Skattesvig - retsmisbrug i Skatteretten", Skatteorientering, 2007, s. 17.

16 Håkan Winberg; "Generalklausuler i lagstiftningen", Svensk Juristtidning 1981, s. 578.

17 Strömholm, 1996, s. 251.

18 A.a. Se även Rosander, 2007, s. 47.

larna att avgöra klausulens mer exakta tillämpningsområde, samt hur långtgående en jämkning med hjälp av klausulen bör tillåtas vara i vissa fall.¹⁹ Vidare görs i samma proposition ett antal uttalanden, vilka får anses ha bäring på generalklausuler i allmänhet. Bland annat framhålls att det är väsentligt att domstolarnas avgöranden får en principiell prägel och inte syftar till en kasuistisk bedömning av enskilda fall. Domarna skall även få en sådan publicitet att berörda parter har möjlighet

Skattenytt 2011 s 161

att rätta sig efter praxis. Som argument för senast nämnda uttalanden står rättssäkerheten i form av förutsägbarhet i förgrunden.²⁰ Inom doktrinen delas den uppfattning som görs gällande i propositionen. Strömholm menar att en snabb framväxt av praxis är en förutsättning för en rättssäker tillämpning av en generalklausul.²¹

3 Vad är det då domaren gör?

Enligt en del forskare i rättsvetenskap skall det vid såväl forskning som rättstillämpning finnas en strävan efter att vara objektiv och värderingsfri.²² Andra forskare hävdar att verkligheten inte ser ut på det sättet, och att värderingar och förförståelse faktiskt påverkar såväl forskning som rättstillämpning.²³ Den senare kategorin av forskare ifrågasätter alltså om domare alltid går vetenskapligt till väga i sitt dömande. En sådan diskussion har förts av bl.a. Gräns, Pahlsson och Andersson. Ingångar i en sådan diskussion kan vara forskningsresultat från andra vetenskapsområden såsom psykologi och naturvetenskap, men också studier av domstolsavgöranden.²⁴

Att för en domare komma fram till ett domslut i ett fall innebär, särskilt i de ”svåra fallen”, ett komplext förfarande i många avseenden. För det första måste denne ha en klar uppfattning om rättsskäl läran och ta ställning till om denna uppfattning överensstämmer med den allmänt vedertagna (om det finns någon). För det andra skall domaren undersöka och värdera fakta samt bevisning i målet. För det tredje skall rättsregeln appliceras på rättsfakta.²⁵ Av olika skäl kanske domare och andra praktiskt verksamma jurister inte alltid förmår att arbeta ”hela vägen” med ett vetenskapligt förhållningssätt. Peczenik har t.ex. konstaterat att; ”The complex ontology of law is regularly refuted by ordinary lawyers, who are practically minded and hate metaphysics.”²⁶ Det är vanligt att skilja på ”enkla” och ”svåra fall” när man diskuterar på vilket sätt en domstol har att följa den ovan nämnda erkänningsregeln. Det är endast i ”svåra fall” som domstolen, till skillnad från vid ”enkla fall”, enligt vissa rättsvetare har ett utrymme att inom ramen för erkänningsregeln ”skapa ny

Skattenytt 2011 s 162

rätt”.²⁷ Med tanke på dels skatteflyktslagens utformning med vaga rekvisit, dels skattskyldigas uppfinningsrikedom när det gäller att utmana vårt invecklade skattesystem, kan det förväntas att så gott som samtliga fall där en domstol har att pröva lagen är s.k. ”svåra fall”.

19 Prop. 1975/76:81, s. 113 och 139.

20 Prop. 1975/76:81, s. 39.

21 Strömholm, 1996, s. 251.

22 Se t.ex. H.L.A Hart; ”The Concept of Law”, 1966. Se också Dahlman; ”Neutralitet i juridisk forskning”, 2006, som bl.a. exemplifierar de olika utgångspunkterna utifrån svenska rättsvetare, s. 10 ff.

23 Se t.ex. Ronald Dworkin; ”Taking Rights Seriously”, 1997.

24 Se för discussion och vidare källor Minna Gräns; ”Some Aspects of Legal Decision Making in the Light of Cognitive Consistency Theories”. Perspectives on Jurisprudence. Essays in Honor of Jes Bjarup. Scandinavian Studies in Law, Vol 48, s. 99-122, Håkan Andersson; ”Likhetsargumentation - analogi och metamorfos”, i Fogelklou, A. & Spaak, T. (red.), Festskrift till Åke Frändberg, Uppsala 2003, Iustus Förlag, s. 13-37 och Robert Pålsson; ”Intuition och rättfärdigande i skatterätten”, Skattenytt 1998 s. 445-453.

25 Bilden är av denna process är avsiktligt förenklad.

26 Alexander Peczenik; ”Can Philosophy Help Legal Doctrine?” Ratio Juris, Vol. 17 No. 1 March 2004, p. 115 f.

27 Enligt Hart har domaren i svåra fall rätt att göra skönsmässiga bedömningar utan att för den sakens skull göra ”fel”. På denna punkt har Hart kritiserats av bl.a. Dworkin som menar att vissa fall inte behöver förbli svåra om man tar hjälp av lagstiftningens bakomliggande värderingar. Se hänvisningar och mer om detta i Dahlman, 2007, s. 116 ff.

4 Skatteforskaren som uttolkare och utvecklare

Det finns många olika slag av tillämpare av domstolsavgöranden. Vi koncentrerar oss i denna artikel på forskare i rättsvetenskap. Forskning inom rättsvetenskap är ett mångfacetterat kunskapande. Om vi håller oss till rättsdogmatiska forskningsinsatser kan dessa handla om att inventera och systematisera rättsfall, förarbetsuttalanden och andra möjliga rättskällor. Vidare kan rättsdogmatisk forskning innehålla analyser i syfte att bringa klarhet i ”svåra fall” och ge förslag på hur gällande rätt bör tolkas. I denna del kan uttalanden som gjorts av Regeringsrätten spela en stor roll för analysen. Ju tydligare och mer omfattande domstolen har varit i sina domskäl, desto större är sannolikheten för att forskaren skall kunna dra användbara generella slutsatser om och ge förklaringar till gällande rätt, och eventuellt även hjälpa till att utveckla denna. Den rättsdogmatiske forskaren har då till uppgift att hjälpa domaren med beslutsunderlag.

Vi har ingen absolut prejudikatbundenhet i Sverige, utan en relativ.²⁸ Strömholm framhåller att det i svensk rätt finns vissa bestämmelser som tyder på att avgöranden av högsta instans utgör något mer än avgöranden i enskilda fall.²⁹ Det gäller t.ex. möjligheten till pleniavgöranden då en avdelning finner att avdelningens rådande mening avviker från rättsgrundsats eller lagtolkning som varit antagen av domstolen. Det är också så att prövningstillstånd får meddelas endast om det är av vikt för rättstillämpningen att talan prövas av högsta instans (eller vid synnerliga skäl).

Det sker ett kontinuerligt samspel mellan domare och forskare i rättsvetenskap. Av processekonomiska skäl är domaren i behov av att på så kort tid som möjligt samla all den information som behövs för att kunna fatta ett korrekt beslut. Det kan handla om inventering av rättsfall, förarbetsuttalanden och andra möjliga rättskällor. Detta kan ibland forskare redan ha utfört, vilket i kraft av auktoriteten hos forskaren skapar en trygghet för domaren. Forskaren kan också ha utfört analyser i syfte att bringa klarhet i ”svåra fall” och ge sitt förslag på hur gällande rätt bör tolkas. I denna del kan uttalande som gjorts av Regeringsrätten spela en stor roll för analysen. Ju tydligare och mer omfattande domstolen har varit i sina domskäl, desto större är sannolikheten för att forskaren skall dra användbara slutsatser om gällande rätt.

Skattenytt 2011 s 163

5 Finns det mönster och tendenser när det gäller skatteflyktsmål?

Det finns ett antal frågor som kan ställas utifrån ett material bestående av mål om skatteflyktslagen. En första fråga är hur ofta den prövas och tillämpas. Av sammanställningen i tabell 1 framgår att den sedan den återinfördes har tillämpats i 12 fall och funnits ej tillämplig i 13 fall.³⁰ Således torde man med försiktighet sluta sig till att Regeringsrätten varit restriktiv i tillämpningen. Det går möjligen att ana en ökad tillämpning fr.o.m. 2009. Sedan dess har den nämligen tillämpats i sex av åtta fall. Sett i ett längre jämförelseperspektiv har dock sådana korta trender hittills inte visat sig bestående.

Tabell 1

Mål (nr)	Via SRN	Via LR	Motivering	Var lagen tillämplig?
RÅ 1998 not. 195	Ja	Nej	Ja	Ja
RÅ 1999 not. 153	Ja	Nej	Nej	Nej
RÅ 2000 ref. 21 I	Ja	Nej	Ja	Ja
RÅ 2000 ref. 21 II	Ja	Nej	Ja	Ja
RÅ 2001 ref. 12	Ja	Nej	Ja	Nej
RÅ 2001 ref. 66	Ja	Nej	Ja	Nej
RÅ 2001 ref. 79	Ja	Nej	Ja	Nej

²⁸ Stig Strömholm; ”Rätt, rättskällor och rättstillämpning”, 1981, s. 340 och 451.

²⁹ A.a.s. 340.

³⁰ Skatteflyktslagen återinfördes 1995 genom SFS 1995:575 och prövades i den nya lydelsen första gången i ett mål 1998. Lagen i dess tidigare lydelse tillämpades ytterligt sällan.

Mål (nr)	Via SRN	Via LR	Motivering	Var lagen tillämplig?
RÅ 2001 not. 188	Ja	Nej	Ja	Nej
RÅ 2002 ref. 24	Ja	Nej	Ja	Ja
RÅ 2002 not. 133	Ja	Nej	Ja	Nej
RÅ 2003 not. 90	Ja	Nej	Nej	Nej
RÅ 2006 not. 78	Ja	Nej	Nej	Nej
RÅ 2006 not. 89	Ja	Nej	Ja	Ja
RÅ 2007 not. 65	Ja	Nej	Ja	Ja
RÅ 2007 ref. 85	Nej	Ja	Ja	Nej
RÅ 2008 not. 94	Ja	Nej	Nej	Nej
RÅ 2008 not. 148	Ja	Nej	Ja	Nej
RÅ 2009 ref. 31	Ja	Nej	Ja	Ja
RÅ 2009 ref. 47 I	Nej	Ja	Ja	Nej
RÅ 2009 ref. 47 II	Nej	Ja	Ja	Ja
RÅ 2009 not. 86	Ja	Nej	Ja	Ja
RÅ 2009 not. 88	Ja	Nej	Ja	Ja
RÅ 2009 not. 171	Ja	Nej	Ja	Nej
RÅ 2009 not. 201	Ja	Nej	Ja	Ja
RÅ 2010 ref. 51	Nej	Ja	Ja	Ja

Skattenytt 2011 s 164

En andra fråga är om det har betydelse för utgången och skälen vilka som är ledamöter i ett mål. I påstådd avsaknad av möjligheten att dra generaliserbara slutsatser av Regeringsrättens domskäl har vi undersökt om mönster kan utläsas ur andra empiriska data. Det har som framgått av inledningen antytts i olika sammanhang, oftast muntligen men även ett par gånger genom offentliga uttalanden, att domstolens sammansättning skulle kunna ha avgörande betydelse för utgången i ett skatteflyktsmål. Det må vara beroende av t.ex. politisk uppfattning, yrkesmässig bakgrund eller intuitiv uppfattning. Sådana påståenden skulle i och för sig också kunna vara förenliga med en uppfattning om att ledamöterna alltid förmår argumentera rationellt (och då underförstått kunna komma till olika slutsatser). En empirisk undersökning har nyligen genomförts i en examensuppsats vid Lunds universitet.³¹ Slutsatsen enligt vår mening är att det inte går att finna några tydliga mönster. Vissa domare, t.ex. Stenman, Lindstam och Almgren, har visserligen ofta valt att inte förespråka en tillämpning av skatteflyktsklausulen men så gott som uteslutande som en del av en enhällig domarskara.³² Eliason har ofta varit för en tillämpning, men även hon som en del av en enig domarsits.³³ De senaste 7-8 fallen visar en tendens ifråga om en ökning av lagens tillämpning men flertalet av de deltagande ledamöterna i dessa fall har i tidigare mål ansett den ej tillämplig.³⁴ Det är enligt vår uppfattning tillfredsställande att det inte går att utläsa några tydliga mönster kopplade till vilka ledamöter som dömt i de olika fallen.

31 John Herrman; "Skatteflyktsklausulen - tillämpning och betydelsen av Regeringsrättens sammansättning". Examensarbete vid Lunds universitet 2010. Genomgången avser mål gällande lydelsen från Skatteflyktslagens återinförande 1995, se tabell 2.

32 Stenman har vid fyra av fem tillfällen ansett lagen ej vara tillämplig, vid ett av de fyra tillfällena som skiljaktig. Lindstam har vid fyra av fem tillfällen ansett lagen vara ej tillämplig, men aldrig varit skiljaktig. Almgren har funnit lagen ej tillämplig vid sex av åtta tillfällen, aldrig som skiljaktig. Se tabell 2-3.

33 Eliason har vid fyra av fem tillfällen varit för en tillämpning av lagen, dock alltid som en del av en enhällig domarskara.

34 Jfr Herrman s. 40.

Skattenytt 2011 s 165

Table 2

Regeringsråd	För tillämpning i antal mål	Mot tillämpning i antal mål	Totalt
Almgren	2	6	8
Billum	3	2	5
Björne	2	-	2
Brickman	2	3	5
Dexe	2	-	2
Eliason	4	1	5
Fernlund	2	2	4
Hamberg	4	2	6
Hulgaard	4	6	10
Heckscher	1	-	1
Jermsten	-	1	1
Kindlund	5	4	9
Knutsson	2	5	7
Lavin	-	1	1
Lindstam	1	4	5
Melin	1	1	2
Nilsson	3	2	5
Nord	2	1	3
Nordborg	-	2	2
Ragnemalm	1	2	3
Rundqvist	2	3	5
Saldén Enéreus	2	-	2
Sandström	2	5	7
Schäder	-	1	1
Stenman	1	4	5
Ståhl	1	-	1
Stävberg	4	4	8
Wennerström	2	5	7
Werner	1	-	1

Skattenytt 2011 s 166

Tabell 3

Rättsfall	Skatteflyktslagen tillämpades?	Regeringsråd				
RÅ 1998 Not.195	Ja	Werner	Lindstam	Billum	Hulgaard	Nilsson
RÅ 1999 Not.153	Nej	Rundqvist	Lavin	Hulgaard	Nilsson	

Rättsfall	Skatteflyktslagen tillämpades?	Regeringsråd				
RÅ 2000 Ref. 21 I	Ja	Björne	Rundqvist	Hulgaard	Nilsson	Sandström (skiljaktig)
RÅ 2000 Ref. 21 II	Ja	Björne	Hulgaard	Nilsson	Rundqvist (skiljaktig)	Sandström (skiljaktig)
RÅ 2001 Ref. 12	Nej	Ragnemalm	Lindstam	Rundqvist	Hulgaard	Nilsson
RÅ 2001 Ref. 66	Nej	Lindstam	Hulgaard	Wennerström	Almgren	Stävberg
RÅ 2001 Ref. 79	Nej	Lindstam	Hulgaard	Wennerström	Almgren	Melin
RÅ 2001 Not.188	Nej	Lindstam	Hulgaard	Wennerström	Almgren	Stävberg
RÅ 2002 Ref. 24	Ja	Ragnemalm	Hulgaard	Almgren	Melin	Stävberg
RÅ 2002 Not.133	Nej	Ragnemalm	Billum	Hulgaard	Wennerström	Almgren
RÅ 2003 not. 90	Nej	Billum	Schäder	Almgren	Stävberg	Kindlund
RÅ 2006 not. 78	Nej	Sandström	Rundqvist	Stävberg	Kindlund	Brickman
RÅ 2006 not. 89	Ja	Sandström	Rundqvist	Stävberg	Kindlund	Brickman
RÅ 2007 not. 65	Ja	Billum	Almgren	Kindlund	Hamberg	Knutsson
RÅ 2007 Ref. 85	Nej	Wennerström	Nord	Hamberg	Brickman	Knutsson
RÅ 2008 not. 94	Nej	Nordborg	Eliason	Kindlund	Fernlund	Stenman
RÅ 2008 not. 148	Nej	Nordborg	Sandström	Hamberg	Brickman	Knutsson
RÅ 2009 Ref. 31	Ja	Billum	Hamberg	Fernlund	Knutsson	Stenman
RÅ 2009 Ref. 47 I	Nej	Sandström	Knutsson	Fernlund	Stenman	Hamberg (skiljaktig)
RÅ 2009 Ref. 47 II	Ja	Sandström	Hamberg	Fernlund	Knutsson (skiljaktig)	Stenman (skiljaktig)
RÅ 2009 not. 86.	Ja	Eliason	Wennerström	Nord	Stävberg	Kindlund

Skattenytt 2011 s 167

RÅ 2009 not. 88	Ja	Eliason	Wennerström	Nord	Stävberg	Kindlund
RÅ 2009 not. 171	Nej	Almgren	Kindlund	Knutsson	Jermsten	Stenman
RÅ 2009 not. 201	Ja	Eliason	Dexe	Brickman	Ståhl	Saldén Ené-reus

RÅ 2010 Ref. 51	Ja	Heckscher	Eliason	Dexe	Kindlund	Saldén Enérus
--------------------	----	-----------	---------	------	----------	------------------

6 Avslutning

Det går enligt vår uppfattning inte att tydligt utläsa vare sig rationella eller icke rationella tendenser och mönster i Regeringsrättens avgöranden och domskäl. Domstolen har antingen inte sett det som sin uppgift att utveckla gällande rätt ifråga om skatteflyktsklausulen eller så har den oftast ansett ”de faktiska förhållandena alltför komplexa för att detta ska vara möjligt”. Det vedertagna sättet att undersöka måls slut och skäl, för att se om det går att dra generella slutsatser till ledning för tillämpares bedömning och domstolars avgöranden i kommande fall, har inte skapat klarhet. Detsamma är fallet när det gäller de statistiska genomgångarna. Vare sig forskare i skatterätt eller andra tillämpare kan dra användbara slutsatser om gällande rätt. Har det då varit lagstiftarens avsikt att domstolar skall utveckla rätten ifråga om skatteflyktslagens tillämpning? Vad som talar emot ett jakande svar på den frågan är dels att det vid lagens ursprungliga införande slogs fast att klausulen kommer att innehålla ett subjektivt element, dels att det inte i några förarbeten i anslutning till skatteflyktslagen har uttalats explicit att rättsläget ifråga om klausulens tillämplighet skall utvecklas genom prejudikatbildning.³⁵ Det resonemang som förts ovan om särdrag för lagstiftning och tillämpning av generalklausuler skulle därmed inte nödvändigtvis gälla skatteflyktsklausulen. Vi står alltså i dagsläget med en generalklausul som trots 25 avgöranden i Regeringsrätten, avseende den gällande lydelsen, inte försetts med mer innehåll än vad som framgår av lagtexten och förarbetena. Avsiktligt eller oavsiktligt kvarstår istället en kraftfull, rättsosäker, preventiv verkan, något mildrad genom (den flitigt utnyttjade) möjligheten att ansöka om förhandsbesked.

Mats Tjernberg, är docent i finansrätt vid Lunds universitet.

John Neway Herrman, är jur. kand. och verksam som skattejurist hos Deloitte.

³⁵ Se Herrman s. 15 med hänvisningar till prop. 1980/81:17 s. 17, prop. 1982/83:84, 1985/86:49, 1992/93:127, 1994/95:209 och 1996/97:170.