
I 22

Affärsmässigt motiverad

– en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån

AV ANDERS HULTQVIST

I. INLEDNING

Efter att Industrivärden-domarna meddelats i slutet av 2007 (RÅ 2007 ref. 84–85), där en ”räntesnurra” inte fälldes med hjälp av skatteflyktslagen, utan tvärtom med hänvisning till det s.k. kommunmålet (RÅ 2001 ref. 79) ansågs godtagbar, började man inom Skatteverket och Finansdepartementet att beräkna hur stort skattebortfallet kunde bli och vad man kunde göra åt koncerninterna försäljningar med koncerninternt finansierade lån. Ett förslag till lagstiftning hastades fram under sommaren 2008, vilket mötte stark kritik från flera håll, och även Lagrådet höjde ett varningens finger mot den föreslagna lagstiftningen. Icke desto mindre förelades riksdagen lagförslaget, något justerat, och reglerna började tillämpas fr.o.m. den 1 januari 2009.

Frågan om reglernas räckvidd och särskilt innebörden av den s.k. ventilen – bestämmelserna med undantag från ränteavdragsförbudet med kravet att förvärvet och lånet skall vara ”affärsmässigt motiverade” – har vållat stor osäkerhet. Fyra förhandsbesked söktes tämligen omgående och Skatterättsnämnden meddelade besked i november 2009 respektive

i juni 2010.¹ Förhandsbeskeden överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) som meddelade domar i målen den 30 november 2011 (se nedan, avsnitt 3).²

HFD har i målen gjort en del uttalanden om vad som avses med ”affärsmässigt motiverad” och även gjort en åtskillnad mot organisatoriska skäl. HFD var inte enig och uttalandena väcker även en del frågor om kvalitetskraven på lagtexten och tolkning av lag på ett område där legalitetsprincipen gäller och till vilket skattelagstiftningen hör.

I denna artikel skall jag därför resa en del av dessa principiella frågor och noggrant analysera hur lagstiftningen utformats, hur HFD gått tillväga och hur uttrycket ”affärsmässigt motiverad” ska eller kan förstås, utifrån en tolkningsmetod baserad på legalitetsprincipen. Slutligen berörs ränteavdragsbegränsningens retroaktiva effekter.

2. BESTÄMMELSERNA

Begränsningar i avdragsrätten för räntor finns i 24 kapitlet 10 a–10 e §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Bestämmelserna är utformade så att företag som ingår i intressegemenskap (legaldefinerat i 10 a §) inte får dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen *till den del skulden avser ett förvärv av en delägarrätt* från ett företag som ingår i intressegemenskapen (10 b § 1 stycket). (Vad som avses med *delägarrätt* finns legaldefinerat för hela inkomstskattelagen i 48 kap. 2 § IL, bland annat aktier och andra aktieanknutna värdepapper eller rättigheter.)

Bestämmelserna ska också tillämpas på en skuld som ersätter en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen (10 b § andra stycket) och även på en skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, om och till den del ett företag inom intressegemenskapen har en fordran på detta externa företag (eller ett annat företag som är i intressegemenskap med detta externa företag), såvida skulden kan anses ha samband med denna fordran och avser förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen (10 c §).

Det som främst är av intresse i denna artikel är ett av undantagen från detta avdragsförbud. Förutom i sådana fall då inkomsten som motsvarar

1. Se Skatterättsnämndens beslut den 18 november 2009 i ärende dnr 24-09/D, beslut den 30 november 2009 i ärende dnr 13/09/D samt besluten den 24 juni 2010 i ärendena dnr 85-09/D, 89-09/D, 96-09/D och 160-09/D.

2. Domarna har refererats tidigare i denna tidskrift; se Thomas Andersson och Christian Carneborn, HFD:s domar den 30 november 2011 avseende ränteavdragsbegränsningsreglerna – en kommentar, SvSKT 2012 s. 54.

ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i mottagarstaten (10 d § 1 stycket 1 punkten), får avdrag ske om såväl förvärvet (av delägarätterna) som den skuld, som ligger till grund för förvärvet, är *huvudsakligen affärsmässigt motiverade* (10 § d 1 stycket 2 punkten). Vidare kan undantag från undantaget i första punkten (10 procent beskattning i mottagarstaten) ske, om Skatteverket kan visa att såväl förvärvet som skulden till övervägande del *inte är affärsmässigt motiverade*. Ett motsvarande undantag finns för 10 c §-fallen i 10 e §.

Gemensamt är således hur termen/uttrycket ”*affärsmässigt motiverade*” ska förstås. Det skall föreligga affärsmässiga skäl för förvärvet av delägarätterna och skulden. Därtill kommer problemet med hur man avgör detta i praktiken och att förvärvet och skulden dessutom ska vara *huvudsakligen affärsmässigt motiverade*.

Eftersom regeln inte är begränsad till förvärv efter lagstiftningens ikraftträdande uppstår vissa retroaktivitetsproblem genom övergångsbestämmelserna. Dessa ska också avslutningsvis diskuteras.

3. RÄTTSFALL

De rättsfall som avgjordes den 30 november 2011 har en i det närmaste liknande allmän motivering.³ HFD refererar först till lagtexten och sedan direkt till förarbetsuttalanden (propositionen):

”I regeringens proposition har begreppet affärsmässigt motiverade inte belysts på annat sätt än att det ska ligga sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden – utöver eventuella skatteeffekter – bakom de transaktioner som ska bedömas. Av propositionen framgår dock att ventilen ska tillämpas restriktivt för att syftet med bestämmelserna om avdragsbegränsningen ska kunna uppnås, nämligen att motverka att det svenska skatteunderlaget urholkas.”

Sedan fortsätter HFD:

”För en restriktiv tillämpning talar också konkurrensskäl eftersom den som får tillämpa ventilen får en lägre skattekostnad i förhållande till den som inte får avdrag för sin räntekostnad. Högsta förvaltningsdomstolen anser att följande kriterier bör vara vägledande vid bedömningen om affärsmässiga skäl kan anses föreligga.”

Därefter gör HFD en åtskillnad mellan *organisatoriska* och *affärsmässiga* skäl. En omorganisation av företagsgruppen är enligt HFD en intern

3. Se HFD:s domar 30 november 2011 i mål nr 7648-09, 4348-10, 7649-09, 4797-10, 4798-10 och 4800-10. Domarna har, som nämnts ovan, refererats utförligt av Andersson och Carneborn i SvSkT 2012 s. 54 varför jag i det följande huvudsakligen uppehåller mig kring lagtolknings- och tillämpningsfrågor.

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. Inte heller innebär den enligt HFD någon ökad skuldbelastning för koncernen som helhet, men kan medföra en lägre skattekostnad för den. I t.ex. mål 7649-09 nämndes detta explicit: även om omstruktureringen var väl motiverad för den bedrivna verksamheten var enligt HFD förvärvet inte affärsmässigt motiverat ”i den mening som avses i 24 kap. 10 d § första stycket 2 IL”.

Externa förvärv kan däremot enligt HFD som regel antas ske av affärsmässiga skäl, varefter HFD också öppnar ventilen för interna förvärv som föregåtts av ett externt förvärv, om det efterföljande interna förvärvet tidsmässigt och i övrigt framstår som endast ett led i att foga in det nya företaget i intressegemenskapen.⁴ I övriga fall bör utrymmet att tillämpa ventilen enligt HFD vara mycket begränsat.

Ett justitieråd (Ståhl) reserverade sig i samtliga mål – utom i ett där det inte var aktuellt – och gav uttryck för en annan uppfattning avseende majoritetens distinktion mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl. Enligt hennes tolkning av bestämmelsen i 24 kap. 10 d § IL ska affärsmässigheten relateras till dels det interna förvärvet, dels den interna skulden. Efter att ha refererat till förarbetena konkluderar hon att såväl lagens utformning som dess förarbeten talar för att det i begreppet affärsmässiga skäl, till skillnad från majoritetens uppfattning, ingår även organisatoriska skäl. Även organisatoriska skäl kan enligt henne därför vägas emot de skatteskäl som också kan finnas. Normalt rör en sådan bedömning, fortsätter hon, utrednings- och bevisfrågor, som inte lämpar sig för förhandsbesked, utan bör avgöras vid taxeringen, med tillägget att vissa principiella frågor – t.ex. när det gäller tillämpningen av ventilen vid interna förvärv som föregåtts av externa förvärv – kan motivera att en ställd fråga besvaras.

HFD:s majoritet har sålunda redovisat sin lagtolkning och vad den kommit fram till, men en annan uppfattning har också gjort sig gällande, varför jag först ska belysa och kommentera de metodfrågor som aktualiseras vid tolkning av skattelag i allmänhet och rekvisitet ”affärsmässigt motiverade” i synnerhet.

I ett av målen,⁵ som avsåg förvärv av aktier vid nyemission i ett företag inom intressegemenskapen, vilket av HFD:s majoritet ansågs omfattas av ranteavdragsbegränsningen i 24 kap. 10 b § IL, var det två justitieråd

4. Detta tillämpades i mål 4348-10, varefter utsagan upprepades i domskälen i de övriga ovan nämnda målen. Även i HFD:s dom 2012-01-27, mål nr 4687-11 bekräftas detta.

5. Se mål 7648-09.

som var skiljaktiga (Ståhl och Knutsson). Denna fråga rör inte primärt rekvisitet ”affärsmässiga skäl”, men den är intressant i ett legalitetsperspektiv. Enligt de skiljaktiga justitieråden var det förvisso fråga om ett förvärv av andelar, men det kunde med fog hävdas att det *inte* var ett *förvärv från någon*, eftersom det nyemitterande bolaget (A) aldrig ägt eller på annat sätt förfogat över andelarna. De konstaterade att om det tillskjutande bolaget (B) valt att lämna tillskottet utan motprestation hade skulden tveklöst hamnat utanför tillämpningsområdet för 24 kap. 10 b § IL. Denna civilrättsliga distinktion får betydelse även i andra sammanhang, eftersom en nyemission inte är en försäljning av aktier – från en aktieägare till en annan – utan ett kapitaltillskott till bolaget, mot att den tillskjutande parten får aktier och således blir den förste ägaren till de nyemitterade aktierna.⁶

4. METODFRÅGOR

Enligt min uppfattning följer av svensk grundlag att legalitetsprincipen gäller i svensk skatterätt,⁷ en uppfattning jag tycker mig se att HFD numera också ger uttryck för.⁸ Legalitetsprincipen brukar sägas ha fyra olika aspekter (eller vara en konjunktion av flera principer): föreskriftskravet, analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet och bestämdhetskravet. Analogiförbudet är dock snarare en konsekvens av föreskriftskravet än ett sidoordnat krav.⁹

Det som oftast avses med legalitetsprincipen är *föreskriftskravet*, dvs. att endast det som följer av en *rimlig tolkning* av det som står i bestämmelsen är skattepliktigt, straffbart etc. Vad som är en rimlig tolkning är inte formallogiskt konstaterbart, men väl fordras att den som avger uttalandet själv anser det och att den för flertalet jurister inte framstår som befängd eller i ljuset av andra argument är orimlig (en intellektuell omdömesfråga). I praktiken är detta sällan något problem, men svårigheter uppstår när flera tolkningar framstår som rimliga och man ska välja den som är mest rimlig. En fråga som inte sällan då uppkommer är om den

6. Se vidare Hultqvist, Moms och finansiella tjänster, Norstedts 1998, s. 142 ff. och s. 167.

7. Se Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget (numera Norstedts Juridik) 1995 kap. 3.

8. Se RÅ 1999 ref. 62 (kommenteras nedan). Se även Skatterättsnämndens motivering i RÅ 2010 ref. 54 och kammarrättens motivering i HFD 2011 ref. 58. En omdiskuterad fråga från legalitetssynpunkt finns också i Skatterättsnämndens skiljaktiga ledamöters motivering i RÅ 2007 ref. 13 (om upplåtelse av båtuppläggningsplats utgör parkeringsverksamhet).

9. Se Hultqvist 1995 s. 3 ff.

tolkning som är mest fördelaktig för den enskilde ska väljas eller i vart fall den tolkning som inte befinner sig i periferin av betydelseområdet (dvs. försiktighet i skattepliktens ytterkanter resp. att inte begränsa en avdragsbestämmelse i osäkerhetsfallen).

Låt mig illustrera detta med en dom från Högsta domstolen (HD) för några år sedan (NJA 2008 s. 946), där HD beträffande frågan om en hemlig bild- och ljudupptagning kunde utgöra *ofredande* följande:

”Det kan diskuteras om bestämmelsen om ofredande genom hänsynslöst beteende fyller rimliga anspråk på klar och tydlig strafflag (jfr ...). Även om bestämmelsen är vag och lämnar formellt utrymme för högst skiftande tolkningar finns det emellertid, inte minst av legalitetshänsyn, skäl att undvika tolkningar som framstår som pressade (jfr NJA 2005 s. 712).”

De redskap vi har vid tolkning av föreskrifter är naturligtvis det valda språket och dess juridiska eller åtminstone allmänna betydelse. En *term* har vanligen en allmänspråklig betydelse, men inte sällan visar uppslagsverken på flera betydelser eller åtminstone nyanser. Det kan också vara så att termen har en speciell juridisk betydelse, t.ex. termen ”rättshandling”, och då torde det ligga närmast till hands att välja den betydelsen i juridiska sammanhang. Vissa termer har fått särskilda betydelser (begrepp) på olika rättsområden, antingen p.g.a. legaldefinitioner (t.ex. fastighet i inkomstskatterätten, som även inkluderar byggnad å ofri grund; 2 kap 6 § IL) eller på grund av rättsutvecklingen, t.ex. gåvo-begreppet. Ibland händer det också att en term har en särskild betydelse inom en skatteform eller t.o.m. bara i ett kapitel i inkomstskattelagstiftningen (se 25 a kap. 2 § IL). Eftersom språket alltid måste förstås i sitt sammanhang (kontext),¹⁰ är det rimliga, enligt min uppfattning, att alltid söka en terms *speciella* innebörd i det sammanhang den förekommer före dess kanske mer mångfacetterade *allmänna* betydelse, t.ex. ”löpande avkastning” eller ”kapitalvinst” (som förstås i relation till källteorin, i det senare fallet negativt).

Om det finns legaldefinitioner är de naturligtvis bindande i det sammanhang de definierats för. Det gäller även om definitionen kan kritiseras eller t.o.m. anses vara olämplig. (En sådan är enligt min mening den betydelse termen ”juridisk person” har getts i IL, i det att den inte omfattar handelsbolag, men väl investeringsfonder; 2 kap. 3 § IL.) En legaldefinition är nämligen *normativ* för det rättsområde den inbegriper enligt föreskriften, även om den är mindre väl vald.

10. Se Arne Næss, Empirisk semantik – med förord av Anders Wedberg, Esselte Studium 1986, s. 3.

Flertalet övriga definitioner (preciserande rimliga tolkningar)¹¹ är dock *deskriptiva* och kan som sådana kritiseras för att vara riktiga eller oriktiga (sanna/falska). Om jag säger att definitionen av ”juridisk person” i inkomstskatterätten gäller för svensk rätt i allmänhet, så lär jag få kritiken att jag har ”fel”. Den utsagan är helt enkelt falsk, för så är det inte. På samma sätt kan det vara felaktigt att tvärsäkert uttala sig om en term, som har ett vagt eller mångfacetterat begrepp, för att den utesluter andra minst lika rimliga tolkningar (t.ex. schablonbeloppen 2 000/6 000 kr av den tidigare odefinierade uttrycket ”inventarier som är av mindre värde”, som dock nu är normativt preciserad genom bestämmelsen i 18 kap. 4 § 2 st. IL). Deskriptiva definitioner tillhandahålls på flera olika sätt, exempelvis genom rättsvetenskapliga arbeten, myndighetsrekommendationer (t.ex. Skatteverkets riktlinjer), regeringens offentliga utredningar m.m.

Inte sällan exemplifieras eller t.o.m. definieras termer i den föreslagna lagstiftningen i dess förarbeten, t.ex. i propositionen. Länge – inte minst under 70- och 80-talet – fördes inom den skatterättsliga forskningen lagtolkningsdiskussionen utifrån den förarbetsbundenhet som borde eller inte borde förekomma. Förarbetsfri tolkning kom ofta att kallas *objektiv* tolkning, medan förarbetsbunden dito benämndes *subjektiv* tolkning. Av legalitetshänsyn tillfördes argumentet att förarbeten inte är lagtext antagna av riksdagen, det enda sätt som skattelag och därmed bindande skattnormer konstitutionellt sett kan uppkomma på. Förarbetsuttalanden är sålunda inte normativa utsagor, utan deskriptiva – såsom lagskrivaren uppfattat det – eller möjligen en blandning: deskriptiva utsagor med aspiration på att också vara normerande i en miljö där lagskrivaren hoppas på att man i praxis skall hörsamma de utsagor som t.ex. nämns i propositionen.¹² Den senare lagstiftningsmetoden går av nämnda konstitutionella skäl därför inte fri från kritik, och kan leda till att begreppsbestämningen möter kritik från rättsvetenskapligt håll och att domstolar ignorerar det i förarbetena valda/föreslagna begreppsinnhållet, något som hade kunnat undvikas med en legaldefinition eller en mer preciserad utformning av rekvisiten. Se t.ex. HFD (dåvarande Regeringsrätten) i RÅ 1999 ref. 62 i fråga om termen och begreppet *utomstående* i fåmansföretagsreglerna:

”Såvitt Regeringsrätten kan förstå har en sådan långtgående räckvidd av begreppet utomstående inte varit åsyftad (jfr prop. 1995/96:109 s. 65 ff.). Mycket tyder på att avsikten varit att till annan än utomstående hänföra även exempelvis ett

11. Precisering är enligt Næss ett specialfall av tolkning (se Næss 1986 s. 25).

12. Jfr Næss 1986 s. 33.

aktiebolag som innehar aktier i de fall då dessa skulle ha ansetts kvalificerade om de ägts direkt av aktiebolagets ägare. Utformningen av 3 § 12 e mom. SIL kan emellertid inte anses ge utrymme för en sådan begränsning av begreppet utomstående.”

I fråga om termen *affärsmässigt motiverad* i bestämmelsen med ventilen i 24 kap. 10 d och e §§ IL är det flera av de ovan nämnda metodfrågorna som aktualiseras, inte minst på grund av Lagrådets påpekanden och att HFD inte var enig. I det följande ska jag illustrera möjligheterna, men också argumentera fördomsfritt för vad jag anser vara mest rimligt.

5. TOLKNING AV UTTRYCKET AFFÄRSMÄSSIGT MOTIVERADE

5.1 ALLMÄNT OM AFFÄRSMÄSSIGHET: – ÄR INTE SKATTESKÄL AFFÄRSMÄSSIGA?

Frågan om vad som är ”affärsmässigt” har diskuterats mycket i amerikansk och engelsk rätt (”business purpose” resp. ”commercial effect”/”commercial motive”/”commercial purpose”).¹³ Även tysk rätt har haft liknande normer om ”die wirtschaftliche Betrachtungsweise”. Problemet i amerikansk rätt, där det skrivits mycket om detta, är att man landar i ”business purpose” som synonymt med ”non-tax purpose”. Från affärs-synpunkt är dock skatt en kostnad som alla andra (”a tax dollar is also a dollar”) och inte sällan är eventuella skattekonsekvenser diskonterade i priset och andra villkor i en affär.¹⁴ Det är vidare vanligt att det finns allhandla skäl för en affär, varför det i realiteten kan vara svårt att kvantifiera flera olika skäls inverkan på en affär. I amerikansk litteratur brukar det också framhållas att ”only the most unimaginative tax council would find it hard to find at least one other reason for the transaction” (än skatteskal) och tanken på att försöka kvantifiera skatteskalen mot andra skäl är så svåra, att praxis ofta kritiserats för att illustrera vad den eller de aktuella domarna har gillat respektive ogillat.

Just denna invändning mötte lagförslaget i Lagrådet:¹⁵

”Lagrådet vill emellertid sätta ett frågetecken för användningen av ordet ’affärsmässigt’ i detta sammanhang. Det används i lagrådsremissen för att beteckna motsatsen till ’skattemässigt’ eller liknande och antyder att det inte skulle vara

13. För en sammanfattning med källor, se Hultqvist 1995 s. 439 ff.

14. Se Josef Isenbergh, Musings on Form and Substance in Taxation, The University of Chicago Law Review 1982, s. 876.

15. Se prop. 2008/09:65 s. 155 (bilaga 8).

affärsmässigt att ta skattehänsyn i handel ochandel. Men så är det ju inte alls. Varje företagare måste söka minimera sina kostnader för att företaget ska överleva. Det gäller också skattekostnaderna. Det är självklart att när en företagare överväger alternativ för att genomföra en affär, han eller hon räknar på skatteutfallet och väljer det alternativ som ger det för företagaren totalt sett gynnsammaste resultatet.”

Och vidare anförde Lagrådet:

”Det framgår av lagstiftningsärendets förhistoria att avsikten är att begränsa möjligheterna till ränteavdrag när den skattskyldige genomfört ett ’skatteupplägg’ som inte har något annat syfte än att sänka skatten.”

Enligt Lagrådet bör man därför i det fortsatta lagstiftningsarbetet beträffande denna och övriga paragrafer i lagen i vilka uttrycket affärsmässigt förekommer i lagtexten ange att affärsmässighet ska föreligga även om man bortser från skatteeffekterna.

Det är därför uppenbart att ”affärsmässigt” kan förstås så – en rimlig tolkning – att däri inbegrips också skatteskal, om detta inte uttryckligen undantas från vad som är ”affärsmässigt”. Vid den följande departementsbehandlingen mötte dessa synpunkter dock ingen förståelse från lagtextförfattarna.¹⁶

”Uttryckets betydelse måste dock ses i ljuset av det sammanhang som det används. Den aktuella lagstiftningen syftar till att motverka alltför skattedrivna transaktioner. I detta sammanhang ligger det därför i sakens natur att skatteeffekter inte ingår i termen affärsmässigt.”

Argumentet att det *ligger i sakens natur* är i det närmaste orkeslöst, eftersom det sedan snart ett sekel betraktats som en s.k. skenargument, och inte säger någonting.¹⁷ Vad Regeringens motivering, att inte följa Lagrådets rekommendation, syftar på är möjligen att en systematisk tolkning av uttrycket (i sitt sammanhang) ger denna innebörd, men det ska då vägas mot den grammatikaliska tolkningen, som inte utesluter skatteskal.

Vidare uttalar följande i propositionen:

”Detta kommer även till uttryck genom att förhållandena ska vara ’huvudsakligen’ affärsmässigt motiverade. Av detta följer att ventilen kan vara tillämplig även om de aktuella förhållandena innebär vissa fördelaktiga skatteeffekter, vid sidan av de affärsmässiga skälen.”

16. Se a.prop. s. 88.

17. Se vidare Jan Hellner, Skenargument i rättsvetenskapen, i Peczenik m.fl. Rationalitet och empiri i rättsvetenskapen (Juridiska fakulteten i Stockholm, Skriftserien nr 6) s. 53 ff., med hänvisningar till Hägerström, Lundstedt, Olivecrona, Karlgren m.fl., samt Jan Hellner, Rättsteori – En introduktion, Juristförlaget (numera Norstedts Juridik) 1988 s. 91.

Och sedan följer ett närmast *normativt* påstående:

”Med hänsyn till detta anser regeringen att det inte behöver göras något tillägg till 10 d–e §§ som går ut på att skatteeffekter inte ingår i uttrycket ”affärsmässigt motiverat”. Frågan om vad uttrycket ”affärsmässigt” kan anses innefatta i övriga paragrafer i inkomstskattelagen där det används ligger utanför ramen för detta lagstiftningsärende och behandlas därför inte i denna proposition.”

Menar upphovsmännen att vad som avses med ”affärsmässigt motiverat” är *legaldefinerat* eller åtminstone *specialdefinerat* med ett uttalande i propositionen, eftersom den här gjorda bestämningen inte avses ha betydelse för övriga ställen i inkomstskattelagen där uttrycket kan tänkas förekomma? Ambitionen att ge ett propositionsuttalande *normativt* innebörd är som tidigare sagts anmärkningsvärd, men ett mer flagrant försök till åsidosättande av de konstitutionella formerna för skattenormgivning än detta – trots Lagrådets påpekanden – torde vara svårt att finna.

5.2 ÄR RESTRIKTIV UTFORMNING DETSAMMA SOM ETT KRAV PÅ RESTRIKTIV TILLÄMPNING?

HFD har låtit propositionsuttalandena stå oemotsagda och tillägger sedan att det av propositionen framgår att ventilen ska *tillämpas restriktivt*. Jag har inte funnit att detta framgår av propositionen,¹⁸ utan endast att lagstiftningsförfattarna, i bemötande av vad som framförts av remissinstanserna, ansett att den s.k. ventilen skulle få en *restriktiv utformning*, varför huvudsaklighetsrekvisitet ansågs motiverat:

”Flera remissinstanser ifrågasätter huvudsaklighetsrekvisitet och menar att det är oproportionerligt högt eftersom det uttalas att de nya reglerna fokuserar på skatteundandraganden. Mot bakgrund av att tillämpningsområdet har begränsats genom att endast interna förvärv och i princip endast interna lån omfattas av avdragsbegränsningen och att tioprocentregeln bör gälla i de allra flesta fall anser regeringen att det finns *fog för en restriktivt utformad* alternativ undantagsregel.”¹⁹ (kurs. här)

Däremot ansåg remissinstansen Skatteverket att det skulle förtydligas att regeln skulle tillämpas restriktivt,²⁰ men denna redovisade uppfattning är också det enda spår som går att finna i propositionen om *restriktiv tillämpning*. Det som måhända korresponderar med HFD:s referens är följande uttalande i allmän- respektive specialmotiveringen angående huvudsaklighetsrekvisitet:

18. Jag har då även sökt på orden/uttrycken ”restriktiv”, ”restriktivt”, ”tillämpning”, ”tillämpas” samt ”restriktiv tillämpning” och ”tillämpas restriktivt” på propositionens internetupplaga från Finansdepartementet.

19. A.prop s. 68.

20. A.prop s. 67.

”Det kvantifierade uttrycket tas in i regeln för att det klart ska framgå att undantaget bara ska tillämpas om de affärsmässiga motiven – vid sidan om eventuella skatteeffekter – är klart överordnade övriga skäl för transaktionerna. Det krävs dock inte enbart affärsmässiga skäl för att undantaget ska få tillämpas.”²¹

”Det kvantifierade uttrycket har införts dels för att det klart ska framgå att undantaget bara ska tillämpas om de affärsmässiga skälen är klart överordnade övriga skäl för transaktionerna, dels för att markera att det inte krävs att skälen är enbart affärsmässiga för att undantaget ska få tillämpas.”²² (kurs här.)

Om detta är ekvivalent med en restriktiv tillämpning av (den restriktivt utformade) bestämmelsen med ventilen är nog tveksamt och enligt min mening att gå ett steg längre.

Som framgår av citatet i avsnitt 3 ovan anger HFD dessutom att *konkurrensskäl* talar för en restriktiv tillämpning. Detta går inte att återfinna i propositionen, utan är ett skäl som tillförts av HFD.²³

5.3 ORGANISATORISKA SKÄL

I ett par av de i denna artikel nämnda fallen (ovan) fann HFD att förvärvet av andelar var ett led i en intern omstrukturering, som var väl motiverad för den bedrivna verksamheten, men att det inte var affärsmässigt motiverat *i den mening som avses i 24 kap. 10 d § första stycket 2 IL*. De väl motiverade omstruktureringarna ansågs uppenbarligen vara någonting annat än affärsmässigt motiverade (organisatoriskt motiverade).

Distinktionen mellan ”affärsmässiga” och ”organisatoriska” skäl är något som t.o.m. uttryckligen görs av HFD, utan stöd i någon källskrift, och som dessutom ett justitieråd motsatte sig (se avsnitt 3 ovan). Man kan härvidlag tänka sig att åtskillnad görs genom att hävda att de båda begreppen är artskilda (”affär som genomförs med någon i förhållande till företaget oberoende part” resp. ”intern angelägenhet som i och för sig syftar till att förbättra företagsgruppens konkurrensförmåga”), dvs. två sidoordnade mängder, men också så att organisatoriska skäl är en delmängd av affärsmässiga skäl, som undantas av majoriteten (dissidenten anser att såväl lagens utformning som dess förarbeten talar för att det i begreppet affärsmässiga skäl ingår även organisatoriska skäl) eller att de åtminstone kan ”skära in i” mängden affärsmässiga skäl, dvs. vara antingen affärsmässiga eller inte affärsmässiga.

21. A.prop. s. 68.

22. A.prop. s. 87.

23. Förutom att det i propositionen diskuteras om konkurrensfrågor och skattekonkurrens i allmänhet i fråga om det svenska bolagsskattesystemet, är det för den här aktuella frågan bara huruvida reglerna skall tillämpas på, vid införandet av reglerna, *befintliga lån*, som skatteneutralitetsskäl åberopas i propositionen (se a.prop. s. 74).

Meningsskiljaktigheterna är intressanta, eftersom det hos majoriteten uppstår en motsägelse. Om rekvisitet är ”affärsmässigt motiverade” och man hyser uppfattningen att ”organisatoriska skäl” inte är affärsmässiga – utan kravet är att en affär måste ske med en utomstående – blir det problematiskt att få logisk rationalitet i tanken avseende interna förvärv som föregåtts av ett externt förvärv. Den interna affären är ju strikt sett då inte affärsmässigt motiverad. Det skulle kräva att ventilen i sådana fall utvidgas i praxis, vilket är konstitutionellt tvivelaktigt. Hos dissidenten uppstår däremot inte detta problem, utan organisatoriska skäl kan, liksom andra skäl, *också vara* affärsmässiga. Frågan om så är fallet är endast ett bevismässigt problem, som enligt henne får lösas vid taxeringen. I ett fall ansåg hon dock att frågan var av principiell natur (ett internt förvärv som föregåtts av ett externt förvärv), varför hon ansåg att det lämpade sig att meddela förhandsbesked. För att denna bedömning är logiskt riktig talar också med styrka, enligt min mening, att ventilen i 10 d § är ett undantag från huvudregeln i 10 b § med ränteavdragsbegränsning för *intresse-gemenskapsinterna* förvärv, när *affärsmässiga skäl* föreligger vid sådana förvärv.

5.4 HUVUDSAKLIGHETSREKVISITET

Ett av de rekvisit som vållade störst diskussion vid remissbehandlingen var huvudsaklighetsrekvisitet. Medan advokatsamfundet och många näringslivsföreträdare påtalade dels det orättmätiga i att inte tillerkänna varje affärsmässigt skäl betydelse, dels svårigheten med att tillämpa ett sådant kvantifierande begrepp,²⁴ bestämde sig lagstiftaransvariga för att behålla det med skälen som diskuterats ovan (restriktiv utformning) och med följande precisering avseende vad rekvisitet *huvudsakligen* betyder:

”Av den föreslagna bestämmelsen framgår att rättshandlingarna måste vara huvudsakligen affärsmässigt motiverade för att undantaget ska vara tillämpligt. Med huvudsakligt avses i inkomstskattelagen ca 75 procent eller mer (se prop. 1999/2000:2, del 1, s. 502 f.).”²⁵

Affärer som helt motiverats av skatteskal är sällan svåra att avslöja, men då hade det räckt med att ange att affären skulle vara motiverad av andra affärsmässiga skäl än skattemässiga. Liksom man upptäckt i amerikansk rätt finns det också affärer som inte är särskilt affärsmässiga, men som ändå för den skull inte behöver vara skattedrivna, även om det finns ett

24. Se a.prop. s. 67 f.

25. A.prop. s. 68 (med liknande motivering i specialmotiveringen, se a.prop. s. 87).

eller annat skatteskäl också (t.ex. det ledande amerikanska fallet *Knetch v. US*).²⁶

Fördelen med huvudsaklighetsrekvisitet är naturligtvis att fall med ovidkommande eller dåligt motiverade andra affärsmässiga skäl än skatteskäl (om man nu ska förstå ”affärsmässighet” på detta sätt) kan sällas bort tämligen enkelt. Svårigheterna uppstår dock när det finns sådana, andra affärsmässiga skäl. Hur väger man skälen mot varandra, hur sker denna kvantifiering?

All erfarenhet – främst från engelsk och amerikansk praxis – visar att det är svårt att kvantifiera skälen för en affär. Å andra sidan medför majoritetens val, att till ”affärsmässigt motiverade” inte hänföra omstruktureringar som är väl motiverade för den bedrivna verksamheten, utan sälla bort dem som ”organisatoriskt motiverade”, att problemet reducerats i betydande omfattning. Genom att å andra sidan konstatera att en ”affär” med en utomstående i normalfallet är ”affärsmässigt motiverad” har det närmast skapats en slags schablonnorm i praxis. Frågan är dock hur detta låter sig motiveras logiskt, eftersom den s.k. ventilen endast är inriktad på intressegemenskapsinterna förvärv. Mer om huvudsaklighetsrekvisitet diskuteras när jag redovisar min egen uppfattning i det följande.

5.5 EGEN UPPFATTNING

Jag grundar min uppfattning på följande förutsättningar i metodhänseende:²⁷

1. Legalitetsprincipen gäller och ska respekteras i svensk skatterätt enligt regeringsformen.
2. Legalitetsprincipen – och då särskilt föreskriftskravet – medför att skattenormer endast kan uppkomma genom föreskrift i lag, men senare preciseras genom rättstillämpning.
3. Precisering är ett specialfall av tolkning, dvs. den preciserande normutsagan måste rymmas inom mängden rimliga tolkningar av föreskriften.
4. Bestämdehetskravet i legalitetsprincipen fordrar att en lagtext ges önskvärd tydlighet, och att eventuell oklarhet inte ska utnyttjas i fiskalt skärpande riktning genom precisering eller reduktion av föreliggande ekvivalenta rimliga tolkningar.

26. Se vidare Hultqvist 1995 s. 439 ff.

27. Jag gör detta för tydliggöra de utgångspunkter som lett mig i en annan riktning än den HFD:s majoritet valt.

5. Preciseringen måste därför vara godtagbar och får inte utvidga en norm om skatteplikt respektive snäva in området för avdrag i skatteskräpande riktning. (Skall ventilen begränsas är det en normändring, en befogenhet som enligt maktfördelningen i regeringsformen endast tillkommer riksdagen i form av beslut genom föreskrift i lag.)
6. Uttalanden i förarbeten är inte normativa utsagor, inte ens om de avser att vara det eller ger sken av det, eftersom skattenormer enligt regeringsformen inte får tillkomma på annat sätt än genom föreskrift i lag.
7. Övriga skäl, t.ex. statsfinansiella skäl och neutralitetsskäl, är normalt inte skattenormer (om de inte följer av en princip som lagstiftningen vilar på eller en uttrycklig norm), utan lagstiftaransvarigas motivering till sitt förslag till lagtext.²⁸
8. Om en term relaterar till ett vedertaget begrepp inom viss lagstiftning eller t.o.m. har getts en legaldefinition gäller detta begrepp i första hand. I andra hand är den juridiska kontexten styrande, t.ex. ett annat rättsområde (ofta civilrätten) eller dess betydelse i den grundläggande jurisprudensen (t.ex. termerna rättssubjekt och rättshandlingsförmåga).
9. När det gäller en allmän term, som inte har någon legaldefinition, specifik skatterättslig eller annan rättslig betydelse, kan det sammanhang, den miljö den normalt förekommer i vara vägledande (t.ex. redovisningssammanhang, affärsvärlden och datorvärlden), eftersom en term alltid bör tolkas och förstås i relation till sin kontext.

En första iakttagelse är att termen affärsmässig eller uttrycket affärsmässigt motiverade inte bestäms i någon legaldefinition eller har någon annan specifik skatterättslig betydelse. Termen finns inte heller i boken Juridikens termer, vilket är ett gott tecken på att termen även saknar en specifik juridisk betydelse.

Termen är därför snarast en allmän term. Går man till våra vanligaste ordböcker kommer man inte mycket längre än till "kommersiell", "brukligt i affärssammanhang", "saklig", "i vinstintresse" o.dyl. I skattesammanhang förekommer den i definitionen "uttåg", där "ersättning under marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat" nämns (22 kap. 3 § IL; jfr 23 kap. 3 § IL).²⁹ I mervärdesskattesammanhang synes affärsmässig vara detsamma som marknadsmässig – ett begrepp

28. Se t.ex. a.prop. s. 68 om argumentet "motverka vissa skatteupplägg som innebär att det svenska beskattningsunderlaget urholkas" – ett argument för huvudsaklighetsrekvisitet, inte något som avser tolkningen eller tillämpningen av rekvisiten.

29. Se vidare diskussionen i t.ex. RÅ 2010 ref. 63 och RÅ 2008 ref. 57.

som emellertid också är tämligen vagt – och det kan vara marknadsmässigt motiverat med en rejäl prisnedsättning i vissa fall (likt resonemang om ”gungor och karuseller”; vad man förlorar på det ena, vinner man på det andra).³⁰ Exempelen kan mångfaldigas (i t.ex. RÅ 2002 ref. 94 nämner Bokföringsnämnden ”affärsmässig risk”), men någon preciserad enhetlig definition i skattesammanhang är svår att finna.

I 17 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551) avses med ”värdeöverföring bl.a. ”annan affärshändelse som medför att bolagets förmögenhet minskar och inte har *rent affärsmässig karaktär*”. Detta förklaras i förarbetena på följande sätt:

”En annan nödvändig förutsättning för att en affärshändelse skall utgöra en värdeöverföring är att den har rent affärsmässig karaktär för bolaget. Frågan om en viss transaktion skall anses ha affärsmässig karaktär för bolaget får i det enskilda fallet avgöras främst med hänsyn till utåt iakttagbara omständigheter kring händelsen. Särskild betydelse får tillmätas skillnaden mellan parternas prestationer (värdediskrepansen). Det förhållandet att transaktionen är oförmånlig för bolaget och förmånlig för motparten medför dock inte i och för sig att den är att betrakta som en värdeöverföring. En ”dålig affär” är sålunda inte någon värdeöverföring i paragrafens mening. Av stor betydelse är också om transaktionen framstår som förenlig med den verksamhet som bolaget normalt bedriver. Utgör den ett normalt led i verksamheten får den anses ha affärsmässig karaktär. Vid denna bedömning kan det finnas skäl att väga in sådant som transaktionens rättsliga form (köp, pant, borgen, löneutbetalning, etc.) och mottagarens relation till bolaget (vilket faktiskt inflytande eller formell ställning han eller hon har i bolaget). Om det är fråga om en transaktion mellan en aktieägare i ett fåmansbolag och dennes bolag, torde redan en ganska liten skillnad mellan parternas prestationer ge anledning att betrakta transaktionen som en värdeöverföring, eftersom det i den situationen typiskt sett finns anledning att anta att syftet med transaktionen är att gynna ägaren. En transaktion som samma bolag genomför med en utomstående person kan däremot innefatta större skillnader mellan parternas prestationer men ändå inte vara att anse som en värdeöverföring. Bedömningen måste grundas på förhållandena i det enskilda fallet.”³¹

Vidare förekommer termen i andra rättsliga sammanhang, men inte heller där finns en heltäckande definition, eftersom det normalt endast är vissa aspekter som är aktuella, t.ex. tillåta konkurrens på lika villkor i lagen (1992:1528) om offentlig upphandling (se RÅ 1999 ref. 12) etc.

Det allmänna begreppet – dvs. innehållet som termen ”affärsmässig” refererar till – leder oss således inte särskilt mycket längre än till vad som är normalt, brukligt, i kommersiella sammanhang. De problem som

30. I RÅ 2002 ref. 110 ges ett exempel från förarbetena till mervärdesskattelagen: ”Som exempel på en prisnedsättning som är marknadsmässigt betingad nämns ett extremt lågt pris för en back öl eller läsk, antingen kopplat till livsmedelsinköp i övrigt till visst belopp eller enbart för att locka kunder till butiken.”

31. Se prop. 2004/05:85 s. 748.

uppstår vid tolkning och tillämpning i skattesammanhang är bl.a. om skatteeffekter ska räknas som affärsmässiga, om koncerninterna ”affärer” kan vara affärsmässiga och, i vissa sammanhang, om prisnivån och/eller prissättningen är affärsmässig.

Liksom Lagrådet kunde konstatera (se avsnitt 5.1 ovan) är naturligtvis skatteeffekterna något som normalt inte bara beaktas, utan som också bör beaktas av varje affärsman. Frånvaron av sådana överväganden torde vara orealistiska i affärssammanhang. Ibland påverkar skatteeffekterna säljarens eller köparens skattesituation – eller båda parter skattesituation – och skatteeffekterna kan t.o.m., såsom framhållits ovan, vara diskontrollerade i priset.

Metoden att precisera begreppet i förarbetena leder inte till en bindande norm, om legalitetsprincipen ska respekteras, utan förarbetsuttalanden är antingen en deskription av hur lagstiftaransvariga uppfattar begreppet (vilket kan vara riktigt eller felaktigt, sant eller falskt) eller ett försök till normgivning, som dock måste avvisas av legalitetshänsyn. Vid prövningen av om deskriptionen är sann eller falsk får man naturligtvis ta hänsyn till den skatterättsliga kontexten. Både Lagrådet och, framförallt, propositionsförfattarna diskuterar frågan huruvida ”affärsmässig” utesluter skattehänsyn. Lagrådet betonade att detta behöver komma till uttryck i lagtexten, medan de senare ansåg att detta ”låg i sakens natur” – ett argument som inte övertygar (ett skenargument, se avsnitt 5.1 ovan). Jag delar sålunda Lagrådets uppfattning.

Därför är uttrycket ”affärsmässigt motiverad”, enligt min mening, illa valt redan av detta skäl. Såsom anförts i engelsk litteratur och av Lagrådet vore det väl i så fall bättre att säga vad man menar, nämligen ”andra affärsmässiga skäl än skatteskal” (a ”business non-tax purpose”) eller andra skäl än skatteskal (a ”non-tax purpose”) om det bara är skatteskalen man vill utesluta.

När det gäller prissättningen, t.ex. förekomsten av ett eventuellt underpris, blir förvärvet eller skulden inte mindre affärsmässigt motiverade för *det förvärvande bolaget*, eftersom det då snarast är en ”god affär”. De s.k. underprisöverlåtelserna följer för övrigt andra regler i inkomstskattelagstiftningen (definierat i 23 kap. 3 § IL).

Distinktionen mellan externa och koncerninterna affärer är anmärkningsvärd, när den anses vara en norm som följer av bestämmelsen (och även att interna förvärv som föregåtts av ett externt förvärv undantas enligt samma tillämpningsnorm). Den svenska civilrätten vilar på att rättshandlingar kan ingå mellan olika enheter som vi benämner rättssubjekt, som har rättshandlingsförmåga. Således kan också rättshand-

lingar ingås mellan olika rättssubjekt (oftast aktiebolag) inom en koncern. De är sålunda *per se* inte uteslutna från att kunna göra ”affärer” med varandra. Inte heller den svenska inkomstskatterätten bygger på någon allmän koncernregel (eller allmän norm för företag i intressegemenskap), utan sådana normer har lagstiftats för olika situationer. E contrario finns således inga särskilda (eller allmänna) regler för dessa fall. En annan sak är att det i bevishänseende kan ligga närmare till hands att vara särskilt uppmärksam på pris och olika avtalsvillkor i sådana relationer. Men att därifrån (omständigheterna i varje enskilt fall) gå till en tumregel eller presumtionsnorm är ett långt kliv, som har föga stöd i lagstiftningen.

Problemet – som också diskuterats i många andra länder – blir än större när man ska försöka kvantifiera ”skatteskalen” mot ”övriga affärs-mässiga skäl”, även om man låter detta därmed skapade motsatsförhållande komma till uttryck i lagtexten.

Termen ”huvudsaklig” har – återigen i förarbeten, denna gång i propositionen till IL – preciserats som 75 procent eller mer. Till att börja med kan rimligheten i denna kvantifiering ifrågasättas, särskilt eftersom det inte är fråga om någon legaldefinition. Goda argument kan säkerligen anföras för att uppfatta ”huvudsakligen” på andra sätt, t.ex. som i de vanligaste ordböckerna – ”till övervägande del”, ”företrädesvis”, ”viktigaste”, ”väsentlig” – men framförallt är det ju hopplöst att kvantifiera uttrycket med procentenheter, med stöd av något annat än IL:s förarbeten eller viss rättspraxis i ett visst sammanhang (om hur mycket det avtalade priset får understiga marknadspriset eller dylikt).

Mätningen av ”skäl” – när det inte är fråga om mätbara storheter, t.ex. kvadratmeteryta, priser etc. – blir enligt min mening inget annat än gissningar eller intuitiva bedömningar i de fall där det inte är uppenbart att det förhåller sig på det ena eller det andra sättet eller den skattskyldige själv medger åtminstone att de var ”försumbara”, ”små” etc. Detta visar också erfarenheten från praxis ifråga om ”business purpose” (där man också måste skilja den skattskyldiges ”intention” och ”motive” från transaktionens ”purpose”)³² och skatteflyktlagen. De uppenbara fallen är tämligen enkla att lösa, men sedan blir det snart svåra bedömningar. Lagtexten och den norm som ska förstås och appliceras av lagtillämparna är helt enkelt så vag att den riskerar att leda till godtycke och därför kan betraktas som alltför obestämd – en legalitetsaspekt som borde tas på större allvar.

32. Se vidare Hultqvist 1995 s. 441 f.

6. RETROAKTIVA EFFEKTER

Rimligen finns det avtal om sådana förvärv av delägarätter, som finansierats internt (skulder), och som ingicks före ikraftträdandet av bestämmelserna i 24 kap. 10 a–10 §§ IL (före den 1 januari 2009), och där ränta alltjämt betalas löpande efter ikraftträdandet. Avsikten med lagstiftningen var att också inkludera dessa räntebetalningar. I övergångsbestämmelserna till lagstiftningen står det följande i punkten 2:

”Bestämmelserna i 24 kap. 1 § i sina nya lydelse och de nya bestämmelserna i 24 kap. 10 a–10 e §§ tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2008.”

Som motivering till denna bestämmelse anfördes i propositionen att de nya reglerna avses gälla även räntebetalningar som hänför sig till skuldförhållanden som uppkommit före ikraftträdandet. Utan någon närmare analys framhölls att detta inte innebär att reglerna ges retroaktiv verkan, men att detta kunde innebära en praktisk olägenhet. På grund av rättvis- och konkurrensneutralitetsskäl samt för att stoppa skattebortfallet genom befintliga ränteupplägg ansåg regeringen dock det nödvändigt att reglerna även omfattar förfaranden som vidtagits före ikraftträdandet.³³

Det är ju en sak att nya regler alltid förändrar vad man tidigare vetat om och att det därför kan vara i viss mån överraskande när tidigare genomförda investeringar får andra skattemässiga konsekvenser än beräknat, men det är också viktigt att ”lagt kort ligger”, så att man via regeländringar inte rycker undan mattan för legala strukturer som är svåra att komma ur.

Räntor på skulder för förvärv före den 1 januari 2009 avses således att inkluderas, vilket man inte kände till när förvärvs- och låneavtalen ingicks. De kan möjligen gå åter eller föranleda andra omstruktureringsaffärer, men tills vidare är man fast i den tidigare strukturen med den skillnaden att ränteavdragen går förlorade.

Formellt sett är sådan retroaktivitet som träffar omständigheter som företagits före skatteföreskrifternas ikraftträdande inte tillåten, enligt retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § 2 st. regeringsformen med vissa undantag (de s.k. skrivelsefallen). ”Skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än som följer av förskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten”. Omvänt kan sådana avdrag som är tillåtna enligt lagstiftningen inte begränsas genom

33. Se a.prop. s. 74.

föreskrift, som inte gällde när den omständighet inträffade som medger avdrag.

Svaret på frågan om retroaktivitetsförbudet lägger hinder i vägen för den nyinförda lagstiftningen är inte uppenbart, men i propositionen anser man som sagt att så inte är fallet i propositionen (och jag gissar på att det är så den tillämpas). Kanske är frågan endast av teoretiskt intresse, men just kravet att skulden skall avse *ett förvärv* – vilket ju skett tidigare – gör besvarandet av frågan svårare och torde fordra en djupare analys av grundlagsbestämmelsen.

Det ställer också frågan om retroaktivitetsförbudets omfattning på sin spets, liksom några gånger förr (t.ex. engångsskatten på pensionssparandet och räntan på uppskov vid försäljning av privatbostäder). Var går gränserna för retroaktiv beskattning och var *bör* den gå? Även om en författningsändring inte i sig strider mot retroaktivitetsförbudet i grundlagen innebär det ju inte att man ändå bör vara försiktig med retroaktiva effekter, dvs. att beskatta eller vägra avdrag för sådant som inte går att göra o gjort.

7. SAMMANFATTANDE SYNPUNKTER

Min slutsats är att termen ”affärsmässig” relaterar till ett alldeles för vagt begrepp som är svårt att tillämpa på ett kontrollerbart och säkert sätt. Varken rättsligt eller allmänspråkligt utesluter det med klarhet ”skatteskal”. Frågan är dock säkert redan avgjord, i synnerhet som bestämmelsen eljest är meningslös, men det är enligt min mening inget skäl för att inte låta detta framgå av lagtexten. Vad som avses i övrigt, annat än det som är det vanliga språkbrukets innebörd (”i vinstsyfte”, ”i kommersiella förhållanden”, ”brukligt i affärssammanhang” etc.), är svårt att precisera utan att göra våld på detta vaga begrepp med risk för godtyckliga avgränsningar. Av legalitetshänsyn (bestämmdhetskravet) borde regeln därför preciseras i lagtexten, i synnerhet som det gäller en svår avgränsning på ett ekonomiskt betydelsefullt område.

Metoden att precisera begreppet i praxis, på ett sätt som ingalunda låter sig härledas ur lagtexten, är vansklig och riskerar att – om det inte redan gjorts – hota kompetensfördelningen mellan den normgivande (riksdagen) och den dömande makten.

Gränsdragningen mellan ”affärsmässiga” och ”organisatoriska” skäl kan jag inte finna i vare sig litteratur eller ordböcker, utan måste säga att jag delar det skiljaktiga justitierådets uppfattning. Det måste rimligen

finnas affärsmässigt motiverade interna förvärv, eftersom ventilen just gäller undantag från huvudregeln i 10 b §. Inte heller uppfattningen att ventilen skall *tillämpas* restriktivt kan jag finna något hållbart stöd för.

Huvudsaklighetsrekvisitet är, som jag ser det, inte tjänligt på ett område där det knappast går att mäta skäl mot varandra. Vidare medför den via inkomstskattelagens förarbeten gjorda kvantifieringen till 75 procent att en sådan mätning ter sig närmast löjväckande. Snarare borde det – efter en skattepolitisk diskussion och analys, för vilket naturligtvis politiker och näringslivsföreträdare är ansvariga – uttryckas på ett sätt som är hanterbart i praktiken.

Retroaktivitetsfrågorna är mycket grunt – för att inte säga inte alls – analyserade, men orsaken till det kan kanske vara att man bara avsåg att sätta stopp för alla ”räntesnurror”, om nu detta är en korrekt bild av verkligheten.

Anders Hultqvist är jur. dr och adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.