

Supplement till
Inkomstskatt

– en läro- och handbok i skatterätt

SVEN-OLOF LODIN

GUSTAF LINDENCRONA

PETER MELZ

CHRISTER SILFVERBERG

TERESA SIMON-ALMENDAL

Kopieringsförbud

Detta verk är skyddat av upphovsrättslagen. Kopiering, utöver lärares och studenters begränsade rätt att kopiera för undervisningsändamål enligt Bonus Copyright Access kopieringsavtal är förbjuden. För information om avtalet hänvisas till utbildningsanordnarens huvudman eller Bonus Copyright Access.

Vid utgivning av detta verk som e-bok, är e-boken kopieringsskyddad.

Den som bryter mot lagen om upphovsrätt kan åtalas av allmän åklagare och dömas till böter eller fängelse i upp till två år samt bli skyldig att erlägga ersättning till upphovsman eller rättsinnehavare.

Studentlitteratur har både digital och traditionell bokutgivning. Studentlitteraturs trycksaker är miljöanpassade, både när det gäller papper och tryckprocess.

Art.nr 3416

Femtonde upplagan

© Författarna och Studentlitteratur 2015

www.studentlitteratur.se

Studentlitteratur AB, Lund

Printed by Studentlitteratur AB, Sweden 2015

Supplement till Inkomstskatt 15:e uppl.

I detta supplement redovisas översiktligt de viktigaste nyheterna i lagstiftning och rättspraxis på inkomstbeskattningens område under 2015. Om inte annat anges har nyheterna i lagstiftningen trätt i kraft senast den 1 januari 2016. Ny rättspraxis har beaktats till och med november 2015. Dessutom görs några andra kompletteringar. Supplementet är disponerat efter sidnumreringen i femtonde upplagan.

2 Inkomstbeskattningens utformning

Sid. 75

Skiktgränserna för beräkning av statlig inkomstskatt har för beskattningsåret 2016 bestämts till 430 200 kr (nedre skiktgränsen) och 625 800 kr (övre skiktgränsen). Någon uppräknig har därvid inte skett av den nedre skiktgränsen.

Sid. 78

Reglerna om skattereduktion för hushållsarbete (s.k. RUT- och ROT-avdrag) har justerats. Skattereduktion medges inte längre för renodlad hjälp med läxor och annat skolarbete, matlagning eller arbete med städning och annan rengöring som inte är av enklare slag. Den maximala skattereduktionen för RUT-tjänster har sänkts från 50 000 kr till 25 000 kr för personer som inte fyllt 65 år. När det gäller ROT-tjänster har i stället den andel av arbetskostnaden som berättigar till skattereduktion satts ner från 50 procent till 30 procent.

Sid. 78

Reglerna om skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet har slopats.

Sid. 47 och 78

Jobbskatteavdraget trappas av för dem som har arbetsinkomster på ca 600 000 kr eller mer per år. Avtrappningen sker med 3 procent tills avdraget är helt avtrappat, vilket för dem som inte fyllt 65 år, inträffar vid en inkomst på 1 500 000 kr. Avtrappningen innebär att den genomsnittliga skatten ökar för personer med inkomster över 600 000 kr och att marginalskatten ökar med tre procent i avtrappningsintervallet.

4 Inkomst av tjänst

Sid. 142

I HFD 2015 ref. 1 ansågs motionsutrustning som arbetsgivaren tillhandahöll för användning i arbetstagarens hem inte utgöra en skattefri personalförvårdsvård.

Sid. 150

I HFD 2015 ref. 8 konstaterade HFD att förbjudna lån inte behandlas som lån skatterättsligt. I konsekvens med detta fann HFD att någon ränteförman inte ska påföras belopp som beskattats som förbjudet lån.

Sid. 167

Rätten att göra avdrag för privat pensionssparande med ett fast belopp har slopats.

I HFD 2014 not. 74 har en person med två samtidigt pågående anställningar, där den ena inte medfört pensionsrätt, ansetts inte helt sakna pensionsrätt i anställning vid tillämpningen av 59 kap. 5 § 2 st. IL.

5 Inkomst av kapital

Sid. 238

I HFD 2015 ref. 14 (förhandsbesked) fann HFD att för sådana investeringstillgångar som kan innehåsa på ett investeringssparkonto ska bedömningen om finansiella instrument är upptagna till handel på en reglerad marknad göras utifrån vad som gäller enligt den näringsrättsliga regleringen.

Sid. 238

På förslag i prop. 2014/15:17 har genomförts ändringar i reglerna om när ett investeringssparkonto upphör. Tidigare har gällt att kontofrämmande tillgångar bara får förvaras på ett investeringssparkonto i vissa situationer och då endast under en begränsad tid. I annat fall upphör kontot att vara ett investeringssparkonto. De nya reglerna innebär att ett investeringsparkonto inte ska upphöra enbart av den anledningen att kontofrämmande tillgångar överförs till eller förvaras på kontot.

8 Inkomst av näringsverksamhet

Sid. 290

I HFD 2014 not. 81 gällde frågan om den kontrollverksamhet som Svenska Elektrikerförbundet bedrev var skattepliktig näringsverksamhet. Kostnaderna för ackordskontrollen betalades av samtliga verksamma inom installationsfacket genom att arbetsgivaren tog ut en särskild avgift.

HFD ansåg att inkomsten var hänförlig till näringsverksamhet och därmed skattepliktig. Bl.a. hänvisades till RÅ 1998 ref. 10 (sid. 293 i LLMSS) och vidare ansågs bestämmelsen i 15 kap. 2 § IL, att medlemsavgifter inte ska tas upp som intäkt, inte utesluta beskattning om avgifterna uppenbarligen helt eller praktiskt taget helt har utgjort ersättning för prestationer åt medlemmarna.

Sid. 309

HFD:s dom den 19 september 2014, mål nr 2735-14, har fått beteckningen HFD 2014 ref. 62.

Sid. 366

HFD:s dom den 22 september 2014, mål nr 983-14, har fått beteckningen HFD 2014 ref. 51.

10 Koncernbeskattning

Sid. 445

De problem som bedömningen av ”affärsmässiga skäl” förorsakar vid tillämpningen av ventilregeln i 24 kap. 10 e § IL har fått en ny belysning i HFD 2015 not. 10 (förhandsbesked), där HFD avvisade och undanröjde Skatterättsnämndens beslut med motiveringen att en förhandsbedömning av om en lånetransaktion företagits av huvudsakligen affärsmässiga skäl i högre grad än tidigare lagstiftning kräver klarläggande av utpräglade utrednings- och bevisfrågor som inte lämpar sig för att pröva inom ramen för ett förhandsbesked (samma dag avgjordes mål nr 2706-14, 3853-14, 5837-14 och 6634-14 i vilka saken och utgången var densamma).

11 Fåmansföretagarbeskattningen

Sid. 459

I HFD 2015 ref. 52 (förhandsbesked) avsåg sökanden att via ett helägt holdingbolag tillsammans med ett antal oberoende svenska företag investera i två fastigheter, var och en förpackad i olika aktiebolag. Aktiebolagen skulle ägas av ett kommanditbolag i vilket sökanden skulle äga 30 procent och ta aktiv del i dess förvaltning men inte i aktiebolagens förvaltning. Fråga var om utomståenderegeln skulle vara tillämplig på det indirekta 30-procentiga ägandet i kommanditbolaget som enligt förutsättningarna utgjorde ett fåmanshandelsbolag. HFD konstaterade att 70 procent av andelarna i kommanditbolaget skulle ägas av andra personer än sökanden. De kommer således att i betydande omfattning äga del i bolaget. En ytterligare förutsättning för att utomståenderegeln ska vara tillämplig är att dessa ägare har rätt till utdelning från kommanditbolaget. Så ansågs inte vara fallet eftersom kommanditbolag inte lämnar utdelning.

Utomståenderegeln ansågs därmed av formella skäl inte tillämplig på aktierna i holdingbolaget. Det ändrar inte att vinstandelen till den del den hänförs till utdelning mottagen av kommanditbolaget i ägarens hand behandlas som utdelning.

13 Handelsbolag

Sid. 502

Enligt 22 kap. 3 § IL uttagsbeskattas delägare i handelsbolag om handelsbolaget överlåter tillgångar till pris under marknadsvärde. I HFD 2015 ref. 30 ägde ett aktiebolag ett kommanditbolag som i sin tur ägde ett annat kommanditbolag. Sistnämnda kommanditbolag sålde tillgångar till priser under marknadsvärdet.

Frågan i målet var om aktiebolaget kunde anses som delägare i det indirekt ägda kommanditbolaget och därmed skulle uttagsbeskattas, dvs. skulle uttrycket delägare i 22 kap. 3 § tolkas som att det även gällde indirekt delägarskap.

HFD fann att bestämmelserna i IL på denna punkt inte hade en konsekvent utformning då man ibland angav delägare där bestämmelsen måste omfatta även indirekt ägande och ibland explicit angav direkt eller indirekt ägande. HFD ansåg att bakgrunden till bestämmelsen i 22 kap. 3 § och förarbetsuttalanden gav stöd för att anse att begreppet delägare i den bestämmelsen också avsåg indirekt ägande.

14 Överlåtelse och ombildning av företag

Sid. 542

I HFD 2014 ref. 54 planerade en koncern att omstrukturera sina fastighetsinnehav genom överlåtelser mellan de tre förvaltande bolagen. Överlåtelserna skulle ske till bokförda/skattemässiga värden som generellt var lägre än marknadsvärdena. Varje bolag skulle härigenom lämna ifrån sig värden till ett annat bolag, men samtidigt erhålla värden genom förvärven av andra fastigheter.

Frågan var om man skattemässigt skulle behandla överlåtelserna utifrån avtalade priser, varvid inga skattepliktiga kapitalvinster skulle redovisas, eller om ersättningen för överlåtna fastigheter skulle inkludera de värden som ett bolag tillförs genom förvärv av andra fastigheter (en form av byten till marknadsvärden).

HFD ansåg med hänsyn till syftena med överlåtelseerna och effekterna att överlåtelseerna skulle skattemässigt behandlas utifrån avtalade priser.

Sid. 569

Av HFD 2015 ref. 48 I och II följer att utgången i stämpelskattemålet NJA 2013 s. 886 inte påverkar hur en överlåtelse av fastighet till aktiebolag mot ersättning som understiger taxeringsvärdet ska behandlas inkomstskatterettsligt. Den rättspraxis som redovisas på sid. 568 gäller således fortfarande. Vidare konstaterade HFD att övertagande av latent skatteskuld inte ska beaktas vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen. Se också HFD:s domar från samma dag i mål nr 5722-14 och 429-15.

Sid. 572

Vid tillämpning av beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL ska enligt HFD 2014 ref. 67 utgiften för att förvärva det bestämmandet inflytandet i ett under-skotts företag endast innefatta köpeskillingen för de andelar som ger det bestämmande inflytandet.

18 Internationell skatterätt

Sid. 621

I HFD 2015 ref. 60 har HFD med tillämpning av EU-rätten funnit en i Sverige bosatt svensk medborgare inte skattskyldig för inkomst genom ett personaloptionsprogram som intjänats under tid då hon som begränsat skattskyldig arbetade utomlands. En sådan inkomst ska enligt 10 kap. 11 § IL tas upp till beskattning då förmånen utnyttjas. Den skattskyldige var endast begränsat skattskyldig i Sverige då förmånen intjänades och hon kunde därför inte utnyttja ettårsregeln. HFD jämförde med situationen för en person som är bosatt i Sverige och som under en period tar anställning utomlands och sedan återvänder hit. I sådana fall kan ofta sexmånaders- eller ettårsregeln tillämpas. En beskattning av förmånerna innebar därmed en negativ särbehandling av den skattskyldige i målet. Artikel 45 FEUF förhindrar därför en svensk beskattning.

Sid. 646

I HFD 2014 ref. 76 tog HFD ställning i frågan om hur en utländsk experts nettolön skulle räknas om från nettolön till bruttolön vid avgörande om vederbörandes lön var tillräckligt hög för att berättiga till skattelättnad enligt den förenklade metoden i 11 kap. 22 § 3 st. IL. Skatteförmånen medgavs om månadsinkomsten översteg två prisbasbelopp. HFD fastslog att för att en person med nettolöneavtal ska ha rätt till skattelättnader bör dennes nettolön uppgå till minst samma belopp som nettolönen för en person med bruttolöneavtal.

Sid. 652

I HFD 2015 ref. 24 önskade en till Schweiz utflyttad svensk lösa in sina andelar i ett bolag i Luxemburg. Enligt svensk rätt anses inlösen av aktier utgöra avyttring och förutsättningar ansågs därför finnas för att tillämpa utflyttningsregeln i 3 kap. 19 § IL. Det förhållandet att andelarna var kvalificerade och att vinst vid inlösen av kvalificerade andelar ska behandlas som utdelning ändrade inte den bedömningen. Inte heller begränsades Sveriges rätt att beskatta vinsten av skatteavtalet med Schweiz, eftersom inlösen ansågs utgöra avyttring även vid tillämpningen av artikel 13 § 4 i avtalet.

Sid. 665

Inom OECD har ett omfattande arbete under flera år bedrivits inom ramen för BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Några egentliga ändringar av svensk skattelagstiftning har dock hittills inte skett.

Sverige har för sin del godkänt ett multilateralt avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton.

19 EU-skatte rätt

Sid. 675

EU-domstolen har avkunnat ett stort antal domar under 2015. De innebär i allmänhet en utveckling av tidigare praxis, inte någon radikalt annorlunda väg. Här ges ett urval.

Sid. 678

Mål C-172/13 Europeiska kommissionen mot Förenade Kungariket Storbritannien och Nordirland anknyter till EU-domstolens dom i Marks & Spencer om förutsättningarna för ett moderbolag att få avdrag för ett koncernbidrag till ett förlustdotterbolag i annan EU-stat. Kommissionen väckte talan mot Storbritannien och hävdade att den lagstiftning som tillkommit där efter domen gjorde det praktiskt omöjligt att få avdrag. Lagstiftningen i Storbritannien föreskrev nämligen att bedömningen av de omständigheter som skulle möjliggöra avdrag skulle göras utifrån den rådande situationen direkt efter slutet av det beskattningsår då förlusterna uppkom. Kommissionen hävdade att Marks & Spencer-avgörandet endast krävde att bedömningen gjordes när ansökan ingavs. Domstolen fann emellertid att det fanns flera möjligheter att utnyttja förlusterna även med de brittiska reglerna. Kommissionens talan bifölls därför inte.

Sid. 681

Mål C-686/13 X AB mot Skatteverket är ett svenskt fall. X AB är ett i Sverige domicilierat bolag med ett dotterbolag i England. X AB önskar avyttra det engelska bolaget, varvid en kapitalförlust uppstår. Eftersom varken kapitalvinster eller kapitalförluster på sådana avyttringar beskattas i Sverige kunde valutakursförlusten inte beaktas. Frågan var om den omständigheten att avdrag inte medgavs för valutakursförlusten innebar ett hinder för den fria etableringsrätten inom EU enligt artikel 49 FEUF. Enligt EU-domstolen innebar artikel 49 inget hinder för att kapitalvinster inte beskattas och kapitalförluster inte avdras även om kapitalförlusten beror på en valutakursförlust.

Sid. 682

EU-domstolens dom den 19 november, mål C-632/13, Skatteverket mot Hirvonen gäller de svenska SINK-reglerna. Hirvonen hade arbetat i Sverige hela sitt yrkesverksamma liv. Hon flyttade efter pensioneringen till Finland. Hennes enda inkomst var en pension från Sverige. Pensioner till begränsat skattskyldiga beskattades i Sverige vid tidpunkten för begäran av förhandsavgörandet med en definitiv källskatt på 25 % (SINK). Efter domen Wallentin (C-169/03) införde Sverige också en möjlighet för begränsat skattskyldiga att beskattas enligt de för obegränsat skattskyldiga gällande reglerna.

Hirvonen föredrog att beskattas med den 25 %-iga källskatten men yrkade dessutom att få avdrag för räntor. HFD vilandeförklarade målet och ställde en fråga till EU-domstolen om artikel 45 FEUF utgjorde ett hinder mot att en skattskyldig kunde välja mellan att beskattas som obegränsat skattskyldiga eller beskattas med en källskatt med lägre skattesats utan rätt att utnyttja sådana avdrag som var möjliga för obegränsat skattskyldiga. EU-domstolen fann att artikel 21 FEUF skulle tillämpas. Det utgjorde inte någon diskriminering i strid med denna artikel att utomlands bosatta skattskyldiga som valt att beskattas med en källskatt inte medgavs samma avdragsmöjligheter som inom landet bosatta skattskyldiga. Den sammanlagda skattebelastningen för utomlands bosatta skattskyldiga fick dock inte överstiga skattebelastningen för inom landet bosatta skattskyldiga.

Sid. 683

Mål C-9/14 Staatssecretaris van Financiën mot D.G. Kieback är ytterligen ett fall som anknyter till domstolens tidigare praxis. Enligt Schumackeravgörandet kan en EU-medborgare, som är bosatt i en stat men har nästan alla sina inkomster från en annan medlemsstat, få utnyttja personliga avdrag i denna stat. En tysk medborgare hade sitt arbete och erhållit alla sina inkomster från Nederländerna, men endast under en tremånaders period. Sedan hade han flyttat till USA. Nederländerna ansågs inte skyldigt att bevilja honom några personliga avdrag.

Sid. 686

De förenade målen C-10/14 J.B.G.T. Miljoen, C-14/14 X och C-17/14 Société Générale, alla mot Staatssecretaris van Financiën gällde hinder för fria kapitalrörelser enligt artikel 63 FEUF. En källskatt på utdelningar från ett skattesubjekt inom landet kan bli definitiv om mottagaren är begränsat skattskyldig, men inte om den lämnas till mottagare bosatt inom landet. Situationen för en utomlands bosatt mottagare beror på förekomsten av en eventuell avräkningsmekanism i dennes hemviststat. Denna måste åstadkomma att full avräkning sker. Annars strider lagstiftningen mot artikel 63 FEUF. Om skillnaden kan elimineras med ett dubbelbeskattningsavtal är hindret för den fria kapitalrörelser dock undanröjt.

20 Socialavgifter

Sid. 707 och 710

Sjukförsäkringsavgiften i arbetsgivaravgifterna har för 2016 höjts till 4,85 procent och i egenavgifterna till 4,94 procent. För att behålla avgiftsuttaget oförändrat har den allmänna löneavgiften sänkts till 9,65 procent.

Sid. 707

Nedsättningen av socialavgifter för personer som vid årets ingång inte fyllt 23 år har reducerats (till f.n. 25,46 procent) för perioden 1 augusti 2015–31 maj 2016 för att helt upphöra den 1 juni 2016.

Sid. 715

Den särskilda löneskatten på ersättning för arbete till personer som vid årets ingång fyllt 65 år har återinförts. Det gäller också inkomst av aktiv näringsverksamhet som förvärfvas av personer i denna åldersgrupp liksom av personer som under hela året uppburit hel ålderspension enligt SFB. Skattesatsen har bestämts till 6,15 procent.

21 Tolkning och tillämpning av skattelag

Sid. 720

Ett exempel på att HFD inte är berett att utvidga ett begrepp som har en klar skatterättslig definition är HFD 2015 ref. 23. Den skattskyldige hade enligt avtal lånat ett antal aktier utan att det klart angavs om vederbörande tänkte sälja eller behålla dem. Enligt 44 kap. 9 § IL anses inte lån av delägarätter för blankning som avyttring. En blankningsaffär definieras klart i 44 kap. 29 § som avyttring av en lånad delägar rätt. HFD ansåg att lånetransaktionen inte var blankning eftersom det saknades ett klart syfte att avyttra aktierna under låneperioden.

Sid. 758

HFD 2015 ref. 17 I och II visar betydande likheter med RÅ 2009 ref. 31. I samtliga mål har den skattskyldige försökt att få sina i ett fåmansföretag upparbetade vinstmedel beskattade utan tillämpning av 57 kap. IL. I 2015 års mål placerade andelsägare i företaget genom olika förfaranden företagets verksamhet i ett företag och likvida medel i ett annat, indirekt ägt, företag. Genom förfarandet kunde bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § inte tillämpas. HFD fann dock att förfarandet stred mot lagstiftningens syfte och att skatteflyktslagen var tillämplig.

22 Taxeringsförfarandet

Sid. 771

Som ett led i att motverka amerikansk skatteflykt har USA infört lagen Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA. FATCA riktar sig mot s.k. US Persons, dvs. amerikanska medborgare och personer med permanent uppehållstillstånd i USA, med konton utanför USA. FATCA ålägger finansiella institutioner i andra länder än USA, s.k. Foreign Financial Institutions, att till den amerikanska federala skattemyndigheten rapportera information om amerikanska kontoinnehavare och ägare. Om ett utländskt finansiellt företag väljer att inte medverka i denna rapportering, kommer en källskatt om 30 % att aktualiseras på exempelvis räntor, försäljningsintäkter och utdelningar från USA för sådana företag som inte uppfyller de krav som FATCA-avtalet medför. Källskatten är ett medel för att tvinga utländska finansiella företag att medverka till rapportering.

FATCA genomfördes i svensk rätt genom prop. 2014/15:41 *Genomförande av avtal mellan Sveriges regering och Amerikas förenta staters regering för att förbättra internationell efterlevnad av skatteregler och för att genomföra FATCA*. De skyldigheter som följer av avtalet kan delas in i tre huvudsakliga delar. För Sveriges del är det fråga om skyldigheter för rapporterings-skyldiga finansiella institut när det gäller identifiering av finansiella konton som innehas av amerikanska personer, skyldigheter för rapporteringsskyldiga finansiella institut att lämna uppgifter till Skatteverket om de konton

som identifierats och skyldigheter för Skatteverket att överföra information till den amerikanska federala skattemyndigheten. Personer och företag som kan antas vara skattskyldiga i USA måste således via sin svenska bank lämna ytterligare uppgifter om detta, och de som blir nya kunder i en svensk bank måste svara på frågan om de är skattskyldiga i USA, och i sådana fall redovisa mer information.

På motsvarande vis har genom prop. 2015/16:29 införlivats OECD:s globala standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton. Standarden består av en modell för avtal mellan behöriga myndigheter om att tillämpa de gemensamma rapporteringsnormerna som bifogas avtalet. Genom propositionen har även införlivats flera EU-rättsliga direktiv gällande obligatoriskt automatiskt utbyte gällande upplysningar i fråga om beskattning. De skyldigheter som bl.a. följer av standarden är skyldigheter för rapporteringsskyldiga finansiella institut att identifiera finansiella konton som innehas av personer eller enheter med hemvist i annan eller andra stater eller jurisdiktioner, skyldigheter för rapporteringsskyldiga finansiella institut att lämna uppgifter till Skatteverket om de konton som identifieras och skyldigheter för Skatteverket att överföra information till annan eller andra staters eller jurisdiktioners behöriga myndigheter. Det rör sig således om skyldigheter som i mycket hög utsträckning följer även av FATCA-avtalet.

Sid. 775

Genom prop. 2014/15:6 har det införts nya regler för s.k. personalliggare. Syftet med reglerna är att motverka förekomsten av svartarbete och att främja en sundare konkurrens inom byggbranschen. Reglerna har placerats i skatteförfarandelagen.

I HFD 2014 ref. 68 fann HFD att en genom lunchkupong förskottsbelagd lunch i visst fall inte kunde anses utgöra en sådan försäljning som utlöser registreringskyldighet i kassaregister enligt 39 kap. SFL. I målet rörde det sig om en kupong som hade utställts av mottagaren själv och som således inte kunde lösas in av denne. Det var därför inte fråga om en sådan försäljning enligt allmänt språkbruk, som utlöser registreringskyldighet enligt 39 kap. SFL.

Sid. 800

I målet HFD 2014 ref. 80 konstaterade HFD att den nya praxisen beträffande skattetillägg och straff för skattebrott i förhållande till Europakonventionens förbud mot dubbla förfaranden (HFD 2013 ref. 71) inte påverkar bedömningen att den svenska ordningen för *körkortsåterkallelse* på grund av *trafikbrott* är förenlig med konventionsrätten (jfr RÅ 2000 ref. 65). Inte heller har återkallelse av körkort för en körkortsinnehavare, som gjort sig skyldig till *annat* brott än trafikbrott, ansetts stå i strid mot förbudet mot dubbla förfaranden och dubbla straff (*ne bis in idem*), se HFD 2015 ref. 31. Slutligen har i målet HFD 2015 ref. 20 konstaterats att *återkallelse av vapentillstånd* på grund av en tidigare meddelad brottmålsdom inte står i strid med förbudet mot dubbla förfaranden och dubbla straff.

Sid. 800

Europadomstolen har klargjort att när det ena av två samtidigt pågående förfaranden har avslutats genom ett slutligt avgörande måste det andra förfarandet avbrytas för att förbudet enligt artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet inte ska överträdas (den s.k. *res judicata*-principen, se bl.a. domstolens avgöranden den 20 maj 2014 i målen Häkkä mot Finland, Nykänen mot Finland och Glantz mot Finland). Domstolen har vidare framhållit att tilläggsprotokollet således inte förbjuder parallella förfaranden så länge inget av dem avslutats, men har även konstaterat att den i Sverige tillämpade *lis pendens*-principen erbjuder ett mera långtgående skydd än artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet, se bl.a. Europadomstolens avgöranden den 27 november 2014 i målet Lucky Dev mot Sverige, p. 60 och den 21 oktober 2014 i målet Henriksson mot Sverige, p. 40–45. I HFD 2015 ref. 37 fann HFD att om skattetillägg har påförts innan åtal väckts för skattebrott, så kan inte förbudet mot dubbel lagföring och dubbla straff föranleda att en lagakraftvunnen dom i *skattemålet* undanröjs. Det gäller även om det skatterättsliga förfarandet avslutades sist och oberoende av om domen i brottmålet var friande och när den vann laga kraft (I och II). I båda målen väcktes åtal först efter det att Skatteverket hade beslutat om skattetillägg. Eftersom åtalet därmed inte utgjorde hinder för den fortsatta skatteprocessen ansågs det saknas skäl att angripa detta förfarande, och det ansågs inte finnas grund för resning i skattetilläggsålet.

Genom prop. 2014/15:131 har nya regler om skattetillägg och skattebrott införts. Reglerna syftar till att stärka rättssäkerheten i skatteförandet. Förändringarna gäller systemet med skattetillägg och skattebrott samt frågor om normalt tillgängligt kontrollmaterial. En spärreglering har införts med innebörd att åklagaren inte får inleda en process om skattebrott om Skatteverket dessförinnan har fattat beslut om skattetillägg i fråga om samma felaktighet eller passivitet avseende samma person. Omvänt får inte Skatteverket fatta beslut om skattetillägg om åklagaren har inlett en skattebrottsprocess om samma felaktighet eller passivitet avseende samma person. Bestämmelserna har förts in i SBL och SFL.

I syfte att komma till rätta med *ne bis in idem*-problematiken har det också införts en reglering om ett samlat sanktionsförfarande i en domstol. Allmän domstol ska i samband med skattebrottsprocessen på yrkande av åklagare kunna besluta om skattetillägg. Detta regleras i en ny lag om talan om skattetillägg i vissa fall. Reglerna om särskild åtalsprövning i skattebrottslagen har också justerats.

Sid. 801

HFD:s dom den 2 oktober 2014, mål nr 2700-14, har fått beteckningen HFD 2014 not. 57.

HFD:s dom den 8 oktober 2014, mål nr 6861-13, har fått beteckningen HFD 2014 not. 59.

HFD:s dom den 9 oktober 2014, mål nr 3468-3470-13, har fått beteckningen HFD 2014 ref. 65.

Sid. 811

I HFD 2015 ref. 19 har HFD funnit att företrädaransvar enligt SFL inte kan göras gällande för den del av ett aktiebolags skuld som skrivits ned genom offentligt ackord under företagsrekonstruktion. I HFD 2015 ref. 58 har vidare konstaterats att företrädaransvar enligt SFL inte kan göras gällande under ett rekonstruktionsförfarande för skulder som uppkommit innan ansökan, men som förfallit till betalning först under förfarandet. Slutligen har i HFD:s dom den 26 juni 2015, mål nr 4323-14, där frågan gällde huruvida en person, som varit registrerad som styrelseledamot i ett aktiebolag, uppsåtligt eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in arbetsgivaravgifter för bolaget, konstaterats, att eftersom den aktuella bolagsföreträ-

daren inte agerat över huvud taget för att sätta sig in i bolagets förhållanden och ekonomiska ställning, trots att han enligt egen uppgift förut har bedrivit rörelse i aktiebolagsform och därigenom fått kunskap om de regler som gäller, denne måst anses ha varit grovt oaktsam (jfr RÅ 2006 not. 192). Företrädaren kunde därför inte undgå personligt betalningsansvar.

