



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Genomsynsprincipen – ur ett rättstillämpningsperspektiv

Magisteruppsats inom skatterätt

Författare: Lisa Brådström

Klara Medberg

Handledare: Jan Kellgren

Jönköping: Januari 2008



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Substance over form – from a perspective of adjudication

Master's thesis within Tax Law

Author: Lisa Brådström

Klara Medberg

Tutor: Jan Kellgren

Jönköping: January 2008

Magisteruppsats inom skatterätt

Titel:	Genomsynsprincipen – ur ett rättstillämpningsperspektiv.
Författare:	Lisa Brådström och Klara Medberg
Handledare:	Jan Kellgren
Datum:	2008-01-18
Ämnesord	Genomsynsprincipen, genomsyn, verklig innebörd, skatteflykt, rättstillämpning, skatteundragande aktiviteter

Sammanfattning

Varje år går svenska staten miste om stora summor i skatteintäkter, intäkter som försvinner till följd av både medvetna och omedvetna fel gjorda av de skattskyldiga. Staten har genom olika åtgärder länge arbetat för att på bästa sätt försöka motverka skattebortfallet. I Sverige finns det tre repressiva metoder mot skatteundragande aktiviteter: skatteflyktslagen, special- och stopplagstiftning och genomsynsprincipen. Skatteflyktslagen infördes 1980. Genomsynsprincipen är däremot inte lagstadgad utan har utvecklats genom praxis och dess existens har länge diskuterats, likaså om den skall kodifieras. Under 2007 tog debatten avseende genomsynsprincipen ny fart.

Genomsynsprincipen är en repressiv metod genom vilken skatteundragande aktiviteter bekämpas och framförs som ett komplement till skatteflyktslagen. Principen innebär att företagna rättshandlingar bedöms utifrån dess verkliga innebörd istället för dess formella. Genom att tillämpa genomsynsprincipen ges handlingar de rättsverkningar som de i verkligheten ger upphov till och parternas syfte och intentioner med transaktionerna läggs till grund för beskattningen, inte handlingarnas yttre form eller beteckning.

Hur skattebasen på bästa sätt skall skyddas och vilken repressiv metod som bäst uppfyller kravet på förutsebarhet, effektivitet, legalitet och rättssäkerhet är svårt att avgöra. Syftet med denna uppsats är därför att nå en slutsats om en kodifiering av genomsynsprincipen skulle leda till en mer rättssäker och förutsebar repressiv metod mot skatteundragande aktiviteter.

Det är inte givet att en kodifiering av genomsynsprincipen skulle medföra en mer rättssäker och förutsebar rättstillämpning. Det är emellertid uppenbart att klarare riktlinjer behövs avseende genomsynsprincipen då dess tillämpning idag är mycket oklar. Att formulera så pass klara och precisa rekvisit att rättsläget nämnvärt förbättras får anses vara en svår uppgift. Vi anser dock att genomsynsprincipen bör införas som en ytterligare paragraf i skatteflyktslagen för att på det sättet uppnå en mer rättssäker och förutsebar repressiv metod mot skatteundragande aktiviteter. Genom denna åtgärd skulle det klargöras vilka bedömningsgrunder domstol har vid underkännande av rättshandlingar. Tydliga förarbeten skulle även arbetas fram och eftertaxering och uttagandet av skattetillägg skulle ske med stöd i lag. Det skulle därutöver tydliggöras att det finns en ytterligare metod, utöver skatteflyktslagen, för att angripa skatteundragande aktiviteter. Skatteflyktslagens omfattning borde vidare utvidgas till att omfatta samtliga skatteslag för att på det sättet omfatta så många skattekringgående som möjligt.

Master's thesis within Tax Law

Title:	Substance over form – from a perspective of adjudication
Author:	Lisa Brådström and Klara Medberg
Tutor:	Jan Kellgren
Date:	2008-01-18
Subject terms:	Substance over form, tax evasion, adjudication

Abstract

Every year the Swedish government loses huge amounts of money in form of potential tax revenues. This, as a consequence of loss of revenues derived from conscious and unconscious errors made by tax liable individuals and body corporates. The government has for a long time, through different measures, tried to prevent this loss of income. In Sweden there are three repressive methods for tax avoiding activities, namely: the law of tax evasion, special anti avoidance rules and the principle of substance over form. The law of tax evasion was introduced in 1980 while the principle of substance over form is not yet legislated, but has seen its development through case law. Thus, its existence has been the subject of discussion for a long time as well as its potential for codification. During 2007 the substance over form once again became a subject for discussion.

The principle of substance over form is a repressive method by which tax avoiding activities are counteracted and this principle is seen as a complement to the law of tax evasion. The meaning of the principle is that the undertaken legal act is evaluated from its real meaning and not its formal meaning. When applying the principle of substance over form legal acts are given the legal impressions they actually give rise to. It is the aim of the parties and the intentions of the transactions that form the base for the taxation and not the actions' form nor the denotation.

How the base for taxes shall be protected and which repressive method that fulfils the demand for foreseeability, efficiency, legitimacy and legal security is difficult to determine. The purpose of this master's thesis is to investigate if a codification of the principle of substance over form would result in a more secure and foreseeable repressive method against tax avoiding activities.

It is not guaranteed that a codification of the principle of substance over form would lead to a more secure and foreseeable adjudication process. Nevertheless it is obvious that more strict guidelines are needed concerning the principle of substance over form as its current adaptation is vague. To enunciate clear and precise prerequisites to ameliorate the legal position is very difficult to do. However, we consider that the principle of substance over form should be adopted as an additional section in the law of tax evasion. This, as it would lead to a more secure and foreseeable repressive method against tax avoiding activities. The courts would be given clear prerequisite for a judgment and penalties for tax avoidance will also have support by law. The law of tax evasion should furthermore be extended to comprise all kinds of taxes so that it will include as many tax avoiding activities as possible.

Innehåll

Förkortningar	vi
1 Inledning	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Syfte.....	2
1.3 Avgränsning	3
1.4 Disposition.....	3
1.5 Uppsatsens metod	4
2 Juridisk metod.....	5
2.1 Tolkning av skattelag.....	5
2.2 Tolkningsmetoder.....	5
2.2.1 Objektiv	5
2.2.2 Subjektiv	6
2.2.3 Teleologisk.....	6
2.2.4 Systematisk.....	7
2.3 Tolkningsförfaranden.....	7
2.3.1 Analogisk	7
2.3.2 Extensiv	8
2.3.3 Restriktiv	8
2.3.4 Reduktionsslut	8
2.3.5 É contrario.....	8
2.4 Sammanfattning	8
3 Skatteundandragande aktiviteter	10
3.1 Inledning.....	10
3.2 Skatteplanering	10
3.3 Skatteflykt.....	10
3.4 Skattebrott.....	11
3.5 Skenrättshandling.....	11
3.6 Skatteverkets ställningstagande mot otillåtna skatteupplägg	11
3.6.1 Inledning	11
3.6.2 Otillåtna skatteupplägg	12
3.6.3 Delade meningar om Skatteverkets lista.....	13
3.7 Luckor i lagen.....	14
3.8 Sammanfattning	14
4 Repressiva metoder för att bekämpa skatteundandragande aktiviteter.....	16
5 Skatteflyktslagen	19
5.1 Inledning.....	19
5.2 Bakgrund.....	19
5.3 Skatteflyktslagens generalklausul	21
5.4 Skatteflyktslagens omfattning och rättsföljd	21
5.5 Sammanfattning	22

6	Genomsynsprincipen	24
6.1	Inledning.....	24
6.2	En rättshandlings verkliga innebörd	24
6.3	Civilrättslig och skatterättslig genomsyn.....	25
6.4	Förslag om kodifiering av genomsynsprincipen	27
6.4.1	Inledning	27
6.4.2	Förslag om genomsynsprincipen som en del av skatteflyktlagen	28
6.5	Tillämpning av genomsynsprincipen	29
6.5.1	Inledning	29
6.5.2	Skatteupplägg med ränteavdrag	29
6.5.3	Konstruerade lösningar	30
6.5.4	Förutbestämd skatte kalkyl	31
6.5.5	Rättsföljd vid tillämpning av genomsyn	32
6.5.5.1	Inledning	32
6.5.5.2	Omdefiniera eller bortse från en vidtagen rättshandling	32
6.5.5.3	Eftertaxering och skattetillägg	34
6.6	Sammanfattning	35
7	Skillnad mellan genomsyn och tillämpning av skatteflyktlagen.....	36
8	Analys ur ett rättstillämpningsperspektiv	37
8.1	Inledning.....	37
8.2	Förutsebarhet.....	37
8.2.1	Inledning	37
8.2.2	Hur förutsebarhet uppnås	37
8.2.3	Förhandsbesked	39
8.2.4	Förutsebarhet för vem?.....	39
8.2.5	Samhälleliga effekter	41
8.2.6	Slutsats	41
8.3	Legalitet.....	42
8.3.1	Inledning	42
8.3.2	Tillämpning av legalitetsprincipen	43
8.3.3	För och emot ett föreskriftskrav.....	44
8.3.4	Är genomsyn förenlig med legalitetsprincipen?.....	44
8.3.4.1	Skatt utan lag	44
8.3.4.2	Strider det mot legalitetsprincipen att eftertaxera och uttaga skattetillägg vid tillämpning av genomsynsprincipen?.....	45
8.3.5	Kritik mot skatteflyktlagen.....	46
8.3.6	Slutsats	46
8.4	Effektivitet.....	47
8.4.1	Inledning	47
8.4.2	Effektivitet och genomsynsprincipen	47
8.4.3	Slutsats	49
8.5	Rättssäkerhet	49
8.5.1	Inledning	49
8.5.2	Rättssäkerhet i samhället.....	50
8.5.3	Är genomsynsprincipen rättssäker?.....	51
8.5.4	Slutsats	52
8.6	Sammanfattning	52

9	Bör genomsynsprincipen kodifieras?.....	54
9.1	Inledning.....	54
9.2	För- och nackdelar med en kodifiering	54
9.3	Slutsats	55
	Källförteckning.....	58

Förkortningar

BNP	Bruttonationalprodukt
BrB	Brottsbalken (1962: 700)
DI	Dagens Industri
Ds	Departementsserien
Fi	Finansdepartementet
IL	Inkomstskattelagen (1999: 1229)
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen (2003: 593)
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Statens författningssamling
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk skattetidning
TL	Taxeringslag (1990: 324)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Enligt Skatteverkets senaste skattefelskarta¹ går svenska staten varje år miste om cirka 133 miljarder kronor i skatteintäkter, vilket motsvarar cirka 5 % av BNP eller 10 % av den totala fastställda skatten.² Med skattefel avses både avsiktliga och oavsiktliga fel gjorda av skattskyldiga och jämförs med om skatt hade betalats som den kommer till uttryck i skattelag.³

Att skattskyldiga försöker optimera och minska sina skattekostnader genom skatteundandragande aktiviteter⁴ är inget nytt och har med all sannolikhet förekommit sedan skattesystemen introducerades.⁵ Flera faktorer spelar in vid skatteundandragande aktiviteter och benägenheten att undandra skatt har visats öka i takt med att skattetrycket blir hårdare och de skattskyldigas förmögenhet växer. Närheten till ett land med en lägre skattesats har också visat sig påverka skattskyldigas benägenhet till skatteundandragande aktiviteter.⁶ Skatteundandragande aktiviteter kan delas in i tre olika kategorier: skatteplanering, skatteflykt och skattebrott.

Skatteplanering skiljer sig från skatteflykt genom att skatteplanering anses vara förutsett av lagstiftaren och är accepterat. Skatteflykt däremot anses föreligga när den skattskyldige har utnyttjat lagstiftningen till dess bristningsgräns och rättshandlingen anses strida mot lagstiftningens syfte.⁷ Skattebrott kännetecknas av att den skattskyldige har vidtagit skattemässiga transaktioner som strider mot lagstiftningens syfte och ändamål.⁸ Utmärkande är att den skattskyldige uppsåtligen har lämnat oriktig uppgift till en myndighet, som i sin tur har lett till en lägre beskattning,⁹ och att transaktionen klassificeras som kriminell.¹⁰ Var gränsen går mellan vad som är accepterad skatteplanering och vad som utgör skatteflykt eller till och med skattebrott är dock svår att avgöra. Vissa typer av

¹ Med en skattefelskarta menas Skatteverkets beräkningar av hur stort skattebortfallet är inom olika sektorer. Dessa skatteintäkter försvinner varje år genom fusk, fel eller misstag. Kartan visar inom vilka områden skattesystemet måste förbättras för att skattefelet skall minska. Den största andelen av skattebortfall sker genom svartarbete, men även internationellt relaterade skattefel bidrar till att ett stort antal skatteintäkter försvinner.
<http://skatteverket.se/nyheterpressrum/pressrum/07/2007riks/20071016skattefeletisverigeuppgartillover130miljarderkronor.5.7856a2b411550b99fb7800085838.html>, hämtat 2007-11-22.

² <http://www.skatteverket.se/download/18.7856a2b411550b99fb7800061468/23401.pdf>, hämtat 2007-11-14.

³ SOU 2002: 47, s. 22 och Simon Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, fotnot 1, s. 11, med vidare hänvisning till Riksskatteverket rapport 1998: 3, En utvärdering av kontrollverksamheten 1992-1997.

⁴ När vi i den följande framställningen använder uttrycket skatteundandragande aktiviteter menar vi olika transaktioner som skattskyldiga vidtar för att kringgå skatt.

⁵ Grosskopf, Skatteplanering och skatteflykt, SN 1989, s. 6.

⁶ SOU 1963: 52, s. 94 och SOU 2002: 47, s. 45.

⁷ Prop. 1980/81:17, s. 16.

⁸ Simon Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 25 och 48.

⁹ Skattebrottslagen (1971: 69) 2 §.

¹⁰ Simon Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 22.

skatteupplägg hamnar i en skatterättslig gråzon¹¹ där svårigheter uppstår att placera förfarandet under ”rätt” kategori.

Hur staten på bästa sätt skall komma tillrätta med skatteundandragande aktiviteter har länge diskuterats. År 1980 infördes skatteflyktslagen,¹² en lag som genom sin general-klausul skall motverka kringgåendetransaktioner.¹³ Utöver skatteflyktslagen finns även ett antal stopp- och speciallagar som uttryckligen förbjuder vissa skattetransaktioner.¹⁴ Redan före skatteflyktslagens införande tillämpade Regeringsrätten genomsynsprincipen. Synonymt med genomsynsprincipen används även termer såsom genomsyn, genomsynsmetod, verklig innebörd, helhetssyn och helhetsbedömning.¹⁵ Principen innebär att vidtagna rättshandlingar kan komma att omdefinieras eller bortses från, då det ses till rättshandlingarnas verkliga innebörd istället för till dess formella och där rättshandlingarnas verkliga innebörd läggs till grund för beskattning. Förslag har även lagts fram om att genomsynsprincipen skall införas som en del av skatteflyktslagen, förslagen har dock avvisats. Vissa anser att skatteflyktslagen och genomsynsprincipen är två parallella system för att bekämpa skattekringgående och att genomsynsprincipen har blivit en utvecklad praxismetod mot skatteflykt.¹⁶

Både skatteflyktslagen och genomsynsprincipen har blivit utsatta för stark kritik på grund av att de inte anses uppfylla kravet på rättssäkerhet då de bedöms strida mot legalitetsprincipen och att förutsebarheten är bristfällig vad det gäller möjligheten för skattskyldiga att på förhand kunna bedöma beskattningskonsekvenserna av vidtagna rättshandlingar. Under 2007 har debatten om genomsyn blossat upp på nytt och principen har flitigt debatterats i media och juridiska tidskrifter, mycket till följd av Skatteverkets publicering av vad det bedömer vara otillåtna skatteupplägg.¹⁷ De otillåtna skatteuppläggen underkänns med hänvisning till skatteflyktslagen och genomsyn.

Meningarna om genomsyn är många och delade. Det är vår intention att med denna uppsats klargöra och redogöra för några av de åsikter som framförts i den förda debatten. Utifrån dessa åsikter skall vi sedan nå en slutsats huruvida en kodifiering av genomsynsprincipen skulle innebära en mer rättssäker repressiv metod mot skatteundandragande förfaranden, som bättre uppfyller kravet på förutsebarhet för de skattskyldiga.

1.2 Syfte

Huvudsyftet med denna uppsats är att nå en slutsats huruvida en kodifiering av genomsynsprincipen skulle leda till en mer rättssäker och förutsebar repressiv metod mot skat-

¹¹ Med skatterättslig gråzon syftar vi på att det är svårt att avgöra om rättshandlingen skall klassas som skatteplanering, skatteflykt eller skattebrott.

¹² Skatteflyktslagen (1995: 575), den första skatteflyktslagen hade SFS-nr. 1980: 865.

¹³ Skatteflyktslagen 2 §.

¹⁴ Se t.ex. CFC-lagstiftningen i Inkomstskattelagen (1999: 1229) (IL) kap. 39 a och skalbolagsreglerna i IL kap. 49 a.

¹⁵ Simon Almedal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 145.

¹⁶ Se t.ex. Hellstrand, Skatteverkets genomsyn underkänns i flera domar, DI 2007-03-12, Rabe, Melbi, Det svenska skattesystemet, 2007, s. 536 och von Bahr, Skatteflykt i EG-rättslig belysning, SN 2007, s. 663.

¹⁷ <http://www.skatteverket.se/skatter/skatteupplagg.4.3dfca4f410f4fc63c8680009670.html>, hämtat 2007-09-26.

teundandragande aktiviteter. Vi skall redogöra för den huvudsakliga repressiva metoden som finns idag i form av skatteflyktslagen och försöka klarlägga innebörden av genomsynsprincipen, hur den tillämpas samt skillnaden mellan en tillämpning av skatteflyktslagen och av genomsynsprincipen. Därefter skall vi analysera genomsynsprincipen ur ett rättstillämpningsperspektiv och utreda hur väl principen står sig i förhållande till kravet på förutsebarhet, legalitet, effektivitet och rättssäkerhet. Då skatteflyktslagen och genomsyn är så pass närbesläktade med varandra skall vi även dra paralleller till skatteflyktslagen i analysen.

1.3 Avgränsning

I uppsatsen kommer vi att fokusera på genomsynsprincipen och hur den tillämpas på skatterättsliga transaktioner i Sverige. Vi går därmed inte in på hur genomsynsprincipen tillämpas i civilmål. Vi går inte närmare in på skentransaktioner eller skenavtal utan ger bara läsaren en översiktlig förklaring till dess innebörd. Skatteflyktslagens tillämpning har varit ett omdebatterat ämne under en lång period varför vi har ansett att det inte finns mycket att tillföra denna debatt. Vi har därför valt att koncentrera oss på lagens tillkomst och utformning. Vi har heller inte redogjort för hur skatteflyktslagen tillämpas i praxis. Vad det gäller stopp- och speciallagstiftning, som också är en repressiv metod för att bekämpa skatteundandragande aktiviteter, är denna lagstiftning klar och precis i sin utformning varför någon vidare analys av denna lagstiftning inte anses fylla någon funktion i denna uppsats. Utöver svenska repressiva metoder finns även EG-rättsliga bestämmelser om hur skattekringgående skall motverkas. Då detta område är mycket omfattande och rättsläget är oklart, har vi av utrymmesskäl valt att inte behandla detta område närmare utan vill enbart uppmärksamma läsaren på att dessa bestämmelser måste tas i beaktande.

Bekämpning av skatteundandragande aktiviteter sker dels genom repressiva metoder, dels genom preventiva metoder. Vi har valt att bara översiktligt behandla preventiva metoder som minskar skattefelen i Sverige.

1.4 Disposition

Vi inleder uppsatsen med ett avsnitt om juridisk metod där vi ger läsaren en översiktlig beskrivning av olika tolkningsmetoder och tolkningsförfaranden. Detta gör vi för att lagtolkning har ett nära samband med både genomsynsprincipen och skatteflyktslagen. Tolkning sker av rättshandlingars verkliga innebörd likaså ger skatteflyktslagens generalklausul möjlighet till stort tolkningsutrymme. I avsnitt tre redogör vi översiktligt för skatteplanering, skatteflykt, skattebrott och skenrättshandlingar då det är till följd av dessa aktiviteter som repressiva metoder behövs för att minska skattebortfallet i Sverige. I detta avsnitt beskriver vi även översiktligt Skatteverkets lista på otillåtna skatteupplägg för att ge läsaren exempel på skatteplanering som anses hamna i en skatterättslig gråzon. Skatteundandragande aktiviteter är ofta en följd av luckor som uppstått i lagen, varför vi även kommer att behandla detta översiktligt. Avsnitt fyra är en inledning till de repressiva metoderna skatteflyktslagen och genomsynsprincipen samt deras förhållande till EG-rätten. I avsnitt fem behandlas skatteflyktslagen, dess tillkomst och tillämpning. Syftet med avsnitt sex är att klarlägga rättsläget avseende genomsynsprincipen, de åsikter som har framförts och ge exempel på hur principen har tillämpats i praxis. Därefter följer ett avsnitt som syftar till att undersöka den faktiska skillnaden mellan

skatteflyktlagen och genomsynsprincipen. Tyngdpunkten i uppsatsen ligger i avsnitt åtta där en analys sker av genomsynsprincipen ur ett rättstillämpningsperspektiv. Parallellt dras även till skatteflyktlagen då dessa två metoder är nära besläktade med varandra. Avslutningsvis, i kapitel nio, diskuteras huruvida det vore lämpligt att kodifiera genomsynsprincipen och om det skulle leda till en mer rättssäker och förutsebar repressiv metod mot skatteundandragande aktiviteter.

1.5 Uppsatsens metod

Under arbetets gång har vi använt oss av den rättsdogmatiska metoden, det vill säga vi har utgått från lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Då själva genomsynsprincipen inte är lagstadgad har förarbeten och praxis spelat en stor roll i sökandet på information. Vi har framförallt sökt ledning i förarbeten till skatteflyktlagen. Mycket av den diskussion som har framförts om genomsynsprincipens tillämpning och existens har skett i olika juridiska tidskrifter och på senare år även i dagspress. Doktrin har således fått ett stort utrymme i vår uppsats där vi har tagit del av relevanta åsikter och kommentarer.

2 Juridisk metod

2.1 Tolkning av skattelag

Om lagtexten, som är vår primära rättskälla, är oklar måste innebörden tolkas med hjälp av olika tolkningsmetoder. Valet av vilken lagtolkningsmetod som skall användas är dock inte lagreglerad.¹⁸ I en utopi skulle lagar och dess syften vara solklara och inga situationer falla utanför lagens tillämpningsområde. Dessvärre är detta inte fallet. Lagar måste således tolkas och vid tolkning av lag måste syftet med lagens tillämpning även framstå som klart för rättstillämparen.

I detta avsnitt skall vi behandla de fyra lagtolkningsmetoderna och fem olika tolkningsförfaranden. Tolkningsmetoderna är mer övergripande och användningen av de olika metoderna kan leda till skilda slutsatser. Tillämpningen av dessa metoder bestämmer om en lagregel exempelvis skall tolkas utifrån lagtextens ordalydelse (objektiv) eller det bakomliggande tankesättet (subjektiv). Ett tolkningsförfarande kan däremot sägas vara ett tolkningsargument som skapar en möjlighet till en friare bedömning än vad tolkningsmetoderna ensamt ger vid handen. För varje metod tillämpas olika argument.¹⁹ Peczenik uttrycker sambandet mellan tolkningsmetoderna och tolkningsargument som att "[r]ent språkligt tycks ett 'argument' vara en del av 'metod' vilken består av flera argument".²⁰ Tolkningsmetoderna omfattar således tolkningsförfarandena.

Genomsynsprincipen är inte lagstadgad och det finns därför inte någon specifik lagtext att utgå från vid en tolkning. Vid tolkning av genomsynsprincipen åsyftas istället hur rättstillämparna har valt att tolka de rättshandlingar och transaktionskedjor skattskyldiga utfört. Två områden som är nära förknippade, och vars samband ofta poängteras, är lagtolkning och skatteflyktslagen.²¹ Detta då skatteflyktslagens generalklausul öppnar upp för stort tolkningsutrymme för rättstillämparen. För att ge läsaren en förståelse för hur tolkning sker, det vidare resonemanget och analysen i denna uppsats anser vi det relevant att redogöra för de olika tolkningsmetoderna. Vi kommer inte att dra några paralleller till genomsynsprincipen i detta avsnitt, det sker istället i den vidare framställningen.

2.2 Tolkningsmetoder

2.2.1 Objektiv

Vid tillämpning av en objektiv lagtolkning används lagtexten som utgångspunkt för tolkning av det rättsliga problemet, där störst vikt läggs vid lagtextens formulering. Tolkningen skall således ske isolerat från stadgandets tillkomsthistoria.²² Lagen skall

¹⁸ Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, 1995, s. 336.

¹⁹ Peczenic, Juridikens metodproblem, 1980, s. 65 f. och Peczenik, Rätten och förnuftet, 1988, s. 276.

²⁰ Peczenik, Juridikens metodproblem, 1980, s. 65.

²¹ Rosander, Repressiva metoder mot skatteflykt, SN 2007, s. 664, med vidare hänvisning till Lindencrona, Generalrapport angående kringgående av skattelag, i Kringgående av skattelag. Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Södertälje 1975, s. 106.

²² Thornstedt, Legalitet och teleologisk metod i straffrätten, Festskrift tillägnad Nils Herlitz, 1955, s. 341.

följas då den är vår primära rättskälla. Det är även en allmänt accepterad uppfattning vid tolkning av skattelag att tolkningen skall ske utifrån lagens ordalydelse.²³

Som argument för användning av denna tolkningsmetod kan framhållas att metoden bidrar till en ökad rättssäkerhet och att det inte är domstols sak om lagen är bristfällig. Om lagen är ofullständig bör den ändras; en domstols uppgift är endast att tillämpa lagen som den är och kommer till uttryck.²⁴

2.2.2 Subjektiv

Vid en subjektiv lagtolkning utgår man från det bakomliggande tankesättet med själva lagen och försöker fastställa avsikten bakom bestämmelsen. Den största vägledningen vid tolkningen hämtas från lagmotiv och förarbeten.²⁵

Det är inte ovanligt att kombinera tillämpningen av den objektiva lagtolkningsmetoden med den subjektiva. I de fall där lagtexten är klar och tydlig tillämpas den objektiva metoden. Endast i de fall där lagtextens mening inte är helt klar tillämpas en subjektiv lagtolkning genom att ledning hämtas i förarbeten.²⁶ Skulle dock en subjektiv lagtolkning stå i strid med en objektiv, äger den objektiva lagtolkningen företräde då lagtext har högre dignitet än förarbeten.²⁷

2.2.3 Teleologisk

Kännetecken för den teleologiska lagtolkningen är att störst vikt läggs vid lagens ändamål, det vill säga de verkningar som lagen borde ha i samhället, och inte vid de rent formella sakförhållandena. För att fastställa ändamålet tillämpas en viss regel i ett antal fall där det inte finns någon tvekan om hur tillämpningen skall ske. Utifrån detta bedöms sedan de samhälliga effekterna, vilka anses utgöra lagens ändamål. Det som skiljer den teleologiska metoden från den objektiva och subjektiva, är att den förstnämnda kan hjälpa domstolarna även i fall som inte är reglerade.²⁸

Inom den teleologiska lagtolkningen finns det två olika tolkningsmetoder, den subjektivteleologiska och den objektivteleologiska. Utgångspunkten för den subjektivteleologiska tolkningsmetoden är lagstiftarens vilja, det vill säga lagens "genetiska" härkomst. Viljan kommer till uttryck i förarbeten där lagstiftaren betraktar den aktuella lagbestämmelsen som ett medel för att förverkliga ändamålet med lagregeln. För att ändamålet med lagen skall uppfyllas skall lagen därför tolkas med beaktande av hur lagstiftarviljan kommer till uttryck i förarbetena. Den objektivteleologiska metoden utgår till skillnad från den subjektivteleologiska från att olika juridiska sak- och auktoritetsskäl stödjer slutsatsen att ändamålet bör förverkligas genom att vissa händelser eller sakförhållanden skall inträffa. Om lagen tolkas med utgångspunkt att ändamålet med lagen är

²³ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 2007, s. 613.

²⁴ Lehrberg, Praktisk juridisk metod, 2006, s. 223.

²⁵ Rabe, Melbi, Det svenska skattesystemet, 2007, s. 523 och Bergström m.fl., Juridikens termer, 2002.

²⁶ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 2007, s. 613.

²⁷ Lehrberg, Praktisk juridisk metod, 2006, s. 224.

²⁸ Lehrberg, Praktisk juridisk metod, 2006, s. 225.

att vissa händelser skall inträffa, och att det är det som är ändamålet med lagen, görs således en objektivteleologisk tolkning.²⁹

2.2.4 Systematisk

Vid en systematisk lagtolkning sker en samlad bedömning utifrån lagbestämmelsens kontext. Det finns ofta ett samband mellan ett enskilt lagstadgande och det övriga rättssystemet och det gäller då att urskilja det ifrågavarande lagrummets plats och funktion i rättssystemet. Utefter det får sedan tolkningsargument hämtas. Tillsammans med andra regler kan ett lagstadgande dels utgöra ett väsentligt lagrum för en viss frågetyp, dels använda uttryck och begrepp som är relevanta även i andra sammanhang.³⁰ Genom systematisk lagtolkning tillgodoses rättssystemets inre sammanhang och kravet att "lika skall behandlas lika".³¹

2.3 Tolkningsförfaranden

2.3.1 Analogisk

Ibland uppkommer situationer då en domstol anser att den inte kan döma ett fall utifrån en rättsregels språkliga betydelse. Situationen faller således utanför regelns direkta betydelseområde. Förekommer det emellertid likheter mellan det aktuella fallet och de fall som rättsregeln normalt omfattar, kan domstolen välja att använda sig av rättsregeln. En förutsättning för detta är dock att den rättsföljd som kan tilldelas de fall som normalt omfattas av regeln, även kan tillämpas på det aktuella fallet. När domstolarna tillämpar en regel på detta sätt gör de en analogisk tolkning av rättsregeln.³² Analogitolkning ger således uttryck för principen "lika skall behandlas lika".³³

Inom civilrätten är det vanligt att analogier av olika rättsregler används då de allmänna civillagarna inte täcker alla rättsliga frågor som kan uppkomma.³⁴ Situationen är dock en annan inom både straffrätten och skatterätten. I Brottsbalken (BrB)³⁵ 1 kap. 1 § har ett klart förbud mot analogisk lagtolkning införts avseende straffrätten.³⁶ I svensk rätt finns däremot inget lagstadgat förbud mot analogisk lagtolkning inom skatterätten. Den grundläggande satsen inom skatterätten, *nullum tributum sine lege* (ingen skatt utan lag), talar dock mot att en analogisk tolkning får ske.³⁷ Från satsen anses det även kunna utläsas att analogislut endast får ske då beslut är till den skattskyldiges fördel.³⁸

²⁹ Peczenik, Juridisk argumentation – en lärobok i allmän rättslära, 1995, s. 201 f. och Peczenik, Vad är rätt?, 1995, s. 364 f.

³⁰ Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, 1997, s. 127.

³¹ Peczenik, Juridisk argumentation – en lärobok i allmän rättslära, 1995, s. 187.

³² Lehrberg, Praktisk juridisk metod, 2006, s. 118.

³³ Peczenik, Juridikens teori och metod, 1995, s. 53.

³⁴ Lehrberg, Praktiskt juridisk metod, 2006, s. 118.

³⁵ Brottsbalken (1962: 700).

³⁶ BrB 1 kap. 1 § stadgar: "Brott är en gärning som är beskriven i denna balk eller i annan lag eller författning och för vilken straff som sägs nedan är föreskrivet."

³⁷ Peczenik, Juridikens teori och metod, 1995, s. 55 f.

³⁸ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 2007, s. 619.

2.3.2 Extensiv

Om ett lagstadgande tillämpas på alla de fall som överhuvudtaget kan anses falla in under det språkliga betydelseområdet, handlar det om en extensiv lagtolkning. Tillämpningsområdet sammanfaller i dessa fall med betydelseområdets yttersta gräns. Det sker med andra ord en utvidgning vid tillämpningen av lagstadgande, däremot sker aldrig en överträdelse av betydelseområdet vilket är fallet vid en analogiskt lagtolkning.³⁹

2.3.3 Restriktiv

Väljer en domstol att begränsa tillämpningen av en regel till ordinära fall som utan tvekan faller in under lagens ordalydelse, använder sig domstolen av en restriktiv, det vill säga en inskränkande, lagtolkning.⁴⁰

2.3.4 Reduktionsslut

Anser en domstol att ett lagstadgande är alltför vidsträckt i dess språkliga formulering och till följd därav inte tillämpar lagen, trots att en situation faller in under det klara betydelseområdet, utför domstolen ett reduktionsslut. Med andra ord sker en större inskränkning av tillämpningsområdet än vad som är fallet vid en restriktiv lagtolkning.⁴¹

2.3.5 É contrario

Att tolka en rättsregel é contrario innebär att en motsatstolkning av regeln sker. Det som inte är förbjudet enligt lagtext är således tillåtet.⁴² Till skillnad från den analogiska tolkningen, där grunden utgörs av principen ”lika skall behandlas lika”, stödjer sig é contrario tolkningen på respekt för lagen. En avvägning mellan rättviseskäl och respekt inför lagen avgör valet av analogislut eller motsatsslut.⁴³

2.4 Sammanfattning

Genomsynsmetoden och skatteflyktslagen ger båda utrymme till stor tolkningsfrihet för rättstillämparen, varför det är av vikt att ha en grundläggande förståelse för tolkningsmetoder och tolkningsförfaranden.

Det går idag att urskilja fyra olika tolkningsmetoder, där ledning hämtas från lagtextens ordalydelse (objektiv), det bakomliggande tankesättet (subjektiv), ändamålet med lagen (teleologisk) eller en tolkning utifrån lagrummets kontext (systematisk). Genom tolkningsmetoderna försöker rättstillämparna uppnå en konsekvent rättstillämpning så att lika fall behandlas lika. Tolkningsmetoderna inrymmer även olika tolkningsförfaranden, analogisk, extensiv, restriktiv, reduktionsslut och é contrario, vilka ger möjlighet till en friare bedömning än vad tolkningsmetoderna ensamma hade erbjudit.

³⁹ Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning – en lärobok i allmän rättslära, 1996, s. 462.

⁴⁰ Peczenik, Juridikens teori och metod, 1995, s. 51.

⁴¹ Lehrberg, Praktiskt juridisk metod, 2006, s. 119 f.

⁴² Peczenik, Juridikens teori och metod, 1995, s. 54.

⁴³ Peczenik, Juridisk argumentation, 1995, s. 194.

Tolkningsmetoder har även betydelse vid bedömning av transaktioner och transaktionskedjor och hur dessa skall bedömas samt om det föreligger skatteplanering, skattebrott eller skatteflykt.

3 Skatteundandragande aktiviteter

3.1 Inledning

I detta avsnitt avser vi att redogöra för skatteundandragande aktiviteter. Dessa kan delas in i tre olika kategorier: skatteplanering, skatteflykt och skattebrott. Skatteverkets ställningstagande mot otillåtna skatteupplägg faller in i en gråzon mellan skatteplanering och skatteflykt. Vid underkännande av de otillåtna skatteuppläggen hänvisar Skatteverket till skatteflyktslagen och genomsynsprincipen, varför vi anser det relevant att ta upp dessa skatteupplägg här. Listan på upplägg ger även exempel på vad Skatteverket anser utgöra skatteundandragande aktiviteter.

3.2 Skatteplanering

Att försöka minska sin skatt är inte olagligt utan det ses snarare som självklart att den skattskyldige väljer det alternativ som ger det mest fördelaktiga skattemässiga resultatet, då flera olika alternativ finns tillgängliga. Lagstiftaren har gjort det möjligt för skattskyldiga att välja mellan olika skattemässiga lösningar för att uppnå skatteoptimering, exempelvis genom avskrivning på inventarier.⁴⁴ Vid skatteplanering har den skattskyldiga vidtagit åtgärder som legat i linje med lagstiftarens intentioner.⁴⁵

En skillnad finns mellan transaktioner som har förutsetts i förarbeten och uppmuntrats av lagstiftaren (förutsedda skattetransaktioner) och de transaktioner som istället framstår som oväntade och oförutsedda (icke förutsedda transaktioner). Förutsedda transaktioner ligger i linje med lagstiftarens intentioner och anses vara av skatteplanerande karaktär. Icke förutsedda transaktioner kan vara transaktioner vidtagna av en skattskyldig för att utnyttja luckor⁴⁶ eller heterogena inslag i lagstiftningen och som kan få oanade skattemässiga resultat för den skattskyldige, vilka inte är avsedda ur lagstiftningssynvinkel. Vissa av dessa transaktioner är helt lagliga och anses vara skatteplanering. I andra situationer har dock den skattskyldige utnyttjat lagreglerna till sin bristningsgräns och det uteslutande syftet med transaktionerna har varit att undvika skatt. Dessa transaktioner kan omfattas av skatteflyktslagens eller komma att omdefinieras med hänvisning av genomsynsprincipen.⁴⁷

3.3 Skatteflykt

I proposition 1980/81: 17 definieras skatteflykt som ”ett kringgående av skatteregler med hjälp av mer eller mindre invecklade konstruktioner. Genom att välja ett annat förfarande än det direkta och närmast till hands liggande för att uppnå ett visst resultat försöker den skattskyldige komma förbi en skatteregel som normalt skulle ha tillämpats”.⁴⁸ Skatteflykt innebär således att en skattskyldig har vidtagit transaktioner som står i strid med lagstiftarens syfte avseende en rättsregel och en felaktig tolkning av lagbestämmelsen har skett. Vi går inte vidare in på skatteflyktslagen i detta avsnitt utan redogör istäl-

⁴⁴ Simon Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 22 f.

⁴⁵ Prop. 1980/81: 17, s. 16.

⁴⁶ Se vidare avsnitt 3.7.

⁴⁷ Simon Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 21 f.

⁴⁸ Prop. 1980/81: 17, s. 99.

let mer utförligt för lagen, dess tillkomst och tillämpning i avsnitt fem. Detta gör vi för att ge läsaren en vidare förståelse för lagen och dess nära anknytning till genomsynsprincipen.

3.4 Skattebrott

Skattebrott används ofta som ett begrepp när det talas om olika sätt genom vilka skattskyldiga minskat eller helt eliminerat sin skatt. I likhet med skatteflykt är skattebrott skattemässiga transaktioner som strider mot lagstiftningens syfte och ändamål samt kan leda till avgiftstillägg enligt taxeringslagen⁴⁹(TL).⁵⁰ Skillnaden gentemot skatteflykt ligger i att vid skattebrott har den skattskyldige uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift till ledning för taxering. Skattebrott är vidare ett uttryckligt kriminaliserat förfarande som kan leda till fängelsestraff.⁵¹

3.5 Skenrättshandling

På gränsen mellan skatteflykt och skattebrott återfinns skenrättshandlingar. Skenavtal föreligger när två parter träffar ett avtal om ett visst innehåll, men sinsemellan har kommit överens om ett annat innehåll. Dessa avtal är civilrättsligt ogiltiga och domstolar kan därför bortse från dessa avtal.⁵² Enligt avtalslagen⁵³ 34 § kan dock en godtroende tredje man hävda avtalets giltighet. I den situation att en skattskyldig åberopar ett skenavtal i ett skattemål betraktas i regel avtalet som en nullitet. Vidare brukar den vidtagna rättshandlingen även innebära att den skattskyldige lämnar in oriktiga deklara-tionsuppgifter.⁵⁴

3.6 Skatteverkets ställningstagande mot otillåtna skatteupplägg

3.6.1 Inledning

På Skatteverkets hemsida publicerades i början av 2007 en lista över olika transaktioner vilka Skatteverket bedömer som felaktiga och som de kommer att underkänna om de genomförs. Syftet med listan är att varna medborgare från att ingå avancerade skattekonstruktioner. Då staten varje år, bland annat på grund av avancerade skatteupplägg, går miste om stora skatteintäkter,⁵⁵ är även tanken att Skatteverkets lista skall fungera förebyggande och avskräckande för att undvika stora skattebortfall i framtiden.

Det är svårt att avgöra om transaktioner som omfattas av Skatteverkets lista över otillåtna skatteupplägg hamnar inom området för skatteplanering eller skatteflykt. Uppfyller ett skatteupplägg rekvisiten i skatteflyktslagen är det uppenbart att handlingen klassifi-

⁴⁹ Taxeringslagen (1990: 324).

⁵⁰ Simon Almedal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 25 och 48 och SOU 1975: 77, s. 47.

⁵¹ Simon Almedal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, 2005, s. 22.

⁵² Prop. 1982/83: 84, s. 9.

⁵³ Lag (1915: 218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område.

⁵⁴ SOU 1975: 77, s. 47 f. och Dahlqvist, Skattebrott och skattelagarna, 2003, s. 51.

⁵⁵ <http://www.skatteverket.se/download/18.7856a2b411550b99fb7800061468/23401.pdf>, hämtat 2007-11-14.

ceras som skatteflykt. En transaktion som inte uppfyller dessa krav borde å andra sidan falla in under skatteplanering och de icke förutsedda transaktionerna. Uppläggen håller sig då inom ramen för vad lagen tillåter men den skattskyldige kan anses ha tänjt på rättsreglerna till sin bristningsgräns och utnyttjat luckor i lagstiftningen. Skatteflyktslagens rekvisit är således inte uppfyllt i det fallet. Vid bedömning av dessa transaktioner använder sig Skatteverket av genomsyn. Rättsföljden av detta blir i stort sett den samma som om förfarandet hade bedömts vara skatteflykt.⁵⁶

På senare år har Skatteverket i mindre omfattning efterfrågat länsrätts bedömning om en transaktion kan klassificeras som skatteflykt med hänvisning till skatteflyktslagen och verket har i större omfattning istället underkänt utförda transaktioner med hänvisning till genomsyn. Detta kan enligt Leidhammar ha sin grund i att Skatteverket mellan åren 1991 och 1994 blev ”bortskämda” med att använda genomsynsförfarandet då skatteflyktslagen var upphävd.⁵⁷ Beslut fattade av Skatteverket där genomsyn har använts, sker snabbare och enklare än en prövning vid domstol och utgör därmed ett effektivare medel för att bekämpa skatteundandragande aktiviteter.

3.6.2 Otillåtna skatteupplägg

De förfaranden som Skatteverket kommer att titta närmare på är framförallt invecklade transaktioner i flera led. Utöver att nämna vilka dessa upplägg är, skall vi även mycket kortfattat förklara dess innebörd.

- **Handelsbolagslösningen** – genom olika koncerninterna transaktioner försöker bolag göra en försäljning av tillgångar skattefria med hjälp av handelsbolag och utländska koncernbolag. Genom en sådan lösning kan köparen erhålla direktavdrag på anskaffningsutgiften. En ökning av tillgångarnas skattemässiga värde är även möjlig.
- **Kapitalförsäkringsupplägg med egna bolag** – detta upplägg går ut på att genom olika kapitalförsäkringsupplägg undvika beskattning av upparbetade värden i företaget när de av ägaren tillgodoräknas eller tas ut som kapitalvinst eller utdelning. Företagen gör dessa transaktioner på grund av att kapitalvinst och utdelning varken beskattas i kapitalförsäkringen eller vid uttag från den samma.
- **Kringgående av 3:12-reglerna** – med hjälp av upprepade interna aktieöverlåtelser försöker säljaren av ett så kallat 3:12-bolag omvandla kvalificerade andelar till okvalificerade och därmed kringgå reglerna för beskattning.
- **Räntesnurror** – via olika koncerninterna transaktioner vill koncerner uppnå effekter som i princip är de samma som om koncernbidrag lämnats med avdragsrätt från ett svenskt aktiebolag till ett utländskt bolag. Det utländska bolaget är ofta beläget i ett land med lägre beskattning och de överförda medlen beskattas inte i Sverige.⁵⁸

Skatteverkets ställningstagande angående otillåtna skatteupplägg är endast en rekommendation till de skattskyldiga. Ett tydligt exempel på detta är att upplägget med kapi-

⁵⁶ Se vidare resonemang under avsnitt 7.

⁵⁷ Leidhammar, Skatteverkets genomsyn genväg som bör stängas, DI 2007-02-22.

⁵⁸ <http://www.skatteverket.se/skatter/skatteupplagg.4.3dfca4f410f4fc63c8680009670.html>, hämtat 2007-09-26.

talförsäkring med egna bolags har blivit godkänt av länsrätt.⁵⁹ Hur de andra uppläggen skall bedömas är dock fortfarande oklart.⁶⁰

3.6.3 Delade meningar om Skatteverkets lista

Åsikterna är blandade vad det gäller Skatteverkets lista på felaktiga skatteupplägg. Enligt Vilhelm Andersson, rättschef på Skatteverket, bidrar listan till stärkt rättssäkerhet genom att osäkerheten kring bedömningen av vissa skattetransaktioner undviks. Listan kan även anses fungera preventivt mot skatteundandragande aktiviteter. Innan domstol har kommit med klagande angående olika transaktioner kommer Skatteverket fortsätta att ge vägledning avseende bedömningen av tvivelaktiga transaktioner.⁶¹ Munck-Persson, Bergkvist och Nilsson på Mannheimer Swartling Advokatbyrå motsätter sig Skatteverkets ställningstagande. De anser att Skatteverket skapar rättsosäkerhet genom ”att skrämja skattskyldiga med hot om processer”.⁶² Av rättssäkerhetsskäl anser de att det inte är acceptabelt att en skattskyldig som följer lagen i efterhand skall kunna riskera lång osäkerhet och stora processkostnader.⁶³

Skatteverket vill genom publiceringen av otillåtna skatteupplägg komma åt skatteundandragande aktiviteter genom förhoppningen att domstol skall tillämpa genomsynsprincipen eller skatteflyktslagen. Pålsson påpekar det faktum att Skatteverket borde ha publicerat en konsekvensanalys i samband med de otillåtna skatteuppläggen. De underkända uppläggen är idag alldeles för dåligt preciserade och skulle behöva större precision och utförligare förklaring. Vidare bör det förklaras varför Skatteverket anser att ett visst förfarande faller in under skatteflyktsrekvisiten.⁶⁴ Fram till utgången av 2007 är kravet på konsekvensanalys ovillkorligt. I och med införandet av den nya myndighetsförordningen⁶⁵ föreligger inte längre några regler om konsekvensanalys. Det har istället givits förslag om att införa dessa regler i en särskild förordning. Sker ej detta kommer dock kravet på en konsekvensanalys att försvinna.⁶⁶

Enligt Hultqvist är det inte Skatteverkets uppgift att bedöma en företagen transaktion annorlunda än vad den utges för att vara, med hänvisning till att någon har utnyttjat en lucka i lagen för att därigenom sänka sin skatt. Hultqvist anser att det är felaktigt att ta ut skatt på grund av genomsyn då den skattskyldige med hjälp av luckor i lagen har genomfört lagliga transaktioner och att genomsynsprincipen klart strider mot legalitetsprincipen.⁶⁷ Andersson kommenterar Hultqvists synpunkter i en artikel i Dagens Industri där han opponerar sig mot Hultqvists argument och menar att en bedömning av en

⁵⁹ Göteborgs Länsrätt, dom 2007-01-11, mål nr 7448-7451-05, 3415-06 och Länsrätten i Stockholms län, dom 2006-02-24, mål nr. 23916-04, 555-05.

⁶⁰ Angående upplägget ”kringgående av 3:12-reglerna” se Kammarrätten i Stockholm, dom 2007-01-17, mål nr. 1185- - 1186- - 1187-2000 där upplägget underkändes. I Kronobergs läns Länsrätt, dom 2007-11-20, mål nr. 279-09 godkändes dock upplägget.

⁶¹ Andersson, Skatteverket stärker rättssäkerheten, DI 2007-01-22.

⁶² Munck-Persson, Bergkvist, Nilsson, Skatteverket ska inte skapa rättsosäkerhet!, DI 2007-01-17.

⁶³ Munck-Persson, Bergkvist, Nilsson, Skatteverket ska inte skapa rättsosäkerhet!, DI 2007-01-17.

⁶⁴ Pålsson, Skatteverket och de ”felaktiga uppläggen”, SN 2007, s. 685 f. Kardvik har även uttryckt likartad kritik mot Skatteverket, se Kringgående av fåmansföretagsreglerna genom upprepade interna aktieöverlåtelser, SN 2007, s. 431 f.

⁶⁵ Myndighetsförordning 2007: 515 införs 2008-01-01 och ersätter verksförordningen 1995: 1322.

⁶⁶ Pålsson, Skatteverket och de ”felaktiga uppläggen”, SN 2007, s. 680 f.

⁶⁷ Hultqvist, Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb, DI 2007-03-26.

rättshandlings verkliga innebörd aldrig kan vara ett sätt att täppa till luckor i lagen. Han anser att det är viktigt att oklara skatteupplägg åtgärdas så som Skatteverket har gjort.⁶⁸

3.7 Luckor i lagen

En fråga som uppkommer vid skatteundandragande aktiviteter är om den skattskyldiga har vidtagit en skattemässig åtgärd som har förutsetts av lagstiftaren, brutit mot lagen eller har tolkat lagen till sin fördel och där tolkningen kan anses strida mot lagstiftarens intentioner. Det vill säga om den skattskyldiga har gjort sig skyldig till skatteflykt, skatteplanering eller skattebrott. Ytterligare en situation att ta hänsyn till är när det till följd av heterogen lagstiftning och rena luckor i lagen öppnar upp för vissa skatteplaneringsförfaranden och om det då kan anses vara lagstridigt eller strida mot en lags intention att utnyttja en sådan lucka.

von Bahr ställer sig frågan om det verkligen är de skattskyldiga som skall drabbas av lagstiftarens misstag när den inte har lyckats uttrycka sin intention med lagen om att A skall leda till B utan istället uttryckt att C skall leda till D.⁶⁹

För att komma till rätta med problemet angående luckor i lagen föreslår Hultqvist att en "tättningskommission" tillsätts av finansdepartementet som "täpper till" dessa luckor allt eftersom de uppmärksammas. På det sättet kan felaktigheter på ett snabbt sätt åtgärdas.⁷⁰ En sådan kommission bör bestå av toppjurister inom skatteområdet med representanter från bland annat departement, domstol, Skatteverket och näringsliv. Deras uppgift skulle vara att utreda luckor i lagen och att granska lagförslag. Om kommissionen är av uppfattningen att nuvarande lagstiftning är tillräckligt bra ger de Skatteverket ett bra rättsligt underlag för hur en bedömning av de frågor som kan uppkomma till följd av luckor i lagen skall ske. Om de inte anser att lagen är tillfyllest kan de istället skriva ett förslag till ändrad lag och skicka till finansministern som i sin tur kan vidarebefordra förslaget till ett regeringssammanträde. Regeringsformen (RF)⁷¹ 2 kap. 10 § 2 st. stadgar att retroaktiv lagstiftning är tillåten på det villkoret att regeringen skickar en skrivelse till riksdagen om att en lagstiftning är att vänta. Riksdagen kan sedan besluta att lagstiftningen skall börja gälla redan dagen efter det att skrivelsen inkommit till riksdagen. Därmed vet alla vad som kommer att gälla och kan anpassa sig därefter. Till följd av en retroaktiv lagstiftning ges möjlighet att snabbt täppa till luckor i lagen.⁷²

3.8 Sammanfattning

I detta avsnitt har vi redogjort för skatteplanering, skattebrott, skatteflykt och skenrättshandling.

Skatteverket publicerade i början av 2007 en lista på skatteupplägg som verket skulle komma att underkänna om de genomfördes. Till följd av att staten varje år går miste om stora skattesummor är syftet med listan att varna och avskräcka skattebetalare från att ingå avancerade skatteupplägg samt förebygga framtida skattebortfall. Genom att publi-

⁶⁸ Andersson, Oklara skatteupplägg måste få åtgärdas, DI 2007-04-03.

⁶⁹ von Bahr, Skatteflykt i EG-rättslig belysning, SN 2007, s. 645.

⁷⁰ Hultqvist, Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb, DI 2007-03-26.

⁷¹ Regeringsformen (2003: 593).

⁷² Hultqvist, En Tättningskommission i stället för genomsyn och skatteflyktslag, SvSkT 2007, s. 233 f.

cera listan anser Skatteverket att det stärker rättssäkerheten då förutsebarheten angående vissa transaktioner ökar. Åsikterna är dock blandade vad det gäller Skatteverkets lista. Vissa anser att det är bra att Skatteverket försöker klarlägga dess åsikter, men framhåller att detta borde ske mer utförligt. Andra anser att listan skapar rättsosäkerhet då en person som följer lagen i efterhand riskerar att bli beskattad.

Skatteundandragande aktiviteter är ofta en följd av att skattskyldiga utnyttjat luckor som uppstått i lagen. Hultqvist har föreslagit att en tätningskommission tillsätts för att motverka dessa luckor. För att motverka skattekringgående har Sverige utvecklat repressiva metoder för att skydda skattebasen.

4 Repressiva metoder för att bekämpa skatteundandragande aktiviteter

Många rättsstater försöker utveckla preventiva metoder för att de skattskyldiga skall betala rätt skatt. Detta sker framförallt genom att utveckla ett neutralt skattesystem och genom att öka viljan hos de skattskyldiga att betala skatt.⁷³ För att komma till rätta med skattefel eftersträvas en hög skattemoral. Det har visat sig att befarade skuld känslor och risk för social stigmatisering hos skattskyldiga har en mer avskräckande effekt än risken att bli upptäckt eller sanktionerna som följer av skattekringgående. Upplever en skattskyldig att skatteundandragande aktiviteter är allmänt spritt föreligger även en större sannolikhet att den skattskyldige fuskar. Vetskapen om risken att drabbas av samhällets ogillande kan för många även leda till en avhållsamhet gällande skattefusk.⁷⁴

Inom många rättssystem finns tre olika repressiva metoder för att bekämpa skattekringgående. I Sverige identifieras dessa i form av skatteflyktslagen, genomsynsprincipen och special- och stopplagstiftning.⁷⁵ Genomsynsprincipen har utvecklats genom praxis. Huruvida denna princip är så pass definitivt stadgad i det svenska rättsväsendet att det kan sägas ha utvecklats en repressiv praxismetod för att motverka skatteflykt är dock tvistigt. Special- och stopplagstiftning förekommer framförallt för att förhindra dispositioner mellan rättssubjekt med gemensamma intressen, såsom koncerner och familjemedlemmar.⁷⁶

En utvecklad praxismetod innebär att domstol utan särskilt lagstöd kan angripa skatteflykt. Rosander är av åsikten att genomsynsprincipen inte är en utvecklad praxismetod mot skatteflykt i Sverige. Hon anser att för att en praxismetod skall ha utvecklats skall ”det handla om ett specifikt ingripande från domstolens sida som sker p.g.a. att transaktionen bedöms utgöra skatteflykt”.⁷⁷ Tolkning och tillämpning av lag skall även gå utanför lagens normala betydelseområde. Genom praxis utvecklas sedan något som kan likna en generalklausul mot skatteflykt. Hon anför vidare att när rättshandlingar omdefinieras med hänvisning till verklig innebörd är det även sällan fråga om skatteflykt, varför det av den orsaken inte finns en utvecklad praxismetod.

Vi är av åsikten att genomsynsprincipen är en utvecklad praxismetod. Idag synes rättsföljden av en tillämpning av genomsynsprincipen och skatteflyktslagen vara snarlika.⁷⁸ Genomsyn uttrycks även vara ett komplement till skatteflykt och ett sätt att bekämpa skatteundandragande aktiviteter när skatteflyktslagens rekvisit inte ”räcker till”.⁷⁹ Genomsynsprincipen har aldrig varit lagstadgad varpå det kan anses vara självklart att principen utvecklats genom praxis. Vi stödjer även vår slutsats på uttalandet från skatteflyktskommittén om att genomsynsprincipen anses vara ”en redan i praxis fast förankrad och allmänt vedertagen metod”⁸⁰ och Regeringens bedömning att skatteflyktslagen

⁷³ Rosander, *Repressiva metoder mot skatteflykt*, SN 2007, s. 663.

⁷⁴ SKV, Rapport 2005: 1, Rätt från början, forskning och strategier.

⁷⁵ Ståhl, *EG-rätt och skatteflykt*, SN 2007, s. 576.

⁷⁶ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, 2007, s. 42. Exempel på stopp- och speciallagstiftning är CFC-lagstiftning (IL 39 a kap.) och skalbolagsregler (49 a kap.)

⁷⁷ Rosander, *Repressiva metoder mot skatteflykt*, SN 2007, s. 663.

⁷⁸ Se avsnitt 7.

⁷⁹ Rabe, Melbi, *Det svenska skattesystemet*, 2007, s. 536.

⁸⁰ SOU 1996: 44, s. 119.

ej behöver omfatta mervärdesskatt då sådana förfaranden bör angripas med genomsyn.⁸¹ Även i doktrin uttrycks det att genomsynsprincipen är ett komplement till skatteflyktslagen.⁸² I motioner har krav på skatteflyktslagens avskaffande framförts med motiveringen att genomsyn skall tillämpas istället.⁸³

Utöver de repressiva metoder som finns i den nationella lagstiftningen måste även hänsyn tas till EG-rättsliga bestämmelser om skatteflykt och förfarandemissbruk⁸⁴. I flera direktiv som har antagits inom det harmoniserade skatteområdet⁸⁵ finns riktlinjer om hur kringgående av skattelag skall motverkas.⁸⁶ Vid sidan av dessa direktiv finns även en allmän EG-rättslig princip om förfarandemissbruk vilken kan användas för att motverka kringgående av skattelag. Till följd av direktiven och principen mot förfarandemissbruk ges medlemsstaterna möjlighet att angripa skattekringgående på det harmoniserade området. Reglerna medför dock inte enbart möjligheter att angripa skattekringgående, de uppställer även klara gränser för hur och när sådana motåtgärder får vidtas. Principen om förbud mot förfarandemissbruk omfattade tidigare inte skatteområdet.⁸⁷ Genom målet *Halifax*⁸⁸ utvidgades dock principen till att omfatta även kringgående av bestämmelser i skattedirektiv. För att förfarandemissbruk skall föreligga krävs att den aktuella handlingen formellt sett uppfyller villkoren i ett direktiv eller i den nationella implementeringslagstiftningen. En skatteförmån skall sedan ha uppstått som strider mot bestämmelsens syfte. Vidare skall det även framstå, efter en objektiv bedömning, att det huvudsakliga syftet med rättshandlingen är att uppnå denna skattemässiga fördel. Föreligger förfarandemissbruk skall de företagna rättshandlingarna omdefinieras så att beskattning sker som om transaktionerna ej hade företagits.⁸⁹ I ett förslag till avgörande i målet *Kofoed*⁹⁰ anförde generaladvokat Kokott att principen om förfarandemissbruk inte skall kunna åberopas direkt mot enskilda och att nationella skattemyndigheter inte kan stödja sig på en gemenskapsrättslig princip. Hon uttryckte även att ett direktivs skatteflyktsregel inte kan åberopas direkt mot enskilda.⁹¹ EG-domstolen konstaterade sedan i domen att bestämmelser om skatteflykt i direktiv inte kan ges direkt effekt mot enskilda utan de måste först implementeras i nationell rätt. Domstolen nämnde dock inget om förfarandemissbruk och om dess förhållande till reglerna om direkt effekt.⁹² Osäkerhet

⁸¹ Prop. 1996/97: 170, s. 46.

⁸² Se t.ex. Hellstrand, Skatteverkets genomsyn underkänns i flera domar, DI 2007-03-12, Rabe, Melbi, Det svenska skattesystemet, 2007, s. 536 och von Bahr, Skatteflykt i EG-rättslig belysning, SN 2007, s. 663.

⁸³ Graf, Carl Fredrik (m), Stockholm 2000-09-28, motion 2000/01: Sk 654, Lennart Hedquist (m) m.fl., Stockholm 2002-10-16, motion 2002/03: Sk 367.

⁸⁴ Begreppen förfarandemissbruk och rättsmissbruk används ofta synonymt, se t.ex. mål C-255/02 *Halifax* p. 43 och 61, vi väljer dock att använda oss av termen förfarandemissbruk i denna uppsats.

⁸⁵ Med det harmoniserade skatteområdet syftar vi på det område där det har antagits uttryckliga direktiv. Inkomst- och förmögenhetsbeskattning ligger i stort sett utanför gemenskapens kompetens.

⁸⁶ Se t.ex. art. 395 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EEG), art. 1.2 i moder/dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG), art. 11 fusionsdirektivet (90/434/EEG) och art. 5 i ränte/royaltydirektivet (2003/49/EG).

⁸⁷ Ståhl, EG-rätt och skatteflykt, SN 2007, s. 575 ff.

⁸⁸ Mål C-255/02, *Halifax*, Leeds Permanent Development Service Ltd och Country Wide Property Investment Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, REG [2006].

⁸⁹ Mål C-255/02, *Halifax* plc, Leeds Permanent Development Service Ltd och Country Wide Property Investment Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, REG [2006].

⁹⁰ Mål C-321/05, Hans Markus *Kofoed* mot Skatteministeriet, REG [2007].

⁹¹ Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott föredraget 2007-02-08 i mål C-321/05 Hans Markus *Kofoed* mot Skatteministeriet, REG [2007].

⁹² Mål C-321/05, Hans Markus *Kofoed* mot Skatteministeriet, REG [2007].

föreligger därför angående frågan om förfarandemissbruk kan tillämpas direkt mot enskilda eller inte. Ståhl är av uppfattningen att rekvisiten i den svenska skatteflyktslagen och rekvisiten vid förfarandemissbruk i stort sett är de samma. I den situation principen om förfarandemissbruk inte har direkt effekt mot enskilda och det krävs en nationell bestämmelse för att ett kringgående skall kunna angripas, skulle således skatteflyktslagen vara den nationella bestämmelse som gör detta möjligt.⁹³ I mervärdesskattedirektivet⁹⁴ finns ingen uttrycklig bestämmelse mot skatteflykt, varför principen om förfarandemissbruk blir aktuell för att bekämpa skatteundandragande aktiviteter. Då den svenska skatteflyktslagen inte omfattar mervärdesskatt uppstår frågan om resonemang om genomsyn istället kan vara ett tillvägagångssätt genom vilket principen om förfarandemissbruk kan förankras i svensk rätt. Ståhl ställer frågan om genomsyn kan anses vara en så pass förankrad princip att den kan accepteras som ersättning för en uttrycklig lagstiftning.⁹⁵ Om så ej är situationen blir utfallet att skatteundandragande aktiviteter på mervärdesskatteområdet inte är angripbara.

von Bahr anser att EG-domstolens avgörande i *Halifax* har förändrat rättsläget i Sverige. I och med domen menar han att principen om förfarandemissbruk direkt kan tillämpas vid kringgående av mervärdesskattelagen⁹⁶.⁹⁷ Kammarrätten i Göteborg har dock anfört att bestämmelserna i direktiven endast har direkt effekt då det är till de enskildas förmån. Skulle en direktivkonform tolkning av bestämmelserna i mervärdesskattelagen ske, skulle det strida mot legalitetsprincipen.⁹⁸ von Bahr anser att uttalandet om direkt effekt och direktivkonform tolkning inte är relevant i målet då principen om förfarandemissbruk är baserad på en allmän rättsprincip och inte på ett direktiv.⁹⁹ I ett ställningstagande från 2006 har även Skatteverket dragit slutsatsen att principen om förfarandemissbruk kan tillämpas direkt på mervärdesskatteområdet. Principen stödjer sig på primärrätten varför någon implementering i nationell lagstiftning inte är nödvändig för att tillämpning skall kunna ske. De flesta principer som förekommer inom gemenskapsrätten utgör skydd för den enskilde. Principen om förfarandemissbruk anses däremot vara en princip för att skydda mervärdesskattesystemets syfte.¹⁰⁰

Rättsläget avseende principen om förfarandemissbruk är snårigt och oklart. Vi går därför inte vidare in på begreppet då det inte finns utrymme för det i denna uppsats. Vi anser dock att det är av vikt att ta med den EG-rättsliga aspekten då EG-bestämmelser påverkar det svenska rättsläget.

I följande två avsnitt skall vi utförligare behandla de repressiva metoderna skatteflyktslagen och genomsynsprincipen.

⁹³ Ståhl, EG-rätt och skatteflykt, SN 2007, s. 580.

⁹⁴ Mervärdesskattedirektivet (2006/112/EEG).

⁹⁵ Ståhl, EG-rätt och skatteflykt, SN 2007, s. 580.

⁹⁶ Mervärdesskattelag (1994: 2000).

⁹⁷ von Bahr, Skatteflykt i EG-rättslig belysning, SN 2007, s. 649.

⁹⁸ Göteborgs kammarrätt, dom 2007-05-10, mål nr. 622-05.

⁹⁹ von Bahr, Skatteflykt i EG-rättslig belysning, SN 2007, s. 649.

¹⁰⁰ SKV ställningstagande, 2006-11-17, dnr. 131 500981-06/111.

5 Skatteflyktslagen

5.1 Inledning

Lagstiftarnas kamp mot skatteundandragande aktiviteter dokumenterades redan i början av 1900-talet i bolagsskatteberedningens betänkande.¹⁰¹ Om och hur en sådan lagstiftning skulle utformas fördes det sedan diskussioner om ända fram till 1980 då skatteflyktslagen slutligen kom att införas.¹⁰² Lagen har sedan dess fått utstå mycket kritik och togs helt bort under några år på 1990-talet för att sedan återinföras igen.¹⁰³ I förarbeten till skatteflyktslagen har genomsynsprincipen diskuterats som ett komplement och förslag har även lagts fram om att genomsynsprincipen skall införas i lagen. Det är därför av intresse att se närmare på de diskussioner som förts vid utformning av skatteflyktslagen.

5.2 Bakgrund

I bolagsskatteberedningens förslag från 1928 ingick ett förslag om att det i kommunal-skattelagen infördes ett uttryckligt förbud mot ”ej åsyftad skattelindring” genom att rättshandlingar skulle bedömas efter sin verkliga innebörd och inte efter hur de först tedde sig.¹⁰⁴ Avsikten var att bestämmelsen skulle skrivas in som kommunal-skattelagen 76 § och löd enligt följande:

”Finnes uppenbart, att åtgärd, vars beskaffenhet från beskattningssynpunkt äger betydelse, till sin verkliga innebörd är av annan beskaffenhet än som uppgivits, skall beskattningsfrågans bedömning ske med hänsyn till *åtgärdens verkliga innebörd* [vår kursivering].”¹⁰⁵

Förslaget ledde dock aldrig till någon lagstiftning. Vid tillämpning av genomsyn ser domstol till en rättshandlings verkliga innebörd, det är därför intressant att notera att tankesättet med att rättshandlingar, redan vid denna tidpunkt, skulle bli bedömda efter sin verkliga innebörd. I proposition 1933: 171 fortsatte diskussionen om ”ej åsyftade skatteförmåner” vilket i stort hade samma definition som skatteflykt har idag. Under de kommande åren fortsatte sedan diskussionerna hur skatteflykt skulle motverkas på ett bra och effektivt sätt. Bland annat lades ett förslag fram av 1950 års skattelagskunniga om förbud mot kringgående av skattelag.¹⁰⁶ Detta förslag mötte dock hård kritik och någon lag infördes ej.¹⁰⁷

För att komma tillrätta med skatteundandragande aktiviteter förordnade lagstiftarna istället en metod där förfaranden skulle avhjälpas genom att materiella skattebestämmelser infördes, så kallade stopplagar. Stopplagarna kom dock att kringgå vilket medförde att nya stopplagar fick införas. Stopplagarna kom även i vissa situationer att om-

¹⁰¹ Kommunalskattelagen (1928: 370) 76 §, SOU 1931: 40, s. 9 och 20.

¹⁰² Till grund för den ursprungliga lagstiftningen ligger SOU 1975: 77 och Ds B 1978: 6. Skatteflyktslagen infördes 1980, prop. 1980/81: 17, SkU 1980/81: 8. 1982 utvidgas lagens tillämpningsområde, prop. 1982/83: 84 och SkU 1982/83: 20.

¹⁰³ Prop. 1992/93: 127, bet. 1992/93: SkU 14, prop. 1994/95: 209 och bet. 1994/95: SkU 30.

¹⁰⁴ SOU 1931: 40, s. 9, 20 och 61.

¹⁰⁵ SOU 1931: 40, s. 9, 20 och 61.

¹⁰⁶ SOU 1954: 24, s. 16.

¹⁰⁷ SOU 1963: 52, s. 97 ff. och Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 91.

fatta förfaranden som inte utgjorde egentlig skatteflykt, vilket medförde att dispensregler fick införas för att undkomma detta problem.¹⁰⁸ Det ledde till ett ”lapptäcke” av stopplagar med en svårtolkad och svårtillgänglig skattelagstiftning som följde. Det tog vidare allt för lång tid att införa en lag för att stoppa vissa transaktionsvägar, vilket resulterade i stora skattemässiga förluster för staten.¹⁰⁹

År 1975 tillsattes en arbetsgrupp inom företagsskatteberedningen som skulle lägga fram ett förslag till utformning av en skatteflyktsklausul.¹¹⁰ Arbetsgruppen identifierade att fördelarna med införande av en generell skatteflyktsklausul främst låg i den allmänpreventiva effekten lagen skulle få. Skattskyldiga som vidtog åtgärder för att undkomma skatt skulle inte längre kunna vara säkra på framgång och en allmän skatteflyktsklausul skulle innebära ett effektivare rättsmedel för att förhindra stora orättfärdiga skattevinster. En generell lag skulle på så vis vara effektivare än om lagstiftaren skulle vara tvungen att stifta en ny lag varje gång ett nytt skatteupplägg eller lucka i lagen uppdagades. Det faktum att lagarna allt för ofta kom för sent för att åtgärda förfarandena sågs även som ett problem.¹¹¹

I det första framlagda förslaget om skatteflyktsklausulens utformning använde arbetsgruppen som utgångspunkt domstolarnas allmänt uppfattade princip om att ”avtal och andra rättshandlingar skall bedömas efter sitt *verkliga innehåll och ekonomiska verkningar* [vår kursivering]”.¹¹² I arbetsgruppens förslag avseende lagutformning skulle lagen täcka både skenrättshandlingar och kringgående av skattelag.¹¹³ Synsättet att en generalklausul mot skatteflykt skulle baseras på en rättshandlings verkliga innebörd diskuterades således fortfarande.

Det svåra i att utforma en skatteflyktslag ansågs vara att skapa en tydlig gräns mellan vad som är godtagbar skatteplanering och vad som är skatteflykt. De skattskyldigas krav på förutsebarhet var framförallt viktig att tillgodose. Enligt den tillsatta arbetsgruppen var lagstiftningen och förutsebarheten för de skattskyldiga tvungen att vägas mot storleken på de transaktioner som undandrogs på grund av skatteflykt.¹¹⁴

Efter att arbetsgruppens betänkande remissbehandlats presenterades ett nytt förslag på en skatteflyktslag i departementspromemorian Ds B 1978: 6. I proposition 1980/81: 17 föreslogs slutligen att skatteflyktslagen skulle införas. I propositionen konstaterades än en gång att skatteflykt inte tidigare hade kunnat motverkas på ett effektivt sätt genom stopplagstiftning och att lagstiftaren aldrig kommer att kunna förutse alla de förfaranden som kan tänkas tillgripas för att uppnå ett mer fördelaktigt ekonomiskt resultat genom att täppa till dessa luckor med hjälp av nya stopplagar.¹¹⁵ Inför införandet av skatteflyktslagen fick klausulen, enligt departementschefen, inte medföra att en skattskyldig som genomför normala skattetransaktioner löpte risk att omfattas av klausulen, utan

¹⁰⁸ SOU 1975: 77, s. 7, sägs sedan även i prop. 1996/97: 170, s. 8 f.

¹⁰⁹ SOU 1975: 77, s. 7.

¹¹⁰ SOU 1975: 77, s. 11, lagförslaget framgår av 3 § i förslag till lag om skatteflykt.

¹¹¹ SOU 1975: 77, s. 7.

¹¹² SOU 1975: 77, s. 8.

¹¹³ SOU 1975: 77, s. 8.

¹¹⁴ Prop. 1996/97: 170, s. 9.

¹¹⁵ Prop. 1996/97: 170, s. 11.

lagstiftaren måste tillse att klausulen utformas på så sätt att de materiella skattebestämmelserna ger ett klart besked om hur beskattning skall ske.¹¹⁶

Kritik mot den nya lagen lät inte vänta på sig. Invändning mot en skatteflyktsklausul var främst att förutsebarheten skulle bli lidande. Annan framförd kritik var att den skulle äventyra rättssäkerheten då generalklausulen ansågs sakna eget materiellt innehåll och skulle ge upphov till godtycke och rättsmissbruk.¹¹⁷

Efter regimskiftet 1991 beslutades att skatteflyktslagen helt skulle tas bort och att lagen skulle upphöra att gälla från och med den 1 januari 1993. Motiveringen för borttagandet var att skatteflyktslagen hade blivit kritiserad ur rättssäkerhetssynpunkt ända sedan dess införande.¹¹⁸ Lagstiftningen innebar även svårigheter för enskilda att bedöma skattekonsekvenserna av rättshandlingar och att lagen var så allmänt hållen att lagens tillämpning blev allt för svår att förutse.¹¹⁹ Vid regimskiftet 1994 beslutades att lagen skulle återinföras.¹²⁰ Den tidigare framförda kritiken ansågs inte hållbar och lagens tidigare tillämpning ansågs inte ha åsidosatt rättssäkerheten eller de skattskyldigas krav på förutsebarhet.¹²¹ Lagen kom därför att återinföras den 1 juli 1995 med endast vissa mindre redaktionella ändringar.¹²² Lagens tillämplighet prövas idag av länsrätt efter framläggning av Skatteverket.¹²³

5.3 Skatteflyktslagens generalklausul

I skatteflyktslagens andra paragraf stadgas lagens generalklausul:

”Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.”¹²⁴

5.4 Skatteflyktslagens omfattning och rättsföljd

Skatteflyktslagen omfattar taxeringsfrågor som rör kommunal och statlig inkomstskatt samt statlig förmögenhetsskatt.¹²⁵ Lagens omfattning innebär att en skattskyldig ej med

¹¹⁶ SOU 1996: 44, s. 82.

¹¹⁷ Se bland annat motion 1982/83: 2205, 2208 och 2209. Se även SkU 1982/83: 20, s. 11.

¹¹⁸ Prop. 1992/93: 127, s. 49.

¹¹⁹ SOU 1996: 44, s. 88 f.

¹²⁰ Prop. 1994/95: 209.

¹²¹ Prop. 1994/95: 209, s. 34.

¹²² SOU 1996: 44, s. 77.

¹²³ Skatteflyktslagen 4 §.

¹²⁴ Skatteflyktslagen 2 §.

¹²⁵ Skatteflyktslagen 1 §.

framgång skall kunna kringgå till exempel kommunalskatt utan att skatteflyktslagen blir tillämplig.¹²⁶

Huruvida skatteflyktslagen skall omfatta samtliga skatter har diskuterats sedan lagens införande. Till en början ansågs det dock viktigt att få praktisk erfarenhet av lagens tillämpning. Ett annat argument varför det inte ansågs lämpligt att utvidga skatteflyktslagens omfattning var att det inte skulle vara möjligt att erhålla förhandsbesked vad det gällde vissa skatter,¹²⁷ något som ansågs kunna skada förutsebarheten. Vidare ansågs skatteflykt vara mindre utbrett inom exempelvis mervärdesskatteområdet än inom inkomstskatteområdet, varför det inte ansågs nödvändigt att skatteflyktslagen omfattade mervärdesskatt. Skatteflykt inom andra skatteområden ansågs även mer effektivt kunna avhjälpas med hjälp av materiella speciallagar och genomsyn. Sammantaget ansågs det inte finnas skäl att utvidga skatteflyktslagens tillämpningsområde.¹²⁸

Om länsrätt finner att skatteflyktslagen är tillämplig skall taxeringsbeslutet ändras som om rättshandlingarna ej vidtagits. Framstår en företagen transaktion som en onödig omväg skall taxeringsbeslutet ändras så att den skattskyldige beskattas som om han istället valt det närmast till hands liggande förfarande.¹²⁹ Vad det gäller rättshandlingar som omfattas av skatteflyktslagens rekvisit ansågs det motiverat, med hänvisning till effektiviteten, att grund för eftertaxering föreligger trots att de formella grunderna för eftertaxering ej är uppfyllda.¹³⁰ Eftertaxering kan således ske fem år efter taxeringsårets utgång.¹³¹

För att grund för eftertaxering ordinärt skall föreligga, krävs att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Den oriktiga uppgiften, eller underlåtenheten att lämna uppgift, skall ha medfört att taxeringsbeslutet blivit felaktigt.¹³² Det skall följaktligen finnas ett orsakssamband däremellan.¹³³ Den skattskyldige är skyldig att meddela de ytterliga uppgifter som kan antas vara av vikt för att han skall få en korrekt taxering.¹³⁴ Detta kallas att lämna ett *öppet yrkande*. Lämnar den skattskyldige tillräcklig information anses orsakssambandet mellan den oriktiga uppgiften och det felaktiga taxeringsbeslutet vara brutet. Oriktig uppgift anses inte föreligga om den skattskyldige har bifogat korrekta handlingar men har bedömt skattefrågan på ett alternativt sätt.¹³⁵

5.5 Sammanfattning

Lagstiftaren har länge kämpat mot skatteundandragande aktiviteter och diskussion har under en lång tid förts om vad som är det bästa sättet att förhindra detta på. Flera förslag har lagts fram om ett uttryckligt förbud mot ”ej åsyftad skattelindring”. Det dröjde dock ända till 1980 innan skatteflyktslagen infördes. Dessförinnan införde lagstiftaren istället

¹²⁶ Prop. 1996/97: 170, s. 46.

¹²⁷ I 1 § i Lag (1998: 189) om förhandsbesked i skattefrågor anges vilka skatteslag som Skatterättsnämnden ger förhandsbesked om.

¹²⁸ Prop. 1996/97: 170, s. 46 ff.

¹²⁹ Skatteflyktslagen 3 §.

¹³⁰ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 2007, s. 639.

¹³¹ Skatteflyktslagen 4 2st § med vidare hänvisning till TL 4 kap. 19-22 §§.

¹³² TL 4 kap. 16 §.

¹³³ Forssén, Taxeringsprocess – en lärobok- och handbok, 2006, s. 106.

¹³⁴ Lag (2001: 1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter 3 kap. 3 §.

¹³⁵ Prop. 1955: 160, s. 162.

så kallade stopplagar för att komma tillrätta med skatteundandragande aktiviteter. Dessa kom dock att kringgås och efter att ha infört nya stopplagar samt även vissa dispensregler, var skattelagarna mycket svårtolkade och svårtillgängliga. En arbetsgrupp inom företagskatteberedningen tillsattes för att utforma ett förslag till en skatteflyktsklausul. Den främsta fördelen med en generalklausul mot skatteflykt ansågs vara den allmänpreventiva effekten. Arbetsgruppens förslag behandlades och 1980 infördes skatteflyktslagen. Efter regimskiftet 1991 beslutades att lagen skulle upphävas eftersom den ända från införandet hade blivit kritiserad ur rättssäkerhetssynpunkt. Lagen återinfördes vid regimskiftet 1994 då den tidigare framförda kritiken inte ansågs hållbar.

Skatteflyktslagen tillämpas av länsrätt som första instans. Genomsynsprincipen identifieras idag som Skatteverkets främsta metod mot skattekringgående.

6 Genomsynsprincipen

6.1 Inledning

Genomsyn är ett begrepp som är omdiskuterat i både praxis, doktrin och media och principen framförs ofta som ett komplement till skatteflyktslagen genom vilken skatteundandragande aktiviteter kan bekämpas.¹³⁶

Under de senaste decennierna har Regeringsrätten i ett antal rättsfall hanterat frågan om genomsyn och dess tillämpning. I vissa fall har domstolen använt sig av principen medan den i andra fall avvisat tillämpning av den samma. Detta har lett till svårigheter att utifrån Regeringsrättens domar dra en slutsats när genomsyn skall tillämpas.¹³⁷ Att Regeringsrätten tillämpar genomsyn är fastställt, däremot återstår fortfarande frågan om Regeringsrätten använder sig av en specifik skatterättslig genomsyn. Regeringsrätten synes även under senare år ha blivit mer restriktiv i sin tillämpning.

I detta avsnitt avser vi att redogöra för begreppet genomsyn och innebörden av en rättshandlings verkliga innebörd. Vi skall även försöka klarlägga några av de synpunkter som har framkommit i debatten om Regeringsrätten har utvecklat en särskild skatterättslig genomsyn. Då genomsynsprincipen har varit föremål för diskussioner huruvida det vore lämpligt att införa principen i skatteflyktslagen, kommer även detta att avhandlas. Vidare skall vi visa hur genomsynsprincipen tillämpas i praxis.

6.2 En rättshandlings verkliga innebörd

Vid tillämpning av genomsynsprincipen sker en bedömning av en rättshandlings verkliga innebörd. Wennergren uttrycker att genomsyn är en metod för rättstillämpning och säger att "[g]rundtanken är att man inte tillämpar en lag på något som det utger sig för att vara utan på det som det måste anses vara".¹³⁸ Bergström påpekar att Regeringsrätten inte borde använda sig av termen genomsyn, utan istället tala om en rättshandlings verkliga innebörd.¹³⁹ Trots att begreppet verklig innebörd används av många är det inte fastslaget vad som skall läggas in i dess betydelse. Enligt Gäverth uppkommer frågan om det är den verkliga *juridiska* eller *ekonomiska* innebörden som skall försöka utrönas.¹⁴⁰ Hänsyn måste till exempel tas till om transaktionerna har varit affärsmässigt motiverade utan hänsyn tagen till de skattemässiga effekterna.¹⁴¹

Beskattning av en rättshandling skall ske efter dess verkliga innebörd, det vill säga efter parternas verkliga avsikt och inte efter handlingens yttre form eller beteckning. En samlad bedömning av de företagna rättshandlingarna skall således ske.¹⁴² Vid bedömningen *bortser* domstolen från eventuellt civilrättsligt giltiga rättshandlingar eller *omdefinierar* dem, och koncentrerar sig istället på skattekonsekvenserna av handlingen.¹⁴³

¹³⁶ Rabe, Melbi, Det svenska skattesystemet, 2007, s. 536.

¹³⁷ Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn, SvSkT 1996, s. 732.

¹³⁸ Wennergren, Skatteflykten i stöpsleven, SN 1997, s. 109.

¹³⁹ Bergström, Regeringsrättens tolkningsprinciper – ännu en gång, SN 2003, s. 645 f.

¹⁴⁰ Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn, SvSkT 1996, s. 732.

¹⁴¹ Gäverth, Möller, Har Regeringsrätten frångått genomsyn?, SN 2007, s. 654 f. och RÅ 1994 ref. 56.

¹⁴² Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn, SvSkT 1996, s. 731 och 733.

¹⁴³ För utförligare resonemang se avsnitt 6.6.5.2.

Tolkning av en rättshandling klargörs framförallt utifrån parternas vilja och intentioner,¹⁴⁴ det vill säga en subjektiv tolkning. Gäverth anser att lagtolkningsmetoderna har stor betydelse vid fastställandet av den verkliga innebörden. Det är av betydelse vilken inställning respektive domare har och om de anser att domstol skall inta en friare inställning vid tolkning av oklart lagstadgande eller inte.¹⁴⁵ För att få fram den verkliga innebörden vid komplexa transaktionskedjor kan domstol välja att närmare granska det bakomliggande syftet med transaktionerna och om det finns en annan verklig innebörd av rättshandlingarna än vad den skattskyldige först har uppgivit. Det är då fråga om en subjektiv eller objektiv teleologisk tolkning. Om en domstol anser att rättshandlingarna har korrekt benämning, och att någon annan verklig innebörd inte existerar, sker en objektiv tolkning.

6.3 Civilrättslig och skatterättslig genomsyn

Meningarna är delade huruvida Regeringsrätten tillämpar en skatterättslig genomsyn och om det över huvudtaget finns en annan genomsyn än den rent civilrättsliga. Vissa har hävdade att Regeringsrätten tillämpar en skatterättslig genomsyn medan andra hävdar att Regeringsrätten enbart använder sig av sedvanlig avtalstolkning.¹⁴⁶

Möller har i en artikel ställt upp olika argument genom vilka han ville visa att Regeringsrätten ”tillämpar en särskild skatterättslig princip om rättshandlingars verkliga innebörd”.¹⁴⁷ Då genomsynsmål främst grundar sig på skattelag, torde det vara logiskt att komma till slutsatsen att en tillämpning av skattelag kan ge ett annat resultat än vad civillag hade givit vid handen. Frågeställningar som uppkommer i genomsynsmål är vidare sällan aktuella vid rent civilrättsliga mål. Frågor såsom skatteavdrag (vilket har varit frågeställningen i ett antal genomsynsmål¹⁴⁸) är exempelvis aldrig aktuella vid rent civilrättsliga prövningar. Karakteristiskt för genomsynsmål är att den skattskyldige vidtagit ett flertal civilrättsliga giltiga rättshandlingar för att uppnå ett skattemässigt mer fördelaktigt resultat. Möller menar vidare att när Regeringsrätten har uttalat att beskattning skall ske efter rättshandlingarnas verkliga innebörd, och inte efter dess yttre form eller beteckning, är detta ett uttryck för att Regeringsrätten använder sig av ett särskilt skatterättsligt synsätt för att komma till rätta med de av parterna åberopade rättshandlingarna. Regeringsrätten uttrycker sällan att den använder sig av en explicit civilrättslig genomsyn och när så sker är det uppenbart att det har varit frågan om en civilrättslig bedömning. I flera rättsfall¹⁴⁹ har Regeringsrätten klart uttalat att den skiljer mellan skattelag och civillag och att den skall fastställa den skatterättsliga innebörden av en serie civilrättsliga handlingar.¹⁵⁰ Gäverth har uppmärksammat att Regeringsrätten i många fall stannat vid att enbart granska de vidtagna rättshandlingarna ur ett civilrättsligt perspektiv trots att den konstaterat att rättshandlingarna enbart har vidtagits för att uppnå ett fördelaktigt skattemässigt resultat. I dessa fall har Regeringsrätten konstaterat att det

¹⁴⁴ Hjerner, Sken – bulvanskap – kringgående, genomsyn eller förträngning?, Festskrift till Hans Thornstedt, 1983, s. 285.

¹⁴⁵ Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn, SvSkT 1996, s. 734.

¹⁴⁶ Kardvik, Kringgående av fåmansföretagsreglerna genom upprepade interna aktieöverlåtelser, SN 2007, s. 433.

¹⁴⁷ Möller, Regeringsrätten och genomsyn, SN 2003, s. 575.

¹⁴⁸ Se t.ex. RÅ 1994 ref. 52 och RÅ 1998 ref. 58 II-III.

¹⁴⁹ Se t.ex. RÅ 1994 ref. 56 och RÅ 2001 ref. 50.

¹⁵⁰ Möller, Regeringsrätten och genomsyn, SN 2003, s. 574 f.

inte är tillräckligt att syftet med transaktionerna har varit att uppnå skattefördelar.¹⁵¹ Den skattskyldiga skall därutöver ha vidtagit rättshandlingar som exempelvis kringgående av avdragsförbud eller felaktigt prissatt varor eller tjänster.¹⁵²

Möller och Gäverth har i en gemensam artikel vidareutvecklat sina tankesätt angående skatterättslig genomsyn och granskat rättsfall efter 2003. Deras slutsats är att genomsyn är en "rättslig metod för att finna den verkliga innebörden och inte en särskild princip vid lagtolkning". Det faktiska slutresultatet av de vidtagna transaktionerna måste ses ur ett ekonomiskt/affärsmässigt perspektiv och ses i förhållande till om transaktionerna överrensstämmer med de civilrättsliga rättshandlingarna och om dessa givits rätt benämning. Om de civilrättsliga handlingarna har en annan verklig innebörd, är det dessa som skall läggas till grund för beskattning.¹⁵³ Detta framkommer även i proposition 1996/97: 170.¹⁵⁴

Hultqvist och Bergström är av uppfattningen att den verkliga innebörden fastställs genom avtalstolkning och att en specifik skatterättslig genomsynsprincip inte har fastställts av Regeringsrätten.¹⁵⁵ Hultqvist anser att civilrätten i många situationer är prejudicell i förhållande till skatterätten. Med det menar han att vid skattelag, där lagen bygger på en civilrättslig definition, får de skatterättsliga konsekvenserna utredas utifrån civilrättsliga förhållanden. Civilrätten är vidare dispositiv till skillnad från skatterättens indispositiva natur. Två parter kan därför komma överens om ett avtals innehåll och hur det skall tolkas, däremot kan de inte bestämma hur rättshandlingen skall karaktäriseras; ett köp är ett köp och en gåva är en gåva. Att skatterätten är indispositiv får till följd att skattesubjekt i många fall kan bestämma sig för vilket skattemässigt resultat de vill uppnå och sedan anordna sina skattetransaktioner för att erhålla detta resultat. Utifrån detta resonemang vill Hultqvist framhålla att det ändå måste vara rättshandlingars verkliga *civilrättsliga* innebörd som avses när Regeringsrätten talar om verklig innebörd och genomsyn. Vid situationer där ett flertal transaktioner genomförts och en genomsyn måste ske för att komma fram till transaktionernas verkliga innebörd, ger skatterätten ingen ledning för hur tolkning skall ske, utan detta får istället ske med ledning utifrån civilrättsliga regler.¹⁵⁶ Hultqvist skulle därför anse det "befriande att slippa påståenden som 'verklig ekonomisk innebörd', som veterligen ingen kunnat tala om vad det är för något, eller andra obegripliga innebörder".¹⁵⁷ Han hoppas därför att Regeringsrätten i fortsättningen skriver "rättshandlingars civilrättsliga innebörd" när de avser genomsyn i kommande domskäl för att "klargöra det självklara".¹⁵⁸ Bergström har tidigare uttalat att motivet till att Regeringsrätten har valt att inte klargöra att en civilrättslig genomsyn görs, kan bero på att Regeringsrätten anser det vara så självklart att utreda om rubriceringen på parters rättshandling motsvarar den verkliga innebörden, att något förtydligande avseende den civilrättsliga avtalstolkningen inte behöver göras.¹⁵⁹

¹⁵¹ Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn, SvSkT 1996, s. 763 med vidare hänvisningar till RÅ 1994 ref. 56, RÅ 1994 ref. 52 och RÅ 1995 ref. 33.

¹⁵² Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn, SvSkT 1996, s. 766.

¹⁵³ Gäverth, Möller, Har Regeringsrätten frångått genomsyn?, SN 2007, s. 654 f.

¹⁵⁴ Prop. 1996/97: 170, s. 32.

¹⁵⁵ Bergström, Regeringsrätten och genomsyn, SN 2003, s. 9 ff. och 645 och Hultqvist, Rättshandlingars verkliga innebörd, SN 2007, s. 696 ff.

¹⁵⁶ Hultqvist, Rättshandlingars verkliga innebörd, SN 2007, s. 697 ff.

¹⁵⁷ Hultqvist, Rättshandlingars verkliga innebörd, SN 2007, s. 703.

¹⁵⁸ Hultqvist, Rättshandlingars verkliga innebörd, SN 2007, s. 703.

¹⁵⁹ Bergström, Regeringsrättens tolkningsprinciper – ännu en gång, SN 2003, s. 645.

Rosander är också av uppfattningen att Regeringsrätten inte har utvecklat en specifik skatterättslig genomsyn. Detta ställningstagande baserar hon på att Regeringsrätten inte har uttalat att de använder sig av varken en civilrättslig genomsynsprincip eller en skatterättslig genomsynsprincip och avsaknaden av ett uttalande från domstolens sida ger uttryck för att en skatterättslig genomsyn saknas.¹⁶⁰ Avsaknaden av en skatterättslig genomsynsprincip anser hon även vara en logisk följd av ”det svenska rättssystemets grundläggande legalitetstankar och inställning till analogisk tolkning inom skatterätten”.¹⁶¹ Det vore vidare svårt att motivera skatteflyktslagens existens om skatteflykts-transaktioner hade kunnat stoppas med hjälp av en genomsynsprincip.¹⁶²

Vi är av uppfattningen att det föreligger en skatterättslig genomsyn. Det faktum att Regeringsrätten inte har uttalat att den inte använder sig av en explicit skatterättslig genomsyn anser vi inte vara tillräckliga skäl för att finna att en skatterättslig genomsyn inte föreligger. Domstolen har vid ett flertal tillfällen även uttalat att den ser till den verkliga ekonomiska innebörden och de affärsmässiga effekterna av företagna rätts-handlingar.¹⁶³ Grunden för genomsyn är civilrättslig avtalstolkning, men då tolkning av rättshandlingarna sker med beaktande av dess verkliga ekonomiska innebörd och skattemässiga effekt samt om de är affärsmässigt motiverade anser vi att det även finns en utvecklad skatterättslig genomsynsprincip. Då det skiljs mellan skattelag och civillag får det även anses vara en logisk följd att göra en åtskillnad mellan skatterättslig och civilrättslig genomsyn. Vid en rent civilrättslig genomsyn torde utfallet inte föranleda några skattemässiga konsekvenser utan endast ha till syfte att utröna de civilrättsliga handlingar som vidtagits. Om endast en civilrättslig genomsyn förelåg torde de komplicerade bedömningsfrågor som ofta uppkommer i samband med granskning av den verkliga innebörden prövas av Högsta domstolen, då den har större insikt i civilrättsligt komplicerad reglering och avtalstolkning, vilket dock inte är situationen idag.

6.4 Förslag om kodifiering av genomsynsprincipen

6.4.1 Inledning

I lagstiftarens försök att motverka skatteundandragande aktiviteter, har många olika förslag lagts fram om hur detta skall lösas på bästa sätt. Det dröjde ända fram till 1980 innan skatteflyktslagen infördes. I förarbetena till skatteflyktslagen har ofta genomsynsprincipen framförts som ett alternativt sätt genom vilket skatteundandragande aktiviteter skall kunna förhindras. Vid borttagandet av skatteflyktslagen på 1990-talet var det med hjälp av genomsynsprincipen som skatteflyktsförfaranden kunde kommas åt.¹⁶⁴

¹⁶⁰ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 59 ff.

¹⁶¹ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 64.

¹⁶² Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 64.

¹⁶³ Se t.ex. RÅ 1987 ref. 78, RÅ 1994 ref. 52 och RÅ 2004 ref. 27.

¹⁶⁴ Hultqvist, En tättningskommission i stället för genomsyn och skatteflykt, SvSkT 2007, s. 230.

6.4.2 Förslag om genomsynsprincipen som en del av skatteflyktslagen

Det första förslaget som lades fram avseende att komma till rätta med skatteundrandragande aktiviteter, var i betänkandet från 1928 års bolagsskatteberedning.¹⁶⁵ Lagförslaget byggde i stort sett på att en transaktion skulle beskattas med hänsyn tagen till åtgärdens verkliga innebörd.¹⁶⁶ Förslaget blev aldrig lagfäst men diskussionerna fortsatte likväl. 1975 års arbetsgrupp inom företagsskatteberedningen lade fram ett lagförslag som även det byggde på att avtal skulle bedömas efter sin verkliga innebörd och sina ekonomiska verkningar.¹⁶⁷ Arbetsgruppen ansåg att det inte fanns anledning att införa ett specifikt stadgande mot skenrättshandlingar, då dessa handlingar redan är ogiltiga inom civil- och skatterätt. Däremot ansåg den att det fanns ett behov att lagstadga genomsynsprincipen. Genomsynsprincipen hade tillämpats i ett flertal rättsfall och det var otvistigt att rättshandlingar skulle bedömas efter sin verkliga innebörd. Det var emellertid tveksamt hur långt denna princip kunde dras. Fram till framläggandet av lagförslaget hade genomsynsprincipen enbart tillämpats på enstaka transaktioner och rättshandlingar. När en skattskyldig vidtagit ett flertal handlingar, var för sig civilrättsligt riktiga, vilka sammantaget givit ett skattemässigt resultat som stred mot skattelagens syfte, såg inte rättstillämparna handlingarna som en helhet utan gjorde en led-för-led bedömning. Det ansågs därför finnas ett behov av ett stadgande vilket fastslog att en rättshandling skulle bedömas efter sin verkliga innebörd och att rättshandlingarna skulle ses sammantaget.¹⁶⁸

Inför införandet av skatteflyktslagen 1980 var lagrådets ledamöter eniga om att det fanns ett behov av en allmän regel mot skatteflykt. Två av lagrådets fyra ledamöter godtog i princip det remitterande förslaget som innebar att klausulen skulle omfatta så kallade kringgåendetransaktioner och bygga på de rekvisit som angavs i lagförslaget. De två andra ledamöterna, Hesser och Hessler, var dock tveksamma till den föreslagna utformningen av klausulen och menade att utformningen av rekvisiten som skulle motverka skattekringgående, skulle medföra grundläggande tolkningssvårigheter. Ledamöterna presenterade därför ett alternativt förslag i sitt yttrande vilket innebar ett lagstöd för domstolar att tillämpa genomsynsprincipen när ett skatteflyktsförfarande bestod av flera transaktioner, vilka var för sig var rättsligt korrekta handlingar men sett sammantaget innebar skatteflykt.¹⁶⁹ Hesser och Hessler lagförslag hade följande lydelse:

"Vid bestämmande av taxering skall åtgärd av betydelse vid taxeringen bedömas efter vad som framstår som dess verkliga innebörd, med bortseende från avtal, förfaranden eller andra anordningar, som skäligen får antas huvudsakligen ha syftat till att av skattemässiga skäl dölja åtgärdens verkliga innebörd. Bedömningen skall ske under beaktande av samtliga omständigheter. Har den skattskyldige av skattemässiga skäl anordnat ett förfarande, som innefattar flera formellt skilda rättshandlingar, skall hänsyn tas till det samband som i verkligheten föreligger mellan rättshandlingarna."¹⁷⁰

Förslaget skulle enligt lagråden innebära en bättre rättssäkerhet. Frågan i ett skatteflyktsmål, där flera transaktioner vidtagits, skulle koncentreras på frågan om de olika leden var fristående från varandra eller om de på förhand var uppgjorda för att uppnå ett

¹⁶⁵ SOU 1931: 40, s. 9, 20 och 380.

¹⁶⁶ Se avsnitt 5.2 för bolagsskatteberedningens lagförslag.

¹⁶⁷ Förslag till lag om skatteflykt 2 §, SOU 1975: 77, s. 11.

¹⁶⁸ SOU 1975: 77, s. 55 f.

¹⁶⁹ Prop. 1980/81: 17, s. 183 f.

¹⁷⁰ Prop. 1980/81: 17, s. 184.

visst skattemässigt resultat. Om leden vid en översiktlig granskning såg ut att vara fristående från varandra, och utifrån detta givits en viss innebörd, men transaktionerna vid en närmare granskning visade sig bygga på varandra och där transaktionerna sammantaget gavs en annan innebörd än vad de först visade sig ha, skulle denna senare innebörd ges företräde. I situationer där de skattskyldiga inte försökt dölja den verkliga innebörden skulle dessa avhjälpas med speciallagstiftning.¹⁷¹

Departementschefen uttalade, efter att ha tagit emot den kritik som framförts mot klausulens ordinarie utformning, att det inte fanns skäl att bygga en klausul på rekvisitet "verklig innebörd" då det skulle finnas risk för att en tillämpning av en sådan klausul skulle begränsas till skenrättshandlingar.¹⁷² Regeringen anslöt sig till departementschefens förslag och riksdagen antog sedan lagförslaget.¹⁷³ Det blev således ingen lagstadgad genomsynsprincip.

Inför utformningen av 1998 års skatteflyktslag togs diskussionen återigen upp huruvida det vore lämpligt att kodifiera genomsynsprincipen. Skatteflyktskommittén uttalade då att "[e]n kodifiering av genomsynsmetoden skulle enbart få till följd att grunddragen i en redan i praxis fast förankrad och allmänt vedertagen metod lagfästs".¹⁷⁴ Kommittén ansåg vidare att en kodifiering inte skulle underlätta för rättstillämparen eller öka förutsebarheten för de skattskyldiga avseende en rättshandlings verkliga innebörd.¹⁷⁵

6.5 Tillämpning av genomsynsprincipen

6.5.1 Inledning

Regeringsrätten har genom åren gått mot en mer restriktiv tillämpning av genomsynsprincipen. Domstolen har även frångått en led-för-led prövning och till grund för sin bedömning istället koncentrerat sig på den sammantagna effekten av transaktionerna. I slutet på 1980-talet hade Regeringsrätten en större benägenhet att tillämpa genomsynsprincipen än vad som synes vara situationen idag. En orsak till det kan vara Regeringsrättens allmänt negativa inställning till generalklausuler, vilket kan ha medfört att domstolen hellre satte rättssystemets allmänna grunder såsom genomsynsprincipen och skenrättshandlingar som utgångspunkt för sina beslut, än att tillämpa skatteflyktsklausulen.¹⁷⁶ För att ge läsaren exempel på hur genomsynsprincipen tillämpas praktiskt skall vi i detta avsnitt behandla några rättsfall i vilka fråga om genomsyn har uppkommit.

6.5.2 Skatteupplägg med ränteavdrag

Regeringsrätten har inte ansett att rätt till ränteavdrag förelegat när stora summor har belånats hos företag och där avtal upprättats enbart med syfte att erhålla ränteavdrag.

I RÅ 1987 ref. 78, "Accenta-målet", tillämpade Regeringsrätten genomsyn. I målet tog en kund upp ett lån hos bolaget Accenta på 50 000 kronor, varpå kunden redan efter

¹⁷¹ Prop. 1980/81: 17, s. 183 ff.

¹⁷² Prop. 1980/81: 17, s. 196.

¹⁷³ Prop. 1980/81: 17, s. 200 och SFS 1980: 865.

¹⁷⁴ SOU 1996: 44, s. 119.

¹⁷⁵ SOU 1996: 44, s. 119.

¹⁷⁶ Grosskopf, Skatteplanering och skatteflykt, SN 1989, s. 12.

några månader betalade tillbaka 49 500 kronor. Under den resterande lånetiden förfogade kunden endast över 500 kronor och gjorde sedan avdrag i sin självdeklaration på den återbetalade summan. Regeringsrätten bortsåg från den vidtagna rättshandlingen och ansåg inte att avdragsgill ränta förelåg då kunden vidtagit rättshandlingen med uteslutande syfte att ”köpa” ett ränteavdrag.

I RÅ 1989 ref. 127, ”Diamantfinans-målet”, tillämpade Regeringsrätten genomsynsprincipen. Kunden ingick ett avtal om kreditköp av ädelstenar och i samband med tecknandet av avtalet betalade kunden en förskottsränta. Bolaget behöll äganderätten och kunden hade ej tillgång till ädelstenarna utan bolagets samtycke. Vid taxeringen yrkade sedan kunden avdrag för den erlagda förskottsräntan. Regeringsrätten ansåg i sin bedömning att äganderätten inte övergått till kunden och att finansbolagets marknadsföring i stort sett gick ut på att kunden skulle erhålla en skattereduktion genom den förbetalda förskottsräntan. Köpeskillingen betraktades inte som någon skuld och därmed förelåg inte heller någon avdragsgill ränta.

6.5.3 Konstruerade lösningar

En helhetssyn kan tillämpas vid bedömning av transaktioner som anses ha vidtagits med uteslutande syfte att dölja ett egentligt bakomliggande syfte.

I RÅ 2004 ref. 27 utredde Regeringsrätten i vilken mån skatteflyktsförsök, som inte faller in under rekvisiten i skatteflyktslagen, kan angripas. I målet talades det om rättshandlingars verkliga innebörd och begreppet klargjordes ytterligare i och med Regeringsrättens uttalande: ”[a]llmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts [...]. En sådan bedömning kan avse inte bara en enskild rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar”.

I rättsfallet upplät en kvinna avverkningsrätter till ett oberoende bolag C, via ett av hennes make kontrollerat bolag B. Skatteverket ansåg att upplåtelsen hade skett direkt till det oberoende bolaget C och ville taxera och eftertaxera kvinnan, dels på grund av uttagsbeskattning, dels med hänvisning till genomsyn. Regeringsrätten ansåg att transaktionerna utgjorde det som kvinnan utgav dem för att vara och gick således inte på Skatteverkets linje. De omständigheter som Skatteverket anförde saknade betydelse vid bedömning av den verkliga innebörden. Omständigheterna skulle emellertid vara av intresse vid en prövning enligt skatteflyktslagen. En sådan prövning var dock inte aktuell i detta mål. Det bör i det här sammanhanget påpekas att några av de företagna transaktionerna genomfördes under den period då skatteflyktslagen var upphävd och skatteflyktslagen återropades aldrig i fallet.

Hellstrand framhåller att Regeringsrätten i RÅ 2004 ref. 27 tydligt belyst att det inte går att bortse från en ingången rättshandling om inte en objektiv bedömning stödjer synen på att rättshandlingens verkliga innebörd har varit en annan än vad som framkommit av avtalet. Bara för att en transaktion är skattemässigt fördelaktig är det inte tillåtet att bortse från handlingars civilrättsligt giltiga karaktär.¹⁷⁷ Hultqvist stödjer detta resonemang och påpekar att Regeringsrätten genom rättsfallet avslagit en tillämpning av genomsyn och att den verkliga innebörden inte kan vara någon annan än den civilrätts-

¹⁷⁷ Hellstrand, Skatteverkets genomsyn underkänns i flera domar, DI 2007-03-12.

liga. Detta eftersom civilrättsliga begrepp ligger till grund för en bedömning även inom skatterätten.¹⁷⁸ Hellstrand¹⁷⁹, Kardvik¹⁸⁰ och Rosander¹⁸¹ anser att målet ger uttryck för att det inte finns någon självständig skatterättslig genomsyn. Rosander har även tolkat målet som att ”det inte är möjligt att utan stöd i skatteflyktslagen angripa rättshandlingar där den verkliga innebörden överrensstämmer med den påstådda”.¹⁸²

6.5.4 Förutbestämd skatte kalkyl

Genomsyn tillämpas som ett medel för att se igenom komplexa transaktionskedjor som på förhand planerats för att uppnå ett mer fördelaktigt skattemässigt resultat. Att en företagen rättshandlings enda syfte är att uppnå skattemässiga fördelar har inte i sig ansetts vara tillräckligt för att bedöma handlingarna efter dess verkliga innebörd.

I RÅ 1989 ref. 62 I och II var Regeringsrätten restriktiv i sin tillämpning av genomsyn. Rättsfallet handlar om så kallad sale and lease back mellan ett finansbolag och ägaren till en fastighet (I) samt mellan ett finansbolag och ägaren av en byggnad på ofri grund (II). Frågan som kom att behandlas var om parterna ingått ett kreditavtal med fastigheten respektive byggnaden som säkerhet istället för ett avtal om överlåtelse av egendom. Regeringsrätten ansåg att avtalet ifråga kunde bifallas såvida ”det inte föreligger omständigheter som klart visar att den reella och av parterna åsyftade innebörden i den totala transaktionen (överlåtelse-hyra-option) är en annan”. Trots att Regeringsrätten ansåg att avtalet kunde ges en annan innebörd än den som utformningen visade, var dessa skäl emellertid inte av ”den styrka som enligt det föregående bör krävas för att anse rättsläget vara ett annat än det som följer av parternas rättshandlingar”.¹⁸³

Att Regeringsrätten inte ansåg att det förelåg tillräckligt starka skäl att bedöma avtalet efter en annan innebörd ansåg Bergström var förvånande. Enligt honom är det bristfälligt att skattedomstolar skall behöva ta ställning till svåra civilrättsliga frågor då det inte finns någon civilrättslig praxis på området. Det är möjligt att Högsta domstolen skulle bedöma transaktionerna på ett annat sätt än vad Regeringsrättens majoritet gjorde då Högsta domstolen har större insikt i civilrättsligt komplicerad reglering än vad förvaltningsdomstol har.¹⁸⁴

Vid tolkning av avtal skall partsavsikten och avtalets egentliga innebörd försöka fastställas. I ”flygplansleasings-målet”, RÅ 1998 ref. 58, omdefinierades leasingavtal till att avse ett avbetalningsköp. Regeringsrätten ansåg att syftet med avtalen var att ge lease-givaren värdeminskningsavdrag och inte att överföra några rättigheter eller skyldigheter avseende egendomen till leasetagaren.

I Göteborgs länsrätts dom¹⁸⁵ från januari 2007 var frågan om skattefri inkomst från en kapitalförsäkring utomlands istället skulle beskattas i inkomstslaget tjänst. Detta skatte-

¹⁷⁸ Hultqvist, Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb, DI 2007-03-26.

¹⁷⁹ Hellstrand, Skatteverkets genomsyn underkänns i flera domar, DI 2007-03-12.

¹⁸⁰ Kardvik, Kringgående av fåmansföretagsreglerna genom upprepade interna aktieöverlåtelser, SN 2007, s. 431-438.

¹⁸¹ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 61 f.

¹⁸² Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 64.

¹⁸³ RÅ 1989 ref. 62 I och II.

¹⁸⁴ Bergström, Två avgöranden av regeringsrätten angående s k fastighetsleasing, SN 1989, s. 265.

¹⁸⁵ Länsrätten i Göteborg, dom 2007-01-11, mål nr. 7748-7451-05, 3414-06.

upplägg är ett av fyra som Skatteverket har beslutat att per automatik underkänna då det anser det vara ett otillåtet skatteupplägg. Skatteverket yrkade i målet att domstolen skulle bortse från den skattskyldiges rättshandlingar då dessa saknade affärsmässig mening och enbart vidtagits för att minska skatten. Verket yrkade även att grund för eftertaxering och skattetillägg förelåg. I domskälen sades att domstolen inte kan bortse från civilrättsligt riktiga rättshandlingar trots att de vidtagna transaktionerna endast vidtagits på grund av ekonomiska och skattemässiga skäl. Med hänvisning till RÅ 2004 ref. 27 ansåg domstolen att sådana omständigheter endast är av intresse vid en prövning av skatteflyktslagen. Vidare anfördes att det inte fanns fog att anse att rättshandlingarna var för sig var så säregna att de endast framstod rimliga om de betraktades tillsammans. Domstolen dömde därmed till den skattskyldiges fördel. Fråga om kapitalförsäkringsupplägg har dömts i ett flertal mål där domstol dömt till den skattskyldiges fördel.¹⁸⁶

6.5.5 Rättsföljd vid tillämpning av genomsyn

6.5.5.1 Inledning

Tillämpning av genomsynsprincipen leder ofta till en högre beskattning för den skattskyldige och innebär ofta även att eftertaxering sker och att skattetillägg påförs den tidigare undandragna skatten.

6.5.5.2 Omdefiniera eller bortse från en vidtagen rättshandling

Domstol har valt att i vissa situationer helt bortse från en företagen rättshandling och i andra situationer att omdefiniera den. Vad skillnaden är mellan att helt bortse från en rättshandling och omdefiniera den är dock svårt att avgöra och rättsföljden synes vara snarlika. Användningen av de båda begreppen sker ofta synonymt i doktrin och någon direkt åtskillnad har inte gjorts. Definitionsfrågan blir viktig vid en jämförelse med skatteflyktslagen då skatteflyktslagens 3 § stadgar att domstol kan bortse från en rättshandling. Lagens tillämpning och rättsföljd blir därför snarlik som vid bortseende från en rättshandling vid tillämpning av genomsynsprincipen. Likaså bortser domstol helt från vidtagna rättshandlingar när den skattskyldige anses ha vidtagit skenrättshandlingar.

I RÅ 1987 ref. 78 (Accenta) ansågs inslaget av kreditgivning vara så obetydligt att Regeringsrätten valde att helt bortse från det och istället klassificera rättshandlingen som ett köp av en avdragsrättsberättigad handling. I RÅ 1989 ref. 127 (Diamantfinans) omdefinierades istället avtalet vilket även var situationen i RÅ 1998 ref. 58 (flygplansleasing). Skatteverket har velat bortse från vidtagna transaktioner och i fall som har rört kringgående av 3:12-reglerna. I fallen har skattskyldiga genom upprepade transaktioner omvandlat kvalificerade andelar till okvalificerade och därigenom erhållit en lägre beskattning. Skatteverket har i fallen istället velat beskatta de skattskyldiga som om andelarna fortfarande skulle vara kvalificerade.¹⁸⁷

¹⁸⁶ Se t.ex. kammarrätten i Göteborg, dom 2005-01-24, mål nr. 8198-03, länsrätten i Stockholms län, dom 2006-02-24, mål nr. 23916-04, 555-05 och kammarrätten i Sundsvall, dom 2005-04-14, mål nr. 1397 - - 1403-04.

¹⁸⁷ Se Kammarrätten i Stockholm, domar 2007-01-17, mål nr. 1185 - - 1186 - - 1187-2000 där skatteupplägget underkändes.

Den rådande uppfattningen utifrån förarbeten, och på senare år från Regeringsrätten, tycks ändå vara relativt klar avseende att genomsyn skall innebära att en rättshandling inte bortses från utan endast omdefinieras. I proposition 1996/97: 170 uttalades:

”Bortsett från den osäkerhet som råder angående metodens räckvidd synes en tämligen väl förankrad uppfattning vara att genomsyn i skatterätten i allmänhet innebär att man vid den skatterättsliga prövningen av en transaktion eller ett förfarande *bortser* från rättshandlingarnas formella innebörd och i stället lägger rättshandlingarnas reella innebörd till grund för taxeringen. I bedömningen läggs ofta stor vikt vid om rättshandlingen eller rättshandlingarna saknar betydelse om man skulle bortse från skatteförmånen. Till skillnad från fall av skenrättshandlingar, som saknar rättsverkningar, innebär genomsyn definitionsmässigt att ett förfarande eller en transaktion ges en annan innebörd än som följer av dess formella lydelse. En genomsyn kan således inte utmyнна i att man *helt bortser* från vidtagna rättshandlingar. Rättshandlingarna skall i stället ges den eller de rättsverkningar *de i realiteten ger upphov till* [våra kursiveringar].”¹⁸⁸

Kardvik anser att regeringens definition får till följd att ”man ser igenom en eller flera transaktioner för att då se något annat och beskatta enligt den innebörd som man ser bakom de företagna rättshandlingarna. Genomsyn är då något annat än avtalstolkning där man vid tolkning av en eller flera rättshandlingar kan komma fram till att innebörden är en annan än vad parterna själv anser”.¹⁸⁹ Han anser därför att skillnad bör göras mellan genomsyn och beskattning av rättshandlingars verkliga innebörd. Vid genomsyn bortser domstol från civilrättsligt giltiga handlingar och beskattar som om dessa ej hade företagits, vilket ger samma utfall som vid bedömning enligt skatteflyktslagen. Vid bedömning enligt den verkliga innebörden skall de företagna handlingarna tolkas utifrån den beteckning de faktiskt har. En samlad bedömning av en serie transaktioner kan därför få till följd att det sammantagna slutresultatet blir ett annat än om varje transaktion studerats var för sig.¹⁹⁰

Det råder begreppsförvirring i doktrin och begreppen används växelvis och synonymt, något som inte borde ske. Skatteverket synes vidare vara mer benäget att helt bortse från rättshandlingar än att omdefiniera dem något som leder till osäkerhet hos de skattskyldiga.¹⁹¹ Begreppet bortse från en handling borde inte användas i samband med genomsyn då Regeringsrätten och regeringen uttalat att endast en omdefinition skall ske av rättshandlingarna. Därutöver blir likheten med skatteflyktslagens och en bedömd skenrättshandlings rättsföljd överhängande. För att hålla isär genomsynsmetoden från skatteflyktslagen och skenrättshandlingar bör därför begreppet omdefiniera en rättshandling med fördel användas istället.

¹⁸⁸ Prop. 1996/97: 170, s. 32.

¹⁸⁹ Kardvik, Kringgående av fåmansföretagsreglerna genom upprepade interna aktieöverlåtelser, SN 2007, s. 434.

¹⁹⁰ Kardvik, Kringgående av fåmansföretagsreglerna genom upprepade interna aktieöverlåtelser, SN 2007, s. 434.

¹⁹¹ Denna slutsats har vi dragit utifrån Göteborgs länsrätt, dom 2007-01-11, mål nr. 7748-7451-05, 3414-06 och Göteborgs Kammarrätt, dom 2005-01-24, mål nr. 8198-03 där Skatteverket har uttalat att de har bortsett från civilrättsligt giltiga handlingar.

6.5.5.3 Eftertaxering och skattetillägg

I och med en tillämpning av genomsyn anser Skatteverket att felaktiga uppgifter har lämnats av den skattskyldige till grund för taxering och därmed finns skäl att eftertaxera och påföra skattetillägg. Skattetillägg kan påföras om den skattskyldige på annat sätt än muntligen har lämnat oriktig uppgift under taxeringsförfarandet.¹⁹² I TL 5 kap. 14 § uttrycks att den skattskyldige kan befrias från skattetillägg helt eller delvis om felaktigheten kan anses vara ursäktlig eller om det skulle framstå oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. En situation som kan anses vara ursäktlig, och där skäl kan föreligga att befria från påfört skattetillägg, är när den skatterättsliga frågan är svårbedömd.¹⁹³ I propositionen¹⁹⁴ till taxeringslagen uttrycks att utgångspunkten för denna bedömning inte skall vara ”vad som kan förväntas av en expert utan av skattskyldiga i allmänhet”.¹⁹⁵ Bedömning skall således ske utifrån den skattskyldiges personliga insikter om skattelagstiftningen.

När en skattskyldig genomför rättshandlingar som underkänns av Skatteverket på grund av genomsyn är det ofta fråga om komplicerade skatterättsliga frågor. På den grunden torde fråga uppkomma huruvida det är skäligt att uttaga skattetillägg. Vidare har den skattskyldige vidtagit civilrättsligt oklanderliga rättshandlingar varför frågan om oriktig uppgift känns något främmande i sammanhanget.¹⁹⁶ De lämnade uppgifterna är riktiga utifrån de rättshandlingar som har vidtagits, men vid en omdefiniering av rättshandlingarna är det självklart möjligt att underlaget för taxering förändras. Det kan i dessa fall inte anses rimligt att Skatteverket eftertaxerar och påför skattetillägg för att taxeringsunderlaget blir ett annat till följd av att verket har omdefinierat eller bortsett från en rättshandling. Har den skattskyldige lämnat in samtliga material för att en korrekt taxering skall kunna ske anses inte grund för eftertaxering och skattetillägg föreligga och det kan inte anses skäligt att en skattskyldig skall behöva lämna in en alternativ deklaration som ett öppet yrkande för att helgardera sig mot Skatteverkets genomsyn.

Å andra sidan är den skattskyldige antagligen medveten om komplexiteten i de genomförda rättshandlingarna och därmed också medveten om att oriktig uppgift kan anses föreligga. Vidare kan det även framhållas att eftertaxering och skattetillägg kan anses berättigat om en skattskyldig har uppgivit en sak men menat en annan för att undkomma skatt. Det är trots allt den verkliga innebörden som skall ligga till grund för en bedömning. I dessa situationer torde det dock snarare vara fråga om skenrättshandlingar och på den grunden ogiltigförklaras.

Att säga att rättshandlingarna är komplicerade är inte skäl nog för att undantag skall göras för skattetillägg, då den skattskyldige i många situationer säkerligen själv har bidragit till komplexiteten för att uppnå ett visst beskattningsresultat. Vi anser emellertid att det inte är korrekt att eftertaxera och uttaga skattetillägg då ett taxeringsunderlag har förändrats till följd av genomsyn. Genomsyn tillämpas som en repressiv metod mot skatteundrandragande aktiviteter, men metoden skall inte få till följd att skatt och bestraffning påförs en skattskyldig utan lagstöd. Skatt och bestraffning skall ske med hän-

¹⁹² TL 5 kap. 1 §.

¹⁹³ Se t.ex. RÅ 1995 not. 83.

¹⁹⁴ Prop. 2002/03: 106.

¹⁹⁵ Prop. 2002/03: 106, s. 144.

¹⁹⁶ Detta ställningstagande har även Hellstrand tagit, Skatteverkets syn saknar stöd i lagen, DI 2007-04-26.

visning till lag, det vill säga med hänvisning till taxeringslagen och de bestämmelser som finns om eftertaxering och skattetillägg. Har den skattskyldige vidtagit civilrättsligt giltiga handlingar och fullgjort sin uppgiftsplikt finns ingen legal grund för eftertaxering och skattetillägg. Anses förfarandet utgöra skatteflykt skall förfarandet prövas med tillämpning av skatteflyktslagen.

6.6 Sammanfattning

Genomsynsprincipen har utvecklats genom praxis och tillämpas när en rättshandlings verkliga innebörd läggs till grund för beskattning istället för dess formella innebörd. Detta innebär att bedömningen grundas på parternas avsikt och inte på rättshandlingens yttre form eller beteckning. Med hjälp av genomsyn kan skatteflyktstransaktioner angripas utöver skatteflyktslagen. Åsikterna om genomsyn är många och även vitt skilda. Trots att Regeringsrätten har tillämpat principen i ett antal rättsfall är det svårt att fastställa några klara riktlinjer vad det gäller dess tillämpning.

Vissa anser att genomsyn innebär att Regeringsrätten endast gör en avtalstolkning och att de skatterättsliga konsekvenserna bedöms utifrån civilrättsliga förhållanden. Andra anser att ett skatterättsligt synsätt skall läggas till grund för en prövning och att Regeringsrätten i flera rättsfall har uttalat att den skall fastställa den skatterättsliga innebörden av civilrättsliga handlingar samt att den klart skiljer mellan skattelag och civillag.

Under årens gång har många olika förslag lagts fram hur skatteflykt skall bekämpas på bästa sätt. I förarbetena till skatteflyktslagen har genomsynsprincipen ofta framkommit som ett alternativ genom vilket skatteflykt skall kunna motverkas. I samband med 1980 års förslag till skatteflyktslag presenterade lagrådsledamöterna Hesser och Hessler ett förslag till en kodifiering av genomsynsprincipen. En kodifiering skulle enligt dem stärka rättssäkerheten. Departementschefen ansåg dock att det inte fanns skäl att bygga en klausul på rekvisitet verklig innebörd, ett uttalande som regeringen anslöt sig till. Det blev således ingen lagstadgad genomsynsprincip. Diskussionen återkom vid 1998 års utformning av skatteflyktslagen men där det sades att en kodifiering inte skulle öka förutsebarheten eller underlätta för rättstillämparen. Det ansågs även redan finnas en i praxis förankrad och allmänt vedertagen genomsynsprincip.

I vissa situationer har domstol uttryckt att den bortser från en företagens rättshandling medan den i andra situationer omdefinierar rättshandlingen. Vad som är skillnaden mellan dessa förfaringsätt är svår att avgöra och utgången ter sig vara den samma. Distinktionen är viktigt i jämförelse med skatteflyktslagen och skenrättshandlingar, då rättsföljderna blir snarlika. Uppfattningen utifrån förarbeten är dock relativt klar, en rättshandling skall endast omdefinieras. För att undvika osäkerhet hos de skattskyldiga och för att skilja genomsyn från skatteflyktslagen och skenrättshandlingar, anser vi att rättshandlingarna skall omdefinieras vid genomsyn och inte bortses från.

Vi är av uppfattningen att genomsynsprincipen är en utvecklad praxismetod mot skatteundandragande aktiviteter där rättsföljden är snarlik skatteflyktslagens. Därtill anser vi att det inte är korrekt att eftertaxera och påföra skattetillägg på en skattskyldig till följd av genomsyn då laglig grund för detta saknas.

7 Skillnad mellan genomsyn och tillämpning av skatteflyktslagen

En klar distinktion mellan vilka förfaranden som kan komma att omfattas av genomsynsprincipen och vilka som faller in under skatteflyktslagens rekvisit är mycket svår att göra. Regeringsrätten har inte på ett tillfredsställande sätt klargjort rättsläget eller ställt upp rekvisit som gjort det möjligt att på förhand bedöma riskerna med planerade rättshandlingar och skatteupplägg.

Gäverth och Möller har försökt att dra en gräns mellan genomsyn och skatteflyktslagen och när en tillämpning av praxismetoden övergår till att omfattas av skatteflyktslagens rekvisit. En prövning bör ske i olika steg då ett förfarande har genomförts dels av skatteskäl, dels när det föreligger osäkerhet om vad som är den egentliga innebörden av förfarandet. För att klargöra om en bedömning i dessa fall bör ske utifrån genomsyn eller skatteflyktslagen är det första steget att fastställa rättshandlingarnas verkliga innebörd. Om den verkliga innebörden är en annan än vad den skattskyldige uppgivit, är det den verkliga innebörden som skall läggas till grund för beskattning. Om rättshandlingarna har givits rätt benämning görs en bedömning enligt skatteflyktslagen. Om rättshandlingarnas verkliga innebörd har fått läggas till grund för en bedömning är det denna innebörd som får prövas enligt skatteflyktslagen.¹⁹⁷

Vi har ej kunnat påvisa att det finns någon konkret skillnad i rättsföljd mellan transaktioner som underkänns med hänvisning till genomsyn och de som underkänns med hänvisning till skatteflyktslagen. Mycket talar för att genomsynsprincipen och skatteflyktslagen tillämpas av domstol som två parallella system genom vilka skatteundandragande aktiviteter kan bekämpas.¹⁹⁸

Både skatteflyktslagen och genomsynsprincipen har blivit kritiserade ur rättssäkerhetsynpunkt. I följande avsnitt skall vi analysera hur väl genomsynsprincipen uppfyller kraven på förutsebarhet, legalitet, effektivitet och rättssäkerhet. Paralleller skall även dras till skatteflyktslagen.

¹⁹⁷ Gäverth, Möller, Har Regeringsrätten frångått genomsyn?, SN 2007, s. 655.

¹⁹⁸ Detta synsätt har även framkommit i t.ex. Hellstrands artikel, Skatteverkets genomsyn underkänns i flera domar, DI 2007-03-12.

8 Analys ur ett rättstillämpningsperspektiv

8.1 Inledning

Den rent språkliga innebörden av ordet ”rättstillämpning” syftar till att det rör sig om omsättande av rätten genom praktisk handling. Tillämpningsförfarandet, med utgångspunkt i rättsordningen, kan beskrivas som den slutliga konkretiseringen av normerna, vilket syftar på lag, förarbeten eller i praxis nedlagda normer.¹⁹⁹ I Sverige är det domstolar som avgör rättsföljden för ett handlande och därmed också de som tillämpar rätten i huvudsak.

I följande avsnitt skall vi analysera genomsynsprincipen ur ett rättstillämpningsperspektiv och undersöka hur principen förhåller sig till förutsebarhet, legalitet, effektivitet och rättssäkerhet. Paralleller kommer även att dras till skatteflyktslagen. Varje avsnitt kommer att inledas med en grundläggande orientering inom respektive område och följas av en analys där våra åsikter vävs samman med åsikter som framkommit i förarbeten och doktrin.

8.2 Förutsebarhet

8.2.1 Inledning

Förutsebarhet är en av grundpelarna i dagens samhälle. Det anses självklart att konsekvenserna av ett visst handlande skall kunna förutses på förhand och att en skattskyldig skall kunna förutse skattekonsekvenserna av planerade skattetransaktioner. Idag är rättsläget oklart både avseende skatteflyktslagen och när genomsynsprincipen kan komma att tillämpas. Fråga uppkommer när den skattskyldiges skatteplanering har gått för långt och skattereglerna har utnyttjats så pass mycket att förfarandet anses omfattas av skatteflyktslagens rekvisit. Många av de genomsynsfall som har prövats av Regeringsrätten har varit situationer där den skattskyldige har vidtagit ett flertal rättshandlingar och där dess civilrättsliga giltighet först har fått klarläggas för att Regeringsrätten sedan skall kunna lägga den verkliga innebörden till grund för beskattning. Då genomsyn handlar om klarläggandet av civilrättsligt giltiga handlingar är det svårt för skattebetalarna att i förväg kunna utröna om Skatteverket och domstol kommer att underkänna transaktionerna.

8.2.2 Hur förutsebarhet uppnås

Ett sätt att uppnå förutsebarhet inom skatterätten är att lagstiftningen är så pass klar att verkningar av lagen kan förutses bara genom att läsa lagregeln. Tydliga och klara förarbeten är ett annat sätt att uppnå förutsebarhet och som ger läsaren ledning där lagtexten inte gör det. Domstolar kan skapa förutsebarhet genom att skriva väl utvecklade domskäl och däri lämna klar information om tillämpade tolkningsmetoder och hur vissa svårtolkade regler skall tydas. Materiellt bra prejudikat får även mer tyngd och ges längre livslängd då ett fylligt domskäl ger klarare utgångspunkter för framtida rättstillämpning.²⁰⁰ Förutsebarheten uppnås bäst genom tillämpning av den rättsdogmatiska meto-

¹⁹⁹ Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära, 1996, s. 401 f.

²⁰⁰ Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, 1997, s. 60 f.

den, då förutsebarhet om hur lagen skall tillämpas sker genom en granskning av lag, förarbeten, praxis och doktrin. Genom detta förfarandesätt uppnås även en likformig rättstillämpning.²⁰¹ Vid de tillfällen domstol väljer att frånga tidigare fastställd praxis eller en lagtolkning, är det än viktigare att domstolen formulerar skälen till avsteget så ingående som möjligt, för att därigenom möjliggöra framtida förutsebarhet. Förutsebarhet kan dock vara svår att uppnå i vissa komplicerade situationer. Där förutsebarhet inte kan uppnås genom att använda sig av rättskällor är det motiverat att Regeringsrätten i tidigare mål visat vilken lagtolkningsmetod som är att föredra för tolkning i likartade fall.²⁰² Det är dock inte tillräckligt att lagar är tydliga till sin utformning. Medborgarna måste även vara säkra på att myndigheter och domstolar tillämpar lagarna korrekt.²⁰³

I *Mål och metoder vid tolkning av skattelag* diskuterar Kellgren förutsebarhetens målgrupper och menar att det finns två olika kvalifikationsnivåer.²⁰⁴ För att uppnå en bra skattelag med förutsebar tillämpning bör domstolarna ha detta i åtanke vid tolkning och tillämpning av lagen. Det bör vara möjligt att genom att studera lagtext i dess omedelbara kontext, komma till insikt hur skattelag skall tillämpas och lagens rättsliga konsekvenser. Om inte detta är tillräckligt bör det i vart fall efter en uttömmande rättsutredning vara möjligt att förutse skattelagens rättstillämpning.²⁰⁵

För att förstå de två olika målnivåerna talar Kellgren om två olika kvalifikationsnivåer där den första är en jurist eller ekonom med vana av att studera lagtext och som genom att läsa lagtexten skall kunna bilda sig en preliminär uppfattning av lagrummets betydelse. En ren objektiv tolkning av lagen skall således räcka för att bilda sig en uppfattning om lagens innebörd. I dessa fall bör domstol inte tolka lagen enligt en tolkningsmetod som ger lagrummet en annan innebörd än vad läsaren har fog att först anta. Detta för att det skulle vara ohållbart att ha en så pass svårtolkad skattelag som medför att varje skatterättslig handling måste utredas grundligt för att dess skattemässiga konsekvenser skall bli klara. Den andra kvalifikationsnivån utgörs av att skattejurister, vilka efter en uttömmande rättsutredning skall kunna förutse skatteeffekterna av planerade skattemässiga transaktioner.²⁰⁶

Förutsebarheten är beroende av hur lagstiftaren väljer att formulera rättsregeln. Väljer den en konkret och detaljerad lagstiftningsteknik kommer många gränsfall uppstå där tolkning får ske huruvida det enskilda fallet faller in under lagens tillämpning eller ej. En mer preciserad lagstiftningsteknik medför dock en ökad förutsebarhet.²⁰⁷ Väljs en mer generell lagstiftningsteknik med mer abstrakt utformade rekvisit täcks de flesta fall in under lagens tillämpningsområde,²⁰⁸ men ger även ökat utrymme för olika tolkningar av lagen, vilket kan minska förutsebarheten.²⁰⁹ Strömholm understryker vikten av lagstiftningsteknikens betydelse för att rättstillämpningen skall ske på ett bra sätt. Vid ge-

²⁰¹ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, 1997, s. 62, med vidare hänvisningar till Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en bok i allmän rättslära*, Norstedts juridik, 1996, s. 443 f. och Lodin m.fl. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 1997, s. 530 och 535 f.

²⁰² Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, 1997, s. 63.

²⁰³ Höglund, *Anstånd med betalning av skatt*, 2004, s. 151.

²⁰⁴ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, 1997, s. 65, jfr Bergström, *Skatter och civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, 1978, s. 73.

²⁰⁵ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, 1997, s. 65 ff.

²⁰⁶ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, 1997, s. 65 ff.

²⁰⁷ SOU 1993: 62, s. 77.

²⁰⁸ Bergström, *Förutsebarhet*, 1997, s. 15 f.

²⁰⁹ SOU 1993: 62, s. 77.

nerellt skrivna lagar åläggs det myndigheter och domstolar att tolka hur lagen skall tillämpas. Det läggs därmed i deras händer hur målen med lagen skall uppnås, vilket får en otillåten maktdelegering som följd. Vidare resulterar det i att man avlägsnar sig från en traditionell rättstillämpning och istället närmar sig en politisk eller ekonomisk beslutsmodell.²¹⁰

8.2.3 Förhandsbesked

Skatteflyktslagen har varit omdebatterad sedan dess tillkomst, likaså hur den skall utformas för att bli klarare och hur förutsebarheten skall bli bättre för de skattskyldiga. I samband med 1983 års utvidgning av skatteflyktslagen uttalade lagrådet att ”det blir omöjligt för den enskilde att i varje situation avgöra om klausulen är tillämplig på ett visst använt eller planerat förfarande”.²¹¹ I proposition 1996/97: 170 hänvisades skattebetalarna till möjligheten att söka förhandsbesked i situationer när en transaktion kunde antas befinna sig i en gråzon avseende vad som kunde antas vara giltigt och vad som inte var det. Genom förhandsbesked ansågs den enskildes rättsäkerhet tryggad.²¹²

Möjligheten att erhålla förhandsbesked är ett bra sätt för den skattskyldiga att på förhand få information om hur ett planerat skatteförfarande kommer att bedömas av domstol och är det starkaste argumentet mot brist på förutsebarhet. Att erhålla förhandsbesked uppfyller dock ej helt de skattskyldigas krav på förutsebarhet. En tydlig lag eller klara och välutvecklade domskäl skulle bidra till att förutsebarheten på ett bättre sätt tillgodoses än vad som är situationen idag.

Att erhålla förhandsbesked tar idag lång tid vilket leder till ej önskvärda fördröjningar i affärssammanhang. Att alla som är i behov av förhandsbesked därmed inte har möjlighet att vänta på besked är uppenbart. Därutöver omfattas inte alla skatteslag av möjligheten tillförhandsbesked.²¹³ Vissa skattskyldiga drar sig även för att be om förhandsbesked då de inte vill dra uppmärksamhet mot ett visst skatteupplägg. Det kan även ligga i många skattekonsumters intresse att inte begära förhandsbesked då ett skatteupplägg de tidigare varit ensamma om att erbjuda klienter, blir offentligt vid en överklagan av förhandsbeskedet.²¹⁴

8.2.4 Förutsebarhet för vem?

En fråga att ta ställning till är för *vem* förutsebarhet skall gälla. Att förutsebarhet skall omfatta den ordinarie skattebetalaren som gör sedvanliga skatteavdrag i sin deklaration är uppenbart. Hur det förhåller sig med skattebetalaren som genom ett flertal väl genomtänkta transaktioner lyckas uppnå ett skatteresultat som han med en naturlig transaktionsväg inte skulle ha erhållit, är dock en annan fråga. Är denne skatteplanerande skattebetalare lika skyddsvärd som den ordinarie skattebetalaren? Hur långt skall kravet på förutsebarhet dras och skall det vara möjligt att förutse utfallet av alla tänkbara skatteupplägg?

²¹⁰ Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära, 1996, s. 427.

²¹¹ Prop. 1996/97: 170, s. 35.

²¹² Prop. 1996/97: 170, s. 35.

²¹³ I 1 § i Lag om förhandsbesked i skattefrågor anges vilka skatteslag som Skatterättsnämnden ger förhandsbesked om.

²¹⁴ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 219.

Problemet med skattelagstiftningen idag är att den är svårtillgänglig för lekmän då den kan uppfattas som snårig och komplicerad för den som inte är insatt. Det kan också vara så att just ett så pass komplicerat område som skatterätt inte kan förenklas så till den grad att varje lekman kan förutse konsekvenserna av ett visst handlade efter att ha läst författningen.²¹⁵ Förenkling av vissa skatterättsliga områden har dock flitigt debatterats under de senaste åren och framförallt de så kallade 3:12-reglerna där småföretagarna har haft stora problem med att förutse konsekvenserna av sina handlingar och utnyttja reglerna på åsyftat vis.²¹⁶ Vad det gäller just förståelse för skattelagstiftningen har det likväl visat sig att majoriteten av lekmännen snarare letar svaren på sina frågor i broschyrer och liknande från Skatteverket än att söka svaren i skattelagstiftningen.²¹⁷ Idag finns ingen lag avseende genomsynsprincipen utan dess eventuella tillämpning får bedömas från situation till situation. Den ordinarie skattebetalaren torde sällan hamna i den situationen där genomsyn kan komma att bli aktuell då han inte vidtar så pass komplexa skattemässiga transaktioner, varför förutsebarheten ur den synvinkeln kan anses uppfyllt.

Många av de fall rörande genomsyn som har prövats av Regeringsrätten har varit situationer där den skattskyldiga har vidtagit ett flertal rättshandlingar och där dess formella innebörd först har fått klarläggas för att Regeringsrätten sedan skall kunna lägga den verkliga innebörden till grund för beskattning. Den skattskyldige måste i dessa situationer ha varit väl medveten om komplexiteten i de vidtagna rättshandlingarna och säkerligen inte aningslös om att transaktionerna eventuellt skulle kunna ifrågasättas. Det går inte att komma ifrån att det bakomliggande syftet med många av dessa transaktioner är att uppnå ett mer fördelaktigt skattemässigt resultat. En fråga som uppkommer i dessa situationer är dock att den skattskyldige trots allt vidtagit civilrättsligt giltiga rättshandlingar vilket då torde medföra att det skall vara möjligt att lita på dess giltighet. Vid genomsyn är detta ej fallet då domstol kan göra en samlad bedömning av de vidtagna rättshandlingarna och omdefiniera civilrättsligt giltiga handlingar. Vad det gäller förutsebarhetens målnivåer och kvalifikationsnivåer, vilka nämns ovan, kan konstateras att förutsebarhet inte kan uppnås genom en objektiv tolkning av lagtext, då lag helt saknas. Inte heller kan en kvalificerad skattejurist med säkerhet förutse när en klients skatteplanering kan komma att omfattas av genomsynsprincipen och underkännas av Skatteverket.

Alla skattebetalare är lika skyddsvärda ur en förutsebarhetssynvinkel. Däremot kan en allt för ivrig skatteplanerare inte ställa lika höga krav på förutsebarheten som en ordinarie skattebetalare då komplexiteten i de transaktioner skatteplaneraren vidtagit ofta klart överstiger komplexiteten i ordinära transaktionsvägar. Självklart skall även han ges möjlighet att förutse vad hans rättshandlingar kommer att få för skattemässigt utfall, däremot skulle det ställa orimligt höga krav på skattelagstiftningen. Förutsebarhet är idag möjlig att erhålla när en skattebetalare genomför "ordinära" transaktioner. I takt med att komplexiteten av transaktionerna ökar, minskar förutsebarheten.

²¹⁵ SOU 1993: 62, s. 77.

²¹⁶ I ett tilläggsdirektiv, dir. 2007: 165, till skatteförfarandetredningen (Fi 2005: 10), föreslås att det utreds vilka förenklingar som kan göras inom dagens regelverk för att minska den administrativa bördan för skattebetalare.

²¹⁷ SOU 1993: 62, s. 78, hänvisning till att 73 % av deklaranterna hämtar sin information i broschyren "dags att deklarerar" enligt en undersökning från RSV.

Skatteflyktslagens generalklausul är idag utformad på ett sätt som gör att det inte alltid är möjligt att förutse om en viss rättshandling kan komma att omfattas av lagens rekvisit, utan lagens tillämplighet får bedömas från fall till fall. Likadant är det med genomsyn. När Sverige försökte bekämpa skatteflykt med hjälp av stopplagar var förutsebarheten bättre för skattebetalarna då lagstiftaren klart hade givit uttryckt för vilka transaktioner som var otillåtna. Att utforma en skattelagstiftning som inte innehåller några luckor som en skattskyldig kan utnyttja för att minska sin skatt på ett ej åsyftat vis, tror vi är nästintill omöjligt. Genomsynsprincipen och skatteflyktslagen är sålunda effektiva repressiva metoder för att säkra skattebasen, men detta sker på bekostnad av förutsebarheten.

8.2.5 Samhälleliga effekter

Brist på förutsebarhet innebär rättsosäkerhet för de skattskyldiga och kan få följden att skattskyldiga drar sig för att vidta vissa rättshandlingar. Detta då rädsla kan finnas för att rättshandlingarna omdefinieras eller helt bortses ifrån, vilket skulle leda till en högre beskattning. Som en konsekvens kan detta leda till en minskad riskkapitalförsörjning och få konsekvenser för entreprenörsandan i Sverige, något som inte är önskvärt.²¹⁸

Genom publiceringen av de otillåtna skatteuppläggen avsåg Skatteverket att minska processkostnaderna då skattebetalarna skulle medvetandegöras om att skatteuppläggen redan från början skulle komma att underkännas från verkets sida.²¹⁹ Skatteverket har blivit kritiserat för att använda genomsyn en aning för lättvindigt.²²⁰ Då ett av uppläggen har blivit underkänt av domstol och det fortfarande råder oklarhet om hur domstol bedömer resterande upplägg, torde motivet med att skapa förutsebarhet från Skatteverkets sida ha förändrats.²²¹ Detta kan leda till en ökad benägenhet att överklaga taxeringsbeslut fattade av verket då dess bedömningsgrunder kan ifrågasättas, något som i sin tur kan leda till högre rättskostnader²²², både för samhället och för de enskilda skattebetalarna.

8.2.6 Slutsats

Förutsebarheten när ett skatteupplägg kan komma att ses igenom med hjälp av genomsynsprincipen är dålig. Det finns idag ingen lagstiftning eller något tydligt domskäl från Regeringsrätten som ger besked avseende vilka förfaranden som kan komma att underkännas. Regeringsrättens syn på genomsyn har varierat över tiden och någon tydlig tendens för hur tolkning skall ske av avtal eller när genomsyn skall tillämpas har inte gått att urskilja. Genom RÅ 2004 ref. 27 synes dock Regeringsrätten bana väg för en mer restriktiv tillämpning av genomsynsprincipen.

²¹⁸ Prop. 1996/97: 170, s. 33.

²¹⁹ <http://www.skatteverket.se/skatter/skatteupplagg.4.3dfca4f410f4fc63c8680009670.html>, hämtat 2007-09-26.

²²⁰ Leidhammar, Skatteverkets genomsyn genväg som bör stängas, DI 2007-02-22.

²²¹ Se t.ex. Kammarrätten i Göteborg, dom 2007-05-10, mål nr. 622-05, Länsrätten i Stockholms län, dom 2006-02-24, mål nr. 23916-04, 555-03, Länsrätten i Göteborg, dom 2007-01-11, mål nr. 7448-7451-05, 3415-06 och Länsrätten i Kronobergslän, dom 2007-11-20, mål nr. 279-07.

²²² Med rättskostnader avser vi kostnader i samband med privatpersoners anlitande av ombud, samhällets kostnader vid domstolsprocesser och övriga kostnader som uppstår till följd av rättegång.

Möjligheten att förutse konsekvenserna av en rättshandling borde vara tillgänglig för alla. Att förutsebarhet kan vara svårare att uppnå för en skattebetalare som vidtagit en serie komplicerade rättshandlingar är uppenbart. En kvalificerad skattejurist torde dock efter en djupgående rättsutredning beredas möjlighet att förutse beskattningsekvenserna och om klientens förfarande kan komma att ses igenom. Detta är dock inte alltid situationen idag. Samhällets behov av att skydda skattebasen i landet genom skatteflyktslagen och genomsyn sker idag på bekostnad av skattebetalarnas förutsebarhet.

Olika sätt att öka förutsebarheten på är genom förhandsbesked och Skatteverkets lista på otillåtna skatteupplägg. Möjligheten för skattebetalare att få förhandsbesked är ett bra sätt att öka förutsebarheten på. Det torde dock vara möjligt för skattebetalare att på förhand kunna göra en bedömning om vad deras rättshandlingar kommer att få för beskattningsekvenser och det skulle vara ohållbart om förhandsbesked var den enda möjligheten att få klarhet i hur något skulle komma att bedömas. Väntetiden för att erhålla förhandsbesked är ofta lång vilket gör att ej önskvärda fördröjningar i affärssammanhang uppstår. Konsekvens av detta kan leda till att det inte är möjligt för alla som skulle vara i behov av ett förhandsbesked, att begära det. Ur resursbesparingssynvinkel torde det även vara bättre att försöka uppnå en klarare linje när ett förfarande kan komma att underkännas med hjälp av genomsyn och därigenom öka förutsebarheten för skattebetalare, än att de skall behöva be om förhandsbesked varje gång osäkerhet uppstår.

Skatteverkets lista kan anses ha ökat förutsebarheten genom att skattebetalarna är medvetna om hur Skatteverket kommer att bedöma vissa skatteupplägg. Då domstolar har visat sig bedöma uppläggen på ett annat sätt, är rättsläget fortfarande oklart för skattebetalarna. En enhetlig och klar linje om hur genomsynsprincipen skall tillämpa anses därför vara behövlig.

8.3 Legalitet

8.3.1 Inledning

Legalitetsprincipen tillämpas idag inom flera rättsområden, varav straffrätten är det rättsområde där den har utvecklats och behandlats mest. Inom straffrätten uttrycks legalitetsprincipen som *nulla poena sine lege* (inget straff utan lag) och *nullum crimen sine lege* (inget brott utan lag). Den skatterättsliga legalitetsprincipen, *nullum tributum sine lege* (ingen skatt utan lag), har utvecklats från den straffrättsliga legalitetsprincipen och Ljungman synes vara den förste som uttryckte den skatterättsliga legalitetsprincipen 1947, även om liknande krav hade diskuterats tidigare.²²³

Skattelagstiftningen ingår i det obligatoriska lagområdet, vilket betyder att ingen skatt får påföras utan uttryckligt stöd i lag.²²⁴ Krav på föreskrift är också den centrala delen av legalitetsprincipen.²²⁵ Eftersom genomsynsprincipen har utvecklats genom praxis

²²³ Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, 1995, s. 3 och 75, se även Ljungman, Om skattefordran och skatterestitution, 1947, s. 21 f.

²²⁴ SOU 1993: 62, s. 81 f.

²²⁵ Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, 1995, s. 368.

saknas uttryckligt lagstöd vid dess tillämpning, varför kritik många gånger har riktats mot den.²²⁶

8.3.2 Tillämpning av legalitetsprincipen

Med legalitetsprincipen åsyftas att beslut fattade av offentliga organ skall ha stöd i grundlag eller annan lag.²²⁷ Principen kommer framförallt till uttryck i RF 1 kap. 1 § 3 st. där det stadgas att den offentliga makten skall utövas under lagarna. De rättstillämpande myndigheterna skall ha lagligt stöd vid ingripande mot medborgare, då rättstillämpningen måste vara förutsebar för den enskilde och fri från godtycke.²²⁸ Även RF 8 kap. 3 § ger uttryck för legalitetsprincipen. Där fastställs det skatterättsliga begreppet *nullum tributum sine lege*. Syftet med legalitetsprincipen är dels att skydda medborgarna från att myndigheterna missbrukar sin makt, dels att kravet på att ta ut skatt där lagen kräver det bibehålls.²²⁹

Vid tillämpning av skattelag innebär legalitetsprincipen att lagar inte får tolkas extensivt eller analogt till den skattskyldiges nackdel.²³⁰ En tolkning skall därför ske utifrån lagens ordalydelse så att lagen inte ges en vidare innebörd än vad som är åsyftat. Legalitetsprincipen innebär dock inte att tolkning av lagtext inte är tillåten, utan endast att tolkningen inte får vara för ”fri” i förhållande till lagens ordalydelse.²³¹

En viktig del av legalitetsprincipen är kravet på förutsebarhet.²³² Rättstillämpningen skall vara fri från godtycke vilket uppnås genom att lika fall behandlas lika och upprätthålls genom att domstolarna dömer efter generella och objektivt upprättade normer.²³³

Welinder har resonerat kring legalitetsprincipen och anser att principen inte innebär att tolkning av skattelag helt skall hålla sig inom lagens exakta ordalydelse. Att enbart utgå från lagens lydelse skulle innebära att skattelagen i sig var fullständigt komplett och klar i alla sammanhang, något som inte är fallet. Lagtolkning skall därför ske med ledning av förarbeten och konkreta motivuttalanden av departementschefen eller föredraganden. Welinder anser inte att för mycket vikt skall åläggas allmänna uttalanden. I den situation lagens syfte behöver undersökas så pass djupgående att allmänna uttalanden behöver undersökas, ankommer det på lagstiftaren att förtydliga lagen.²³⁴

²²⁶ Se bland annat Hellstrand, Skatteverkets syn saknar stöd i lag, DI 2007-04-26, Hultqvist, Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb, DI 2007-03-26, Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 64 och Nordquist, Fast, Skatteverkets praxis bygger på godtycke, DI 2007-04-18.

²²⁷ Bergström m.fl., Juridikens termer, 2002.

²²⁸ Bergström, Skatter och civilrätt – en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 65, med vidare hänvisning till Thornstedt, Legalitet och teleologisk metod i straffrätten, Festskrift tillägnad Nils Herlitz, 1955, s. 331 ff.

²²⁹ Pahlsson, Inledning till skatterätten, 2001, s. 58.

²³⁰ Bergström, Skatter och civilrätt – en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 68 och Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, 1995, s. 127 och 368.

²³¹ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 2007, s. 618.

²³² Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 2007, s. 618.

²³³ Bergström, Skatter och civilrätt – en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 67.

²³⁴ Welinder, Beskattning av inkomst och förmögenhet, del 2, 1981, s. 189.

8.3.3 För och emot ett föreskriftskrav

Olika skäl talar för att uttagande av skatt skall ha stöd i lag, varav tre är mer utmärkande. Ett av skälen är *kompetensfördelning*. Då skatteområdet tillhör det obligatoriska lagområdet kan kompetensen inte delegeras från riksdagen. Domstols och Skatteverkets uppgift är endast att tillämpa rätten och de har ingen egen beskattningsmakt. Ett annat skäl för legalitetsprincipen inom skatterätten är *normgivningssättet*. Det enda tillvägagångssätt för riksdagen att besluta om skatt är via föreskrifter, detta då riksdagens beskattningsmakt ingår i normgivningsmakten. Enligt RF 8 kap. 3 § skall föreskrifter mellan enskilda och det allmänna meddelas enligt lag och riksdagen måste således fatta sina beslut genom föreskrifter. Det tredje skälet är förbudet mot *retroaktiv beskattning*. Föreskriftskravet och retroaktivitetsförbudet är sammankopplade med legalitetsprincipen. I RF 2 kap. 10 § 2 st. stadgas att en föreskrift endast kan ge verkningar om den gällde när omständigheten som utlöste skattskyldigheten inträffade. Detta krav riktar sig inte enbart till de rättstillämpande organen utan även indirekt till riksdagen, då föreskrifter som strider mot förbudet således är verkningslösa. Ett undantag som angivits mot retroaktivitetsförbudet är dock att riksdagen kan besluta, efter förslag från regeringen eller riksdagsutskott, om att skatt kan uttagas trots att lagen inte har trätt i kraft då den aktuella omständigheten inträffade. Att retroaktiv lagstiftning skall vara förbjuden stämmer överens med kravet på förutsebarhet. Om en retroaktiv lagstiftning skulle vara tillåten skulle det inte vara möjligt att förutse de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande.²³⁵

Att lika fall skall bedömas lika har ställts upp som ett argument mot kravet på att skatt skall ha stöd i lag. Inom taxeringsförfattningarna uttalas att taxeringar skall vara ”likformiga och rättvisa” och en förutsättning för att uppnå detta har ansetts vara möjligheten till ett friare förhållningssätt till skattelagstiftning. Ett annat skäl mot ett föreskriftskrav är att lagstiftningen skulle bli för omfattande om alla tänkbara skattekonsekvenser skulle räknas upp i lagen. Svårighet skulle även uppstå att på förhand förutse alla tänkbara lagar som skulle krävas för att ha rätt att uttaga skatt.²³⁶

Av ovan anförda argument finner vi att ett föreskriftskrav är välgrundat. Kravet på att föreskrifter skall föreligga vad det gäller betungande beslut i form av skattebetalning för skattskyldiga är självklart av respekt till grundlagen och allmänna fri- och rättigheter.²³⁷ De argument som framförts mot legalitetsprincipen anser vi sålunda vara för svaga för att bemöta de argument som framförts för ett föreskriftskrav.

8.3.4 Är genomsyn förenlig med legalitetsprincipen?

8.3.4.1 Skatt utan lag

Kritik mot genomsynsprincipen har många gånger grundats på det faktum att principen saknar lagligt stöd och därigenom anses strida mot legalitetsprincipen. Med hjälp av genomsyn har Skatteverket underkänt skattskyldigas deklarationer och bedömt transaktionerna annorlunda än vad de först har utgivits för att vara, trots att civilrättsligt giltiga transaktioner har genomförts. Att ingen skatt får påföras utan stöd i lag ger vid handen att Skatteverket enbart kan tolka och tillämpa lagen samt lämna rekommendationer till de skattskyldiga. Ett beslut från Skatteverket om uttagande av skatt, som inte grundar

²³⁵ Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, 1995, s. 93 ff.

²³⁶ Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, 1995, s. 106 och 110 f.

²³⁷ Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, 1995, s. 113.

sig på en lag, är därmed att betrakta som behörighetsöverskridande.²³⁸ När Skatteverket har underkänt deklARATIONER, ändrat taxering och påfört skattetillägg med hänvisning till genomsyn kan det därför anses ha gått för långt vid tolkning av lagen.

Vid tillämpning av lag skall tolkning ske med ledning av den rättsdogmatiska metoden. Då rättshandlingar har omdefinierats eller bortsetts från, beskattas den skattskyldige efter handlingarnas egentliga innebörd och inte efter vad de utges för att vara, rättsföljden blir i dessa situationer den samma som vid en tillämpning av skatteflyktslagen. Skatteflyktslagen borde därmed ha åberopats i första hand. Om båda dessa metoder skulle användas för att bekämpa skatteflykt innebär det att det har uppstått två parallella system, en metod enligt lag och en metod enligt praxis. Om en praxismetod accepteras inom svensk rätt skulle det inte rimma väl med den grundläggande tanken att skatt skall ha stöd i lag och även mot det ovan anförda att en analog tillämpning av skattelag inte är tillåten. Detta resonemang har även Rosander uttryckt i sin avhandling.²³⁹ Hellstrand är också av den åsikten att genomsyn strider mot legalitetsprincipen och påpekar att legalitetsprincipen är en grundläggande princip som betyder att varken Skatteverket eller domstolar får fatta beslut utöver det som riksdagen beslutar.²⁴⁰

8.3.4.2 Strider det mot legalitetsprincipen att eftertaxera och uttaga skattetillägg vid tillämpning av genomsynsprincipen?

I de situationer en skattskyldig medvetet har lämnat felaktiga eller otillräckliga uppgifter, vilket fått till följd att Skatteverket inte har haft möjlighet att göra en riktig bedömning, finns grund att uttaga skattetillägg. Detta var exempelvis situationen i ett mål där den klagande inte hade lämnat tillräckliga upplysningar avseende sponsringsavtal för att Skatteverket skulle ges möjlighet att bedöma den verkliga innebörden av avtalen. I målet togs vidare inte hänsyn till komplexiteten av avtalen, då det ansågs vara en följd av klagandens egna verk.²⁴¹

Om däremot fullständiga uppgifter har inlämnats och civilrättsligt giltiga handlingar har vidtagits är det tveksamt om det kan anses utgöra grund för eftertaxering och skattetillägg. Vår mening är att omdefinition av en rättshandling inte strider mot legalitetsprincipen, däremot svarar rättsföljden mindre väl med legalitetsprincipens grundsatser. Många gånger blir konsekvensen av att domstol eller Skatteverket omdefinierat en rättshandling den samma som om skatteflyktslagen tillämpats. Att eftertaxera en skattskyldig och påföra skattetillägg med åberopande av oriktig uppgift, när den skattskyldiga vidtagit civilrättsligt giltiga handlingar, kan inte anses stå i överensstämmelse med legalitetsprincipen eller grundlagen då uttagande av skatt skall ha stöd i lag. Om domstol är av uppfattningen att den skattskyldiga har försökt undvika skatt, skall detta förfarande prövas med hänvisning till skatteflyktslagen. I den situation förfarandet inte kan anses falla in under skatteflyktslagens rekvisit känns det främmande att en tillämpning av genomsynsprincipen med framgång skall kunna tillämpas och ge snarlik rättsföljd.

Genom en kodifiering av genomsynsprincipen, där det stadgas att rättsföljden av en omdefinition av vidtagna rättshandlingar skall vara eftertaxering och skattetillägg, skulle genomsynsprincipen bättre uppfylla legalitetsprincipens målsättning.

²³⁸ SOU 1993: 62, s. 81, se även Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, 1995, s. 419.

²³⁹ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 64.

²⁴⁰ Hellstrand, Skatteverkets syn saknar stöd i lagen, DI 2007-04-26.

²⁴¹ Kammarrätten i Stockholm, dom 2003-03-03, mål nr. 5693-96-2000.

8.3.5 Kritik mot skatteflyktslagen

Kritik har även riktats mot skatteflyktslagen och att den strider mot legalitetsprincipen. Rekvisiten i lagens generalklausul har ansetts vara för vaga och att de inte innehåller något egentligt materiellt innehåll och därigenom inte utgör något riktigt lagstöd. Vid en sådan generell lag läggs tolkning av lagen i domstols och myndigheters händer istället för lagstiftarens. Detta får till följd att en otillåten maktdelegering och en godtycklig rättstillämpning sker.²⁴² Att en tolkning av lagen skall ha stöd i lagtexten innebär att en tolkningsmetod som går för långt utanför lagens direkta betydelseområde inte är tillåten.²⁴³ Analogisk tolkning och extensiv tolkning är som tidigare sagts därför ej godtagbart.²⁴⁴ Hultqvist har uttryckt att skatteflyktslagen inte är förenlig med legalitetsprincipen då den får till följd att skatteflyktslagen tolkas analogiskt.²⁴⁵

8.3.6 Slutsats

Vid tillämpning av genomsynsprincipen ser domstol till en rättshandlings verkliga innebörd. Det kan framstå som självklart att domstol skall döma ett förfarande efter hur det är i verkligheten och den ger trots allt endast rättshandlingen dess rätta benämning. Beskattning av transaktionen är sedan en logisk följd av rättshandlingens rätta benämning och det kan därmed inte anses strida mot legalitetsprincipen att döma efter dess verkliga innebörd.

Genomsynsprincipen innebär att skattskyldiga bestraffas i form av eftertaxering och skattetillägg trots att de har vidtagit civilrättsligt giltiga handlingar. Om lagstiftaren inte har lyckats uttrycka sin intention med lagen, uppkommer frågan om det verkligen är de skattskyldiga som skall drabbas av detta lagstiftningsmisstag.²⁴⁶

Både genomsynsprincipen och skatteflyktslagen har utsatts för kritik avseende att de anses strida mot legalitetsprincipen. Genomsynsprincipen har kritiserats då den inte är lagfäst och därigenom kan anses gå emot föreskriftskravet. Skatteflyktslagen kan inte heller anses ligga i linje med hur kompetensfördelningen skall ske, då lagens generella natur leder att till tolkning av lagen åläggs domstol och myndighet.

Att utforma en mer konkret skatteflyktslag tror vi ej är rätt väg att gå för att bekämpa skatteundandragande aktiviteter. Däremot vore det önskvärt att komplettera skatteflyktslagen med fler speciallagar för att därigenom öka förutsebarheten avseende vissa skatteupplägg. En kodifiering av genomsynsprincipen skulle ge legalitetsprincipen mer legitimitet då begreppet *nullum tributum sine lege* uppfylls. Ett lagstöd för genomsynsprincipen skulle vidare öka förutsebarheten.

²⁴² Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 208.

²⁴³ Höglund, Anstånd med betalning av skatt, 2004, s. 153.

²⁴⁴ Bergström, Skatter och civilrätt – en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 68.

²⁴⁵ Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, 1995, s. 423 ff.

²⁴⁶ von Bahr, Skatteflykt ur ett EG-rättsligt perspektiv, SN 2007, s. 645.

8.4 Effektivitet

8.4.1 Inledning

Vid tillämpning av genomsynsprincipen syftar begreppet effektivitet främst till att uppnå ett effektivt medel för att motverka skattekringgående. Det finns emellertid andra typer av effektivitet i samhället som är av intresse. Begreppet effektivitet kan delas upp i tre olika underkategorier som syftar till effektivitet inom tre delar av samhället: förvaltningseffektivitet, rättseffektivitet och samhällsekonomisk effektivitet.²⁴⁷ Förvaltningseffektivitet syftar till att myndigheterna skall upprätthålla effektivitet som ett av deras huvudsakliga verksamhetsmål.²⁴⁸ I förvaltningslagen²⁴⁹ 7 § stadgas att varje ärende skall handläggas så snabbt, enkelt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts. Med förvaltningseffektivitet åsyftas exempelvis att myndigheter skall ha som sina primära mål att se till att skatt betalas enligt lagens lydelse eller att alla brottslingar grips.²⁵⁰ Rättseffektivitet relaterar till att rättsregler skall kunna tillämpas på ett effektivt sätt.²⁵¹ En rättsregel skall vara lättolkad i dess kontext och dess tillämpning vara förutsebar. Även dess syfte och ändamål skall vara klart. Rättseffektivitet sammanfaller med begreppet rättssäkerhet då garantin för ett rättssäkert samhälle är att rättssamhället fungerar effektivt.²⁵² Samhällsekonomisk effektivitet syftar till att samhällets resurser skall lokaliseras på bästa sätt.²⁵³ Skattereformen som genomfördes 1990-91 hade till syfte att upprätta ett samhällsekonomiskt effektivt skattesystem som störde ekonomin så lite som möjligt. Vidare var intentionen med reformen att minska skattefelen i landet och möjligheterna till skatteplanering.²⁵⁴ Genomsynsprincipen är idag en effektiv metod mot skatteundandragande aktiviteter då praxismetoden omfattar alla skatteslag och fungerar även preventivt då skattskyldiga inte kan vara säkra på att lyckas med sina skatteplaneringsförfaranden.

8.4.2 Effektivitet och genomsynsprincipen

Det primära målet med de repressiva metoderna mot skatteundandragande aktiviteter är att på ett effektivt sätt komma åt så många skatteundandragande aktiviteter som möjligt. Då genomsynsprincipen omfattar samtliga skatteslag är principen följaktligen en effektiv metod. Till skillnad från skatteflyktlagen som endast omfattar kommunal- och statlig inkomstskatt samt statlig förmögenhetsskatt kan genomsynsprincipen tillämpas även på transaktioner där mervärdesskatt och punktskatt har kringgåts. En praxismetod är vidare mer anpassningsbar och dess kriterier och utgångspunkter kan lättare ändras av domstol, än vad en lag kan. Genomsynsprincipen är på detta sätt flexibel och kan på ett effektivt sätt motverka skatteundandragande aktiviteter.

²⁴⁷ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 25 och SOU 1993: 62, s. 79 f.

²⁴⁸ SOU 1993: 62, s. 79.

²⁴⁹ Förvaltningslag (1986: 223).

²⁵⁰ SOU 1993: 62, s. 79.

²⁵¹ SOU 1993: 62, s. 79 f.

²⁵² SOU 1993: 62, s. 79 f.

²⁵³ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 25 och SOU 1993: 62, s. 79 f., Duwenberg, Marknadsmakt och karteller: Samhällsekonomisk effektivitet, juridiska rekvisit och insikter från rekvisit, s. 10.

²⁵⁴ SOU 2002: 47, s. 311.

Förvaltningseffektiviteten gynnas idag av att Skatteverket har möjlighet att tillämpa genomsynsprincipen. Genom att Skatteverket tillämpar denna princip ökar dess förmåga att tillse att de skattskyldiga betalar skatt enligt lag. Skatteverket kan vidare ta snabbare beslut än vad som hade varit situationen om det hade behövt hänföra alla tveksamma fall till länsrätt för en prövning enligt skatteflyktslagen. Genom att tillåta Skatteverket att underkänna deklarerationer med hänvisning till genomsyn utnyttjas samhällets resurser och domstolar avlastas, något som gynnar den samhällsekonomiska effektiviteten.

Ur ett rättseffektivt perspektiv uppfyller inte tillämpning av genomsynsprincipen kravet på att en rättsregel skall vara lättolkad i sin kontext och dess tillämpning vara förutsebar då det råder stor osäkerhet och delade meningar om hur principen skall tolkas. En kodifiering av genomsynsprincipen skulle stärka rättseffektiviteten då det skulle öka förutsebarheten och det skulle även bli tydligare hur domstolar skall döma genom att klarare riktlinjer skulle upprättas för genomsynsprincipens tillämpning.

Det diskuterades bland annat i SOU 1996: 44 om lämpligheten i att kodifiera genomsynsprincipen. Skatteflyktskommittén ansåg att en kodifiering skulle innebära att varje enskilt fall skulle behöva bedömas var för sig för att se om förfarandet kunde anses ha en annan verklig innebörd än vad som följde av hur transaktionerna formellt såg ut, varför en kodifiering varken skulle underlätta för tillämparen eller öka förutsebarheten för de skattskyldiga.²⁵⁵ En kodifiering av genomsynsprincipen skulle få till följd att Skatteverket skulle tas ifrån den möjligheten det har idag att tillämpa genomsyn och prövning skulle istället ske i länsrätt som första instans. Ur förvaltningseffektivitetssynvinkel skulle detta inte vara bra då rättsväsendet redan idag har hög arbetsbelastning och handläggningstiderna är långa.²⁵⁶ De långa handläggningstiderna innebär även rättsosäkerhet för Skatteverket då det inte får ett snabbt besked om det har gjort en korrekt bedömning av en rättsfråga.²⁵⁷

I proposition 1996/97: 170 lades ett förslag fram om att Skatteverket skulle vara första instans för prövning av skatteflyktslagen. Detta skulle innebära att Skatteverket skulle pröva alla frågor avseende taxering och taxeringsfrågorna skulle kunna samordnas på ett effektivare sätt. En skattebetalare skulle genom detta tidigare få vetskap om skatteflyktslagen kan anses tillämplig på ett visst förfarande, än vad som är fallet idag.²⁵⁸ Idag får den skattskyldige antingen begära ett förhandsbesked eller få frågan prövad av länsrätt efter framställan av Skatteverket.²⁵⁹ Regeringen gjorde dock bedömningen att det var bättre att låta länsrätt förbli första instans vid prövning, då det annars kunde komma att påverka rättssäkerheten negativt. Remissinstanser påpekade även att rättssäkerheten skulle bli lidande eftersom Skatteverket skulle komma att bli både part och beslutsfattare vid en prövning av lagen. Vidare påpekades att komplexiteten som ofta följer med skatteflyktsmålen är av sådan art att de lämpar sig bäst för en domstolsprövning.²⁶⁰

²⁵⁵ SOU 1996: 44, s. 119.

²⁵⁶ Nyquist, Fast, Specialisering i annat skattemål – för bättre rättssäkerhet och effektivitet i skatteprocessen, SN 2007, s. 19. Detta har vistats genom att Sverige bland har fällts för oskäligt långa handläggningstider i två skattemål i Europadomstolen 2002.

²⁵⁷ Fast, Leidhammar, Rättssäkerhet och effektivitet, 2003, s. 65.

²⁵⁸ Prop. 1996/97: 170, s. 49.

²⁵⁹ Skatteflyktslagen 4 §.

²⁶⁰ Prop. 1996/97: 170, s. 48.

Vad det gäller komplexiteten i skattemål bör det dock tas i beaktande att Skatteverket kan antas besitta bättre kunskap avseende skatterättsliga frågor än domare i länsrätt, då dessa sällan innehar specialistkunskaper inom skatterätt. På den grunden vore det bättre om Skatteverket beslutade i frågor gällande genomsyn. Skatteverket kan dock inte sägas vara helt opartiska vid en bedömning av genomsyn då verket agerar både som beslutande och dömande part. Det mest optimala vore därför att inrätta skatterättsliga specialdomstolar där en objektiv bedömning skulle ske av skatterättsligt specialiserade domare. I dagsläget synes det vara en allmän uppfattning hos verksamma jurister att länsrätt fungerar som Skatteverkets "förlängda arm" då den enda skatterättsliga experten vid en prövning många gånger är Skatteverkets representant. Länsrätts domslut är ibland även rena avskrifter av Skatteverkets beslut.²⁶¹

8.4.3 Slutsats

Genomsynsprincipen är ett förvaltningseffektivt medel mot skatteundandragande aktiviteter. Principen fungerar på ett preventivt sätt genom att en skattskyldig inte med säkerhet kan veta om hans förfarande kan komma att ses igenom och underkännas av Skatteverket. Därigenom betalar han redan från början rätt skatt och genomsyn kan därmed anses ha en avskräckande effekt på skattskyldiga.

Förslag har lagts fram om att kodifiera genomsynsprincipen och därmed skulle länsrätt bli första instans vid en prövning för skattekringgående. Det har även lagts förslag om att en prövning av skatteflyktslagen skall ske av Skatteverket som första instans. Att kodifiera genomsynsprincipen gynnar rätts effektiviteten genom att klarare riktlinjer skulle ställas upp för dess tillämpning. En kodifiering skulle dock få till följd att förvaltnings effektiviteten blir lidande då domstolsväsendet skulle belastas än mer. Ett sätt att förbättra både effektiviteten och rättssäkerheten skulle vara att inrätta specialiserade skattedomstolar och att utvidga skatteflyktslagen till att omfatta samtliga skatteslag.

8.5 Rättssäkerhet

8.5.1 Inledning

Rättssäkerhet som begrepp är svårdefinierat då flera olika faktorer spelar in om det anses föreligga rättssäkerhet i ett rättssystem eller ej. Beyer har valt att definiera rättssäkerhet på följande sätt:

"Rättssäkerhet betyder ungefär, att det är någorlunda säkert vad rätten och rättsmaskineriet straffar, skattar eller avgiftsbelägger mig med, om jag gör, tjänar eller begär det ena eller andra. Man har också en uppfattning om att det måste stå någonstans i en lag eller förordning eller åtminstone uttalas i något rättsfall, att myndigheterna får lov att göra så mot mig, och vidare att vad som gäller mig också gäller alla andra."²⁶²

Enligt Beyer finns det fler än 20 olika krav som bör tas i beaktande för att rättssäkerhet skall anses föreligga.²⁶³ Rättssäkerhetskommittén från 1993 ansåg att förutsebarhet, li-

²⁶¹ Egardt, Levin, Specialistdomare i skattemål kan kapa både köer och kostnader, DI 2005-08-16.

²⁶² Beyer, Vad är rättssäkerhet?, Festskrift till Gotthard Calissendorff, 1990, s. 14.

²⁶³ Beyer, Vad är rättssäkerhet?, Festskrift till Gotthard Calissendorff, 1990, s. 20 ff. Några av de krav som nämns är: krav på klar och tydlig lagtext, krav på stöd för myndigheters och domstolars handlande,

kabehandling och legalitetsprincipen är de viktigaste aspekterna att ta hänsyn till inom rättssäkerheten.²⁶⁴

8.5.2 Rättssäkerhet i samhället

Rättssäkerhet är ett centralt begrepp i vårt samhälle och används flitigt i debatt avseende rättsordningens brister och förtjänster. En åtskillnad kan göras vad det gäller rättssäkerhet i ett materiellt och formellt hänseende. Med materiell rättvisa åsyftas själva saken, det vill säga när det är fråga om ett beslut i en speciell sak och huruvida detta beslut är riktigt. Formell rättvisa avser formerna för rättvisans utövande, på vilket sätt och under vilka förutsättningar beslutet tas.²⁶⁵ Rättssäkerheten får speciellt betydelse i samband med myndighetsutövning mot enskilda och för att säkerställa de enskilda medborgarnas behov av att utövningen sker på ett säkert sätt.²⁶⁶

Rättssäkerhetskommittén, som tillsattes för att utreda rättssäkerheten vid beskattning, beskrev problematiken kring rättssäkerheten enligt följande:

”En central och kanske grundläggande rättssäkerhetsaspekt är kravet att rättstillämpningen inte får vara godtycklig. Rättstillämpningen blir annars inte förutsebar och riskerar då att förlora den legitimitet som fordras för att medborgarna skall sätta sin tillit till den dömande verksamheten.”²⁶⁷

Inom begreppet rättssäkerhet ingår många andra begrepp såsom förutsebarhet och likhet inför lagen; där det ena fenomenet inte kan fungera på ett bra sätt utan det andra.²⁶⁸ Likhets inför lagen kan vara formell eller materiell, där formell likhet syftar på att myndigheternas verksamhet bestäms av rättsregler och att ingen döms efter regler som inte finns. Med materiell likhet inför lagen menas att alla skall behandlas lika under lagarna,²⁶⁹ vilket även kommer till uttryck i RF 1 kap. 9 §. Inom skatterätten kommer likhet inför lagen bland annat till uttryck genom att alla som tjänar pengar skall betala skatt.²⁷⁰

För att uppnå legitimitet och trovärdighet är det av yttersta vikt att domstol öppet redovisar relevanta fakta i ett mål och hur de valt att tolka ett lagstadgande. En öppen redovisning och kontrollbarhet är viktiga aspekter vid rättstillämpning och för att upprätthålla rättssäkerheten.²⁷¹ Undantag och inkonsekvenser i skattelagen öppnar dörrarna för skatteanpassade transaktioner medan en neutral och konsekvent uppbyggd skattelag istället kan motverka sådana transaktioner.²⁷²

förbud mot retroaktiv strafflag, förbud mot analogisk tillämpning av strafflag, förbud mot godtycke, krav på saklighet och opartiskhet hos domstolar och förvaltningsmyndigheter.

²⁶⁴ SOU 1993: 62, s. 77 f.

²⁶⁵ Samuelsson, Melander, *Tolkning och tillämpning*, 2003, s. 143 f.

²⁶⁶ SOU 1993: 62, s. 76.

²⁶⁷ SOU 1993: 62, s. 75 f.

²⁶⁸ Pahlsson, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktion av jämförbarhet inom skatterätten*, 2007, s. 13 ff.

²⁶⁹ Peczenic, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 1995, s. 52 f.

²⁷⁰ Pahlsson, *Om likhet inför skattelag*, SN 2004, s. 667.

²⁷¹ Pahlsson, *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation*, SvSkT 1998, s. 775.

²⁷² Hultqvist, *Vad är rättssäker beskattning?*, SvSkT 1998, s. 765.

8.5.3 Är genomsynsprincipen rättssäker?

Både genomsynsprincipen och skatteflyktslagen leder genom sina vaga definitioner och osäkerhet i dess tillämpning till rättsosäkerhet för skattebetalarna.

En av grundpelarna i en rättssäker stat är möjligheten till förutsebarhet. Idag uppfyller varken genomsynsprincipen eller skatteflyktslagen detta krav och därmed är inte heller kravet på rättssäkerhet tillgodosett. Genomsynsprincipen tillämpas restriktivt av domstol, men hur och när principen kan komma att tillämpas är svårt att förutse. Genomsynsprincipen har utvecklats genom praxis vilket gör att kriterierna för dess tillämpning lätt kan ändras av domstol. Genom att principen inte är lagstadgad innebär det även att det inte är uppflaggat för de skattskyldiga att det finns ett osäkerhetsmoment till, utöver skatteflyktslagen, som de måste ta hänsyn till vid ett planerat skatteupplägg.²⁷³

Vid tillämpning av en generalklausul, som skatteflyktslagen utgör, är det av vikt att ha en fast utvecklad praxis. De många förändringar och omformuleringar som följt skatteflyktslagen har bidragit till att äldre rättspraxis inte alltid är användbar vid tolkning av dagens skatteflyktslag, något som är beklagligt sett ur en rättssäkerhetssynvinkel.²⁷⁴

Både tillämpning av genomsynsprincipen och skatteflyktslagen anses leda till en maktdelegering och att tolkning får göras av domstolar i alldeles för stor utsträckning.²⁷⁵ Ett krav vid upprätthållande av rättssäkerhet är att tolkning och tillämpning av lag inte får bli godtycklig.²⁷⁶ När varje enskild domare ges möjlighet att ta ställning och tolka genomsynsprincipen och dess tillämpning, blir rättstillämpningen minst sagt godtycklig och rättssäkerheten lidande.

Gäverth har uttryckt att vid bedömning i genomsynsmål är utfallet i målet ofta ”beroende av om domstolens ledamöter är formalistiska vid granskning av de aktuella rättshandlingarna eller om de känner sig fria att göra en mer ’realistisk’ tolkning av ett förfarande”.²⁷⁷ Den enskilde domarens eget tyckande får därigenom stort spelrum avseende inställning till fri tolkning av oklara lagstadganden, vilken lagtolkningsmetod som skall anses ha företräde och hur skatteundandragande aktiviteter bäst skall bekämpas. Vad det gäller val av tolkningsmetod är det framförallt valet mellan objektiv tolkning och en teleologisk tolkning som är av vikt vid ett genomsynsmål.²⁷⁸ Gäverth pekar även på att viss skillnad kan finnas mellan domare som är skolade i de allmänna domstolarna och dem som är skolade i förvaltningsdomstol. Domare från allmän domstol kan ha en större motvilja att underkänna civilrättsligt giltiga rättshandlingar med hänvisning till genomsyn, medan domare skolade i förvaltningsdomstol är mer benägna att underkänna och omdefiniera rättshandlingar för bakomliggande skattemässiga eller ekonomiska motiv.²⁷⁹

²⁷³ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 53 f.

²⁷⁴ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 2007, s. 634.

²⁷⁵ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 53.

²⁷⁶ SOU 1993: 62, s. 75f.

²⁷⁷ Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn, SvSKT 1996, s. 734.

²⁷⁸ Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn, SvSKT 1996, s. 734 f.

²⁷⁹ Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn, SvSKT 1996, s. 734 f., han påpekar dock att han inte har något belägg för detta argument men hänvisar till Sandströms genomgång i SvSKT 1952, Om skattelagars tolkning och tillämpning, s. 267.

I Sverige finns idag inga inrättade specialdomstolar avseende skattemål, det har istället skett en "frivillig" specialisering inom domstolarna runt om i landet.²⁸⁰ En skattskyldig kan därmed få ett mål prövat i en länsrätt med specialiserade domare och därigenom få en mer kvalificerad bedömning än vad en skattskyldig kan få i en annan länsrätt, där en specialisering ej har skett. Detta förfarande strider mot principen om likhet inför lagen då de skattskyldiga kan komma att dömas olika beroende på vilken länsrätt som prövar frågan.²⁸¹ En specialisering inom länsrätterna skulle leda till ökad effektivitet och rätts-säkerhet. Domare skulle få mer kompetens inom skatteområdet och skulle därigenom snabbare komma fram till korrekta beslut då de har bättre förkunskaper inom ämnet.²⁸² Med länsrätter speciellt inriktade på skatterätt, som exempelvis Arbetsdomstolen, skulle en gemensam handläggning ske av likartade fall vilket skulle leda till att domare och handläggare skulle fördjupa sina kunskaper inom det specifika området vilket ökar kvaliteten. Detta skulle vidare bidra till ökad effektivitet och rättssäkerhet för medborgarna.²⁸³

8.5.4 Slutsats

Genomsynsprincipen rimmar mindre väl med legalitetsprincipen och likhetsprincipen. Förutsebarheten är dålig när principen kan komma att tillämpas och skapar osäkerhet hos skattebetalarna. Detta leder sammantaget till att genomsynsprincipen inte kan anses vara rättssäker.

Att skattskyldiga som vidtagit civilrättsligt giltiga rättshandlingar inte kan lita på dess giltighet är ett hot mot rättssäkerheten. Vid genomsyn underkänns handlingar som är lagliga, något som är anmärkningsvärt. Att oriktig uppgift och grund för skattetillägg har ansetts föreligga i vissa situationer vid tillämpning av genomsyn är även värt att beakta.²⁸⁴

Att domstol har valt att bortse från civilrättsligt giltiga transaktioner och påfört skatte-tillägg, ger samma rättsföljd som vid tillämpning av skatteflyktslagen. Detta ingjuter oro hos skattebetalarna och bidrar till osäkerhet vid planerade skattetransaktioner. Att domstol på detta sätt även tillämpar två parallella system vid bekämpning av skatteundandragande aktiviteter, varav den ena inte är lagfäst, bidrar till en godtycklig rättstillämpning som inte hör hemma i en rättssäker rättstat.

8.6 Sammanfattning

Förutsebarhet är en grundpelare i vårt samhälle och innebär att konsekvenserna av ett rättsligt handlande skall kunna förutses på förhand. För att uppnå förutsebarhet på bästa sätt skall lagstiftningen vara klar och tydlig där en mer preciserad lagstiftning medför

²⁸⁰ En frivillig specialisering på skattemål har skett vid exempelvis Länsrätten i Stockholm och Kammar-rätten i Jönköping.

²⁸¹ Nyquist, Fast, Specialisering i skattemål – för bättre rättssäkerhet och effektivitet i skatteprocessen, SN 2007, s. 19 f.

²⁸² Nyquist, Fast, Specialisering i skattemål – för bättre rättssäkerhet och effektivitet i skatteprocessen, SN 2007, s. 24.

²⁸³ Fast, Leidhammar, Rättssäkerhet och effektivitet. En omöjlig kombination i den svenska skatteproces-sen?, 2007, förord av Kerstin Nyquist.

²⁸⁴ Hellstrand, Skatteverkets syn saknar stöd i lagen, DI 2007-04-26 och Munck-Persson, Bergqvist, Nils-son, Skatteverkets ska inte skapa rättsosäkerhet!, DI 2007-01-17.

ökad förutsebarhet. Även tydliga förarbeten och väl utvecklade domskäl är ett sätt att uppnå förutsebarhet på. Möjligheten att ansöka om ett förhandsbesked anses öka förutsebarheten, liksom Skatteverkets lista på otillåtna skatteupplägg. Att förutsebarheten skall omfatta den ordinarie skattebetalaren är självklart. Det är dock en annan fråga hurvida förutsebarheten i samma utsträckning skall omfatta de skattskyldiga som genom ett flertal avancerade skattetransaktioner lyckas uppnå skattefördelar. Det är trots allt svårt att förutse alla tänkbara skatteundvikande aktiviteter. Skatterätt är ett komplicerat område vilket medför att en förenkling av lagstiftningen som medför att varje lekman på förhand skall kunna förutse konsekvenserna av sitt handlande, dessvärre inte kan anses möjlig.

Kravet på förutsebarhet är en viktig del av legalitetsprincipen. Inom skatterätten innebär legalitetsprincipen att ingen skatt får uttagas utan stöd i lag. Genom legalitetsprincipen uppställs ett krav på föreskrift och genomsynsprincipen har många gånger kritiserats för att den inte anses förenlig med legalitetsprincipen. Vi är av uppfattningen att genomsynsprincipen är en utvecklad praxismetod mot skatteundandragande aktiviteter. Detta får till följd att det kan anses ha utvecklats två parallella system, en metod enligt lag och en metod enligt praxis. En accepterad praxismetod skulle strida mot legalitetsprincipen varför en kodifiering anses kunna lösa detta problem. Då skatteflyktslagens general-klausul är vagt utformad har även den mottagit kritik om att den strider mot legalitetsprincipen.

Genomsynsprincipen och skatteflyktslagen utgör effektiva medel för att bekämpa skattekringgående då de är generella och har bred räckvidd. Tillämpningen av genomsynsprincipen gynnar förvaltnings- och samhällsekonomisk effektivitet, medan rättseffektiviteten blir lidande. Rättseffektiviteten skulle stärkas genom en kodifiering av genomsynsprincipen där länsrätt skulle bli första instans. En sådan åtgärd skulle dock öka arbetsbelastningen vilket i sin tur skulle försämra förvaltningseffektiviteten. Ett förslag sett ur ett effektivitetsperspektiv har framförts om att Skatteverket skulle vara första instans för en prövning av skatteflyktslagen. Regeringen motsatte sig dock detta förslag då den ansåg att rättssäkerheten skulle bli lidande. Förslagsvis inrättas istället domstolar som är specialiserade på skatterättsliga frågeställningar.

Flera olika faktorer spelar in om det i ett rättssystem kan anses föreligga rättssäkerhet eller ej. I begreppet rättssäkerhet ingår flera andra begrepp, där de ena inte kan fungera på ett bra sätt utan det andra. Rättssäkerhetskommittén ansåg att förutsebarhet och legalitet var två viktiga aspekter att ta hänsyn till vid bedömning av rättssäkerheten i en stat. Med beaktande av ovan sagda kan genomsynsprincipen inte anses vara rättssäker.

9 Bör genomsynsprincipen kodifieras?

9.1 Inledning

Statens kamp för att bekämpa skatteundandragande aktiviteter har länge pågått.²⁸⁵ Hur skattebasen på bästa sätt skall skyddas och vilken repressiv metod som bäst uppfyller kravet på förutsebarhet, effektivitet, legalitet och rättssäkerhet är svårt att avgöra och frågan har blivit omdiskuterad. Att det är den verkliga innebörden som skall ligga till grund för taxeringsbeslut lades det fram ett lagförslag om redan 1928. Huruvida genomsynsprincipen bör kodifieras har varit omdebatterat sedan dess. Nedan följer våra slutsatser avseende för- och nackdelar med en kodifiering av genomsynsprincipen och om en sådan bör ske.

9.2 För- och nackdelar med en kodifiering

En kodifiering skulle med fördel ske genom att en ytterligare paragraf infördes i skatteflyktlagen. Definitionen av skatteflykt har i många förslag och utredningar byggt på begreppet ”se till den verkliga innebörden”, varför det inte kan anses vara främmande för riksdagen att anta ett tillägg till skatteflyktlagen innehållande en sådan paragraf.

Att lagstadga genomsynsprincipen skulle innebära att skatteundandragande aktiviteter helt bekämpas med lagstöd och föreskriftkravet skulle bli uppfyllt.

En kodifiering skulle sannolikt medföra ökad förutsebarhet då det skulle klargöras vilka bedömningsgrunder domstol har vid underkännande av rättshandlingar samt vad rättsföljden av ett eventuellt underkännande skulle leda till. Med uppställda rekvisit om när ett förfarande skall underkännas med hänvisning till genomsyn, skulle en mer homogen rättstillämpning möjliggöras vilket skulle gynna rättssäkerheten. Det skulle även tydliggöras att domstol godkänner genomsynsprincipen som ett medel mot skattekringgåenden, utöver skatteflyktlagens generalklausul, och att det finns en explicit skatterättslig genomsyn som skall skiljas från den civilrättsliga.

En fråga som uppkommer är dock om det är möjligt att skapa en lagtext som ökar förutsebarheten avseende genomsynsprincipens tillämpning. En paragraf som enbart stadgar att rättshandlingar skall bedömas efter sin verkliga innebörd skulle på intet sätt öka förutsebarheten eller förbättra rättsläget då det inte kan anses finnas skäl att införa ytterligare en vag paragraf i skatteflyktlagen. Skatteflyktlagen är redan idag utsatt för kritik på grund av att den är för vagt formulerad och bidrar till en otillåten maktdelegering samt anses strida mot legalitetsprincipen. Det kan därför antas ta tid och vara resurskrävande att utforma en paragraf som är informativ och uppfyller kravet på förutsebarhet; resurser som eventuellt inte kan ställas i proportion till de fördelar som skulle erhållas till följd av en kodifiering. För att en kodifiering skall bidra till en mer rättssäker rättstillämpning, öka förutsebarheten och därigenom förbättra rättsläget, krävs således klart uppställda rekvisit avseende hur och när genomsyn kan tillämpas och vad rättsföljden blir.

²⁸⁵ I Sverige uppmärksammades problematikens storlek i slutet av 1940-talet och 1956 tillsattes bland annat en skatteflyktskommitté för att utreda effektivisering av skattekontrollen, SOU 1975: 77, s. 43 ff.

Genomsynsprincipen är idag Skatteverkets medel för att komma åt skattekringgående. Detta sker på ett effektivt sätt och förvaltningsdomstolar belastas inte mer än nödvändigt. Genom en kodifiering blir istället länsrätt första instans för prövning av genomsyn. Vid en kodifiering av genomsynsprincipen ställs därför rättssäkerheten mot förvaltningseffektiviteten då kodifieringen innebär ökad arbetsbelastning för förvaltningsdomstolar. En kodifiering skulle emellertid bibehålla effektivitetens primära mål att på ett effektivt sätt motverka så många skattekringgående som möjligt. Detta förutsätter dock att skatteflyktslagen utvidgas till att omfatta samtliga skatteslag.

Tidigare argument mot att kodifiera genomsynsprincipen har varit att det inte finns skäl att lagstadga om en redan i praxis fast förankrad metod. Det har emellertid framförts kritik om att det är märkligt att det i ett välutvecklat rättssamhälle har utvecklats två parallella bedömningsgrunder avseende skatteflykt. Om rekvisiten i skatteflyktslagen inte anses vara uppfyllda görs istället en bedömning av transaktionerna med hjälp av genomsyn. Att med hänvisning till genomsyn eftertaxera en skattskyldig och ta ut skattetillägg med motiveringen att det har rört sig om oriktig uppgift, måste anses strida mot legalitetsprincipen. Uttagande av skatt skall ha lagstöd, varför det känns främmande att bortse från denna grundläggande föreskrift. En kodifiering skulle därmed stämna bättre överens med legalitetsprincipen.

På senare år synes Regeringsrätten gå mot en mer restriktiv tillämpning av genomsynsprincipen. Detta innebär att domstol tillämpar genomsynsprincipen mer sällan och därigenom blir frågan om förutsebarhet och rättssäkerhet inte lika aktuell. Å andra sidan går Skatteverkets ställningstagande emot detta då det så sent som för ett år sedan publicerade sin lista på otillåtna skattetillägg. Mål som väckts till följd av denna lista har många gånger baserat sig på just genomsyn, varför frågan om genomsyn som en praxismetod alltså är aktuell.

9.3 Slutsats

Att en kodifiering av genomsynsprincipen skulle leda till ett mer förutsebart och rättssäkert samhälle som effektivare skulle ges möjlighet att bekämpa skattekringgående är inte givet. Oberoende av om genomsynsprincipen kodifieras eller ej, kommer dess faktiska existens fortsätta att vara omdebatterad. Att döma av dagens rättsläge är det uppenbart att en tydligare och mer enhetlig praxis måste utvecklas avseende genomsynsprincipen samt hur den skall definieras och tillämpas. Detta skulle delvis kunna uppnås genom en kodifiering. En kodifiering skulle dock inte lösa alla frågetecken som omger principens tillämpning, då det är en mycket svår uppgift att formulera klara och precisa rekvisit som uppfyller kravet på förutsebarhet.

Vi är av uppfattningen att ett lagstadgande trots allt skulle förbättra rättsläget. Tillämpningen av begreppet verklig innebörd är vag och kommer även fortsättningsvis leda till osäkerhet, men detta kan förebyggas och undvikas, om än ej fullt ut, genom en kodifiering. Till följd av en kodifiering skulle även förarbeten utarbetas vilket skulle gynna förutsebarheten. Förhoppningen är även att en mer enhetlig praxis skall växa fram något som skulle leda till en ökad förutsebarhet för den enskilda skattebetalaren. En viktig aspekt i synen på en kodifiering är att uttagandet av skattetillägg och eftertaxering därmed skulle ske med lagstöd.

Förslagsvis införs genomsynsprincipen som en ytterligare paragraf i skatteflyktslagen, där det stadgas att rättshandlingar skall bedömas efter sin verkliga innebörd. Med ledning av Hessers och Hesslerers lagförslag från 1980²⁸⁶ anser vi att en kodifiering av genomsynsprincipen borde utformas enligt följande:

Vid bestämmande av taxering skall åtgärd av betydelse vid taxeringen bedömas efter vad som framstår som dess verkliga innebörd. Har en skattskyldig av skattemässiga skäl anordnat ett förfarande, som innefattar flera formellt skilda rättshandlingar, skall hänsyn tas till det samband som i verkligheten föreligger mellan rättshandlingarna. Med beaktande av avtal, förfaranden eller andra anordningar, som skäligen får antas huvudsakligen ha syftat till att av skattemässiga skäl dölja åtgärdens verkliga innebörd och där förfarandena enskilt framstår som orimliga, saknar ekonomisk eller affärsmässig mening och enbart får mening om de ses sammantaget, skall rättshandlingen omdefinieras till dess verkliga innebörd. Vid en omdefiniering skall de förhållanden upprättas som skulle ha förelegat om de åtgärder som ligger till grund för genomsynen inte hade företagits.

Omdefinieras ett förfarande enligt första stycket, och leder omdefiniering till en högre skattepliktig inkomst, föreligger grund för eftertaxering och skattetillägg enligt taxeringslagens bestämmelser därom.

Skatteflyktslagen omfattar idag enbart kommunal och statlig inkomstskatt samt förmögenhetsskatt medan genomsynsprincipen omfattar samtliga skatteslag. För att inte försämra genomsynsprincipens breda räckvidd, anser vi att skatteflyktslagens omfattning bör utvidgas till att avse samtliga skatteslag. I proposition 1996/97: 170 angavs som skäl för att inte låta skatteflyktslagen omfatta exempelvis mervärdesskatt, att skattefusket inte var märkbart utbrett inom mervärdesskatteområdet. Därutöver ansågs skattefusk istället kunna angripas på ett tillfredsställande sätt med tillämpning av genomsyn och speciallagar.²⁸⁷ Med hänsyn tagen till den ständigt ökande globala handeln och på senare tid uppmärksammade problem med kringgående av mervärdesskatt anses det befogat att även låta andra skatteslag omfattas av skatteflyktslagen. Med en utvidgning av skatteflyktslagens tillämpningsområde inskränks inte genomsynsprincipens tidigare räckvidd för motverka skattekringgående och därmed fortsätter genomsynsprincipen att verka som ett effektivt repressivt medel mot skatteundandragande aktiviteter. Genom att utöka skatteflyktslagens tillämpningsområde ges även en direkt möjlighet att tillämpa principen om förfarandemissbruk då det skulle finnas en nationell bestämmelse att hänvisa till, och tillämpningen skulle därmed inte strida mot legalitetsprincipen. Skatterättsnämnden ger idag inte förhandsbesked avseende vissa skatteslag. Även detta bör ändras för att öka förutsebarheten för de skattskyldiga.

Genom kodifieringen kommer första instans för prövning att bli länsrätt. Då frågor avseende genomsyn och skatteflykt ofta är komplicerade, lämpar de sig rimligen bättre för en domstolsprövning. Emellertid blir följdfrågan vad Skatteverket skulle ha för befogenheter i fråga om taxering vid misstänk samma skatteupplägg. Förslagsvis fortsätter Skatteverket arbeta som det har gjort tidigare med skillnaden att ärenden där skatteflykt misstänks och genomsyn borde vidtas, förs vidare till länsrätt för en bedömning. Alla typer av skatteflykt eller misstänkt otillbörligt kringgående av skattelag skulle därmed hänvisas till domstol. Skatteverket skulle därigenom inte längre inta rollen som både objektiv beslutsfattare, utredare och företrädare för staten, något som måste anses vara po-

²⁸⁶ Prop. 1980/81: 17, s. 184.

²⁸⁷ Prop. 1996/97: 170, s. 46 ff.

sitivt. Att en kodifiering kommer att medföra en högre arbetsbelastning för domstol är dock en icke önskvärd effekt. Det skulle även innebära att förvaltningseffektiviteten ställs mot rättssäkerheten. Med en specialisering inom förvaltningsdomstolarna torde dock detta problem kunna motverkas någorlunda tillfredställande.

Problemet med skatteundandragande aktiviteter är att det finns luckor i lagen som de skattskyldiga utnyttjar och där det kan anses tveksamt om skattskyldiga verkligen skall bestraffas för att de utnyttjar dessa luckor. Hultqvist har föreslagit att en "tättningskommission" tillsätts av finansdepartementet som "täpper till" dessa luckor allt eftersom de uppmärksammas. Om en kodifiering skulle förbättra rättsläget avsevärt är svårt att avgöra. För att på bästa sätt lösa problemet med skatteundandragande aktiviteter borde därför en kodifiering av genomsynsprincipen kompletteras med Hultqvists förslag på en tättningskommission. Därvid borde även en utökning av nuvarande speciallagstiftning ske för att på så sätt öka möjligheterna till en rättssäker rättstillämpning.

Källförteckning

EG-rätt

EG-direktiv

Fusionsdirektivet (90/434/EEG)

Mervärdesskattedirektivet (2006/112/EEG)

Moder/dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG)

Ränte/royaltydirektivet (2003/49/EG)

Rättsfall från EG-domstolen

C-321/05 Hans Markus Kofoed mot Skatteministeriet, REG [2007]

C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, REG [2006]

Förslag till avgörande till EG-domstolen

Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott föredraget 2007-02-08 i mål C-321/05 Hans Markus Kofoed mot Skatteministeriet, REG [2007]

Svensk rätt

Offentligt tryck

Författningar

Brottsbalken (1962: 700)

Förvaltningslag (1986: 223)

Inkomstskattelag (1999: 1229)

Kommunalskattelag (1928: 370)

Lag (1915: 218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område

Lag (1998: 189) om förhandsbesked i skattefrågor

Lag (2001: 1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Mervärdesskattelag (1994: 2000)

Regeringsformen (2003: 593)

Skattebrottslagen (1971: 69)

Skatteflyktslagen (1995: 575)

Taxeringslag (1990: 324)

Förordningar

Myndighetsförordning (2007: 515)

Verksförordningen (1995: 1322)

Propositioner

Prop. 1955: 160 förslag till förordning om ändring i taxeringsförfarandet den 28 september 1928

Prop. 1980/81: 17 med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.

Prop. 1982/83: 84 med förslag till lag om ändring i lagen (1980: 865) mot skatteflykt

Prop. 1992/93: 127 om vissa frågor om beskattning av inkomst av tjänst

Prop. 1994/95: 209 Kontrolluppgiftsskyldighet vid avyttring av värdepapper m.m.

Prop. 1996/97: 170 Reformerad skatteflyktslag

Prop. 2002/03: 106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.

Utskottsbetänkanden

SkU 1980/81: 8 Om lag mot skatteflykt

SkU 1982/83: 20 Om ändring i lagen om skatteflykt

1992/93: SkU 14 Vissa frågor om beskattning av inkomst av tjänst

1994/95: SkU 30 Kontrolluppgiftsskyldighet, m.m.

Statens offentliga utredningar

SOU 1931: 40 Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m.

SOU 1954: 24 Förslag till effektivare taxering

SOU 1963: 52 Om åtgärder mot skatteflykt

SOU 1975: 77 Allmän skatteflyktsklausul

SOU 1993: 62 Rättssäkerheten vid beskattning

SOU 1996: 44 Översyn av skatteflyktslagen

SOU 2002: 47 Våra skatter?

Departementsserien

Ds B 1978: 6 Lag mot skatteflykt

Direktiv

Dir. 2007: 165 Ett tilläggsdirektiv till skatteförfarandeutredningen (Fi 2005: 10)

Skatteverkets publikationer

SKV, Rapport 2005: 1, Rätt från början, forskning och strategier

Skatteverkets ställningstagande, 2006-11-17, dnr. 131 500981-06/111

<http://www.skatteverket.se/nyheterpressrum/pressrum/07/2007riks/20070109felaktigskatteupplaggpubliceraspawebbplatsen.5.3dfca4f410f4fc63c86800011010.html>, hämtat 2007-09-26

<http://www.skatteverket.se/skatter/skatteupplagg.4.3dfca4f410f4fc63c8680009670.html>, hämtat 2007-09-26

<http://www.skatteverket.se/download/18.7856a2b411550b99fb7800061468/23401.pdf>, hämtat 2007-11-14

<http://skatteverket.se/nyheterpressrum/pressrum/07/2007riks/20071016skattefeletisveriguppgerartillover130miljarderkronor.5.7856a2b411550b99fb7800085838.html>, hämtat 2007-11-22

Rättsfall

RÅ 1987 ref. 78

RÅ 1989 ref. 62 I och II

RÅ 1989 ref. 127

RÅ 1994 ref. 52

RÅ 1994 ref. 56

RÅ 1995 ref. 33

RÅ 1995 not. 83

RÅ 1998 ref. 58 II-III

RÅ 2001 ref. 50

RÅ 2004 ref. 27

Kammarrätten i Stockholm, dom 2003-03-03, mål nr. 5693-96-2000

Kammarrätten i Göteborg, dom 2005-01-24, mål nr. 8198-03

Kammarrätten i Sundsvall, dom 2005-04-14, mål nr. 1397 - - 1403-04

Kammarrätten i Stockholm, dom 2007-01-17, mål nr. 1185- - 1186- - 1187-2000

Kammarrätten i Göteborgs, dom 2007-05-10, mål nr. 622-05

Länsrätten i Stockholms län, dom 2006-02-24, mål nr. 23916-04, 555-05

Länsrätten i Göteborg, dom 2007-01-11, mål nr. 7448-7451-05, 3415-06

Länsrätten i Kronobergs län, dom 2007-11-20, mål nr. 279-07

Litteratur

Bergström, Två avgöranden av regeringsrätten angående sk fastighetsleasing, SN 1989, s. 261-270

Bergström, Sture, Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, LiberFörlag, Stockholm 1978

Bergström, Sture, Förutsebarhet: en studie i Regeringsrättens rättstillämpning, Iustus, Uppsala 1987

Bergström, Sture, Regeringsrättens tolkningsprinciper – ännu en gång, SN 2003, s. 645-646

Bergström, Sture; Andersson, Torbjörn; Håstad, Torgny; Lindblom, Per-Henrik, Juridikens termer, Almqvist & Wiksell, Stockholm 2002

Beyer, Claes, Vad är rättssäkerhet?, Festskrift till Gotthard Calissendorff, Norstedt, Stockholm 1990, s. 11-37

Dahlqvist, Anna-Lena, Skattebrott och skattelagarna, Norstedts Juridik, Stockholm 2003

Duwenberg, Martin, Marknadsmakt och karteller: Samhällsekonomisk effektivitet, juridiska rekvisit och insikter från rekvisit, Konkurrensverket, Stockholm 2002

Fast, Katarina; Leidhammar, Börje, Rättssäkerhet och effektivitet. En omöjlig kombination i den svenska skatteprocessen?, Universitetsstrycket, Karlstad 2003

Forssén, Björn, Taxeringsprocess – en läro- och handbok, Studentlitteratur, Lund 2006

- Grosskopf, Göran, Skatteplanering och skatteflykt, SN 1989, s. 4-16
- Gäverth, Leif, Regeringsrätten och genomsyn, SvSkT 1996, s. 731-772
- Gäverth, Leif; Möller, Lars, Har Regeringsrätten frångått genomsyn?, SN 2007, s. 652-662
- Hjerner, Lars, Sken – bulvanskap – kringgående, genomsyn eller förträngning?, Festschrift till Hans Thornstedt, Norstedt, Stockholm 1983, s. 269-304
- Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, Juristförlaget JF AB, Stockholm 1995
- Hultqvist, Anders, Vad är rättssäker beskattning?, SvSkT 1998, s. 763-768
- Hultqvist, Anders, En tättningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag, SvSkT 2007, s. 229-235
- Hultqvist, Anders, Rättshandlingars verkliga innebörd, SN 2007, s. 696-703
- Höglund Mats, Anstånd med betalning av skatt, Jure Förlag AB, Stockholm 2004
- Kardvik, Urban, Kringgående av fåmansföretagsreglerna genom upprepade interna aktieöverlåtelser, SN 2007, s. 431-438
- Kellgren, Jan, Mål och metoder vid tolkning vid skattelag: med särskild inriktning på användning av förarbeten, Iustus Förlag AB, Uppsala 1997
- Lehrberg, Bert, Praktisk juridisk metod, Jure Förlag AB, Uppsala 2006
- Ljungman, Seve, Om skattfordran och skatterestitution, Almqvist & Wiksells Boktryckeri AB, Uppsala 1947
- Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Studentlitteratur, Lund 2007
- Möller, Lars, Regeringsrätten och genomsyn, SN 2003, s. 574-575
- Nyquist, Kerstin; Fast, Katarina, Specialisering i skattemål – för bättre rättssäkerhet och effektivitet i skatteprocessen, SN 2007, s. 19- 25
- Peczenik, Aleksander, Juridikens metodproblem, AWE/Geber, Stockholm 1980
- Peczenik, Alexander, Rätten och förnuftet – en lärobok i allmän rättslära, Norstedts förlag, Stockholm 1988
- Peczenik, Aleksander, Juridisk argumentation – en lärobok i allmän rättslära, Norstedt förlag, Stockholm 1990
- Peczenik, Aleksander, Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära, Fritze, Stockholm 1995

- Peczenik, Alexander, Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, Fritze, Stockholm 1995
- Påhlsson, Robert, Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation, SvSkT 1998, s. 769-776
- Påhlsson, Robert, Inledning till skatterätten, Iustus Förlag AB, Uppsala 2001
- Påhlsson, Robert, Om likhet inför skattelag, SN 2004, s. 667-674
- Påhlsson, Robert, Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktion av jämförbarhet inom skatterätten, Iustus förlag, Uppsala 2007
- Påhlsson, Robert, Skatteverket och de ”felaktiga uppläggen”, SN 2007, s. 678-686
- Rabe, Gunnar; Melbi, Ingrid, Det svenska skattesystemet, Norstedts juridik, Stockholm 2007
- Rosander, Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, Jönköping International Business School, Jönköping 2007
- Rosander, Ulrika, Repressiva metoder mot skatteflykt, SN 2007, s. 663- 677
- Samuelsson, Joel; Melander, Jan, Tolkning och tillämpning, Iustus Förlag AB, Uppsala 2003
- Sandström, K. G. A., Om skattelagars tolkning och tillämpning, SvSkT 1952, s. 241-276
- Simon Almendal, Theresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Norstedts juridik, Stockholm 2005
- Strömholm, Stig, Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en bok i allmän rättslära, Norstedts juridik, Stockholm 1996
- Ståhl, Kristina, EG-rätt och skatteflykt, SN 2007, s. 575-594
- Thornstedt, Hans, Legalitet och teleologisk metod i straffrätten, Festskrift tillägnad Nils Herlitz, Kungliga Boktryckeriet P.A Nordstedt & Söner, Stockholm 1955, s. 322-368
- von Bahr, Stig, Skatteflykt i EG-rättslig belysning, SN 2007, s. 644-651
- Wennergren, Bertil, Skatteflykten i stöpsleven, SN 1997, s. 108-113
- Welinder, Carsten, Beskattning av inkomst och förmögenhet, del 2, Studentlitteratur, Lund 1981

Övrigt offentligt material

Artiklar

Andersson, Vilhelm, Skatteverket stärker rättssäkerheten, DI 2007-01-22

Andersson, Vilhelm, Oklara skatteupplägg måste få åtgärdas, DI 2007-04-03

Egardt, Peter; Levin, Claes, Specialistdomare i skattemål kan kapa både köer och kostnader, DI 2005-08-16

Hellstrand, Stefan, Skatteverkets genomsyn underkänns i flera domar, DI 2007-03-12

Hellstrand, Stefan, Skatteverkets syn saknar stöd i lagen, DI 2007-04-26

Hultqvist, Anders, Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb, DI 2007-03-26

Leidhammar, Börje, Skatteverkets genomsyn genväg som bör stängas, DI 2007-02-22

Munck-Persson, Brita; Bergkvist, Sven-Åke; Nilsson, Martin, Skatteverket ska inte skapa rättsosäkerhet!, DI 2007-01-17

Nordquist, Peter; Fast, Katarina, Skatteverkets praxis bygger på godtycke, DI 2007-04-18

Motioner

1982/83: 2205, Nic Grönvall (m), Förslag till lag om ändring i lagen (1980: 865) mot skatteflykt, m.m. (prop. 1982/83: 84), Stockholm, 1983-02-01

1982/83: 2208, Stig Josefson (c), Ingemar Hallenius (c), Rolf Rämgård (c), Förslag till lag om ändring i lagen (1980: 865) mot skatteflykt, m.m. (prop. 1982/83: 84), Stockholm, 1983-02-01

1982/83: 2209, Björn Molin (fp), Kjell Johansson (fp), Karin Ahrland (fp), Förslag till lag om ändring i lagen (1980: 865) mot skatteflykt, m.m. (prop. 1982/83: 84), Stockholm, 1983-02-01

2000/01: Sk654, Carl Fredrik Graf (m), Rättssäkerhet i beskattningen, Stockholm, 2000-09-28

2002/03: Sk367, Per Bill (m), Lennart Hedquist (m), Anna Lilliehöök (m), Anne-Marie Pålsson (m), Ulf Sjösten (m), Cecilia Widegren (m), En rättssäker beskattning, Stockholm, 2002-10-16