



**Juridiska institutionen**  
HANDELSHÖGSKOLAN VID GÖTEBORGS UNIVERSITET



# **Skatteflyktslagen och genomsyn**

– motåtgärdernas tillämpning och förenlighet med legalitetsprincipen?

**Av Katja Jepson**  
**Handledare: Bo Svensson**

**Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet**  
**Juridiska Institutionen**  
**Programmet för Juris Kandidatexamen**  
**Tillämpade studier, 30 poäng**  
**Skatterätt, HT 08**

1	Inledning .....	3
1.1	Bakgrund.....	3
1.2	Syfte .....	4
1.3	Metod och material .....	4
2	Historik .....	5
2.1	Skatteflykt.....	5
2.2	Skatteflyktslag och Genomsyn.....	8
3	Motåtgärder.....	14
3.1	Tolkningsmetoder.....	14
3.2	Skatteflyktslagen.....	15
3.2.1	Väsentlig skatteförmån .....	16
3.2.2	Medverkan .....	17
3.2.3	Övervägande skälet.....	17
3.2.4	Lagstiftningens syfte.....	17
3.2.5	Exempel på tillämpning av skatteflyktslagen – rättsfall.....	18
3.3	Genomsyn .....	22
3.3.1	Definition .....	22
3.3.2	Genomsyn ska skiljas från skenavtal och rättshandlingar med oriktig benämning .....	25
3.3.3	Skatterätten och civilrätten.....	26
3.3.4	Tillämpas en skatterättslig genomsynsprincip? .....	27
3.3.5	Exempel på tillämpning av genomsyn – rättsfall.....	29
3.4	Förhållandet mellan genomsyn och skatteflyktslagen .....	36
4	Motåtgärdernas förhållande till legalitetsprincipen .....	38
4.1	Legalitetsprincipen.....	38
4.2	Är motåtgärderna förenliga med legalitetsprincipen?.....	40
4.2.1	Skatteflyktslagen.....	40
4.2.2	Genomsyn .....	43
4.3	Sammanfattning .....	44
5	Avslutning .....	45
5.1	Möjliga åtgärder mot skatteflykt som inte åsidosätter legalitetsprincipen .....	45
5.2	Sammanfattande kommentarer .....	47
6	Källförteckning .....	50

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Institutet Skatter & Rättssäkerhet anordnade 2006 en konferens med ledande experter på skatterättens område. Föremålet för konferensen var att diskutera genomsyn och skatteflykt, något som sedermera också diskuterades i ett temanummer av Skattenytt i slutet av 2007. Frågan om genomsyn och skatteflykt har varit föremål för diskussion under många år och ovannämnd uppmärksamhet tyder på att frågan fortfarande är omtvistad.

Sverige har en stor offentlig sektor som finansieras genom skatteintäkter. Skatteflykt eller annat undandragande av skatt minskar skatteintäkterna och kan leda till stora effekter för den svenska välfärden och det svenska samhället. Det ger också negativa effekter på den allmänna skattemoralen. Frågan är hur skatteflykt ska bemötas och vilka motåtgärder som ska eller bör tillämpas. Av central betydelse för diskussionen är legalitetsprincipen och att skatt endast ska tas ut med stöd i lag - ”Nullum tributum sine lege”.<sup>1</sup> Att problemet då löses genom att tillämpa dels en skatteflyktslag, dels så kallad genomsyn har lett till kritik. Genomsyn anses oacceptabelt då Regeringsrätten (och även lägre instanser) dömer utan att referera till en klar lagregel. Kritikerna menar att de brister som måhända finns i skattesystemet inte ska täppas till av domarna i Regeringsrätten utan bör lösas genom lagstiftning, efter diskussion mellan finansdepartementet och Skatteverket.<sup>2</sup> Vissa menar att det skapar svårigheter för näringslivet då ett rättsligt bindande avtal eller liknande, utan stöd i lag, omklassificeras skatterättsligt.<sup>3</sup> Det skulle aldrig accepteras om domstolen, på straffrättens område, skulle straffa någon för att ha agerat omoraliskt eller i strid med lagstiftningens syfte utan att egentligen ha brutit mot någon lagregel i brottsbalken. Det kan framhållas att det inte borde vara någon skillnad vid tillämpning av lag inom skatterättens område.<sup>4</sup>

Skatteflykt är ett problem som har funnits och diskuterats under lång tid. Det har diskuterats hur skatteflykt kan definieras och vad som ingår i begreppet. Det kan idag vanligen urskiljas fyra olika lösningar eller motåtgärder; ett generellt lägre skattetryck, speciallagstiftning, generalklausuler och praxismetoder. I praktiken tillämpas vanligen två eller flera av motåtgärderna tillsammans. Målet är att finna en motåtgärd som både är effektiv och rättssäker. Det är två av motåtgärderna som har kommit att diskuteras och ifrågasättas mer än andra med motiveringen att de leder till försämrad rättssäkerhet. En generalklausul i form av skatteflyktslagen, som föregicks av årtionden av

---

<sup>1</sup> Ljungman 1947 s. 21

<sup>2</sup> Kommentar av Sven-Åke Bergkvist från MannheimerSwarling i Sunt Förnuft 2006:8 s. 39

<sup>3</sup> Kommentar av Peter Nordqvist från MannheimerSwarling i Sunt Förnuft 2006:8 s. 39

<sup>4</sup> Kommentar av Anders Hultqvist i Sunt Förnuft 2006:8 s. 39

diskussioner innan den slutligen infördes 1980 och en praxismetod som har kommit att kallas genomsyn. Det är dessa två metoder jag kommer att fokusera på i uppsatsen.

## **1.2 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att behandla vad skatteflyktslagen och genomsynsprincipen innebär och hur de tillämpas. I doktrin har det diskuterats om en praxismetod verkligen tillämpas inom svensk skatterätt och jag ska titta närmare på den diskussionen. Vidare kommer jag att redogöra för den skatterättsliga legalitetsprincipen och med utgångspunkt i denna undersöka hur de två motåtgärderna har kritiserats och om de är förenliga med principen. Slutligen kommer jag att behandla alternativa förslag till bekämpning av skatteflykt. Sammanfattningsvis kommer jag att försöka utreda rättsläget inom skatteflyktsdiskussionen genom att se hur motåtgärderna tillämpas och om denna tillämpning står i förenlighet med legalitetsprincipen.

## **1.3 Metod och material**

Under arbetet med uppsatsen har jag använt mig av klassisk rättsdogmatisk metod med stort utrymme för doktrin. Jag har använt mig av artiklar i framförallt Skattenytt (SN) och Svensk skattetidning (SvSkT) men även tidningar utan direkt skatterättslig inriktning såsom Dagens Industri. Då flera avhandlingar, med olika infallsvinklar, har behandlat området genom åren har de hjälpt mig att följa diskussionen. Vidare har propositioner, utredningar (SoU:er) och rättsfall på området gått igenom.

Ämnet har varit förenat med ett flertal svårigheter. Att finna någon klar definition, av de begrepp som behandlats, har svårligen låtit sig göras. Skatteflykt, skatteflyktslagens begrepp grunder och syfte, genomsyn och legalitetsprincipen med flera är alla termer som används med mycket olika innebörd. Då begreppen skiljer sig åt har det varit svårt att göra en klar jämförelse mellan olika synsätt. Detta har också försvårats av att flera författare inom området inte ger uttryck för sina åsikter på ett övergripande sätt utan specialiserar sig på en smal del av området. Vad gäller genomsyn pågår det även en diskussion om det överhuvudtaget finns och tillämpas en sådan metod, vilket komplicerar bilden ytterligare. I uppsatsen använder jag mig genomgående av uttrycket genomsyn i en vid bemärkelse utan att göra någon åtskillnad på de olika innebörder begreppet har getts i doktrin, utom vid diskussion om begreppets närmare definition och innebörd.

## 2 Historik

### 2.1 Skatteflykt

Skatteflykt är ett begrepp som har använts med olika innebörd och det är svårt att finna en klar definition. Vanligtvis används begreppet vid situationer då en rättshandling företas som stämmer överens med lagstiftningens formella lydelse men som ger en skatteförmån som lagstiftaren inte har avsett och inte heller underförstått har accepterat.<sup>5</sup> Detta innebär att ett förfarande inte strider mot lagstiftningens ordalydelse men mot dess syfte.<sup>6</sup> När en rättshandling eller ett avtals reella innebörd inte överensstämmer med den juridiska beteckning parterna har gett den, kan även det betecknas som skatteflykt. Det handlar om åtgärder för att kringgå lagstiftarens avsikt med en viss reglering och på så sätt tillskansa sig obehöriga skatteförmåner.<sup>7</sup> I prop. 1982/83:84 görs en skillnad mellan två olika typer av skatteflykt. Den ena är förfaranden då skattskyldiga utnyttjar skattestimulanser, avdragsrätter eller schablonregler på ett sätt som inte är avsett. Dessa förfaranden kännetecknas av att de utförs nästan enbart av skattskäl och ter sig meningslösa om det inte varit för skatteförmånen. Den andra typen av skatteflykt omfattar kringgåendefallen, vilket innebär att det ekonomiska resultatet är normalt om man bortser från skatteeffekten och det onormala i förfarandet är istället sättet det utförts på. Det framhålls dock att en blandning av typerna nog är det vanligaste förekommande.<sup>8</sup> Vissa menar att innebörden av skatteflykt är ett vidare begrepp som omfattar uppkomna skatteförmåner vilka lagstiftaren inte avsett. Ett sådant uttryck väcker dock frågor om vem som är "lagstiftaren". I verkligheten är ju inte lagstiftaren en person utan snarare en blandning av riksdagen med flera. Ett lagförslag genomgår en vanligtvis omfattande utredning och olika remissinstanser kommer med förslag till ändringar innan det ens kommer som ett färdigt förslag till riksdagen. Detta begrepp är därför egentligen inte rättsligt relevant.

Ett snävare begrepp för att förklara skatteflykt är mer inriktat mot en teknisk betydelse. Utgångspunkten är resultatet av rekvisiten i Lagen om skatteflykt.<sup>9</sup> Det som fångas upp av rekvisiten är att betrakta som skatteflykt. Ett problem som därmed uppstår är vad som innefattas i rekvisiten.<sup>10</sup> Skatteflyktsbegreppet skulle dock kunna vara vidare än så med tanke på transaktioner då så kallad genomsyn tillämpas. Begreppet skatteflykt ska hållas särskilt från det vanligen använda begreppet skattefusk som vanligtvis innebär att någon lämnar direkt oriktiga och missvisande

---

<sup>5</sup> Prop. 1982/83:84 s. 10

<sup>6</sup> Rosander s. 107

<sup>7</sup> Johansson m.fl. s. 546

<sup>8</sup> Prop. 1982/83:84 s. 10

<sup>9</sup> SFS 1995:575

<sup>10</sup> Hultqvist s. 383

uppgifter på vilka skatten sedan baseras.<sup>11</sup>

Skatteflykt som sådan har troligtvis förekommit under en längre tid. Det var dock först i slutet av 1940-talet som problemet i vidare mån uppmärksammades och ansågs vara ett samhällsproblem i Sverige. I början av 1950-talet började man se att det fanns ett behov av motåtgärder för att komma tillrätta med problemet. För att på ett effektivt sätt kunna utforma motåtgärder försökte man att undersöka orsakerna till skatteflykt, alltså varför skatt undandrogs staten. Vid den här tiden hade Sverige ett generellt högt skattetryck vilket på ett tydligt sätt påverkade försöken att undkomma skatt. Skattebelastningen var också mycket olika för olika inkomstslag vilket ledde till att man försökte omfördela inkomster från ett inkomstslag till ett annat med lägre skattesats eller i vart fall för att undgå progression. Vidare gav en komplicerad lagstiftning möjligheter att genom komplicerade upplägg göra försök att kringgå reglerna.<sup>12</sup> Flera av dessa orsaker torde även idag vara de främsta anledningarna till att försök till skatteflykt görs.

För att komma till rätta med problemet med skatteflykt har det genom åren används i huvudsak fyra metoder. Först av allt leder en generellt lägre skatt till att delar av incitamentet till att gå igenom besväret att försöka undandra skatt, i viss mån försvinner. Reformrande arbete på skattelagstiftningens område kan därför ha positiv inverkan. För det andra tillämpas, förutom den mer generella metoden, specialregler för att stoppa vissa specifika typer av skatteundandragande åtgärder. Exempel på dessa är 24 kap 19 § Inkomstskattelagen (IL) gällande handel med vinstbolag (s.k. Lundintransaktioner) och 56, 57 kap IL gällande klyvning för fåmansdelägare mellan inkomst av tjänst och kapital (i form av utdelning och kapitalvinst).<sup>13</sup> Speciallagstiftningen kom efter ett tag att bli något av ett lapptäcke där, från lagstiftarens sida oplanerade, kryphål upptäcktes. Förfarandena blev tungrodda och innebar också nackdelen att många transaktioner var tvungna att släppas igenom då lagstiftningen kom i efterhand och inte kunde tillämpas retroaktivt.

Osmidigheten med speciallagstiftningen ledde till att diskussioner började föras om en tredje metod; en generell lag mot skatteflykt som ett komplement till speciallagstiftningen. Diskussioner fördes länge fram och tillbaka och slutligen infördes en generell lag mot skatteflykt 1980. Utöver ovanstående metoder diskuteras om det i praxis har utvecklats en genomsynsprincip för att angripa skatteflykt. Detta innebär kort att domstolarna dömer utifrån rättshandlingars verkliga innebörd i fall då den beteckningen skiljer sig från den verkliga civilrättsliga innebörden. Denna metod används numera både gällande enskilda transaktioner och gällande en rad av transaktioner som i

---

<sup>11</sup> SOU 1975:77 s. 48

<sup>12</sup> SOU 1975:77 s. 45f

<sup>13</sup> Johansson m.fl. s. 546

slutändan innebär ett kringgående av lagstiftningen.<sup>14</sup>

Skatteflykt är inte bara ett svenskt problem utan diskuteras även internationellt. En internationell aspekt och en jämförelse med metoder mot skatteflykt i andra länder har ofta kommit upp i samband med den svenska diskussionen. Internationellt sett har metoden med skatteflyktsklausuler kommit att få mer och mer genomslagskraft. EG-domstolen har kommit att använda sig av en missbruksdoktrin (främst förekommande är mål inom mervärdesskatteområdet) som liknats vid en generalklausul. Doktrinen har dock inneburit en tolkning av den verkliga innebörden utifrån ett neutralt och objektivt perspektiv vilket tas upp i jämförelse med den subjektiva tolkningen av lagstiftarens syfte i svenska domstolar.<sup>15</sup>

Vid en jämförelse med hur utvecklingen har sett ut i andra länder kan märkas att både skatteflyktsklausuler och praxismetoder har tillämpats. I Norge har man t.ex. använt sig av omgåelsenorm (gjennomskjering) vilket har varit en utveckling i praxis. Det har, i likhet med genomsyn, funnits förslag på att lagstifta denna norm. I Danmark har man använt termen ”realekonomiskt” innehåll. I tysk och finsk rätt tillämpas generalklausuler som anknyter till läran om missbruk av rättsliga former. Klausulerna har accepterats som en norm som ger vidgad kompetens.<sup>16</sup> I amerikansk doktrin har man använt sig av flera termer för att fånga upp transaktioner vid skatteflykt. ”Substance over form”, ”Step transactions”, ”The veil of form” är de uttryck som framförallt används. De använder även doktrin om ”business purpose”.<sup>17</sup> Step transactions innebär att man ser till hela kedjan av transaktioner och vad den sammantaget ger upphov till för resultat. Detta påminner om uttalandet som Regeringsrätten gjorde i RÅ 1998 ref 19 – *”beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts och att detta inte bara gäller när det är fråga om en enstaka rättshandling utan kan också innebära en gemensam bedömning av flera rättshandlingar.”*<sup>18</sup>

Utvecklingen inom svensk skatterätt har gått mot en diskussion om vilka motåtgärder som tillämpas och bör tillämpas mot skatteflykt. Det är en lagstiftad generalklausul mot skatteflykt och en i praxis utarbetad metod, ofta benämnd genomsyn som diskuteras och det är dessa två motåtgärder som den fortsatta framställningen kommer att fokusera på.

---

<sup>14</sup> Johansson m.fl. s. 550

<sup>15</sup> Sunt Förnuft 2006:8 s. 40

<sup>16</sup> Hultqvist s. 437

<sup>17</sup> Kan kanske jämföras eller relateras till uttrycket ”affärsmässigt intresse” som använts i senare domar gällande genomsyn vid svenska domstolar.

<sup>18</sup> Hultqvist s. 443

## 2.2 Skatteflyktslag och Genomsyn

En grund för flera av motåtgärderna mot skatteflykt har inneburit att myndigheter och domstolar ska se till rättshandlingars verkliga innebörd. Framförallt vid diskussioner runt en skatteflyktsklausul och genomsyn har verklig innebörd diskuterats och historiskt sett har dessa metoder därför varit svåra att särskilja. Tillämpningsområdet för de olika begreppen har ibland gått ihop och omfattat samma sorts rättshandlingar och transaktioner. Genomsynsprincipen har ibland varit innefattad i skatteflyktslagen och skatteflyktslagen har ibland föreslagits ha en lydelse som mer påminner om en genomsyn.

När diskussioner började föras angående motmedel mot det ökande problemet med skatteflykt diskuterades främst om en skatteflyktsklausul eventuellt skulle införas. Klausulen skulle innebära att man skulle se till rättshandlingars verkliga innebörd, något som mer liknar dagens genomsynsprincip än dagens skatteflyktslag. Redan 1928, vid bolagsskatteberedningen, väcktes förslag om införande av en bestämmelse som löd: *”Finns 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.”* Förslaget ledde dock aldrig till någon lagstiftning.

Ett nytt förslag på en utformning av en skatteflyktsklausul kom i samband med 1950 års skattesakkunnigas betänkande. Formuleringen var mer inriktad på att undvika kringgåendeåtgärder och bestämmelsen skulle fokusera på deklaraionsförfarandet i taxeringsförordningen.<sup>19</sup> Bestämmelsen hade anknytning till en bestämmelse ur vilken det framgick att man skulle kunna påföras en avgift om man inte lämnade korrekt information om inkomster och avdrag. Remissinstanserna reagerade dock kritiskt till förslaget och menade att en dylik bestämmelse skulle bli oklar och leda till svårigheter gällande tolkning och tillämpning. Vidare skulle den praktiska betydelsen av en sådan bestämmelse inte bli så stor och gränsdragningen, mellan lojala, eventuellt skattesänkande åtgärder och skatteflyktstransaktioner, skulle bli för svår att göra.<sup>20</sup> Frågan gällande skatteflykt var vid denna tidpunkt under utredning av en skatteflyktskommitté vilket ledde till att något införande i lag inte skedde.

1953 års skatteflyktskommitté kom därefter med sitt slutbetänkande.<sup>21</sup> De menade att svårigheten med en motåtgärd av generell karaktär mot kringgåendetransaktioner (vilket var benämningen som

---

<sup>19</sup> SOU 1954:24 s. 16

<sup>20</sup> SOU 1975:77 s. 22

<sup>21</sup> Genom SOU 1963:52



användes för skatteflykt i betänkandet) var att utforma den objektivt. Det var först och främst svårt, att på ett objektivt sätt definiera kringgåendetransaktioner. Det andra problemet var att det, i en dylik klausul, alltid skulle finnas något sorts subjektivt moment. Detta kunde vara syftet bakom en transaktion eller vad som skulle räknas som fördel av en transaktion. Att på ett objektivt riktigt sätt definiera att någon tillskansat sig en ”otillbörlig” eller ”obehörig” skatteförmån, var en svårighet. Det fanns många osäkerheter gällande utformningen av en klausul och kommittén kom därför fram till att det, ur rättssäkerhetsperspektiv, inte var försvarligt med en generell klausul.

Skatteflyktskommittén påpekade däremot att det var försvarbart och bra med den typen av specialregler mot vissa specifika kringgåendetransaktioner som redan fanns.<sup>22</sup> Specialreglerna blev många gånger komplicerade vilket i och för sig ansågs negativt. Dock menade man att det låg i sakens natur att täcka upp komplicerade upplägg med komplicerade lösningar i form av lagstiftning och att specialreglerna därför ansågs motiverade.<sup>23</sup>

I SOU 1975:77 togs åter igen frågan, om en allmän klausul mot skatteflykt, upp. Man gjorde en jämförelse mellan specialregler och allmänna regler, i form av en allmän klausul. Det positiva med specialregler mot skatteflykt var att de på ett bättre sätt ger en vetskap om vilka transaktioner som är tillåtna respektive otillåtna. Skattskyldiga har ett befogat anspråk att, i förväg, ha vetskap om detta och det blir mer konkret med specialregler för specifika typfall. Det som istället talade för en allmän klausul var att man skulle få en preventiv effekt i förhållande till skatteflykt. Man hade redan generalklausuler inom svensk rätt och en inställning att man skulle se till rättshandlingars verkliga innebörd och inte utgå från dess yttre form. Vidare visade en jämförelse med utländsk rätt att generella skatteflyktsklausuler införts med gott resultat runt om i Europa.<sup>24</sup>

När man denna gång diskuterade utformningen av en möjlig klausul uteslöts de tidigare förslagen att låta klausulen ha sin utgångspunkt i att se till en åtgärds verkliga innebörd. Den skatteflykt som innebar att man kallade saker vid annat än det verkligen var skulle inte ha för stor betydelse, framförallt inte då den kom i en enkel form. Sådana rättshandlingar kom man redan till rätta med genom att domstolar tillämpar ”*sedan lång tid tillbaka en vedertagen grundsats...att avtal och andra rättshandlingar skall bedömas efter sitt reella innehåll*”.<sup>25</sup> Man benämner här detta förhållningssätt; genomsyn. En generell klausul skulle dock innebära att även denna sorts skatteflykt innefattades. Principen om genomsyn skulle också komma att omfatta ett större

---

<sup>22</sup> Detta stöddes sedermera även av departementschefen.

<sup>23</sup> SOU 1975:77 s. 21 ff.

<sup>24</sup> SOU 1975:77 s. 66

<sup>25</sup> SOU 1975:77 s. 48

tillämpningsområde. Praxis gällande genomsyn, innefattade vid denna tidpunkt inte att domstolarna tillämpade genomsyn vid flera på varandra följande rättshandlingar. Dessa kunde var för sig godtas som giltiga, men sammantaget gav de ett resultat som uppfattades som skatteundandragande eller kringgående.<sup>26</sup> Också denna sorts transaktioner skulle nu komma att omfattas av klausulens tillämpningsområde.

Det fanns alltså redan grundsatser, såsom att se till en rättshandlings verkliga innebörd, som följdes men dessa var inte helt självklara och oproblematiske. Dels fanns en brist på konsekvens i tillämpningen av grundsatserna och bedömningen på till synes mycket lika fall kunde skilja sig åt, dels saknade man ett klart stöd i lagen för en sådan tillämpning. En allmän skatteflyktsklausul skulle kunna åtgärda denna brist och ge det lagliga stödet man tidigare saknade.<sup>27</sup> För att tillgodose ett rättssäkerhetsperspektiv skulle tyngdpunkten ligga på de objektiva förutsättningarna. Det skulle därför först avgöras om skatteflykt rent objektivt var för handen. Steg två blev att se till det subjektiva i form av att avgöra om det fanns en förklaring till handlingen som gjorde att den inte ansågs som illojal. Steg två innebar alltså en inskränkning till steg ett.<sup>28</sup>

Utredningens förslag på en allmän klausul innefattade slutligen tre objektiva rekvisit. Var de objektiva kriterierna uppfyllda skulle förfarandet vara att se som skatteflykt. Kunde den skattskyldige emellertid göra sannolikt att exempelvis marknadsmässiga, organisatoriska eller andra godtagbara ekonomiska motiv låg bakom förfarandet skulle den uppkomna skatteförmånen accepteras.<sup>29</sup>

Förslaget omarbetades sedan i en departementspromemoria, DsB 1978:6 och fick en något snävare inriktning. Den skattskyldige skulle ha företagit en rättshandling som ledde till *inte oväsentligt lägre skatt* än annan rättshandling med likvärdigt ekonomiskt resultat. Skatteförmånen skulle *stå i strid med grunderna* för den eller de skattebestämmelser som skulle komma i fråga, om den skattskyldige i stället hade företagit den närmast till hands liggande rättshandlingen. Slutligen skulle det kunna antas att *skatteförmånen i allt väsentligt utgör vad den skattskyldige har avsett att uppnå* med att företa rättshandlingen i stället för den rättshandling som har legat närmast till hands. Klausulen skulle bara tillämpas på inkomst- och förmögenhetsbeskattningens område till skillnad från det tidigare förslaget som skulle omfatta alla skatter.<sup>30</sup>

---

<sup>26</sup> SOU 1975:77 s. 48

<sup>27</sup> SOU 1975:77 s. 53

<sup>28</sup> SOU 1975:77 s. 56

<sup>29</sup> SOU 1975:77 s. 66

<sup>30</sup> DsB 1978:6

Prop. 1980/81:17 byggde på promemorians förslag. Först stadgades ett *omvägsrekvisit* och sedan att det skulle ha uppkommit en *inte oväsentlig skatteförmån*. Förslaget var främst inriktat på typfall som var invecklade till sin natur. Förfaranden som förutom skatteförmånen var helt meningslösa föll utanför tillämpningsområdet. Detta påpekades senare och tillämpningen ansågs för snäv. I prop. 1982/83:84 togs därför omvägsrekvisitet bort och det första rekvisitet var istället att det skulle ha uppkommit en *inte oväsentlig skatteförmån*. Med detta menade man en lättnad eller fördel vid beskattning av en eller flera rättshandlingar tillsammans. Vidare skulle skatteförmånen ha utgjort det *huvudsakliga skälet* till förfarandet och som tidigare nämnts vara mer eller mindre meningslöst om det inte var för skatteförmånen.<sup>31</sup> Bedömningen skulle göras genom att objektivt se till omständigheterna och den skattskyldiges egentliga avsikt var av underordnad betydelse.<sup>32</sup> Beskattning på grundval av förfarandet skulle också, för att anses som skatteflykt, *strida mot lagstiftningens grunder*. Detta innebar bland annat att resultatet materiellt sett gick emot förarbeten. Denna sista prövning skulle göras med ledning av grunderna för de regler som formellt sett var tillämpliga och även de som kringgåts. Vid motstridighet dem emellan skulle prioritet prövas i det enskilda fallet. Visade det sig då att en rättshandling eller ett avtal stod emot grunderna för lagen, trots att en reglering formellt sett var tillämplig, skulle taxeringen bestämmas utan hänsyn till rättshandlingen eller avtalet i fråga.<sup>33</sup>

I prop. 1980/81:17 var två ledamöter skiljaktiga och lade fram ett alternativt förslag på utformningen av en generell klausul. Förslaget utgick från genomsynsprincipen och påminde därmed om äldre förslag på utformning. I praxis hade genomsyn gjorts vid transaktioner gällande enstaka rättshandlingar. Förslaget innebar en kodifiering och utvidgning av genomsynsbegreppet, med 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.”*<sup>34</sup>

---

<sup>31</sup> Prop. 1982/83:84 s. 44

<sup>32</sup> Prop. 1982/83:84 s. 18

<sup>33</sup> SOU 1989:81 s. 24

<sup>34</sup> Prop. 1980/81:17 s. 184

De menade att denna utformning var tillräcklig som lagbestämmelse och att domstolarna skulle kunna tillämpa den även på mer komplicerade fall. Man skulle alltså vid en samlad bedömning se till ett förfarandes skattemässiga verkliga eller egentliga innebörd. Man fick på så vis en, i princip, klar gräns då tillämpningsområdet inte skulle omfatta de fall då den skattskyldige inte försökt dölja den verkliga eller egentliga innebörden. Tillämpningen skulle gälla fall då det, vid en närmare granskning, fanns ett samband mellan rättshandlingar eller olika led av rättshandlingar. Föreligger inget samband skulle handlingarna bedömas var för sig även skattemässigt och rättssäkerheten upprätthålls på detta sätt. Förutom avgränsningen av tillämpningsområdet fördes argumentet fram, att det torde vara enklare att finna en rättshandlings verkliga innebörd än att finna en bestämmelses grund såsom det andra förslaget innebar. Även här förespråkades specialregler vid sidan av en klausul och försiktighet av tillämpning vid tveksamma fall.<sup>35</sup>

Första lagen mot skatteflykt<sup>36</sup> trädde i kraft 1 januari 1981 och byggde på majoritetens förslag i propositionen. Den 1 mars 1983 fick lagen en ny lydelse och ett vidare tillämpningsområde. Lagen var på prov och hade därför en begränsad giltighet fram till utgången av 1989 då den skulle utvärderas. En översyn gjordes då genom SOU 1989:81 där man gjorde uttryck för att skatteflyktslagen brast i effektivitet. Ju mer generella och vidsträckta skatteflyktsregler görs desto större hot mot rättssäkerheten. Ju större hot mot rättssäkerheten en tillämpning torde vara desto mindre benägenhet finns det hos domstolar att tillämpa en bestämmelse (eller klausul). Effekten och effektiviteten försvinner därmed och bestämmelsen blir snarare kontraproduktiv. Vid en granskning av tillämpningen av skatteflyktslagen 1981-89 visades att lagen endast vid ett fåtal tillfällen tillämpats. Den hade inte fått den genomslagskraft som var tänkt.<sup>37</sup> I SOU:n diskuterade man vidare för- och nackdelar med en allmän klausul. En av orsakerna till rättsosäkerhet, och som därför talade emot en allmän klausul, var att parter i olika situationer får en stor osäkerhet då de inte kan ta civilrättsligt giltiga handlingar och avtal för gott även skatterättsligt. Det man menade talade för en klausul var att en sådan skulle minska benägenheten att använda genomsyn och att klausulen istället skulle tillämpas strikt. Utredningen visade på en stark skepsis mot användandet av genomsyn. Genomsyn skulle användas vid rena skentransaktioner men i övrigt skulle hänsyn tas till civilrättsliga benämningar även i skatteflyktssammanhang.<sup>38</sup>

---

<sup>35</sup> Prop. 1980/81:17 s. 183f

<sup>36</sup> Lag 1980:865

<sup>37</sup> SOU 1989:81 s. 44

<sup>38</sup> SOU 1989:81 s. 45

Den 1 januari 1993 upphävdes skatteflyktslagen av den borgerliga regeringen. Skälet för upphävandet var att regeringen inte ansåg att lagen upprätthöll kravet på rättssäkerhet. Skattekonsekvenserna var svåra att förutse och bedöma. Det framhölls att den stärkte det ”allmännas ställning gentemot den enskilda på ett orimligt sätt.” Vidare hade en skattereform lett till skattesänkningar och skälet för skatteundandragande transaktioner följaktligen minskat. Motivet till själva lagen hade således försvunnit till viss del.<sup>39</sup>

Efter nästa regeringsskifte återinfördes skatteflyktslagen, den 1 juli 1995. Den nya regeringen menade att, då inga negativa effekter hade visats höll inte den borgerlige regeringen argument. Justitiekanslern hade fått i uppdrag att utföra en granskning av lagen. Den visade att lagen tillämpats med hänsyn till rättssäkerhet och förutsebarhet och även generellt tillämpats med stor försiktighet. Lagen hade snarare haft den preventiva effekt man velat uppnå i förhindrandet av skatteflykt.<sup>40</sup> I och med prop. 1996/97:170 kom lagen dock att få ny lydelse som behandlas vidare nedan.

---

<sup>39</sup> Prop. 1992/93:127 s. 49

<sup>40</sup> Genom prop. 1994/95:209

### 3 Motåtgärder

I det nedanstående kommer jag att fokusera på skatteflyktlagen och genomsynsmetoden som är åtgärder mot skatteflykt som kommit att diskuteras mycket och som kanske också varit de mest föränderliga bland åtgärderna. Vid bedömning av rättshandlingar är ofta tolkning av lag av stor vikt både avseende civilrätt och skatterätt. Argumenten faller ofta tillbaka på tolkning av lag vid tillämpning av både lydelsen av skatteflyktslag genom tiderna och metoden med genomsyn, varför avsnittet inleds med en kort presentation av tolkningsmetoder.

#### 3.1 Tolkningsmetoder

Man brukar skilja mellan tre olika lagtolkningsmetoder, en objektiv, en subjektiv och en teleologisk metod. Den objektiva metoden innebär stark koppling till lagtexten och dess ordalydelse. Övriga omständigheter, såsom syftet bakom lagregeln, har vid en objektiv tolkning en underordnad betydelse. Vid en subjektiv tolkning är syftet som lagstiftaren har haft med en bestämmelse i fokus och istället för ordalydelsen är förarbeten till lagen av stor betydelse. Då det finns oklarheter i lagen tillämpas vanligen den subjektiva metoden. På detta sätt ökar förutsebarheten för allmänheten då förarbetena är offentliga och allmänt tillgängliga. Den tredje tolkningsmetoden, den teleologiska är, liksom den subjektiva metoden, inriktad mot syftet bakom lagen. Den är dock vidare i sin mening och inriktas på ändamålet med lagen som i viss mån kan ändras över tiden, i takt med en förändring i samhället. Även gällande den teleologiska metoden har lagförarbeten en viktig roll men också rättspolitiska värderingar beaktas.<sup>41</sup> De olika metoderna behöver inte heller leda till olika resultat. Gör det dock det är den objektiva metoden att föredra i egenskap av mest förenlig med legalitetsprincipen. Vanligen används inte heller en renodlad form av tolkningsmetoderna utan en blandning är vanlig.<sup>42</sup>

Vid både den subjektiva och teleologiska tolkningsmetoden har förarbeten ett stort utrymme. Angående förarbetenas betydelse finns varierande åsikter. Vissa menar att förarbeten bör följas strikt medan andra menar att Regeringsrätten ska utveckla rätten utifrån lagtext och inte med hjälp av förarbeten. Däremellan finns en ståndpunkt som menar att förarbetena kan fungera som tolkningsargument.<sup>43</sup> Regeringsrätten har ofta gett förarbeten en stark ställning då det funnits relevanta sådana. Det menas dock att det finns tendenser på att rätten mer och mer går mot en lagbunden tolkning som följer ordalydelsen av lagtexten. Även om förarbetena har en betydelse

---

<sup>41</sup> Skatteverkets Handledning 2007:I s. 62

<sup>42</sup> Melbi m.fl. s. 535

<sup>43</sup> Bergström SN 2003 s. 3

används lagstiftningens allmänna syfte alltmer för att tolka skatteregler.<sup>44</sup> Att utvecklingen ter sig ha gått mot att Regeringsrätten alltmer tillämpar en tolkning i skattemål som direkt anknyter till lagtexten står sig väl med legalitetsprincipen. Det finns mycket som talar för att Regeringsrätten även i fortsättningen bör tillämpa en tolkning av lagen utifrån ordalydelsen. Det diskuteras om det är förenligt med legalitetsprincipen att frångå lagens ordalydelse med en argumentation om regelns syfte<sup>45</sup>. I sammanhanget bör vikt läggas vid hur välutvecklat syftet är i förarbetena.<sup>46</sup>

Slutligen bör även poängteras att bedömningar och tolkningar även kan skilja sig åt från en domare till en annan. Vilket synsätt domare och ledamöter i rätten har, gällande varför genomsyn tillämpas och förhållande till en skatteflyktslag, spelar troligen roll för bedömningen. Finns det en skatteflyktslag kan vissa vara av åsikten att detta är tillräckligt och att denna i så fall ska tillämpas då det är möjligt och att ingen ”tillämpning” i annat fall ska ske. En annan åsikt kan vara att om det finns en skatteflyktslag ska man bekämpa skatteflykt och då lagen i sig inte räcker till, ska genomsyn vid möjliga fall tillämpas. Vidare kan många vara av åsikten att finns ingen specifik skatteflyktslag måste skatteflykt bekämpas på annat sätt och man är då benägen att tillämpa genomsyn i vidare mån än annars. Det kan också spela roll hur man, som ledamot, fördelar vikten mellan å ena sidan förutsebarhet i rättstillämpningen och å andra sidan vikten av skatteunderlag och lojalitet till skattesystemet.<sup>47</sup>

### **3.2 Skatteflyktslagen**

I och med prop. 1996/97:170 ändrades skatteflyktslagen och fick en ny lydelse som är tillämplig på rättshandlingar företagna efter 1 januari 1998. Den nya lagen är tänkt att tillämpas på rättshandlingar som företagits för att kringgå eller utnyttja skattebestämmelser i syfte att uppnå skatteeffekter som inte varit avsedda av lagstiftaren.<sup>48</sup> Finns godtagbara skäl för en rättshandling eller framstår den som normal, i förhållande till det ekonomiska resultatet som uppnåtts, ska lagen inte tillämpas. De skatter som lagen är tillämplig på är kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt tills den avskaffades 1 januari 2007. Exempelvis mervärdesskatt, stämpelskatt och expansionsfondsskatt faller utanför tillämpningsområdet. Får däremot förfaranden inom dessa områden återverkningar på kommunal eller statlig inkomstskatt omfattas de av

---

<sup>44</sup> Bergström SN 2003 s. 9

<sup>45</sup> Såsom blir aktuellt vid tillämpning av Skatteflyktslagen

<sup>46</sup> Tjernberg SN 2003 s. 14

<sup>47</sup> Gäverth SvSkT 1996 s. 734

<sup>48</sup> Prop. 1996/97:170 s. 33

klausulen.<sup>49</sup> Ett yrkande om tillämpning av skatteflyktslagen sker med länsrätt som första instans och Skatteverket kan alltså inte själva taxera med utgångspunkt i lagen.<sup>50</sup>

Den nya lydelsen av skatteflyktslagen har främst lett till en skärpning av lagens tillämpningsområde. Lagen är tillämplig på förfarande som uppfyller vissa förutsättningar; vid taxering ska 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** till 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.<sup>51</sup>

### 3.2.1 Väsentlig skatteförmån

För att skatteflyktslagen ska anses vara tillämplig ska rättshandlingen eller rättshandlingarna ingå i ett förfarande som medför en **väsentlig skatteförmån**. En skatteförmån innebär undvikande av den skatt som skulle ha påförts om inte förfarandet genomförts. En förmån kan i vissa fall uppkomma vid ett senare tillfälle än beskattningsåret. Det krävs dock att det, vid prövningstillfället, framgår att förmånen kan realiseras för att rekvisitet ska anses uppfyllt. Uttrycket väsentlig förmån är en ändring från tidigare lydelse då det krävdes att en inte oväsentlig förmån uppkommit. Anledningen till ändringen var att det tidigare uttrycket kommit att innebära att alltför obetydliga belopp tagits upp till prövning. I vissa fall hade skattemyndigheten yrkat att lagen skulle vara tillämplig på förfaranden rörande bara några tusen kronor. Av processekonomiska skäl ansågs en ändring därför motiverad och det framhålls i propositionen att det ska vara fråga om en betydligt större förmån än något tusental kronor för att lagen ska anses tillämplig. Men hänsyn till förändringar i penningvärdet ville man inte ange något exakt belopp utan överlät detta till praxis.<sup>52</sup>

---

<sup>49</sup> Prop. 1996/97:170 s. 46

<sup>50</sup> Lodin m.fl. s. 621

<sup>51</sup> 2 § Skatteflyktslagen

<sup>52</sup> Prop. 1996/97:170 s. 45



### 3.2.2 Medverkan

Det andra rekvisitetet i lagen är att den skattskyldige **direkt eller indirekt ska ha medverkat** i rättshandlingen eller rättshandlingarna. Det behöver inte handla om direkt medverkan utan det är tillräckligt om den skattskyldige har haft stort inflytande på den som medverkat, exempelvis familjemedlemmar eller ställföreträdare. Den som äger ett aktiebolag eller ett handelsbolag som direkt eller indirekt har medverkat i rättshandlingen anses också omfattas av rekvisitetet. Däremot ska skatteförmånen ha tillkommit den skattskyldige själv. Om en närstående, till den skattskyldige, erhåller förmånen omfattas detta inte av rekvisitetet utan lagen får då i sin helhet prövas för den närstående och huruvida denne själv direkt eller indirekt kan anses ha medverkat.<sup>53</sup>

### 3.2.3 Övervägande skälet

Den tidigare lydelsen av avsiktsrekvisitetet, att skatteförmånen utgjort det ”huvudsakliga skälet” till förfarandet, ändrades i den nya lagen. Den nya lydelsen innebär att skatteförmånen ska kunna antas ha utgjort det **övervägande skälet** till förfarandet. Den tidigare lydelsen hade tillämpats mycket restriktivt och en omarbetning ansågs därför nödvändig. Rekvisitetet ska bedömas objektivt och den skattskyldiges egen avsikt är av mindre betydelse. Vid en samlad bedömning av objektiva omständigheter ska skatteförmånen utgöra det övervägande skälet. Skatteförmånen ska väga tyngre än övriga skäl tillsammans. Övriga skäl att ta hänsyn till kan exempelvis vara benefika, organisatoriska eller affärsmässiga.<sup>54</sup>

### 3.2.4 Lagstiftningens syfte

Det sista rekvisitetet i lagen innebär att 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 kringgåtts genom förfarandet. Även detta innebar en förändring mot det tidigare uttrycket ”lagstiftningens grunder”. Den tidigare lydelsen ansågs svår att tillämpa och i praxis var det ofta detta rekvisit som brustit då skatteflyktslagen inte ansetts tillämplig.

I den nya lydelsen ville man bibehålla en objektiv förutsättning, såsom lagstiftningens grunder eller syfte, för att förutsebarhet och rättssäkerhet skulle upprätthållas.<sup>55</sup> Då definitionen av skatteflykt ofta faller tillbaka på förfaranden som strider mot lagstiftningens syfte är det naturligt att

---

<sup>53</sup> Prop. 1996/97:170 s. 41f

<sup>54</sup> Prop. 1996/97:170 s. 44

<sup>55</sup> Prop. 1996/97:170 s. 38f

utformningen av en lag mot skatteflykt anknyter till syftet.<sup>56</sup> Tendenser visade att domstolarna fäste större vikt än tidigare vid lagtexten, troligen efter inflytande från europarätten. Det ansågs motiverat och rättssäkert att därför utforma rekvisitet så utförligt som möjligt, direkt i lagtexten. Vid en prövning av lagens tillämplighet, ska lagstiftningens allmänna principer tas i beaktande och detta borde framgå direkt i lagtexten, vilket man också menar kommer till uttryck i formuleringen ”lagstiftningens syfte”. Uttrycken skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet, har för avsikt att poängtera att det är lagbestämmelsernas utformning och inte motiven till lagen som ska vara utgångspunkt för om ett förfarande strider mot lagstiftningens syfte eller inte. Vid en prövning ska hänsyn alltså tas till direkta bestämmelser som är eller skulle kunna vara tillämpliga på ett förfarande, samtidigt som den allmänna utformningen ska beaktas. Med detta menas att man ska beakta bakomliggande principer såsom vad som generellt ska leda till beskattning eller vad som är grunden för avdragsrätten. Trots att lagbestämmelserna som sådana ska vara av större vikt framgår det av propositionen att motiven till lagen fortfarande ska tillämpas då det uppstår oklarheter vid tillämpning av lagen.<sup>57</sup>

### 3.2.5 Exempel på tillämpning av skatteflyktslagen – rättsfall

#### **RA 1998 not 195**

Första gången regeringsrätten prövade lagens nya lydelse var i RA 1998 not. 195. Bergström menade här att det tedde sig naturligt att tillämpa skatteflyktslagen då rättshandlingarna hade utförts på ett mycket konstlat sätt. Han menar även att den tidigare lydelsen av lagen troligen skulle ha varit tillämplig.<sup>58</sup>

Ett aktiebolag (A) skulle utge vinstandelslån som skulle ge rätt till avdrag för räntan. Innehavarna skulle inte formellt vara ägare i bolaget men skulle ha visst inflytande genom en stiftelse. I ansökan om förhandsbesked uppkom frågan om förfarandet skulle innebära rätt till avdrag för räntan och om skatteflyktslagen skulle kunna tillämpas. Skatterättsnämnden menade att eftersom lånet skulle utbjudas på den allmänna marknaden skulle A ha rätt till avdrag för räntan. På grund av att innehavarna dock skulle ha visst inflytande via stiftelsen ansågs det strida mot lagstiftningens syfte att medge avdrag. Då även skatteflyktlagens övriga rekvisit ansågs uppfyllda kom nämnden fram till att lagen var tillämplig på förfarandet vilket Regeringsrätten sedermera fastställde.

---

<sup>56</sup> Rosander s. 107

<sup>57</sup> Prop. 1996/97:170 s. 38f

<sup>58</sup> Bergström SN 1999 s. 330

## **RÅ 2000 ref 21 I**

I ansökan om förhandsbesked i RÅ 2000 ref 21 I skulle en omstrukturering av bolag ske. Ett utländskt bolag hade i Sverige bland annat två dotterbolag, A och B. Dessa bolag skulle ingå ett avtal gällande kommissionärsförhållande. A hade stora underskott som på detta sätt skulle komma att utnyttjas för eventuella vinster i B. Frågor ställdes bland annat om skatteflyktslagens tillämplighet på förfarandet.

Skatterättsnämnden kom fram till att kommissionärsförhållandet gjorde att gamla underskott i A kunde utnyttjas på ett sätt som via koncernbidrag inte var möjligt på grund av spärrtiden. Därmed ansågs bolagen ha medverkat till att en väsentlig skatteförmån hade uppkommit. Det uttalades att det kunde finnas andra skäl för omstruktureringen men att den uppkomna skatteförmånen torde vara det övervägande skälet. Syftet med reglerna om spärrtid var att handel med förlustbolag skulle undvikas då gamla underskott inte kunde utnyttjas direkt efter en ägarförändring utan först efter en viss spärrtid. Att då använda ett förfarande som innebar kringgående av spärreglerna skulle strida mot syftet med reglerna. Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet och skatteflyktslagen tillämpades.

## **RÅ 2000 ref 21 II**

I ansökan om förhandsbesked i RÅ 2000 ref 21 II skulle ett dotterbolag ge koncernbidrag till moderbolaget. Delar av bidraget skulle finansieras med ett aktieägartillskott från moderbolaget. Det skulle uppkomma ett underskott hos dotterbolaget, som efter att koncernförhållandet upphört kunde användas vid kvittning mot framtida vinster och en resultatutjämning bolagen emellan skulle fortgå. Dotterbolaget ifråga skulle avyttras eller börsintroduceras. Regeringsrätten kom fram till att koncernbidraget som ledde till underskottet innebar att en skatteförmån hade uppkommit som med hänsyn till de belopp det skulle kunna uppgå till ansågs väsentlig. Det ansågs mer eller mindre meningslöst att genomföra dylika transaktioner om det inte hade varit för skatteförmånen och förmånen antogs därför utgöra det övervägande skälet. Syftet med koncernbidragsreglerna är att skattetrycket inte ska bli hårdare bara för att en koncern driver verksamheten i flera företag istället för i ett. Företagen ska framstå som en enda skattskyldig och som en enhet. Då dotterbolaget skulle avyttras och resultatutjämning fortsätta ansågs detta strida mot syftet med reglerna och skatteflyktslagens rekvisit var därmed uppfyllda.

## **RÅ 2001 ref 12**

I fallet, som var ett förhandsbesked, hade ett fåmansbolag för avsikt att erbjuda de anställda att teckna ett lån mot konvertibla vinstandelsbevis. Då bolagets intjänande i framtiden skulle ske i euro skulle förfarandet ske genom att de anställda skulle låna bolaget en summa i euro mot ett vinstandelsbevis. Vinstandelsbevisen skulle vid ett senare tillfälle kunna konverteras till aktier i bolaget. Ansökan om förhandsbesked gällde två personer som skulle teckna sig för konvertibla vinstandelsbevis och hur avkastningen skulle behandlas. Gällande skatteflyktlagens tillämplighet kom Skatterättsnämnden fram till att den ena personen, som inte ägde några aktier i bolaget och inte heller hade någon ledande ställning, inte kunde anses ha medverkat i förfarandet i skatteflyktlagens mening. Den andre var VD och satt med i ledningsgruppen och han ansågs därför ha medverkat till utformningen av lånevillkoren och till att det av skatteskal skulle ske i utländsk valuta. Valet av valuta ansågs skapa en väsentlig skatteförmån och det kunde inte uteslutas att förmånen var det övervägande skälet till förfarandet. Då vinstandelsbevis i utländsk valuta inte omfattades av 3:12-bestämmelsen, angående uppdelningen mellan tjänst och kapital, skulle avkastningen beskattas i inkomstslaget kapital. Eftersom reglerna inte var tillämpliga på förfarandet kom Skatterättsnämnden fram till att förfarandet inte heller kunde strida mot syftet med reglerna och skatteflyktlagen var inte tillämplig. Regeringsrätten gjorde samma bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

## **RÅ 2001 ref 79**

RÅ 2001 ref 79 var ett förhandsbesked som rörde en koncernbildning. En kommun (K) skulle överföra sina direktägda, vinstgivande dotterbolag (DB) till ett nybildat moderbolag (A). Betalning skulle ske genom en räntebärande revers som skulle innehas av K. Bolag A:s enda verksamhet skulle vara att förvalta bolagen. Genom koncernbidrag till A skulle vinst slussas uppåt och finansiera räntorna till K. Själva bildandet av koncernen skulle ske genom att K skulle lämna aktieägartillskott till A som sedan skulle lämna aktieägartillskott vidare till DB. Bolagen önskade svar på ett antal frågor angående konstruktionen.

Skatterättsnämnden kom fram till att koncernbidragen skulle vara avdragsgilla för DB, under förutsättning att en verklig värdeöverföring skett och att A skulle ha rätt till avdrag för räntorna som skulle betalas till K. Gällande aktieägartillskottet, skulle detta inte vara skattpliktigt för varken A eller DB. Vidare kom Skatterättsnämnden fram till att skatteflyktlagen inte var tillämplig. Det beskrivna förfarandet skulle leda till att delar av bolagsvinsterna inte skulle beskattas då de istället skulle bli skattefria ränteintäkter för kommunen. Skatterättsnämnden ansåg i och för sig att de sökande bolagen medverkat i ett förfarande som skulle leda till att det hade uppkommit en skatteförmån, och att förmånen också var det huvudsakliga skälet till förfarandet, i

skatteflyktslagens mening. Nämnden fann dock att skatteeffekten hade så stort samband med kommunens skattefrihet att sista rekvisitet inte kunde anses uppfyllt och att skatteflyktslagen följaktligen inte var tillämplig. Regeringsrätten fastställde nämndens förhandsbesked angående skatteflyktslagens tillämplighet.

### **RÅ 2002 ref 24**

I förhandsbeskedet RÅ 2002 ref 24 behandlades koncernbidragsreglerna och dess syfte. Rättsfallet var en fortsättning på RÅ 2001 ref 79 och frågan var nu vad effekterna skulle bli om äganderätten försköts så att ett ägande om mer än 90 procent skapades. Förskjutningen skulle ske genom att det skulle utges konvertibla skuldebrev till enbart vissa aktieägare vilket skulle leda till att kommunen K ägde mer än 90 procent av aktierna. Dessa skulle sedan överlåtas till ovanstående bolag A som då kom att bli moderbolag, till vilket koncernbidrag eventuellt kunde lämnas. Frågan som ställdes i förhandsbeskedet var om koncernbidrag kunde lämnas mellan A och dess dotterbolag med skattemässig verkan och om skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. Regeringsrätten kom fram till att koncernbidrag kunde lämnas och förfarandet prövades enligt skatteflyktslagen. Både bolaget som utgav skuldebreven och dess moderbolag ansågs ha medverkat till förfarandet och omfattades, i den delen, av skatteflyktslagens rekvisit. Vidare ansågs en väsentlig skatteförmån ha uppkommit samt att förmånen ansågs vara det övervägande skälet till förfarandet då det, bortsett från skatteeffekten, verkade meningslöst. Syftet med koncernbidragsreglerna är att ett bolag inte ska få en högre skattebelastning bara för att man har flera bolag jämfört med ett. Regeringsrätten kom fram till att företagen i fallet inte ansågs utgöra en enhet trots att de uppfyllde de formella kraven för koncernbidrag. Av överenskommelsen framgick även att någon reell ägaröverföring inte varit åsyftad. Förfarandet ansågs således strida mot syftet med reglerna om koncernbidrag och skatteflyktslagen var tillämplig.

### **RÅ 2006 not 89**

I ett förhandsbesked med liknande omständigheter som RÅ 2002 ref 24, blev utfallet detsamma. Även i denna dom var en kommun en av parterna. Skillnaden var att det här inte handlade om att skapa ett ägande som överstiger 90 procent, såsom i RÅ 2002 ref 24, utan om upprätthållande av ett sådant ägande. Skatterättsnämnden kom fram till att omständigheterna inte skiljde sig åt till den grad att en annan bedömning skulle vara för handen. Bolagen framstod som två samverkande företag och inte som en klar enhet vilket stred mot lagstiftningens syfte. Förhandsbeskedet fastställdes av Regeringsrätten.

## **RÅ 2007 ref 85**

Domen behandlade ett investmentbolag (A) som överlät några av sina dotterbolag (DB2) till ett annat dotterbolag (DB1) som var ett holdingbolag. För att finansiera överlåtelsen lämnades ett aktieägartillskott från A till DB1 som senare skulle komma omvandlas till ett lån. Låneräntan skulle finansieras genom koncernbidrag från DB2. På så sätt kom delar av bolagsvinster från DB2 att föras vidare till A som kunde kvitta ränteintäkterna mot avdragsgilla utdelningar och vinsterna skulle så undgå beskattning. Skattemyndigheten menade att man skatterättsligt kanske skulle bortse från skuldförhållandet och räntebetalningarna skulle ses som icke-avdragsgill utdelning från DB1 till A. Frågan om skatteflyktlagens tillämplighet, på förfarandet gällande dock DB1:s mottagna koncernbidrag som kunde kvittades mot utgivna räntor, togs upp i länsrätten.

Länsrätten kom fram till att DB1 medverkat i ett förfarande som lett till att en väsentlig skatteförmån hade uppkommit. Dock menade man att det huvudskaliga skälet till förfarandet hade varit att för DB2:s del undgå inkomstbeskattning och inte att skapa en skatteförmån i form av ränteavdrag för DB1. Då rekvisitet inte var uppfyllt fann länsrätten inte skäl att pröva om förfarandet stred mot lagstiftningens syfte. Fallet överklagades till kammarrätten och vidare till Regeringsrätten. Regeringsrätten fastställde länsrättens domslut men hänvisade till RÅ 2001 ref 79 och kom så fram till att förfarandet inte kunde anses strida mot lagstiftningens syfte i skatteflyktlagens bemärkelse.

Det har diskuterats om skatteflyktlagen tillämpats i den omfattning som kanske var tanken i och med införandet av den nya lydelsen. Det kan tyckas att lagen å ena sidan tillämpas för lite med tanke på att genomsyn i vissa fall används som motåtgärd och att den å andra sidan ska tillämpas med försiktighet. En fråga som emellanåt uppkommer är om lagen har fått stå tillbaka till förmån för tillämpning av genomsyn.

## **3.3 Genomsyn**

### **3.3.1 Definition**

Det talas i den allmänna debatten om uttrycket ”genomsyn” av rättshandlingar och uttrycket har även vid något tillfälle använts av Regeringsrätten<sup>59</sup>. Åsikterna om vad genomsyn innebär och hur det tillämpas skiljer sig dock kraftigt åt. Det finns också uppfattningen att en genomsynsmetod inte alls tillämpas inom svensk skatterätt eller att genomsyn tillämpas, inom både svensk skatterätt och civilrätt, och att innebörden inte är problematisk. Genomsynsmetoden har genom åren utsatts för

---

<sup>59</sup> I exempelvis RÅ 1994 ref 52

kritik och har i och med det fått en negativ klang och senare praxis tyder på att Regeringsrätten numera mer konsekvent använder sig av uttrycket 'rättshandlingars verkliga innebörd'. Att en rättshandling ska bedömas efter sin verkliga innebörd har ansetts tämligen väletablerat. Det har tidigare även talats om att det ska ses till den 'reella', 'egentliga' eller 'rätta' innebörden av rättshandlingar.<sup>60</sup> Det regleras inte klart ut i inkomstskattelagen men har prövats i domstol vid ett flertal tillfällen.<sup>61</sup> Det uppkommer dock ofta många frågor i samband med begreppen genomsyn och verklig innebörd. Till exempel; finns det en särskild genomsynsprincip, vad läggs i begreppet, ska man bedöma rättshandlingar utifrån den civilrättsligt verkliga innebörden eller den ekonomiska verkliga innebörden?

Genomsyn kan definieras med att domstolarna ser igenom den formella innebörden av en rättshandling och behandlar den i enlighet med dess verkliga innebörd. Vanligtvis är utgångspunkten inom skatterätten att man ser till och beskattar utifrån de civilrättsliga begrepp en rättshandling har getts. En rättshandling kan dock kallas en sak civilrättsligt, på ett giltigt sätt, men i själva verket ha en innebörd som inte överensstämmer med beteckningen. Vid, vad som kan ses som, den mer vedertagna definitionen av genomsyn eftersöks den verkliga civilrättsliga innebörden. Det läggs ofta vikt vid om förfarandet verkar meningslöst bortsett från skatteförmånen.<sup>62</sup> En annan definition av genomsyn är att den verkliga ekonomiska innebörden bestämmer beteckningen, att de ekonomiska verkningarna av handlingarna ger att rättshandlingarna bör bedömas annorlunda.<sup>63</sup>

von Bahr har urskilt två olika innebörder av begreppet genomsyn. Dels har begreppet använts då man vid en bedömning bortser från rättshandlingar som verkligen utförts<sup>64</sup> och dels har det använts för att se till den verkliga innebörden och fastställa vad som faktiskt har hänt. Då detta kan skapa förvirring är von Bahr av åsikten att beteckningen genomsyn borde undvikas och att t.ex. uttrycket verklig innebörd istället bör användas.<sup>65</sup>

Åsikterna skiljer sig alltså åt. Enligt Wennergren innebär genomsynsmetoden att rättshandlingar, vid rättstillämpningen, analyseras i syfte att finna dess verkliga ekonomiska innebörd och beskatta utifrån denna istället för dess yttre juridiska form. Han menar att en restriktiv hållning till genomsyn får till konsekvens att oseriösa upplägg uppmuntras och att *"skatterättsskipningen förlorar sin*

---

<sup>60</sup> Skatteverkets Handledning 2007:I, s 76

<sup>61</sup> Skatteverkets handledning; *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2006* s 142

<sup>62</sup> Prop 1996/97:170 s 32

<sup>63</sup> Simon Almendal s. 147

<sup>64</sup> Vilket han menar snarare är skatteflyktslagens område.

<sup>65</sup> von Bahr SN s 645

*ledarställning*".<sup>66</sup>

Gäverth definierar genomsyn som att en serie av var för sig giltiga rättshandlingar bedöms utifrån sin reella sammantagna ekonomiska innebörd.<sup>67</sup> Han menar att domstolarna, vid genomsyn, ser igenom och också bör se igenom de obligationsrättsliga dispositionerna som ligger bakom rättshandlingar. Istället ska de se till den "reella" eller "verkliga" innebörden. När Gäverth relaterar till genomsyn använder han sig av den ekonomiska verkliga innebörden.<sup>68</sup> Detta innebär att han går steget längre jämfört med den civilrättsligt verkliga innebörden och menar att man bör stämma av den sammantagna ekonomiska innebörden och se om den stämmer med den civilrättsliga beteckningen rättshandlingen har getts och annars beskatta utifrån den förra.<sup>69</sup> Vidare menar han att det ska ses till hela transaktionskedjan och att en rättslig bedömning inte ska göras led för led. En transaktion kan led för led uppfylla formella krav på giltiga rättshandlingar men ser man vid en prövning istället till det sammantagna, slutliga ekonomiska resultatet kan detta ge ett annat, av lagstiftaren icke avsett resultat. Det är detta resultat som ska ligga till grund för beskattningen. Gäverth använder vidare uttrycket *helhetsbedömning*. Detta används på ett sätt som inte låter påskina att han lägger någon skillnad i begreppet i jämförelse med genomsyn utan att dessa används mer eller mindre synonymt.<sup>70</sup> I tidigare rättspraxis har det framgått att även Regeringsrätten fokuserat på en helhetsbedömning vilket har visat sig i uttalanden om att man ska göra en 'samlad bedömning' eller att rättshandlingar ska 'bedömas i ett sammanhang'.<sup>71</sup>

Istället för uttrycket genomsyn eller helhetsbedömning används ibland uttrycket *helhetssyn*. Begreppet genomsyn har genom åren utsatts för kritik och helhetssyn kan, enligt vissa, därför vara att föredra. Uttrycket har också den fördelen att det på ett bättre sätt förklarar vad domstolarna gör, det vill säga att de ser till helheten och därmed innefattar resultatet av flera på varandra följande rättshandlingar. Nackdelen som gäller båda begreppen är att de inte klart uttrycks i rättspraxis. Man har i praxis snarare förklarat, inte att genomsyn eller helhetssyn har gjorts utan, att man har bedömt situationen efter dess verkliga innebörd. Detta torde innebära att de tre begreppen i stort har samma innebörd.<sup>72</sup> Simon Almendal lägger en viss skillnad begreppen emellan men menar också att det finns stora likheter mellan genomsyn och helhetssyn. Båda tillämpas då rättshandlingars civilrättsliga innebörd skiljer sig från dess yttre form och man ska finna dess verkliga innebörd.

---

<sup>66</sup> Wennergren SN 1997 s 109

<sup>67</sup> Gäverth SvSKT 1996 s. 738

<sup>68</sup> Gäverth SvSKT 1996 s 736f

<sup>69</sup> Simon Almendal s. 147

<sup>70</sup> Gäverth SvSKT 1996 s. 738

<sup>71</sup> Skatteverkets Handledning 2007:I s 76

<sup>72</sup> Sandström m.fl. s. 462 f



Även att metoderna tillämpas vid främst transaktionskedjor i flera led och av komplicerad karaktär är en likhet.<sup>73</sup>

Skillnaden begreppen emellan menar Simon Almendal är att man vid genomsyn ”ser igenom” rättshandlingarnas formella innebörd och av avgörande betydelse är då den sammantagna innebörden i ingångna rättshandlingar. Vid en helhetssyn menar hon att man istället ser till den sammansatta transaktionen som helhet och på så vis försöker fastställa den reella innebörden av den totala transaktionen. Skillnaden var kanske större då genomsyn som princip användes vid transaktioner i enbart ett led medan helhetssyn tillämpades vid transaktioner i flera led.<sup>74</sup> I dagens läge torde de oftast användas synonymt.<sup>75</sup>

Rosanders uppfattning skiljer sig något åt. Med uttrycket ”skatterättslig genomsynsmetod” avser hon när domstolarna, efter fastställande av rättshandlingarnas verkliga innebörd, går ett steg längre och gör en skatterättslig prövning av det ekonomiska innehållet av transaktionerna. Detta görs på grund av att det uppkommit en skatteeffekt som lagstiftaren varken förutsett eller skulle godkänna om den varit förutsedd.<sup>76</sup>

Sammanfattningsvis kan sägas att det är svårt att ge en klar definition av genomsyn. Å ena sidan definieras genomsyn med att det bör ses till den sammantagna civilrättsliga innebörden av en eller flera rättshandlingar och att beskattning ska ske utifrån det. Å andra sidan finns definitionen som Gäverth ger och även förespråkar, vilken innebär att det ska ses till den sammantagna ekonomiska innebörden. Även Rosander definierar genomsyn på detta sätt men till skillnad mot Gäverth är det inte en metod hon förespråkar. Diskussionen innefattar även de, som i likhet med Rosander, inte anser att någon genomsyn tillämpas. Detta kan tänkas medföra att de inte har något större intresse av att finna en klar definition av begreppet.

### **3.3.2 Genomsyn ska skiljas från skenavtal och rättshandlingar med oriktig benämning**

Genomsyn bör skiljas från när domstolar går ifrån en rättshandlings benämning på grund av att den bygger på ett skenavtal eller att transaktionen fått en oriktig benämning. Även i dessa fall tillämpas en sorts genomsyn.

---

<sup>73</sup> Simon Almendal s. 149

<sup>74</sup> Tillämpning av genomsyn i flera led kom främst genom RÅ 1998 ref 19

<sup>75</sup> Simon Almendal s. 150

<sup>76</sup> Rosander s. 59f

Ett skenavtal är inte bindande civilrättsligt kontrahenterna emellan, utan kan bara vara bindande mot en eventuell godtroende tredje man. Rättshandlingen har vanligen företagits för att vilseleda till exempel Skatteverket. Även vid en skatterättslig prövning bör man bortse från ett skenavtal. Beskattning ska istället ske efter den verkliga civilrättsliga innebörden och inte med hänsyn till den påstådda rättshandlingen. Svårigheten i sammanhanget är vanligen bevisning då kontrahenterna inte själva har något intresse att lägga fram bevis.

Transaktioner med oriktig benämning ska också skiljas från genomsyn. Dylika transaktioner grundar sig på ett avtal som i och för sig är giltigt kontrahenterna emellan. Avtalet har bara en annan innebörd än sin benämning, t.ex. ett köp är istället att korrekt rättsligt anse som en gåva. Felaktigheten kan ha uppkommit uppsåtligt eller av misstag men också här ska den skatterättsliga bedömningen göras på den verkliga innebörden och bevisningen utgör ofta inte ett lika stort problem som vid skenavtal.<sup>77</sup>

### 3.3.3 Skatterätten och civilrätten

Gäverth uttrycker alltså genomsyn som att den ekonomiskt verkliga innebörden ska läggas till grund för beskattningen. I diskussionen om genomsyn har förhållandet mellan civilrätten och skatterätten ofta kommit upp. Hultqvist menar att det under 90- och 2000-talet har kommit att utvecklas en starkare roll för civilrätten med en minskning för genomsyn. Han påpekar benämningen *rättshandlingars verkliga innebörd* som används och att det ibland kallas den *ekonomiska verkliga innebörden* och initierar då frågan om det finns någon annan innebörd av rättshandlingar än den civilrättsliga?

Hultqvist menar att då civilrättsliga begrepp kan skilja sig åt inom civilrätten kan man inte klart hävda att de ska vara bindande grund för skatterätten. Att låta särskilda civilrättsliga begrepp vara utgångspunkt, även inom skatterätten, är dock inte heller att föredra då detta kan skapa förvirring. Bergström menade att det var den *allmänna civilrättsliga innebörden* som fick antas tillämpas och Hultqvist är av liknande åsikt men menar att man först får tolka varje enskilt fall, i ett rättsfaktumled. Resultatet blir sedan prejudiciellt och tillämpas på den aktuella situationen. Han menar att en dylik bedömning gör att rättssystemet hänger ihop och får ett "inre sammanhang" som leder till ökad rättssäkerhet genom att förutsebarheten blir bättre och mer logisk. Detta inre sammanhang kan dock, i vissa fall, brytas genom att klart ange i skattelagstiftningen att en annan definition ska användas.<sup>78</sup> Hultqvist tar upp att en skillnad mellan civilrätten och skatterätten är att

---

<sup>77</sup> Gäverth SvSkT 1996 s. 737

<sup>78</sup> Hultqvist SN 2007 s. 696f

förstnämndas regler är dispositiva medan skatterättens regler är indispositiva. Detta innebär att man civilrättsligt kan sköta sina mellanhavanden som man vill och på det sättet uppnå olika skatteeffekter. Vid en bedömning får domstolarna sedan hålla sig till resultatet och inte föra, vad Hultqvist kallar, en *slutfasstyrd argumentation*. Domstolarna kan inte se till vilket resultat man vill uppnå och bygga motiveringen bakifrån utan det bör hållas en neutral inställning som resultatet sedan vilar på.<sup>79</sup> Argumentationen bör vara *intellektuellt hederlig* för att rättssäkerheten i rättssystemet inte ska bli lidande och Hultqvist menar att en irrationell argumentation, baserad på tyckande och försök att hindra illojalt skattebeteende, blir svårförstådd. Man måste utgå från lagen och ska ändringar göras är det lagstiftaren, och inte tillämparen, som ska åtgärda detta. Dispositiva delar kan gälla följder och villkor men inte hur en rättshandling betecknas, beteckningen tillhör rättssystemet.

Hultqvist menar alltså att det är rättshandlingars civilrättsliga innebörd som ska fastställas vid beskattning och att de inte har en särskild ekonomisk innebörd. Att tolka utifrån en särskild ekonomisk innebörd blir underligt och ett sådant synsätt skulle leda till oklarheter om vad som avses. Han menar att det saknas teorier om ekonomisk verklig innebörd och att det med rättshandling menas det civilrättsliga begreppet (undantaget då annat klart anges). Han menar också att det är detta som avses i nyare domar från Regeringsrätten.<sup>80</sup> Att fastställa civilrättslig innebörd vid enstaka rättshandlingar kan vara relativt okomplicerat. Svårare är det med en serie rättshandlingar vilket har diskuterats mycket inom svensk skatterätt. Det finns inga klara regler hur dessa fall ska lösas och tolkning av avtal får då ske. Detta kan ske antingen led för led eller i sin helhet, då det hela tiden har varit för avsikt att en kedja med rättshandlingar ska slutföras.<sup>81</sup>

### 3.3.4 Tillämpas en skatterättslig genomsynsprincip?

Som ovan nämnts finns även uppfattningen att det inte tillämpas en genomsynsprincip inom svensk skatterätt. Bergström menar att Regeringsrätten, i flera domar, har byggt sina motiveringar på civilrättslig tolkning av rättshandlingar och det alltså inte har tillämpats någon specifik skatterättslig genomsynsprincip. Han menar vidare att det inte finns klara belägg för en önskan från Regeringsrättens sida att utveckla en sådan princip. Det som använts har varit en civilrättslig genomsyn som förvisso i vissa fall kan ha feltolkats då det rör sig om komplicerade avtal.<sup>82</sup> Det har anförts att det finns en brist på uttalande om vilken typ av lag, skattelag eller civillag, som Regeringsrätten har tillämpat och Bergström menar att det kan förklaras med att rätten sällan

---

<sup>79</sup> Detta är av naturliga orsaker klart vanligt i inlagor till domstolarna.

<sup>80</sup> Jfr exempelvis med Gäverth ovan

<sup>81</sup> Hultqvist SN 2007 s. 698 f

<sup>82</sup> Bergström SN 2003 s. 12

förklarar hur man gör tolkningen samt att en sådan förklaring skulle kunna vara övertydlig och därmed något överflödig. Enligt Bergström borde termen genomsyn kanske undvikas i sin helhet för att inte tolkas felaktigt. Rättshandlingar ska bedömas efter sin verkliga innebörd oavsett beteckning vilket gäller inom både civilrätten och skatterätten och Bergström framförde en önskan att begreppet genomsyn ”utmönstras” och hänvisar, i lämpliga fall, till lagändring och skatteflyktslagen.<sup>83</sup>

Möller betonar att det finns ett annat, allmänt intresse när det gäller tillämpning av skattelag jämfört med vid tillämpning av civillag. Det allmänna intresset att få in skatteintäkter skulle kunna leda till att ett särskilt skatterättsligt synsätt används. Han menar att Regeringsrätten vanligen inte uppger att de tillämpar civillag vid så kallade genomsynsmål vilket därför inte kan utesluta en särskild princip. I vissa fall skiljer de uttryckligen på skattelag och civillag vilket dock inte behöver leda till annan slutsats. Vissa frågor som tagits upp i Regeringsrätten har också varit av särskild skatterättslig natur. Frågan om exempelvis skatteavdrag är av ren skattemässig natur och någon ”vanlig” tillämpning av civillag kan därför inte förekomma. Många upplägg som varit uppe till prövning har varit uppbyggda av civilrättsliga rättshandlingar för att uppnå skatteeffekter. Uttalandet att ”*beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts*” kan uppfattas som att en särskild skatterättslig princip används som en särskild metod.<sup>84</sup> Möller finner således att mycket tyder på att det finns utrymme och en faktisk tillämpning av en särskild skatterättslig genomsyn.<sup>85</sup>

Rosander menar att avsaknaden av förklaring, om hur domstolarna har gjort sina bedömningar, istället tyder på att de inte tillämpat en skatterättslig genomsynsmetod. Hon menar att motsatsen skulle vara kontroversiell vilket också talar för hennes ståndpunkt. Det kan också vara så att det vanligen handlar om komplicerade transaktioner och att lagtolkningar kan tyckas vara annat än det är, att det kan handla om feltolkningar vid sökandet av den verkliga innebörden.<sup>86</sup> Rosander menar sammantaget att det har funnits fall som i sin bedömning legat på gränsen mot en skatterättslig genomsynsprincip men att detta inte är underlag nog att fastställa att en sådan metod konsekvent tillämpas. Hon är av åsikten att en sådan metod inte finns att tillgå inom svensk rätt och hade det funnits hade den lämnat en särskild skatteflyktslag överflödig.<sup>87</sup>

---

<sup>83</sup> Bergström SN 2003 s. 645

<sup>84</sup> RÅ 1998 ref 19

<sup>85</sup> Möller SN 2003 s. 574f

<sup>86</sup> Rosander s. 62

<sup>87</sup> Rosander s. 63

### 3.3.5 Exempel på tillämpning av genomsyn – rättsfall

En av de första domarna på området var RÅ 1953 ref 10, Nordbäcksmålet. Regeringsrätten kom då fram till att en prövning skulle ske led för led vid ett förfarande. Vissa menade att det var ett avstånd från genomsyn och vissa menade att det bara var en klar följd av de materiella reglerna.<sup>88</sup> Vad tanken än var har diskussionen om genomsyn och dess tillämpning fortgått. Då det finns så olika definitioner och åsikter om genomsyn är det svårt att klargöra vilka domar som behandlar frågan.<sup>89</sup> Några domar som vanligen tas upp i sammanhanget följer nedan.

I RÅ 1989 ref 127, Diamantfinans köpte en fysisk person (F) ädelstenar på kredit av ett bolag (A). Ägarrätten skulle inte övergå förrän hela skulden var betald och det fanns en återförsäljningsgaranti som innebar att F kunde sälja tillbaka ädelstenarna för stenarnas värde just den dagen. På krediten skulle en förskottsränta betalas som F skulle få avdrag för vid sin taxering. A hade även uttalat detta vid tidigare marknadsföring. Regeringsrätten menade att något verkligt lån inte var för handen utan såg till den verkliga innebörden av transaktionerna och nekade F avdrag. RÅ 1993 ref 86 handlade om ett kommanditbolag som genom en bolagskonstruktion gjorde förvärv och överlåtelse av filmrättigheter. Ett stort underskott uppkom i bolaget genom att ett förvärv kostnadsförts i sin helhet. Den största frågan var om bolaget bedrivit någon verksamhet, vilket Regeringsrätten ansåg att det inte gjorde. Efter en samlad bedömning av omständigheterna i upplägget medgavs inte avdrag för underskottet. I RÅ 1998 ref 58 I uppkom frågan om uthyraren av ett flygplan (A) hade rätt till värdeminskningsavdrag. Det var inte meningen att A skulle återta planet och det var den som hyrde planet (B) som hade rätt till garantier, försäkring och liknande. Regeringsrätten uttalade att man skulle ”försöka utröna partsavsikten och avtalets egentliga innebörd”. Rätten kom så fram till att A kunnat beräkna det ekonomiska utfallet vid avtalets ingående och att B ansågs inneha de väsentliga ägarfunktionerna. A medgavs därför inte värdeminskningsavdrag. RÅ 1998 ref 58 II och III behandlade upplägg med liknande omständigheter och utfallet blev detsamma.

Det har gjorts många försök att utläsa någon klar ståndpunkt angående genomsyn ur domar men åsikterna om dess betydelse är delade. Nedan följer några av de domar som under senare tid varit föremål för diskussionen.

---

<sup>88</sup> Von Bahr SN 1992 s. 603

<sup>89</sup> I exempelvis RÅ 2004 ref 1 (Sipano II) finner Möller och Gäverth att ett genomsynsresonemang måste ha förts, SN 2007 s. 657

## **1994 ref 52**

RÅ 1994 ref 52 är alltså ett exempel på när genomsyn har diskuterats. I fallet köpte den skattskyldige en komplementärandel av ett kommanditbolag tillsammans med tre anhöriga i november 1987. Andelen såldes vidare till Mölndals allmänna idrottsklubb i mars 1988. Transaktionerna skapade grund för avdragsyrkanden och frågan som uppkom var därför huruvida transaktionerna skulle godkännas skatterättsligt eller om innebörden av avtalet skulle anses vara att dokument förvärvades för att skapa avdrag.

Regeringsrätten kom fram till att grunden för upplägget var ett skatteplaneringssyfte och att det var av denna anledning den skattskyldige hade involverat sig. Verksamheten i kommanditbolaget ansågs förutbestämd och var inte inriktad på företagsekonomisk vinst. Vidare uttalade Regeringsrätten att det, vid en bedömning av om genomsyn kan tillämpas, ska tas hänsyn till de ekonomiska konsekvenserna som skulle kunna ha uppkommit på grund av transaktionerna. I målet hade den skattskyldige både rätt till och fick faktiskt avkastning från värdepapper. Han skulle också kunna ha haft skyldighet att infria bolagets lån om detta hade varit aktuellt under den nämnda perioden. Domstolen menade därför att det saknades anledning att inte godta den skattskyldige som komplementär i skattehänseende. Inte heller ansågs skatteflyktslagen tillämplig då transaktionerna inte ansågs strida mot lagstiftningens grunder.

Det kan här tyckas att regeringsrätten lägger vikt vid den verkliga ekonomiska innebörden eller i vart fall någon potentiell verklig ekonomisk innebörd och menar sig kunna motivera om genomsyn ska tillämpas utifrån det. Det som också kan vara av intresse är att domstolen verkar ha en utgångspunkt att genomsyn, under vissa förutsättningar, kan tillämpas.

## **RÅ 1998 ref 19**

RÅ 1998 ref 19 (förhandsbesked) behandlade en omstrukturering. A och B var delägare i fåmansaktiebolaget Y som i sin tur hade ett helägt dotterbolag, Z. A ägde 91,5 procent och B ägde 8,5 procent. Man ville dela upp tillgångarna i Y och skapa en situation där A ägde ett bolag och B ägde ett bolag så att de kunde sköta sina investeringar var för sig men också tillsammans, fast i mindre omfattning än tidigare. Uppdelningen skulle ske, på affärsmässiga villkor utan benefika inslag och i enlighet med aktiebolagslagens regler, enligt följande:

- B skulle bilda ett bolag X till vilket han säljer sina aktier i Y för ett pris som motsvarade anskaffningsvärdet.
- En omstämpling av viss del av A:s aktier skulle ske så att X fick större representation i Y. Efter omstämplingen skulle röstrelationen mellan A och X, vara 75 procent respektive 25

procent.

- Bolagsstämman i Y skulle besluta om utdelning av aktier i dotterbolaget Z. A skulle avstå från utdelning medan X får 8,5 procent av aktierna i Z.
- Bolagsstämman i Y skulle året efter besluta om nedsättning av aktiekapitalet genom indragning, utan återbetalning, av de aktier som innehades av X. Konsekvensen skulle bli att A blev enda delägare i Y.
- Omstämpling skulle sen ske av aktierna i Z så att röstrelationerna mellan Y och X blev 75 procent respektive 25 procent.
- Z skulle därefter komma att göra utdelning till Y och X.

A och B menade att förfarandet skulle genomföras utan att någon beskattningssituation uppkom. Då transaktionerna rörde betydande belopp ville man dock ha ett förhandsbesked för svar på vissa frågor. Den tvistiga frågan var om X genom inlösenförfarandet skulle anses ha avyttrat aktier i Y för vederlag motsvarande marknadsvärdet av den dessförinnan erhållna utdelningen i form av aktier i Z.

Enligt Riksskatteverket (RSV) hängde förfarandet samman och X hade inte godkänt inlösande av aktierna utan återbetalning. RSV menade därför att det fanns ett sådant samband att det i praktiken motsvarade ett byte mellan utdelade och inlösta aktier. B, såsom företrädare för X, anförde att genomsyn i det här fallet inte kunde tillämpas och att de två stegen inte kunde anses utgöra ett byte i skattehänseende och poängterade att uppdelningen utfördes av organisatoriska skäl.

Regeringsrätten uttalade att *”beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts. Detta gäller inte bara när det är fråga om en enstaka rättshandling utan kan också innebära en gemensam bedömning flera rättshandlingar”*. De menade att organisatoriska skäl inte i sig utgör ett hinder för att bedöma de skattemässiga konsekvenserna utifrån en helhetssyn. Åtgärderna i fallet framstod som *”säregna från bolagsrättslig synpunkt”* och föreföll rimliga endast då de betraktades gemensamt. Hela förfarandet har utgjort en sammanhängande plan och syftet var att X skulle bli ägare till aktier i Z istället för i Y. Regeringsrätten kom så fram till de utdelade aktierna i Z skulle anses utgöra vederlag för de senare inlösta akterna i Y och utlösa utdelningsbeskattning.

Rättsfallet brukar tas upp vid diskussion om genomsyn. Lodin m.fl. är dock av åsikten att transaktionerna i målet anses ha varit föremål för en helhetssyn snarare än en genomsyn.<sup>90</sup> Bergström menar att Regeringsrättens analys i RÅ 1998 ref 19 inte mer långtgående än vad vanlig avtalstolkning ger utrymme för och att någon rent skatterättslig genomsyn inte har tillämpats.<sup>91</sup> Även Hultqvist menar att någon genomsynsmetod inte har introducerats utan att en civilrättslig helhetsbedömning har gjorts.<sup>92</sup>

## **RÅ 2004 ref 27**

Rättsfallet behandlade upplåtelse av avverkningsrätter och beskattning åren 1994 till 1997. Personen H.J. upplät en avverkningsrätt med villkor om skötsel och återställande till AB A för 700 000 kr. AB A upplät dagen efter samma avverkningsrätt, utan villkor om skötsel och återställande, till AB C för 1 000 000 kr. H.J. upplät även en avverkningsrätt, med villkor om återställningsåtgärder, för 90 000 kr till AB B. AB B upplät sedan avverkningsrätten till AB C för 106 000 kr. Betalning till H.J, från AB A och AB B, skulle i viss mån delas upp på flera tillfällen och betalning hade i slutändan inte skett i enlighet med avtalen. Både AB A och AB B ägdes av H.J:s make vilket var ostridigt i målet.

Skattemyndigheten beslutade att för H.J:s del beskatta henne enligt följande:

- För 1995: Uttagsbeskattning för 300 000 kr (1 000 000 kr - 700 000 kr) och beskattning med hjälp av genomsyn för 700 000 kr
- För 1996: Uttagsbeskattning 26 709 kr (på grund av en tillkommande betalning från AB C)
- För 1997: Uttagsbeskattning 16 000 kr (106 000 kr – 90 000 kr) och beskattning med hjälp av genomsyn för 90 000 kr

H.J. överklagade skattemyndighetens beslut och menade att prissättningen varit korrekt då åtagandet, om skötsel och återställning från AB A:s sida måste tas med i beräkningen av köpeskillingen.

Regeringsrätten menade att H.J:s beskattning, på grund av upplåtelse av avverkningsrätterna, inte kunde grundas både på att upplåtelse skett till makens bolag och direkt till AB C. Det var därför av vikt att utreda vilket av alternativen som skulle vara grund för beskattning. Rätten hänvisade till RÅ 1998 ref 19 om att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett beteckning både gällande enstaka rättshandlingar och gällande den sammantagna

---

<sup>90</sup> Lodin m.fl. s. 614

<sup>91</sup> Bergström SN 2003 s. 11

<sup>92</sup> Hultqvist SN 1999 s. 397



innebörden av flera rättshandlingar. Det framfördes att betalning till H.J. inte skett i enlighet med avtalen och affärsmässiga grunder saknades parterna emellan vilket ledde till att effekten blev densamma som vid ett aktieägartillskott. Regeringsrätten menade att de omständigheterna hänför sig till motiven bakom förfarandet och skulle möjligen vara av relevans vid en prövning utifrån lagen om skatteflykt (som inte prövades i målet) men saknade ”nämnvärd betydelse vid bedömningen av rättshandlingarnas egentliga innebörd”. Regeringsrätten fann inte att den egentliga innebörden av rättshandlingarna var att H.J. upplåtit avverkningsrätterna till AB C och därför inte skulle beskattas för det. Vad gällde uttagsbeskattning gjorde Regeringsrätten samma bedömning som de tidigare instanserna och H.J. uttagsbeskattades för 250 000 kr (yrkade 300 000 kr - skäliga 50 000 kr) respektive 16 000 kr för försäljning till maken. Regeringsrätten framhåller att det inte uppkommit några rättigheter eller förpliktelser mellan H.J. och AB C och slår åter fast att rättshandlingars verkliga innebörd ska läggas till grund för beskattning.

Möller och Gäverth menar att detta innebär att bedömningen hade kunnat bli en annan om det förelegat något förhållande mellan H.J. och AB C. De menar att även om civilrättsliga avtal har en viss innebörd kan de, efter att en helhetsbedömning gjorts, anses ha en annan verklig innebörd och att det stöder uppfattningen om att genomsyn kan tillämpas.<sup>93</sup>

Rosander menar att Regeringsrätten här inte tycker sig kunna göra en omklassificering av rättshandlingarna bara på den grunden att syftet med dem varit att uppnå skatteeffekter.<sup>94</sup> Regeringsrätten framhåller motiven till transaktionerna men uttalar också att de inte ska tillmätas betydelse vid bedömning av rättshandlingarnas egentliga innebörd.<sup>95</sup> I likhet med Rosander menar Tjernberg att domen visar att rättshandlingar ska bedömas efter sin verkliga innebörd, trots eventuellt uppkomna skattefördelar och att de bara kan angripas om innebörden är annan än den uppgivna. Han menar att det inte existerar någon skatterättslig genomsyn och att Regeringsrätten pekar på att rättshandlingars innebörd inte blir att bedöma som annan än den uppgivna, bara för att ett förfarande saknar affärsmässighet.<sup>96</sup>

Hultqvist i sin tur menar att Regeringsrätten, i och med rättsfallet, visat att de vägrar tillämpa genomsyn (i vilket han då också ger möjlighet till att en sådan princip i vissa fall tillämpas).<sup>97</sup> Med stöd av Bergström menar han att rättsfallet, då det avgjordes, var ett klart exempel på att civilrätten

---

<sup>93</sup> Möller, Gäverth SN 2007 s. 661

<sup>94</sup> Rosander s. 64

<sup>95</sup> Det skulle istället kunna vara av betydelse vid en prövning enligt skatteflyktslagen. Skatteflyktslagen var vid tillfället upphävd och var därför inte aktuell i målet.

<sup>96</sup> Tjernberg SN 2005 s. 325f

<sup>97</sup> Hultqvist DI 07-03-26

på senare tid fått en starkare roll med en minskad roll för genomsyn. Ett flertal med dem trodde nog att diskussionen om genomsyn skulle avstanna i och med rättsfallet. Hultqvist har senare uttalat att så inte blev fallet utan att genomsyn alltjämt tillämpas.<sup>98</sup>

## **Kapitalförsäkringsupplägg**

Ett område där genomsyn har kommit att tillämpas och diskuteras är vid upplägg med kapitalförsäkringar. Tillämpning av genomsyn har troligen varit vanligare i under instanserna och under sommaren 2008 kom Regeringsrätten med tre domar angående detta upplägg.<sup>99</sup>

## **Regeringsrätten, mål nr 3831-06<sup>100</sup>**

En fysisk person (F) ägde ett svenskt bolag (A) och hade en kapitalförsäkring i ett utländskt försäkringsbolag. Försäkringsbolaget ägde en andel i ett bolag i Luxemburg (B). Bolag B bildade tillsammans med bolag A ett kommanditbolag (KB) där B var kommanditdelägare med 90-procentigt ägande och A var komplementär med 10-procentigt ägande. En vinst skulle delas upp i enlighet med andelarna men en förlust skulle till sin helhet belasta bolag B. Enlig bolagsavtalet skulle B:s ansvar inte sträcka sig längre än dess insats och efter utredning framkom att någon insats inte hade gjorts. F var verksam i bolaget KB men trots vinst utgick ingen lön därifrån. Bolaget såldes i december 1997, med bolag B som säljare av alla andelar och ett annat kommanditbolag som köpare, med en köpeskillning om 624 362 kr. Något senare erhöll det köpande bolaget ett räntefritt lån från bolag B på samma belopp som köpeskillningen. Ett par dagar senare sändes ett fax som tydde på att kassan (som var KB:s enda tillgång) överförts till det köpande bolaget med en överenskommelse att F sedan skulle få låna tillbaka pengarna som han menade var hans.

Regeringsrätten kom fram till att det å ena sidan hävdas att köpeskillningen tillfallit F:s kapitalförsäkring och å andra sidan att det gjorts en överföring av kassan från KB med påstående att det utgjort F:s kapital. Det fanns inte någon direkt anledning för bolag B att bilda bolaget KB och B hade inte medverkat i verksamheten eller bidragit med något kapital. Av utredningen framgår att någon utbetalning inte hade gjorts från F:s försäkring och att medel därför måste tillgodoförts F från KB:s kassa. Regeringsrätten fann så att den verkliga innebörden av avtalen var att F skulle råda över resultatet i KB och att han därför skulle beskattas för det.

---

<sup>98</sup> Hultqvist SN 2007 s. 696f

<sup>99</sup> Se exempelvis domar från: Länsrätten i Göteborg, mål nr 7448-7451-5, Länsrätten i Stockholm, mål nr 22588, 22595, 22597, 22601-04, Länsrätten i Jönköping, mål nr 213—216-06

<sup>100</sup> Dom meddelad 27 juni 2008

## **Regeringsrätten, mål nr 3850-06<sup>101</sup>**

Detta fall uppvisar stora likheter med föregående. En fysisk person (F) ägde ett svenskt bolag (A) och hade en kapitalförsäkring i ett utländskt försäkringsbolag (B). Bolag A bildade ett kommanditbolag (KB) tillsammans med bolag B, där B var kommanditdelägare med 95- procentigt ägande och A var komplementär med 5-procentigt ägande. Försäkringsbolaget B skulle tillskjuta 50 000 kr medan bolag A inte skulle tillskjuta något kapital. En vinst skulle delas upp i förhållande till andelarna och insats men en förlust skulle till sin helhet belasta bolag A. F var verksam i KB men uppbar, trots att bolaget gick med vinst, ingen lön. Under det aktuella året tog F däremot flera lån från KB. Fordran överläts sedan till B, till synes utan vederlag. Både reversen och överlåtelsen underskrevs av F. B:s andelar i KB såldes senare till ett annat kommanditbolag och köpeskillingen bestod av två delar. Den ena delen var ett kontant belopp som skulle tillfalla F:s kapitalförsäkring i B, medan den andra delen bestod i ett andelsägaruttag med belopp motsvarande den fordran som fanns på F. Gällande den kontanta delen av köpeskillingen framkom att KB överfört beloppet till det köpande kommanditbolaget för att överföring sedan, samma dag, skulle överföras till F:s kapitalförsäkring.

Regeringsrätten kom fram till att insatsen om 50 000 kr hade lånats av F innan verksamheten startade. Bolag B tycktes inte heller på annat sätt ha bidragit till verksamheten. Regeringsrätten kom så till slutsatsen att den verkliga innebörden av avtalen var att F, ensam skulle förfoga över resultatet i KB och därmed beskattas.

## **Regeringsrätten, mål nr 3014-15-05, 3017-05<sup>102</sup>**

I denna dom var omständigheterna annorlunda mot de ovanstående två. En fysisk person (F) tecknade ett avtal med ett utländskt fondförsäkringsbolag (B). Betalningen för försäkringen utgjordes av fordringar som F hade på ett av honom ägt bolag (A). Fordringarna löstes något senare och omvandlades till en konvertibel, ställd till B eller order. Räntorna för konvertibeln skulle gottskrivas ett konto hos B. Försäkringen skulle vid en eventuell utbetalning uppgå till 0,1 procent av försäkringens medel. Den årliga avgiften uppgick till 1,2 procent av medlen. Denna fördelning gav vid handen att det skulle krävas en årlig tillväxt av kapitalet om 1 100 procent för att B skulle stå någon egentlig ekonomisk risk.

Regeringsrätten kom fram till att upplägget, med hänsyn till de ekonomiska verkningarna, inte kunde anses utgöra en försäkring utan att det snarare handlade om förvaltning av F:s fordringar på

---

<sup>101</sup> Dom meddelad 27 juni 2008

<sup>102</sup> Dom meddelad 30 juni 2008

A. Räntebetalningar skulle därför utgöra inkomst av kapital och fordrans värde skulle tas upp till förmögenhetsbeskattning vilket skulle belasta F.

Som nämndes ovan har upplägg med kapitalförsäkringar flera gånger blivit föremål för genomsynsbedömning. Hultqvist menar att sommarens domar inte är exempel på någon genomsyn utan snarare en öppen redovisning av omständigheter som efter analys getts korrekt rättslig karaktär. Han menar att Regeringsrätten har gjort en civilrättslig omkaraktärisering och att det för en sådan inte behövs några ”*magiska uppfattningar om vad verklig innebörd är*”.<sup>103</sup> Han menar att domarna, i likhet med RÅ 2004 ref 27 är en bekräftelse på att genomsyn inte ska företas.<sup>104</sup>

Kapitalförsäkringsdomarna är fortfarande nya och rör en särskild typ av upplägg varför jag kan tycka att ett visst behov av klargörande eller bekräftelse kvarstår. Jag tror inte att Rå 2004 ref 27 eller de andra ovanstående domarna gett den klarhet många trodde eller i vart fall hoppades på. Generellt kan sägas att domstolarna i rättsfall angående genomsyn använder sig av flera olika begrepp och definitioner vilket försvårar en jämförelse dem emellan och det är svårt att utläsa några klara riktlinjer. Som Rosander sammanfattar det, är bedömningarna i flera fall komplicerade och domstolarnas motiveringar otydliga och svårtolkade.<sup>105</sup>

### **3.4 Förhållandet mellan genomsyn och skatteflyktslagen**

Genomsyn och skatteflyktslagen har alltså i viss mån kommit att tillämpas parallellt. En fråga som då uppkommer är om skatteflyktslagen har fått stå tillbaka till förmån för tillämpning av genomsyn. Man kan lägga märke till att förfaranden i flera fall inte har prövats utifrån skatteflyktslagen. En prövning enligt lagen sker som tidigare nämnts efter yrkande av Skatteverket med länsrätten som första instans. I vissa mål som avgjorts i Regeringsrätten har Skatteverket inte yrkat att ett förfarande ska prövas enligt skatteflyktslagen. Det kan finnas flera anledningar till detta och kan vara intressant vid utrönande av förhållandet mellan skatteflyktslagen och genomsynsprincipen. Det kan tänkas att rätten är mer benägen att tillämpa och göra en bedömning utifrån genomsyn vid fall då yrkande enligt skatteflyktslagen saknas.

En annan orsak till att skatteflyktslagen inte tillämpas kan ha med lagens rekvisit att göra. Lagen innehåller fyra rekvisit som alla måste vara uppfyllda för att hänsyn inte ska tas till en rättshandling vid taxeringen. Den har tillämpats i begränsad omfattning då det har visat sig svårt att uppfylla alla

---

<sup>103</sup> Hultqvist SN 2008 s. 621ff

<sup>104</sup> Hultqvist SN 2008 s. 626

<sup>105</sup> Rosander s. 63

fyra rekvisiten.<sup>106</sup> Ett sätt att undgå denna problematik kan vara att helt enkelt inte pröva om en transaktion uppfyller rekvisiten i lagen. Skatteverket kan då istället tänkas föra sin argumentation på ett sätt som snarare poängterar de civilrättsliga eller ekonomiska verkliga förhållandena, vilket då kan sluta i ett genomsynsresonemang. Det har framförts att Skatteverket oftare underkänner skatteupplägg med stöd av genomsyn istället för att begära prövning enligt skatteflyktslagen. Tillämpningen av en genomsynsprincip kan tänkas ha varit av särskild vikt under perioden då skatteflyktslagen var upphävd; Såsom Leidhammar uttrycker det ”Möjligen blev Skatteverket ”bortskämt” med genomsynsförfarandet 1991 – 1994 då skatteflyktslagen var upphävd.”<sup>107</sup> Lodin m.fl. menar dock att genomsyn inte blev någon ny tolkningsmetod under den perioden utan betecknar det som traditionell omklassificering av oriktigt benämnda rättshandlingar.<sup>108</sup>

Genomsynsprincipen och skatteflyktslagen är båda motåtgärder mot skatteflykt vilket gör att de är två olika metoder som täcker upp samma tillämpningsområde. Genomsyn, både med definitionen verklig civilrättslig och med verklig ekonomisk innebörd, kan möjligen anses innefatta ett större tillämpningsområde. Detta eftersom metoden inte utgår från, på förhand, givna rekvisit. Rosander motsätter sig att båda metoderna skulle behövas. Om, vad hon definierar som, genomsyn eller en praxismetod skulle tillämpas menar hon att den nog skulle upplevas flexiblare och lättare att tillämpa vilket skulle kunna leda till att skatteflyktslagen slutligen skulle fasas ut. Hon menar att två metoder varken skulle vara till fördel för rättssäkerheten eller effektiviteten utan att det snarare skulle skapa förvirring inom tillämpningsområdet.<sup>109</sup>

Enligt min åsikt verkar det som att genomsyn används för att täcka upp vad som egentligen är skatteflyktslagens tillämpningsområde. Båda motåtgärderna tillämpas parallellt och gör intrång på varandras tillämpningsområde (i den mån genomsynsmetoden anses ha ett tillämpningsområde). Är så fallet, är man tillbaka till att domarna blir någon sorts väktare för vad som, ur skatterättslig synvinkel, är moraliskt fel eller godtyckligt bestämt illojalt beteende, något som kanske inte kan anses förenligt med regeringsformens regler.

---

<sup>106</sup> Rosander s.113

<sup>107</sup> Leidhammar DI 07-02-22

<sup>108</sup> Lodin m.fl. s. 614

<sup>109</sup> Rosander s. 85

## 4 Motåtgärdernas förhållande till legalitetsprincipen

Anledningen till kritiken mot framförallt genomsyn grundar sig i att metoden saknar lagligt stöd och att den står i strid med legalitetsprincipen. Det saknas klara riktlinjer för hur Skatteverket och domstolarna gör sina bedömningar och hur långt de går i tolkningen av innebörden av rättshandlingar. Detta kan gälla både genomsyn och generalklausulen och bedömningarna kan tyckas godtyckliga och resultatitriktade.

### 4.1 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen är kanske mer känd och diskuterad på straffrättens område än inom skatterätten. I båda fallen handlar det dock om ett ingrepp i enskildas personliga och ekonomiska förhållanden. Principen, som uttryck inom skatterätten, nämndes första gången i doktrinen av Ljungman 1947 såsom ”Nullum tributum sine lege” – Ingen skatt utan stöd i lag.<sup>110</sup> I och med 1974 års Regeringsform (RF) skedde viss kodifiering och skattskyldighet ska numera framgå av föreskrifter som meddelats genom lag.<sup>111</sup> Enligt 8 kap 3 § RF ska ”föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna, som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden, meddelas genom lag. Sådana föreskrifter är bland andra föreskrifter...om skatt till staten...”. Skatterätten tillhör det primära lagområdet och beslut angående skatt kan endast tas av riksdagen. Enligt 8 kap 7 § RF får riksdagen genom lag delegera föreskriftsmakt till regeringen. Undantaget i denna bestämmelse är dock skatteområdet vilket gör det till en del av det obligatoriska lagområdet. Trots detta kan, i enlighet med 8 kap 11 § RF och med godkännande av riksdagen, viss delegation ske från regeringen, till myndighet (till exempel Skatteverket), så kallad subdelegation. Detta gäller i princip endast verkställighetsföreskrifter med vilket menas föreskrifter av administrativ karaktär. Till kategorin hör även föreskrifter som, utan att tillföra något väsentligt nytt, fyller ut en lag. Även regeringen själva kan utfärda verkställighetsföreskrifter med stöd av 8 kap 13 § RF.

Vad innebär då legalitetsprincipen? Inom skatterätten har termen legalitetsprincip använts i betydelsen ”föreskriftsbunden inkomstbeskattning och ett förbud mot analog tillämpning av dessa föreskrifter eller annan ”fri” beskattning”. ”Analogin utgör föreskriftskravets motsats”<sup>112</sup> Vissa har menat att den också innebär ett förbud mot extensiv tolkning vilket kan ha både för- och nackdelar. En restriktiv tolkning av skattelagen skulle innebära ett mer likformigt resultat och motverka godtyckliga domar. Andra menar att en sådan innebörd blir ohållbar och att skattelagen i sådant fall

---

<sup>110</sup> Hultqvist s. 76f

<sup>111</sup> Hultqvist s. 73

<sup>112</sup> Hultqvist s. 126

måste vara mycket mer detaljrik och omfattande.<sup>113</sup> Pålsson menar att legalitetsprincipen även innebär ett krav på att ta ut skatt när lagen kräver och att det är ett skydd, för dem som betalar skatt och för att motverka skatteförluster.<sup>114</sup> Även Rosander är av åsikten att beskattningen ska följa lagen både till fördel och till nackdel för den skattskyldige. Hon är dock mer tveksam till om legalitetsprincipen verkligen ska användas som stöd för det. Principen har tillkommit för att skydda den enskildes rättigheter gentemot staten och att då använda den till nackdel för den enskilde finner hon märkligt.<sup>115</sup>

Legalitetsprincipen har en stark ställning i svensk rätt, men frågan är hur stark ställning den ska tillmätas. Principen kan ses på två olika sätt. Antingen är den att se som en relativ princip, som då ska beaktas tillsammans med andra rättsliga principer. Den kan också ses som en absolut princip, som är grundläggande och inte kan åsidosättas. En viktig faktor, gällande huruvida legalitetsprincipen är en relativ eller en absolut princip, är om den har stöd i grundlagen och det råder delade meningar om detta. Hultqvist menar att den har stöd i grundlagen medan vissa anser att så inte är fallet, i vart fall inte uppenbart, med hänvisning till uppenbarhetsrekvisiten i 11 kap 4 § RF. Då det finns viss möjlighet att delegera visst ansvar på skatterättens område kan det anses vara ett föreskriftskrav snarare än ett strikt lagkrav.<sup>116</sup> Rosander menar att de centrala delarna av principen har stöd i RF men att själva legalitetsprincipen inte kan sägas vara direkt kodifierad.<sup>117</sup>

Hultqvist menar att den centrala delen av legalitetsprincipen är föreskriftskravet och att det, med hänsyn till kompetensfördelningen och normgivningssättet, måste vara en absolut norm. Han poängterar även den uttryckliga ordalydelsen i RF och att föreskriftskravet inte kan uttryckas bättre. Han menar att denna grundsats, att skatt inte får uttas utan stöd i lag, är en utbredd uppfattning.<sup>118</sup> Legalitetsprincipen berör vanligen gränsdragningen mellan normgivning och rättstillämpning. Den offentliga makten ska utövas under lagarna och hänsyn ska tas till kompetensfördelning, förutsebarhet och andra rättssäkerhetsaspekter.<sup>119</sup> Rosander framhåller vikten av att legalitetsprincipen framförallt är ett skydd för förutsebarheten och mot godtycklig rättstillämpning. Hon menar att principens vanliga innebörd är att uttag av skatt inte får ske utan stöd i lag inte behöver innebära att det måste vara lag i form av föreskrifter. Hon menar att legalitetsprincipen inte behöver stå i strid med möjligheten att delegera normgivningsmakten men att det i så fall ska ske

---

<sup>113</sup> Hultqvist s 76f

<sup>114</sup> Pålsson s. 58

<sup>115</sup> Rosander s. 80

<sup>116</sup> Hultqvist SvSkT 2005 s. 308

<sup>117</sup> Rosander s. 117f

<sup>118</sup> Hultqvist, SvSkT 2005 s. 302f

<sup>119</sup> Hultqvist s. 73

med försiktighet och att möjligheten inte bör utökas.<sup>120</sup>

Åsikterna om legalitetsprincipen har grundlagsstöd eller inte skiljer sig något åt men de flesta verkar vara överens om att åtminstone föreskriftskravet har stöd i grundlagen. Detta är en åsikt som även jag delar. Vad jag dock uppmärksammat är att det å ena sidan förts diskussion om legalitetsprincipens roll inom den svenska skatterätten, främst gällande om den har grundlagsstöd eller inte. Å andra sidan kan jag i vissa fall tycka mig ha funnit en avsaknad av en sådan diskussion. Det har hänvisats och relaterats till begreppet legalitetsprincipen utan att vidare precisera eller ifrågasätta dess innebörd eller dess lagliga stöd. Detta skapar hos mig fundering på om den vikt, som diskussionerna i vissa fall har fått, är motiverad. Som Rosander framhåller tycks det vara den allmänna uppfattningen att legalitetsprincipen har en stark ställning i svensk rätt oavsett om den kan anses ha ett klart grundlagsstöd eller inte.<sup>121</sup> Utgångspunkt för fortsatt redogörelse är dock att det finns ett grundlagsstöd för åtminstone de centrala delarna av legalitetsprincipen och att detta ger ett förbud mot analogier och extensiv tolkning.

## **4.2 Är motåtgärderna förenliga med legalitetsprincipen?**

Den fråga som uppkommer om och om igen är om motåtgärderna, i form av genomsynsmetoden och skatteflyktslagen, är förenliga med legalitetsprincipen. Det är ofta denna fråga som diskuteras och det är också anledningen till mycket av kritiken. Metoderna i sig kan kanske tänkas vara effektiva men går effektiviteten att förena med legalitetsprincipen?

### **4.2.1 Skatteflyktslagen**

Skatteflyktslagen har fått viss kritik för att strida mot legalitetsprincipen. Enligt Hultqvist visar praxis att Regeringsrätten i vissa fall använder skatteflyktslagen för att skapa ett vidare tillämpningsområde. Skatteflyktslagen innehåller inte materiella föreskrifter och den innehåller inte heller undantag från materiella föreskrifter. Man tillämpar således inte i förväg bestämda regler utan normer skapas i praxis. Domarna får kompetens att skapa nya normer och kompetensen får de via skatteflyktslagen. Hultqvist menar att det sättet som domarna ges kompetens, att besluta om skatt utan den materiella delen, är att jämföra med delegering av kompetens från riksdagen. Denna delegering är inte lagstadgad och det uppstår därmed åter en konflikt med regeringsformen då skatteflyktslagen ger kompetens till analog tillämpning och blir således att se som en kompetensnorm som sätter regeringsformens fördelning ur spel.<sup>122</sup>

---

<sup>120</sup> Rosander s. 79

<sup>121</sup> Rosander s. 82

<sup>122</sup> Hultqvist s. 419



En analog respektive reducerande lagtillämpning, får inte göras vid uttagande av skatt enligt regeringsformen. Kan skatteflyktslagen då vara ett undantag? Regeringsformen är en grundlag och grundlag står högre än vanlig lag. Grundlag ska ändras genom grundlag i enlighet med 8 kap 15 §. Då skatteflyktslagen är vanlig lag ger 11 kap 14 § RF vid handen att skatteflyktslagen inte får tillämpas. Ser man till normerna i skatteflyktslagen kan man se det som en lag som ändrar en annan lag, i det här fallet inkomstskattelagen. Lag kan ändras genom lag i enlighet med 8 kap 17 §. Det blir som ett undantag till lagen som sådan vilket ju är vanligt förekommande. Hultqvist menar dock att skatteflyktslagen inte riktigt innehåller materiella regler och att exempelvis ”lagstiftningens grunder” saknar egentlig och objektiv innebörd.<sup>123</sup> Uttrycket har sin utgångspunkt i den gamla skatteflyktslagen men den nya lydelsen, ”lagstiftningens syfte” torde, gällande hierarki och kompetens, inte leda till några större förändringar i resonemanget. Hultqvist menar dock att det verkar som att domstolarna har uppfattat den nya klausulen såsom att ha samma innehåll som den gamla i förhållandet ”grunder” respektive ”syfte” i alla förhållanden. Såsom Hultqvist tolkar det är grunder mer öppet för analoga resonemang medan syfte är en sorts ”objektiv, teleologisk metod, dock knuten till vad som ska framgå av bestämmelserna”. Tanken med den nya skatteflyktslagen var att den skulle stärka rättssäkerheten genom att inte vara grundlagsstridig samtidigt som man försökt bibehålla tillämpningsområdet. Hultqvist är av åsikten att inte något av dessa mål har uppnåtts och att inte heller praxis, på ett tillfredsställande sätt, klargör hur resonemang om syftet skulle kunna föras.<sup>124</sup>

Sammantaget menar Hultqvist att skatteflyktslagen ger ett utrymme för analog och extensiv tolkning och att den inte är förenlig med legalitetsprincipen. Istället för att vara i enlighet med regeringsformens stöd för uttagande av skatt, menar Hultqvist att den snarare är ett sätt att undvika beskattning utifrån föreskrifter.<sup>125</sup>

I propositionen till den nya skatteflyktslagen framhölls det att lagen varit föremål för granskning ur ett statsrättsligt perspektiv. Granskningen ledde dock inte till några invändningar mot lagen utan skatteflyktslagen anses förenlig med grundlagen och den nyare lydelsen av lagen ledde inte till några ändringar på den punkten.<sup>126</sup> Med det som utgångspunkt skulle man likväl kunna se skatteflyktslagens regler som materiella regler. Även om rekvisiten i lagen är något vaga skulle den mycket väl kunna vara ett undantag till IL. Tanken med lagen är ju också att den ska ha ett större, mer odefinierat tillämpningsområde just för att den ska kunna fånga upp vissa transaktioner som

---

<sup>123</sup> Hultqvist s. 416f

<sup>124</sup> Hultqvist, SN 2005 s. 319

<sup>125</sup> Hultqvist s. 419

<sup>126</sup> Prop. 1996/97:170 s. 36

annars skulle godkännas såsom lagenliga.<sup>127</sup>

von Bahr framhåller också att skatteflyktslagen inte strider mot regeringsformens regler. Han menar att det är Regeringsrätten som är den kompetenta institutionen att avgöra detta och den har inte funnit att skatteflyktslagen skulle strida mot grundlagen. Däremot menar han att en tillämpning ska ske restriktivt. Lagreglerna vi har ska spegla lagstiftarens intentioner. Om då förfaranden utförs som innebär skatteundandragande och som inte omfattas av några regler, är frågan om det är det fiskala intresset eller den enskilda som ska drabbas av detta misstag. von Bahr menar att det bör vara det fiskala intresset som främst ska drabbas och att en lag, såsom skatteflyktslagen, endast ska tillämpas vid så oväntade och konstlade förfaranden att lagstiftaren inte kan klandras för sitt förbiseende. Enligt hans mening är det också denna restriktiva tillämpning som Regeringsrätten ofta gör.<sup>128</sup>

Rosander menar också att skatteflyktslagen inte klart behöver strida mot legalitetsprincipen utan att den uppfyller kraven på att uttagande av skatt ska ha stöd i lag. Den ger visserligen större utrymme för tolkning vilket kan leda till lägre förutsebarhet men kompromisser behövs inom vissa områden. Hon framhåller att legalitetsprincipen inte är den enda rättsliga principen och att den kanske inte ska få för stor vikt.<sup>129</sup> Hon menar också att det inte finns någon metod som används parallellt med skatteflyktslagen. Däremot är domarna många gånger mycket svårtolkade vilket leder till osäkerhet som är menligt för både rättssäkerhet och effektivitet. Det som borde eftersträvas är välmotiverade domar och ett klagörande att skatteflyktslagen är enda motåtgärden mot skatteflykt.<sup>130</sup> Ett viktigt inslag i legalitetsprincipen är förutsebarhet. En domstolstolkning som är nära bunden till lagtext och förarbeten är då att föredra.<sup>131</sup> En effektiv generalklausul leder troligen till en i viss mån minskad förutsebarhet. Hon gör även åtskillnad mellan olika typer av förutsebarhet. Hon skiljer på situationer som tidigare har prövats av domstol och nya situationer som aldrig tidigare har varit upp till prövning. En av fördelarna och en del av effektiviteten med generalklausulen är just att den är så flexibel. Försöker man på förhand avgöra för stor del av tillämpningsområdet går flexibiliteten förlorad.<sup>132</sup>

Om gråzoner i lagen utnyttjas och ett förfarande tycks osäkert ur ett skatterättsligt perspektiv kan en skattskyldig begära förhandsbesked för att få eventuella frågor besvarade. Detta bildar också ett

---

<sup>127</sup> Rosander s. 82

<sup>128</sup> von Bahr SN s 644f

<sup>129</sup> Rosander s. 83

<sup>130</sup> Rosander s. 117f

<sup>131</sup> Lodin m.fl. s. 601

<sup>132</sup> Rosander s. 47

komplement till skatteflyktslagen och kan väga upp delar av den rättsosäkerhet lagen kan skapa.<sup>133</sup> Genom förhandsbesked utreds de skattemässiga konsekvenserna en skattskyldig kan bemöta på grund av en viss transaktion och kan därmed bättre förutse resultatet av en rättshandling. Vidare gör en mer lagbunden tolkning av lagen att allmänheten lättare kan hitta rättskällor och förutse konsekvenserna.<sup>134</sup>

#### 4.2.2 Genomsyn

Huruvida det tillämpas en praxismetod, i form av genomsyn, inom svensk rätt eller inte är, som framgått, under diskussion. Det finns de som är av uppfattningen att en sådan inte tillämpas. Effekten av en sådan uppfattning blir att frågan, huruvida en sådan metod går att förena med legalitetsprincipen, blir mindre relevant. Det finns inte större anledning att analysera ett förhållande till något som inte finns. Av denna anledning är det till viss del svårt att finna stöd för uppfattningen att metoden skulle strida mot legalitetsprincipen. Ett cirkelresonemang med viss logik leder oss också till att det inte kan anses finnas en genomsynsmetod just eftersom en sådan metod skulle kunna strida mot legalitetsprincipen.<sup>135</sup>

Som framkommit ovan kan man sammanfatta situationen som att den främsta delen av legalitetsprincipen är föreskriftskravet. Det finns inte någon föreskrift som legitimerar domstolarna att använda en metod som bara grundas i praxis. Enkelt sett ger detta att; eftersom det saknas föreskrifter om tillämpning av en metod grundad i praxis, är genomsynsmetoden inte förenlig med legalitetsprincipen. Definierar man däremot inte genomsyn som en särskild metod utan som en civilrättslig tolkning av rättshandlingar torde detta vara förenligt med legalitetsprincipen. Vid en jämförelse med skatteflyktslagen, som innebär att man ska gå till syftet för att hitta en tolkning, vilket kanske är mer oklart, ger det att genomsyn då byggs på materiella regler indirekt. Är genomsyn en tolkning av vanlig, verklig lag på flera led är grunden materiella regler som i så fall står sig väl med föreskriftskravet.

Kritiken mot genomsyn är att det är en metod som används trots att den saknar stöd i lag. Vid skatteflykttransaktioner utnyttjas vanligen lagens gråzoner för att kringgå skatt och domstolarna vill komma till rätta med detta och gör då genomsyn. Dock ska ingen skatt alltså uttas utan stöd i lag. Det motsägelsefulla blir då att domstolarna och fiskus, å sin sida, använder sig av gråzoner i lagen för att komma till rätta med problemet.

---

<sup>133</sup> Prop. 1996/97:170 s. 35

<sup>134</sup> Lodin m.fl.s. 601f

<sup>135</sup> Jfr Rosander s 64

En del av, eller i vart fall en effekt av legalitetsprincipen är förutsebarheten. Gäverth menar att förutsebarheten inte är ett lika skyddsvärt intresse då det gäller skatteflyktsituationer.<sup>136</sup> Är man verksam i gråzonerna kan man inte ställa lika höga krav på förutsebarhet. Tillämpningen kanske kommer i konflikt med legalitetsprincipen men det kan då ses som motiverat. Det jag kan tycka det får till effekt är att man redan från början på något sätt avfärdat förfarandet såsom skatteflykt utan någon egentlig prövning, vilket blir lite olyckligt.

### **4.3 Sammanfattning**

Det finns mycket som talar emot en praxismetods förenlighet med legalitetsprincipen och för att en sådan metod anses vara rättsosäker. Metoden kan anses innebära en delegering av kompetens från lagstiftaren till domstolarna. Detta kan vara ofördelaktigt ur ett förutsebarhetsperspektiv. Domstolarna får stor frihet och praxis kan lätt förändras.<sup>137</sup> Det övervägande talar för att en praxismetod står i strid med legalitetsprincipen. Det finns inget lagligt stöd att se igenom transaktioner bara för att uppnå ett tillfredställande skattemässigt resultat.

Effekten att domstolarna får stor frihet och praxis kan förändras, kan i och för sig en klausul också leda till. I och med att skatteflyktslagen ändrades blev också praxis föråldrad. Lodin m.fl. menar att detta är olyckligt då en välutvecklad och beprövad praxis ger en större känsla av rättssäkerhet.<sup>138</sup> Även om skatteflyktslagen inte ger en klar tillämpning tycker jag den till övervägande del kan anses förenlig med legalitetsprincipen. Den har trots allt sitt lagliga stöd och en av fördelarna, och också en av avsikterna, med lagen är just att den är så flexibel. Försöker man på förhand avgöra för stor del av tillämpningsområdet går flexibiliteten förlorad. Som Rosander menar, borde det snarare eftersträvas mer välmotiverade domar och klargörande att skatteflyktslagen är enda motåtgärden som ska tillämpas mot skatteflykt.

---

<sup>136</sup> Gäverth SvSkT 1996 s. 768

<sup>137</sup> Rosander s. 52

<sup>138</sup> Lodin m.fl. s. 616

## 5 Avslutning

### 5.1 *Möjliga åtgärder mot skatteflykt som inte åsidosätter legalitetsprincipen*

Det finns en grundläggande rätt att var och en får ordna sin ekonomiska situation på mest fördelaktigt sätt. Finns flera alternativ som ger ett liknande ekonomiskt resultat väljs ofta det alternativ som ger minst skatt.<sup>139</sup> Skatteregler är normalt inte handlingsnormer som talar om hur man ska agera, utan kvalifikationsnormer som talar om vad som händer om man agerar på ett visst sätt. Det får till effekt att olika beteenden eller rättshandlingar får olika skattemässiga konsekvenser och att den skattskyldige på förhand kan undersöka vilket av flera alternativ som ger det skattemässigt mest gynnsamma resultatet. Att på detta sätt beakta skattekonsekvenserna måste alltså betraktas som en mer eller mindre självklarhet.<sup>140</sup>

Legalitetsprincipen har en stark ställning inom den svenska skatterätten. Grundprincipen lyder att ingen skatt får tas ut utan stöd i lag. Huruvida legalitetsprincipen i sin helhet är grundlagsskyddad finns olika åsikter om, men att åtminstone föreskriftskravet är grundlagsskyddat är de flesta eniga om. En motåtgärd mot skatteflykt får inte åsidosätta legalitetsprincipen och måste innefatta både rättssäkerhetsaspekter och effektivitetshänsyn.<sup>141</sup> Beroende av hur man definierar problemet kan man finna olika lösningar. Ser man det som ett problem med tillämpningen av befintliga regler skulle det kunna införas skattebestämmelser som ger de konsekvenser man vill uppnå och lösningen för detta problem ligger på lagstiftaren. Problemet med en sådan lösning är, som det tidigare diskuterats, att lagstiftningen lätt kommer steget efter skatteuppläggen. En annan lösning skulle vara att införa kompetensförskjutande normer så att kompetensen flyttas från lagstiftaren till domstolarna och andra tillämpare. Det skulle ge en mer flexibel tillämpning som kan anpassas efter uppkomna saklägen när de uppkommer och inte ligga steget efter. Detta skulle dock troligen stå i strid med legalitetsprincipen och kompetensfördelningen i RF.<sup>142</sup>

I domar angående genomsyn på senare tid, har uttrycket ”affärsmässigt motiverat” kommit att användas. Om transaktioner inte har ansetts affärsmässigt motiverade av domstolen har det i vissa fall lett till en bedömning där civilrättsligt giltiga handlingar fått en annan innebörd än den formella. Det har gjorts en genomsyn som motiverats med brist på affärsmässighet. Ett alternativ skulle

---

<sup>139</sup> Hultqvist s. 477

<sup>140</sup> Hultqvist SvSkT 2005 s. 304

<sup>141</sup> Rosander s. 117f

<sup>142</sup> Hultqvist s. 479

kanske kunna vara att, i likhet med reglerna för underprisöverlåtelse i 23 kap IL, uppställa ett lagstadgat krav på affärsmässighet eller på vinst- eller affärssyfte. Diskussioner har förts om införande av ett sådant krav men även det skulle ha sina nackdelar. Som Hultqvist menar, skulle det bland annat kunna få alltför långtgående konsekvenser, främst gällande fall som inte berör näringsverksamhet. Han anger istället ett förslag innebärande att ett förfarande, som inte har något annat rimligt syfte än skattesyftet, inte ska beaktas ur skattehänseende. En sådan bestämmelse menar han skulle gå att förena med legalitetsprincipen.<sup>143</sup>

Hultqvist har på senare tid föreslagit att företrädare för departement, Skatteverket och näringslivet tillsammans bildar en ”tättningskommission” som ska kunna sammanträda då en lucka i lagen upptäcks. De ska granska föreslagen lagstiftning och åtgärda luckor i befintlig lag.<sup>144</sup> Han menar att det blir en bättre förenlighet med legalitetsprincipen om man försöker lösa problemet ur ett lagstiftningsperspektiv istället för, som han menar, det nu förekommande rättstillämpningsperspektivet.<sup>145</sup>

Både tillämpning av skatteflyktslag och genomsynsprincip har kritiserats utifrån rättssäkerhetsperspektiv. Ett alternativ, som i och för sig inte hjälper kampen mot skatteflykt men kan tona ner kritiken för tillämpningen, skulle kunna vara instiftandet av specialdomstolar. I Sverige döms skattemål i förvaltningsdomstolarna tillsammans med en mängd andra typer av mål. Skattemål är ofta av komplicerad karaktär och omfattas av ett komplext regelverk. EU:s inverkan på området leder också det till att i vissa fall komplicera den materiella rätten ytterligare. Detta till trots finns på skatteområdet vanligen inga specialiserade domare. Vid en jämförelse med länder i Europa finns det flera exempel på specialisering gällande skattemål. Vissa länder har specialdomstolar och andra länder har speciella avdelningar vid domstolarna för hantering av skattemål. Det har på senare tid kommit förslag från olika håll om att instifta specialdomstolar för skattemål även i Sverige. Specialkompetens inom skatteområdet hos domarna skulle kunna leda till att mer korrekt bedömning görs vilket också kan leda till ökat förtroende från allmänheten och även ge effektivitetsvinster.<sup>146</sup>

Det har på vissa ställen inom förvaltningsdomstolarna i Sverige införts viss specialisering, en sorts frivillig specialisering. Det har ännu inte vidare undersökts utfallet av denna specialisering men uppfattningen tycks positiv till en dylik förändring. Problemet med den frivilliga specialisering som

---

<sup>143</sup> Hultqvist s. 507

<sup>144</sup> Hultqvist DI 2007-03-26

<sup>145</sup> Hultqvist SvSkT 2007 s. 232f

<sup>146</sup> Nyquist, Fast SN 2007 s. 21f

idag sker är att olika domstolar kan ha olika grad av specialisering vilket kan leda till att man kan få olika kvalificerad bedömning beroende på vilket domstol målet tas upp i. Det kan då ifrågasättas om en sådan olikhet är förenlig med rättssäkerhetsperspektivet, likhet inför lagen.<sup>147</sup> Ska specialdomstolar eller någon variant av detta inrättas, måste det ske som en större och mer omvälvande insats med klara riktlinjer. En enhetlig tillämpning krävs för att konceptet inte ska bli kontraproduktivt.

Ett alternativ till specialistdomstolar kan vara att bättre utnyttja institutet med att anlita experter vid domstolsförhandlingar. Simon Almendal förespråkar bättre utnyttjade av denna möjlighet. Hon menar att detta ökar rättens möjlighet att sätt sig in i processmaterialet vilket är av stor vikt för att domarna ska förstå syftet och innebörden av vidtagna transaktioner, många gånger vidtagna i flera komplicerade led. Detta är vidare en förutsättning för att till exempel göra en bedömning av parternas subjektiva inställning i mål där det är av relevans. Även Simon Almendal förespråkar speciella skattedomstolar men är av åsikten att man skulle kunna integrera de olika skatteprocesserna. Då hennes avhandling har visat på stora likheter mellan processerna gällande skattebrott (som idag hanteras vid allmänna domstolar) och taxering (som hanteras vid förvaltningsdomstolar) skulle det kunna vara lämpligt att föra samman processerna. Det skulle vara lämpligt med en domstol där ledamöterna har inriktning mot skatterättsliga mål och som kunde pröva båda processerna. Detta skulle vara både rättssäkert och leda till tidsmässiga vinster med undvikande av utdragna processer.<sup>148</sup>

## **5.2 Sammanfattande kommentarer**

Som Rosander påpekar i förordet till sin avhandling, är skatteflykt ett område där vi aldrig kommer att kunna bli överens, inte ens om vad problemet är och än mindre hur det skulle kunna lösas. Hultqvist uttrycker det som att *”syntesen mellan förnuftsmässig metod och ett känslomässigt tillfredsställande fiskalt resultat på skatteundvikandeområdet är svår, kanske omöjlig, att nå”*. Han liknar det vid två monologer som förs snarare än, vad som vore önskvärt, en dialog.<sup>149</sup>

Som Rosander menar var det tidigare vanligt att begrepp som skatteflykt, genomsyn, affärssyfte och sken blandades samman i doktrin och praxis vilket ledde till att det var svårt att definiera innebörden av begreppen. Detta fick till följd att diskussionen på skatteflyktsområdet inte fördes

---

<sup>147</sup> Nyquist, Fast SN 2007 s. 21f

<sup>148</sup> Simon Almendal, s. 263f

<sup>149</sup> Hultqvist SvSkT 2005 s. 320

framåt i någon vidare mån utan snarare skapade diskussion angående begrepps innebörden.<sup>150</sup> Jag kan för min del tycka att diskussionen fortfarande framstår som något förvirrande och oklar. I Skattenytt's temanummer om skatteflykt framhöll Möller och Gäverth att genomsyn alltså tillämpas i praxis samtidigt som exempelvis Hultqvist och Rosander är av åsikten att domstolarna inte tillämpar någon skatterättslig genomsynsprincip.

De motåtgärder som framförallt diskuteras ovan är skatteflyktslagen och en genomsynsmetod. Skatteflyktslagen med sin senaste lydelse är mer föreskriftsbunden och kan vara ett bra instrument mot skatteflykt. Ett problem är att den faktiskt inte tillämpas som den kanske borde. Skatteflyktslagen får alltså tillämpas efter yrkande av Skatteverket med länsrätten som första instans. I flera mål har skatteflyktslagen inte varit uppe till prövning och anledningen torde ofta vara att Skatteverket inte har yrkat på dess tillämplighet. Detta kan ha olika anledningar såsom ett misstag från Skatteverkets sida eller kanske mer förekommande att de inte finner det nödvändigt då ett förfarande kan fångas upp med någon sorts tolkning eller genomsyn. Det som skulle vara eftersträvansvärt kan jag då tycka är att förmå Skatteverket att i högre grad yrka på skatteflyktslagens tillämplighet vid fall av skatteflykt. Kan detta prövas leder det till att en bedömning görs och att ett svar frambringas, mer tillämpning och mer praxis ger bättre rättssäkerhet. I brist på detta kan två alternativa scenarion uppstå. Å ena sidan faller förfaranden, som hade kunnat fångas upp med hjälp av skatteflyktslagen, utanför tillämpningen och man mister på så vis eventuellt skatteunderlag. Å andra sidan kan bristen på yrkande leda till att länsrätten och även högre instanser får en större benägenhet att tillämpa en genomsynsmetod i ett försök att skydda skattebasen och motverka någon form av illojalt beteende. Inget av alternativen är att föredra framför det andra och en mer konsekvent och kontinuerlig tillämpning av lagen skulle vara att föredra för att få klarare praxis som gynnar rättssäkerheten. I sammanhanget ska dock inte glömmas att en förklarad praxis inte är eftersträvansvärd då lagens tillämplighet kan bli för snäv och förlora sin effektivitet.

Gällande en praxismetod har begreppet - *att se till en rättshandlings verkliga innebörd* i viss mån kommit att bli ett substitut för uttrycket genomsyn då detta har kommit att få en negativ klang. En rättshandlings verkliga innebörd var också det uttryck som kom upp då en klausul mot skatteflykt först diskuterades. Man skulle kodifiera uttrycket men tiden ansågs då inte mogen för en generell klausul mot skatteflykt och det ansågs inte motiverat ur rättssäkerhetsperspektiv. Senare då en klausul väl infördes var utformningen annorlunda. Det som nog aldrig var tanken var att doktrinen om rättshandlingars verkliga innebörd skulle leva kvar parallellt. Det har dock visat sig svårt att

---

<sup>150</sup> Rosander s. 204



finna klara argument för att genomsyn skulle strida mot legalitetsprincipen. Det finns ingen klar föreskrift om att genomsyn ska tillämpas och ur det kan kanske läsas att metoden inte ska tillämpas. Flertalet uttalanden på området framför dock enbart att genomsyn inte bör tillämpas då det strider mot legalitetsprincipen. Ett vidare resonemang, om på vilket sätt och hur, förs sällan. Då det också finns de som är av åsikten att domstolarna inte tillämpar någon skatterättslig genomsynsprincip följer naturligt att någon diskussion, om huruvida en sådan princip strider mot legalitetsprincipen, inte är aktuell.

Jag kan finna det nästan fascinerande att en diskussion, om skatteflykt, genomsyn och lagstiftning på området, kan ha förts så länge (i årtionden) utan att något egentligt resultat eller någon samstämmighet har uppnåtts. Diskussionen har förts inom den akademiska världen såväl som inom den privata sfären. Det är kanske inom den privata sfären som diskussionen eller i vart fall effekten av rättsosäkerheten har varit mest synbar. Den sektor som jag kan tycka uppfattas som minst inblandad är domstolarna och den så kallade "lagstiftaren" i form av riksdagen. Och det är kanske just här delar av problemen finns. Det är domstolarna som dömer utifrån en princip som inte finns lagstadgad (i den mån de nu anses göra det) och det är lagstiftaren som inte kodifierar den metod som det döms utifrån (i den mån de nu anses göra det). Ett klagörande om vad som gäller är efterfrågat men är, i likhet med ovan sagda, kanske en naiv förhoppning.

Att komma till rätta med problemet skatteflykt och rättsäkerhet på ett, för alla parter, tillfredsställande sätt verkar svårt. Å ena sidan är det dumt att uppmuntra konceptet med genomsyn men å andra sidan menar jag att det uppenbarlig förekommer någon form av genomsyn med jämna mellanrum eftersom det ständigt väcker diskussioner. Kanske skulle man då göra det bästa av situationen och exempelvis instifta specialdomstolar; Ska en, vad vissa menar godtycklig bedömning göras, kan den kanske bättre göras av specialiserade domare. Argumenten går inte riktigt att förena men att använda en rättsosäker metod på ett rättsosäkert sätt är inte att föredra. Ett alternativ skulle kunna vara någon form av lagändring för att praxis på något sätt ska börja om från noll. Det är då viktigt att också att äldre eller i vart fall mer erfarna domare börjar om från noll och inte dömer enligt gamla metoder och med hänsyn till äldre praxis. I likhet med Rosanders åsikt kan ett alternativ även vara att domstolarna gör klart att skatteflyktslagen är den motåtgärd som ska tillämpas mot skatteflykt.<sup>151</sup> Det finns ett behov av ett klagörande över vad som är gällande rätt på området. Allt annat väcker bara osäkerhet och nya frågor.

---

<sup>151</sup> Rosander s. 85

## 6 Källförteckning

### Böcker/Avhandlingar

Gäverth Leif, *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor*, Reprocentralen HSC Uppsala 1999 [Gäverth]

Hultqvist Anders, *Legalitetsprincipen i inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Lund 1995 [Hultqvist]

Johansson Gunnar, Rabe Gunnar *Det svenska skattesystemet*, Norstedts juridik AB, Stockholm 1998 [Johansson m.fl.]

Ljungman Seve, *Om skattefordran och skatterestitution*, Almqvist & Wiksells boktryckeri, Uppsala 1947 [Ljungman]

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, *Inkomstskatt*, Studentlitteratur, Lund 2005 [Lodin m.fl.]

Melbi Ingrid, Rabe Gunnar *Det svenska skattesystemet*, Norstedts juridik AB, Stockholm 2006 [Melbi m.fl.]

Påhlsson Robert, *Introduktion till Skatterätten*, Iustus, Uppsala 2001 [Pålsson]

Rosander Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, ARK Tryckaren AB 2007 [Rosander]

Sandström Kjell, Svensson Ulf, *Skatteplanering*, Björn Lundén Information AB, Näsvisen 2005 [Sandström m.fl.]

Simon Almendal Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Norstedts juridik, Stockholm 2005 [Simon Almendal]

Skatteverkets handledning; *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2006*

Skatteverkets Handledning 2007:I

### Artiklar

Von Bahr, *Nordbäcksmålet, skatteflykt och genomsyn*, Skattenytt 1992 [von Bahr 1992]

Von Bahr, *Skatteflykt i EG-rättslig belysning*, Skattenytt 2007 [von Bahr 2007]

Bergström Sture, *Tolkning och tillämpning av skattelag (rättsfall)*, Skattenytt 1999 [Bergström SN 1996]

Bergström Sture *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper-nya tendenser under senare tid?* Skattenytt 2003 [Bergström SN 2003]

Bergström Sture *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper - ännu en gång* Skattenytt 2003 [Bergström SN 2003]

Fast Katarina, Jungdalen Åke, *Genomsyn äventyrar rättssäkerheten*, Sunt Förnuft, Nr 8 november 2006 [Fast, Jungdalen Sunt Förnuft 2006:8]

Gäverth Leif, *Regeringsrätten och genomsyn*, Svensk Skattetidning 1996 [Gäverth SvSkT 1996]

Hultqvist Anders, *Leasingdomarna – en analys och kommentar*, Skattenytt 1999 [Hultqvist SN 1999]

Hultqvist Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, Svensk Skattetidning 2005 [Hultqvist SvSkT 2005]

Hultqvist Anders, *Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb*, Dagens Industri 2007-03-26 [Hultqvist DI 07-03-26]

Hultqvist Anders, *En Tättningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag*, Svensk Skattetidning 2007 [Hultqvist SvSkT 2007]

Hultqvist Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, Skattenytt 2007 [Hultqvist SN 2007]

Hultqvist Anders, *Några kapitalförsäkringsdomar – omkaraktärisering istället för genomsyn*, Skattenytt 2008 [Hultqvist 2008]

Leidhammar, *Skatteverkets genomsyn - genväg som bör stängas*, Dagens Industri 2007-02-22 [Leidhammar DI 07-02-22]

Möller Lars, *Regeringsrätten och genomsynsmål*, Skattenytt 2003 [Möller SN 2003]

Möller, Gäverth, *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* Skattenytt 2007 [Möller, Gäverth SN 2007]

Nyquist Kerstin, Fast Katarina *Specialisering i skattemål - för bättre rättssäkerhet och effektivitet i skatteprocessen*, Skattenytt 2007 [Nyquist, Fast SN 2007]

Tjernberg Mats *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, Skattenytt 2003 [Tjernberg SN 2003]

Tjernberg Mats *Tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt 2005 [Tjernberg SN 2005]

Wennergren Bertil, *Skatteflykten i stöpsleven*, Skattenytt 1997 [Wennergren SN 1997]

## **Departementspromemoria**

Ds B 1978:6                      Lag mot skatteflykt

## **SOU**

SOU 1954:24                      Förslag till effektivare taxering  
SOU 1963:52                      Om åtgärder mot skatteflykt  
SOU 1975:77                      Allmän skatteflyktsklausul  
SOU 1989:81                      Ny generalklausul mot skatteflykt

## Propositioner

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

## Rättsfall

RÅ 1953 ref 10  
RÅ 1989 ref 127  
RÅ 1993 ref 86  
RÅ 1994 ref 52  
RÅ 1998 ref 19  
RÅ 1998 ref 58 I, II, III  
RÅ 1998 not 195  
RÅ 2000 ref 21 I och II  
RÅ 2001 ref 12  
RÅ 2001 ref 79  
RÅ 2002 ref 24  
RÅ 2004 ref 1  
RÅ 2004 ref 27  
RÅ 2006 not 89  
RÅ 2007 ref 85  
Regeringsrätten, mål nr 3014-15-05, 3017-05  
Regeringsrätten, mål nr 3831-06  
Regeringsrätten, mål nr 3850-06  
  
Länsrätten i Göteborg, mål nr 7448-7451-5  
Länsrätten i Stockholm, mål nr 22588, 22595, 22597, 22601-04  
Länsrätten i Jönköping, mål nr 213-216-06