

Institutionen för ekonomi

Handledare: Univ. adjunkt Bengt Åkesson

Datum: 2007-06-05

Filosofie kandidatuppsats i Handels/Skatterätt



## Genomsyn vs Skatteflyktslagen – Strider Skatteverkets genomsyn mot legalitetsprincipen?

Therése Karlsson  
Åsa Nilsson

---

## Sammanfattning

Vårt syfte med uppsatsen är att undersöka om Skatteverkets genomsyn strider mot legalitetsprincipen. Detta realiserar med hjälp av frågeställningar i vår problemformulering.

Vi har i studien använt oss av en rättsdogmatisk metod, vilket innebär att vi har tolkat gällande rätt utifrån lag, förarbeten, rättspraxis samt doktrin.

Förutsättningen vid beskattning kan ses som att skatt endast kan uttagas med stöd av föreskrifter i lag, det vill säga *nullum tributum sine lege*. När Skatteverket inte kan använda sig av Skatteflyktslagen, faller man tillbaka på genomsyn. I vissa rättsfall har vi även sett att man i första hand använder sig av genomsyn, innan man tar till Skatteflyktslagen. Beslut som grundas på genomsyn fattas snabbare och enklare av Skatteverket, medan skatteflykt av rättssäkerhetsskäl prövas av Länsrätten.

I vår uppsats har det framkommit olika alternativ till att åtgärda problematiken med genomsyn. Det är idag omöjligt att säga vilket av dessa alternativ som kommer att vara den bästa lösningen för genomsyn, men allt tyder på att det behövs en klarare och tydligare bild för hur genomsynsprincipen skall användas i praktiken. Det är alltså dags att sätta ned foten om vad som gäller i genomsynsresonemanget, därför att –

***Nullum tributum sine lege.***

## Förord

Vi vill tacka vår handledare Bengt Åkesson för hans engagemang i vårt ämne, för all vägledning och för alla roliga stunder under vår tid med uppsatsarbetet.

Vi vill även tacka alla dem som via telefon ställt upp med värdefull information till uppsatsen.

Ett särskilt stort tack riktar vi till våra familjer, som har stöttat och ställt upp för oss under denna tid. Utan Er hade vi inte varit där vi är idag.

Kristianstad den 5 juni 2007

Therése Karlsson

Åsa Nilsson

---

## Innehållsförteckning

<b>Kapitel 1 Inledning</b> .....	5
1.1 Problembakgrund .....	5
1.2 Problemformulering .....	6
1.3 Syfte.....	7
1.4 Avgränsningar .....	7
1.5 Metod och material.....	8
1.6 Disposition.....	10
<b>Kapitel 2 Allmän del och historik</b> .....	12
2.1 Rättssäkerhet .....	12
2.2 Legalitetsprincipen .....	13
2.3 Laganalogi .....	15
2.4 Skatteflykt och Skatteflyktslagen .....	16
2.4.1 Definition av skatteflykt.....	16
2.4.2 Skatteflyktslagen .....	17
2.4.3 Skatteflyktslagens historia.....	18
2.4.4 Skatteflyktslagen idag .....	20
2.5 Genomsyn.....	22
2.5.1 Praxis före 1980 innan Skatteflyktsklausulens införande .....	23
2.5.2 Genomsynsprincipens historia.....	24
2.5.3 Praxis efter 1980 då Skatteflyktsklausulen har införts .....	26
2.6 Genomsyn vs Skatteflykt.....	27
<b>Kapitel 3 Rättsfall</b> .....	28
3.1 RÅ 1994 ref. 52 ”Capinova” .....	28
3.2 RÅ 1995 ref. 84 ”Octavani” .....	32
3.3 RÅ 2001 ref. 12 .....	33
3.4 RÅ 2001 ref. 79 .....	35
3.5 RÅ 2002 ref. 24 .....	36
3.6 RÅ 2004 ref. 27 .....	38
3.7 Lägre instans mål.....	41
<b>Kapitel 4 Doktrin</b> .....	43
4.1 Doktrin om genomsyn .....	43
<b>Kapitel 5 Slutsatser/Sammanfattande diskussion</b> .....	50
<b>Källförteckning</b> .....	54

---

## Kapitel 1 Inledning

### 1.1 Problembakgrund

Uttrycket ”nullum tributum sine lege” – ”ingen skatt utan lag” återfinns i Regeringsformen<sup>1</sup>. Förutsättningen vid beskattning kan då ses som att skatt endast kan uttagas med stöd av föreskrifter i lag<sup>2</sup>.

Alla vill väl ha en så fördelaktig skatt som möjligt! Att vidta åtgärder enbart i skatteplaneringssyften anses inte acceptabelt. Ett exempel är då handlanden/förfaranden gjorts vilket bidrar till att den skattskyldige undanhåller skatt till staten, enkelt uttryckt, den skattskyldige får en ”skattelättnad”. Påverkar dessa förfaranden inte resultatet förutom i beskattningshänseende anses de ha gjorts i syfte att minska skatten. Det är här fråga om lagliga dispositioner som företas i syfte att kringgå skattelag.

För att komma tillrätta med dessa ”skattelättnader” har vi i Sverige en Lag (1995:575) mot skatteflykt – Skatteflyktslagen. Lagens andra paragraf anger fyra kriterier som alla skall vara uppfyllda. Är kriterierna uppfyllda skall taxeringsbeslutet fattas som om förfarandet inte hade företagits. Man utesluter då förfarandet och den skattskyldige taxeras som om förfarandet aldrig hade gjorts. Enligt lag är det Länsrätten som beslutar när tillämpning av denna lag skall ske.<sup>3</sup> Detta sker efter framställning av Skatteverket. Man kan då anta att Skatteverket går efter Skatteflyktslagens kriterier när de tittar på förfaranden från den skattskyldige som leder till ”skattelättnad”.

Skatteverket har en genväg för att komma åt skatteflykt utan prövning i Länsrätten som första instans, den så kallade genomsynsprincipen. Genomsynsprincipen har i grund och botten samma motiv som Skatteflyktslagen, men är ett förfarande som Skatteverket använder sig av för att motverka skatteflykt. Skatteverket har på senare år allt oftare underkänt

---

<sup>1</sup> Regeringsformen – RF, 1 kap 1 § 3 stycket; 8 kap 3 §

<sup>2</sup> Lodin, Lindencrona, Melz & Silfverberg, Inkomstskatt, 2005 s. 601; Peczenik, Juridikens teori och metod, 1995, s. 56

<sup>3</sup> Skatteflyktslagen (1995:575) 4 §

---

skattskyldigas förfaranden med stöd av genomsyn och i allt mindre utsträckning begärt prövning av Skatteflyktslagen hos Länsrätten. Beslut grundat på genomsyn fattas snabbare och enklare av Skatteverket, medan skatteflykt av rättssäkerhetsskäl prövas av Länsrätten.<sup>4</sup> Det verkar som om när Skatteverket inte kan använda sig av Skatteflyktslagen, trots att den har en bred tillämpning, faller man tillbaka på genomsyn. Detta kan ses som en helgardering och Skatteverket kan på så sätt ändå ta ut den ”undanhållna” skatten med hänvisning till så kallad genomsyn. Enligt vår uppfattning verkar det som om Skatteverket gör en annan bedömning av de faktiska förhållandena än vad lagen anger. Ett avtal eller ett annat rättsligt förfarande omklassificeras av Skatteverket med hjälp av genomsynsprincipen, vilket innebär att de kan ta ut den skatt som den skattskyldige anses undanhålla staten. Skatteverket tycks bortse från transaktionens civilrättsligt giltiga karaktär bara för att de är skattemässigt fördelaktiga och kan således påföra skatt på den skattskyldige.

Eftersom genomsyn inte finns reglerad i lag upphöjer sig Skatteverket över skriven lag. Regeringsrätten har mycket tydligt klarlagt att man inte får bortse från transaktionens civilrättsligt giltiga karaktär bara för att de är skattemässigt fördelaktiga. De hänvisar istället till Skatteflyktslagen.<sup>5</sup>

Skatteverket påför, med hjälp av ett genomsynsresonemang, en skatt utan stöd av lag. De vänder sig ej till Länsrätten i första hand, utan använder sig direkt utav genomsynsprincipen. Varför använder sig inte Skatteverket av den lag som är avsedd att användas vid skattemässiga transaktioner?

## **1.2 Problemformulering**

- Varför skall man ha två parallella bedömningsgrunder i ett välutvecklat rättssamhälle?

---

<sup>4</sup> Leidhammar, Skatteverkets genomsyn genväg som bör stängas, DI, 2007-02-22

<sup>5</sup> RÅ 2004 ref. 27

- 
- Kan Skatteverket ta ut den ”undanhållna” skatten, med hänvisning till så kallad genomsyn och på så sätt kringgå den lagstiftning som finns genom Skatteflyktslagen?
  - Är det rimligt att Skatteverket använder sig av genomsyn då vi har Skatteflyktslagen?
  - Förlorar den skattskyldige förutsebarheten genom användningen av genomsyn?
  - Strider en sådan beskattning mot legalitetsprincipen och därmed också mot den svenska grundlagen, som förutsätter att skatt skall beslutas genom föreskrifter i lag?

### **1.3 Syfte**

Syftet med denna uppsats är att undersöka om genomsynsprincipen strider mot legalitetsprincipen?

### **1.4 Avgränsningar**

Begreppet genomsyn används inom många olika användningsområden. Vi avgränsar oss därför till att ta upp genomsynsresonemanget ur ett skatterättsligt synsätt och kommer endast att nämna något litet om genomsynsprinciper i samband med andra användningsområden. Eftersom området ”genomsyn” är stort, kommer vi inte att behandla de problem med genomsyn som uppstår utanför landets gränser.

Vi uppfattar att gemene man anser att skatteflykt är ett förfarande som är närbesläktat med både skatteplanering och skattefusk. Vi går inte in på dessa ämnen något nämnvärt, utan avgränsar oss och håller oss till skatteflykt. I doktrinen diskuteras även skentransaktioner i samband med genomsynsprincipen. Vi anser att det är en markant skillnad mellan genomsyn och skentransaktioner. Skentransaktioner handlar om avtal eller andra rättshandlingar som tillkommit för skens skull. Det är inga legala transaktioner och avtalen är således ogiltiga och accepteras inte under några förhållanden. I

---

genomsyn hävdas en annan innebörd än den formellt korrekta, medan skenavtal är formellt oriktiga. Därför ser vi inte det som relevant att ta upp någon vidare diskussion om detta i vår studie.

Vi koncentrerar oss i första hand på nyare rättsfall där domen fallit efter att lagen infördes på nytt. De rättsfall som tas upp där domen fallit enligt den gamla laglydelsen, ses som vägledande fall och tas därför med i vår studie.

I uppsatsen används namn som till exempel Riksskatteverket, Skatteverket och Skattemyndigheten. Eftersom namn har en tendens till att bytas ut genom åren, kommer vi att använda oss av begrepp efter respektive tidpunkt.

### **1.5 Metod och material**

För att uppnå syftet med uppsatsen används en rättsdogmatisk metod vilket innebär att utifrån lag, förarbeten, rättspraxis samt doktrin kommer gällande rätt att tolkas<sup>6</sup>.

Huvudskälet till att lagstiftaren får skriva relativt kortfattade lagar och komplettera dem med utförliga förarbeten, är att förarbetena skapar en slags dialog<sup>7</sup>. Olika deltagare i lagstiftningsarbetet kan ha uttalat olika sinsemellan konkurrerande värderingar. Den person som argumenterar juridiskt får därmed ett allsidigt underlag för en avvägning mellan skäl och motskäl. Lagreglerna kan inte i samma mån som förarbetena beakta de sinsemellan konkurrerande skälen och motskälen.

Många gånger är det svårt för en domstol att avgöra om en viss lagregel är tillämplig i det enskilda fallet. Förarbeten och rättspraxis får då betydelse för hur regeln skall tolkas.<sup>8</sup> Förarbeten kan anses uttrycka ”lagstiftarens vilja” eller, mera korrekt uttryckt, belysa lagens ändamål (ratio legis). Det kan

---

<sup>6</sup> Peczenik, 1995, s. 33-35

<sup>7</sup> Ibid, s. 40-41

<sup>8</sup> Bernitz, Heuman, Leijonhufvud, Seipel, Warnling-Neerep, Vogel, Finna rätt, 2006, s. 119



förekomma olika uppfattningar om vilken vikt förarbetena har när lagen tolkas, men det är ingen tvekan om att de bör tillmätas en auktoritativ betydelse.<sup>9</sup>

Man skiljer på begreppen rättspraxis och prejudikat. Rättspraxis kan utvecklas både hos underrätter och hos den högsta instansen. Hos Skatteverket kan det utvecklas en myndighetspraxis i den beslutsfattande verksamheten. När man talar om rättspraxis krävs i regel ett stort antal domar eller beslut som delar samma uppfattning. Av dem skall man sedan ha möjlighet att göra antaganden eller prognoser, som kan användas på andra fall.<sup>10</sup>

De högsta instanserna är avsedda att utgöra prejudikatinstanser. Prejudikaten är avsedda att vara vägledande för domstolarnas rättstillämpande principer. Vad som sägs i Högsta domstolen, HD, är i stor utsträckning belysande för andra prejudikatinstanser.<sup>11</sup> Ett avgörande i ett speciellt fall bildar med andra ord mönster för avgöranden i framtida rättsfall<sup>12</sup>. ”Med uttrycket praxis avser man i fråga om rättsfall inte bara prejudikat utan också Tingsrätternas och Hovrätternas avgöranden i den mån de i sig eller tillsammans med andra fall ger uttryck för principiella bedömningar”<sup>13</sup>. Det tas hänsyn till vad som sagts i andra domstolar än Högsta domstolen, men med den vetskapen att de inte väger lika tungt som ett domslut från Högsta domstolen.

Huvuduppgiften för den systematisering och tolkning som doktrinen genomför består i att framställa rättsordningen som ett sammanhängande system av normer. Detta sammanhang utgör enligt Peczenik kärnan i rationalitetsbegreppet. Att underkänna doktrinen som ett hjälpmedel i juridisk argumentation vore därför detsamma som att underkänna rationaliteten.<sup>14</sup>

---

<sup>9</sup> Almgren & Leidhammar, Skatteprocessen, 2004, s. 31

<sup>10</sup> Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet, 2007, del 1, s. 69

<sup>11</sup> Exempel på andra prejudikatinstanser är Regeringsrätten (RR), Arbetsdomstolen (AD), Marknadsdomstolen (MD) hämtat ur Bernitz et al., 2006, s. 119

<sup>12</sup> Skatteverket, Handledning för..., 2007, del 1, s. 69

<sup>13</sup> Bernitz et al., 2006, s. 120

<sup>14</sup> Peczenik, 1995, s. 44

---

Detta är argumentationen till att vi kommer att använda oss av en rättsdogmatisk metod, för att nå kunskap om gällande rätt inom vårt ämne. Syftet realiserar med hjälp av ovanstående frågeställningar i vår problemformulering.

Inledande kommer rättssäkerhet, legalitetsprincipen, genomsynsresonemang samt Skatteflyktslagen att studeras och kommenteras. För att ytterligare belysa vår frågeställning kommer relevanta diskussioner i förarbeten som föregått lagstiftningen att lyftas fram. Tyngdpunkten vid studierna om genomsyn kommer att ligga på doktrin då genomsyn, trots att den anses vara av äldre datum, inte finns lagreglerad. Denna information finns mest att inhämta i form av artiklar i olika tidningar såsom Skattenytt, Svensk Skattetidning, Dagens Industri och andra tidskrifter. Vi kommer också att för rättssäkerhet, legalitetsprincipen och Skatteflyktslagen beskriva vad som framkommit i doktrin. Utifrån det anförda dras sedan slutsatser om genomsynsresonemanget strider mot legalitetsprincipen eller om den går att använda tillsammans med Skatteflyktslagen på något sätt.

## **1.6 Disposition**

**Kapitel 2** beskriver bakgrunden till varför vi valde att behandla detta ämne. För att ytterligare belysa vår frågeställning kommer relevanta diskussioner i förarbeten som föregått lagstiftning och praxis att lyftas fram. För att ha en möjlighet att diskutera ovanstående problem kommer frågan om rättssäkerhet att behandlas. Därefter kommer legalitetsprincipen, genomsynsresonemang, samt Skatteflyktslagen att studeras och kommenteras. Detta görs med hjälp av lag och praxis.

**Kapitel 3** behandlar rättsfall som vi anser är relevanta för studiens syfte. Redogörelser av rättsfallen består av en förkortad sammanfattning av rättsfallen och det mesta i texten är taget direkt från Regeringsrättens referat. I något rättsfall har vi lagt till en förenklad text i syfte att förtydliga referatet.

Efter varje rättsfall förs en diskussion om vad som framkommit i doktrin om de olika rättsfallen.

**Kapitel 4** sammanfattar vad som i doktrin framkommit om genomsynsprincipen.

**Kapitel 5** är ett avslutande kapitel som sammanställer vad vi kommit fram till i vår studie. Kapitlet avslutas med att vi tar hjälp av våra frågeställningar från problemformuleringen. Utifrån det anförda, i uppsatsen, dras slutsatser om genomsynsresonemanget strider mot legalitetsprincipen eller om den går att använda tillsammans med Skatteflyktlagen på något sätt.

---

## Kapitel 2 Allmän del och historik

### 2.1 Rättssäkerhet

Vid diskussionen kring rättssäkerhet i skatterätten är det viktigt att ha klart för sig att det finns en skillnad på normgivare och rättstillämpare. Normer skapas genom handlingar, det vill säga lagstiftning och praxis.<sup>15</sup> Normgivningskvalifikationen finns nämnd i Regeringsformen: Regeringen styr riket<sup>16</sup> och lägger fram förslag/propositioner till Riksdagen, som stiftar lag<sup>17</sup>. Denna befogenhet att stifta lag tillkommer alltså endast Riksdagen. Riksdagen beslutar även om skatt till staten. Den kommunala skattesatsen bestäms emellertid av kommunerna. De organ som sedan svarar för rättstillämpningen utgörs av skattemyndigheter och skattedomstolar.<sup>18</sup> Beslut som innebär rättsskipning eller myndighetsutövning bör vara rimligt förutsebara med stöd av lagen<sup>19</sup>. Denna förutsebarhet av rättsliga beslut gör att man vet att domstolarna kommer att följa stiftad lag<sup>20</sup>.

Vad är då rättssäkerhet? Rättssäkerhet är en rättslig metod som skall garantera att den enskilde inte drabbas av oförutsebara konsekvenser till följd av sin ekonomiska planering<sup>21</sup>. Enligt Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg brukar man ställa två krav på utövningen av offentlig statsmakt för att en rättsstat skall anses föreligga<sup>22</sup>.

- Det typiska för rättsstaten är att en medborgare åtnjuter rättsligt skydd både mot enskilda och mot staten<sup>23</sup>. Rättsstaten skall se till den enskildes bästa inom av lagen uppdragna gränser. Myndigheterna skall inte efter eget omdöme kunna inkräkta på samhällsmedborgarnas rätt till personlig frihet och egendom. Med andra ord skall legalitetsprincipen tillämpas.<sup>24</sup>

---

<sup>15</sup> Peczenik, 1995, s. 25

<sup>16</sup> Regeringsformen – RF 1 kap 6 §

<sup>17</sup> RF 1 kap 4 §

<sup>18</sup> Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 94

<sup>19</sup> RF 1 kap 1 §; Peczenik, 1995, s. 12

<sup>20</sup> Peczenik, 1995, s. 23

<sup>21</sup> Wennergren, Skatteflykten i stöpsleven, SN, 1997, s. 109

<sup>22</sup> Lodin, et al. 2005, s. 601

<sup>23</sup> RF 1 kap 2 §; Peczenik, 1995, s. 11

<sup>24</sup> Lodin et al., 2005, s. 601

• Den offentliga makten/rättsstaten skall i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen, likhetsprincipen, vilken ger uttryck för att likartade rättshandlingar skall behandlas på likartat sätt. I den meningen att samma rättigheter och skyldigheter tillkommer alla ingår det givetvis en likformig beskattning. Med detta menas enligt Lodin et al. ”att inte några på grund av socialgrupp, politisk uppfattning, ras, olika tjänstemäns sympatier eller antipatier etcetera åtnjuter skatteprivilegier eller diskrimineras”.<sup>25</sup>

Rättsstaten skall dessutom iakttaga saklighet och opartiskhet<sup>26</sup>. Domstolars oavhängighet kan betraktas i samband med den tredelning som Montesquieus ger uttryck för i sina grundtankar. Enligt denna lära måste lagstiftning, domstolsmakt och verkställande makt skiljas åt för att garantera de demokratiska institutionernas funktion.<sup>27</sup>

## **2.2 Legalitetsprincipen**

”Den offentliga makten utövas under lagarna. Legalitetsprincipen (lagbundenhetens princip) gäller för alla statliga och kommunala organ. Även för Riksdagen som stiftar lagarna.”<sup>28</sup> Denna regel är enligt Riksskatteverket grundläggande för samhällets maktutövande och kan åberopas av den enskilde. Traditionellt sett har legalitetsprincipen inneburit ett krav på att skattebeslut skall ha lagligt stöd.<sup>29</sup> I de fall Riksskatteverkets rekommendationer används och de resulterar i att skatt påförs, utan att det finns lagligt stöd, anses tillämpningen strida mot legalitetsprincipen<sup>30</sup>.

Ur ett skatterättsligt synsätt innebär legalitetsprincipen att samhällsmedlemmarna endast får påföras skatt med uttryckligt stöd av lag. Detta skall enligt Lodin et al. tolkas utan hänsyn till vad Skattemyndigheterna

---

<sup>25</sup> Lodin et al., 2005, s. 601

<sup>26</sup> RF 1 kap 9 § - likhetsprincip

<sup>27</sup> Peczenik, 1995, s. 13

<sup>28</sup> Melin, Juridikens begrepp, 2002, s. 247

<sup>29</sup> Pahlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, 1995, s. 131

<sup>30</sup> Ibid, s. 133

för sin del anser vara skäligt.<sup>31</sup> I analogi med straffrättens *nullum crime sine lege* – ”ingen gärning får anses som ett brott utan stöd av lag” får man frasen *nullum tributum sine lege* – ”ingen skatt utan lag”. I straffrätten ses legalitetsprincipen som ett nödvändigt medel för att upprätthålla rättssäkerheten, det vill säga skyddet för den enskilde mot övergrepp från den offentliga makten.<sup>32</sup> Legalitetsprincipen innebär då inte att det är uteslutet att avvika från vad som i lagtext är stadgat, utan att lagtolkningen inte får vara till nackdel för skattebetalarna<sup>33</sup>. Med detta menas att rättstillämpningen skall följa de föreskrifter som finns uppställda. Rättstillämparna skall alltså med iakttagande av ”sunt förnuft” försöka finna vad lagtexten sannolikt kan ge uttryck för.<sup>34</sup>

Legalitetsprincipen ger uttryck för det fundamentala förhållandet, att den enskilde skall kunna förutse de konsekvenser som ett visst rättsligt förfaringsätt kan komma att medföra. Principen om förutsebarhet vid rättstillämpningen är grundläggande för den enskilde. En felaktig bedömning från en skattskyldigs sida av de skattemässiga konsekvenserna av ett handlande kan ödelägga hela den skattskyldiges ekonomi. Detta är bakgrunden till att en möjlighet till förhandsbesked beträffande de skatterättsliga konsekvenserna av olika förfaranden finns för den skattskyldige.<sup>35</sup>

Utöver det nyss sagda är det av yttersta vikt att domstolarna i möjligaste mån behandlar fall med lika förutsättningar lika<sup>36</sup>. Det innebär att domstolens bedömning bör ske utifrån objektiva normer. Detta ökar också förutsebarheten för den skattskyldige. Av det anförda framgår att det är av största vikt hur domstolarna tolkar lagarna. Lodin et al. säger ”det är då uppenbart att ju mer bunden domstolarnas tolkning är av allmänt tillgängliga rättskällor som klar lagtext och förarbeten, desto bättre blir förutsebarheten för de skattskyldiga. En fri tolkning från domstolarnas sida kan medföra helt oväntade resultat för den

---

<sup>31</sup> Lodin et al., 2005, s. 601

<sup>32</sup> Leijonhufvud & Wennberg, *Brott och straff i affärslivet*, 2004, s. 15

<sup>33</sup> Lodin et al., 2005, s. 601; Almgren & Leidhammar, *Skatteprocessen*, 2004, s. 30

<sup>34</sup> Hultqvist, 1995, s. 482

<sup>35</sup> Lodin et al., 2005, s. 601

<sup>36</sup> Regeringsformen – RF 1 kap 9 §

skattskyldige.”<sup>37</sup> Domstolarna bör i så hög utsträckning som möjligt undvika att tolka lagen extensivt eller göra analogier från densamma<sup>38</sup>. Almgren och Leidhammar uttrycker att det inte råder någon tvekan i att förarbetena bör tillmätas en auktoritativ betydelse, för att få veta vad lagstiftaren menade när lagen skrevs, vid utövning av rättstillämpning. I rättstillämpningen sker förfarandet utifrån förutsebarheten och att lika fall skall behandlas lika.<sup>39</sup>

### **2.3 Laganalogi**

Enligt Peczenik uttrycker laganalogin likhetsprincipen ”lika skall behandlas lika” och tar därmed hänsyn till såväl rättvisan som lagtolkningens inre samband<sup>40</sup>. I de fall skattelagarna inte är fullständiga behövs till exempel förarbeten, rättspraxis och doktrin för att komplettera lagen<sup>41</sup>. Det sägs ibland att man använder laganalogi endast då det innehåller en slags lucka i lagen. Luckor i lagen uppstår enligt Peczenik då de bestämmelser som reglerar det aktuella fallet innehåller en logisk motsägelse. ”En bestämmelse stadgar till exempel att en viss handling giltighet kräver skriftlig form, medan en annan bestämmelse säger att skriftlig form inte krävs för handlingens giltighet. Sådana motsägelser resulterar i en lucka, eftersom de logiskt oförenliga normerna slår ut varandra.”<sup>42</sup> Laganalogi får tillämpas i dispositiva civilrättsliga fall, om inte klara skäl talar för motsatsen. Bestämmelser som motiverar att en person straffas eller pålägges bördor får inte tolkas analogt, om inte synnerliga skäl talar för en sådan tolkning.<sup>43</sup>

Som sagts ovan är den straffrättsliga legalitetsprincipen ett exempel som innebär att ”ingen gärning får anses som ett brott utan stöd av lag” – *nullum crimen sine lege* och ”inget straff åläggas utan stöd av lag” – *nulla poena sine*

---

<sup>37</sup> Lodin et al., 2005, s. 602

<sup>38</sup> Bergström, Skatter och civilrätt, 1978, s. 66 ff; Peczenik, 1995, s. 56; Almgren & Leidhammar, 2004, s. 31

<sup>39</sup> Almgren & Leidhammar, 2004, s. 31

<sup>40</sup> Peczenik, 1995, s. 53; Thorell, Skattelag och affärssed, 1990, s. 375

<sup>41</sup> Almgren & Leidhammar, 2004, s. 30

<sup>42</sup> Peczenik, 1995, s. 53

<sup>43</sup> Lodin et al., 2005, s. 602

*lege*<sup>44</sup>. Det finns alltså ett förbud mot analogisk tillämpning införd i lag i Regeringsformen och i Brottsbalken. Som nämnts tidigare talar alltså även den skatterättsliga principen ”ingen skatt utan lag” – *nullum tributum sine lege*, mot en analogisk och extensiv tolkning av bestämmelser som ålägger en person skatt.<sup>45</sup> Förutsättningen vid beskattning kan då ses som att skatt endast kan uttagas med stöd av föreskrifter i lag. ”Om det nu föreligger ett krav på att skatt endast får uttas enligt föreskrift i lag bör rimligen analog tillämpning av lag vara otillåten”.<sup>46</sup> Enligt Hultqvist strider analog tillämpning av skattelag mot kravet på föreskriftsbunden beskattning i den svenska grundlagen (den centrala aspekten hos legalitetsprincipen)<sup>47</sup>.

Det skall även nämnas att i skatterätten finns principen om beskattning efter skatteförmågan och principen att i omstridda fall bör beslut fattas som gynnar den skattskyldige och inte staten – *in dubio contra fiscum*<sup>48</sup>.

## **2.4 Skatteflykt och Skatteflyktlagen**

### **2.4.1 Definition av skatteflykt**

Skatteflykt är ett begrepp som befinner sig mittemellan skattefusk och skatteplanering. Skatteflykt preciseras som förfaranden som i och för sig inte är förbjudna, men som strider mot det som lagstiftarna tänkt.<sup>49</sup>

”Skatteflykt definieras som ett kringgående av skatteregler med hjälp av mer eller mindre invecklade konstruktioner varigenom den skattskyldige väljer ett annat förfarande än det direkt och närmast till hands liggande för att uppnå ett visst resultat och komma förbi en skatteregel som normalt skulle ha tillämpats”<sup>50</sup>.

---

<sup>44</sup> Regeringsformen – RF 2 kap 10 §; Brottsbalken – BrB 1 kap 1 §

<sup>45</sup> RF 1 kap 1 § 3 stycket; RF 8 kap 3 §

<sup>46</sup> Hultqvist, Ny Skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten, 1996, SN, s. 678

<sup>47</sup> Hultqvist, SN, 1995, s. 583

<sup>48</sup> Peczenik, 1995, s. 77

<sup>49</sup> SOU 1975:77 s 43; Lodin et al., 2005, s. 617; Månsson & Nilsson, Skatteflyktlagen – i behov av förändring?, 2006, s. 10

<sup>50</sup> Prop 1996/97:170, s. 11



Skattefusk är att genom otillåtna metoder undvika eller minska sitt skattebetalande exempelvis genom att intäkter eller förmögenhetstillgångar döljs<sup>51</sup>. Alltså sänker man sin skatt genom att tala osanning eller undanhålla förfaranden som skall ligga till grund för taxering och får på så sätt betala mindre skatt än man normalt skulle. Detta är olagligt och man kan bli dömd för skattebrott.<sup>52</sup>

Skatteplanering innebär att man lagligt gör ett eller flera förfaranden för att minska skatten. Förfarandet bygger på sådant som lagstiftaren uttryckligen eller underförstått godkänt skattemässigt.<sup>53</sup> Skatteplanering är därmed ett laddat ord. För många är det liktydigt med lagbrott. För andra är det moraliskt fel att planera sin skatt.<sup>54</sup> Trots att lagstiftaren i många fall förutsätter att företag och privatpersoner skall skatteplanera för att få lägre skatt, kan det hända att ett förfarande ger ett resultat som inte är försvarbart. Detta underkänns då med hänvisning till Skatteflyktslagen.<sup>55</sup>

## 2.4.2 Skatteflyktslagen

”Skatteflyktslagen innebär att man under vissa förutsättningar vid taxering skall bortse ifrån rättshandling som en skattskyldig företagit”<sup>56</sup>. Förutsättningarna anges i fyra rekvisit och finns i 2 § i Skatteflyktslagen<sup>57</sup>. Skatteflyktslagen är en generalklausul vilket innebär att lagen är en mycket allmänt formulerad bestämmelse som ger domstolar eller myndigheter stor frihet vid bedömningen av enskilda fall. Generalklausuler kallas ibland ”gummiparagrafer”.<sup>58</sup> Fördelen med en generalklausul är att det går att sätta in åtgärder mot förfaranden, som anses vara felaktiga, i ett tidigt skede och få en rättvis bedömning. Nackdelen är att besluten kan bli svåra att förutse för den

<sup>51</sup> SOU 1975:77 s. 47; Skattefusk, hämtat på <http://sv.wikipedia.org>

<sup>52</sup> Leijonhufvud & Wennberg, 2004, s. 110 ff

<sup>53</sup> Månsson & Nilsson, 2006, s. 10

<sup>54</sup> Ramert, Skatteplanering - hur bör den läggas upp? 2006-02-10 hämtat på [www.skatter.se](http://www.skatter.se)

<sup>55</sup> Ramert, 2006; Månsson & Nilsson, 2006, s. 10

<sup>56</sup> Lagen mot skatteflykt, Avsnitt 15 s. 171 hämtat på [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)

<sup>57</sup> Se punkter på s. 20

<sup>58</sup> Melin, 2002, s. 184; Bergström, Bergström, Eek & Lindblom, Juridikens termer, 1975, s. 87

skattskyldige.<sup>59</sup> Ju mer allmänt hållen en lagregel är desto större hot mot rättssäkerheten är den, med resultat att domstolen tillämpar lagen restriktivt. Rättssäkerhet är ju som nämnts tidigare en rättslig metod som skall garantera att den enskilde inte drabbas av oförutsebara konsekvenser.<sup>60</sup>

### 2.4.3 Skatteflyktslagens historia

Redan på 1950-talet fördes diskussionen om problemen vid skatteflyktsförfaranden av den dåvarande Skatteflyktskommittén. 1975 lade arbetsgruppen inom företagsskatteberedningen fram förslaget till en lagstiftning mot skatteflykt i betänkandet – Allmän Skatteflyktsklausul.<sup>61</sup> Arbetsgruppen konstaterade att man tidigare ställt sig avvisande till en allmän Skatteflyktsklausul och i stället valt att försöka motarbeta skatteflykt genom materiella skatteregler<sup>62</sup>. Arbetsgruppen konstaterade också att de stoppregler som införts för att förhindra kringgående av skattelag undveks och det infördes ytterligare lagstiftning. Resultatet av detta blev att skattelagstiftningen blev invecklad och svår att tillämpa.<sup>63</sup> Enligt arbetsgruppen var den främsta fördelen med en allmän Skatteflyktsklausul den allmänpreventiva effekten och det förhållandet att den som försöker kringgå skattelag inte längre kunde vara säker på framgång<sup>64</sup>.

Efter det att arbetsgruppens betänkande remissbehandlats presenterades ett omarbetat förslag i en promemoria 1978<sup>65</sup>. Den första Skatteflyktlagen infördes 1980. Avsikten vid införandet var att lagen skulle tidsbegränsas till att omfatta rättshandlingar som företogs under åren mellan 1981 och 1985. Därefter skulle en utvärdering göras. I januari 1983 föreslogs en utvidgning av Skatteflyktsklausulens tillämpningsområde. Enligt regeringen hade den antagna

---

<sup>59</sup> Peczenik, 1995, s. 12

<sup>60</sup> Wennergren, 1997, s. 109

<sup>61</sup> Prop 1996/97:170, s. 8

<sup>62</sup> Ibid, s. 8

<sup>63</sup> Ibid, s. 8 f

<sup>64</sup> Ibid, s. 9

<sup>65</sup> Ibid, s. 10

---

Skatteflyktsklausulen erhållit en allt för snäv utformning för att kunna tillämpas på ett bra sätt.<sup>66</sup>

Tidsbegränsningen förlängdes 1985 i ytterligare tre år till 1988. Den dåvarande departementschefen anförde att de erfarenheter man hade genom den praktiska tillämpningen av klausulen var av mycket begränsad räckvidd och otillräckliga som underlag för någon egentlig utvärdering av klausulen, varför lagens giltighetstid borde utsträckas ytterligare för att möjliggöra en säkrare utvärdering.<sup>67</sup> Lagens giltighetstid förlängdes därefter med ett år i taget, åren 1988 respektive 1989. År 1990 beslöts att lagen skulle ges fortsatt giltighet till och med år 1993.

Efter regeringsskifte år 1992 upphävdes Lagen mot skatteflykt från och med den 1 januari 1993. Upphävandet motiverades med att Lagen mot skatteflykt kritiserats från rättssäkerhetssynpunkt sedan dess tillkomst. Kritiken hade bland annat gällt att förekomsten av en sådan lagstiftning stärker det allmännas ställning gentemot den enskilde på ett sätt som inte är rimligt i ett rättssamhälle. Lagstiftningen medförde vidare svårigheter för den enskilde att bedöma skattekonsekvenserna av olika rättshandlingar. Slutligen uttalades att de vid skattereformen sänkta skattesatserna medfört att intresset för skatteundandragande åtgärder minskat avsevärt och att motivet för Skatteflyktslagen, att motverka skatteflyktsåtgärder, således inte längre hade samma tyngd.<sup>68</sup>

Vid återinförandet år 1995, efter ett nytt regeringsskifte, uttalade den nya regeringen att de skäl som anförts till grund för avskaffandet av lagstiftningen inte var hållbara. Det betonades att några negativa effekter av lagen inte kunnat påvisas och att lagen enligt Regeringens bedömning haft en väsentlig preventiv funktion och utgjort ett betydelsefullt redskap för att förhindra skatteflyktsförfaranden.<sup>69</sup> Förutom den omarbetning som gjordes vid 1983 års

---

<sup>66</sup> Prop 1996/97:170, s. 13

<sup>67</sup> Ibid, s. 15

<sup>68</sup> Prop 1992/93:127, s. 49; Prop 1996/97:170, s. 15

<sup>69</sup> Prop 1994/95:209; Prop 1996/97:170, s. 15

---

reform gjordes vissa redaktionella ändringar i generalklausulen i samband med återinförandet av lagstiftningen år 1995.

#### 2.4.4 Skatteflyktslagen idag

Lagens tillämpningsområden innefattar taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt. (1 §)

Innebörden av skatteflykt i Skatteflyktslagens mening anges i dess 2 §. Redan i ingressen till paragrafen anges förutsättningar för att tillämpning skall ske. Det krävs att den skattskyldige har utfört en rättshandling. Passivitet från den skattskyldige kan således inte medföra att paragrafen tillämpas. Skatteförmånen skall också tillkomma den skattskyldige själv. Att skatteförmånen tillkommer en närstående person räcker således inte. Paragrafen innehåller sedan fyra rekvisit som alla måste vara uppfyllda för att lagen skall kunna tillämpas.<sup>70</sup>

Vid taxering skall hänsyn inte tas till rättshandling, om

1. Rättshandlingen skall ingå i ett förfarande som medför en **väsentlig skatteförmån** för den skattskyldige,
2. Den skattskyldige skall **direkt eller indirekt** ha medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. Skatteförmånen kan antas ha utgjort det **övervägande skälet** för förfarandet, och
4. En taxering på grundval av förfarandet skulle **strida mot lagstiftningens syfte** som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> Lodin et al., 2005, s. 617

<sup>71</sup> Se Skatteflyktslagen (1995:575) för alla paragrafer

---

Proposition 1996/97:170 anger dessa förklaringar till ovanstående punkter:<sup>72</sup>

**En väsentlig skatteförmån** innebär en lättnad för den skattskyldige jämfört med innan förfarandet gjordes.

**Direkt eller indirekt** verkan innebär enligt samma proposition att skatteförmånen uppkommer genom rättshandlingen tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen indirekt medverkar. En medverkan via ett handelsbolag eller aktiebolag eller att den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande på den person som medverkat i rättshandlingen, exempelvis familjemedlem faller också under bestämmelsen.<sup>73</sup>

**Det övervägande skälet** till förfarandet innebär att skatteförmånen skall antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för den skattskyldiges förfarande. Det innebär att en avvägning skall göras av de skäl som den skattskyldige haft för sin transaktion. Det avgörande är enligt förarbetena inte vad den skattskyldige innerst inne avsett utan vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter framstår som det huvudsakliga skälet för förfarandet.

**I strid med lagstiftningens syfte** innebär att i de fall där skatteförmån inte varit avsedd av lagstiftaren utan tvärtom anses strida mot vad denne förutsatt eller menat, kommer skatteförmånen nekas.

I 3 § Skatteflyktlagen står det att om 2 § skall tillämpas skall taxeringsbeslut fattas efter tre metoder. Förfarandets natur får avgöra vilken metod som skall väljas.<sup>74</sup>

**1.** Taxering bestäms som om rättshandling inte företagits. Enligt Lodin et al. torde metoden främst vara användbar vid enklare rättshandlingar och innebär att ett avdrag nekas.<sup>75</sup>

---

<sup>72</sup> Prop 1996/97:170, s. 17 f

<sup>73</sup> Lodin et al., 2005, s. 618

<sup>74</sup> Ibid, 2005, s. 620

<sup>75</sup> Ibid, 2005, s. 620

2. Framstår rättshandlingen med hänsyn till det ekonomiska resultatet som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet skall taxering ske som om den skattskyldige valt det senare förfarandet. Innebörden är enligt Lodin et al. att vid bestämmandet av taxering om en serie av transaktioner medfört ett bestämt ekonomiskt resultat, skall det undersökas om samma resultat kunnat uppnås med färre transaktioner.

3. Som sista metod anger 3 § att om de andra två metoderna inte kan tillämpas eller skulle ge ett oskäligt resultat, skall taxering bestämmas till skäligt belopp. Härmed kan hänsyn tas till den skattskyldiges samlade skattesituation.<sup>76</sup>

Enligt 4 § är första instans för prövning Länsrätten. Denna prövning skall ske efter framställning av Skatteverket.

## 2.5 Genomsyn

Tillämpningen av genomsynsprincipen förekommer i viss utsträckning vid de svenska domstolarna främst genom civilrättsliga mål<sup>77</sup>. Där gör domstolarna en genomsyn av gjorda transaktioner och behandlar dem efter deras egentliga verkliga innebörd. Genomsyn är ett begrepp som används av skattemyndigheter och skattedomstolar. Detta trots att genomsyn inte finns definierat i lag och därför egentligen inte finns.<sup>78</sup> Avsikten med genomsyn är alltså att kunna se till den verkliga innebörden i en transaktion, eller i en kedja av transaktioner, och bortse från saker som oklanderliga avtal och annat.

Vad är då ”den verkliga innebörden”? ”Den verkliga innebörden av en rättshandling bör naturligtvis bestämmas av de faktiska förhållandena i det enskilda fallet. Genomsyn i skatterätten innebär att man vid den skatterättsliga prövningen av en transaktion eller ett förfarande bortser från rättshandlingarnas formella innebörd och i stället lägger rättshandlingarnas reella innebörd till

---

<sup>76</sup> Lodin et al., 2005, s. 620

<sup>77</sup> Alexandersson, Genomsynsprincipen, 1981, s. 4

<sup>78</sup> [www.skattefritt.com](http://www.skattefritt.com)

grund för taxeringen.”<sup>79</sup> Man ser till syftet med transaktionerna. Vidare utesluter inte genomsyn att man kan ha lämnat oriktiga uppgifter som ligger till grund för ett yrkat avdrag. I ett sådant fall måste åklagaren visa att avtalet innehållit oriktiga uppgifter för att ett straffansvar skall uppkomma. Åklagaren skall även visa att det har medfört att fara föreligger för ett skatteundandragande.<sup>80</sup>

### 2.5.1 Praxis före 1980 innan Skatteflyktsklausulens införande

Regeringsrättens principer, vid prövning av skatteflyktstransaktioner, hade i sin praxis fram till 1980 hittills oftast tillämpat en ledprövningsprincip<sup>81</sup>. För att se om varje transaktion vid ett förfarande motsvarar sin skatterättsliga innebörd, gör domstolen en analys av varje transaktionsled var för sig. Motsvarar varje transaktionsled sin skatterättsliga innebörd godkänns de förfaranden som den skattskyldige fullgjort om förfarandet är affärsmässigt motiverat och inte är uppenbart konstlad.<sup>82</sup> Domstolen gör alltså ingen samlad bedömning och ser inget helhetsresultat av transaktionerna som är gjorda. Domstolarna bedömer de gjorda transaktionerna utifrån objektiva kriterier och bortser således från den skattskyldiges syfte med transaktionerna.<sup>83</sup> I dessa fall är förutsebarheten hög för den skattskyldige. Ett visst förfarande leder till vissa konsekvenser och förhandsbesked kan begäras. Rättssäkerheten genom legalitetsprincipen blir uppfylld genom att den enskilde kan förutse de konsekvenser som ett visst rättsligt förfaringssätt kan komma att medföra och kan handla därefter.<sup>84</sup>

Endast i samband med att ett förfarande uppenbart framstått som konstlat eller konstruerat har Regeringsrätten tillämpat genomsynsprincipen med

<sup>79</sup> Almgren & Leidhammar, 2004, s. 99; Dahlgvist, Skattebrott och skattelagarna, 2003, s. 53

<sup>80</sup> Dahlgvist, 2003, s. 53

<sup>81</sup> Prop 1994/95:209, s. 34; Alexandersson, 1981, s. 6

<sup>82</sup> Bergström, 1978, s. 139

<sup>83</sup> Ibid, s. 139

<sup>84</sup> Ett exempel då denna princip (Ledprövningsprincipen) utövats är Nordbäcksmålet: RÅ 1953 ref. 10 Det framgår att domstolen analyserat varje transaktion för sig. De fann att varje transaktion motsvarade sin skatterättsliga innebörd. Domstolens majoritet bortsåg från det totala resultatet som Nordbäck hade uppnått och bortsåg därmed från Nordbäckes syfte.

motivationen att rättshandlingarnas skattemässiga resultat avvikit från förfarandets civilrättsliga innebörd<sup>85</sup>.

### 2.5.2 Genomsynsprincipens historia

Redan innan den första Lagen mot skatteflykt antogs av riksdagen 1980 gick förslaget på remiss till lagrådet 1978<sup>86</sup>. Justitieråden Hesser och Hessler, två av ledamöterna i Lagrådet, var kritiska mot det remitterade förslaget<sup>87</sup>. De ansåg att förslaget till en lag om skatteflykt inte omfattade alla former av skatteundandraganden, exempelvis sådant som kännetecknas av oriktiga uppgifter och skattefusk<sup>88</sup>. De menade bland annat att formuleringen i lagförslaget inte gav uttryck för grundtanken med lagförslaget. Grundtanken var att lagen var riktad mot de fall där den skattskyldige hade möjlighet att använda sig av flera handlingssätt för att uppnå ett visst ekonomiskt resultat. Den skattskyldige skapade sig därmed en skatteförmån genom att välja ett förfarande som var onormalt eller konstlat, istället för att välja det förfarande som låg närmast tillhands.

Det förfarande som för den skattskyldige är naturligast ur skattesympunkt, behöver inte i sig strida mot skattelagstiftningen, civilrättens och bokföringsrättens alla regler. Det är tillåtet att den skattskyldige utnyttjar de möjligheter som lagstiftningen ger. Hesser och Hessler ansåg då att det var en tolkningsfråga att avgöra om den valda formen var normal eller konstlad och att detta var förenligt med stora ibland oöverstigliga svårigheter.<sup>89</sup>

De menade även att det fanns en annan fara med det framlagda lagförslaget. De hävdade att man kunde gå så långt i sin tillämpning av Skatteflyktsklausulen att man även drog in sådana förfaranden som den samvetsgrannaste inte kunde tro omfattades av lagförslaget.<sup>90</sup>

---

<sup>85</sup> Edström, Genomsyn vid rättstillämpningen, 2000, s. 25-26

<sup>86</sup> Prop 1980/81:17 s. 179

<sup>87</sup> Alexandersson, 1981, s. 4

<sup>88</sup> Prop 1980/81:17 s. 180

<sup>89</sup> Ibid, s. 181

<sup>90</sup> Ibid, s. 181



---

Justitieråden Hesser och Hessler lade fram ett eget förslag till Lagen mot skatteflykt, som ett alternativ till det remitterade förslaget. Förslaget kallade de genomsynsprincipen.<sup>91</sup> Hesser och Hessler kom med förslaget att genomsynsprincipen skulle tas in som en särskild bestämmelse, inte utformas som en egen lag. Den särskilda bestämmelsen skulle i form av nya stycken föras in i Taxeringslagens första paragraf.<sup>92</sup> Förslaget såg ut enligt följande:

”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>93</sup>

De ville genom detta förslag ge domstolarna formellt stöd för att tillämpa principen genomsyn<sup>94</sup>. Högsta domstolen hade då redan enligt Hesser och Hessler tillämpat genomsynsprincipen på ett antal civilrättsliga fall<sup>95</sup>. ”Högsta domstolen har i samtliga av dessa fall gjort en genomsyn av de företagna transaktionerna eller åtgärderna. Domstolen har gjort en samlad bedömning av dessa och tagit hänsyn till det slutresultat som uppnåtts i vart och ett av rättsfallen.”<sup>96</sup>

---

<sup>91</sup> Prop 1980/81:17 s. 182

<sup>92</sup> Ibid, s. 185

<sup>93</sup> Ibid, s. 184

<sup>94</sup> Ibid, s. 184

<sup>95</sup> Alexandersson, 1981, s. 15, exempel på rättsfall enligt Hesser och Hessler: NJA 1947, s. 647; NJA 1955, s. 449; NJA1966, s. 66; NJA 1975, s. 45

<sup>96</sup> Alexandersson, 1981, s. 27

Genomsynsprincipen kritiserades på olika håll. Bland annat kritiserade föredragande statsråd Wirtén förslaget till principen i propositionen till Lag mot skatteflykt.<sup>97</sup> Han menade att deras förslag om att domstolen skulle döma förfaranden efter den verkliga innebörden inte var något nytt, utan avstyrkts tidigare. Wirtén menade att det skulle skapa osäkerhet att döma efter verklig innebörd, då det hittills har bedömts med mer hänsyn till den formella innebörden.<sup>98</sup>

### 2.5.3 Praxis efter 1980 då Skatteflyktsklausulen har införts

Efter införandet av Skatteflyktsklausulen 1980 blev rättstillämpningen friare och genomsynsprincipen utvecklades i praxis. ”Det framstår som att Regeringsrätten alltmer frångått den ursprungliga led – för – ledprövningen till att se till helhetseffekterna av ett visst förfarande. Detta har medfört att effektiviteten i bekämpandet av otillåten skatteplanering ökat, samtidigt som förutsebarheten för den enskilde har kommit att minska i motsvarande mån.”<sup>99</sup>

Införandet av genomsynsprincipen i lag har diskuterats åtskilliga gånger. 1995 avvisades tanken igen på en lagstiftning kring genomsyn av Skatteflyktskommittén.<sup>100</sup> De menade att det var onödigt med en lagstiftning då metoden var fast förankrad och med åren blivit allmänt accepterad. Skatteflyktskommittén ansåg att varken en ökad förutsebarhet eller förenkling av vad som utgör förfarandets verkliga innebörd, skulle underlättas av en lagreglering av genomsynsprincipen.<sup>101</sup>

---

<sup>97</sup> Prop 1980/81:17 s.195 ff

<sup>98</sup> Ibid, s. 197

<sup>99</sup> Edström, 2000, s. 26 hänvisar till Grosskopf i SN 1989, s. 11 ff

<sup>100</sup> SOU 1996:44, s. 119

<sup>101</sup> Ibid, s. 119; Edström, 2000, s. 27; [www.skattefritt.com](http://www.skattefritt.com)

---

## 2.6 Genomsyn vs Skatteflykt

Förhållandet mellan skatteflykt och genomsyn är oklart även om det för var och en är uppenbart att dessa system av rättsregler har nära beröring med varandra. Detta gäller särskilt det fallet då det allmänna hävdar att förfarandet som gjorts är praktiskt taget meningslöst bortsett från skatteförmånen. Lagrådet har uttalat att det som är det karakteristiska för kringgåendefallen är när den skattskyldiges lämnade uppgifter är oriktiga eller ofullständiga. Det gäller endast i den meningen att de inte lämnar upplysning om de omständigheter som möjliggör tillämpning av Skatteflyktslagen.<sup>102</sup> Förutsättningarna för när så kallad genomsyn kan göras har inte helt klarlagts genom lagstiftning eller skatterättslig praxis. Man refererar däremot till doktrin bland annat i mål RÅ 1995 ref. 84 till Sture Bergströms *Skatter och civilrätt* från 1978. Det konstateras ”att om en rättshandling framstår som uppenbart konstlad, finns det risk för att transaktionen inte kan accepteras i enlighet med dess civilrättsliga rubricering vid en skatterättslig bedömning”.<sup>103</sup>

---

<sup>102</sup> Almgren & Leidhammar, 2004, s. 100

<sup>103</sup> RÅ 1995 ref. 84; Bergström, 1978, s. 140

---

## Kapitel 3 Rättsfall

### 3.1 RÅ 1994 ref. 52 "Capinova"

(2 § Lagen (1980:865) mot skatteflykt – äldre motsvarighet till nuvarande lag)  
Rättsfallet tar upp frågan om genomsyn och tillämpning av Lagen mot skatteflykt. Genom lag (1987:1203) begränsades avdragsrätten i 41 § tredje stycket Kommunal-skattelagen vad gäller förskottsräntor. Begränsningen innebär att avdrag medges endast för ränta som hänför sig till beskattningsåret då räntan betalats.

År 1987 bildades 240 kommanditbolag inom den så kallade Octanovakoncernen. Ett av dessa bolag var kapitalförvaltning Hannafjorton Kommanditbolag. Till en början ägdes Hannafjorton av två aktiebolag inom koncernen, Kreditmarknads AB Capinova och S.N. Capinova AB, varvid det förstnämnda bolaget var komplementär och det sistnämnda kommanditdelägare. I 1988 års taxering för självdeklaration uppgav B.M. att han under 1987 förvärvat Kreditmarknads AB Capinovas komplementärs andel i Hannafjorton. 1988 yrkade B.M. i sin självdeklaration avdrag med 8,2 miljoner kronor för förskottsränta.

Skattemyndigheten menar i sitt förstahandsyrkande, att den verkliga innebörden av de transaktioner som har förekommit vid bildandet av Hannafjorton och sedan med bolaget eller andelar i detta, att Hannafjorton egentligen aldrig har existerat. B.M. bör därför beskattas som om han "inte var skattesubjekt för bolaget".

Kammarrätten bedömer kommanditbolagskonstruktionens civilrättsliga giltighet. Rätten anser att det bör prövas om man genom tillämpning av genomsyn kan underkänna de företagna rättshandlingarna. Om inte genomsyn kan användas, bör man i andra hand pröva om Lagen mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet.

---

Det antas att Hannafjorton bildades av skatteskal och att B.M. valde att engagera sig i bolaget av samma skal. Kammarrätten finner dock inga skal till att tillämpa varken genomsyn eller Lagen mot skatteflykt på förfarandet. Det innebär att Kammarrätten anser att kommanditbolagskonstruktionen är skatterättsligt giltig. Skattemyndighetens förstahandsyrkande kan därför inte bifallas.

Den 17 december 1987 ändrades Kommunalskattelagen, vilket innebär att möjligheterna till att göra avdrag för förskottsrentor begränsades. Ändringen innebär att avdraget för förskottsrentor endast avser det beskattningsår då rentan har betalats och begränsningen gäller endast de räntebetalningar som skett efter stoppdagen den 9 november 1987.

Utredningen i målet visar att Hannafjorton betalade 12 miljoner kronor på stoppdagens kväll. Det skedde genom omföringar mellan Octanovakoncernens konton. Beloppet skulle enligt avtal utgöra förskottsrenta gällande ett lån som Hannafjorton senare skulle ta upp hos Octanova.

Kammarrätten finner att Hannafjorton har betalat ränta på sitt lån efter den 9 november 1987. B.M. kan därför inte erhålla avdrag för den del av rentan som belöper på tiden efter år 1987 och Kammarrätten ändrar därmed Länsrättens dom genom att sätta ned B.M:s taxeringar till statlig och kommunal inkomstskatt.

Kammarrättsrådet Häggbom var skiljaktig i ärendet. Häggbom menar att det förekommer att ränta betalas innan lånevalutan lyfts. Som ett led i låneavtalet kan låntagaren försäkra sig om att räntesatsen blir den som överenskommit. Vidare menar Häggbom att prövning bör ske om räntebetalningen skall underkännas med stöd av Lagen mot skatteflykt.

Kammarrättsrådet Ericsson var skiljaktig i ärendet. Ericsson anser, i likhet med majoriteten, att transaktionernas civilrättsliga giltighet inte kan underkännas. Det finns skal för att bortse från handlingarnas formella innebörd vid den

---

skatterättsliga bedömningen. I stället bör den reella innebörden läggas till grund för att bedöma den skattskyldiges rätt till yrkade avdrag.

Regeringsrätten yttrade sig i fråga om genomsyn och Lagen mot skatteflykt. I första hand behandlas frågan om det finns fog för att bortse från B.M:s uppgifter om förvärv, innehav och försäljning av andel i Hannafjorton. Regeringsrätten ansluter sig till Kammarrättens uppfattning i målet. Varken brister i kommanditbolagskonstruktionen eller transaktionernas verkliga innebörd motiverar till att delägarskapet skall fränkännas betydelse i skattehänseende.

I sista hand yrkar Riksskatteverket att Lagen mot skatteflykt skall tillämpas. Riksskatteverket menar att förfarandet sett som en helhet strider mot grunderna för reglerna om beskattning av delägare i handelsbolag samt att ett avdrag för förskottsränta genom förvärv av andel i kommanditbolag i förevarande fall skulle innebära ett kringgående av stopplagstiftningen avseende förskottsräntor (SFS 1987:1203).

Regeringsrätten fastställer det domslut som Kammarrättens dom innehåller.

Regeringsråden M. Sjöberg och Voss hade skiljaktig mening i fråga om motiveringen och anförde: På de skäl vi anført i vår skiljaktiga mening i målet angående B.M:s taxering 1988 föreligger inte heller i det nu aktuella målet förutsättningar för bifall till Riksskatteverkets talan. Vad nu gäller beräkning av realisationsförlust och avdrag för räntan är vi ense med majoriteten.

Regeringsrättens dom blir dock densamma som Kammarrättens. Man finner inga skäl till att tillämpa vare sig genomsyn eller Lagen mot skatteflykt på förfarandet.

Detta rättsfall är ett exempel på där Regeringsrätten har lagt stor vikt vid de ekonomiska konsekvenser som transaktionerna haft vid sidan av de skattemässiga effekterna. Detta mål har fått karaktären av att utgöra ett

pilotmål, det vill säga ett mål som Regeringsrätten tar upp för avgörande av ett stort antal liknande fall.<sup>104</sup> Capinova anses vara ett av de mest centrala rättsfallen vid bedömning av olika transaktioners verkliga innebörd<sup>105</sup>. I avgörandet betonade Regeringsrätten att bedömningen som gjorts syftat till att bestämma de aktuella transaktionernas verkliga innebörd. Dessutom framhölls att även andra ekonomiska konsekvenser, än enbart de skattemässiga, borde tillmätas betydelse. Någon genomsyn av transaktionerna företogs emellertid inte. Detta berodde på att förutsättningarna inte ansågs tillräckligt starka för att slutsatsen skulle kunna dras om att avtalen haft en annan innebörd än den som uppgivits.<sup>106</sup>

Leif Gäverth, lagman vid Länsrätten i Västmanlands län, har debatterat i en artikel om hur Regeringsrätten har ställt sig i frågan om användandet av genomsynsprincipen, efter bland annat detta avgjorda mål. Vidare menar Gäverth att Regeringsrätten delade Skatteförvaltningens uppfattning vad gäller frågan om genomsyn. Kommanditbolaget hade i fallet tillhandahållits i stort sett endast i skatteplaneringssyfte. Regeringsrätten ansåg också att en väsentlig del av verksamheten varit förutbestämd och att den inte varit inriktad på företagsekonomisk vinst. De ansåg också att de externa delägarna saknade inflytande över Kommanditbolaget, vad gäller förvaltningen av värdepapper. Skatteflyktslagen ansågs inte vara tillämplig. Enligt Gäverth anser inte Regeringsrätten att man med genomsyn kan angripa en eller flera rättshandlingar enbart på den grunden att det avgörande syftet bakom deltagandet i ett upplägg mer eller mindre uteslutande varit att uppnå skattefördelar.<sup>107</sup>

---

<sup>104</sup> Lodin et al., 2005, s. 613

<sup>105</sup> Edström, 2000, s. 61 med hänvisning till Möller, SvSkt, 1995, s. 135

<sup>106</sup> Edström, 2000, s. 61

<sup>107</sup> Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn, SvSkt, 1996, s. 731 ff

### **3.2 RÅ 1995 ref. 84 "Octavani"**

(2 § Lagen (1980:865) mot skatteflykt – äldre motsvarighet till nuvarande lag)  
Den skattskyldige har deltagit i ett så kallat skatteupplägg som gått ut på att aktier, förvärvade före en planerad emission av konvertibla skuldebrev, kort tid efter det att företrädesrätten till teckning utnyttjats, avyttrats med en betydande deklarerad realisationsförlust. Fråga om anskaffningskostnaden skall anses i sin helhet hänförlig till aktierna eller om – efter genomsyn eller med tillämpning av Lagen mot Skatteflykt – kostnaden skall fördelas mellan aktierna och konvertiblerna.

J.A. säljer 72 aktier i Investment AB Octavani Alfa till en nettoförlust. Förlusten utnyttjades som avdrag mot en realisationsvinst vid taxeringen 1989. Taxeringsnämnden medgav avdraget medan Skattemyndigheten överklagade ärendet. Anledningen var att aktiernas värde sjönk vid en utspädningseffekt som uppstod vid en genomförd konvertering.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län yttrade sig i ärendet. För att fränkänna transaktionerna som förekommit skatterättslig verkan krävs antingen genomsyn eller att de kan bedömas som skatteflykt. Förutsättningarna för när så kallad genomsyn kan göras har inte helt klarlagts genom lagstiftning eller skatterättslig praxis. För att man skall kunna tillämpa Lagen mot skatteflykt krävs att en icke oväsentlig skatteförmån skall uppkomma för den skattskyldige till följd av förfarandet, att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet samt att beskattning på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Vidare finner Länsrätten att Skattemyndighetens yrkande inte kan bifallas. Riksskatteverket överklagar och yrkar att i första hand skall genomsyn ske och i andra hand tillämpas Lagen mot Skatteflykt. Kammarrätten avslår överklagandet och prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten fastställer det slut som Kammarrättens dom innehåller och varken genomsyn eller Skatteflyktslagen tillämpas.



---

Regeringsrätten fann att vad som förekommit vid den skattskyldiges förvärv av B-aktier inte visade att det fanns skäl att, efter så kallad genomsyn, betrakta den erlagda köpeskillingen som delvis hänförlig till företrädesrätten och därför mot innehållet i anvisningspunkten i Kommunalskattelagen fördela anskaffningskostnaderna mellan moderaktierna och konvertiblerna. Regeringsrätten ansåg alltså här att genomsynsprincipen var tillämplig.

Enligt Bertil Wennergren, före detta regeringsråd, fanns inte någon grund för genomsyn. Orsaken till detta handlade endast om ett utnyttjande av en lucka i lagen.<sup>108</sup>

Enligt Gäverth kan man utläsa i rättsfallen att domstolarna och det allmännas uppfattning överensstämde, så att det endast var fråga om ett skatteplaneringsupplägg. Regeringsrätten menade, enligt Gäverth, att lagstiftaren varit väl medveten om att möjligheten till detta skatteplaneringsupplägg fanns, utan att ingripa med en reglering.<sup>109</sup>

### **3.3 RÅ 2001 ref. 12**

(2 § Lagen (1995:575) mot skatteflykt)

Lagen (1995:575) har inte ansetts tillämplig på ett fåmansbolags förfarande att emittera ett konvertibelt vinstandelslån i utländsk valuta till bland annat ägare av kvalificerade aktier i bolaget. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Företaget X AB verkar inom IT-branschen och bedriver konsultverksamhet. Personerna A och B har inflytande i företaget. A är VD och sitter i bolagets ledningsgrupp, B är konsult och gruppchef. X AB har för avsikt att erbjuda samtliga anställda med en anställningstid överstigande sex månader att teckna förlagslån med konvertibla vinstandelsbevis i bolaget. Alla anställda i företaget

---

<sup>108</sup> Wennergren, SN, 1997, s. 108

<sup>109</sup> Gäverth, SvSkt, 1996, s. 731 ff

lånar ut en viss summa euro till X AB. Varje vinstandel ger en konverteringsrätt till en aktie. Samtliga vinstandelsbevis ger vid en vinst en avkastning på tio procent av företagets redovisade resultat efter finansiella poster. Syftet med förfarandet är att finansiera en framtida expansion, samt att ge anställda motivation och engagemang genom delägarskap.

X AB, A och B önskade förhandsbesked angående en del frågor rörande räntan och om den var avdragsgill. De ville även få besked om ett eventuellt inträde av Skatteflyktslagen. Förhandsbesked önskades på följande frågor:

1. Är den rörliga ränta som bolaget kommer att utge till A avdragsgill för bolaget?
2. Är den rörliga ränta som bolaget kommer att utge till B avdragsgill för bolaget?
3. Kan Lagen mot skatteflykt tillämpas så att svaret på fråga ett och två blir nej?
4. Skall räntan, hos A, beskattas i inkomstslaget kapital eller till viss del även i inkomstslaget tjänst?
5. Skall räntan, hos B, beskattas i inkomstslaget kapital eller till viss del även i inkomstslaget tjänst?
6. Kan Lagen mot skatteflykt tillämpas så att svaret på fråga fyra och fem påverkas?

Skatterättsnämnden yttrade: Räntan i frågorna 1 och 2 är inte avdragsgill. Enligt diskussionen i rättsfallet faller fråga 3. När det gäller räntan i frågorna 4 till 6 beskattas de som intäkt av kapital. Skatterättsnämnden motiverar det genom ”lånet avses löpa med en ränta som är helt beroende av bolagets vinst”. Nämnden finner vidare att villkoret i 2 § 4 punkten Skatteflyktslagen inte är uppfyllt och bedömningen medförde att Lagen mot skatteflykt inte var tillämplig.

---

Riksskatteverket överklagade och rättsfallet avslutas med att Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del som överklagats och Lagen mot skatteflykt tillämpas ej.

Regeringsrätten instämde med Skatterättsnämndens bedömning, vad gällde frågan om tillämpning av Skatteflyktslagen och fastställde förhandsbeskedet. Skatteflyktslagen var inte tillämplig på grund av att Regeringsrätten ej ansett att tillräckliga skäl funnits. De tilltänkta förfarandena strider inte mot rekvisitet ”lagstiftningens syfte”.<sup>110</sup> Som nämnts tidigare måste alla rekvisit vara uppfyllda för att lagen skall kunna tillämpas. Resultatet blev att de skattskyldiga kunde genomföra sina tänkta handlingar, utan några efterföljande konsekvenser.

### **3.4 RÅ 2001 ref. 79**

(2 § (1995:575) Lagen mot skatteflykt)

Fråga om bland annat tillämpning av Lagen (1995:575) mot skatteflykt på vissa förfaranden avseende kommunala bolag samt om avdrag för koncernbidrag kan medges med högre belopp än som faktiskt överförs. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Stiftaren 6820 AB och Östersunds Parkerings AB anförde i ett förhandsbesked att Östersunds kommun överväger att bilda en aktiebolagsrättslig koncern och för marknadspris avyttra sina i dag direktägda bolag till ett nybildat moderbolag som kommer att bli Stiftaren 6820 AB. Bolagen önskade förhandsbesked i ett antal frågor, bland annat deras fråga sex: Är Lagen (1995:575) mot skatteflykt tillämplig på någon av frågorna och på vilket sätt skall beskattning i så fall ske?

---

<sup>110</sup> Månsson & Nilsson, 2006, s. 36

---

Skatterättsnämnden yttrade sig i ärendet och menade att Skatteflyktslagen inte är tillämplig på grund av olika orsaker som till exempel att kommuner är inkomstskattebefriade subjekt.

Ledamoten Öqvist var skiljaktig i svaret på fråga sex, som gäller Skatteflyktslagens tillämpning. Öqvist var av den övertygelsen att en bolagsvinst helt undgår beskattning på konstlad väg. Han ansåg att det fjärde rekvisitet i generalklausulen var tillämpligt och att Stiftaren AB skulle nekas avdrag för sina räntekostnader. Skatteflyktslagen var enligt honom tillämpbar.

Riksskatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade på att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet såvitt avsåg frågorna ett till fem. Vidare yrkade Riksskatteverket på att svaret i fråga sex, gällande Skatteflyktslagens tillämplighet, skulle ändras och att Skatteflyktslagen skulle vara tillämplig på förfarandet.

Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked i alla frågor utom en och Skatteflyktslagen blev inte tillämpbar på förfarandet. Den avvikande meningen var huruvida avdrag högre än det givna koncernbidraget kan medges. I denna fråga sade Regeringsrätten nej. Ett avdrag kan inte medges med ett högre belopp än det givna koncernbidraget.<sup>111</sup> Skatteflyktslagen är, som Skatterättsnämnden yttrade, inte tillämplig på konstruktionerna.

### **3.5 RÅ 2002 ref. 24**

(2 § Lagen (1995:575) mot skatteflykt)

Ett avtal mellan aktieägarna i ett bolag innebär att en av aktieägarna, ett bolag, genom en riktad nyemission kommer att äga drygt 90 % av aktierna medan övriga aktieägare förvärvar konvertibla skuldebrev. Efter konvertering av skuldebreven kommer aktierna att ägas i samma proportioner som före nyemissionen. Syftet med åtgärderna är att öppna möjlighet att lämna

---

<sup>111</sup> Lodin et al., 2005, s. 623

---

koncernbidrag. Lagen mot skatteflykt har ansetts tillämplig. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Östersunds Rådhus AB, tidigare Stiftaren 6820 AB, har erhållit ett förhandsbesked som överklagats av Riksskatteverket. I ansökan beskrevs hur bolaget skulle bli en koncernmoder. Inom ramen för omstruktureringen har Skattemyndigheten ifrågasatt om ett av Rådhusets aktieförvärv leder till ett sådant ägande som ger rätt att med skattemässig verkan ge och ta koncernbidrag visavi det aktiebolag som förvärvet avser.

Skatterättsnämnden yttrar sig och anser att Rådhuset blir ett sådant moderföretag som avses i 35 kapitlet 2 § Inkomstskattelagen (1999:1229).

Riksskatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Rådhuset inte skulle anses vara ett sådant moderbolag som avses i 35 kapitlet 2 § Inkomstskattelagen. Regeringsrätten betonar att företagen inte har för avsikt att ändra ägarförhållandena i praktiken. Konstruktionen ansågs därmed strida mot syftet med lagstiftningen. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked till viss del. Skatteflyktslagen anses tillämplig och Rådhuset skall därmed inte ses som ett moderbolag enligt Inkomstskattelagen 35 kapitel 2 §.

Detta fall är av liknade karaktär som det ovan beskrivna RÅ 2001 ref. 79, men med motsatt utgång. Skatteflyktslagen ansågs i detta fall tillämplig. ”Här skulle kommunen genom en riktad aktieemission komma att äga drygt 90 % av aktierna i ett bolag medan övriga aktieägare skulle förvärva konvertibla skuldebrev. Sedan kommunens aktier överlåtits till ett kommunägt bolag skulle koncernbidrag lämnas till detta bolag av ett dotterbolag. Sedan skulle konvertering av aktierna ske så att dess ägare skulle äga aktier i samma proportion som före den nyemission som fick kommunens aktieinnehav att överstiga 90 %.”<sup>112</sup> I RÅ 2001 ref. 79 diskuterar man kommuners skattefrihet

---

<sup>112</sup> Lodin et al., 2005, s. 623

---

som en förmildrande omständighet, medan man i RÅ 2002 ref. 24 helt utelämnar detta och besvarar frågan om Skatteflyktslagens tillämpande enbart med att konstatera att konstruktionen uppenbart är konstlad och dessutom inte bestående. Att skapa en uppenbart tillfällig lösning fick alltså Regeringsrätten att säga ifrån<sup>113</sup> och de ansåg att Skatteflyktslagen var tillämplig.

### **3.6 RÅ 2004 ref. 27**

Mål nr: 186--188-02 (22 § och 24 § Kommunalbeskattningen)

Regeringsrätten har i detta fall tagit ställning till i vad mån skatteflyktsförsök kan angripas utan stöd av Skatteflyktslagen. Fråga om rättshandlingars verkliga innebörd. Eftertaxering 1995 och 1996 samt inkomsttaxering 1997.

H.J. upplät enligt ett avtal 26 oktober 1994 skogsavverkningsrätt på fastigheten X till AB A. AB A åtog sig att svara för återplantering, skogsvårdsåtgärder och återställning av vägar, samt vägunderhåll. AB A upplät i sin tur avverkningsrätten till AB C, men enligt avtalet förskrevs inga skyldigheter till återställningsåtgärder för AB C. H.J. upplät enligt avtal den 28 mars 1996 avverkningsrätt på fastigheten till AB B. Bolaget skulle svara för återställningsåtgärder. AB B i sin tur upplät avverkningsrätten till AB C. Det var i målet ostridigt att AB A och AB B kontrollerades av H.J:s make.

”Starkt förenklat så upplät en kvinna, H, skogsavverkningsrätter till underpris på en av henne ägd fastighet till två bolag, som hennes make kontrollerade, och som sedan i sin tur upplät skogsavverkningsrätterna till marknadspris till en av parterna oberoende såg, Edanesågen. Det var ostridigt i målet att de båda bolagen hade ekonomiska problem och var i stort behov av likvida medel. Bolagen hade dessutom möjligheter att kvitta bort vinsterna vid upplåtelseerna av skogsavverkningsrätterna. H hade utgått ifrån att beskattningen för hennes

---

<sup>113</sup> Lorentz, Tendenser i tillämpningen av Nya Skatteflyktslagen 2000 till 2003, 2002, s. 34 f

---

del skulle ske först senare enligt då gällande femte stycket av anvisningarna till 24 § Kommunalskattelagen, vilket blev fallet i målet.<sup>114</sup> ”

Skattemyndigheten beslutade att uttagsbeskatta H.J. både genom eftertaxering för 1995 och genom tillämpning av genomsyn. H.J. överklagade beslutet och Länsrätten i Värmlands län yttrade: Wennergren har i fråga om rättstillämpning genom genomsyn anfört: Genomsyn är en metod för rättstillämpning. Grundtanken är att man inte tillämpar en lag på något som det utger sig för att vara utan på det som det måste anses verkliga vara.

Länsrätten och Kammarrätten avslår överklagandena. ”De uttagsbeskattade H.J. för upplåtelse till mannens bolag, och samtidigt ansågs hon ha upplåtit skogsavverkningsrätterna till Edanesågen. Avverkningsrätterna ansågs ha upplåtits till Edanesågen med mannens bolag som mellanhand och det skedde endast för att tillföra mannens bolag kapital.”<sup>115</sup>

H.J. fullföljer sin talan hos Regeringsrätten. Regeringsrätten i sin tur ändrar Kammarrättens dom. ”Vid förhandlingar efter påpekanden från Regeringsrätten anslöt sig Skatteverket till Regeringsrättens uppfattning att H inte kunde beskattas både för upplåtelser i mannens bolag och till Edanesågen av samma avverkningsrätter. Regeringsrätten fann att den verkliga innebörden av de olika transaktionerna var att H upplåtit skogsavverkningsrätterna till underpris till mannens bolag, som sedan i sin tur upplåtit dem till Edanesågen. H kunde därför endast bli uttagsbeskattad för upplåtelse till underpris till mannens bolag.”<sup>116</sup>

I detta mål använder sig Regeringsrätten inte av termen genomsynsprincip utan istället talar man om att se rättshandlingarnas verkliga innebörd. ”Allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalet åsatts. En sådan bedömning kan avse

---

<sup>114</sup> Bergström, Rättshandlingars verkliga innebörd – en kommentar till RÅ 2004 ref. 27, SN, 2004, s. 772

<sup>115</sup> Ibid, s. 772

<sup>116</sup> Ibid, s. 772 f

---

inte bara enstaka rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar: I detta ligger också att så kallade skenavtal inte skall läggas till grund för beskattning.”<sup>117</sup> Regeringsrätten uttalade att förfaranden av denna typ endast kunde angripas med stöd av Skatteflyktslagen, men i målet var det inte möjligt att pröva detta eftersom det inte förelåg något yrkande om detta i målet<sup>118</sup>.

Hur skatteflykt skall angripas har som nämnts tidigare debatterats livligt. I detta rättsfall har Regeringsrätten tagit ställning till i vilken mån skatteflyktsförsök kan angripas när Skatteflyktslagen inte kan tillämpas. Sture Bergström, professor i finansrätt vid Lunds universitet, resonerar i sin kommentar till rättsfallet vilka slutsatser man kan dra om Regeringsrättens syn på vilka situationer skatteflyktsförsök kan angripas. De kan angripas dels med stöd av att rättshandlingar bedöms enligt sin verkliga skatterättsliga innebörd, dels med stöd av Skatteflyktslagen.<sup>119</sup> Bergström konstaterar att de skattskyldiga ofta, som i detta mål, åberopar att deras rättshandlingar är civilrättsligt giltiga och att de i praktiken normalt är bundna till dessa avtalsuppgivna innebörd. Regeringsrätten betonar klart i detta fall att rättshandlingar skall beskattas enligt sin verkliga innebörd, om denna avviker från den uppgivna innebörden. Fortsättningsvis menar Bergström att ”Regeringsrätten mycket klart har uttalat att det inte går att skatterättsligt omklassificera rättshandlingar där den verkliga och den uppgivna innebörden sammanfaller, även om förfarandet medför skattefördelar”.<sup>120</sup>

Sammanfattningsvis kan vi, liksom Bergström, konstatera att genom detta fall har Regeringsrätten förklarat principerna för hur lagen skall angripas. ”Skatterättsligt felaktigt rubricerade rättshandlingar kan angripas om deras

---

<sup>117</sup> RÅ 2004 ref. 27 s. 5

<sup>118</sup> Ibid; Bergström, 2004, SN, s. 773

<sup>119</sup> Bergström, 2004, SN, s. 771

<sup>120</sup> Ibid, s. 773



---

verkliga innebörd är en annan än den uppgivna. I övriga situationer får Skatteflyktlagen användas.”<sup>121</sup>

### **3.7 Lägre instans mål**

Det finns även ett antal domar från lägre instanser än Regeringsrätten, som kan vara av intresse när det gäller genomsyn i skatterättsliga sammanhang.

#### ***Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 1397-1403/04***

Kammarrätten meddelade att genomsyn inte kunde tillämpas på ett förfarande som involverade utländsk kapitalförsäkring.

#### ***Kammarrätten i Göteborg, mål nr 8198/03***

Kammarrätten meddelade att genomsyn var uteslutet vid bedömningen av utländsk kapitalförsäkring.

#### ***Länsrätten i Stockholm, mål nr 23916-04 och 555-05***

Länsrätten meddelade att genomsyn inte kunde tillämpas i ett ärende avseende utländsk kapitalförsäkring.

#### ***Länsrätten i Göteborg, mål nr 7448-7451-05, 3415-06***

Länsrätten lät meddela att bedömningsgrunden genomsyn inte kunde tillämpas under rådande omständigheter och hänvisade till Regeringsrättens avgörande RÅ 2004 ref. 27. Domstolen dömer här i enlighet med legalitetsprincipen.

Leidhammar anser att ”domen är av stort intresse för företagares rättsäkerhet när det gäller att förutse skattekonsekvenser. Han menar att domen från

---

<sup>121</sup> Bergström, SN, 2004, s. 773

---

Länsrätten i Göteborg är ett ovanligt tydligt exempel på att Regeringsrättens vägledning börjar få effekt i rättstillämpningen”.<sup>122</sup>

Utöver dessa rättsfall finns ytterligare mål hos Länsrätten i Göteborg. Gemensamt för dessa ovan nämnda fall och rättsfallen från Länsrätten i Göteborg är att domstolen dömer i enlighet med legalitetsprincipen i samtliga fall.

### ***Länsrätten i Jönköping, mål nr 213-216-06***

Länsrätten lät meddela att bedömningsgrunden genomsyn kunde tillämpas under rådande omständigheter och hänvisade till Regeringsrättens avgörande RÅ 2004 ref. 27. Länsrätten gör en civilrättslig tolkning och menar att den verkliga innebörden skiljer sig från den reella och genomsyn är tillämbart. Länsrätten menar att Skatteverkets taxering inte strider mot legalitetsprincipen, då den verkliga innebörden skiljer sig mot den reella med hänvisning till rättsfallet 2004 ref. 27.

När det gäller det vägledande rättsfallet RÅ 2004 ref. 27, kan det vara värt att notera att man hänvisar till rättsfallet både när domstolen dömer i enlighet med legalitetsprincipen (att genomsyn inte är tillämbart) och då de anser att en taxering inte strider mot legalitetsprincipen (att genomsyn är tillämbart).

Vi har fått ta del av information om att ett stort antal domar skall avgöras på Regeringsrättsnivå inom ett par veckor. Det är möjligt att detta kan ge nya vägledande rättsfall för framtida användning av genomsyn.

---

<sup>122</sup> Leidhammar, DI, 2007-02-22

---

## Kapitel 4 Doktrin

Den så kallade skatteflyktsproblematiken har varit föremål i många stora debatter under nästan ett halvt sekel. Enligt Hultqvist engagerar problemet såväl politiker som jurister. Detta, fortsätter Hultqvist, beror naturligtvis på den upprördhet vi alla kan känna när någon hittar ett ”smart upplägg” i syfte att minska eller undgå skatt.<sup>123</sup> Vidare säger Hultqvist att i doktrin har Skatteflyktslagen främst analyserats utifrån förutsebarhetshänsyn. Förutsebarheten är enligt hans mening mycket dålig.<sup>124</sup> En del anser att lagen skapar rättsosäkerhet medan andra anser att den tillämpats försiktigt och därmed föreligger inte någon rättsosäkerhet. Vissa anser till och med att det är bra att det skapas en viss osäkerhet i ”preventivt syfte”.<sup>125</sup> Med detta menar han att Skatteflyktslagen är dämpande, ett sätt att säga ”Håll dig på mattan”. Hans avhandling bygger däremot på om Skatteflyktslagen är förenlig med legalitetsprincipen och den svenska grundlagen. Det heter ju: *Nullum tributum sine lege!* Enligt Hultqvist strider en analog tillämpning av skattelag mot kravet på föreskriftsbunden beskattning i den svenska grundlagen, det vill säga att det strider mot legalitetsprincipen<sup>126</sup>. Det finns olika åsikter hur man skall tolka lagen och möjligheterna till så kallad genomsyn när man tillämpar skattereglerna. ”De domstolsavgöranden som finns där frågan om genomsyn tagits upp till diskussion, visar att någon enhetlighet inte finns om tillämpningen av genomsynsprincipen”.<sup>127</sup>

### 4.1 Doktrin om genomsyn

Regeringsrättens praxis har mycket stor genomslagskraft på skatterättens område. När Regeringsrätten tar ställning till en specifik lagstiftningsfråga, innebär detta att domen får ett högt värde som rättskälla.<sup>128</sup> Därför är det viktigt att Regeringsrätten håller sig till samma linje som de slagit sig in på, det vill

---

<sup>123</sup> Hultqvist, Skatteflyktslagen – vara eller icke vara? SN, 1995, s. 578

<sup>124</sup> Ibid, s. 589

<sup>125</sup> Ibid, s. 579

<sup>126</sup> Ibid, s. 583

<sup>127</sup> Ibid, s. 586

<sup>128</sup> Lodin et al., 2005, s. 603 f

säga att de konsekvent håller sig till ett synsätt. Annars försvinner all förutsebarhet för den skattskyldige och Regeringsrättens roll som prejudikatinstans minskas väsentligt.<sup>129</sup> Vi kommer då osökt in på genomsynsresonemanget, eller den verkliga innebörden av en rättshandling, som diskuterats i ovanstående domar. Genomsyn är idag ett hett diskuterat ämne i media. Från olika källor kommer synpunkter som tyder på att tiden är inne för att föra fram genomsynsresonemanget igen. På senare år har praxis använts i flera olika genomsynssituationer och för att olika förfaranden skall ske under lagliga förhållanden är det kanske tid att lagstadga denna praxis.

Katarina Fast verkställande ledamot vid Institutet för skatter & Rättsäkerhet och Åke Jungdalen chefredaktör på Sunt Förnuft nämner att när Skatteflyktslagen på 1980-talet infördes första gången, skedde det under stora protester. Syftet med Skatteflyktslagen var att komma till rätta med kringgåenden av lagen som i sin tur syftar till att undvika skatt. Lagen var svårtillämpad på olika sätt och det utvecklades i rättspraxis en skatterättslig tolkningsprincip. ”Målsättningen var att komma till rätta med icke önskvärda kringgåenden av skattelag, så kallad genomsyn. Den innebär till exempel att handlingar som är civilrättsligt giltiga kan underkännas i skatterättsligt hänseende. Denna princip skapar dålig förutsebarhet.”<sup>130</sup>

”Vid ett genomsynsresonemang görs en bedömning av om en transaktion skall bedömas efter sin civilrättsliga form eller efter sin reella innebörd. De uppgifter som en skattskyldig lämnat är således objektivt riktiga, men domstolar och Skattemyndigheter gör i efterhand en bedömning av samtliga omständigheter och kommer fram till att transaktionen skall ses utifrån sin verkliga innebörd.”<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> Lodin et al., 2005, s.604

<sup>130</sup> Fast & Jungdalen, Genomsyn äventyrar rättsäkerheten, Sunt Förnuft, 2006, Nr. 8, s.38 ff

<sup>131</sup> Meyer, Kan bevisningen i ett eftertaxeringsmål ge skattemyndigheten rätt att tillämpa genomsyn? SN, 1997, s. 616

Under de senaste två decennierna har, enligt Gäverth, Regeringsrätten meddelat domar där de har prövat frågan om skatterättslig genomsyn. Domstolen har i dessa domar vidtagit genomsyn i en del fall och i andra fall avvisat den rättsliga metoden. Vidare hävdar Gäverth att det är näst intill omöjligt att dra heltäckande slutsatser av Regeringsrättens avgöranden. Enligt Gäverth innebär genomsyn att man ser igenom ”det formella” det vill säga de bakomliggande dispositionerna som är av obligationsrättslig karaktär. I stället söker man den reella innebörden, som är den ”verkliga innebörden” av en serie rättshandlingar. Gäverths slutsatser visar att när den skattemässiga behandlingen av transaktionerna görs, bör man göra en slags ekonomisk avstämning för att se om den reella ekonomiska innebörden stämmer överens med den formella/civilrättsliga innebörden av transaktionerna. Han har i sin avhandling satt upp en ”tågordning” att följa vid detta förfarande som baseras på ett antal rättsfall, bland andra Capinova fallet. Visar det sig vid avstämningen att den reella ekonomiska innebörden inte stämmer överens med den formella/civilrättsliga kan det finnas skäl att vid taxeringen omtolka rättshandlingarna och ge dem en annan innebörd än vad de enligt formen har, det vill säga vidta en skatterättslig genomsyn. Gäverth menar också att den skattskyldiges rätt till en förutsebar rättstillämpning väger lättare ju mer konstlade transaktionerna är. Den skattskyldige borde i dessa situationer vara medveten om de brister som transaktionerna har och att den kan komma att underkännas vid en eventuell prövning. I en situation där en rättshandling är konstlad för att minimera skatten väger intresset att upprätthålla lagen och se till att skattebasen inte urholkas till skada för övriga individer tyngre än förutsebarheten för den enskilde aktören. Det väger alltså tyngre än legalitetsprincipens upprätthållande.<sup>132</sup>

Wennergren menar att i resonemanget fört av Gäverth, saknas det centrala nämligen en samlad bedömning – och inte en steg för steg bedömning – av hela transaktionskedjan. Han framför också att hans definition stämmer väl överens

---

<sup>132</sup> Gäverth, SvSkt, 1996, 731 ff

med Hesser och Hesslers rekommenderade regel.<sup>133</sup> Wennergren anser att genomsyn och rättssäkerhet inte är några motpoler. Däremot anser han att genomsyn på rätt sätt skall vara integrerat i rättssystemet, i detta fall i det svenska skatterättsliga systemet.<sup>134</sup> Wennergren uttrycker det så här: ”Genomsyn är den rättsliga metod med vilket ett händelseförlopp analyseras till sin verkliga ekonomiska innebörd och de juridiska former som det har klätts i tolkas i ljuset av denna verkliga innebörd. Rättssäkerhet är den rättsliga metod som ska garantera den enskilde att inte drabbas av godtyckliga, oförutsebara ekonomiska – främst då skatterättsliga – konsekvenser vid sin ekonomiska planering.”<sup>135</sup>

Roger Persson Österman, docent i skatterätt och verksam vid Wistrands Advokatbyrå, menar att ”den rättsnorm som Skatterättsnämnden nu tillämpat, den så kallade skatterättsliga genomsynen, är kontroversiell och det finns många tecken på att Regeringsrätten har börjat se kritiskt på denna genomsyn”<sup>136</sup>.

Börje Leidhammar, skattejurist, professor i skatterätt vid Karlstads universitet och verksam vid Wistrands Advokatbyrå, menar att man bör komplettera Skatteflyktslagen och stänga Skatteverkets genväg gällande genomsyn. ”Skatteverket har på senare tid underkänt avtal för att de skulle ha ingåtts enbart av skatteskäl. Sådan ”genomsyn” som verket kan besluta om på egen hand har underkänts i en aktuell länsrättsdom.” Leidhammar hänvisar till en dom från Länsrätten i Göteborg<sup>137</sup> och anser att domen är intressant för företagares rättssäkerhet, då det gäller förutsebarheten för olika skattekonsekvenser. ”Lagstiftaren bör nu stänga denna genväg och i stället komplettera Skatteflyktslagen, så att det alltid krävs prövning i Länsrätten i första instans. Beslut grundat på genomsyn fattas, snabbare och enklare av

---

<sup>133</sup> Wennergren, SN, 1997, s. 112

<sup>134</sup> Ibid, s. 109

<sup>135</sup> Ibid, s. 109

<sup>136</sup> Persson Österman, ”Kryphålet” är redan godkänt, Skatteverket!, DI, 2006-09-08

<sup>137</sup> Mål nr 7448-7451-05, 3415-06, se kap 3 ovan s. 41 f

Skatteverket, medan skatteflykt av rättssäkerhetsskäl prövas av Länsrätten i första instans.” Enligt Leidhammars mening är det nu dags för lagstiftaren att fundera på att ändra Skatteflyktslagen, så att den innefattar de olika varianter av genomsyn som figurerar hos Skatteverket.<sup>138</sup> Vidare påpekar Leidhammar att i likhet med Skatteverket ogillar han skenrättshandlingar. Att säga en sak och göra något annat är sällan eller aldrig bra. ”När Skatteverket ifrågasätter en rättshandling på grund av dess skattemässiga konsekvenser eller dess motiv, bör en prövning enligt Regeringsrätten göras mot Skatteflyktslagens regler och inte på grundval av genomsyn.” Han menar att domen från Länsrätten i Göteborg är ett ovanligt tydligt exempel på att Regeringsrättens anvisningar börjar få verkan i rättstillämpningen. ”Rättssäkerhetsskäl talar starkt för att de svåra frågorna med genomsyn och skatteflykt behandlas i Skatteflyktslagen med Länsrätten som första beslutsinstans”.<sup>139</sup>

Stefan Hellstrand, skattejurist vid Wistrands Advokatbyrå, delar Börje Leidhammars åsikter. ”Som Leidhammar påpekar finns det två skatterättsliga bedömningsgrunder: Om förvaltningsdomstol anser samtliga fyra kriterier i Skatteflyktslagen uppfyllda, ska transaktionerna beskattas i enlighet med det mest närliggande synsättet. Den andra bedömningsgrunden, genomsyn, har när den prövats av Regeringsrätten, inte tillämpats särskilt ofta.” Hellstrand ifrågasätter varför man skall ha två parallella bedömningsgrunder i ett välutvecklat rättssamhälle? ”Såväl för Skatteverket som för skattskyldiga finns enbart fördelar med att avskaffa den högst omtvistade bedömningsgrunden genomsyn.” Vidare anser han att det är förvånande att Skatteverket i så gott som samtliga fall tillämpar bedömningsgrunden genomsyn istället för att låta Länsrätten pröva förfarandet enligt Skatteflyktslagen.<sup>140</sup> Förutom det rättsfall från Länsrätten i Göteborg som Leidhammar hänvisar till påpekar Hellstrand att det finns tidigare rättsfall som visar på tendenser att Regeringsrättens vägledning börjar få effekt i rättstillämpningen<sup>141</sup>.

---

<sup>138</sup> Leidhammar, DI, 2007-02-22

<sup>139</sup> Leidhammar, Skilj på genomsyn och skenavtal, DI, 2007-03-07

<sup>140</sup> Hellstrand, Skatteverkets genomsyn underkänns i fler domar, DI, 2007-03-12

<sup>141</sup> Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 1397-1403/04; Kammarrätten i Göteborg, mål nr 8198/03; Länsrätten i Stockholm, mål nr 23916-04 och 555-05; Se kap 3 ovan s. 41

---

Anders Hultqvist, docent i skatterätt och juris dr på avhandlingen *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning* tar i en debattartikel upp resonemanget kring genomsyn. ”När någon utnyttjar en lucka i lagen för att sänka skatten, är det då okej att ta ut den ”undanhållna” skatten ändå, med hänvisning till så kallad genomsyn och allmän moral?” Hultqvist anser inte att det är okej att ta ut den undanhållna skatten på detta sätt då genomsyn har grumliga motiv och strider mot legalitetsprincipen.<sup>142</sup> ”För den som anser att upprätthållandet av legalitetsprincipen är ett relativt värde, som är av mindre vikt i dessa situationer, kan det te sig viktigare att omkaraktärisera fakta eller helt enkelt tillåta analog eller reducerande rättstillämpning”<sup>143</sup>.

Luckor i lagen är ett jobb för lagstiftaren, inte för Skatteverket, hävdar Hultqvist. Skatteverket använder sig av genomsyn för att täppa till luckorna. Om beskattningen hade följt lagregler som tillämpas på traditionellt sätt skulle vi inte ha haft denna debatt.<sup>144</sup> Skall legalitetsprincipen upprätthållas fordras enligt Hultqvist att ”förändringar i skattenormerna sker genom lagstiftning, inte genom beslut av domstolarna, med eller utan åberopande av en generalklausul, bara för att effekterna av reglerna i ett visst fall blir upprörande. Det primära verktyget för att kraftigt reducera möjligheterna till skatteundvikande förfaranden är således ett homogent och stabilt skattesystem.”<sup>145</sup> Finns det då någon annan verifierbar metod eller rättslig princip? Hultqvist föreslår att ”Finansdepartementet tillsätter en ”Tättningskommission”, som tillsammans med Skatteverket och företrädare för näringslivet, får ”täta” sådana luckor i lagen allt eftersom de uppmärksammas. Rättstillämparna får då ägna sig åt att fullgöra sin uppgift enligt grundlagen: att opartiskt tillämpa lag i stället för att ta över lagstiftarens uppgift.”<sup>146</sup>

---

<sup>142</sup> Hultqvist, Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb, DI, 2007-03-26

<sup>143</sup> Ibid, 1995, s. 513

<sup>144</sup> Ibid, DI, 2007-03-26

<sup>145</sup> Ibid, SN, 1995, s. 587

<sup>146</sup> Ibid, DI, 2007-03-26



---

Hur ställer sig dåvarande Riksskatteverket/nuvarande Skatteverket till den tillämpade metoden genomsyn?

Robert Pålsson, universitetslektor vid Göteborgs universitet och författare till *RSV:s rekommendationer*, säger att ”Riksskatteverkets uppgift är bland annat att genom allmänna råd och andra uttalanden verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet”. Det innebär att de inte skall avstå från att ge sin syn på förfarandet i en sådan situation, utan det är precis vid ett sådant tillfälle som de har möjligheter till att bidra till bland annat enhetlighet vid rättstillämpning. Riksskatteverkets tolkning i en viss situation bör bygga på antaganden om att deras rekommendation skulle ha gett samma utslag som om Regeringsrätten hade uttalat sig i frågan. Vidare menar Pålsson att ”Skatteförvaltningen skall avhålla sig från att verka rättsskapande”. Med det menar han att rättsutvecklingen i praxis bör ske inom ramen för Regeringsrättens verksamhet, i den mån det är möjligt.<sup>147</sup>

Vilhelm Andersson, Rättschef på Skatteverket, säger att det enskilda avgörandet i Länsrätten, som Leidhammar hänvisar till, inte ändrar Skatteverkets grundsyn. ”För en enhetlig tillämpning av reglerna kommer Skatteverket, med stöd av domstolarna, att fortsätta angripa tvivelaktiga upplägg på ett rättssäkert sätt i linje med vårt uppdrag”. Den länsrättsdom som Leidhammar åberopar är enligt Skatteverkets uppfattning ett klen skäl för att ändra Skatteflyktslagen.<sup>148</sup>

---

<sup>147</sup> Pålsson, *RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen*, SN, 1997, s. 40-46

<sup>148</sup> Andersson, *Principen om skenavtal gäller faktiskt alltjämt*, DI, 2007-03-05

---

## Kapitel 5 Slutsatser/Sammanfattande diskussion

Utgångspunkten i vår grundlag är att ingen behöver betala skatt, annat än under de förutsättningar som Riksdagen har beslutat i form av lag – *nullum tributum sine lege*. I uppsatsen har det visat sig att detta inte alltid stämmer. Många gånger använder sig Skatteverket av genomsynsprincipen istället för lagreglerade metoder.

Kan Skatteverket ta ut den ”undanhållna” skatten, med hänvisning till så kallad genomsyn och på så sätt kringgå den lagstiftning som finns genom Skatteflyktslagen? I kapitel två visade det sig att normer kan skapas både genom lagstiftning och genom praxis. Vem kan då säga att Skatteverket får, eller inte får, använda sig av genomsynsprincipen då den ger dem ett snabbare och enklare sätt att påföra den skattskyldige den skatt som skall betalas? Det är emellertid endast Riksdagen som har befogenhet att stifta lag och det är viktigt att särskilja på normgivare och rättstillämpare för att bevara rättssäkerheten i samhället.

Vi har i tidigare kapitel tagit upp att i de fall skattelagarna inte är fullständiga behöver lagen kompletteras med hjälp av förarbeten, rättspraxis och doktrin. Då genomsyn används i många olika förfaranden kan Skatteflyktslagen omöjligt täcka över alla och det uppstår så kallade luckor i lagen. Det är inte meningen att rättstillämparna skall ”täppa till” dessa luckor, utan det skall göras utifrån stöd i lagen.

I dagsläget är debatten gällande genomsyn i ”hetluften”. Vi kan se att debattörerna delar upp sig i olika grupper. Några är för legalisering av genomsyn och andra är emot. Som vi har sett genom ”historien”, har det funnits olika uppslag till att legalisera genomsyn. Redan Hesser och Hessler lade fram ett förslag 1978. De ville införa en komplettering i Taxeringslagens första paragraf, som skulle ge domstolarna formellt stöd för att tillämpa principen genomsyn.

---

Gäverth i sin tur har satt upp en ”tågordning” som man kan följa när den skattemässiga behandlingen av transaktioner görs för att bestämma om genomsyn är tillämpligt eller ej. Om denna ekonomiska avstämning visar att den reella ekonomiska innebörden skiljer sig från den formella/civilrättsliga innebörden kan man vid taxering vidta skatterättslig genomsyn på rättshandlingarna.

Enligt vår mening är det så att Skatteverket har sett på genomsynsprincipen som praxis då det har använts i flera rättsfall. Eftersom det finns en lag för att komma åt skatteflykt och tendensen i rättspraxis ser ut att vända, bör kanske Skatteverket använda sig av dessa gemensamt.

Hur kan då rättssäkerheten bevaras vid användandet av genomsynen? Rättssäkerheten är ju den rättsliga metod som skall garantera att den enskilde inte drabbas av oförutsebara konsekvenser till följd av en ekonomisk planering.

I kapitel två nämns också att legalitetsprincipen ger ett uttryck för det fundamentala förhållandet, att den enskilde skall kunna förutse de konsekvenser som ett visst rättsligt förfaringsätt kan komma att medföra. Detta är grundläggande vid rättstillämpningen och ger den skattskyldige en möjlighet till förhandsbesked beträffande de skatterättsliga konsekvenserna av olika förfaranden.

Förlorar den skattskyldige förutsebarheten genom användningen av genomsyn? I kapitel fyra har vi visat bland annat genom Gäverths yttrande att den skattskyldiges rätt till en förutsebar rättstillämpning väger lättare ju mer konstlade transaktionerna är. Vi är eniga med Gäverth i att om en rättshandling är konstlad för att minimera skatten, är vikten av att upprätthålla lagarna viktigare än den del i legalitetsprincipen som talar för förutsebarheten för den enskilde skattskyldige. Detta ger enligt oss svar på våra frågor om varför man skall ha två parallella bedömningsgrunder i ett välutvecklat rättssamhälle och om det är rimligt att Skatteverket använder sig av genomsyn då vi har Skatteflyktslagen? Man får dock ta i beaktande att man inte kan använda

---

genomsyn endast med motiveringen att det skatterättsliga förfarandet medför skattefördelar. Som Regeringsrätten betonar i RÅ 2004 ref. 27, får beskattning efter den verkliga innebörden ske om den verkliga innebörden avviker från den uppgivna innebörden av rättshandlingar. I övriga situationer skall Skatteflyktslagen användas.

Legalitetsprincipen är enligt Riksskatteverket grundläggande för samhällets maktutövande. Principen innebär, förutom förutsebarhet för den enskilde, ett krav på att skattebeslut skall ha lagligt stöd. När Riksskatteverkets rekommendationer används och resulterar i att den enskilde påförs skatt utan lagligt stöd, anses förfarandet strida mot denna princip.

Strider en sådan beskattning, som sker med ett genomsynsresonemang, mot legalitetsprincipen och därmed också mot den svenska grundlagen, som förutsätter att skatt skall beslutas genom föreskrifter i lag? Som framkommit i kapitel fyra strider genomsyn, enligt Hultqvist, mot den föreskriftsbundenhet som finns i den svenska grundlagen genom uttrycket ingen skatt utan lag. Skall legalitetsprincipen upprätthållas måste förändringar i skattenormerna ske genom lagstiftning.

I diskussionerna i uppsatsen har framkommit att Riksdagen är den enda instans som har laglig rätt att stifta lag. Genomsyn är i sin nuvarande användning inte lagstadgad, vilket innebär att den strider mot legalitetsprincipen. Nu är det ju så genom praxis att domstolar har tillåtit genomsyn, med vissa restriktioner. Skatteverket skall således inte gå alltjämt på genomsyn vid taxeringsförfarandet, utan gå på vad som framkommit i rättspraxis. Skall genomsyn tillämpas så skall den verkliga innebörden vara annorlunda än den reella.

Således är det enligt oss och många andra i doktrinen dags att ”sätta ner foten” och göra något åt denna princip som slinter igenom den svenska lagstiftningen och som går under benämningen genomsyn. Detta bör kanske göras genom lagstiftning för att få ett homogent och stabilt skattesystem. Däremot inte sagt

om Riksdagen skall stifta en ny lag eller komplettera en gammal. Det har i vår uppsats också framkommit andra lösningar på problemet, som till exempel att tillsätta en tättningskommitté.

I nuläget är vår lösning på problemet att man får avvakta de nya rättsfall som inom kort kommer att avgöras i Regeringsrätten. Enligt vår uppfattning kommer dessa rättsfall troligen att få en snävare tolkning än den som finns i det vägledande rättsfallet 2004 ref. 27. Några av dessa rättsfall kan kanske bli nya vägledande rättsfall vid tillämpning av genomsyn. Det är idag omöjligt att säga vad som kommer att hända i framtiden, men allt tyder på att det behövs en klarare och tydligare bild för hur genomsynsprincipen skall användas i praktiken.

Alltså:

**Nullum Tributum Sine Lege**

---

## Källförteckning

### Offentligt tryck

Statens Offentliga Utredningar (SOU)

SOU 1975:77

SOU 1989:81

### Propositioner

1980/81:17

1992/93:127

1994/95:209

1996/97:170

### Rättsfall

NJA 1947, s. 647 i not 92

NJA 1955, s. 449 i not 92

NJA1966, s. 66 i not 92

NJA 1975, s. 45 i not 92

RÅ 1953 ref. 10 i not 81

RÅ 1994 ref. 52

RÅ 1995 ref. 84

RÅ 2001 ref. 12

RÅ 2001 ref. 79

RÅ 2002 ref. 24

RÅ 2004 ref. 27

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 1397-1403/04

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 8198/03

Länsrätten i Stockholm, mål nr 23916-04 och 555-05

Länsrätten i Göteborg, mål nr 7448-7451-05, 3415-06

Länsrätten i Jönköping, mål nr 213-216-06

### Litteratur

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje (2004) *Skatteprocessen*, Nordstedts Juridik, Stockholm

Bergström, Sture (1978) *Skatter och Civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatträttsliga sammanhang*, Liber Förlag, Stockholm

Bergström, Sture & Bergström, Svante & Eek, Hilding & Lindblom, PerHenrik (1975) *Juridikens termer*, Nordstedts Juridik, Stockholm

Bernitz, Ulf & Heuman, Lars & Leijonhufvud, Madeleine & Seipel, Peter & Warnling-Nerep, Wiweka & Vogel, Hans-Henrik (2006) *Finna rätt Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, Nordstedts Juridik, Stockholm

Dahlqvist, Anna-Lena (2003) *Skattebrott och skattelagarna*, Nordstedts Juridik, Stockholm

---

Hultqvist, Anders (1995) *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, Juristförlaget, Stockholm

Leijonhufvud, Madeleine & Wennberg, Suzanne (2004) *Brott & Straff i affärslivet*, Iustus Förlag, Uppsala

Lodin, Sven-Olof & Lindencrona, Gustav & Melz, Peter & Silverberg, Christer (2005) *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Studentlitteratur

Melin, Stefan (2002) *Juridikens begrepp*, Justus Förlag, Stockholm

Peczenik, Alexander (1995) *Juridikens teori och metod*, Fritzes Förlag, Göteborg

Påhlsson, Robert (1995) *Riksskatteverkets rekommendationer Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Iustus Förlag, Göteborg

Skatteverket (2007) *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering Del 1*, Fritzes, Stockholm

Thorell, Per (1990) *Skattelag och Affärssed*, Norstedts Förlag, Stockholm

### Artiklar

Andersson, Vilhelm (2007) *Principen om skenavtal gäller faktiskt alltjämt*, Dagens Industri, 2007-03-05

Bergström, Sture (2004) *Rättshandlingars verkliga skatterättsliga innebörd – en kommentar till RÅ 2004 ref 27*, SkatteNytt, häfte 12, s.771-774

Fast, Katarina & Jungdalen, Åke (2006) *Genomsyn äventyrar rättssäkerheten*, Sunt Förnuft, nr 8, s.38 ff

Gäverth, Leif (1996) *Regeringsrätten och genomsyn*, Svensk Skattetidning, nr 8, s.731 ff,

Hellstrand, Stefan (2007) *Skatteverkets genomsyn underkänns i flera domar*, Dagens Industri 2007-03-12

Hultqvist, Anders (1995) *Skatteflyktlagen – Vara eller icke vara? Det borde ha varit frågan!*, SkatteNytt, häfte 10, s 578-590

Hultqvist, Anders (1996) *Ny Skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten*, SkatteNytt, häfte 11 s.678

Hultqvist, Anders (2007) *Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb*, Dagens Industri 2007-03-26

---

Leidhammar, Börje (2007) *Skatteverkets genomsyn genväg som bör stängas*, Dagens Industri, 2007-02-22

Leidhammar, Börje (2007) *Skilj på genomsyn och skenavtal*, Dagens Industri, 2007-03-07

Meyer, Andréa (1997) *Kan bevisningen i ett eftertaxeringsmål ge skattemyndigheten rätt att tillämpa genomsyn?* SkatteNytt, häfte 10, s. 615-621

Persson Österman, Roger (2006) *Kryphålet är redan godkänt, skatteverket!*, Dagens Industri, 2006-09-08

Påhlsson, Robert (1997) *RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen*, SkatteNytt, häfte 1-2, s. 40-46

Ramert, Claes (2006-02-10) *Skatteplanering - hur bör den läggas upp?*, hämtat på <http://www.skatter.se/index.php?node/297> tillgänglig 2007-04-23

Wennergren, Bertil, (1997) *Skatteflykten i stöpsleven*, SkatteNytt, häfte 3, s.108-113

### **Uppsatser**

Alexandersson, Elisabeth (1981) *Genomsynhetsprincipen*,Handledare: Sture Bergström, Juridiska fakulteten-institutionen, Uppsala universitet,

Edström, Malou (2000) *Genomsyn i rättstillämpningen – Rätt skatt på Rätt sätt?* Magisteruppsats, Lidköpings universitet

Månsson, Jenny & Nilsson, Jenny (2006) *Skatteflyktslagen – i behov av förändring?*, Kandidatuppsats, Handledare: Bengt Åkesson, Höskolan Kristianstad

Lorentz, Gustav (2002) *Tendenser i tillämpningen av Nya Skatteflyktslagen 2000 till 2003*, Handledare: Sture Bergsström, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet

### **Webbadresser**

<http://www.isr.org.se> tillgänglig 2007-01-12

<http://skattefritt.com/index.asp?page=46> tillgänglig 2007-03-03

<http://www.skatter.se/index.php?node/297> tillgänglig 2007-04-23

<http://www.skatteverket.se> tillgänglig 2007-04-20

<http://sv.wikipedia.org/Wiki/Skattefuskslag> tillgänglig 2007-04-23