



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Emma Kratz

Metoder för att angripa skatteflykt

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare
Mats Tjernberg

Skatterätt

Höstterminen 2010

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställning	7
1.3 Metod och material	7
1.4 Avgränsning	8
1.5 Disposition	8
2 RÄTTSSÄKERHET OCH EFFEKTIVITET	9
2.1 Rättssäkerhet	9
2.2 Effektivitet	10
2.3 De två begreppens förenlighet	10
2.4 Legalitetsprincipen	10
2.5 Legalitetsprincipens stöd i grundlagen?	11
2.6 Analog tillämpning	12
2.7 Analogiförbud i svensk skatterätt?	12
2.8 Analys	13
3 LAGEN MOT SKATTEFLYKT	15
3.1 Historik	15
3.2 Definition av en generalklausul	16
3.3 Tillämpningsområde	17
3.4 Skatteflyktsklausulen	17
3.4.1 En väsentlig skatteförmån	17
3.4.2 Direkt eller indirekt medverkat	18

3.4.3	Det övervägande skälet för förfarandet	18
3.4.4	Strida mot lagstiftningens syfte	19
3.5	Taxering	20
3.6	Tillämpning	20
3.7	Rättssäkerhet och effektivitet	21
3.7.1	Analog tillämpning i skatteflyktlagen?	21
3.7.2	Strider skatteflyktlagen mot legalitetsprincipen?	22
3.8	Analys	24
4	GENOMSYN	28
4.1	Vad är genomsyn?	28
4.2	Civilrättslig (och skatterättslig?) genomsynsprincip	28
4.2.1	Åsikter ur den juridiska doktrinen	29
4.2.2	RÅ 2004 ref 27	31
4.2.3	Andra rättsfall	32
4.3	Rättssäkerhet och effektivitet	32
4.4	Analys	34
5	TÄTNINGSKOMMISSION	38
5.1	Förslaget	38
5.2	Rättssäkerhet och effektivitet	40
5.3	Analys	41
6	SPECIALLAGSTIFTNING	44
6.1	Allmänt om speciallagstiftning	44
6.2	Exempel på speciallagstiftning – Ränteavdragsbegränsningarna	44
6.2.1	Bakgrund	44
6.2.2	Huvudregeln	46
6.2.3	Undantag	46
6.3	Rättssäkerhet och effektivitet	48
6.4	Analys	49
7	AVSLUTNING	51
7.1	Rättssäkerhet och effektivitet	51
7.2	Lagen mot skatteflykt	52
7.3	Genomsyn	53

7.4	Tättningskommission	54
7.5	Speciallagstiftning – Ränteavdragsbegränsningarna	54
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	56
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	59

Summary

There are two requirements that must be considered when different methods against Tax Evasion are being designed, the rule of law and efficiency. The relationship between the principle of legality and the rule of law is strong. The principle of legality is said to have incurred in order to make the legal purpose predictable and free from arbitrariness. These two components are a big part of the rule of law and it is said that the principle of legality is an important mean to achieve the rule of law. Efficiency in this context means that legal rules should be effective in relation to their object, purpose and meet the goals of the law. Another way to look at efficiency is as target achievement. The aim of the Act against Tax Evasion is to prevent Tax Evasion.

There are various methods which the legislature uses or may use against Tax Evasion. The first method used is the General Anti-Avoidance Rule prescribed by law in Act (1995:575) against Tax Evasion. The Tax Evasion law has often been criticized for the lack of predictability and to be problematic from the standpoint of legality. The second method is named "Genomsyn". When using this method the taxation is not done under the terms that the taxpayers used, instead the taxation is based on legal documents defining the "true meaning". A third method which may be used in the future is a "Tätningsskmission", and its task will be to seal identified gaps in the law. The fourth and final method is the special legislation directed against known Tax Evasion procedures. The special legislation I have chosen to analyze is the "interest deduction restrictions".

The purpose of this study was to investigate how the four methods are designed and intended to be used. My intention was to investigate the ways in which the four methods are considered appropriate or inappropriate according to the rule of law and from an efficiency perspective.

According to my opinion it is impossible to say which one of the four methods is the best in relation to the rule of law and efficiency. I knew this from the beginning and it was not my intention to investigate it. What can be said is that all the methods have a content that may be considered inappropriate from the rule of law and from an efficiency perspective.

Sammanfattning

Det finns två krav som ska tas i beaktande när olika metoder mot skatteflykt utformas, rättssäkerhet och effektivitet. Sambandet mellan legalitetsprincipen och rättssäkerheten är starkt. Legalitetsprincipen sägs ha uppkommit för att rättstillämpningen ska vara förutsebar och fri från godtycke. Dessa två värden är en stor del av rättssäkerhetsbegreppet och det sägs därför att legalitetsprincipen är ett viktigt medel för att nå rättssäkerhet. Effektivitet i detta sammanhang innebär att rättsreglerna ska vara effektiva i förhållande till sitt syfte och ändamål samt uppfylla de mål som satts upp för rättsreglerna. Ett annat sätt att se på effektivitet är målrealisation. Målet med skatteflyktslagen är att förhindra skatteflykt.

Det finns olika metoder som lagstiftaren använder eller kan komma att använda mot skatteflykten. Den första metoden som används är en generalklausul i lag (1995:575) mot skatteflykt. Skatteflyktslagen har ofta kritiserats för bristande förutsebarhet och för att vara problematisk ur legalitetssynpunkt. Den andra metoden är genomsyn. Vid användandet av denna metod sker inte beskattningen enligt de beteckningar de skattskyldiga använt utan beskattningen sker utifrån rättshandlingarnas verkliga innebörd. En tredje metod som kan komma till att användas i framtiden är en Tättningskommission. Tättningskommissionens uppgift ska vara att täta till de luckor i lagen som uppmärksammas allt eftersom. En fjärde och sista metod är speciallagstiftning som riktas mot kända skatteflyktsförfaranden. Speciallagstiftningen jag valt att analysera är ränteavdragsbegränsningarna.

Mitt syfte med denna uppsats har varit att utreda hur de fyra metoderna är utformade och tänkta att användas. Jag har haft för avsikt att utreda på vilka sätt de fyra metoderna kan anses lämpliga och olämpliga ur ett rättssäkerhets- och effektivitetsperspektiv.

Det är enligt min mening omöjligt att säga vilken av de fyra metoderna som är bäst i förhållande till rättssäkerhet och effektivitet. Detta visste jag redan från början och detta var inte heller min avsikt att utreda. Vad som kan konstateras är att samtliga metoder har innehåll som gör att de kan anses olämpliga ur ett rättssäkerhets- och effektivitetsperspektiv.

Förord

Jag vill tacka min handledare Mats Tjernberg som låtit mig skriva självständigt och i min egen takt.

En person som förtjänar ett särskilt tack för allt hennes stöd under hela studietiden är min mamma Annika.

Vidare vill jag tacka min sambo Joel, min pappa Ulf och resten av familjen.

Nu väntar nya utmaningar i arbetslivet!

Emma Kratz

Malmö den 17 december 2010

Förkortningar

EU
IL
kurs.
not.
Prop.
ref.
RÅ
SOU

Europeiska Unionen
Inkomstskattelag (1999:1229)
Kursivering
Notisfall
Proposition
Referat
Regeringsrättens årsbok
Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I länder där skatteuttaget är högt händer det att de skattskyldiga försöker undgå skatt. Sverige har valt att ge denna företeelse etiketten skatteflykt.¹ Begreppet skatteflykt har ingen entydig definition. Vanligast är att begreppet används för att beskriva transaktioner som står väl i överensstämmelse med lagstiftningens formella lydelse men som ändå anses stå i strid med lagstiftningens syfte. Transaktionerna brukar också kallas kringgåendeåtgärder eller åtgärder för att skapa obehöriga skatteförmåner. Lagstiftaren har under alla år försökt stoppa skatteflykten.²

En faktor som sägs vara bidragande till att de skattskyldiga försöker undgå skatt är ett högt skattetryck. Även vid ett lågt skattetryck, men där skattebördan upplevs som snett fördelad, kan det finnas incitament till att försöka undgå skatt. En annan faktor är vilken typ av skattesystem samhället valt.³

Min uppsats kommer grundas på antagandet att skatteflykt *bör* förhindras. Det finns olika metoder som lagstiftaren använder eller kan komma att använda mot skatteflykten. Det är (några av) dessa metoder som kommer att behandlas i denna uppsats.

Det finns två krav som ska tas i beaktande när olika metoder mot skatteflykt utformas, rättssäkerhet och effektivitet. Sambandet mellan legalitetsprincipen och rättssäkerheten är starkt. Legalitetsprincipen sägs ha uppkommit för att rättstillämpningen ska vara förutsebar och fri från godtycke. Dessa två värden är en stor del av rättssäkerhetsbegreppet och det sägs därför att legalitetsprincipen är ett viktigt medel för att nå rättssäkerhet.⁴ Förutsebarheten och legalitetsprincipen lyfts fram som särskilt viktiga faktorer för rättssäkerheten.⁵ Förutsebarheten sägs vara ett av de mål som ska uppnås med rättssäkerheten medan legalitetsprincipen är ett av de medel som ska användas för att nå målen. Definitionen på förutsebarheten är att de skattskyldiga ska kunna förutse de skatterättsliga konsekvenserna av sina handlanden.⁶ De skattskyldiga ska ha rimliga möjligheter att i förväg bedöma vad som leder till beskattning eller ger rätt till avdrag.⁷

¹ Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 373.

² Rabe m.fl., *Det svenska skattesystemet*, s. 500.

³ Hagstedt m.fl., *Lag mot skatteflykt – tolkning och tillämpningar*, s. 11-12.

⁴ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 77.

⁵ SOU 1993:62, s. 75-78.

⁶ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 22-23.

⁷ Prop. 1980/81:17 s. 13.

De första två metoderna riktar sig mot att angripa redan genomförda skatteflyktstransaktioner. Därför kallas de repressiva metoder.⁸ Den första metoden som används är en generalklausul i lag (1995:575) mot skatteflykt. I denna uppsats kommer lagen kallas skatteflyktslagen. Skatteflyktslagen har ofta kritiserats för bristande förutsebarhet och för att vara problematisk ur legalitetssynpunkt.⁹ Legalitetsprincipen innehåller bland annat ett föreskriftkrav som innebär att föreskrifter om skatter endast får ges i form av lagar.¹⁰ Eventuellt innehåller legalitetsprincipen också ett analogiförbud.¹¹

Den andra metoden är genomsyn. Vid användandet av denna metod sker inte beskattningen enligt de beteckningar de skattskyldiga använt utan beskattningen sker utifrån rättshandlingarnas verkliga innebörd.¹² Metoden genomsyn är kontroversiell på det sätt att det är oklart om metoden kan användas för att ge rättshandlingarna en särskild skatterättslig innebörd eller om den bara kan användas för att ge rättshandlingarna en civilrättslig innebörd.¹³ För det fall att genomsyn kan användas för att ge rättshandlingarna en särskild skatterättslig innebörd så kallas detta en praxismetod mot skatteflykt.¹⁴ Det är inte bara själva metoden som är kontroversiell utan även termen genomsyn. En del författare förordar istället att förfarandet benämns som ett fastställande av den verkliga innebörden.¹⁵

En tredje metod som kan komma till att användas i framtiden är en Tättningskommission. Förslaget om en Tättningskommission kommer från Anders Hultqvist.¹⁶ Tättningskommissionens uppgift ska vara att täta till de luckor i lagen som uppmärksammas allt eftersom. Detta gör att rättstillämparna – Skatteverket och domstolarna, ska kunna syssla med att tillämpa lag istället för att ta över lagstiftarens uppgifter.¹⁷

En fjärde och sista metod är speciallagstiftning som riktas mot kända skatteflyktsförfaranden.¹⁸ Många regler i skattelagstiftningen har till syfte att hindra vissa skattemässigt gynnsamma effekter från att uppstå. Författarna av den juridiska doktrinen är dock inte överens om en gemensam benämning på dessa regler.¹⁹ Benämningar som brukar anföras synonymt är speciallagstiftning, specialregler, kringgåenderegler, särreglering, spärrlagstiftning, stoppreglar eller neutralitetsskapande regler.²⁰ I denna uppsats används begreppen specialregler,

⁸ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 31.

⁹ Ståhl, *EG- rätt och skatteflykt*, s. 594.

¹⁰ Eriksson, *Praktisk beskattningsrätt – Lärobok i inkomstbeskattning*, s. 23.

¹¹ Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 5-6.

¹² Rabe m.fl., *Det svenska skattesystemet*, s. 500.

¹³ Rabe m.fl., *Det svenska skattesystemet*, s. 505.

¹⁴ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 60.

¹⁵ Bergström Sture, *Regeringsrättens tolkningsprinciper – ännu en gång*.

¹⁶ Hultqvist, *En Tättningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag*, s. 233.

¹⁷ Hultqvist, *Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb*.

¹⁸ Rabe m.fl., *Det svenska skattesystemet*, s. 501.

¹⁹ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 38.

²⁰ Tjernberg, *Fåmansaktiebolag*, s. 111 & Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 38-39.

speciallagstiftning, stoppregler och stopplagstiftning i betydelsen att de är synonyma inbördes samt med övriga benämningar. Speciallagstiftningen jag valt att analysera är ränteavdragsbegränsningarna.

Även Tättningskommissionens och Speciallagstiftningens lämplighet kan ifrågasättas och analyseras utifrån ett rättssäkerhets- och effektivitetsperspektiv.

1.2 Syfte och frågeställning

Mitt syfte med denna uppsats är att utreda hur de fyra metoderna är utformade och tänkta att användas. Jag har för avsikt att utreda och analysera på vilka sätt de fyra metoderna kan anses lämpliga och olämpliga ur ett rättssäkerhets- och effektivitetsperspektiv.

Utifrån mitt syfte och problematiken som finns på området har jag formulerat följande frågeställningar:

- Hur är de olika metoderna mot skatteflykt utformade och hur är de tänkta att användas?
- Är metoderna lämpliga utifrån ett rättssäkerhets- och effektivitetsperspektiv?

1.3 Metod och material

För att besvara min första frågeställning kommer jag att använda rättsdogmatisk metod, det vill säga de traditionella rättskällorna lagstiftning, förarbeten, praxis och doktrin.

Det finns två författare, Hultqvist och Rosander, som behandlat stora delar av problematiken i denna uppsats. Båda två har skrivit utförligt om skatteflyktslagen. Rosander har även skrivit mycket om genomsyn. Hultqvist är den som gav förslaget om en Tättningskommission. Det blir därför naturligt att det i huvudsak är material från dessa två författare som ligger som bas för denna uppsats. Jag kommer att använda mig av många av de artiklar som skrivits på området. Gällande ränteavdragsbegränsningarna kommer jag i huvudsak att använda mig av propositionen eftersom reglerna är relativt nya och därmed är den juridiska doktrinen inte så omfattande.

För att besvara min andra frågeställning kan jag *inte* använda mig av de traditionella rättskällorna och utan reservation säga att jag kommit fram till det rätta svaret. Detta beror på att det inte finns någon entydig definition på vad rättssäkerhet och effektivitet faktiskt är. Författarna av den juridiska doktrinen definierar begreppen olika beroende på deras subjektiva uppfattning. För att försöka definiera vad rättssäkerhet och effektivitet innebär kommer jag i huvudsak att använda mig av Peczeniks handbok i allmän rättslära. Huruvida metoderna är lämpliga utifrån ett rättssäkerhets- och effektivitetsperspektiv kommer att bero på begreppens definitioner.

1.4 Avgränsning

Jag kommer att inrikta mig på det svenska perspektivet på skatteflykt. Jag kommer därmed inte att behandla förhållandet mellan den svenska skatteflyktslagen och EU-rätten. Jag har medvetet valt att inte djupdyka i skatteflyktsklausulens rekvisit och praxis då de är av så stor omfattning att de hade kunnat vara föremål för en hel uppsats. Detta krävs inte heller för att uppfylla mitt syfte då syftet med uppsatsen inte är att utreda hur metoderna faktiskt används i praktiken. Såsom tidigare nämnts kommer jag skriva uppsatsen med antagandet att skatteflykt bör förhindras. Det är utifrån detta antagande jag kommer att utreda de fyra metoderna. En viktig sak att poängtera är att jag inte har för avsikt att i denna uppsats konstatera vilken av de fyra metoderna som är bäst i förhållande till rättssäkerhet och effektivitet. Detta är enligt min mening i praktiken omöjligt att genomföra. Vad jag däremot tänker göra är att utvärdera om metoderna är lämpliga utifrån ett rättssäkerhets- och effektivitetsperspektiv.

1.5 Disposition

Uppsatsens andra kapitel innehåller en förklaring till begreppen rättssäkerhet och effektivitet. I tredje kapitlet presenteras den första metoden mot skatteflykt, *Lagen mot skatteflykt*. Det fjärde kapitlet innehåller den andra metoden, *Genomsyn*. I det femte kapitlet beskrivs den tredje metoden, *Tärningskommissionen*. Det sjätte kapitlet kommer skilja sig lite från kapitlen om de övriga metoderna. I kapitlet kommer den fjärde metoden mot skatteflykt att behandlas, *Speciallagstiftning*. Dels så kommer speciallagstiftning rent generellt att behandlas, dels så kommer ett exempel på speciallagstiftning att anföras. Exemplet på speciallagstiftning är *Ränteavdragsbegränsningarna*. I slutet av varje kapitel finns en utvärdering av metodens lämplighet i förhållande till ett rättssäkerhets- och effektivitetsperspektiv. I det sjätte kapitlet görs denna utvärdering i förhållande till speciallagstiftning generellt och inte i förhållande till just ränteavdragsbegränsningarna. Varje kapitel avslutas med min egen analys av metoden. I det sjunde kapitlet finns en sammanfattande och avslutande analys.

2 Rättssäkerhet och effektivitet

Det finns två krav som ska tas i beaktande när skatteflyktslag utformas, rättssäkerhet och effektivitet. Dessa två begrepp kommer därför nedan att diskuteras och ett försök till en närmare definition kommer att göras.

2.1 Rättssäkerhet

Innebörden av begreppet rättssäkerhet är omstritt. Vid en närmare analys kan man konstatera att det finns många olika saker som har att göra med rättssäkerhet.²¹ Författare av doktrin är inte överens om en definition på rättssäkerhet. Ett tillvägagångssätt för att definiera begreppet är att nämna faktorer som måste finnas i ett rättssäkert rättssystem.²² Exempel på saker som bland andra brukar anföras för att rättssäkerhet ska anses vara för handen är:

- Legalitetsprincipen eller krav på lagstöd för myndigheters och domstolars handlande
- Krav på klar och tydlig lag
- Förbud mot retroaktiv strafflag
- Förbud mot analogisk tillämpning av strafflag
- Objektivitetsprincipen
- Förbud mot godtycke.²³

Förutsebarheten och legalitetsprincipen lyfts fram som särskilt viktiga faktorer för rättssäkerheten.²⁴

Sambandet mellan legalitetsprincipen och rättssäkerheten är starkt. Legalitetsprincipen sägs ha uppkommit för att rättstillämpningen ska vara förutsebar och fri från godtycke. Dessa två värden är en stor del av rättssäkerhetsbegreppet och det sägs därför att legalitetsprincipen är ett viktigt medel för att nå rättssäkerhet. Det hävdas att legalitetsprincipen är en rättssäkerhetsgaranti men detta ska inte tolkas som att rättssäkerheten garanterat är uppfyllt om legalitetsprincipen följs.²⁵

I rättssäkerhetsbegreppet ligger ett förutsebarhetskrav. Rättsskipning och myndighetsutövning måste vara förutsebar med stöd av rättsreglerna. Förutsebarheten brukar anföras som ett av rättsstatens och demokratins grundvärden. Ju mer exakta och generella rättsreglerna är desto större är förutsebarheten. Förutsebarheten blir också större ju långsammare reglernas förändringstakt är.²⁶

²¹ Peczenik, *Vad är rätt?*, s. 89.

²² Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 21-22.

²³ Peczenik, *Vad är rätt?*, s. 89.

²⁴ SOU 1993:62, s. 75-78.

²⁵ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 77.

²⁶ Peczenik, *Vad är rätt?*, s. 89-90.

Definitionen på förutsebarheten är att de skattskyldiga ska kunna förutse de skatterättsliga konsekvenserna av sina handlingar.²⁷ De skattskyldiga ska ha rimliga möjligheter att i förväg bedöma vad som leder till beskattning eller ger rätt till avdrag.²⁸

Förutsebarheten sägs vara ett av de mål som ska uppnås med rättssäkerheten medan legalitetsprincipen är ett av de medel som ska användas för att nå målen.²⁹ Vissa författare betraktar rättssäkerhet som synonymt med förutsebarhet medan andra författare inte anser att rättssäkerhetsbegreppet endast kan förklaras med kravet på förutsebarhet.³⁰

Rättstillämpningen får inte vara godtycklig eftersom godtycklighet leder till att rättstillämpningen inte blir förutsebar. Om rättstillämpningen inte är förutsebar så förloras medborgarnas tillit till rättstillämparna.³¹

2.2 Effektivitet

Det finns olika former av effektivitet. Den form som har störst betydelse i detta sammanhang är rättseffektivitet. Rättseffektivitet innebär att rättsreglerna ska vara effektiva i förhållande till sitt syfte och ändamål samt uppfylla de mål som satts upp för rättsreglerna. Ett annat sätt att se på effektivitet rent generellt är som målrealisation. Exempelvis så är målet med skatteflyktlagen att förhindra skatteflykt. Om så sker uppnås rättseffektivitet eftersom lagen lever upp till sitt syfte och ändamål.³² I denna uppsats används begreppet effektivitet i betydelsen av rättseffektivitet om inget annat anges.

2.3 De två begreppens förenlighet

Rättssäkerheten och effektiviteten ställs ofta mot varandra men de behöver inte komma i konflikt. I många fall anses rättseffektivitet och rättssäkerhet vara förenliga eftersom rättseffektiviteten inte vinner något på att rättssäkerheten åsidosätts.³³

2.4 Legalitetsprincipen

En av de viktiga principerna som sägs gälla i svensk skatterätt är *nullum tributum sine lege* vilket står för ingen skatt utan lag. Detta är den skatterättsliga legalitetsprincipen. Den skatterättsliga legalitetsprincipen är en förhållandevis ung princip som formulerades av Seve Ljungman år 1947 med den betydligt äldre straffrättsliga legalitetsprincipen som förebild.

²⁷ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 22-23.

²⁸ Prop. 1980/81:17 s. 13.

²⁹ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 22-23.

³⁰ Peczenik, *Vad är rätt?*, s. 90.

³¹ SOU 1993:62, s. 75-78.

³² Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 25-26.

³³ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 25-26.

Ljungman var av uppfattningen att rättssäkerheten var det viktigaste vid skatteförfattningars tolkning eftersom skatterna gav stora ekonomiska verkningar för den skattskyldige.³⁴

Det mest centrala i den skatterättsliga legalitetsprincipen är föreskriftskravet vilket innebär att om det inte finns stöd i lag för beskattning i ett visst fall ska ingen skatt utgå. Det finns med andra ord ett krav på skriven rätt. Att det mest centrala i principen är föreskriftskravet beror på en kompetensfördelning.³⁵ Det är riksdagen som ensam besitter den exklusiva normgivningsmakten avseende skatter enligt kompetensfördelningen.³⁶

Av legalitetsprincipen följer eventuellt också ett analogiförbud vilket beskrivs mer ingående nedan. Även retroaktivitetsförbudet brukar ibland sägas vara en del av den skatterättsliga legalitetsprincipen. Detta förbud är grundlagsfäst i regeringsformens 2 kap. 10 § 2 st. och tillkom för att tillgodose förutsebarheten och därmed också rättssäkerheten.³⁷

Eftersom föreskriftskravet anses vara den centrala delen i legalitetsprincipen använder vissa författare dessa begrepp synonymt med varandra medan andra författare anser att legalitetsprincipen rymmer mer än bara föreskriftskravet.³⁸

Författare av den skatterättsliga doktrinen är inte överens om legalitetsprincipen ska upprätthållas eller bara bör respekteras. En viktig utgångspunkt är därför att utreda författarnas åsikter om huruvida principen är kodifierad i grundlagen.³⁹

2.5 Legalitetsprincipens stöd i grundlagen?

Hultqvists ståndpunkt är att om regeringsformens 2 kap. 10 § 2 st. läses tillsammans med 8 kap. 3 och 7 §§ samt förarbetena till regeringsformen så framgår ett föreskriftskrav med innebörden att skatt endast får uttagas om det följer av lag. Hultqvist menar att kompetensfördelningsskäl, normgivningsskäl och ordalydelsen i retroaktivitetsförbudet stödjer detta. Med kompetensfördelningsskäl menar han vem som har behörighet att ålägga skatt och med normgivningsskäl hur skattenormer bildas och kommuniceras till de skattskyldiga. Hultqvist tar upp två skäl som sägs tala emot föreskriftskravet: likhetshänsyn och beskattningsnämndernas frihet att taxera.⁴⁰ Hultqvist diskuterar dessa två skäl men drar slutsatsen att inga

³⁴ Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 2-4.

³⁵ Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 5-6.

³⁶ Alhager, *Dispens från inkomstskatt*, s. 80.

³⁷ Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 5-6.

³⁸ Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 73.

³⁹ Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 7.

⁴⁰ Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 93.

beaktansvärda skäl talar emot slutsatsen att föreskriftskravet har stöd i regeringsformen.⁴¹

Alhager kritiserar Hultqvists slutsats och menar att 8 kap. i regeringsformen och 2 kap. 10 § 2 st. inte ger stöd för att legalitetsprincipen är kodifierad i grundlagen. Han menar istället att reglerna i 8 kap. är kompetensfördelningsnormer och att det av dessa endast framgår att det är en tillräcklig förutsättning för beskattning, att en föreskrift stadgar när en skatt ska tas ut. Alhager menar istället att det krävs att regeringsformen uttalar att föreskriftskravet är en nödvändig förutsättning för uttagande av skatt för att föreskriftskravet ska anses kodifierat.⁴²

Bergström i sin tur anser att de principer som ingår i legalitetsprincipen i huvudsak har kodifierats i regeringsformen genom 1 kap. 1 § 3 st. samt 8 kap. 3 och 5 §§. Han menar att legalitetsprincipen borde följas för att få förutsebarhet och likformighet i rättstillämpningen.⁴³

Påhlsson anser att den uttryckliga grunden för legalitetsprincipen finns i regeringsformen.⁴⁴

Rosander anser att legalitetsprincipens centrala delar omfattas av stadgandena i regeringsformen men anser inte att det därigenom går att säga att legalitetsprincipen är direkt kodifierad i regeringsformen. Hon menar att det inte har någon avgörande betydelse ifall legalitetsprincipen är kodifierad i regeringsformen eftersom det råder konsensus om att legalitetsprincipens grundtankar har en mycket stark ställning i svensk skatterätt.⁴⁵

2.6 Analog tillämpning

Att vid lagtolkning gå utöver lagens ord men hålla sig till dess syfte är analog tillämpning.⁴⁶ Analog tillämpning används då lagen uppvisar en regleringslucka. Om analogier används i rättstillämpningen minskar behovet av en metod mot skatteflykt eftersom förfarandet kan behandlas genom analog tillämpning.⁴⁷

2.7 Analogiförbud i svensk skatterätt?

Det är oklart om det finns ett analogiförbud i svensk skatterätt eller om analog tillämpning kan användas om den är till den skattskyldiges fördel.⁴⁸ Regeringsrätten har sedan 1990- talets ingång betonat att det inte är uteslutet

⁴¹ Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 113.

⁴² Alhager, *Dispens från inkomstskatt*, s. 93-95.

⁴³ Bergström, *Förutsebarhet – en studie av regeringsrättens rättstillämpning*, s. 14.

⁴⁴ Påhlsson, *Riksskatteverkets rekommendationer*.

⁴⁵ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 82.

⁴⁶ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 681-682.

⁴⁷ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 74-75.

⁴⁸ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 681-682.

att tolka skatteregler i strid med deras ordalydelse både till fördel och till nackdel för de skattskyldiga. Bergström skriver dock att det torde vara ovanligt att Regeringsrätten gör detta och hans utvärdering visar att det fram till år 2003 endast skett i ett fall. Regeringsrätten använder istället skattereglernas ordalydelse av förutsebarhetsskäl.⁴⁹

De skäl som anses tala mot användning av analogier är rättssäkerheten och förutsebarheten. De skäl som anses tala för användning av analogier är att språkets öppenhet möjliggör dem.⁵⁰

Rosander menar att ställningstagandet om det bör finnas ett analogiförbud beror på om förutsebarheten eller effektiviteten prioriteras. Hon anser dock inte att detta är en lämplig kompromiss. Rosander vill istället att omständigheterna i det enskilda fallet ska få avgöra vilken slutsats som är rimligast. Hon anser vidare att analogier som är till nackdel för den skattskyldige inte ska användas eftersom det inkräktar på rättssäkerheten. Rosander menar att det i andra situationer kan vara så att förutsebarheten väger tyngst bland olika skäl. Det är på detta sätt som hon anser att analogier används i skatterätten.⁵¹

Hultqvist menar att analogier inte är förenliga med regeringsformens reglering av beskattningen. Han menar att eftersom det endast är riksdagen som har kompetens att besluta om uttagande av skatt och att detta endast får ske genom meddelande av föreskrifter så är det svårt att hitta stöd för analog tillämpning. Förutsättningarna för att skatt ska få tas ut ska följa av föreskrifterna och inte hämtas utanför föreskrifterna enligt Hultqvist.⁵² Enligt Hultqvist följer det därmed e contrario av föreskriftskravet att det finns ett förbud mot analog tillämpning av skattelag.⁵³ Föreskriftskravet och analog tillämpning är enligt Hultqvist varandras motsatser eftersom analogier förutsätter att föreskriften tillämpas utanför sitt tillämpningsområde.⁵⁴

2.8 Analys

Rättssäkerhet och effektivitet är två begrepp som har en central betydelse i denna uppsats. När skattelag utformas ska rättssäkerhets- och effektivitetshänsyn tas. Att förutsebarheten är ett av målen med rättssäkerheten och legalitetsprincipen är ett medel för att uppnå målen visar enligt mitt tycke sambandet mellan tre viktiga begrepp.

Att föreskriftskravet är den mest centrala delen i legalitetsprincipen råder det ingen tvekan om. Beskattningen ska enligt föreskriftskravet ha stöd i lag. Men den centrala frågan är huruvida legalitetsprincipen är grundlagsfäst.

⁴⁹ Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, s. 12.

⁵⁰ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 76.

⁵¹ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 76.

⁵² Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 126-127.

⁵³ Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 74.

⁵⁴ Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 127.

Hultqvist har dragit slutsatsen att legalitetsprincipen är grundlagsfäst och därför även föreskriftskravet. Jag är inte helt övertygad om att legalitetsprincipen är direkt kodifierad i grundlagen. Många paragrafer i regeringsformen tyder på att det finns ett föreskriftskrav men jag anser inte att detta kan leda till slutsatsen att principen är direkt kodifierad. Jag ansluter mig därmed till Rosanders ståndpunkt. Jag är dock övertygad om att principen har stor betydelse i den svenska skatterätten. Jag håller också med Rosander om att legalitetsprincipens grundtankar har en mycket stark ställning i svensk skatterätt med eller utan kodifikation. Detta verkar även Alhager, Bergström och Pålsson ense om.

Det är oklart om det finns ett analogiförbud i svensk skatterätt. Helt klart är det faktum att analogier till den skattskyldiges nackdel bör användas med försiktighet. Rättssäkerheten som inkluderar förutsebarheten är starka skäl mot att analog tillämpning ska förbjudas. Men precis som Rosander anför får inte effektiviteten glömmas bort.

I jämförelse med rättssäkerhet så är rättseffektivitet ett okomplicerat begrepp. Effektivitet är en form av målrealisation. I detta sammanhang är målet att utforma metoder som kan användas för att angripa skatteflykt på ett effektivt sätt.

3 Lagen mot skatteflykt

3.1 Historik

Termen skatteflykt började användas först på 1950-talet men problemet med att de skattskyldiga försöker undgå skatt uppmärksammades redan av 1928 års bolagsskatteberedning.⁵⁵ Skatteflykt definierades av 1953 års skatteflyktskommitté som transaktioner där den skattskyldige följt såväl lagens ordalydelse som dess tillämpning i praxis men ändå uppnått resultat som ur allmän synvinkel måste betraktas som otillbörligt.⁵⁶ Skatteflyktstransaktioner har sagts vara transaktioner som är civilrättsligt giltiga men som strider mot lagstiftningens anda och mening. En skatteflyktstransaktion ger upphov till skatteförmåner som inte är förutsedda eller avsedda av lagstiftaren.⁵⁷ En definition som anförts synonymt med skatteflykt är kringgående av skattelag. Detta uttryck myntades av Dag Helmers som tidigt ställde sig avvisande till uttrycket skatteflykt.⁵⁸ Om det inte funnits en metod för att angripa skatteflyktstransaktionerna hade de varit skatterättsligt giltiga.⁵⁹

Sedan skatteflyktslagen infördes talas det numera även om skatteflykt som förfarande där skatteflyktslagen är tillämplig. Innebörden av skatteflykt i skatteflyktslagen anges i lagens 2 §, mer om detta nedan.⁶⁰

Sedan problemet med kringgående av skattelag uppmärksammades har frågan utretts ett flertal gånger. 1953 års skatteflyktskommitté avvisade en allmän regel mot skatteflykt.⁶¹ Dock släpptes aldrig om en generalklausul mot skatteflykt.⁶²

Den första åtgärden som infördes mot skatteflykt var specialregler som riktades mot kända skatteflyktsförfaranden.⁶³ I ett betänkande från år 1975 konstaterade en arbetsgrupp att specialreglerna medförde påtagliga olägenheter. Gruppen hade tidigare varit emot en generalklausul mot skatteflykt eftersom det fanns krav på förutsebarhet för de skattskyldiga men nu hade arbetsgruppen ändrat inställning och ansåg att förutsebarheten fick vägas mot den stora omfattningen av skatteflyktstransaktioner som skedde och därmed de stora belopp som undgick beskattning. Gruppen ansåg att fördelen med en allmän regel som en generalklausul mot skatteflykt var den allmänpreventiva effekten och faktumet att en skattskyldig som försöker

⁵⁵ SOU 1975:77 s. 21-24.

⁵⁶ SOU 1963:52 s. 94-97.

⁵⁷ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 14.

⁵⁸ Helmers, *Kringgående av skattelag*, s. 253-255.

⁵⁹ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 16.

⁶⁰ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 697-698.

⁶¹ SOU 1963:52, s. 9.

⁶² Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 373.

⁶³ Rabe m.fl., *Det svenska skattesystemet*, s. 501.

kringgå skattelag inte längre kunde vara säker på att nå framgång.⁶⁴ Gruppens arbete resulterade slutligen i en proposition med ett förslag till lag mot skatteflykt.⁶⁵ Propositionen resulterade i lag (1980:865) mot skatteflykt. I lagen fanns en generalklausul mot skatteflykt, även kallad skatteflyktsklausul.

Skatteflyktsklausulen infördes inledningsvis under begränsade tidsperioder för att kunna omprövas. Syftet var att hålla balans mellan hög rättssäkerhet och samtidigt ha snabba och effektiva åtgärder mot skatteflykt.⁶⁶

Skatteflyktslagen som infördes år 1980 sägs ha varit så rättssäker att den aldrig kunde tillämpas.⁶⁷ Redan år 1983 skärptes lagen just eftersom skatteflyktsklausulens rekvisit var alltför begränsade.⁶⁸ Vid utgången av år 1992 upphävdes lagen.⁶⁹ År 1995 återinfördes lagen och lag (1995:575) mot skatteflykt började tillämpas med verkan från den 1 juli 1995.⁷⁰ Lagen ändrades i många avseenden med verkan från den 1 januari 1998 då det hävdats att lagen i sin återinförda version inte var tillräckligt effektiv.⁷¹

Under de perioder då skatteflyktslagen varit upphävd kan man fråga sig om skatteflykt varit tillåtet. Om så inte är fallet så har skatteflyktslagen då den varit i kraft inte fyllt någon funktion eller i vart fall endast en preventiv funktion.⁷²

I denna uppsats används ordet skatteflykt synonymt med förfarande där skatteflyktslagen är tillämplig.

3.2 Definition av en generalklausul

Definitionen på en generalklausul är en rättsregel som uttryckligen ger rättstillämparen betydande frihet i bedömandet av rättsfakta eller rättsföljd. Detta sker genom att klausulen innehåller vaga eller värdeöppna formuleringar.⁷³ Vaghet brukar av vissa kopplas samman med språket medan värdeöppenhet kopplas samman med värderingar.⁷⁴

Uttryck och formuleringar kan, såsom ovan nämnts, vara *vaga* (min kurs.). Ett vagt ord har en oskarp betydelse. Det går eventuellt att ange vad som med säkerhet täcks av ordet och vad som med säkerhet inte gör det men det finns även fall som *möjligen täcks* (min kurs.) av ordet.⁷⁵

⁶⁴ SOU 1975:77, s. 7.

⁶⁵ Prop. 1980/81:17.

⁶⁶ Prop. 1980/81:17 s. 2.

⁶⁷ Hultqvist, *Skatteflykt istället för genomsyn – har bubblan i mattan bara flyttat sig?*

⁶⁸ Prop. 1982/83:84, s. 1.

⁶⁹ Upphävd genom SFS 1992:1600.

⁷⁰ Lagkommentar-Karnov – Författade av Niclas Virin, Lag (1995:575) se *

⁷¹ Prop. 1996/97:170 s. 1-2.

⁷² Tollerz, *Rättssäkerhet utan skatteflyktslag*, Avsnitt: Andra metoder att angripa skatteflykt

⁷³ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 43-44.

⁷⁴ Peczenik, *Vad är rätt?*, s. 294.

⁷⁵ Peczenik, *Vad är rätt?*, s. 293.

De vaga och mångtydliga ord som förekommer i juridiska sammanhang kan vara *värdeöppna* (min kurs.), såsom ovan nämnts. Ett värdeöppet ord har en viss praktisk och teoretisk mening. Det brukar finnas flera kännetecken att ta fasta på som var för sig kan vara vaga. För att bestämma vad som täcks av ett värdeöppet ord måste man göra en avvägning som innebär att olika omständigheter värderas. Värdeöppna ord och formuleringar förekommer inte bara vid generalklausuler.⁷⁶

En generalklausul har ett brett och ospecificerat tillämpningsområde som ska ge möjlighet till en flexibel bedömning av ett område som är svårt att detaljreglera.⁷⁷

3.3 Tillämpningsområde

Skatteflyktslagen tillämpas vid taxering till kommunal och statlig inkomstskatt enligt lagens 1§.⁷⁸ En anledning som ligger till grund för lagens snäva tillämpningsområde är rättssäkerheten. Med ett begränsat tillämpningsområde finns mindre risk för att rättssäkerheten äventyras och tillämpningen inom det mindre området kan utvärderas. En annan anledning är att skatteflykten bedömts vara särskilt omfattande på inkomstskatteområdet.⁷⁹

3.4 Skatteflyktsklausulen

Innebörden av skatteflykt i skatteflyktslagens mening anges i lagens 2 §. I paragrafen som innehåller generalklausulen mot skatteflykt stadgas att:

Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om:

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför *en väsentlig skatteförmån* för den skattskyldige,
2. den skattskyldige *direkt eller indirekt medverkat* till rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort *det övervägande skälet för förfarandet*,
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.

3.4.1 En väsentlig skatteförmån

Detta rekvisit skärptes med verkan från år 1998. Tidigare skulle förmånen vara *inte oväsentlig* men numera ska rättshandlingen ingå i ett förfarande

⁷⁶ Peczenik, *Vad är rätt?*, s. 293-294.

⁷⁷ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 43-44.

⁷⁸ Prop. 2007/08:26 s. 10.

⁷⁹ Rabe m.fl., *Det svenska skattesystemet*, s. 502.

som medför en *väsentlig skatteförmån* för den skattskyldige. Ändringen innebar en lättnad för de skattskyldiga jämfört med äldre lagstiftning.⁸⁰

Skatteförmånen är den ytterligare skatt som undviks i och med att skatteflyktsförfarandet inträffar. Vilken summa som innebär en väsentlig skatteförmån har överlåtits till praxis att precisera eftersom det inte är lämpligt att reglera det i lagtext då penningvärdet förändras. Förarbetena nämner som vägledning att skatteförmånen minst ska uppgå till vad som tidigare betraktades som en inte oväsentlig skatteförmån. Regeringen anser att det av processekonomiska skäl bör vara fråga om ett betydligt större belopp än några tusental kronor för att klausulen ska tillämpas och det var bland annat av den anledningen som paragrafen ändrades.⁸¹

Bedömningen av om förfarandet medför en skatteförmån ska grundas på aktuella förhållanden. Tänkbara framtida skatteolägenheter beaktas endast om de aktualiseras inom en relativt snar framtid.⁸²

3.4.2 Direkt eller indirekt medverkat

Detta rekvisit ändrades med verkan från år 1998. Tidigare krävdes att den skattskyldige *direkt medverkat* till rättshandlingen men efter ändringen är det tillräckligt att den skattskyldige *direkt eller indirekt medverkat* till rättshandlingen. Med indirekt medverkan avses enligt förarbetena då den skattskyldige fått förmånen genom en ställföreträdares medverkan eller att den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande på personen som medverkat till rättshandlingen vilket är fallet om personen exempelvis är en familjemedlem.⁸³

3.4.3 Det övervägande skälet för förfarandet

Detta rekvisit ändrades med verkan från år 1998. Tidigare krävdes att skatteförmånen utgjort det *huvudsakliga skälet* för förfarandet men efter ändringen är det tillräckligt att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna antas ha utgjort det *övervägande skälet*. Det är den skattskyldiges avsikt som avses. En ändring krävdes eftersom tolkningen av rekvisitet medfört att tillämpningen av skatteflyktslagen inskränkts på ett mindre lämpligt sett. Vad som menas med det övervägande skälet är att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse ska väga tyngre än samtliga övriga skäl som den skattskyldige har för sitt handlande. Övriga skäl kan exempelvis vara affärsmässiga eller organisatoriska.⁸⁴ Om däremot de övriga skälen väger tyngre än syftet att få skatteförmånen så är skatteflyktslagen inte tillämplig.⁸⁵

⁸⁰ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 698.

⁸¹ Prop. 1996/97:170 s. 44-45.

⁸² Prop. 1980:81:17 s. 27-28.

⁸³ Prop. 1996/97:170 s. 41-43.

⁸⁴ Prop. 1996/97:170 s. 43-44.

⁸⁵ Lagkommentar-Karnov – Författade av Niclas Virin - Lag (1995:575) 2 § 3 p.

Regeringen ansåg att den nya utformningen av rekvisitet varken ledde till minskad förutsebarhet eller ökad osäkerhet eftersom rekvisitets innebörd klart framgick av lagtextens utformning. Tillsammans innebar ändringen enligt lagstiftaren en väl avvägd balans mellan kraven på rättssäkerhet och effektivitet.⁸⁶

3.4.4 Strida mot lagstiftningens syfte

Detta rekvisit ändrades med verkan från år 1998. Tidigare var rekvisitet utformat som att förfarandet skulle strida mot *lagstiftningens grunder*. Numera ska en taxering på grundval av förfarandet strida mot *lagstiftningens syfte* som det framgår av bestämmelsernas allmänna utformning och av de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet. En ändring krävdes enligt förarbetena eftersom en analys av Regeringsrättens praxis visade att i merparten av de fall där skatteflyktslagen åberopats, men inte ansetts tillämplig så var det på grund av rekvisitet om lagstiftningens grunder det brustit trots att fallen haft påtaglig skatteflyktskaraktär.⁸⁷

I förarbetena diskuterades det om rekvisitet borde ha en objektiv eller subjektiv karaktär. Övervägandena utmynnade i att skatteflyktsklausulens rekvisit bör vara av objektiv karaktär eftersom det annars finns risk för att förutsebarheten påverkas och att en olikformig tillämpning av klausulen sker. Den tidigare lydelsens närmare innebörd hittas i lagmotiven. Dock har lagmotiven mist sin ställning och numera strävar domstolarna efter att tolkningen direkt ska knyta an till lagtexten vilket även är till fördel för rättssäkerheten. Det ändrade rekvisitets innebörd skulle därför anges direkt i lagtexten så långt detta var möjligt. Med alla dessa överväganden i åtanke utformades rekvisitet.⁸⁸

De bestämmelser som uttrycker lagstiftningens syfte är bestämmelserna som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet men även allmänna regler om bestämmande av skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader. Att även allmänna regler ska beaktas framgår av hänvisningen till bestämmelsernas allmänna utformning.⁸⁹ Med bestämmelsernas allmänna utformning åsyftas även de principer som skattelagstiftningen bygger på. Det är således lagstiftningens allmänna principer som i första hand ska beaktas vid prövningen om förfarandet är oförenligt med lagstiftningens syfte och inte lagmotiven. Det är fortfarande tillåtet att på ett sedvanligt sätt använda lagmotiven vid en oklarhet angående syftet med en bestämmelse eller ett regelsystem. Ett problem är att den svenska skattelagstiftningen inte har den uppbyggnad som gör att de allmänna principerna klart kan

⁸⁶ Prop. 1996/97:170 s. 43-44.

⁸⁷ Prop. 1996/97:170 s. 38-40.

⁸⁸ Prop. 1996/97:170 s. 38-40.

⁸⁹ Prop. 1996/97:170 s. 38-40.

fastslås.⁹⁰ Regeringen ansåg att denna lydelse underlättade tillämpningen och uppfyllde kraven på förutsebarhet.⁹¹

3.5 Taxering

Konsekvensen som inträder om alla rekvisiten i skatteflyktsklausulen är uppfyllda är att beslutet om taxering inte kan ske efter transaktionens yttre form utan istället ska en av tre metoder användas. Vilken form som används beror på transaktionens natur.⁹²

Den första metoden går ut på att taxeringsbeslutet fattas som om rättshandlingen inte ägt rum. Denna form fungerar vid enkla transaktioner. I den andra metoden finns ett alternativt handlande. Om förfarandet framstår som en omväg i förhållande till ett förfarande, som ger ett likartat ekonomiskt resultat och som ligger närmare till hands, så ska beslutet om taxering fattas som om den skattskyldige valt det förfarandet istället.⁹³ Ett hypotetiskt prov görs där det undersöks vilket skatteutfall som skulle följt om den skattskyldige valt ett affärsmässigt normalt förfarande istället för omvägsförfarandet. Den skattskyldige taxeras sedan enligt det hypotetiska provet.⁹⁴ Den tredje metoden går ut på att skatteunderlaget uppskattas till ett skäligt belopp. Metoden används om ingen av de två ovan angivna metoderna kan tillämpas eller om metoderna leder till ett oskäligt resultat.⁹⁵ Bedömningen av vad som är ett oskäligt resultat har lämnats åt domstolarna att avgöra.⁹⁶

3.6 Tillämpning

Skatteflyktslagen kan inte tillämpas av Skatteverket i deras taxeringsarbete utan de måste framställa frågan om tillämpning till förvaltningsrätten vilket sägs öka rättssäkerheten.⁹⁷ Skatteverket måste ansöka om tillämpning av skatteflyktsklausulen före utgången av det femte året efter beskattningsåret.⁹⁸ Förhandsbesked om lagens tillämpning kan begäras vilket också ska öka rättssäkerheten.⁹⁹

⁹⁰ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 699.

⁹¹ Prop. 1996/97:170 s. 38-40.

⁹² Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 700.

⁹³ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 701.

⁹⁴ Rabe m.fl., *Det svenska skattesystemet*, s. 504.

⁹⁵ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 701.

⁹⁶ Rabe m.fl., *Det svenska skattesystemet*, s. 504.

⁹⁷ Eriksson, *Praktisk beskattningsrätt – Lärobok i inkomstbeskattning*, s. 23.

⁹⁸ Rabe m.fl., *Det svenska skattesystemet*, s. 504.

⁹⁹ Eriksson, *Praktisk beskattningsrätt – Lärobok i inkomstbeskattning*, s. 23.

3.7 Rättssäkerhet och effektivitet

3.7.1 Analog tillämpning i skatteflyktslagen?

Enligt Hultqvist går prövningen av ett förfarande till på följande sätt: Domstolen bedömer först förfarandet enligt vanlig rättstillämpning utan att använda skatteflyktslagen och kommer fram till att förfarandet inte kan åsidosättas enligt inkomstskattelagstiftningen. Transaktionen går alltså inte att angripa med vanlig rättstillämpning. Då går domstolen vidare och använder sig av skatteflyktslagen och prövar om skatten som räknats fram med vanlig rättstillämpning medför en skatteförmån jämfört med en annan skatt som inte räknats fram med vanlig rättstillämpning. Hultqvist menar att denna andra skatt är den som följer av lagstiftningens grunder och som inte beaktats vid den vanliga rättstillämpningen. Detta rekvisit i skatteflyktslagen är numera ändrat till lagstiftningens syfte. Hultqvist kallar detta tvåstegsprövning.¹⁰⁰ Nu uppkommer diskussionen om det vid ett iakttagande av legalitetsprincipen kan föreskrivas att domstolen ska använda andra grunder än de som beaktats vid den vanliga rättstillämpningen.¹⁰¹ Skatteflyktslagen har kritiserats för att strida mot legalitetsprincipen eftersom skatteflyktslagen innebär en analog tillämpning eller i vart fall en analogieffekt.¹⁰²

Hultqvist menar att tvåstegsprövningen visar att det är uppenbart att skatteflyktslagen ger upphov till analog tillämpning av skattelag.¹⁰³ Genom att använda en analogi kan domstolen taxera ett fall som inte täcks av en viss skatteregel.¹⁰⁴ I propositionen som låg bakom lagens införande år 1980 uttalas till och med att skatteflyktsklausulen syftar till att möjliggöra en analog tillämpning.¹⁰⁵

Hultqvist anförde i anslutning till förslaget om den nya utformningen av skatteflyktslagen år 1996 att ändringen från lagstiftningens grunder till syfte indirekt medförde att skatteflyktslagen upphävts eftersom domstolen ska beakta syften som redan beaktas vid den ordinarie lagtolkningen. Han anförde dock att 1995 års skatteflyktskommitté verkade ha ambitionen att ge stöd till analog tillämpning och då hamnar vi ändå i diskussionen kring legalitetsprincipen.¹⁰⁶ När Hultqvist i en senare artikel skriver om samma rekvisit menar han att domstolarna i praxis antagit att de båda rekvisiten har samma innehåll. Hultqvist menar dock att lagstiftningens grunder gav uttryck för ett analogt resonemang medan lagstiftningens syfte handlar om en objektiv teleologisk metod dock knuten till vad som ska framgå av

¹⁰⁰ Hultqvist, *Skatteflyktslagen – Vara eller icke vara?*, Avsnitt: Skatteflyktslagen och legalitetsprincipen.

¹⁰¹ Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 13-14.

¹⁰² Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 75.

¹⁰³ Hultqvist, *Skatteflyktslagen – Vara eller icke vara?*, Avsnitt: Skatteflyktslagen och legalitetsprincipen.

¹⁰⁴ Hultqvist, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, s. 308.

¹⁰⁵ Prop. 1980/81:17 s. 25.

¹⁰⁶ Hultqvist, *Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten*, Avsnitt: 3.

bestämmelserna. Enligt Hultqvist är inte begreppen likvärdiga. Oavsett denna diskussion kvarstår problemet med lagens förenlighet med legalitetsprincipen.¹⁰⁷

Rosander tycker inte att tillämpning av skattesflyktslagen är en ren analog tillämpning men anser att den ger upphov till en analogieffekt. Hon menar att utan denna analogieffekt skulle skatteflyktslagen vara meningslös.¹⁰⁸

3.7.2 Strider skatteflyktslagen mot legalitetsprincipen?

Hultqvist anser att skatteflyktslagen strider mot legalitetsprincipen på två sätt: Föreskriftskravet är den mest centrala delen i legalitetsprincipen. Hultqvist menar att en följd av föreskriftskravet är förbudet mot analog tillämpning. Skatteflyktslagen använder analog tillämpning av lag och strider därför mot, den enligt Hultqvist grundlagsfästa, legalitetsprincipen. Hultqvist anser att skatteflyktslagen är allmänt utformad och att den därför inte har något materiellt innehåll. Han menar att avsikten med lagen endast är att ge domstolarna kompetens att tillämpa lagstiftningen analogt i vissa fall och i vissa fall att bortse från tillämplig lagstiftning. Att ge domstolarna denna kompetens menar Hultqvist sätter regeringsformens kompetensfördelning ur spel.¹⁰⁹

Hultqvist menar att eftersom det inte är möjligt att åsidosätta en grundlag genom lag kan därför inte skatteflyktslagen åsidosätta den grundlagsfästa legalitetsprincipen. Han anför också att grundlagsstridig lag inte får tillämpas och därför kan inte skatteflyktslagen använda analog tillämpning samt ge domstolarna kompetens när regeringsformen förbjuder detta.¹¹⁰

Hultqvist konstaterar själv att slutsatsen beror på om man anser legalitetsprincipen vara en relativ rättssäkerhetsprincip som ska avvägas mot andra viktiga skatterättsliga principer eller om det är en för skatterätten absolut norm. Hultqvist ansluter sig till det senare.¹¹¹

Rosander anför argument mot Hultqvists åsikter och menar att vid användningen av skatteflyktslagen sker tillämpningen med stöd av skattelag. Hon menar att det inte finns något bestämdhetskrav i svensk rätt som säger att vaga rekvisit ogiltigförklaras. Genom dessa två invändningar kan Hultqvists tvåstegsprövning anses ligga inom den vanliga rättstillämpningen och då ses skatteflyktslagen som en del av skattelagstiftningen.¹¹²

Att skatteklausulen är en generalklausul ger enligt Rosander signaler från lagstiftaren till de skattskyldiga att det finns ett osäkerhetsområde som

¹⁰⁷ Hultqvist, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, s. 319-321.

¹⁰⁸ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 82.

¹⁰⁹ Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 424-425.

¹¹⁰ Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 425.

¹¹¹ Hultqvist, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, s. 308.

¹¹² Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 82-83.

måste beaktas när de planerar sina transaktioner. Rosander menar att eftersom inte lagprövningsbestämmelsen i regeringsformens 11 kap. 14 § använts mot skatteflyktslagen på alla dessa år så är det inte troligt att den kommer användas framöver. Lagprövningsbestämmelsen säger att domstolar inte ska tillämpa en föreskrift som uppenbart står i strid med en bestämmelse i grundlagen.¹¹³

Rosander menar att skatteflyktslagen uppfyller de krav som regeringsformen ställer på att beskattningen ska ha stöd i lag. Hon menar dock att en lag med så vaga rekvisit ger upphov till ett större utrymme för domstolarnas tolkning vilket troligtvis ger en lägre förutsebarhet än vid annan typ av lagstiftning. Enligt Rosander gagnar de vaga rekvisiten inte strävandena som ingår i legalitetsprincipen. Hon menar dock att konstaterandet att skatteflyktslagen inte är i linje men strävandena bakom legalitetsprincipen inte bör leda till att skatteflyktslagen ska sluta användas.¹¹⁴

Rosander säger att legalitetsprincipen är en viktig princip men att den inte är helt dominerande. Det krävs ständiga sammanvägningar mellan olika principer i ett rättssystem. Även om legalitetsprincipen har ett starkt stöd innebär inte det att den alltid kan tillämpas fullt ut utan att andra hänsyn tas. Det kan finnas situationer då olika intressen sammanvägts och slutsatsen blir att den bästa lösningen är en generalklausul. Intressena som ska sammanvägas vid skatteflykt är rättssäkerhet och effektivitet. Om effektiviteten ska tillgodoses kan detta ske på viss bekostnad av rättssäkerheten. Argumentet för att detta ska accepteras är att den skattskyldige genom sin handling medvetet utmanat skattesystemet och gett sig in på osäkerhetsområdet och då är en minskad förutsebarhet acceptabel. Rosander menar att förutsebarheten ändå finns eftersom den skattskyldige har möjlighet att begära förhandsbesked. Rosander resonerar kring andra eventuella lösningar istället för en generalklausul mot skatteflykt. En möjlig lösning är en praxismetod men Rosander menar att denna skulle kritiseras ännu mer ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Att i ett rättssystem varken ha en generalklausul eller en praxismetod skulle kräva omfattande special- och stopplagstiftning. Även detta menar Rosander är olämpligt ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Att inte lagstifta alls mot skatteflykt skulle leda till allvarliga konsekvenser ur ett effektivitetsperspektiv. Avvägningen mellan de olika värdena är man enligt Rosander skyldig att göra eftersom värdena är viktiga i ett rättssystem.¹¹⁵

Rosander menar att all kritik som går att rikta mot en lagstiftad generalklausul ur ett rättssäkerhetsperspektiv också går att rikta mot en praxismetod (genomsynsprincipen). Båda metoderna kan anses innebära minskad förutsebarhet. Att makten förskjuts genom delegering av besluten till domstolarna är en annan vanligen anförd kritik.¹¹⁶

¹¹³ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 82-83.

¹¹⁴ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 83.

¹¹⁵ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 83-84.

¹¹⁶ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 53.

Den lagstiftade generalklausulen har en rättssäkerhetsfördel ur de skattskyldigas synvinkel eftersom den har rekvisit som anger villkor för tillämpandet. Eftersom rekvisiten är öppna så är rättssäkerheten dock inte så stor. En annan rättssäkerhetsfördel med en lagstiftad metod ur de skattskyldigas perspektiv är att en större förändring av dess tillämpning kräver en lagändring.¹¹⁷ Med en generalklausul kan lagstiftaren täcka in många fall och samtidigt undvika en detaljerad reglering av förhållanden som är komplicerade.¹¹⁸

Tollerz har uttryckt det som så att i vågskålen *för* skatteflyktlagen ligger behovet att på ett effektivt sätt hindra skatteflykt och i vågskålen *mot* lagen ligger kravet på rättssäkerhet. Under de åren då skatteflyktlagen var avskaffad var det rättssäkerhetskravet som fick företräde.¹¹⁹

Rosander menar att förutsebarheten kan stärkas om en rik praxis utvecklas.¹²⁰ Ett problem är att motiveringarna i de mål där lagen faktiskt tillämpas ofta är kortfattade och inte så grundliga som man skulle önskat. Rosander menar att en utveckling mot tydligare och välmotiverade domar skulle vara bra för både rättssäkerheten och effektiviteten.¹²¹

Rosanders förväntningar grusas om man läser Bahrs syn på saken:
*”Min erfarenhet från Regeringsrätten och EG-domstolen är att magkänslan lika mycket som en rättslig analys avgör om ett enskilt fall skall omfattas av en skatteflyktsklausul alternativt en princip om förfarandemissbruk.”*¹²²

Både Hultqvist och Bergström har kommit till samma slutsats som Bahr när de studerat rättspraxis. De menar att det är omöjligt att förstå när och hur generalklausulen mot skatteflykt ska tillämpas. De har dock kunnat dra slutsatsen att klausulen inte tillämpas på förfaranden som varit kända för lagstiftaren under lång tid och som lagstiftaren valt att inte göra något åt. Detta sägs likna ett passivitetsansvar. Bergström har, liksom Rosander, uttryckt en förhoppning om att ytterligare praxis ska klargöra tillämpningen av klausulen. Denna förhoppning ansluter sig inte Hultqvist till eftersom han inte finner denna utveckling möjlig då det inte finns en begriplig metod för klausulen. Utan denna metod blir det godtycke som används och det godtyckliga kan aldrig förutses.¹²³

3.8 Analys

Det är viktigt att skilja på en skatteflyktstransaktion och en metod för att angripa skatteflykt. Utan en metod för att angripa skatteflykt hade

¹¹⁷ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 53.

¹¹⁸ Peczenik, *Vad är rätt?*, s. 45.

¹¹⁹ Tollerz, *Rättssäkerhet utan skatteflyktslag*, Avsnitt: Inledning.

¹²⁰ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 82.

¹²¹ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 118-119.

¹²² Bahr, *Skatteflykt i EG-rättslig belysning*, Avsnitt: 5

¹²³ Hultqvist, *En Tättningskommission i stället för genomsyn och skatteflyktslag*, Avsnitt: Rättstillämpningsperspektivet.

skatteflyktstransaktionen varit skatterättsligt giltig. Generalklausulen är bara en av metoderna för att angripa skatteflykt. Skatteflyktstransaktionen är ett förfarande där en skattskyldig försöker undgå skatt genom en transaktion som följer lagens ordalydelse men som ändå uppnår ett resultat som ur allmän synvinkel måste betraktas som otillfredsställande med hänsyn till lagstiftningens syfte. Genom att använda generalklausulen i skatteflyktslagen på förfarandet taxeras den skattskyldige utan hänsyn till rättshandlingen som gav den skattskyldige skatteförmånen.

Att rättssäkerheten och rättseffektiviteten är i konflikt med varandra i skatteflyktslagen syns tydligt.

Gruppen som tog fram förslaget till en allmän skatteflyktsbestämmelse ansåg att bestämmelsen skulle få en allmänpreventiv effekt eftersom den skattskyldige inte längre kunde vara säker på att nå framgång. Att införa lagstiftning som ökar den skattskyldiges osäkerhet om vad som är ett tillåtet förfarande ökar definitivt inte förutsebarheten.

I propositionen till den första skatteflyktslagen angavs vikten av att rättssäkerhetens krav skulle tillgodoses. Den första skatteflyktlagen lär mer än väl ha tillgodosett rättssäkerhetskraven eftersom den sägs ha varit omöjlig att tillämpa på grund av just dessa höga krav. Detta implicerar enligt min mening att det finns en gräns för hur hög rättssäkerheten bör vara. Kraven borde enligt min mening inte vara så höga att de hindrar användningen av lagen. Jag menar att i denna situation borde även effektivitetshänsyn tas med i beaktning.

Det kan enligt min mening ifrågasättas om skatteflyktslagen verkligen blev som lagstiftaren tänkt sig, har verkligen de skattskyldiga rimliga möjligheter att i förväg bedöma vad som leder till beskattning eller avdrag.

Definitionen på en generalklausul gör att jag associerar till att det redan här kan bli en diskussion kring legalitetsprincipen. Att medvetet skriva vaga eller värdeöppna formuleringar för att ge rättstillämparen frihet står enligt mitt tycke tvärt emot förutsebarheten. Förmodligen insåg redan lagstiftaren problemet eftersom de inledningsvis införde lagen under begränsade perioder. Det syns tydligt när rekvisiten studeras att skatteflyktklausulen är en generalklausul. Rekvisiten är både vaga och värdeöppna och ger rättstillämparen frihet vilket sker på bekostnad av de skattskyldigas förutsebarhet.

Skatteflyktslagen har ett snävt tillämpningsområde med anledning av rättssäkerheten. Sammantaget har rekvisitens ändringar till övervägande delen varit till den skattskyldiges nackdel men till Skatteverkets stora glädje.

Att rekvisitet ändrades till en *väsentlig skatteförmån* innebar en skärpning vilket i sin tur innebär en lättnad för de skattskyldiga eftersom det ur deras synvinkel inte är önskvärt att skatteflyktsklausulen ska uppfyllas. Att rekvisitet ändrades till att *indirekt medverkan* är tillräcklig innebar en

skärpning ur de skattskyldigas synvinkel. Att rekvisiten ändrades till att skatteförmänen ska anses ha utgjort *det övervägande skälet* för förfarandet innebär också en skärpning ur de skattskyldigas synvinkel. Lagstiftaren ansåg att ändringen inte skulle leda till minskad förutsebarhet eller ökad osäkerhet eftersom rekvisitets innebörd klart framgår av lagtextens innehåll. Detta påstående håller jag inte med om. Att den skattskyldiges avsikt ska läggas i en vågskål och vid en speciell vikt tippa över till att anses vara det övervägande skälet anser jag innebära en godtycklig och subjektiv bedömning. Jag anser varken att rekvisitet är förutsebart eller förenligt med rättssäkerheten. Att rekvisitet ändrades till att en taxering på grundval av förfarandet ska strida mot *lagstiftningens syfte* innebar en skärpning ur de skattskyldigas synvinkel. Jag håller med om att det är lämpligare att bestämmelsen har en objektiv karaktär av rättssäkerhetsskäl. Att rekvisitets innebörd i så stor utsträckning som möjligt ska anges i lagtexten är i linje med utvecklingen mot att Regeringsrättens strävar efter en strikt lagtolkning som direkt anknyter till lagtexten. Detta är lämpligt ur rättssäkerhetssynpunkt. För att se vad lagstiftningens syfte är måste både de bestämmelserna som är direkt tillämpliga eller har kringgåts beaktas. Men inte nog med det, lagstiftningens syfte framgår också av skattebestämmelsernas allmänna utformning. Regeringen anser att detta uppfyller kraven på förutsebarhet men det ställer jag mig ytterst tveksam till. Dessutom har lagmotiven fortfarande betydelse om det finns en oklarhet rörande syftet med en bestämmelse. Det är av vikt att rättstillämparna lämnar välmotiverade domar som gör att vi får vägledande praxis om rekvisiten.

Det är inte heller helt enkelt att kunna utläsa hur taxeringen ska ske om skatteflyktsklausulen är uppfylld. De tre metoderna har påtagliga subjektiva inslag med både ett hypotetiskt prov samt ett oskälighetsresonemang.

Att skatteflyktslagen tillämpas av förvaltningsrätten efter framställning av Skatteverket är lämpligt ur rättssäkerhetsaspekt. Något annat skulle enligt mig vara totalt oförenligt med rättssäkerheten. Eftersom förhandsbesked om lagens tillämpning kan begäras stärks rättssäkerheten och förutsebarheten ökar.

Eftersom jag inte ansåg mig övertygad om att legalitetsprincipen är direkt kodifierad i grundlagen håller jag inte med Hultqvist i hans slutsats att skatteflyktslagen strider mot grundlagen eftersom en analog tillämpning strider mot föreskriftskravet. Om jag däremot kommit fram till slutsatsen att legalitetsprincipen är direkt kodifierad i grundlagen hade jag hållit med Hultqvist. Jag menar alltså att skatteflyktslagen strider mot legalitetsprincipens grundtankar men jag menar inte att skatteflyktslagen är grundlagsstridig.

Jag anser att Tollerz uttrycker förhållandet mellan rättssäkerheten och effektiviteten på ett mycket bra sätt. Precis som Tollerz skriver så ligger båda kraven i vågskålen och det ena kravet talar mot skatteflyktslagen medan det andra talar för skatteflyktslagen. I praktiken blir det hela ett

avvägande om vilket krav som ska få företräde. Just nu är det effektivitetskravet som har gått segrande ur striden.

Jag väljer att se positivt på det hela och ansluter mig därmed till Rosanders och Bergströms förhoppning om praxis ska kunna tydliggöra klausulens tillämpning. Jag vill inte vara så kritisk som Hultqvist som inte tror att ett klagörande i praxis är möjligt.

Jag är av uppfattningen att skatteflyktslagen är problematisk ur rättssäkerhetssynpunkt. Det största felet med skatteflyktslagen är dess bristande förutsebarhet som gör lagen rättsosäker. Förutsebarheten är ett av de mål som ska uppnås med rättssäkerheten. Eftersom skatteflyktslagen strider mot många av legalitetsprincipens grundtankar samtidigt som legalitetsprincipen ska vara ett medel för att nå rättssäkerhet kan jag inte annat än att komma till slutsatsen att skatteflyktslagen inte är förenlig med kraven på rättssäkerhet. Därmed kan metoden anses olämplig för att angripa skatteflykt. Jag menar liksom Rosander att det inte räcker med att konstatera detta. Det är viktigt att resonera kring vilka eventuella alternativ som finns till en generalklausul mot skatteflykt. Frågan blir då snarast om en generalklausul mot skatteflykt är det bästa alternativet av flera olika metoder. Såsom tidigare konstaterats är dock inte syftet med denna uppsats att konstatera vilken metod som är den bästa.

4 Genomsyn

4.1 Vad är genomsyn?

Utgångspunkten i skatteflyktstransaktionerna som förhindras med skatteflyktslagen är att transaktionerna är vad de utger sig för att vara. Med andra ord så är transaktionerna inte oriktigt betecknade utan den verkliga innebörden överensstämmer med den yttre formen.¹²⁴ En rättshandling ska alltid bedömas efter dess verkliga innebörd. Detta innebär att domstolen har rätt att frångå den civilrättsliga etikett som parterna gett en transaktion och istället låta rättshandlingarnas verkliga innebörd ligga till grund för sin bedömning. Att bedöma rättshandlingen efter dess verkliga innebörd kallas för genomsyn eller för användande av genomsynsmetoden.¹²⁵ Termen genomsyn har kritiserats av bland annat Bergström som istället vill benämna förfarandet som ett fastställande av den verkliga innebörden.¹²⁶ Denna alternativa term förordas även av Rosander.¹²⁷

Genomsyn ska kunna användas för att finna ut den verkliga innebörden av flera sammantagna rättshandlingar och inte bara en enskild rättshandling.¹²⁸

4.2 Civilrättslig (och skatterättslig?) genomsynsprincip

Under det senaste årtiondet har det uppstått en diskussion kring frågan om det utöver en civilrättslig genomsynsprincip finns en skatterättslig genomsynsprincip.¹²⁹ Frågan är med andra ord om genomsynsprincipen är begränsad till att bara fastställa rättshandlingars civilrättsliga innebörd eller om den också kan användas för att ge rättshandlingar en skatterättslig innebörd.¹³⁰

En skatterättslig genomsyn skulle innebära att man vid en skatterättslig prövning av en transaktion bortser från rättshandlingens givna etikett och istället låter de bakomliggande rättshandlingarnas verkliga skatterättsliga innebörd ligga till grund för bedömningen.¹³¹ Med en skatterättslig genomsynsprincip skulle civilrättsligt korrekta rättshandlingar kunna underkännas om de endast vidtagits av skatteskal. Förfarandet skulle inte stanna vid bedömningen om rättshandlingen är vad den utger sig för att vara utan istället skulle det efter den bedömningen göras särskild skatterättslig

¹²⁴ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 57.

¹²⁵ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 57-58.

¹²⁶ Bergström Sture, *Regeringsrättens tolkningsprinciper – ännu en gång*.

¹²⁷ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 59.

¹²⁸ Rabe, *Det svenska skattesystemet*, s. 505.

¹²⁹ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 59.

¹³⁰ Rabe m. fl., *Det svenska skattesystemet*, s. 505.

¹³¹ Simon Almedal, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 145.

prövning av det ekonomiska innehållet i transaktionen. Detta skulle i sin tur leda till att civilrättsligt giltiga rättshandlingar omklassificeras på grund av en effekt som inte förutsetts av lagstiftaren.¹³²

Tollerz anför att frågan om det finns en skatterättslig verklig innebörd som är skild från den civilrättsliga innebörden egentligen är en akademisk fråga men som har stor betydelse i ett läge där genomsyn ska användas som huvudmetod mot skatteflykt.¹³³

4.2.1 Åsikter ur den juridiska doktrinen

Åsikterna hos författarna av den juridiska doktrinen huruvida det finns en skatterättslig genomsynsprincip går isär:

Gäverth anser att det är en allmänt accepterad uppfattning att man bör lägga den civilrättsliga innebörden till grund för beskattningen trots att det inte finns någon bestämmelse om detta i skattelagstiftningen. Fördelen med detta är att det blir förutsebarhet i den rättsliga bedömningen. Men bara för att den civilrättsliga innebörden lyckats fastställas i ett skattemål så innebär inte detta att en skatteregel med automatik kan appliceras på resultatet.¹³⁴ Gäverth menar dock att det inte räcker med att göra den civilrättsliga bedömningen utan ett skatterättsligt synsätt måste läggas till.¹³⁵

Bergström anser att det inte finns några belägg för att Regeringsrätten har utvecklat någon skatterättslig genomsynsprincip som är skild från den civilrättsliga genomsynsprincipen. Detta är enligt Bergström ett argument för att man helt ska undvika termen genomsyn och skatterättslig genomsyn och istället använda begreppet verklig innebörd. Enligt Bergström finns det inte heller något behov av en sådan princip eftersom det finns andra skatteflyktsregler.¹³⁶

Möller å andra sidan ser frågan på ett annat sätt än Bergström. Möller menar att det inte är helt lätt att konstatera ur Regeringsrättens avgöranden om bedömningen innebär genomsyn på civilrättslig eller skatterättslig grund. Han anser att "rätt mycket" talar för att domstolen tillämpar en särskild skatterättslig genomsynsprincip.¹³⁷

Bergström replikerar på Möllers synsätt genom att säga att det inte är uteslutet att Regeringsrätten någon gång gett uttryck för ett specifikt skatterättsligt synsätt men menar att det fortfarande inte finns någon skatterättslig genomsynsprincip. På de transaktioner där inte vanlig

¹³² Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 59.

¹³³ Tollerz, *Rättssäkerhet utan skatteflyktslag*, Avsnitt: Civilrätt och skatterätt.

¹³⁴ Gäverth m.fl., *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* Avsnitt: 1.

¹³⁵ Gäverth m.fl., *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* Avsnitt: 2.

¹³⁶ Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?* Avsnitt: 3-4.

¹³⁷ Möller, *Regeringsrätten och genomsynsmål*.

lagtolkning kan användas förordar Bergström att man använder skatteflyktslagen.¹³⁸

Eftersom genomsynsprincipen inte är reglerad i skattelagstiftningen så tror både Gäverth och Möller att bedömningen i Regeringsrätten om förhållandet mellan civilrätt och skatterätt kommer variera med åren. De båda anser att genomsynsprincipen inte alls frångåtts av Regeringsrätten, såsom antytts av Bergström, utan menar att den fortfarande används.¹³⁹

Enligt Hultqvist har det skett en utveckling under 1990- och 2000- talet mot att domstolarna frångår genomsyn och istället är mer trogna till civilrätten. Detta menar Hultqvist blev klarlagt i och med rättsfallet RÅ 2004 ref. 27. Dock så fortsätter det att meddelas beslut och domar med innehåll som gör att frågan återigen uppkommer om det finns någon annan innebörd av rättshandlingar än den civilrättsliga. Hultqvists förhoppning är att Regeringsrätten i nästa dom uttryckligen skriver ”*rättshandlingars civilrättsliga verkliga innebörd*” för att klargöra det självklara.¹⁴⁰ Så sent som i oktober i år skriver Hultqvist att han nu konstaterat att Regeringsrätten efter årtionden av debatt äntligen accepterat att det inte finns någon särskild skatterättslig civilrätt eller någon skatterättslig genomsyn. Istället ska rättshandlingarna bedömas utifrån ett civilrättsligt perspektiv när skattelagstiftningen anknyter till civilrätten.¹⁴¹

Hultqvist har till och med gått så långt att han i en artikel anför att eftersom någon metodologi aldrig presenterats för genomsynsprincipen så är denna varken en metod eller rättsprincip.¹⁴²

Även Leidhammar och Lindqvist anser att Regeringsrätten under senare tid blivit mer benägna att använda skatteflyktslagen och inte genomsynsprincipen för att underkänna rättshandlingar.¹⁴³

Rosander anser att om det i svensk rätt accepterats att civilrättsligt korrekta rättshandlingar kan underkännas på grund av att de endast genomförts av skatteskal och har en oförutsedd och ofördelaktig skatteeffekt, så har vi i svensk rätt en praxismetod mot skatteflykt. Om så var fallet skulle den lagstiftade generalklausulen i skatteflyktslagen vara helt onödig.¹⁴⁴ Gränserna för vad som är en praxismetod är inte helt klara. Vad som kan sägas är att en praxismetod är en metod som domstolarna kan använda för att angripa skatteflykt utan särskilt lagstöd.¹⁴⁵

¹³⁸ Bergström, *Regeringsrättens tolkningsprinciper – ännu en gång*.

¹³⁹ Gäverth m.fl., *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* Avsnitt: 6.

¹⁴⁰ Hultqvist, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, Avsnitt: 1 och 6.

¹⁴¹ Hultqvist, *Skatteflykt istället för genomsyn - har bubblan i mattan bara flyttat sig?*

¹⁴² Hultqvist, *En Tättningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag*, s. 230.

¹⁴³ Leidhammar m.fl. *Genomsyn, skatteflykt och bevisprövning*, Avsnitt: Avslutande synpunkter.

¹⁴⁴ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 59-60.

¹⁴⁵ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 48.

Rättsfallet RÅ 2004 ref. 27 har kommenterats flitigt i diskussionen om genomsynsprincipen. Bergström anför att Regeringsrätten i rättsfallet tagit ställning till i vilken mån skatteflyktsförsök kan angripas när inte skatteflyktslagen kan tillämpas.¹⁴⁶ Bergströms tolkning av rättsfallet är att Regeringsrätten mycket klart uttalat att det inte går att skatterättsligt omklassificera rättshandlingar om den verkliga och den uppgivna innebörden sammanfaller, trots att förfarandet medför skattefördelar. Det krävs att den verkliga innebörden är en annan än den uppgivna för att de skatterättsligt felrubricerade rättshandlingarna ska kunna angripas. I andra fall får skatteflyktslagen användas.¹⁴⁷

Rosander anser att rättsfallet RÅ 2004 ref. 27 klargjorde frågan om en skatterättslig genomsynsprincip accepterats i svensk rätt. Rosander menar, med stöd av rättsfallet, att det inte accepterats någon skatterättslig genomsynsprincip i svensk skatterätt. Hon framhåller dock att rättsläget inte är klart och att Regeringsrätten bör arbeta för en tydligare tillämpning på området.¹⁴⁸

4.2.2 RÅ 2004 ref 27

Omständigheterna i målet var följande:

Personen H.J gav enligt ett avtal den 26 oktober 1994 avverkningsrätt på fastigheten X till AB A mot en ersättning. AB A åtog sig att ansvara för återplantering, skogsvårdsåtgärder på området, återställning av vägar och vägunderhåll. AB A upplät enligt avtal den 27 oktober 1994 motsvarande avverkningsrätt till AB C mot en högre ersättning. I detta andra avtal föreskrevs dock inte någon skyldighet för AB C att svara för återställningsåtgärder. Vidare upplät personen H.J. avverkningsrätt på fastigheten till AB B enligt avtal den 28 mars 1996 mot en ersättning med villkor att bolaget skulle svara för återställningsåtgärder. AB B upplät motsvarande avverkningsrätt till AB C mot en högre ersättning. Det var i målet ostridigt att AB A och AB B kontrollerades av person H.J: s make. Skattemyndigheten ville genom eftertaxering beskatta H.J. med tillämpning av så kallad genomsyn.¹⁴⁹

Regeringsrätten konstaterar i domslutet att:

”Allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts (jfr RÅ 1998 ref. 19). En sådan bedömning kan avse inte bara en enskild rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar. I detta ligger också att s.k. skenavtal inte skall läggas till grund för beskattningen.”¹⁵⁰

¹⁴⁶ Bergström, *Rättsfall*, Avsnitt: 1.

¹⁴⁷ Bergström, *Rättsfall*, Avsnitt: 4.

¹⁴⁸ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 63-64.

¹⁴⁹ RÅ 2004 ref. 27.

¹⁵⁰ RÅ 2004 ref. 27.

De skäl som togs upp i rättsfallet som stöd för att H.J. skulle anses ha upplåtit avverkningsrätterna direkt till AB C var följande:

Makens bolag var i akut behov av likviditetstillskott. Genom att först överlåta rättigheterna till makens bolag och därefter till AB C så kunde omedelbara beskattningskonsekvenser undvikas och då kunde de obeskattade medlen tillföras bolagen. Betalningen av ersättningen för avverkningsrätterna till H.J. betalades aldrig och hennes förhållande med bolagen vilade inte på affärsmässig grund. Effekterna av transaktionen blev samma som om ett aktieägartillskott tillförts bolaget. De skäl som tagits upp är egentligen motiven bakom att transaktionerna skedde på sätt som stod i avtalen men har ingen betydelse för rättshandlingarnas egentliga innebörd. Regeringsrätten hittade inte stöd för att rättshandlingarnas egentliga innebörd varit att H.J. upplåtit avverkningsrätterna till AB C. Någon beskattning på en sådan grund skulle därför inte göras. Vad som hade kunnat vara aktuellt, om så gjorts gällande, var en prövning enligt skatteflyktslagen.¹⁵¹

4.2.3 Andra rättsfall

Det finns även andra rättsfall som kan sägas bekräfta utgången i RÅ 2004 ref. 27. Dessa fall är RÅ 2008 not. 169 (Mål nr. 54-05), RÅ 2010 ref. 51 (Mål nr. 3819-09 och 3820-09) samt RÅ 2009 ref. 47 (Mål nr. 3200-07).¹⁵² Rättsfallen är dock inte lika flitigt kommenterade i den juridiska doktrinen som RÅ 2004 ref. 27.

4.3 Rättssäkerhet och effektivitet

Genomsynsprincipen är omdiskuterad. Om principen används i rättstillämpningen utsträcks en rättsregels giltighet till att också omfatta andra fall än vad som civilrättsligt är för handen. Genomsynsprincipen riskerar att komma i konflikt med legalitetsprincipen eftersom metoden försöker legitimera en analog rättsanvändning.¹⁵³

Rosander anser sin slutsats, att det inte finns någon skatterättslig genomsynsprincip och då inte heller någon praxismetod mot skatteflykt i svensk rätt, vara logisk i förhållande till det svenska rättssystemets legalitetstankar och dess inställning till användandet av en analog rättstillämpning.¹⁵⁴

Det kan ifrågasättas hur stor vikt som ska läggas vid rättssäkerhetsaspekter när man har att göra med konstlade transaktioner. Gäverth anser att ju mer konstlad transaktionen är, ju mindre rätt har den skattskyldige till en förutsebar rättstillämpning. Den skattskyldige kan i dessa situationer utgå

¹⁵¹ RÅ 2004 ref. 27.

¹⁵² Hultqvist, *Skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen*, s. 500 & s. 506.

Hultqvist, *Handelsbolagsdomarna och Regeringsrättens syn på skatteflykt*, s. 772-773.

¹⁵³ Simon Almendal, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 147-148.

¹⁵⁴ Rosander, *Repressiva metoder mot skatteflykt*, Avsnitt: 2.1.

från att transaktionen kan underkännas. Enligt Gäverth väger det allmännas intresse av att beskattningsunderlaget inte urholkas av konstlade transaktioner tyngre än den skattskyldiges förutsebarhetsintresse.¹⁵⁵

Gäverth menar att domstolarnas bedömning av frågor som rör genomsyn beror på vilka ledamöter som deltar i avgörandet och vilken lagtolkningsmetod som ledamöterna anser ha företräde. Huruvida ledamöterna är formalistiska eller mer fria i sin tolkning av rättshandlingarna är en faktor som påverkar bedömningen. Gäverth menar att ledamöterna antingen kan vara av åsikten att det är de som ska tolka oklara och föråldrade lagstadganden eller vara av åsikten att det är upp till lagstiftaren att täppa till lagstiftningens luckor. En annan faktor som påverkar bedömningen är ledamöternas inställning till de andra metoderna mot skatteflykt. Om det finns en lag mot skatteflykt så kan detta göra ledamöterna mindre benägna att tillämpa genomsyn. Tvärtom så kan avsaknaden av en lag mot skatteflykt göra ledamöterna mer benägna att tillämpa genomsyn. Gäverth drar slutsatsen att allt detta gör att förutsebarheten i dessa mål i allmänhet inte är särskilt stor.¹⁵⁶

Vid en rättstillämpning där genomsynsprincipen används så leder detta ofta till minskad förutsebarhet vilket i sin tur kan bidra till en ökad rättsosäkerhet för den skattskyldige.¹⁵⁷

Tollerz är av uppfattningen att förutsebarheten blir mer lidande om domstolarna ger rättshandlingarna en särskild skatterättslig verklig innebörd jämfört med om de ges en civilrättslig verklig innebörd. Med en friare lagtolkning blir förutsebarheten med automatik lägre.¹⁵⁸

Ur ett rättssäkerhetsperspektiv så kan en praxismetod också ifrågasättas eftersom normgivningsmakt delegeras från lagstiftaren till domstolarna. En praxismetod kan också kritiseras eftersom den leder till minskad förutsebarhet för de skattskyldiga. Praxismetoden är inte lagfäst vilket påverkar den ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Istället för lagrekvisit så utvecklas kriterier i praxis för tillämpningen av metoden. Förutsebarheten kan därför sägas bero på hur tydlig praxis är, gällande förutsättningarna som ska uppfyllas för att en transaktion ska kunna angripas. Förutsättningarna kan dock ändras utan förvarning av domstolarna vilket inte leder till någon ökad rättssäkerhet. Metoden kommer dock alltid innebära en viss grad av oförutsebarhet.¹⁵⁹

En annan faktor som påverkar rättssäkerheten hos genomsynsprincipen är att metoden kan tillämpas direkt av Skatteverket (dåvarande Skattemyndigheten). En kritik som Tollerz riktar mot Skatteverkets (dåvarande Skattemyndigheten) är att de i några fall kan ha gjort genomsyn

¹⁵⁵ Gäverth, *Regeringsrätten och genomsyn*, Avsnitt: 5

¹⁵⁶ Gäverth, *Regeringsrätten och genomsyn*, Avsnitt: 1.

¹⁵⁷ Simon Almendal, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 148.

¹⁵⁸ Tollerz, *Rättssäkerhet utan skatteflyktslag*, Avsnitt: Civilrätt och skatterätt.

¹⁵⁹ Rosander, *Repressiva metoder mot skatteflykt*, Avsnitt: 2.1.

med bristande underlag. Ju sämre underlag desto mindre rättssäkert är förfarandet.¹⁶⁰

Rosander menar att den kritik som går att rikta mot en lagstiftad generalklausul ur ett rättssäkerhetsperspektiv också går att rikta mot en praxismetod. Gemensam och vanligen anförd kritik är såsom ovan anförts att metoderna kan anses innebära minskad förutsebarhet och att makten förskjuts genom delegering av besluten till domstolarna.¹⁶¹

När skatteflyktslagen under några år var avskaffad så ökade användningen av genomsynsprincipen. En av de fördelar som då anfördes med genomsynsprincipen var att metoden kunde tillämpas direkt vid taxeringen hos Skatteverket (dåvarande Skattemyndigheten) istället för att talan skulle väckas vid en domstol.¹⁶²

Tollerz drog slutsatsen, under den tid när skatteflyktslagen var avskaffad, att rättssäkerheten inte är en självklarhet bara för att skatteflyktslagen avskaffas. För att nå ökad rättssäkerhet med användande av genomsynsprincipen måste krav på både lagstiftaren och domstolarna ställas.¹⁶³

Att domstolarna vid användandet av en praxismetod kan ändra förutsättningarna som ska uppfyllas, för att en transaktion ska kunna angripas, är positivt ur effektivitetssynpunkt eftersom metoden då är flexibel.¹⁶⁴

4.4 Analys

Genomsynsprincipen är en metod som domstolarna kan använda för att bedöma rättshandlingarnas verkliga innebörd. Vid användandet ser domstolen igenom rättshandlingarna och tittar bortom den etikett som parterna satt på rättshandlingen. Istället låter domstolen rättshandlingarnas verkliga betydelse ligga till grund för bedömningen.

Det är ostridigt att metoden används för att ge rättshandlingar dess civilrättsliga verkliga innebörd. Vad som däremot är stridigt är om det även finns en genomsynsprincip som ger rättshandlingar dess skatterättslig verkliga innebörd.

Jag tycker att Tollerz uttrycker det hela utmärkt. Frågan är väldigt akademisk och har störst betydelse om genomsynsprincipen ska vara huvudmetoden för att förhindra skatteflykt. Så är inte fallet idag men detta har inte hindrat diskussionen hos författarna av den juridiska doktrinen. Såsom ovan anförts så går författarnas åsikter isär.

¹⁶⁰ Tollerz, *Rättssäkerhet utan skatteflyktslag*, Avsnitt: Genomsyn i skatteförvaltningen

¹⁶¹ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 53.

¹⁶² Hultqvist, En Tättningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag, s. 230.

¹⁶³ Tollerz, *Rättssäkerhet utan skatteflyktslag*, Avsnitt: Stopplagstiftning.

¹⁶⁴ Rosander, *Repressiva metoder mot skatteflykt*, Avsnitt 2.1.

Att såsom Möller säga att ”*rätt mycket talar för*” att domstolen tillämpar en särskild skatterättslig genomsynsprincip är enligt min mening inget uttalande som man kan dra någon slutsats av. Möller verkar ha tillämpat någon form av överviktsprincip när han försökt konstatera om det finns någon särskild skatterättslig genomsynsprincip.

Jag håller med Hultqvist i hans förhoppning om att domstolen en gång för alla i nästa dom uttryckligen skriver om det är *rättshandlingarnas civilrättsliga verkliga innebörd som avses*. Jag håller däremot inte med Hultqvist när han i en artikel skriver att eftersom någon metodologi för genomsynsprincipen aldrig presenterats så är denna varken en metod eller en rättsprincip. Att Hultqvist väljer att gå så hårt åt genomsynsprincipen tror jag kan bero på att huvudsyftet med artikeln, där han tar upp denna åsikt, är att föreslå en egen metod mot skatteflykt.

Rosander menar att om det finns en särskild skatterättslig genomsynsprincip så är detta en praxismetod. Rosander kommer dock själv fram till slutsatsen att det inte finns någon särskild skatterättslig genomsynsprincip och därför har vi inte heller i svensk rätt någon praxismetod mot skatteflykt. Det faktum att inte gränserna, för vad som i själva verket är en praxismetod, är klara talar för att det inte borde finnas en praxismetod enligt min mening.

Jag anser, liksom flertalet författare ur den juridiska doktrinen, att ett tydligt ställningstagande från domstolens sida togs med rättsfallet RÅ 2004 ref. 27. Slutsatsen man kunde dra av rättsfallet var att det inte existerar någon skatterättslig genomsyn. Det finns även senare rättsfall som stödjer denna slutsats.

Trots rättsfallet har diskussionen dock fortsatt och det finns fortfarande författare som hävdar att det finns en skatterättslig genomsyn. Min önskan är därför, precis som Rosander och Hultqvist anför, att domstolen en gång för alla i nästa dom klargör ifall det finns någon särskild skatterättslig genomsynsprincip.

Det syns tydligt att författarna delvis försöker gardera sitt ställningstagande. Möller använder formuleringen ”*rätt mycket talar för*” att det finns en särskild skatterättslig genomsynsprincip. Vidare skriver både Möller och Gäverth att de tror att bedömningen om förhållandet mellan civilrätt och skatterätt kommer att variera med åren. Även Bergström visar viss tvekan när han anför att det inte är uteslutet att Regeringsrätten någon gång gett uttryck för ett specifikt skatterättsligt synsätt. Detta visar enligt min mening att det är extra viktigt att Regeringsrätten återigen klargör huruvida det finns en skatterättslig genomsynsprincip.

Jag vill dock framhålla att min åsikt är att om författarna av den juridiska doktrinen inte ens kan vara överens om det finns både en civilrättslig och en skatterättslig genomsynsprincip så anser inte jag att detta är en lämplig metod att använda för att förhindra skatteflykt.

Om vi leker med tanken att det konstateras att det finns en skatterättslig genomsynsprincip så kan denna ifrågasättas utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv. Även här finns olika åsikter i den juridiska doktrinen.

Ur Tollerz åsikt, att förutsebarheten blir lägre om vi låter domstolarna ge rättshandlingarna en verklig skatterättslig innebörd jämfört med en civilrättslig innebörd, kan man enligt min mening anföra som ett argument för att genomsynsprincipen inte är en lämplig metod för att angripa skatteflykt.

Att såsom Gäverth hävdar låta avgörandet om hur stor vikt som ska läggas vid rättssäkerheten och den däri inkluderade förutsebarheten bero på hur konstlad transaktionen är enligt min mening ingen lämplig avvägning. Det är trots allt en ingripande princip vi har att göra med och ett sådant här avgörande innehåller enligt min mening ett alldeles för stort mått av spekulation och godtycklighet. Det skulle bli svårt att avgöra gränsen där en transaktion är tillräckligt okonstlad för att den ska påverkas av rättssäkerhetsaspekter och även tvärtom vid vilken gräns som en transaktion är tillräckligt konstlad för att vi ska bortse från rättssäkerhetsaspekter.

Jag kan förstå Gäverths tankegångar när han skriver att det allmännas intresse av ett icke urholkat beskattningsunderlag borde väga tyngre än de skattskyldigas förutsebarhetsintresse. Detta är en rimlig tanke men samtidigt så ställs man då inför andra avvägningsproblem vid vilka tillfällen de skattskyldigas förutsebarhetsintresse bör väga tyngst.

Gäverth har en väldigt kritisk syn på domstolsledamöternas kompetens. Han verkar inte lita till deras opartiskhet och tror att de dömer mest efter sin egen inställning. Här vill jag inte hålla med Gäverth. Jag är inte av uppfattningen att så är fallet. Det skulle vara förödande för vårt rättsväsende om domstolens ledamöter började döma efter eget tycke och inställning.

Jag håller med Rosander i det faktum att samma kritik går att rikta mot både generalklausulen i skatteflyktslagen och genomsynsprincipen.

Om det var så att det konstateras att det finns en skatterättslig genomsynsprincip så finner jag många nackdelar med metoden ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Från de skattskyldigas perspektiv har metoden tydliga förutsebarhetsluckor som gör metoden olämplig. Från lagstiftarens sida skulle en genomsynsprincip vara att föredra då denna ger domstolen möjlighet att täppa till de luckor i lagstiftningen som de själva inte lyckats fylla. Men det är enligt min mening inte lämpligt att omklassificera rättshandlingar på grund av effekter som inte förutsetts av lagstiftaren. De stora rättssäkerhetsproblemen som finns är dock långt mycket större än de effektivitetsvinster som kommer med användandet av metoden.

Att genomsynsprincipen kan tillämpas direkt av Skatteverket kan ses som ett problem ur rättssäkerhetssynpunkt men samtidigt som en fördel ur

effektivitetssynpunkt. Vad vi då enligt min mening hamnar i är en avvägning mellan vad som ska väga tyngst: rättssäkerhet eller effektivitet. Svaret på denna fråga kommer variera beroende på vilket perspektiv vi ser det från: de skattskyldigas eller det allmännas intresse av att få in skattemedel.

5 Tätningskommission

5.1 Förslaget

I avsaknaden av en bra generalklausul mot skatteflykt eller en genomsynsprincip finns det en annan metod som kan användas. Denna metod har föreslagits av Hultqvist.¹⁶⁵ Hultqvist menar att det behövs bättre eller kompletterande regler om befintlig lagstiftning kan kringgå genom att de skattskyldiga använder ett förfarande som inte lagstiftaren tänkt på. Lagstiftaren befinner sig alltid ett steg efter de skattskyldiga.¹⁶⁶

Hultqvist menar att de processer som Skatteverket får driva kostar det allmänna och de enskilda mycket tid och pengar. Processerna hade inte behövts om lagstiftningen ändrats allt eftersom bristerna i lagstiftningen upptäckts. Dock finns det en risk med att vissa skattskyldiga lyckas undkomma en högre beskattning innan lagstiftningen hinner ändras. Å andra sidan kan man hävda att med en snabb reaktion efter att luckan i lagstiftningen upptäckts så begränsas skadan effektivt och de skattskyldiga får anpassa sig efter ändringen. Hultqvist menar att detta är någon som alla vinner på.¹⁶⁷

Hultqvist menar att med denna nya metod kan man lösa problemet med lagstiftningsluckor på lagstiftningsnivå, som är där de enligt grundlagen ska lösas.¹⁶⁸ Han menar att problemet inte är att människor utnyttjar luckor i lagstiftningen utan problemet är att luckorna existerar och att de får kvarstå istället för att åtgärdas. Problemet tillhör enligt honom de lagstiftningsansvariga – regeringen och riksdagen. Det är riksdagen (i realiteten propositionsställaren), regeringen och Finansdepartementet som enligt Hultqvist bör ta sitt ansvar för att vi ska slippa problemet med att utsätta de skattskyldiga och olika funktioner i rättssystemet för dilemmat med luckor i lagstiftningen.¹⁶⁹

Hultqvist föreslår att finansdepartementet tillsätter en Tätningskommission som får till uppgift att täta till de luckor i lagen som uppmärksammas allt eftersom. Detta gör att rättstillämparna – Skatteverket och domstolarna, ska kunna syssla med att tillämpa lag istället för att ta över lagstiftarens uppgifter.¹⁷⁰

¹⁶⁵ Hultqvist, *En Tätningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag*, Avsnitt: Rättstillämpningsperspektivet

¹⁶⁶ Hultqvist, *En Tätningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag*, Avsnitt: Lagstiftningsperspektivet – en Tätningskommission

¹⁶⁷ Hultqvist, *En Tätningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag*, Avsnitt: Lagstiftningsperspektivet – en Tätningskommission

¹⁶⁸ Hultqvist, *En Tätningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag*, Avsnitt: Rättstillämpningsperspektivet

¹⁶⁹ Hultqvist, *En Tätningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag*, Avsnitt: Lagstiftningsperspektivet – en Tätningskommission

¹⁷⁰ Hultqvist, *Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb*.

Under år 2008 döptes kommissionen om från Tättningskommissionen till en Särskild Skattelagkommission. Detta skedde eftersom man insett att bristerna i lagstiftningen även kunde vara till den skattskyldiges nackdel.¹⁷¹ I denna uppsats så kommer dock den äldre benämningen att fortsätta användas.

Hultqvist menar att lagstiftningsmässigt ställer hans förslag inte till några problem eftersom Sverige har en effektiv lagstiftningsprocess och en grundlag som tillåter retroaktiv lagstiftning om riksdagen blivit informerad i förväg av regeringen genom en skrivelse. När propositionen sedan behandlas gäller lagstiftningen från den dag då riksdagen blev informerad av regeringen.¹⁷²

Den särskilda gruppen som Hultqvist föreslår ska tillsättas i Finansdepartementets regi bör enligt hans mening ha till uppgift att åtgärda luckor i lagen som redan är i kraft samt granska föreslagen lagstiftning. Båda dessa uppgifter bör göras utifrån ett skatteundvikandeperspektiv. Hultqvist vill att gruppens ledamöter ska vara mycket kvalificerade och ha betalt därefter. Helst ser Hultqvist att gruppen består av toppjurister på skatteområdet. Dock menar Hultqvist att det är en fördel om de har olika erfarenheter. Ett exempel på en sammansättning är: två före detta domare, två advokater eller skattekonsulter, två lagskrivare, två akademiker och åtminstone en kvalificerad civilrättare. Dessutom bör det till deras hjälp finnas ett kansli.¹⁷³

Tättningskommissionen eller Kommissionen mot skatteundvikande förfaranden skulle kunna sammanträda så fort en lucka upptäckts av Skatteverket eller någon annan. De skulle även ha till uppgift att granska lagförslag. Om Tättningskommissionen anser att lagstiftningen som finns duger så får Skatteverket ett bra rättsligt underlag för hur problemet ska hanteras. Om Tättningskommissionen däremot anser att det behövs ny lagstiftning så skriver de ett förslag till finansministern som denne kan lämna vidare på ett regeringssammanträde eller så lämnar de en skrivelse till riksdagen om att lagstiftning med retroaktiv verkan är att vänta. Det senare alternativet används om det är akut. Hultqvist reserverar sitt förslag med att han inte är någon expert på den interna handläggningen inom Regeringskansliet men han antar att processen borde ta några veckor eller månader snarare än några år.¹⁷⁴

En vanlig invändning till Hultqvists förslag är att det inte finns tillräckligt med resurser för att genomföra det. Hultqvist menar däremot att det inte

¹⁷¹ Hultqvist m.fl., *En Skattelagkommission ("tättningskommissionen") – Ett delprojekt inom Skattelagstiftningsprojektet*, Avsnitt: 1.

¹⁷² Hultqvist, *En Tättningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag*, Avsnitt: Lagstiftningsperspektivet – en Tättningskommission.

¹⁷³ Hultqvist, *En Tättningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag*, Avsnitt: Lagstiftningsperspektivet – en Tättningskommission.

¹⁷⁴ Hultqvist, *En Tättningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag*, Avsnitt: Lagstiftningsperspektivet – en Tättningskommission.

finns några statsfinansiella skäl till att inte låta gruppens ledamöter vara toppavlönade eftersom deras lön bör jämföras med kostnaden för alla genomsyns- och skatteflyktsprocesser samt kostnaden för alla de förfaranden som kunnat pågå i årtal utan att luckorna åtgärdats.¹⁷⁵

Hultqvist inser att tätningsbestämmelserna i vissa fall kommer vara av provisorisk karaktär eftersom kommissionen inte kommer hinna utreda vissa frågor ordentligt. Mot bakgrund av detta föreslår Hultqvist att en särskild lag införs där tätningsbestämmelserna av provisorisk karaktär ska föras in tills frågan har hunnit utredas ordentligt.¹⁷⁶

Målsättningen med gruppen ska helt enkelt vara att inom så kort tid som möjligt rätta till de brister som upptäcks i skattelagstiftningen.¹⁷⁷

5.2 Rättssäkerhet och effektivitet

Hultqvist menar att hans förslag åtgärdar problemet med lagstiftningsluckor på ett förutsebart sätt samtidigt som det är grundlagsmässigt korrekt.¹⁷⁸

Hultqvist anser att istället för att försöka lösa problemet från ett rättstillämpningsperspektiv, som enligt honom bara skapar nya problem utan att lösa grundproblemet, så ska man använda ett lagstiftningsperspektiv som ska ge problemet en chans till lösning utan att skapa ett nytt problem. Vissa enskilda skattskyldiga kommer igenom nätet innan luckan tätas till. Dock så möjliggör Tätningskommissionen enligt Hultqvist att man bara befinner sig ett litet steg efter skatteplanerna.¹⁷⁹

Enligt Hultqvist upprätthålls legalitetsprincipen om man använder en Tätningskommission. Dessutom kommer alla då att veta vad som gäller vid varje tillfälle och Hultqvist menar att ”vi slipper moraldomar baserade på pseudojuridik”.¹⁸⁰

Såsom ovan nämnts så kan rättstillämparna istället för att ta över lagstiftarens uppgift ägna sig åt uppgiften de givits enligt grundlagen, att opartiskt tillämpa lag.¹⁸¹

¹⁷⁵ Hultqvist, *En Tätningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag*, Avsnitt: Lagstiftningsperspektivet – en Tätningskommission.

¹⁷⁶ Hultqvist, *En Tätningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag*, Avsnitt: Lagstiftningsperspektivet – en Tätningskommission.

¹⁷⁷ Hultqvist m.fl., *En Skattelagkommission (”tätningskommissionen”) – Ett delprojekt inom Skattelagstiftningsprojektet*, Avsnitt: 2.

¹⁷⁸ Hultqvist, *En Tätningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag*, Avsnitt: Lagstiftningsperspektivet – en Tätningskommission.

¹⁷⁹ Hultqvist, *En Tätningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag*, Avsnitt: Lagstiftningsperspektivet – en Tätningskommission.

¹⁸⁰ Hultqvist, *Skatteflykt istället för genomsyn – har bubblan i mattan bara flyttat sig?*

¹⁸¹ Hultqvist, *Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb*.

Hultqvist menar att det är eftersträvansvärt ur rättssäkerhetssynpunkt att täta till luckorna med lagstiftning. Men han inser att diskussionen kring föreskriftskravet och den analoga tillämpningen är relevant även här. Om man anser att föreskriftskravet gäller bör man täta till luckorna med lagstiftning. Om man däremot inte anser att föreskriftskravet är ett absolut krav så är det inte nödvändigt att luckorna ska tätas till med lagstiftning. Det är dock eftersträvansvärt ur rättssäkerhetssynpunkt att så sker.¹⁸²

Enligt Hultqvist skulle inrättandet av en Tättningskommission leda till ökad förutsebarhet eftersom domstolen skulle slippa gissa vad lagstiftaren kan ha avsett. Istället skulle man rätta till lagstiftningen så att det inte längre är oklart vad som gäller.¹⁸³

Hultqvist menar att det går att möta skatteundvikande förfaranden på ett effektivt sätt.¹⁸⁴

5.3 Analys

I avsaknaden av en bra generalklausul mot skatteflykt eller en genomsynsprincip föreslår Hultqvist att man istället inrättar en Tättningskommission som får till uppgift att täta till de luckor i lagen som uppmärksammas allt eftersom.

Jag håller med Hultqvist i det faktum att det behövs bättre eller kompletterande regler om befintlig lagstiftning kan kringgå genom att de skattskyldiga använder ett förfarande som inte lagstiftaren tänkt på. Det hade varit önskvärt att ha en lagstiftning som inte placerar lagstiftaren ett steg bakom de skattskyldiga. I den bästa av världar så hade lagstiftaren dikterat villkoren och reglerna och sedan hade de skattskyldiga följt dessa.

Vissa skattskyldiga kommer alltid hinna igenom nätet oavsett vilken metod man använder i skattelagstiftningen. Att ha nolltolerans är enligt min mening omöjligt. Jag håller med Hultqvist om att ju snabbare reaktionen är efter att luckan upptäckts desto bättre är det.

Jag anser att Hultqvist har en poäng i det han säger om att problemet ska lösas på lagstiftningsnivå. Det är ju trots att lagstiftaren som ska vara experter på att författa lag. Precis som att Skatteverket och domstolarna ska syssla med det de gör bäst, att tillämpa lag.

Hultqvist konstaterar enkelt att hans förslag inte ska ställa till med några lagstiftningsmässiga problem eftersom vår grundlag tillåter retroaktiv lagstiftning om riksdagen informerats samt eftersom Sveriges

¹⁸² Hultqvist m.fl., En Skattelagkommission ("tättningskommissionen") - *Ett delprojekt inom SkattelagstiftningsProjektet*, Avsnitt: 3.4.

¹⁸³ Hultqvist m.fl., En Skattelagkommission ("tättningskommissionen") - *Ett delprojekt inom SkattelagstiftningsProjektet*, Avsnitt: 3.2.

¹⁸⁴ Hultqvist m.fl., En Skattelagkommission ("tättningskommissionen") - *Ett delprojekt inom SkattelagstiftningsProjektet*, Avsnitt: 3.1.

lagstiftningsprocess är effektiv. Det finns ett undantag från retroaktivitetsförbudet om riksdagen blir meddelad men här anser jag att ett övervägande kring rättssäkerheten är på sin plats. Tvärtom kan det dock hävdas att utan undantag från retroaktivitetsförbudet blir effektiviteten inte särskilt hög. Detta är aspekter som enligt min mening bör tas med i beaktande vid ett ställningstagande om huruvida Hultqvists metod är att föredra.

I något enstaka fall reserverar Hultqvist sig för att han inte är någon expert, bland annat anför han vid ett tillfälle att han inte är någon expert på den interna handläggningen inom Regeringskansliet. Dock drar han ändå slutsatsen att processen borde ta några veckor eller månader snarare än några år. Jag kan tycka att det är väldigt modigt att anföra ett sådant här förslag, som i allra högsta grad bygger på hur man agerar på Regeringskansliet, och sedan inte anse sig som någon expert på den interna handläggningen. Här önskar jag att Hultqvist hade lite mer på fötterna.

Att Skatteverkets processer kostar det allmänna och de enskilda mycket tid och pengar är säkerligen sant men det är även viktigt att man beaktar vad Hultqvists förslag kostar. Att det tar tid att få fram ny lagstiftning är väl en resursfråga och denna fråga kräver en lösning även med en Tättningskommission. Om det inte finns resurser till att lösa problemet med luckor i lagstiftningen i den takt som vi vill, hur ska det då finnas resurser till att bekosta genomförandet av Hultqvists förslag. Denna invändning har dock även Hultqvist funderat kring. Han menar att man måste jämföra kostnaden för förslaget med kostnaden för alla genomsyns- och skatteflyktsprocesser samt kostnaderna för alla de förfaranden som kunnat pågå i årtal utan att luckorna åtgärdats. Hultqvist jämför kostnaderna mellan metoderna och drar slutsatsen att kostnaderna för alla genomsyns- och skatteflyktsprocesser är dyrare än att ha en Tättningskommission. I denna beräkning har Hultqvist säkerligen antagit att med en Tättningskommission stoppas skatteflykten snabbare och billigare än med de övriga metoderna. Här har jag svårt att ha någon åsikt då det lär krävas en komplicerad beräkning som i hög grad bygger på spekulativa siffror. Jag kan dock hålla med Hultqvist om att man borde räkna "nettot" av vad man de facto tjänar in med metoden.

Hultqvist föreslår att det ska införas en särskild lag där tättningsbestämmelser av provisorisk karaktär införs. Samtidigt som en sådan här lag borde öka förutsebarheten för vad som är gällande lag så kan man återigen ifrågasätta detta utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv. Hur rättssäker kan en bestämmelse av provisorisk karaktär anses vara? Mitt svar är, inte särskilt rättssäker.

Hultqvist anser att Tättningskommissionens ledamöter bör vara toppavlönade eftersom man kan jämföra med kostnaden för alla genomsyns- och skatteflyktsprocesser. Jag håller med om att ledamöterna skulle göra ett viktigt jobb men det finns det enligt min mening fler som gör. De jurister som jobbar med straffrätt och ser till så att de grova brottslingarna sitter

bakom galler borde väl i så fall även de vara toppavlönade eftersom de gör samhället en tjänst. Inte kan det väl bara vara de jurister som sparar in pengar till statsfinanserna som ska vara toppavlönade?

Jag håller till fullo med Hultqvist om att man bör försöka lösa grundproblemet istället för att försöka lösa problemet ur ett perspektiv som skapar fler nya problem.

Det är intressant att Hultqvist tar upp diskussionen kring föreskriftskravet och den analoga tillämpningen även här. Jag håller helt och hållet med honom att om man inte anser att föreskriftskravet vara ett absolut krav så är det inte nödvändigt att täta till luckorna med lagstiftning men ur rättssäkerhetssynpunkt är det eftersträvansvärt att så sker. Jag tror dock inte att man så enkelt kan konstatera att bara för att vi har en Tättningskommission så upprätthålls legalitetsprincipen. Detta verkar lite väl enkelt. Jag kan hålla med Hultqvist om att inrättandet av en Tättningskommission skulle leda till ökad förutsebarhet eftersom vi slipper domstolens gissningar om vad lagstiftaren avsett.

Min förhoppning är att det utvecklas en diskussion kring Hultqvists förslag i den juridiska doktrinen. Jag har själv varit kritisk mot metoden men det anser jag är berättigat då denna metod de facto inte är den som gäller i svensk rätt utan istället är det den metod som försöker slå sig in på området. Metoden har mycket att bevisa för att bli likvärdig de andra metoderna.

6 Speciallagstiftning

6.1 Allmänt om speciallagstiftning

Det finns många regler i skattelagstiftningen som har till syfte att hindra vissa skattemässigt gynnsamma effekter från att uppstå. Författarna av den juridiska doktrinen är dock inte överens om en gemensam benämning på dessa regler.¹⁸⁵ Begreppen specialregler, speciallagstiftning, stoppregler eller stopplagstiftning används i betydelsen att de är synonyma.

Speciallagstiftning som riktades mot kända skatteflyktsförfaranden var den första metoden som infördes för att förhindra skatteflykt.¹⁸⁶ Att lagstifta genom specialregler har nackdelar. Två nackdelar är att skattelagstiftningen får svåröverskådliga detaljbestämmelser samt att det tar tid att få fram lagstiftning och då kan de skattskyldiga fortsätta tills lagstiftningen träder ikraft.¹⁸⁷

När lagstiftaren inför speciallagstiftning använder de en lagstiftningsteknik som gör att ett visst förfarande drabbas av särskilda påföljder. Lagstiftaren anger det förfaringsätt de vill komma åt. En nackdel med detta är att lagstiftningen sätts ur spel om den skattskyldige ändrar sitt förfaringsätt, även om detta görs på ett obetydligt sätt.¹⁸⁸ De skattskyldiga kan dock inte vara säkra på att nå framgång eftersom skatteflyktslagen enligt propositionen eventuellt kan bli tillämplig på kringgåendet.¹⁸⁹

6.2 Exempel på speciallagstiftning – Ränteavdragsbegränsningarna

6.2.1 Bakgrund

Skatteverket uppmärksammade att koncerner som inte hade koncernbidragsrätt försökte uppnå samma effekter som om koncernbidragsrätt funnits genom att använda sig av olika koncerninterna transaktioner. Skatteverket ansåg att de koncerninterna transaktionerna endast genomfördes för att uppnå skatteeffekter och att de saknade affärsmässiga skäl. De koncerninterna transaktionerna kallas räntesnurror.¹⁹⁰

Skatteplaneringsförfaranden med räntesnurror har flertalet gemensamma kännetecken:

¹⁸⁵ Rosander. *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 38.

¹⁸⁶ Rabe m.fl., *Det svenska skattesystemet*, s. 501.

¹⁸⁷ Rabe m.fl., *Det svenska skattesystemet*, s. 501.

¹⁸⁸ Rabe m.fl., *Det svenska skattesystemet*, s. 501.

¹⁸⁹ Prop. 2008/09:65 s. 51.

¹⁹⁰ Räntesnurror. Hämtat från Skatteverkets hemsida 2010-11-30 kl. 12.

- Skatteförmånen uppstår när ränteavdrag görs i Sverige, vanligtvis av ett svenskt aktiebolag, medan ränteinkomsten som motsvarar ränteutgiften inte beskattas i Sverige.
- Det strävas efter att räntemottagaren inte ska beskattas eller i vart fall beskattas mycket lågt för ränteinkomsten.
- Skulden, även kallad den räntebärande fordringen, uppkommer genom interna transaktioner. Vanligtvis får säljaren endast en räntebärande revers som ersättning.
- Säljaren beskattas inte för någon försäljningsvinst.¹⁹¹

Att det infördes skattefrihet för kapitalvinster vid avyttring av näringsbetingade andelar samtidigt som Sverige har obegränsad avdragsrätt för räntebetalningar möjliggjorde ovan nämnda skatteplaneringsförfarande. Internationaliseringen är en annan faktor som gjort att skatteplaneringsmöjligheter utvecklats eftersom det blivit lättare att både starta bolag och genomföra transaktioner med utlandet.¹⁹²

Regeringsrätten konstaterade i de så kallade Industrivärden-domarna (RÅ 2007 ref. 84 och ref. 85) att Skatteverket inte skulle nå framgång med att åberopa skatteflyktslagen som skäl mot att vägra avdrag för räntebetalningarna.¹⁹³

Skatteverket lämnade istället en hemställan till Finansdepartementet om att genomföra ändringar i IL i enlighet med Skatteverkets promemoria *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*. Promemorian fick kritik och därför togs det fram ett nytt förslag till lagstiftning i Finansdepartementets promemoria *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*.¹⁹⁴ Flera länder inom den Europeiska unionen har regler som begränsar avdragsrätten för ränteutgifter för att förebygga skatteplanering genom ränteavdrag.¹⁹⁵

Redan i propositionen till ränteavdragsbegränsningarna framgår att Regeringen identifierat möjligheter till kringgående av de föreslagna reglerna. Regeringen ansåg att dessa kringgåenden kunde stoppas med allmänna regler eller med skatteflyktslagen och att det därmed skulle vara upp till rättstillämparna att avgöra vilka fall som är ett kringgående.¹⁹⁶

¹⁹¹ Skatteverkets hemställan, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 15.

¹⁹² Skatteverkets hemställan, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, s. 15.

¹⁹³ Prop. 2008/09:65 s. 30-31.

¹⁹⁴ Prop. 2008/09:65 s. 32.

¹⁹⁵ Lagkommentar från Karnov – Författade av Niclas Virin - Rubriken före 24:10 a § IL.

¹⁹⁶ Rabe m.fl., *Det svenska skattesystemet*, s. 438.

6.2.2 Huvudregeln

Förslagen till lagstiftning utmynnande i 24 kap. 10 a-10 e §§ IL om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder. Syftet bakom reglerna är att motverka skatteplanering med ränteupplägg inom en intressegemenskap utan att hindra affärsmässigt bedriven verksamhet.¹⁹⁷

Fortfarande gäller huvudprincipen i 16 kap. 1 § IL som stadgar att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Ränteutgifter ska dock enligt samma paragraf dras av oavsett om de är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster.

Det första som måste fastställas är om företagen ska anses vara i intressegemenskap med varandra enligt 24 kap. 10 a § IL. Företag anses vara i intressegemenskap med varandra om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget eller om företagen står under i huvudsak gemensam ledning. Motsvarande utländska företeelser omfattas också av termerna och uttrycken enligt 2 kap. 2 § 1 st. IL. Företag som är moder- och dotterbolag är exempel på företag som anses vara i intressegemenskap. Med uttrycket direkt eller indirekt avses att även de företag som moderbolaget äger via andra dotterbolag ingår i intressegemenskapen.¹⁹⁸

Efter att ha konstaterat om intressegemenskap föreligger måste vi se på huvudregeln som stadgas i 24 kap. 10 b § 1 st. IL. Huvudregeln innebär att ett företag inte får dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen till den del skulden avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen. Med termen delägar rätt avses bland annat aktier enligt 48 kap. 2 § IL.

6.2.3 Undantag

Det har införts två undantag från huvudregeln där avdrag för ränteutgifter ändå kan medges. Undantagen infördes för att undvika att affärsmässigt bedriven verksamhet skulle påverkas av ränteavdragsförbudet.¹⁹⁹

Det första undantaget stadgas i 24 kap. 10 d § 1 p. IL. Undantaget blir tillämpligt om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Undantaget kallas tioprocentsregeln.²⁰⁰

Enligt förarbetena skulle denna undantagsregel främst gälla för interna transaktioner där företaget som har ränteutgiften och företaget som har rätt

¹⁹⁷ Prop. 2008/09:65 s. 32.

¹⁹⁸ Se Virin Lagkommentar från Karnov – Författade av Niclas Virin - 24:10 a § IL.

¹⁹⁹ Rabe m.fl., *Det svenska skattesystemet*, s. 438.

²⁰⁰ Se Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen* (1 juli 2010, Zeteo), kommentaren till 24 kap. 10 d §.

till motsvarande inkomst är i intressegemenskap. Nivån på 10 procent ansågs i förarbetena vara tillräcklig för att kraftigt sänka incitamenten till att genomföra skatteupplägg med ränteavdrag inom en intressegemenskap.²⁰¹

För att avgöra beskattningsnivån hos mottagaren görs ett hypotetiskt test. Mottagaren är det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten. Uttrycket kommer från uttrycket beneficial owner. Det betyder att mottagaren ska ta emot inkomsten som motsvarar ränteutgiften för sin egen del. Mottagaren får inte bara ha formell rätt till inkomsten utan ska vara den verkliga och rättmätiga ägaren som får de ekonomiska fördelarna. Syftet är att hindra användandet av så kallad slussning som innebär att lånet och räntan slussas via ett eller flera företag i intressegemenskapen som hör hemma i länder med beskattning över 10 procent medan den faktiska ägaren hör hemma i ett lågskatteland.²⁰²

I det hypotetiska testet ska mottagaren enbart anses ha haft den inkomst som motsvarar ränteutgiften. Det är beskattningen av den inkomsten som ska bedömas uppgå till minst 10 procent. När det gäller utländska skattesubjekt är det den utländska rättsordningen som ska användas för att klassificera ränteinkomsten. Om den utländska rättsordningen klassificerar ”ränteinkomsten” som utdelning eller kapitalvinst på näringsbetingade andelar och därmed anser att inkomsten är skattefri så är tioprocentsregeln inte tillämplig. Det är bolaget som ska göra avdrag för ränteutgiften som ska göra det hypotetiska testet.²⁰³

Enligt 24 kap. 10 d § 2 st. IL får tioprocentsregeln inte tillämpas om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten har möjlighet att få avdrag för utdelning och Skatteverket kan visa att både förvärvet och skulden som ligger till grund för ränteutgifterna till övervägande delen inte är affärsmässigt motiverade. Följden av att tioprocentsregeln inte tillämpas är att avdrag för ränteutgifterna inte medges. Med övervägande del avses mer än hälften. Om Skatteverket lyckas visa att ränteutgifterna till övervägande delen inte är affärsmässigt motiverade kan avdrag varken göras med stöd av tioprocentsregeln eller det andra undantaget som beskrivs nedan.²⁰⁴

Det andra undantaget stadgas i 24 kap. 10 d § 2 p. IL. Undantaget blir tillämpligt om både förvärvet och den skuld som ligger till grund för ränteutgifterna är huvudsakligen affärsmässigt motiverade. Undantaget kallas ventilen.²⁰⁵

Undantaget infördes för de företag som på grund av låg beskattning inte fått göra avdrag med tioprocentsregeln men som samtidigt har andra skäl än skatteplanering för att vilja dra av ränteutgifterna. Med ventilen ska det ändå

²⁰¹ Prop. 2008/09:65 s. 58-59.

²⁰² Prop. 2008/09:65 s. 59-61.

²⁰³ Prop. 2008/09:65 s. 59-61.

²⁰⁴ Prop. 2008/09:65 s. 65.

²⁰⁵ Se Andersson m.fl., Inkomstskattelagen (1 juli 2010, Zeteo), kommentaren till 24 kap. 10 d §.

finnas möjlighet till avdrag för ränteutgifterna. För att rättshandlingarna ska vara huvudsakligen affärsmässigt motiverade krävs cirka 75 procent eller mer. Rättshandlingarna är affärsmässigt motiverade enligt förarbetena om det ligger sunda företagsekonomiska och affärsmässiga överväganden bakom. Att rättshandlingarna enbart görs för att uppnå skatteeffekten tillåts inte.²⁰⁶

6.3 Rättssäkerhet och effektivitet

En bra stopplagstiftning kräver att lagstiftaren reagerar snabbt när denne ska täta till den lucka som den skattskyldige utnyttjat. Lagstiftaren ska dock inte täta till mer än själva luckan. Det har dock visat sig vara svårt för lagstiftaren att skapa stopplagstiftning som både är snabb och effektiv. Vanliga fel är att lagstiftningen antingen blir så snäv att den inte täcker in de transaktioner som den skulle täcka eller att den blir för omfattande så att den även täcker in transaktioner som inte har skatteflyktskaraktär. Tollerz menar att dålig stopplagstiftning är ett hot mot rättssäkerheten. Dels så kan luckorna utnyttjas för att erhålla skatteförmåner om inte lagstiftaren är snabb i sitt utvecklande av stopplagstiftning. Dels så blir skattebördan felaktigt fördelad eftersom inte alla kommer att utnyttja luckorna. En för snäv stopplagstiftning har dessutom inte avsedd effekt medan en för vid stopplagstiftning även drabbar transaktioner som inte är skatteflykt.²⁰⁷

Tollerz uppmärksammade för många år sedan en utveckling mot att Regeringsrätten till lagstiftarens hjälp tillämpat skatteflyktlagen i de fall då stopplagstiftningen ansetts otillräcklig. Att domstolarna agerar i lagstiftarens ställe och fyller ut stopplagstiftningens luckor är också det ett hot mot rättssäkerheten. Det är lagstiftaren som borde ansvara för stopplagstiftningen.²⁰⁸

Tollerz drog slutsatsen, under den tid när skatteflyktlagen var avskaffad, att rättssäkerheten inte är en självklarhet bara för att skatteflyktlagen avskaffats. För att nå ökad rättssäkerhet med stopplagstiftning måste krav på både lagstiftaren och domstolarna ställas.²⁰⁹

En nackdel med speciallagstiftning är att den öppnar upp möjligheter till kringgåendetransaktioner. Det räcker för de skattskyldiga att endast ändra sitt förfaringsätt i några avseende för att göra lagstiftningen verkningslös. Enligt propositionen sammanhänger detta med att skattedomstolarna inte ansett sig vara benägna att komplettera lagstiftningen med hjälp av analog lagtolkning. Istället har domstolarna fått kontra med att instifta nya specialregler.²¹⁰ Det finns exempel på skattebestämmelser som lagstiftaren fått ändra flera gånger för att förhindra kringgående av bestämmelsen.

²⁰⁶ Prop. 2008/09:65 s. 66-68.

²⁰⁷ Tollerz, *Rättssäkerhet utan skatteflyktslag*, Avsnitt: Stopplagstiftning

²⁰⁸ Tollerz, *Rättssäkerhet utan skatteflyktslag*, Avsnitt: Stopplagstiftning

²⁰⁹ Tollerz, *Rättssäkerhet utan skatteflyktslag*, Avsnitt: Stopplagstiftning

²¹⁰ Prop. 1980/81:17 s. 13.

En annan nackdel är att lagstiftaren kan reagera mot skatteflyktsåtgärderna först i efterhand. Eftersom lagstiftningen inte får tillbakaverkande effekt så glider en liten grupp skattskyldiga förbi med sina skatteförmåner på övriga skattebetalares bekostnad.²¹¹ Troligen kommer det alltid finnas vissa former av skatteflykt som inte kan angripas genom att specialregler införs. När nya former av skatteflykt uppkommer måste lagstiftaren göra nya specialregler.²¹² Enligt propositionen finns risken att detta undergräver allmänhetens tilltro till rättvisan i skattesystemet. En fråga som ställs i propositionen till skatteflyktslagen är om det verkligen är rimligt att bygga upp skattelagstiftningen med specialregler mot alla de mer eller mindre konstlade förfaranden som leder till inte avsedda skatteförmåner. Förslaget som istället anförs i propositionen är en generalklausul mot skatteflykt.²¹³

6.4 Analys

Speciallagstiftning som riktas mot kända skatteflyktsförfaranden är den äldsta metoden för att angripa skatteflykt.

Generellt sett kan speciallagstiftning, såsom ovan nämnts, anses ge upphov till nackdelar eftersom det som införs är svåröverskådliga detaljbestämmelser. Redan här finns problemen med förutsebarheten för de skattskyldiga.

Eftersom specialreglerna bara träffar väldigt specifika fall så krävs det många specialregler vilket ger lagstiftaren mycket arbete. Detta kräver i sin tur stora resurser vilket enligt min mening är sämre ur ett effektivitetsperspektiv. Med specialregler mot skatteflykt befinner sig lagstiftaren hela tiden ett steg efter de skattskyldiga. Det är bra för oärliga skattskyldiga men dåligt ur ett samhällsekonomiskt perspektiv.

En annan nackdel är att det tar tid att få fram lagstiftning och de skattskyldiga kan fortsätta kringgåendet tills lagen är i kraft vilket leder till att stora belopp undgår beskattningen, något man skulle kunna kalla en effektivitetsförlust. Detta är dåligt ur lagstiftarens och samhällets perspektiv.

En annan svårighet med specialregler är att de är detaljbestämmelser som endast fångar upp vissa specifika fall vilket uppmuntrar de skattskyldiga att försöka komma runt lagregleringen. På detta sätt är metoden väldigt sårbar. Det kan räcka att de skattskyldiga förändrar sitt förfarande minimalt för att de ska falla utanför specialreglernas tillämpningsområde. Men att försöka kringgå specialreglerna ska inte vara en säker möjlighet för de skattskyldiga eftersom skatteflyktslagen enligt propositionen eventuellt kan bli tillämplig på kringgåendet. Det kan enligt min mening ifrågasättas om det är tänkt att specialreglerna ska användas primärt och att skatteflyktslagen ska användas sekundärt. Frågan är också om detta endast är möjligt när lagstiftaren

²¹¹ Prop. 1980/81:17 s. 13.

²¹² Rabe m.fl., *Det svenska skattesystemet*, s. 501.

²¹³ Prop. 1980/81:17 s. 13.

uttryckligen sagt detta i propositionen. Det observerades för många år sedan en utveckling mot att Regeringsrätten fick ingripa mot skatteflyktsförfaranden med stöd av skatteflyktslagen när stopplagstiftningen (speciallagstiftningen) ansetts otillräcklig. Detta anser jag att vi måste se upp med. Annars hamnar vi återigen i en situation där domstolarna får agera i lagstiftarens ställe vilket är ett hot mot rättssäkerheten. Istället är det lagstiftaren som borde ansvara för en välskrivna speciallagstiftning.

Jag är beredd att hålla med om ifrågasättandet som finns i propositionen om det verkligen är rimligt att bygga upp skattelagstiftningen med specialregler mot alla de mer eller mindre konstlade förfaranden som leder till inte avsedda skatteförmåner. Förslaget som istället anfördes i propositionen var en generalklausul mot skatteflykt. Jag tror aldrig att speciallagstiftningen ensam hade kunnat vara den enda gällande metoden för att angripa skatteflykt.

7 Avslutning

7.1 Rättssäkerhet och effektivitet

Rättssäkerhet och effektivitet är två begrepp med en central betydelse i denna uppsats. Jag anser det vara klarlagt att förutsebarheten är ett av målen med rättssäkerheten och legalitetsprincipen är ett medel för att uppnå målen. Detta visar enligt mitt tycke sambandet mellan tre viktiga begrepp. Vid många tillfällen står rättssäkerheten och effektiviteten i konflikt med varandra. Vad vi då hamnar i är en form av avvägning där en princip får företräde.

Det råder ingen tvekan om att föreskriftskravet är den mest centrala delen i legalitetsprincipen. Vad som däremot är tveksamt är huruvida legalitetsprincipen är grundlagsfäst. Jag är inte helt övertygad om att legalitetsprincipen är direkt kodifierad i grundlagen. Många paragrafer i regeringsformen tyder på att det finns ett föreskriftskrav men jag anser inte att detta kan leda till slutsatsen att principen är direkt kodifierad. Jag ansluter mig därmed mer till Rosanders ståndpunkt än till Hultqvists. Jag är dock övertygad om att principen har stor betydelse i den svenska skatterätten. Jag håller också med många av författarna av den juridiska doktrinen om att legalitetsprincipens grundtankar har en mycket stark ställning i svensk skatterätt med eller utan kodifikation.

Jag liksom många andra anser det vara oklart om det finns ett analogiförbud i svensk skatterätt. Helt klart är det faktum att analogier till den skattskyldiges nackdel bör användas med försiktighet. Rättssäkerheten som inkluderar förutsebarheten är ett starkt skäl för att analog tillämpning ska förbjudas. Men i denna avvägning måste också effektiviteten inkluderas. Vad vi då återigen hamnar i är en form av avvägning där en princip får företräde. Vid alla metoder uppkommer problem med förutsebarheten och därmed rättssäkerheten. Enligt min mening finns det inte något alternativ som är helt oproblematiskt ur rättssäkerhetssynpunkt.

I jämförelse med rättssäkerhet så är effektivitet ett okomplicerat begrepp. Effektivitet är en form av målrealisation. I detta sammanhang är målet att utforma metoder som kan användas för att angripa skatteflykt på ett effektivt sätt.

Enligt min mening är avvägningen väldigt svår eftersom valet mellan rättssäkerheten eller effektiviteten i praktiken påverkar antingen den skattskyldiga eller samhället i stort. Självklart vill de skattskyldiga ha så hög rättssäkerhet som möjligt medan samhället i stort vill ha så hög effektivitet som möjligt för att slå vakt om statsfinanserna.

Det är enligt min mening omöjligt att säga vilken av de fyra metoderna som är bäst i förhållande till rättssäkerhet och effektivitet. Detta visste jag redan

från början och detta var inte heller min avsikt att utreda. Min avsikt har varit att utreda på vilka sätt de fyra metoderna kan anses lämpliga och olämpliga ur ett rättssäkerhets- och effektivitetsperspektiv.

Man kan dra slutsatsen att när det gäller både skatteflyktslagen och den eventuellt existerande skatterättsliga genomsynsprincipen så ligger ett stort ansvar hos domstolarna. Dels att klargöra generalklausulens tillämpning, dels att klargöra huruvida det finns en skatterättslig genomsynsprincip. Hultqvists förslag om en Tätningskommission lägger däremot inte över ansvaret på domstolen. Tvärtom försöker Hultqvist avlasta domstolarna och låta de lagstiftningsansvariga lösa problemet. Även med speciallagstiftning är det lagstiftaren som måste ta sitt ansvar. Det har dock tidigare observerats en utveckling mot att domstolarna fått träda in när speciallagstiftningen varit otillräcklig. Av detta kan man konstatera att domstolarna och lagstiftaren har ett gemensamt ansvar för att se till så att någon av metoderna för att angripa skatteflykt fungerar på ett lämpligt sätt utifrån ett rättssäkerhets- och effektivitetsperspektiv.

7.2 Lagen mot skatteflykt

En av metoderna som används för att angripa skatteflykt är generalklausulen i skatteflyktslagen. Med generalklausulen angriper man skatteflyktstransaktioner där en skattskyldig försöker undgå skatt genom en transaktion som följer lagens ordalydelse men som ändå uppnår ett resultat som ur allmän synvinkel måste betraktas som otillfredsställande med hänsyn till lagstiftningens syfte. Genom att använda generalklausulen på förfarandet taxeras den skattskyldige utan hänsyn till rättshandlingen som gav den skattskyldige skatteförmånen.

Eftersom jag inte ansåg mig övertygad om att legalitetsprincipen är direkt kodifierad i grundlagen håller jag inte med Hultqvist i hans slutsats att skatteflyktslagen strider mot grundlagen eftersom en analog tillämpning strider mot föreskriftskravet. Om jag däremot kommit fram till slutsatsen att legalitetsprincipen är direkt kodifierad i grundlagen hade jag hållit med Hultqvist. Jag menar alltså att skatteflyktslagen strider mot legalitetsprincipens grundtankar men jag menar inte att skatteflyktslagen är grundlagsstridig.

I praktiken blir det hela ett avvägande om vilket krav som ska få företräde, rättssäkerheten eller effektiviteten. Just nu är det effektivitetskravet som har gått segrande ur striden eftersom skatteflyktslagen faktiskt är i kraft.

Min förhoppning är att praxis ska kunna tydliggöra klausulens tillämpning. Jag vill inte vara så kritisk och tro att ett klargörande i praxis inte är möjligt. Jag är av uppfattningen att skatteflyktslagen är problematisk ur rättssäkerhetssynpunkt. Det största felet med skatteflyktslagen är dess bristande förutsebarhet som gör lagen rättsosäker. Förutsebarheten är ett av de mål som ska uppnås med rättssäkerheten. Eftersom skatteflyktslagen strider mot många av legalitetsprincipens grundtankar samtidigt som

legalitetsprincipen ska vara ett medel för att nå rättssäkerhet kan jag inte annat än komma till slutsatsen att skatteflyktslagen är olämplig i förhållande till kraven på rättssäkerhet. Jag menar dock att det inte räcker med att konstatera detta. Det är viktigt att resonera kring vilka eventuella alternativ som finns till en generalklausul mot skatteflykt. Frågan blir då snarast om en generalklausul mot skatteflykt är det bästa alternativet av flera olika metoder. Såsom tidigare konstaterats är dock inte syftet med denna uppsats att konstatera vilken metod som är den bästa.

7.3 Genomsyn

Genomsynsprincipen är en metod som domstolarna kan använda för att bedöma rättshandlingarnas verkliga innebörd. Vid användandet ser domstolen igenom rättshandlingarna och tittar bortom den etikett som parterna satt på rättshandlingen. Istället låter domstolen rättshandlingarnas verkliga betydelse ligga till grund för bedömningen. Det är ostridigt att metoden används för att ge rättshandlingar dess civilrättsliga verkliga innebörd. Vad som däremot är stridigt är om det även finns en genomsynsprincip som ger rättshandlingar dess skatterättslig verkliga innebörd. Jag anser, liksom flertalet författare ur den juridiska doktrinen, att ett tydligt ställningstagande från domstolens sida togs med rättsfallet RÅ 2004 ref. 27. Slutsatsen man kan dra av rättsfallet är att det inte existerar någon skatterättslig genomsyn. Det finns även senare rättsfall som stödjer denna slutsats. Eftersom det fortfarande finns författare som hävdar att det finns en skatterättslig genomsyn så är min önskan att domstolen en gång för alla i nästa dom klargör ifall det finns någon särskild skatterättslig genomsynsprincip. Jag vill dock framhålla att min åsikt är att om författarna av den juridiska doktrinen inte ens kan vara överens om det finns både en civilrättslig och en skatterättslig genomsynsprincip så anser jag att detta inte är en lämplig metod att använda för att förhindra skatteflykt.

Om det är så att det konstateras att det finns en skatterättslig genomsynsprincip så finner jag många nackdelar med metoden ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Från de skattskyldigas perspektiv har metoden tydliga förutsebarhetsluckor som gör metoden olämplig. Från lagstiftarens sida skulle en genomsynsprincip kunna vara att föredra då denna ger domstolen möjlighet att täppa till de luckor i lagstiftningen som de själva inte lyckats fylla. Det är dock inte säkert om lagstiftaren vill ge denna makt åt domstolen. Enligt min mening är det inte lämpligt att omklassificera rättshandlingar på grund av effekter som inte förutsetts av lagstiftaren. De stora rättssäkerhetsproblem som finns är dock långt mycket större än de effektivitetsvinster som kommer med användandet av metoden. Även här ställs man inför avvägningen om vad som ska väga tyngst: det allmännas intresse av ett icke urholkat beskattningsunderlag eller de skattskyldigas förutsebarhetsintresse. Med andra ord effektiviteten eller rättssäkerheten.

Men slutsatsen blir att rättssäkerheten gått vinnande ur striden eftersom den skatterättsliga genomsynsprincipen enligt min mening inte existerar.

Det syns tydligt att samma kritik går att rikta mot både skatteflyktslagen och genomsynsprincipen.

7.4 Tätningsskommission

I avsaknaden av en bra generalklausul mot skatteflykt eller en genomsynsprincip finns det en annan metod som kan användas. Denna metod har föreslagits av Hultqvist. Hultqvist vill att Finansdepartementet inrättar en Tätningsskommission som får till uppgift att täta till de luckor i lagen som uppmärksammas allt eftersom.

Jag håller med Hultqvist i det faktum att det behövs bättre eller kompletterande regler om befintlig lagstiftning kan kringgå genom att de skattskyldiga använder ett förfarande som inte lagstiftaren tänkt på. Det hade varit önskvärt att ha en lagstiftning som inte placerar lagstiftaren ett steg bakom de skattskyldiga. I den bästa av världar så hade lagstiftaren dikterat villkoren och reglerna och sedan hade de skattskyldiga följt dessa.

Det finns en poäng i att lösa problemet på lagstiftningsnivå. Det är ju trots att lagstiftaren som ska vara experter på att författa lag. Precis som att Skatteverket och domstolarna ska syssla med det de gör bäst, att tillämpa lag. Jag anser att det som är bra med förslaget är att man försöker lösa grundproblemet istället för att försöka lösa problemet ur ett perspektiv som skapar fler nya problem.

Även denna metods lämplighet kan ifrågasättas utifrån föreskriftskravet och den analoga tillämpningen. Om man inte anser att föreskriftskravet är ett absolut krav så är det inte nödvändigt att täta till luckorna med lagstiftning men ur rättssäkerhetssynpunkt är det eftersträvansvärt att så sker. Jag tror dock inte att man så enkelt kan konstatera att bara för att vi har en Tätningsskommission så upprätthålls legalitetsprincipen. Detta verkar lite väl enkelt. Jag vågar dock ansluta mig till ståndpunkten att inrättandet av en Tätningsskommission skulle leda till ökad förutsebarhet eftersom vi slipper domstolens gissningar om vad lagstiftaren avsett.

Min förhoppning är att det utvecklas en diskussion kring förslaget i den juridiska doktrinen. Jag har själv varit kritisk mot metoden men det anser jag är berättigat då denna metod de facto inte är den som gäller i svensk rätt utan istället är det den metod som försöker slå sig in på området. Metoden har mycket att bevisa för att bli likvärdig de andra metoderna.

7.5 Speciallagstiftning – Ränteavdragsbegränsningarna

Speciallagstiftning som riktades mot kända skatteflyktsförfaranden var den första metoden som infördes för att förhindra skatteflykt. Speciallagstiftning generellt kan anses ge upphov till problem med förutsebarheten för de skattskyldiga.

Metoden kräver stora resurser vilket är dåligt ur ett effektivitetsperspektiv. Att det tar tid att få fram lagstiftning och att de skattskyldiga kan fortsätta kringgåendet tills lagen är i kraft leder till att stora belopp undgår beskattningen, något man skulle kunna kalla en effektivitetsförlust. Enligt min mening är metoden olämplig utifrån ett effektivitetsperspektiv. En annan svårighet med specialregler är att de är detaljbestämmelser som endast fångar upp vissa specifika fall vilket uppmuntrar de skattskyldiga att försöka komma runt lagregleringen. På detta sätt är metoden väldigt sårbar. Det kan räcka med att de skattskyldiga förändrar sitt förfarande minimalt för att de ska falla utanför specialreglernas tillämpningsområde.

Att försöka kringgå specialreglerna ska dock inte vara en säker möjlighet för de skattskyldiga eftersom skatteflyktslagen enligt propositionen eventuellt kan bli tillämplig på kringgåendet. Det kan enligt min mening ifrågasättas om det är tänkt att specialreglerna ska användas primärt och att skatteflyktslagen ska användas sekundärt. Frågan är också om detta endast är möjligt när lagstiftaren uttryckligen sagt detta i propositionen. Det observerades för många år sedan en utveckling mot att Regeringsrätten fick ingripa mot skatteflyktsförfaranden med stöd av skatteflyktslagen när stopplagstiftningen (speciallagstiftningen) ansetts otillräcklig. Detta anser jag att vi måste se upp med. Annars hamnar vi återigen i en situation där domstolarna får agera i lagstiftarens ställe vilket är ett hot mot rättssäkerheten. Istället är det lagstiftaren som borde ansvara för en välskrivna speciallagstiftning. Jag tror aldrig att speciallagstiftning är en metod som ensam hade kunnat vara den enda gällande metoden för att angripa skatteflykt.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Offentligt tryck

Prop. 1980/81:17 Med förslag till lag om skatteflykt, m.m.

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

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

Prop. 2007/08:26 Slopät förmögenhetsskatt m.m.

Prop. 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag

Skatteverkets hemställan, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, dnr 131-348803-08/113, 2008-06-23

SOU 1963:52 Om åtgärder mot skatteflykt

SOU 1975:77. Allmän skattflyktsklausul

SOU 1993:62. Rättssäkerheten vid beskattningen

Litteratur

Alhager, Magnus, *Dispens från inkomstskatt*, Första upplagan. Uppsala. Iustus förlag. 1999.

Bergström, Sture, *Förutsebarhet - en studie av regeringsrättens rättslämning*, Första upplagan. Uppsala. Iustus förlag. 1987.

Eriksson, Asbjörn, *Praktisk beskattningsrätt – Lärobok i inkomstbeskattning*, Sextonde upplagan. Lund. Studentlitteratur. 2009.

Hagstedt, Anders & Håkansson, Bo & Margulies Harry, *Lag mot skatteflykt – tolkning och tillämpningar*, Lund. Studentlitteratur. 1981.

Helmers, Dag, *Kringgående av skattelag – Studier i utländsk och svensk beskattningsrätt*. Uppsala. Almqvist & Wiksells. 1956.

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm. Juristförlaget. 1995.

Lodin, Sven-Olof & Lindencrona, Gustaf & Melz, Peter & Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Tolfte upplagan. Lund. Studentlitteratur. 2009.

Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Första upplagan, Stockholm. Fritzes förlag. 1995.

Påhlsson, Robert, *Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Första upplagan. Uppsala. Iustus förlag. 1995.

Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, Tjugotredje upplagan. Stockholm. Norstedts Juridik. 2010.

Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Första upplagan. Jönköping. Jönköping International Business School Dissertation Series No. 040. 2007.

Simon Almedal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Första upplagan. Stockholm. Norstedts Juridik. 2005.

Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, Uppsala. Iustus Förlag. 1999.

Artiklar

Bahr, Stig v, *Skatteflykt i EG-rättslig belysning*, Skattenytt 2007 nr. 11, s. 644-651.

Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?* Skattenytt 2003 nr. 1-2, s. 2-13.

Bergström Sture, *Regeringsrättens tolkningsprinciper – ännu en gång*, Skattenytt 2003 nr. 9.

Bergström, Sture, *Rättsfall*, Skattenytt 2004 nr 12.

Gäverth, Leif, & Möller Lars *Regeringsrätten och genomsyn*, Svensk Skattetidning 1996 nr 8.

Gäverth, Leif & Möller, Lars, *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* Skattenytt 2007 nr 11.

Hultqvist, Anders, *Skatteflyktslagen – Vara eller icke vara? Det borde ha varit frågan!* Skattenytt 1995 nr. 10, s. 578-590.

Hultqvist, Anders, *Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten*, Skattenytt 1996 nr. 11, s. 670-681.

Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, Svensk Skattetidning 2005 nr. 5, s. 302-321.

Hultqvist, Anders, *Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb*, Dagens Industri Debattartikel - den 26 mars 2007.

Hultqvist, Anders, *En Tättningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag*, Svensk Skattetidning 2007 nr 4 s. 229-235.

Hultqvist, Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, Skattenytt 2007 nr 11.

Hultqvist, Anders, *Handelsbolagsdomarna och Regeringsrättens syn på skatteflykt*, Svensk Skattetidning 2009 nr 6-7, s. 772-773.

Hultqvist Anders & Melz, Peter & Wahlgren, Peter, *En Skattelagkommission ("tättningskommissionen") – Ett delprojekt inom SkattelagstiftningsProjektet – Diskussionsunderlag Symposium 2009-05-26*
Hämtad 2010-12-07 från www.skattelagstiftningsprojektet.se

Hultqvist, *Skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen*, Svensk Skattetidning 2010 nr 5, s. 499-506.

Hultqvist, *Skatteflykt istället för genomsyn - har bubblan i mattan bara flyttat sig?* Dagens Juridik den 13 oktober 2010.

Hämtad 2010-11-24 från www.hultqvist.se

Leidhammar, Börje & Lindkvist, Gustav *Genomsyn, skatteflykt och bevisprövning*, Skattenytt 2010 nr 10, s. 276

Möller, Lars, *Regeringsrätten och genomsynsmål*, Skattenytt 2003 nr 7-8.

Rosander, Ulrika, *Repressiva metoder mot skatteflykt*, Skattenytt 2007 nr. 11.

Ståhl, Kristina, *EG- rätt och skatteflykt*, Skattenytt 2007 nr. 10, s. 575-594.

Tollerz, Kerstin, *Rättssäkerhet utan skatteflyktslag*, Svensk Skattetidning 1993 nr. 1.

Elektroniska källor

Lagkommentarer till lag (1995:575) mot skatteflykt
Författade av Arne Bækkevold
(hämtade 2010-11-22 kl 14.00 från databasen KARNOV)

Lagkommentar till Inkomstskattelag (1999:1229)
Författade av Niclas Virin
(hämtade 2010-11-21 kl 13.00 från databasen KARNOV)

Lagkommentar till Inkomstskattelag (1999:1229)
Författade av Mari Andersson, Anita Saldén Enérus, Ulf Tivéus
(hämtade 2010-11-20 kl 13.00 från databasen ZETEO)

Räntesnurror . Hämtat från Skatteverkets hemsida 2010-11-30
www.skatteverket.se/skatter/skatteupplagg/rantesnurror.4.3dfca4f410f4fc63c8680009710.html

Rättsfallsförteckning

RÅ 2004 ref. 27

RÅ 2008 not. 169

RÅ 2009 ref. 47

RÅ 2010 ref. 51