



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Jon Meltzer

Rätt skatt på rätt sätt?

Åtgärder mot skatteflykt och historien om det
månghövdade monstret – chimären om frivilligt
företagsansvar i beskattningen

Examensarbete
30 högskolepoäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

HT 2010

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Syfte och ansats	8
1.2 Avgränsningar	8
1.3 Metod	9
1.4 Terminologi	10
1.5 Disposition	11
2 FRIVILLIGT FÖRETAGSANSVAR	13
2.1 Begreppsbestämning	13
2.2 Självreglering eller lagreglering?	14
2.3 Ansvar till vilket samhälle?	16
3 PREVENTIVA ÅTGÄRDER MOT SKATTEFLYKT	17
3.1 Kringgåendelagstiftning	18
3.2 Retroaktiv lagstiftning	19
3.3 Skatteverkets åtgärder mot skatteflykt	20
3.3.1 Riskklassificering av stora företag	21
3.3.2 Informationsplikt för avancerade skatteupplägg	23
3.3.3 Allmänt om Skatteverkets åtgärder mot skatteflykt	24
4 SKATTEFLYKTLAGEN	25
4.1 Förutsättningar för tillämplighet	26
4.1.1 Väsentlig skatteförmån	26
4.1.2 Medverkanderekvisitet	28
4.1.3 Avsiktsrekvisitet	29
4.1.4 Lagstiftningens syfte	29
4.1.5 Lagstiftarens passivitet	33

4.2	Om hur skatteflyktslagen har tillämpats	35
4.3	Rättsföljd	37
4.4	Konstitutionella aspekter	37
4.4.1	Är legalitetsprincipen kodifierad i RF?	37
4.4.2	Påbjuder legalitetsprincipen ett förbud mot analog tillämpning?	38
4.4.3	Medför skatteflyktslagen en analog tillämpning?	40
4.5	Skatteflyktslagen i ljuset av rättssäkerhet och effektivitet	41
5	CIVILRÄTT, SKATTERÄTT OCH SKATTEFLYKT	44
5.1	Skenrättshandlingar	44
5.2	Rättshandlingar med oriktig benämning	45
5.3	Genomsynsmetoden	46
5.4	Finns det en särskild lagtolkningsmetod mot skatteflykt, och vilka följder har gällande rätt för skatteplaneraren?	51
6	FRIVILLIGT FÖRETAGSANSVAR OCH BESKATTNINGEN	53
6.1	Ansvar till samhället; speciella förutsättningar i beskattningen	53
6.2	Skattebetalande och etik	54
6.3	Lönsamhetsargument för frivilligt företagsansvar på beskattningens område	56
6.3.1	Näringslivet	56
6.3.2	Det enskilda företaget	56
6.3.3	Investerare	57
6.4	Finns det anledning att anta att frivilligt företagsansvar kommer få genomslag i beskattningen?	57
7	AVSLUTANDE KOMMENTARER	59
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	61
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	70

Summary

The thesis asks two questions. *The first question* is how tax avoidance is dealt with in the following areas: Special legislation that aims to prevent circumvention of tax law and the exemption from the prohibition against retroactive tax law in 2 ch. Art.10 2 para. 2-3 sent. *regeringsformen* (1974:152), both as phenomena, measures of the Swedish Tax Agency against tax evasion, the Tax Avoidance Act (Lag (1995:575) mot skatteflykt) and *genomsynsmetoden* (a method of tax law interpretation where legal acts that are valid under civil law are rejected if the transactions were carried out solely due to tax reasons).

The second question is if principles of Corporate Social Responsibility could be implemented in the field of taxation and if this could decrease tax avoidance transactions.

Regarding the first question, it is initially stated that other factors, apart from the above described measures against tax avoidance, are of importance for the extent of tax avoidance transactions, such as the design of the tax system and the size of tax rate, even if the meaning of the latter can be disputed.

The Swedish Tax Agency works in different ways to cease tax avoidance; on its website the agency publishes tax arrangements, which the agency finds to be incompatible with current law in place. In 2009, the agency launched a risk classification project where those companies that employ “advanced” tax planning strategies will be deemed to have a high risk and therefore be under closer inspection than others (it is optional for companies to participate in the project). Additionally, the agency has presented a proposal for introducing disclosure rules. All measures have been criticized, from different points of view, where the most flagrant critique is that the measures will reduce the individual taxpayer’s rights. Even if the critique, to some extent, is justified the fear of neglected rights should not be exaggerated.

2 ch. Art.10 2 para. 2-3 sent. *regeringsformen* enables quick legislation to discourage tax schemes, which should be necessary in those cases when the tax scheme results in a major tax revenue loss. However, there is a noticeable risk that such legislation will be unclear and therefore bring less stability to the tax system.

Special legislation that aims to prevent circumvention of tax law is often said to be inadequate against tax avoidance transactions, but it can be difficult to unite general measures with the requirements of rule of law and predictability; the Tax Avoidance Act and *genomsynsmetoden* has both been scrutinized in the doctrine, and is often criticized for the lack of rule of law and predictability. However, the thesis finds that new court practice shows that *genomsyn* is not used anymore, if ever, by the Supreme Administrative Court and court practice regarding the Tax Avoidance Act displays that contentions about it being impossible to predict when the act is applicable, is not nuanced. Nonetheless, the thesis shows that the construction of the Tax Avoidance Act brings a risk that rule of law could

be affected in such a negative way that the act can be questioned by principal reasons. The legislative history is substandard in regards of the actual effect of the Tax Avoidance Act, and in the light of its construction, this is conspicuous. It is hereby suggested that a new study is performed that deals with those issues, which also could sort out some questions where the legal position is not clear, ascribed to court practice, such as what weight the passivity of the legislator should have on the implementation of the Tax Avoidance Act.

Regarding the second question, it is declared that the principles of Corporate Social Responsibility do have bearing on the field of taxation, but it cannot be expected that companies themselves put limits to their tax planning, mainly as there is no economic incentives and hereby Corporate Social Responsibility cannot have a major function in the area of tax avoidance. Nevertheless, companies have taken an interest in the connection between ethics and taxation. Thus, the thesis proposes that disclosure rules, which would be helpful for the state in getting knowledge of new tax techniques and tax schemes, are made optional to follow. Voluntarism could be needed, in order not to compromise the efficiency of the free market, and there is a real chance that enough companies choose to inform about their tax techniques to ensure that the rules will have sufficient impact.

Sammanfattning

Uppsatsen ställer två frågor. *Den första frågan* är hur skatteflykt hanteras inom följande områden; särskild kringgåendelagstiftning och undantaget från retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § 2 st. 2-3 men. regeringsformen (1974:152), båda som företeelser, Skatteverkets mått och steg för att förebygga skatteflykt, lag (1995:575) mot skatteflykt samt genomsynsmetoden (en skatterättslig lagtolkningsmetod som skulle innebära att civilrättsligt giltiga handlingar underkänns när de genomförts av skatteskal).

Den andra frågan är huruvida det är möjligt att implementera principer om frivilligt företagsansvar på det beskattningsbara området för att på så vis minska omfattningen av skatteundvikande transaktioner.

Gällande den första frågan, konstateras det inledningsvis att andra faktorer, utöver de ovan beskrivna åtgärderna mot skatteflykt, har betydelse för skatteundandragandets omfattning, såsom skattesystemets utformning och skattesatsernas storlek, även om vikten av det senare kan ifrågasättas. Skatteverket arbetar på olika sätt för att stävja skatteflykt bl.a. publicerar verket upplägg som det bedömer som i strid med gällande rätt på sin hemsida, och sedan 2009 riskklassificeras stora företag och de som ägnar sig åt ”avancerad skatteplanering” bedöms ha hög risk och kommer granskas mer ingående än andra (det är frivilligt för företag att delta i riskklassificeringsprojektet). Här utöver, har verket presenterat ett förslag om informationsplikt för avancerade skatteupplägg. Samtliga åtgärder har föranlett kritik från olika utgångspunkter, varav den mest flagranta kritiken är att åtgärderna medför en försämrad rättssäkerhet för den enskilde skattebetalaren. Även om kritiken till viss del är befogad, skall nog inte farhågorna om eftersatt rättssäkerhet överdrivas.

2 kap. 10 § 2 st. 2-3 men. regeringsformen gör det möjligt att snabbt få till stånd lagstiftning för att motverka vissa förfaranden, och torde också vara nödvändig i de fall där skatteupplägget genererar ett stort skattebortfall. Det finns dock en påfallande risk att en sådan lagstiftning blir oklar, och därmed bidrar till en minskad stabilitet i skattesystemet.

Särskild lagstiftning mot skatteflykt sägs ofta vara otillräcklig för att komma tillrätta med skatteanpassade transaktioner, men det kan vara svårt att förena generella åtgärder med krav på en rättsäker och förutsägbar beskattning; skatteflyktslagen och genomsynsmetoden har båda nagelfarits i den skatterättsliga doktrinen, och inte sällan fått utstå kritik för bristande förutsägbarhet och rättssäkerhet. Uppsatsen finner dock att praxis visar att genomsyn inte längre, om någonsin, används av Regeringsrätten, och civilrätten skall således följas vid den skatterättsliga bedömningen. Av praxis rörande skatteflyktslagen framgår det att påståenden om att det aldrig är möjligt att förutsäga när lagen kommer tillämpas inte är nyanserade. Likväl visar uppsatsen att det ligger i skatteflyktslagens konstruktion att rättssäkerheten kan påverkas i en sådan negativ riktning att lagen kan ifrågasättas av principiella skäl. Förarbetena uppvisar en undermålig analys i fråga om vilken faktisk effekt skatteflyktslagen har på skatteflykt, och i

ljuset av konstruktionen framstår det som anmärkningsvärt. Det föreslås därför att en ny utredning företas, som också kan behandla frågor där rättsläget är oklart, vilket kan tillskrivas utvecklingen i praxis, såsom vilken betydelse lagstiftarens passivitet skall för tillämpning av skatteflyktslagen.

Gällande den andra frågan, fastslås det att principerna om frivilligt företagsansvar har bäring på beskattningen, men det kan inte väntas att företag själva ställer upp begränsningar i sin skatteplanering, främst då ekonomiska incitament saknas, och frivilligt företagsansvar kan härmed inte ha en större funktion att fylla på skatteflyktsområdet. Däremot finns det ett intresse hos företag för länken mellan etik och skattebetalandet. I enlighet härmed föreslår uppsatsen att reglerna om informationsplikt, som kan vara fiskus behjälplig med att få kännedom om nya skatteupplägg, görs frivilliga att följa. Frivillighet kan vara behövligt för att inte hämma den fria marknadens effektivitet, och det finns en reell möjlighet att en tillräcklig mängd företag väljer att informera om sina skatteupplägg för att reglerna skall få nödvändigt genomslag.

Förord

”Vår uppgift i den här världen är inte att lyckas utan att, med gott humör, misslyckas om och om igen”

– Robert Louis Stevenson

Tack till min handledare, Mats Tjernberg, som alltid tagit sig tid för att svara på allehanda funderingar. Det gäller inte enbart under författandet av detta examensarbete, utan också under de skatterättsliga fördjupningskurserna, tack!

Tack till mina föräldrar för ovärderligt stöd.

Göteborg, januari 2011

Jon Meltzer

Förkortningar

AB	Aktiebolag
AvtL	Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område
CFC	Controlled Foreign Company
CSR	Corporate Social Responsibility
DI	Dagens Industri
EG	Europeiska gemenskaperna
EGD	Europeiska gemenskapernas domstol
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
Fi	Finansdepartementet
HB	Handelsbolag
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JK	Justitiekanslern
JT	Juridisk Tidskrift
KB	Kommanditbolag
ML	Mervärdeskattelag (1994:200)
NGO	Non-governmental Organization
NJA	Nytt juridiskt arkiv I
not.	Notismål nr
prop.	Proposition
ref.	Referatmål nr
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkU	Riksdagens skatteutskott
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

Att den skattskyldige anpassar sina handlingar efter skattemässiga konsekvenser är inte särskilt anmärkningsvärt, och detta är i sig heller inte otillåtet. Staten finansierar dock en stor del av sin verksamhet med beskattning och har således ett starkt intresse av en stor skatteuppbörd. I enlighet härmed kan inte alla skatteundvikande eller skatteminimerande förfaranden accepteras. De flesta rättssystem innehåller också metoder för att beivra kringgående av skattelag. Antingen kan åtgärderna vara preventiva (de syftar till att förebygga ett visst handlande) eller repressiva (handlandet/ transaktionerna angrips efter sitt genomförande).¹ I Sverige införs särskild kringgåendelagstiftning kontinuerligt för att hindra icke önskvärd skatteplanering. Lagstiftning kan också göras retroaktiv, på regeringens initiativ, till dagen efter att en skrivelse som meddelar om kommande lagstiftning inkom till riksdagen. Skatteverket bidrar på sitt sätt, bl.a. med att publicera olika skatteupplägg, som verket söker hindra, på sin hemsida. 2010 påbörjade Skatteverket ett projekt med att riskklassificera företag (frivilligt för företag att delta i) och de som ägnar sig åt aggressiv skatteplanering kommer granskas mer ingående än de som inte gör det. Samma år framlade Skatteverket ett förslag på att företag måste informera om sina skatteupplägg.

Utöver dessa preventiva åtgärder återfinns också en repressiv metod i det svenska systemet - skatteflyktslagen.² Något som diskuterats i doktrin är om det i praxis uppkommit en särskild skatterättslig lagtolkningsmetod som åtgärd mot skatteflykt där civilrättsligt giltiga handlingar underkänns då handlingarna vidtagits enbart av skatteskal (i uppsatsen benämns detta genomsynsmetoden).³ En sådan praxismetod skulle innebära att det i svensk rätt finns ytterligare en repressiv metod mot skatteflykt.

Samtidigt som statens beskattningsanspråk behöver formuleras på ett sätt som tillser att erforderliga medel inkommer så har företag ett intresse av - möjligtvis en skyldighet till aktieägarna - att hålla ned kostnader, däribland skattekostnader, så att vinsten blir så stor som möjligt. Skatteplanering kan sägas vara särskilt viktigt i en hård internationell konkurrens. Det är således angeläget att ett företag har möjlighet att förutse vilka förfaranden som accepteras och vilka som inte gör det. Det är dock svårt att dra upp klara gränser, och kristallklara sådana kan leda till att åtgärder mot skatteundvikande förfaranden inte blir tillräckligt effektiva.⁴ Det finns till synes en konflikt mellan, å ena sidan, statens behov, och å den andra företags dito, och när det kommer till näringslivets förbindelser till staten

¹ Rosander, Ulrika "Generalklausul mot skatteflykt" Diss. Jönköping, Jönköpings internationella handelshögskola 2007 s 3 ff.

² Lag (1995:575) mot skatteflykt.

³ Se exempelvis Rosander s 59 ff, Lodin, Sven-Olof och Lindencrona, Gustaf och Melz, Peter och Silfverberg, Christer "Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt" 11:e upplagan, Lund, Studentlitteratur 2007 s 630 ff, och Rabe, Gunnar och Melbi, Ingrid "Det svenska skattesystemet" 9:e upplagan, Stockholm, Nordstedts Juridik 2006 s 536 f.

⁴ Rosander menar att alla åtgärder mot skatteflykt är en kompromiss och avvägning mellan rättssäkerhet och effektivitet. Rosander s 3.

och civilsamhället⁵ har CSR, idén om att företag bör ta ansvar för hur de påverkar samhället (i uppsatsen används termen frivilligt företagsansvar växelvis och synonymt med CSR), diskuterats i en mängd sammanhang - ämnet är dock relativt utforskat inom skatterätten.⁶ Skall företag visa återhållsamhet i sin skatteplanering i enlighet med att vara goda *Corporate Citizens*?

1.1 Syfte och ansats

Förevarande uppsats ämnar (i) beskriva och granska hanteringen av skatteflykt avseende följande; särskild kringgåendelagstiftning och undantaget från retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § 2 st. 2-3 men. regeringsformen, båda som fenomen, Skatteverkets mått och steg för att förebygga skatteflykt, skatteflyktslagen samt genomsynsmetoden, och (ii) diskutera om CSR kan implementeras på beskattningens område för att fungera som en åtgärd mot skatteflykt.

Uppsatsen har en ambition att, utöver att kartlägga gällande rätt, göra rättspolitiska ställningstaganden inom ramen för syftet.

1.2 Avgränsningar

För att undvika att beskriva ett för stort område har avgränsning i vilka bestämmelser som behandlats gjorts, vilket följer av syftet. Det hade varit gångbart att diskutera särskild kringgåendelagstiftning i detalj såsom CFC-reglerna⁷ eller ränteavdragsbegränsningsreglerna,⁸ men det här låter sig inte göras p.g.a. utrymmesskäl.

Skattebrottet utesluts från framställningen då det är ett brottsligt sätt att minska skatten på - renodlat fusk - och är på så vis ingen begränsning i skatteplanering. Det här hindrar mig inte från att använda skattebrottet i en rent beskrivande funktion; skattebrott används som hjälp med att definiera skatteflykt, och även som diskussionsunderlag för företags syn på sitt skattehandhavande.

Alla relevanta aspekter som finns i åtgärder mot skatteflykt kan inte lyftas fram vilket medför att en del områden måste försakas; bevisfrågor, taxeringsfrågor (skattetillägget utesluts helt) och processuella frågor hade kunnat diskuteras mer ingående än vad som görs i uppsatsen, jag

⁵ En term som kan definieras som: "The set of institutions, organizations and behavior situated between the state, the business world, and the family. Specifically, this includes voluntary and non-profit organizations of many different kinds, philanthropic institutions, social and political movements, other forms of social participation and engagement and the values and cultural patterns associated with them". Pace, William och Schense, Jennifer "International lawmaking of historic proportions: Civil society and the International Criminal Court" i Gready, Paul (red) "*Fighting for human rights*" New York, Routledge 2006 s 115.

⁶ Det tycks överhuvudtaget inte finnas svensk skatterättslig forskning på området.

⁷ 39 a kap. IL.

⁸ 24 kap. 10 a - 10 e §§ IL.

kommenterar således enbart kort några sådana spörsmål, och företrädesvis i samband med skatteflyktslagen.

Frågan om vilken rättspraxis som behandlas är självklart viktig; jag har försökt inkludera ett så brett urval som möjligt, även om alla rättsfall inte är medtagna i uppsatsen, och lagt mer uppmärksamhet åt de mål som jag tycker är av pedagogiskt värde samt till de mål där synpunkter lämnats i doktrin. Skatteflyktslagen har ändrats genom åren, i uppsatsen används mål avgjorda under tidigare versioner än rådande, och om inget annat anges är det min uppfattning att även äldre praxis kan vara relevant för tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen i dess nuvarande lydelse. I rättsfallsgenombgången ligger tonvikten på just tolkning och tillämpning, och inte en redogörelse för de faktiska omständigheterna.

Uppsatsen behandlar svensk intern rätt vilket gör att frågor om EU-rätt,⁹ och skatteavtal utelämnas.

Jag har behandlat lagtext, praxis och litteratur till och med vintern 2010.

1.3 Metod

Tillvägagångssättet angående hur materialet valts och utvärderats, d.v.s. vilken metod arbetet har genomförts med, är i stora delar av uppsatsen rättsdogmatisk.¹⁰ Förenklat innebär metoden att beskriva och analysera gällande rätt¹¹, vilket dock inte utesluter normativa utsagor om bättre lösningar än vad den befintliga rättsliga materian ger för handen.¹² Uttalanden om gällande rätt måste, enligt rättsdogmatiken, grunda sig i auktoritativa rättskällor.¹³ För skatterättens vidbekommande är lagtexten den primära rättskällan och övriga rättskällor, framförallt praxis, förarbeten, Skatteverkets uppfattningar i olika frågor samt doktrin, används som hjälpmedel eller stöd för lagtolkning.¹⁴ Här kommer rättskällornas värde sinsemellan inte diskuteras särskilt ingående. Kort kan dock nämnas att i den skatterättsliga litteraturen diskuteras - doktrin har för övrigt ingen annan auktoritet än argumentationen som där framförs¹⁵ - förarbetenas ställning; huvudprincipen enligt Tjernberg, vilken jag ansluter mig till, är att ”förarbeten inte bör beaktas om de står i strid med lagtextens ordalydelse

⁹ I uppsatsen refereras mål där EU-rätten aktualiserats på andra vis, och då används beteckningarna EG-rätt samt EGD (nuvarande EUD), då detta var benämningen vid tidpunkterna för avgörandena då Lissabonfördraget inte trätt i kraft och pelarstrukturen ännu inte avskaffats.

¹⁰ Avsnitt 3,4 och 5.

¹¹ Rättsdogmatikens lämplighet för rättsvetenskapen har ifrågasatts se Olsen, Lena ”Rättsvetenskapliga perspektiv” *SvJT* 2004 s 113. Vidare är innebörden av gällande rätt mycket omdiskuterad, se härom Peczenik, Aleksander ”Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation” Stockholm, Nordstedts Juridik 1995 s 101 ff.

¹² Jareborg, Nils ”Rättsdogmatik som vetenskap” *SvJT* 2004 s 5.

¹³ Olsen s 119.

¹⁴ Pelin, Lars ”*Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*” 4:e upplagan, Lund, Prose Design & Grafik 2006 s 205.

¹⁵ Lodin et al. s 20.

objektivt tolkad”.¹⁶ I uppsatsen används rättspraxis som rättskälla som följer: för det första görs ingen åtskillnad i fråga om referat och notismål trots att somliga anser att Regeringsrättens utslag i refererad form är det enda som utgör prejudikat.¹⁷ För det andra behandlas inte underrätternas avgöranden för att fastställa gällande rätt - de är inte auktoritativa då de saknar prejudikatvärde. Det kan dock finnas en fördel i att beakta mål från underrätterna, särskilt vid en rättsfråga som ännu inte är avgjord i högsta instans, då de kan ge anvisningar om framtida rättstillämpning.

Då frågor om frivilligt företagsansvar befinner sig i en annan sfär än den juridiska, diskussioner om CSR återfinns exempelvis i företagsetiken och den politiska filosofin, är den rättsdogmatiska metoden otillräcklig som metod i denna del; nämnda discipliner är ju inga rättskällor. Andra metodologiska utgångspunkter måste härmed övervägas. Skäl till att använda den kvalitativa textanalysen är att svaret på frågeställningen kan finnas i helheten av det studerade materialet, som i uppsatsen utgörs av texter producerade av forskare inom olika grenar av vetenskapen, främst samhällsvetenskapen, vissa är dock hemmahörande i juridiken, samt material från organisationer och företag. Forskningsuppgiften blir då att ”ta fram det väsentliga innehållet genom en noggrann läsning av textens delar, helhet och den kontext vari den ingår”.¹⁸ Förenandet av metoder är inte bara en nödvändighet, utan gör också att arbetets slutsatser kan hämtas från ett bredare kunskapsfält.

1.4 Terminologi

Gemensamt för *skatteflykt* - ett kringgående av skattelag i allmänhet eller ett sådant kringgående som gör skatteflyktslagen tillämplig - och *skatteplanering* (och skattebrottet för den delen) är att de ingår i begreppet *skatteanpassade transaktioner* - transaktioner som gjorts med skatterättslig hänsyn.¹⁹ Skenrättshandlingar och rättshandlingar med oriktig beteckning kan hänföras till samma grupp när de genomförts p.g.a. skatteskal.²⁰ Det är vanligt, vid sökandet av en allmän definition av respektive begrepp, att definitionen görs genom en negativ benämning d.v.s. skatteplanering är inte skatteflykt som i sin tur inte är skattebrott.²¹ Lindencronas definition av skatteflykt är i huvudsak en negativ sådan:

”... kringgående av skattelag förstås således civilrättsligt fullt giltiga transaktioner, där olika bestämmelser av de skattskyldiga utnyttjas på ett sätt, som medför en av

¹⁶ Tjernberg, Mats ”Regeringsrättens strikta lagtolkning” *SN* nr 1-2 2003s 14.

¹⁷ Lodin et al. s 17. Jfr dock Pålsson som inte verkar göra en distinktion mellan mål, i alla fall inte som huvudregel, för att ”visa kunskap om det etablerade rättsläget”. Pålsson, Robert ”Berättigade förväntningar i svensk skatterätt” *SvSkT* nr 3 2010 s 318.

¹⁸ Esaiasson, Peter och Gilljam, Mikael och Oscarsson, Henrik, och Wägnerud, Lena ”*Metodpraktikan: Konsten att studera individ och marknad*” Stockholm, Studentlitteratur 2007 s 237.

¹⁹ Almendal Simon, Teresa ”*Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*” Diss. Stockholm, Nordstedts Juridik 2005 s 21.

²⁰ Rosander s 19.

²¹ Rosander är en av dem som använder sig av negativa definitioner. *Ibid* s 14 och s 18.

lagstiftaren ej avsedd skattelindring. Den skattskyldige har helt fullgjort sin upplysningsplikt, d.v.s. han har i sin deklaration lämnat fullständiga uppgifter om transaktionens innehåll, bakgrund och karaktär [annars kan skattebrott föreligga, se 2 § skattebrottslagen]. Med användandet av normala lagtolkningsmetoder skall det stå klart, att den beteckning den skattskyldige givit åt transaktionen också motsvarar dess verkliga innehåll [avsteg kan angripas med principen om rättshandlingars verkliga innebörd, se avsnitt 5.2].”²²

Notera att skatteflykt endast ges ett innehåll oberoende av vad det inte är i att lagstiftaren inte skall ha avsett skattelindringen. Det här tog också den Nordiska skatteetikkommittén fasta på vid gränsdragningen mellan skatteflykt och skatteplanering; skatteflykt angavs vara åtgärder i syfte att minimera skattekostnaden i strid med lagstiftarens intentioner, och skatteplanering definierades som åtgärder för att optimera skattekostnaden och i enlighet med lagstiftarens intentioner.²³ Distinktionen görs således i vad lagstiftaren avsett²⁴, och skatteplanering är - då det inte finns någon rättslig grund att ansätta just sådana skatteanpassade transaktioner - skatterättsligt legitimt. I den allmänna debatten händer det att skatteplanering framställs som något oetiskt och icke önskvärt vilket eventuellt kan tillskrivas en begreppsförvirring om skattebrott, skatteflykt och skatteplanering.²⁵ Gränsen mellan de två sistnämnda företeelserna är dock inte uppenbar och *til syvende og sidst* är det upp till rättstillämparen om den aktuella transaktionen skall tillåtas eller inte.²⁶

1.5 Disposition

Uppsatsen är indelad i 7 avsnitt. I det första avsnittet har ämnesvalet presenterats och avgränsats. Utöver har angreppssättet redogjorts för, och begreppsmässiga utgångspunkter förklarats. Det andra avsnittet definierar CSR, och konstaterar att dess betydelse är beroende av vilket idéperspektiv som anläggs. Generella frågor om företags relation till det övriga samhället diskuteras också. Sedan följer delen om åtgärder mot skatteanpassade förfaranden - avsnitt 3, 4 och 5. Avsnitt 3 identifierar olika förhållanden i skattesystemet som öppnar upp för möjligheten till skatteflykt, och redogör för preventiva åtgärder mot skatteflykt, avsnitt 4 ägnas åt skatteflyktslagen, avsnitt 5 åt former av skatteundandraganden, avhängiga av civilrätten, som anknyter till skatteflyktsproblematiken; skenrättsavtal och rättshandlingar med oriktig benämning. Särskild uppmärksamhet riktas åt genomsynsmetoden. Avsnitt 6 återkopplar till den teoretiska referensramen

²² Lindencrona, Gustaf ”*Generalrapport angående kringgående av skattelag*” Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen i nordisk skattelagstiftning i Södertälje oktober 1975. Stockholm, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3 1976 s 105.

²³ Se Grosskopf, Göran ”Skatteplanering och skatteflykt” *SN* nr 1-2 1989 s 4 f.

²⁴ Se också Prop 1996/97:170 ”*Reformerad skatteflyktslag*” s 33. Lagstiftarintentionen diskuteras vidare i avsnitt 4.

²⁵ Grosskopf s 5 ff. Skatteplanering och etik berörs i 6.2. Även om Grosskopf gjorde sina kommentarer i slutet på 80-talet så tycks det fortfarande, i alla fall i media, råda viss begreppsförvirring.

²⁶ Grosskopf s 5 och Rosander s 20.

given i avsnitt 2, det här görs först nu då läsaren fått förståelse för hur skatteanpassade transaktioner angrips, och analyserar om CSR kan ha någon relevans på beskattningens område. Kommentarer *de lege lata* och *de sententia ferenda* - samt övriga anmärkningar av mer filosofisk natur - är invävda, tydligt markerade, i den löpande texten. Avslutningen - avsnitt 7 - är härav kort och främst vikt åt rättspolitiska reflektioner om ämnesvalets sammanhang.

2 Frivilligt företagsansvar

I allt högre utsträckning väljer företag att arbeta med och tydliggöra sitt sociala ansvar i frågor om miljö, det sociala rummet och ekonomi. Det här kan förklaras med att krav från konsumenterna har ökat - kritiserade branscher var tidigt ute med att formulera uppförandekoder - men också att visad hänsyn till människan, miljön och samhället kopplas till långsiktig lönsamhet. Debatten om företagets sociala ansvar - har de ett sådant ansvar och i så fall hur långt sträcker sig ansvaret - är ingalunda ny även om intensiteten i den ökat kraftigt sedan mitten av 1990-talet.²⁷ Debatten är kontextuellt betingad. I USA diskuteras CSR utifrån välgörenhet och sponsring, medan den europeiska diskussionen handlar om företagets skyldigheter och frivilliga åtaganden i samhällsmodellen. I Sverige har diskussionen under en lång tid haft svårt att få fäste vilket kan förstås mot bakgrunden av den svenska modellen där en grundläggande beståndsdel är maktbalansen mellan politiker, fackföreningar och näringsliv vilka varit överens om att ansvaret för sociala frågor vilar på välfärden, med konsekvensen att företags sociala ansvar har nedtonats.²⁸

2.1 Begreppsbestämning

Det finns ingen tydlig precisering om vad CSR innebär eller omfattar - det är upp till det enskilda företaget att bestämma sitt sociala ansvar. Traditionellt sett har begreppet uppfattats som att företag skall gå bortom vad lagen kräver när det gäller att integrera sociala, ekonomiska och miljömässiga aspekter i sina verksamheter.²⁹

Garriga och Melé urskiljer, i en idéanalys, fyra perspektiv på CSR.³⁰ *Det instrumentella perspektivet* utgår från att företag endast har ansvar när det gäller att maximera vinsten. Argumentet för att företag borde ta ett socialt ansvarstagande upplevs snarast som oxymoron - genom att endast ansvara för att tillförsäkra en vinst till aktieägarna så bidrar också företaget på bästa sätt till att säkra samhällets ekonomiska tillväxt. Företag ses heller inte som kompetenta att sköta andra frågor, utan det är bäst att staten handhar frågor som kan sägas falla inom CSR: s tillämpningsområde. Det är staten som har tid för, och kunskap om detta. Om företag börjar anamma principer om socialt ansvar uppkommer en förlustsituation för alla parter. Ett argument för att använda CSR som dock vunnit gehör inom perspektivet, och som ovan konstaterat, också inom företags praktiska policy, är att det kan finnas

²⁷ Grafström, Maria och Göthberg, Pauline och Windell, Karolina "CSR: Företagsansvar i förändring" Malmö, Liber 2008 s 43 ff och s 18.

²⁸ Frostenson, Magnus och Borglund, Tommy "Företagens sociala ansvar och den svenska modellen" Stockholm, Svenska Institutet för europapolitiska studier rapport nr 9 2006 s 13 och s 47.

²⁹ Grafström et al. s 38.

³⁰ Garriga, Elisabet och Melé, Domenech "Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory" *Journal of Business Ethics* nr 53 2004 s 53 ff.

affärsmässiga skäl härtill - lönsamhetsargumentet. Kort innebär detta att genom använda CSR som en naturlig del i affärsstrategin så anses det vara enklare att attrahera kunder samt investerare, det blir enklare att värva duktiga medarbetare och företagets anseende höjs. Det här leder i sin tur till en ökad lönsamhet med efterföljande utdelning till ägarna.³¹

Den politiska idén fokuserar på förhållandet mellan företag och samhället i övrigt. Ursprunget till idén kommer från konstruktionen om det sociala kontraktet; genom att företag verkar på samhällets arena har de kommit överens med övriga aktörer om att de skall ta ansvar för hur de påverkar samhället enligt devisen med makt kommer ansvar. Att ta ett socialt ansvar följer således implicit av det sociala kontraktet.

Den *integrativa idén* framhåller att det är samhället som genererar förutsättningarna för ett företags existens och tillväxt, och att företag i sin verksamhet bör integrera samhällsliga krav då viktiga ting ett företag behöver, såsom legitimitet och prestige, ges av ett samhälle när det är positivt inställt till företaget. CSR skall användas så länge samhället kräver det, om kraven upphör skall också aktiviteter som involverar socialt ansvarstagande upphöra.

Det fjärde och sista perspektivet - den *etiska idén* - fokuserar på värden och plikter; företag borde anamma olika CSR teman i verksamheten enbart med anledningen att de har en etisk förpliktelse att göra så, målet med perspektivet är att skapa det goda samhället. En teori med etiska förtecken som vunnit stort genomslag i företagsetiken och EU är den s.k. intressentteorin. Den menar att organisationen ingår i ett nät av intressenter som alla egna mål och anspråk. De här målen och anspråken är i regel legitima och organisationen har en skyldighet att försöka tillgodose deras krav.³²

2.2 Självreglering eller lagreglering?

Även om det finns exempel på lagstiftning som anknyter till företags sociala ansvar, främst inom arbetsrätten och miljörätten, så är den stora majoriteten CSR- åtgärder, som påpekats ovan, frivilliga vilket gör att CSR oftast kan karaktäriseras som s.k. *soft law*.³³ Företag kan själva formulera vissa riktlinjer för sin verksamhet som är i linje med socialt ansvarstagande, eller välja att följa regler - riktlinjer, standarder och rankningar - som är producerade av andra aktörer. FN- initiativet Global Compact är tänkt att göra företag delaktiga i arbetet för en bättre värld. EU- kommissionen har varit en stark förespråkare, och producent till frivilliga regler. Organisationer såsom Amnesty och Greenpeace har också arbetat fram frivilliga regler för företag att följa.³⁴ I diskussionen om CSR finns det en

³¹ Grafström et al. s 155 ff. Forskningen är inte entydig i att besvara om argumentet överensstämmer med verkligheten. Se Grafström et al. med vidare hänvisningar s 151.

³² Frostensson och Borglund s 11.

³³ Mörth, Ulrika "Soft law in Governance and Regulation: An interdisciplinary Analysis" Cheltenham, Edward Elgar Publishing 2004 s 4 f.

³⁴ Grafström, Maria "Svårnavigerad CSR- djungel" *Chefstidningen* 2010-06-28.
<http://www.chefstidningen.se/text/svarnavigerad-csr-djungel>

polaritet mellan om det skall vara frivilligt för företag att ta socialt ansvar, eller om det är mest ändamålsenligt att genom lagar och föreskrifter säkerställa att företag lever upp till sina skyldigheter. Förespråkare för frivillighetsprincipen menar att, bortsett från en generell motvilja mot reglering, att tvingande regler allt som oftast medför ökade kostnader och det här påverkar europeiska företag negativt på en global marknad (ett tydligt västerländskt perspektiv på företagande). Sådana argument är knutna till det instrumentella perspektivet och en nyliberal uppfattning om att marknaden bäst själv dikterar spelreglerna för ekonomin.³⁵

Sandström, i sammanhanget om självreglering på aktiemarknaden, tar upp ett snarlikt argument för soft law; tvingande lagregler kan verka hämmande på en fri marknad och medföra effektivitetsförluster. Han menar vidare att tvingande regler kan utvecklas till att skapa en illusion av trygghet.³⁶

Det har vidare hävdats att regleringar inte nödvändigtvis leder till önskat resultat, och sådana regler gör att företag enbart gör det allra nödvändigaste. Om reglerna i stället är frivilliga att följa så ger detta incitament för företag att själva komma på nya lösningar på svåra problem. Resultat och framsteg inom frivilliga regleringar kan också vara ett sätt att undvika tvingande diton - det finns alltså anledning att tro att företag kommer utarbeta, och följa, frivilla regler inom företagsansvarsområdet.³⁷

En annan anledning till att frivilliga regler produceras av näringslivet är för att upprätthålla förtroendet för marknaden.³⁸

Anhängarna till hård reglering, ofta fackföreningar och NGO:s, betonar att det enda effektiva medlet att upprätthålla företagsansvar är genom bindande föreskrifter, och det vore naivt att tro att företag väljer en väg som kan innebära ökade kostnader (ett slags omvänt lönsamhetsargument). Det här gäller särskilt då det historiskt sett finns otaliga exempel på att företag inte följer sina egna förhållningsregler som har att göra med CSR.

Det är också möjligt att involvera civilsamhället som rådgivare i lagstiftningsprocessen som skall se till att olika grupperingars intressen tillvaratas.

MacLeod anför att det finns anledning att förfäktas en kombination mellan frivillighetsprincipen och lagreglering då båda sidor har sina meriter. MacLeod för härav fram tre förslag på hur en sådan kombination kan se ut: Det första förslaget som hon för fram, är en *mix and match* av hård och mjuk reglering, exempelvis genom att företag själva får utforma riktlinjer men dessa blir bindande enligt lag.

Den andra möjligheten är att använda transparenta faktorer för att få företag att efterleva standarder; företag kan åläggas att rapportera och publicera sitt arbete med CSR.³⁹ I Sverige har vi ett liknande upplägg i och med svensk kod för bolagsstyrning som syftar till att en mer aktiv styrning

³⁵ MacLeod, SORCHA "Reconciling Regulatory Approaches to Corporate Social Responsibility: The European Union, OECD and United Nations Compared" *European Public Law* nr 4 2007 s 673 f.

³⁶ Sandström, Torsten "Svensk aktiebolagsrätt" Andra upplagan, Stockholm, Nordstedts Juridik 2007 s 165 och s 167.

³⁷ Frostensson och Borglund s 36 f och s 45.

³⁸ Sandström s 165.

³⁹ MacLeod s 674 ff.

från aktieägarna kommer leda till mer välskötta företag.⁴⁰ Koden är inte bindande, men om ett företag väljer att inte följa koden så skall avvikelserna förklaras.⁴¹

Den tredje möjligheten är en delaktighetsmodell där det lagstiftas om att förhandling måste till mellan relevanta aktörer i stat, näringsliv och civilsamhället med syfte att utarbeta regler för CSR. På det här sättet har ingen ensam aktör exklusivt inflytande på utformningen.⁴²

Min åsikt är, i likhet med MacLeods, att det har sina förtjänster med både frivillighet och hård reglering. I enkelhetens namn så kommer dock uppsatsen, om inget annat anges, fortsättningsvis utgå från att CSR skall identifieras som frivilliga åtgärder som går utöver lagstadgade skyldigheter.

2.3 Ansvar till vilket samhälle?

Satsen ”ett företag skall ta ansvar för hur de påverkar samhället” - oavsett från vilka premisser den härleds ur - förutsätter en viss begreppsanalys: vilket är samhället som företag ansvarar för? Svaret kan sökas i att ansvaret ligger för människorna i området, och området som sådant, där ett företags beslut påverkar.⁴³ Enligt min mening gör detta (det moraliska) ansvaret vidsträckt samtidigt som det är beroende av vilka marknader företaget verkar på. Allt som oftast torde det råda ett samband mellan vidden av ansvaret - ligger ansvaret på lokal, regional, nationell eller global nivå - och företagets storlek. Svenskt Näringsliv menar att ansvaret gäller främst vid ”... förhållanden som är starkt relaterade till verksamheten och som ligger inom företagets kontroll.”

Organisationen menar vidare att då behovet av CSR inte är globalt, så skall CSR ha störst betydelse i de områden där den inhemska lagstiftningen är utvecklad, otillräcklig eller där den praktiska tillämpningen inte fungerar - utvecklingsländer och nyindustrialiserade länder.⁴⁴

⁴⁰ Sandström s 166.

⁴¹ SOU 2004:130 “Svensk kod för bolagsstyrning” s 5.

⁴² MacLeod s 676 f och s 671.

⁴³ Kanji, Gopal K och Chopra, Parvesh K ”Corporate Social Responsibility in a global economy” *Total Quality Management & Business Excellence* 2010 nr 2 s 120.

⁴⁴ Svenskt Näringsliv “Kort om Svenskt Näringslivs syn på CSR” s 6 f

http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00013/Kort_om_v_r_syn_p_C_13610a.pdf .

3 Preventiva åtgärder mot skatteflykt

Skattesystemets utformning har en övergripande betydelse i att förhindra skatteflyktstransaktioner innan de uppstår, därför följer nu inledande kommentarer om detta: Det har i förarbeten, och doktrin, påståtts att det i särklass mest effektiva vapnet mot skatteflykt är en omsorgsfullt utarbetad lagstiftning.⁴⁵ I det här ligger att avlägsna incitament för skatteflykt. En väg, enligt Rosander, vore en strävan mot ett neutralt skattesystem; strukturskillnader såsom att beskattningen av samma intäkt skiljer sig åt beroende på inkomstens form, inkomstmottagarens rättsliga och ekonomiska status, och inkomstens placering i tid och rum gör att skattebetalaren styr intäkten till det mest förmånliga resultatet. Genom att skapa ett skattesystem som inte gör skillnad mellan inkomstslag eller skattesubjekt etc, skulle därför motverka skatteflykt. Det är möjligt att det inte går att forma skattesystemet så att det blir helt neutralt då strukturskillnaderna kan härledas till skattepolitik och avvägningar som gjorts vid utformandet av skattesystemet och då, får det förmodas, kommer skattesystemet - som resultat av politiska överväganden - alltid att vara komplicerat. Hon anför dock att det visserligen går att, och så långt som möjligt bör göras, ta bort ”onödiga” strukturskillnader genom att emellanåt omarbete skattelagens grundstruktur.⁴⁶ Hultqvist ansluter sig till att strukturskillnader möjliggör skatteflykt: ”Det primära verktyget för att kraftigt reducera möjligheterna till skatteundvikande förfaranden är således ett homogent och stabilt skattesystem. Olikheter och plötsliga förändringar av reglerna riskerar alltid att samtidigt skapa ”hål” eller ”luckor” i systemet [för den skattskyldige att utnyttja]”.⁴⁷

Ett annat incitament för skatteflykt har sagts vara höga skattesatser; skatteflykt och skatteplanering blir ett medel för den enskilde att värna sig mot ett högt skattetryck.⁴⁸ Forskning från England visar dock att skatteinpassade åtgärder, vidtagna av företag, har konstant ökat över ett tidsspänn där bolagsskatten sänkts i en inte obetydlig nivå.⁴⁹ En förklaring härtill kan vara att skatt ses som en kostnad som skall sparas (se avsnitt 6.4).

⁴⁵ SOU 1989:81 ”Ny generalklausul mot skatteflykt” s 42, och exempelvis Bergström, Sture ”Behövs lagen mot skatteflykt efter skattereformen” SN nr 1-2 1989 s 24.

⁴⁶ Rosander s 33 f. Rosander konstaterar vidare att ett system som ursprungligen framstod som välfungerande i den beskrivna bemärkelsen kan uppleva påfrestningar från nya finansiella lösningar, ökad kommunikation och andra länders förändrade skattesystem. Ibid s 41.

⁴⁷ Hultqvist, Anders ”Skatteflyktslagen - Vara eller icke vara? Det borde ha varit frågan” SN nr 10 1995 s 587.

⁴⁸ Thörnhammar, Jan ”Vad är den ”egentliga innebörden”” SN nr 1-2 1989 s 44. Se också Prop. 1992/93:127 ”Om vissa frågor om beskattning av inkomst av tjänst” s 49. Jfr Grosskopf som menar att skattesatsernas storlek och skattesystemets utformning är det enda som kan minska skatteflyktstransaktioner i någon större utsträckning. Grosskopf s 16.

⁴⁹ Sikka, Prem ”Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance” *Accounting Forum* nr 34 2010 s 154.

En ytterligare beståndsdel i det rättsliga systemet som kan öppna upp för skatteflykt är förhållandet mellan skatterätt och civilrätt som kan uttryckas som så att civilrätten är prejudicerande för skatterätten. Vid rättstillämpningen så används de civilrättsliga rättsförhållandena vid bedömningen av vilka skattemässiga konsekvenser som uppstår.⁵⁰ Användandet av civilrättsliga begrepp inom skatterätten kan bidra till skatteflykt då avtalsfriheten kan utnyttjas till att anpassa ekonomiska transaktioner efter skatteresultat.⁵¹ En lösning runt detta är att använda en självständig skatterättslig terminologi, men för att upprätthålla koherensen i rättssystemet är det rimligt att ett begrepp som definieras i civilrätten tillämpas med utgångspunkt i den definitionen också i skatterätten.⁵² Bergström menar att, generellt, så är det opraktiskt och förvirrande om civilrättsliga termer innebär något annat i skatterätten.⁵³

3.1 Kringgåendelagstiftning

Med rubricerad term skall förstås lagstiftning som används för att hindra ett obehörigt utnyttjande av ojämnheter eller förmånsbehandling som är given av politiska skäl.⁵⁴ Kringgåendelagstiftning möjliggör således att bibehålla den givna ojämnheten eller förmånsbehandlingen för att endast angripa oacceptabla utnyttjanden. Kringgåendelagstiftning kan införas direkt vid lagens tillkomst, vilket används speciellt när det finns en synlig risk för oacceptabelt utnyttjande, eller så kan de materiella reglerna ändras, eller införs nya bestämmelser i efterhand; allt när effekterna inte blivit de avsedda.⁵⁵ Kringgåendelagstiftning är mer nödvändig på områden där missbruk av reglerna företas av rättssubjekt som är i intressegemenskap såsom närstående eller moder- dotterbolag.⁵⁶ Kritik mot kringgåendelagstiftning finns i att den har sagts måste göras vidsträckt för att få åsyftad verkan, vilket gör att förfaranden som av någon anledning inte behöver angripas omfattas vilket följaktligen medför en nödvändighet av ett

⁵⁰ Hultqvist, Anders "Rättshandlingars verkliga innebörd" *SN* nr 11 2007 s 697 och Almendal s 143.

⁵¹ Rosander s 35. Se vidare avsnitt 5.

⁵² Hultqvist (*SN* nr 11 2007) s 697.

⁵³ Bergström, Sture "Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang" Diss. Stockholm, Liber 1978 s 12 och s 94. Han menar, i likhet med Hultqvist, att rättssäkerheten talar för att skatterätt skall följa civilrätten. Bergström (Stockholm, Liber 1978) s 72 och Hultqvist (*SN* nr 11 2007) s 697. Även Grosskopf och Grönfors ser en sådan ordning som "sund". Grosskopf, Göran och Grönfors, Kurt "Civilrätt och skatterätt - hönan och ägget" *SN* nr 6 1990 s 354.

⁵⁴ Lodin, Sven-Olof "Kringgåendelagstiftningen" i *Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen i nordisk skattelagstiftning*. Stockholm, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3 1976 s 123.

⁵⁵ Rosander s 38 f. Rosander skiljer mellan regler som tillkommer vid lagens tillkomst (för att förhindra oacceptabelt utnyttjande av lagen) och regler som införs i efterhand av skatteflyktsskäl. De förra benämner hon speciallagstiftning och de senare stoppregler vilket också tycks vara vanligt förekommande. Jfr prop. 1996/97:170 s 8.

⁵⁶ Rosander s 40. Se också Bergström (*SN* nr 1-2 1989) s 20 f.

dispensinstitut⁵⁷ d.v.s. i det särskilda fallet kan undantag från tillämpningen av regeln medges så skattebetalaren inte behöver följa den betungande bestämmelsen.⁵⁸ Alhager är kritisk till dispensinstitutet då han finner att det inte är förenligt med förvaltningsrättseffektivitet och rättssäkerhet.⁵⁹ Kringgåendelagstiftning kan i vissa fall också kringgå och då behövs det ytterligare bestämmelser vilket leder till en invecklad och komplicerad lagstiftning.⁶⁰ Det här kan göra skattesystemet svåröverskådligt och mindre förutsebart.⁶¹

Vid införandet av skatteflyktslagen uttrycktes det i motiven att särskilda skatteflyktsregler inte längre skulle behövas i någon större utsträckning och att skattesystemet skulle vinna mycket i fråga om överskådlighet härav.⁶² Kringgåendelagstiftningen, har det visat sig, har dock inte alls mönstrats ut ur skattelagstiftningen. En förklaring är att lagstiftningen försöks göras så heltäckande som möjligt från starten. En annan är att alla oönskade skatteeffekter inte kunnat motverkas med hjälp av skatteflyktslagen.⁶³

3.2 Retroaktiv lagstiftning

I 2 kap 10 § 2 stycket RF finns retroaktivitetsförbudet som innebär att skatt eller statlig avgift inte får tas ut i vidare mån än vad som följer av de bestämmelserna som gällde när omständigheten som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten inträffade. Retroaktivitetsförbudet är inskrivet i grundlagen av förutsägbarhetsskäl: ”Huvudskälet mot retroaktiv lagstiftning är att en sådan lagstiftning bryter mot grundsatsen att man i förväg skall kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande.”⁶⁴ Ett undantag i 2 kap 10 § andra stycket 2-3 mening⁶⁵ möjliggör dock för regeringen att vid *särskilda skäl* meddela riksdagen, via en s.k. stoppskrivelse, om kommande lagförslag med begäran om att riksdagen skall besluta att den nya lagstiftningen skall gälla från dagen efter skrivelsen kom in till riksdagen.⁶⁶ I förarbetena anges att särskilda skäl främst utgörs av oönskad skatteplanering.⁶⁷ Bexhed menar att stoppskrivelser särskilt behövs när ett visst förfarande blivit allmänt känt och snabbt behöver stoppas.⁶⁸ Melbi

⁵⁷ Prop. 1996/97:170 s 9.

⁵⁸ Rosander s 40.

⁵⁹ Alhager, Magnus ”*Dispens från inkomstskatt*” Diss. Uppsala, Iustus förlag 1999 exempelvis s 29 och s 160.

⁶⁰ Prop. 1996/97:170 s 8.

⁶¹ Rosander s 40.

⁶² SOU 1975:77 ”*Allmän skatteflyktsklausul*” s 77 f.

⁶³ Rosander s 86.

⁶⁴ Prop. 1978/79:195 ”*Om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.*” s 156.

⁶⁵ Det finns ett undantag till i 4:e mening⁶⁵; retroaktivitet tillåts i samband med krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris.

⁶⁶ Melbi, Ingrid ”Del I: Skattelagstiftningstekniken och stoppskrivelser” *SN* 2010 nr 4 s 218.

⁶⁷ SOU 1978:34 ”*Förstärkt skydd för fri- och rättigheter*” s 163. Med tiden har dock stoppskrivelser kommit att användas i andra fall. Bexhed, Jan-Mikael ”Retroaktiv skattelag - ”särskilda skäl” för skrivelse till riksdagen” *SvSkT* nr 2 1996 s 177. Se också Saldén Enérus, Anita ”Del II: Lagstiftningsarbetet i den politiska miljön” *SN* 2010 nr 4 s 222.

⁶⁸ Bexhed s 165.

pekar på att stoppskrivelser kan vara användbara när praxis öppnar upp för skatteundvikande. Hon framför dock att stoppskrivelser bör användas med försiktighet, då tekniken innebär att lagförslaget inte kan vara speciellt utmejslat⁶⁹, vilket gör att det finns oklarheter kring omfattningen av förslaget och därmed bidrar en stoppskrivelse till mindre stabilitet i skattesystemet.⁷⁰

Hultqvist gör en helt annan bedömning av stoppskrivelser och förordar en ökad användning, han menar att alla vet vad de har att vänta, och det är, enligt Hultqvists terminologi, *fair play*.⁷¹ Stopplagstiftning torde i vissa fall, enligt min mening, vara helt nödvändig, särskilt när det är fråga om kända förfaranden med stora volymer - med stort skattebortfall som följd. Sedvanliga krav på skattelagstiftningens utformning får dock inte åsidosättas.

3.3 Skatteverkets åtgärder mot skatteflykt

Sedan 2007 publicerar Skatteverket på sin hemsida skatteupplägg som verket bedömer som felaktiga och kommer att ifrågasätta. Skatteverket menar att informationen kan hjälpa den enskilde att undvika onödiga kontroller och efterföljande processer.⁷² Tanken med publiceringen av skatteupplägg är att skapa en "avskräckningseffekt".⁷³

Det finns de som anser att publiceringen medför rättsosäkerhet då det är domstol, inte Skatteverket, som avgör om ett upplägg är felaktigt eller ej.⁷⁴ Skatteverkets rättschef menar tvärtom att rättssäkerheten stärks av publiceringen, och att det är bra service att tillhandahålla Skatteverkets uppfattning i dessa frågor.⁷⁵

Skatteverket skall lämna allmänna råd d.v.s. generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende⁷⁶ inom sitt verksamhetsområde.⁷⁷ I begreppet ligger också icke bindande regler som skall bidra till viss utveckling inom praxis eller främja enhetlig tillämpning.⁷⁸ Pahlsson tar upp att publiceringen

⁶⁹ Det här får sägas ligga i sakens natur. Jfr prop. 1978/79:195 s 176.

⁷⁰ Melbi s 219 f.

⁷¹ Hultqvist, Anders "En Tättningskommission i stället för genomsyn och skatteflyktslag" *SvSKT* nr 4 2007 s 233. Hultqvist menar att kringgåendeförfaranden inte kan lösas av rättstillämparen med hjälp av skatteflyktslagen, då detta inverkar allt för menligt på rättssäkerheten, och då måste lagstiftaren försöka komma tillrätta med problemet (bortsett från en generalklausul förstås). Ett bra sätt är då retroaktiv lagstiftning. Hultqvist (*SvSKT* nr 4 2007) s 233.

⁷²

<http://www.Skatteverket.se/rattsinformation/skatteupplagg.4.3dfca4f410f4fc63c8680009670.html>

⁷³ <http://www.Skatteverket.se/nyheterpressrum/pressrum/pressmeddelanden/2007/2007/felaktigaskatteupplagpubliceraspawebbplatsen.5.3dfca4f410f4fc63c86800011010.html>

⁷⁴ Munck Persson, Brita och Bergqvist, Sven-Åke och Nilsson, Martin "Skatteverket ska inte skapa rättsosäkerhet!" *DI* 2007-01-17.

⁷⁵ Anderson, Vilhelm "Skatteverket stärker rättssäkerheten" *DI* 2007-01-22.

⁷⁶ 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725).

⁷⁷ 2 § 2:a punkten förordning (2007:780) med instruktion för Skatteverket.

⁷⁸ Pahlsson, Robert "Skatteverket och de "felaktiga uppläggen" *SN* 2007 nr 11 s 680.

avser tolkning och tillämpning av skattelag i oklara fall och är härmed att se som allmänna råd, och i det ljuset ser jag, i likhet med Pålsson, inte publiceringen som sådan som särskilt uppseendeväckande.

Pålsson menar vidare att transparensen inte är till nackdel för den enskilde skattebetalaren, utan att det snarare är skatterådgivare som marknadsför uppläggen som har något att förlora.⁷⁹

Enligt min mening kan det dock finnas skäl till att ifrågasätta varför skattebetalaren skall ”avskräckas” från skatteplanering - som definitionsmässigt inte har andra skatterättsliga konsekvenser än de förutsedda - vilket blir fallet om domstol förklarar att den aktuella transaktionen inte kan angripas.⁸⁰ Samtidigt hade Skatteverket, får det antas, angripit uppläggen oavsett publicering som då kan hjälpa skattebetalaren att bättre bedöma risken med upplägget. Här hade det varit en klar fördel om Skatteverket hade varit tydligare med att förklara varför ett upplägg anses felaktigt, exempelvis genom att redogöra för rekvisiten i skatteflyktslagen i förhållande till upplägget som verket vill angripa med skatteflyktslagen. Om inte annat hade preciserade ställningstaganden hjälpt till med att upprätthålla förtroendet för skattesystemet.⁸¹

3.3.1 Riskklassificering av stora företag

Utöver att publicera felaktiga skatteupplägg, så försöker Skatteverket på andra sätt minska uppkomsten av skatteflyktstransaktioner. Sedan 2009 driver Skatteverket ett projekt för att få mer kunskap om skatteupplägg och ”skatteaggressiva aktörer”; i projektet ingår framställande av metoder för att riskklassificera stora företag. Ursprunget till arbetet kommer från att Skatteverket vill vara mer behjälplig till de företag som gör rätt för sig, och granska felande företag mer ingående. Skatteverket ska klassificera koncerner och stora bolag efter låg respektive hög risk. Om risken bedöms som hög så kommer koncernen eller bolaget bli noga kontrollerat så länge klassificeringen gäller, medan de som anses ha en låg risk inte kommer specialgranskas.⁸² Skatteverket har utarbetat en definition för ”aggressiv skatteplanering” som skall vägas in vid riskbedömningen. Den lyder som följer:

⁷⁹ Ibid s 685.

⁸⁰ Regeringsrätten bedömde i RÅ 2007 ref. 85 att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas på upplägget med s.k. räntesnurror, som Skatteverket menade var ett felaktigt upplägg.

⁸¹ Pålsson (SN 2007 nr 11) s 678 och s 685. Skatteverket publicerade 2010 ett felaktigt upplägg som benämns ”bankupplägg för att öka gränsbeloppet”. I korthet innebär förfarandet att ägare till fåmansföretag genom ovillkorade aktieägartillskott, som saknar värde, höjer omkostnadsbeloppet för kvalificerade aktier. Resultatet blir ett högre gränsbelopp, och en högre utdelning kan tas på aktierna med beskattning i inkomstslaget kapital i stället för inkomstslaget tjänst. Således sker en inkomstförvandling. Skatteverket vill pröva upplägget mot skatteflyktslagen med motiveringen ”Skatteverket anser att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte”. Här är det på plats med bättre underbyggda resonemang. Det är beklagansvärt att Skatteverket inte ens bemödar sig om att hänvisa till de kringgådda bestämmelserna (57 kap IL, vanligtvis kallade 3:12 reglerna).

⁸² Johansson, Per I., ”Riskklassificering av stora företag” SvSKT 2009 nr 9 s 943 ff.

”Aggressiv skatteplanering är i vid bemärkelse skatteplanering som inte är förenlig med skattelagstiftningens syfte och som skadar allmänhetens förtroende för skattesystemet. Aggressiv skatteplanering innehåller ofta komplexa strukturer. Transaktioner görs i flera olika led där varje transaktion för sig uppfyller gällande villkor men det sammantagna resultatet leder till ej avsedda skatteeffekter. Oftast drivs den aggressiva skatteplaneringen av en rådgivare. Det är fråga om transaktioner med mer eller mindre begränsat affärsmässigt intresse. Huvudsyftet med transaktionerna är att undvika skatt.”⁸³

Definitionen har fått kritik; Det är svårt att bedöma om skatteplanering strider mot lagstiftningens syfte, som för övrigt påminner om skatteflyktslagens fjärde rekvisit, fast där är det en snävare utformning⁸⁴, då syftet bakom lagstiftningen i många fall långtifrån klart. Vidare kan det vara svårt att praktiskt bedöma när allmänhetens förtroende för skattesystemet försvagas.⁸⁵

Skatteverkets fortlöpande arbete med riskklassificering har redovisats bl.a. vid olika seminarium. Sanmark Hörngren och Andersson, verksamma vid Deloitte, har sammanställt verkets göromål i en artikel i SvSkT.⁸⁶ I den kan det utläsas att projektet skall bygga på frivillighet och samarbetet skall regleras i en avsiktsförklaring. Riskklassificering skall omfatta alla skatter då erfarenhet från andra länder visar att det främst inte är bolagsskatten som leder till hög riskklass, utan moms och personalrelaterade skatter. De flesta multinationella koncerner kommer troligen ha en hög risk då de möter många komplexa skattefrågor. Riskklassificeringen skall inte vara offentlig. Om företag väljer att medverka i projektet kommer de ges vissa fördelar såsom att de får en personlig kontaktperson, stöd för att eliminera vissa risker och tidigt få veta Skatteverkets uppfattning i olika skattefrågor vilket allt förväntas leda till lägre kostnad för företagets skattehantering. Sanmark Hörngren och Andersson kommenterar att koncerner kan komma att påverkas negativt av riskklassificeringen vid finansiering, fastställande av aktiekurs och vid en *due diligence*. De menar också att det finns oklarheter kring möjlighet att överklaga riskklassificeringen (vilket är beroende av om det skall ses som ett förvaltningsbeslut eller inte, Skatteverket menar att så inte är fallet), sekretesshanteringen och att Skatteverkets syn på ett företags hantering av skattefrågor inte är bindande för Skatteverket. Sanmark Hörngren och Andersson menar slutligen att nyttan inte är tillräcklig för företag att vilja samarbeta, och det finns en fara att de uppfattar projektet som ytterligare en informationskyldighet.

Det finns onekligen en del frågetecken kring riskklassificeringen och härmed är det sannolikt att projektet, i sin nuvarande form, inte kommer bli välmottaget av stora företag. Kan de då motiveras till att delta i anledning av att vara goda samhällsmedborgare? Detta behandlas i avsnitt 6. Om

⁸³ Ibid s 943.

⁸⁴ Det fjärde rekvisitet lyder: ”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”. Se vidare avsnitt 4.1.4.

⁸⁵ Nordquist, Peter ”Några synpunkter i anledning av artikeln ”Riskklassificering av stora företag” SvSkT 2009 nr 9 s 990.

⁸⁶ Sanmark Hörngren, Anna och Andersson, Thomas ”Skatteverkets förslag på åtgärder mot skatteplanering (II) – riskklassificering” SvSkT 2010 nr 5 s 547 ff.

projektet tekniskt fungerar så kan det ha fördelar för fiskus; genom att sällan granska lågriskföretag så frigörs Skatteverkets resurser till annat, möjligtvis kan då en del skatteundvikande förfaranden kvävas i sin linda, vilket ger mer pengar till statskassan.

3.3.2 Informationsplikt för avancerade skatteupplägg

Skatteverket har yttrat att det saknar verktyg för att få fram information hur företag skatteplanerar och kunskap kommer verket tillhanda först när en företeelse blivit allmänt känd och stora volymer etablerats.

Skatteplaneringen, i och med ökad globalisering, blir också allt mer svårbedömd. För att komma tillrätta med problemen föreslår verket att regler om informationsplikt införs, s.k. *disclosure rules*. Det här skulle innebära en lagstadgad skyldighet för företag och skatterådgivare att informera om vissa typer av skatteupplägg. Skatteverket föreslår att reglerna om informationsplikt skall vara smalt avgränsande och inriktade på aggressiv skatteplanering.⁸⁷

Krister Andersson - chef för Svenskt Näringslivs skatteavdelning - menar att Skatteverket inte bör syssla med att ”skrämma företag”, utan kontrollera efterlevnaden av skattelagstiftningen.

Victor Palm på Wistrand anför att det är oklart vad som ryms inom begreppen - aggressiv respektive avancerad skatteplanering (jfr kritiken mot definitionen av aggressiv skatteplanering ovan) och var då gränsen går mot accepterad skatteplanering.⁸⁸ Palms kritik får medhåll av Sanmark Hörngren och Andersson; om formuleringarna ligger till grund för reglerna om informationsplikt är det stor risk för - då formuleringarna är vaga - rättsosäkra regler.⁸⁹ Skatteverket är dock tydligt med att det bör preciseras vilka skatteupplägg som avses.⁹⁰

Bortsett från befarade tolkningsproblem riktar Sanmark Hörngren och Andersson kritik mot förslaget med grund i att reglerna kommer att medföra en ökad administrativ börda för alla parter; företag och rådgivare kommer behöva ägna ”timmar” till att bedöma om ett skatteupplägg är informationspliktigt eller ej, och sedan vidarebefordra dokumentationen till Skatteverket som då också måste ha resurser till att hantera inkommande information.⁹¹ Visst kommer den administrativa bördan att öka, men den ska kanske inte överdrivas. Det får förutsättas att Skatteverket självt bäst känner sina resurser. För företagens del kommer reglerna att innebära en ökad kostnad (omfattningen av densamma behövs det utredningar om), men det får vägas mot nyttan för fiskus vilken inte får ses som oväsentlig; det

⁸⁷ <http://www.Skatteverket.se/omSkatteverket/nyheter/2009/nyheter/iendebattartikelidagensindustriden22december2009foreslarSkatteverketattdetutredsomsverigeskainforaeninformationspliktforavanceradeskatteupplagg.5.58d555751259e4d661680002348.html>

⁸⁸ Melzer, Jonas ”Skatteverkets förslag möter tuff kritik” *Affärsvärlden* 2010-01-08. <http://www.affarsvarlden.se/affarsjuridik/article704367.ece>

⁸⁹ Sanmark Hörngren, Anna och Andersson, Thomas ”Skatteverkets förslag på åtgärder mot skatteplanering (I) - regler om informationsplikt för skatteupplägg” *SvSKT* 2010 nr 4 s 463.

⁹⁰ Melzer.

⁹¹ Sanmark Hörngren och Andersson (*SvSKT* 2010 nr 4) s 467.

förefaller som om Skatteverket tidigare kommer få kunskaper om olika skattekonstruktioner, informationen kan kommuniceras till finansdepartementet och om behövt, d.v.s. vid ett stort bortfall av skatteintäkter, kan regeringen utfärda en stoppskrivelse. I sammanhanget bör det påtalas att *disclosure rules* finns i ett flertal industrialiserade länder. Sanmark Hörngren och Andersson tar upp ytterligare ett skäl till varför regler om informationsplikt inte behövs, nämligen att företag har ett minskat intresse för skatteplanering då de är måna om uppfattas som ansvarsfulla samhällsmedborgare.⁹² Påståendet utreds i avsnitt 6.4.

3.3.3 Allmänt om Skatteverkets åtgärder mot skatteflykt

Det torde vara uppenbart att Skatteverkets arbete, som ovan beskrivet, kan minska uppkomsten av skatteflyktstransaktioner. Arbetet får ibland kritik men den skall inte dramatiseras i onödan. Jag efterlyser dock mer ödmjukhet från Skatteverkets sida i att ta till sig olika synpunkter för att på så vis skapa än bättre åtgärder, samt ett större förtroende för skattesystemet hos skattebetalarna. Holstad identifierar ett alldeles för uppskruvat tonläge i debatten om skatteflyktslagen.⁹³ Så tycks också vara fallet med debatten om Skatteverkets åtgärder mot skatteflykt; antingen finns det inga problem överhuvudtaget, eller så är åtgärderna alldeles för långtgående och inskränkande. Det är beklagligt att diskussionen inte kan föras på ett mer konstruktivt vis då det hade gynnat alla berörda parter.

⁹² Ibid s 468.

⁹³ Holstad, Per ”Skatteflyktslagen - har förutsättningarna för lagens tillämplighet klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?” *SN* nr 5 2010 s 310.

4 Skatteflyktslagen

Skatteflyktslagen infördes år 1980 och har sedan dess modifierats flera gånger. Lagen upphävdes 1992 för att återupptas år 1995. Nuvarande skatteflyktslag gäller för rättshandlingar som har företagits från och med den första januari 1998.⁹⁴ Anledningen till att skatteflyktslagen avskaffades var att den ansågs ge upphov till rättssäkerhets- och förutsägbarhetsproblem.⁹⁵ Argument för en skatteflyktslag är den allmänpreventiva effekten, och faktumet att en skattskyldig inte bör undgå beskattning enbart av anledningen att dennes förfarande formellt överensstämmer med materiell lagstiftning.⁹⁶

I lagmotiven till skatteflyktslagen karaktäriseras skatteflykt främst som "... sådana förfaranden där civilrättsligt giltiga rättshandlingar används för att kringgå eller utnyttja skattebestämmelser i syfte att uppnå *av lagstiftaren inte avsedda* skatteeffekter".⁹⁷ Uppfattningen om att det går att utläsa lagstiftarens vilja är inte okontroversiell. I rättsvetenskapen har det poängterats att lagstiftaren inte kan ha en vilja, det kan bara individuella personer ha - de personer som tillsammans utgör lagstiftarfunktionen - och att försöka fastslå deras vilja är vanskligt.⁹⁸ Definitionen av skatteflykt är, enligt mig, olycklig då det finns en risk att rimlighetsöverväganden och värderingar döljs i lagstiftarintentionen. Det hade varit en fördel om de reella faktorer som avgör när skatteflykt föreligger belysts på ett mer nyanserat sätt.⁹⁹ Lagstiftarens vilja kan dock ses som "en rationell konstruktion med stöd i förarbetena".¹⁰⁰ Det är även möjligt att anlägga perspektivet att lagstiftarens vilja är detsamma som ändamålet bakom en särskild lagstiftning - att utröna ändamålet till en lagstiftning är normalt vid sedvanlig lagtolkning.¹⁰¹

Vidare har det om skatteflyktslagen sagts att det utmärkande för många skatteflyktsförfaranden är att lagstiftaren inte förutsett dem (se närmare om

⁹⁴ Prop. 1996/97:170 s 2.

⁹⁵ Det betonades att även om det inte fanns ett faktiskt problem ur rättssäkerhetssynpunkt så var det principiellt viktigt - det allmännas ställning stärktes mot den enskilde på ett oacceptabelt vis - att avskaffa lagen. Prop. 1992/93:127 s 49.

⁹⁶ Prop. 1996/97:170 s 9. Se också Rabe och Melbi s 544.

⁹⁷ Prop. 1996/97:170 s 33. Min kursivering. Definitionen tycks vara hämtad från Lindencrona. Avsnitt 1.4.

⁹⁸ Se exempelvis Hellner, Jan "Skenargument i rättsvetenskapen" i Peczenik, Aleksander (red) "Rationalitet och empiri i rättsvetenskapen" Stockholm, Juristförlaget 1985 s 57 och Peczenik (Stockholm, Nordstedts Juridik 1995) s 243.

⁹⁹ Jfr Hultqvist, Anders "Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt" SvSKT nr 5 2005 s 310 och Rosander s 17.

¹⁰⁰ Peczenik s 243.

¹⁰¹ Rosander s 17 med vidare hänvisningar. Dylika perspektiv torde syfta till att få bort fokus från en illusion, men egentligen ser jag ingen direkt anledning till att utvidga ett problematiskt begrepp; för att tillerkänna förarbeten en viktig roll vid tolkning av skattelag krävs egentligen inga diskussioner om en lagstiftare; det står klart att andra motiv än att förverkliga lagstiftarens vilja ligger bakom förarbetenas betydelse vilket är uppenbart endast genom att bara vissa förarbeten beaktas. Lodin et al. s 609. Se avsnitt 1.3 för en kort diskussion om förarbetens ställning som rättskälla.

detta avsnitt 4.1.5), och att lagens avsikt inte är att utvidga det skattepliktiga området utan gränserna för beskattningen bör så långt som möjligt anges genom den materiella lagstiftningen.¹⁰²

Skatteflyktslagen, vilket framkommer enligt definitionen i motiven, avser endast egentlig skatteflykt; skenrättshandlingar och oriktigt betecknade avtal faller utanför lagens tillämpningsområde (se härom avsnitt 5).¹⁰³ Skatteflyktslagen gäller enligt första paragrafen vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt - andra skatter såsom indirekta skatter och expansionsfondsskatt omfattas således inte. Beträffande egenavgifter gäller att dessa påverkas i den mån inkomsten vid taxeringen ändras av tillämpning av skatteflyktslagen.¹⁰⁴

4.1 Förutsättningar för tillämplighet

Skatteflyktslagen är uppbyggd kring en generalklausul som återfinns i 2 § skatteflyktslagen. Den lyder:

Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet¹⁰⁵

Som framgår av bestämmelsen så skall fyra rekvisit (skatteförmånsrekvisitet, medverkanderekvisitet, avsiktsrekvisitet och rekvisitet lagstiftningens syfte) vara uppfyllda för att lagens skall tillämpas - rekvisiten är således kumulativa. Nedan följer en genomgång om rekvisitens innebörd, och hur skatteflyktslagen tillämpats. Till att börja med kan konstateras att det krävs - vilket utläses av inledningen till generalklausulen - en rättshandling för att paragrafen ska kunna tillämpas; den skattskyldige kan inte genom att vara passiv anses skyldig till skatteflykt enligt lagens mening.

4.1.1 Väsentlig skatteförmån

I ett tidigt betänkande menades det att det inte skulle uppkomma några svårigheter i att bestämma vad som avses med skatteförmån, en sådan ansågs föreligga då beskattningsresultatet blev förmånligare än det normala

¹⁰² Prop. 1980/81:17 ”Med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.” s 13 f.

¹⁰³ Se också prop. 1982/83: 84 ”Med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, m.m.” s 11 ff.

¹⁰⁴ Prop. 1980/81: 17 s 17 f.

¹⁰⁵ 2 § Skatteflyktslagen.

resultatet vid jämförliga situationer.¹⁰⁶ När skatteflyktslagen skärptes under 1980-talet utvidgades begreppet till att omfatta ”i princip allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen”.¹⁰⁷ I förarbetena till den nuvarande skatteflyktslagen definieras skatteförmån som ”undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte kommit tillstånd”.¹⁰⁸ Något belopp, vare sig ett absolut eller relativt till taxeringen, har inte använts för att ge skatteförmån en närmare innebörd, detta då penningvärdet förändras över tid och en närmare precisering ankommer härav på praxis. Klart är dock att beloppet måste betydligt överstiga några tusentals kronor för att generalklausulen skall användas vilket motiveras med processekonomiska skäl.¹⁰⁹

Ett förfarande som med tiden medför en skatteolägenhet skall inte påverka bedömningen av lagens tillämplighet, om inte skatteolägenheterna blir aktuella inom en snar framtid. Det kan också vara så att rättshandlingen/rättshandlingarna som vidtas ett år ger upphov till en skatteförmån under flera år, exempelvis avdrag för räntebetalningar. Skatteflyktslagen får i sådana fall prövas varje år. Ett och samma förfarande kan sträcka sig under flera beskattningsår.¹¹⁰ Holstad undrar emellertid om det inte krävs en sammanhållen plan, vilken kan vara svår att påvisa utan ett tidsmässigt samband mellan transaktioner.¹¹¹

I förarbetena sägs det att den skattskyldige skall vid provotillfället kunna realisera skatteförmånen, att förfarandet ger en möjlighet att få en skatteförmån är inte tillräckligt.¹¹² Frågan är dock om uttalandet överensstämmer med Regeringsrätten praxis; i ett par äldre mål har underlag för framtida avdrag, samt en förlust som kan dras av mot framtida intäkter, setts som skatteförmåner.¹¹³ I nyare praxis har transaktioner som skapat möjligheter till framtida kvittning av underskott mot överskott på liknande vis setts som skatteförmåner.¹¹⁴ Det verkar sålunda som om att kravet på realisation inte efterlevs i rättstillämpningen. Även om det är möjligt att ta ställning till en taxering redan vid beskattningsårets utgång, utan att beakta framtida händelser, anser jag att en taxering helst inte bör ske på grundval av möjligheten att erhålla en skatteförmån då effekten härav blir avsaknad av hänsynstagande till möjligheten att avdragen aldrig nyttjas.¹¹⁵

Rekvisitet inbegriper inte skatteförmåner som tillkommer närstående personer eller bolag. Sådana transaktioner omfattas dock av medverkanderekvisitets indirekta medverkan vilket normalt innefattar närstående.¹¹⁶ I RÅ 2000 ref 21 I (förhandsbesked) där skatteflyktslagen

¹⁰⁶ SOU 1975:77 s 63.

¹⁰⁷ Prop. 1982/83: 84 s 17.

¹⁰⁸ Prop. 1996/97:170 s 45.

¹⁰⁹ Ibid s 45.

¹¹⁰ Prop. 1980:81:17 s 28 f och s 139.

¹¹¹ Han tycks i allt väsentligt grunda sin analys på att två likartade mål - RÅ 2009 ref. 47 mål I och II - fick olika slut; det är måhända enklare att se ett tidsmässigt samband i mål II, där skatteflyktslagen tillämpades. Holstad s 304 f. Se vidare om detta nedan avsnitt 4.1.5.

¹¹² Prop. 1996/97:170 s 45.

¹¹³ RÅ 1984 1:92 respektive RÅ 1989 ref. 31.

¹¹⁴ RÅ 2000 ref. 21 mål I och mål II (förhandsbesked).

¹¹⁵ Jfr dock Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering s 183.

¹¹⁶ Rosander s 101.

ansågs tillämplig, ifrågasatte det skiljaktiga regeringsrådet Sandström definitionen av skatteförmån och menade att den förutsätter skatteflykt och därmed en skatteförmån. Han menade också att det är osäkert om det kan finnas situationer där förfarandet strider mot lagstiftningens syfte utan att en skatteförmån anses föreligga. Hultqvist framför att det är främmande att se att en skatteförmån tillkommer mellan avsedd skatteeffekt och lagstadgad skatteeffekt.¹¹⁷ Rosander, i kontrast till den riktade kritiken, anser att skatteflyktslagen är en del av skattesystemet - vilket tycks vara motsatt från Hultqvists hållning - och inte tillåter att lagarna nyttjas på ett vis som strider mot dess syften. I ett sådant ljus är det enklare att se att en förmån kan uppstå. Hon menar också att det visst kan finnas transaktioner som strider mot lagstiftningens syfte som inte medför skatteförmåner; sådana transaktioner är inte skatteanpassade, utan sker av andra skäl.¹¹⁸

4.1.2 Medverkanderekvisitet

Den tidigare skatteflyktslagen uppfattades emellanåt av underrätterna som att det krävdes att den skattskyldige själv vidtagit rättshandlingen som skall bortses från, och att lagen i vissa fall inte tillämpades när den skattskyldige hävdade att rättshandlingen skett av annan utan medgivelse. Det här bedömdes vara varken acceptabelt eller avsikten med lagstiftningen. För att motverka tillämpningsproblem skrevs det in att både direkt och indirekt medverkan omfattas av generalklausulen. Med indirekt medverkan menas att den skattskyldige antingen haft avsevärd möjlighet till att påverka personen som medverkat i rättshandlingen - exempelvis en familjemedlem - eller att han fått förmånen genom en ställföreträdares medverkan. Medverkan via ett handelsbolag eller aktiebolag faller också in under bestämmelsen. Skatteförmånen skall dock fortfarande tillkomma den skattskyldige; den som medverkar till rättshandlingen utan att erhålla en skatteförmån kan inte taxeras enligt skatteflyktslagen. Detsamma gäller om den som erhållit förmånen inte är skattskyldig då en skatteförmån inte kan anses föreligga.¹¹⁹

Rosander väcker frågan om medkontrahenters beskattningsresultat kan påverkas; exempelvis att mottagaren av ett koncernbidrag inte bör tar upp avdraget till beskattning när givaren nekats avdrag genom tillämpning av skatteflyktslagen. Rosander ser inga hinder för en sådan ordning, och frågan berörs heller inte i motiven. Skatteverket delar Rosanders uppfattning.

Lodin et al. framför att ett visst hänsynstagande kan tas till medkontrahenternas situation genom att taxeringen i vissa fall kan bestämmas till ett skäligt belopp (avsnitt 4.3) vilket innebär att den skattskyldige blir lägre taxerad på grundval av medkontrahentens merbeskattning.¹²⁰

¹¹⁷ Hultqvist, Anders "*Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*" Diss. Stockholm, Nordstedts Juridik 1995 s 384 ff.

¹¹⁸ Rosander s 101 f.

¹¹⁹ Prop. 1996/97:170 s 41.

¹²⁰ Rosander s 105 och Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering s 200 samt Lodin et al. s 638.

4.1.3 Avsiktsrekvisitet

Från att skatteförmånen skall utgjort det ”huvudsakliga skälet” för förfarandet, heter det idag ”det övervägande skälet”. Ändringen vidtogs p.g.a. en formulering i motiven¹²¹ som ansågs lett till en alltför restriktiv tillämpning av rekvisitet.¹²² Jag har svårt att se att revideringen, enligt gängse språkbruk, leder till någon faktisk skillnad.

”Det övervägande skälet” skall förstås som så att skatteförmånen skall vid en objektiv bedömning väga tyngre än alla andra sammantagna skäl den skattskyldige haft för sitt handlande. Andra skäl exemplifieras med bl.a. affärsmässiga och organisatoriska skäl. Om de andra skälen, tillsammans eller allena, har i högre utsträckning motiverat transaktionen än skatteförmånen så skall lagen inte tillämpas.¹²³ Det ankommer på Skatteverket att visa på sådana yttre omständigheter som tyder på avsikt. Den skattskyldige, som bäst känner skälen för sitt handlande, får sedan försöka visa att han haft andra skäl för sitt handlande än att erhålla skatteförmånen.¹²⁴ Avgörande för bedömningen är hur förfarandet ser ut betraktat från ett normalt och förnuftigt perspektiv.¹²⁵

4.1.4 Lagstiftningens syfte

Det fjärde och sista rekvisitet lydelse är ”strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet”. Det har diskuterats om rekvisitet i stället borde utformats mer subjektivt exempelvis genom att skriva att förfaranden som utgör rättsmissbruk eller är otillbörliga skall kunna beivras med skatteflyktslagen. Det här har dock förkastats då dylika strävanden medför avsteg från objektivitet i lagstiftningen, vilket i sin tur föranleder mindre förutsägbarhet och likformighet.

Tidigare formulering var ”strida mot lagstiftningens grunder” och ändringen vidtogs för att rekvisitets innebörd bättre skall framgå av lagtexten och att lagstiftningens allmänna principer i högre utsträckning skall beaktas vid prövningen och detta skall tydligt framgå av lag.¹²⁶ Hultqvist menar att ändringen innebär att ”hänsyn skulle inte tas till lagmotiv och syften som inte framgår av lagtexten”.¹²⁷ Det här kan ifrågasättas då lagmotiven visserligen säger att motivens roll ska tonas ned,

¹²¹ ”Det huvudsakliga skälet” sades ha effekten att transaktionen måste ses som, när skatteförmånen inte räknas, utan mening. Se SkU 1982/83:20 ”Om ändring i lagen mot skatteflykt” s 20.

¹²² Prop. 1996/97:170 s 43.

¹²³ SOU 1996:44 ”Översyn av skatteflyktslagen” s 135 f.

¹²⁴ Lodin et al. s 637.

¹²⁵ SOU 1975:77 s. 67.

¹²⁶ Prop. 1996/97:170 s 38ff.

¹²⁷ Hultqvist (SvSKT nr 5 2005) s 309.

men det är fortfarande möjligt att, som med annan lagtolkning, söka ledning i förarbetena vid oklarheter.¹²⁸

Vad som är lagstiftningens syfte framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning, vilket innefattar grundläggande skatterättsliga principer, och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. Som exempel på allmänna regler nämns regler om avdragsförbud, bestämmande av skattepliktig inkomst och övriga regler om fastställande av skatteunderlag.¹²⁹

Det har visat sig svårt att fastslå ”lagstiftningens syfte som det framgår av...”; rekvisitet har bedömts vara den faktor, eller lagkonstruktion, som föranlett mest tillämpningssvårigheter.¹³⁰ Att en transaktion måste strida mot lagstiftningens grunder, som var dåvarande ordalydelsen, har beskrivits som självklart; det går inte att bortse från en sådan bedömning då ”skatteflyktstransaktion [er] strider alltid definitionsmässigt mot lagstiftningens grunder...”.¹³¹ Det här kan läsas som att liknande formuleringar måste finnas - framförallt i ljuset av hur skatteflykt vanligen beskrivs, även om de medför svårigheter i tillämpningen.¹³²

I RÅ 2001 ref. 79 avsåg en kommun att överlåta samtliga aktier i ett antal rörelsedrivande dotterbolag, DB, till ett helägt nybildat aktiebolag, MB, mot en räntebärande revers. Överskottet i DB finansierade koncernbidrag till MB och därmed MB:s räntebetalningar till kommunen. Räntebetalningarna finansierade tillskotten som kommunen lämnade till MB, som MB slussade vidare till DB. Genom förfarandet undgicks beskattning på bolagsvinst motsvarande räntan på MB:s skuld till kommunen. Skatterättsnämnden, vars förhandsbesked Regeringsrätten fastställde, ansåg att skatteflyktslagens tre första rekvisit var uppfyllda, men inte det fjärde då skatteeffekten hade ett väsentligt samband med kommunens skattefrihet. Liknande utgång blev det i RÅ 2007 ref. 85 där följande omständigheter förelåg: Investmentbolaget X ägde holdingbolaget Y och ett flertal andra företag. X sålde tre av företagen till Y. För att finansiera köpet lämnade X ett aktieägartillskott, om 1,6 miljarder kronor som motsvarade köpeskillingen, till Y. Aktieägartillskottet omvandlades till ett lån som Y betalade marknadsmässig ränta på. Med lånet och räntan fick både X och Y avdrag och undvek dubbelbeskattningens första led vilket inte hade varit möjligt med koncernbidrag då X som investmentbolag inte omfattas av koncernbidragsreglerna. Regeringsrätten förklarade att förhållandena i målet i allt väsentligt överensstämde med de i RÅ 2001 ref. 79 och skatteflyktslagen vägrades tillämpning. I min mening är domarna inte särskilt rikligt motiverade till varför respektive förfarande inte ansågs strida mot lagstiftningens syfte. Rosander anför att gällande RÅ 2001 ref. 79 hade möjligtvis reglernas allmänna utformning stor betydelse då anledningen till att skatteförmånen uppkom var kommunens skattefrihet.¹³³ Tivéus, i en kommentar till RÅ 2007 ref. 85 (som då var för prövning i Regeringsrätten),

¹²⁸ Prop. 1996/97:170 s 39 f. Se också Rosander s 107.

¹²⁹ Prop. 1996/97:170 s 39 f.

¹³⁰ Jfr Prop. 1996/97:170 s 38 och Rosander s 106 ff. Se också Holstad s 302.

¹³¹ Bergström, Sture (SN nr 1-2 1989) s 23.

¹³² Jfr Rosander s 107.

¹³³ Ibid s 110.

menar att bestämmelsernas allmänna utformning tyder på att ”räntesnurror” snarare varit uppmuntrat av lagstiftaren än att förfarandet kringgår lagstiftningen. Tivéus tycks stödja sitt resonemang med förhållandet att det är nettot av en verksamhet som beskattas. I principen ingår det att ränta är avdragsgill.¹³⁴

RÅ 2002 ref 24 (förhandsbesked) illustrerar, på ett relativt tydligt vis, hur bedömningen angående syftet görs.¹³⁵ I målet var det fråga om ett kommunalt bolag kunde ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan från ett kraftbolag. Kommunen ägde 77,8 procent av aktierna i kraftbolaget och för att möjliggöra koncernbidraget träffades ett avtal med resterande aktieägare om riktad nyemission där det kommunala bolaget skulle inneha 90,6 procent av aktierna medan de övriga ägarna skulle förvärva konvertibla skuldebrev. Syftet var att det kommunala bolaget skulle bli moderföretag enligt 35 kap 2 § IL med medföljande fördelar. Regeringsrätten uttalade att förfarandet framstår som meningslöst om man bortser från skatteförmånen och menade att rekvisit ett till tre härmed var uppfyllda.

Regeringsrätten konstaterade att bolagen infriade de formella kraven för resultatutjämning och att syftet med koncernbidragsreglerna är att skattetrycket inte skall bli högre för en koncern som bedriver verksamheten i flera bolag, än vad det blir i ett enda företag. Emellertid anger förarbetena att koncernbidrag förutsätter att företagen klart framstår som en skattskyldig.¹³⁶ Domstolen sa att så inte var fallet, och att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot koncernbidragsreglernas syfte. Skatteflyktslagen var tillämplig.¹³⁷

I RÅ 2009 not. 86 (förhandsbesked) var det följande omständigheter: AB X, som bedrev handel med fastigheter, ingick i en koncern där AB Y var moderbolag. AB Y ägde aktierna i AB Z, aktierna var kapitaltillgångar och näringsbetingande andelar för AB Y, och avyttrade aktierna till AB X för marknadsvärdet som blev omsättningstillgångar hos AB X. AB Z och AB X bildade därefter ett antal handelsbolag. AB Z överförde sina fastigheter till handelsbolagen till underpris (skattemässigt värde). Andelarna i handelsbolagen skulle senare säljas till utomstående. Underpriset medförde att värdet på AB X:s aktier i AB Z minskade och frågorna var om nedskrivningen av värdet var avdragsgill, och skatteflyktslagens tillämplighet. I sin prövning av skatteflyktsfrågan fann Regeringsrätten, med hänvisning till förarbetena,¹³⁸ att underprisöverlåtelser enligt 23 kap inte syftar till att ge en definitiv skattelättnad, och att motiven inte utesluter en användning av skatteflyktslagen. Grundläggande för underprisöverlåtelser är att de inte skall vara affärsmässigt motiverade, vilket det aktuella förfarandet var, och härmed ansågs syftesrekvisitet uppfyllt. Övriga rekvisit diskuterades kortfattat; förfarandet skulle innebära att beskattningen som

¹³⁴ Tivéus, Ulf “Räntebetalningar till utlandet på koncerninterna lån finansierade med koncernbidrag - skatteflykt?” *SN* nr 11 2007 s 693.

¹³⁵ Hultqvist (*SvSkT* nr 5 2005) s 317 och Rosander s 109.

¹³⁶ Prop. 1965:126 ”Om ändring i kommunalskattelagen m.m.” s 51 f.

¹³⁷ Ett liknande mål är RÅ 2006 not. 89 (förhandsbesked) som hänvisar till det tidigare rättsfallet. Skillnaden mellan målen är att ägarförändringen i RÅ 2006 not. 89 inte var tidsbegränsad, vilket bedömdes som irrelevant då resultatet av transaktionen strider mot lagstiftningens syfte.

¹³⁸ Prop 1998/99:15 ”Omstruktureringar och beskattning” s 127 och s 147.

utlöses vid försäljningen av andelarna i handelsbolagen motsvarar avdraget som nedskrivningen innebär. Regeringsrätten menade att ”det står helt klart” att AB X deltar i förfarandet och får en skatteförmån som också ”helt klart” är det övervägande skälet för förfarandet.¹³⁹

I RÅ 2009 not. 88 (förhandsbesked) ingick två företag, AB X, och AB Y, i en utländsk koncern. AB X ägde fastigheter som skulle överföras till AB Y som dock hade underskott som under viss tid inte får kvittas mot koncernbidrag från övriga företag inom koncernen (40 kap 18 § IL). 23 kap 27 och 28 §§ IL stadgar att fastigheterna inte får överlåtas under marknadsvärdet till AB Y utan uttagsbeskattning. För att slippa uttagsbeskattningen övervägdes det att koncernens modelföretag bildar två nederländska dotterbolag - BV 1 och BV 2. Dessa bildade i sin tur ett svenskt HB som AB X överlät fastigheterna till för underpris. BV 1 och BV 2 avyttrade sina andelar i HB (förutom 0,01 % av BV 2:s andel) för marknadspriset till AB Y. Det ställdes ett antal frågor till Skatterättsnämnden men endast fråga 4 är betydelsefull för uppsatsen: Är skatteflyktslagen tillämplig på förfarandet? När det kommer till de första tre rekvisiten konstaterade Regeringsrätten att ”i enlighet med vad Skatterättsnämnden funnit” dessa var uppfyllda.¹⁴⁰ Skatterättsnämnden fann att rättshandlingarna i koncernen medförde väsentliga skatteförmånen för sökandebolagen; AB Y förvärvade andelar där fastigheterna fanns utan beskattning för överlåtare. Trots att AB X kan överlåta fastigheterna till underpris enligt 23 kap IL så kan AB Y kvitta underskott från tidigare år mot HB:s inkomster av fastigheterna när det inte går att få motsvarande resultatutjämnning med koncernbidrag. Skatterättsnämnden såg inget annat än att skatteförmånerna var det övervägande skälet för förfarandet. Vid prövningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen konstaterade Regeringsrätten, som i RÅ 2009 not. 86, att bestämmelserna om underprisöverlåtelser är utformade så att någon definitiv skattelättnad inte skall uppkomma och förfarandet stred härmed mot lagstiftningens syfte. Skatteflyktslagen tillämpades.

I RÅ 2009 not. 171 (förhandsbesked) var det fråga om två makar som ägde alla aktier i AB Y. Aktierna var kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL. AB Y ägde alla aktier i AB X. Makarna ägnade att genomföra en s.k. omvänd fusion och låta AB Y gå upp i AB X. Efter detta skulle aktierna i AB X överlåtas, inte överstigande marknadsvärdet, till ett annat av makarna helägt bolag, AB Z. Aktierna i AB Z var också kvalificerade andelar. Aktierna i AB X ägdes tidigare direkt av makarna. De såldes till AB Y 2005. Vid 2006 års taxering beskattades makarna för kapitalvinsten i inkomstslaget tjänst. Makarna ville, vid avyttring av aktierna i AB X, vid beräkning av den maximala del som skall hänföras till inkomstslaget tjänst

¹³⁹ Hultqvist menar att det är svårt att identifiera den rättshandling som skall bortses från. Han finner det sannolikt att det är förfarandet som helhet som åsyftas, men i sådana fall tillämpas inte inledningen till generalklausulen [Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling]. Hultqvist, Anders ”Handelsbolagsdomarna och Regeringsrättens syn på skatteflykt” *SvSkT* nr 6-7 2009 s 774.

¹⁴⁰ Wittkull pekar på att formuleringen antyder att Regeringsrätten inte gjorde Skatterättsnämndens motivering till sin. I dylika fall brukar det tydligt markeras. Wittkull, Joakim ”Rättsfallskommentar med anledning av de s.k. handelsbolagsmålen” *SvSkT* nr 6-7 2009 s 765.

enligt 57 kap. 22 § IL den s.k. 100-basbeloppsregeln, tillgodoräkna sig den tidigare tjänstebeskattnade kapitalvinsten. Skatteflyktslagen nekades tillämplighet. Tjernberg kommenterar att utgången var rimlig då skatteplanering med underprisöverlåtelser av samtliga tillgångar i bolag I till bolag II där bolag II sedan avyttras med tillämpning av endast ett takbelopp bedöms i förarbetena till underprisöverlåtelsereglerna i 23 kap. IL inte strida mot fåmansföretagsreglernas syfte.¹⁴¹

I RÅ 2010 ref. 51 hade en fysisk person tecknat en kapitalförsäkring i ett utländskt försäkringsbolag. Försäkringsbolaget förvärvade aktier i AB X som i sin tur förvärvade aktier i AB Y. Båda bolagen hade sitt säte i Luxemburg. AB Z bildades med AB X som ägare. Den fysiska personen arbetade i AB Z och var ensam styrelseledamot och firmatecknare. I AB Z fanns upparbetat kapital hänförligt till försäkringsmäklarverksamhet. Aktierna i AB Z såldes till en extern part. Hela köpeskillingen uppbars av AB Y som inte beskattades, enligt skattereglerna i Luxemburg, för vinsten. Strax innan försäljningen hade försäkringsmäklarverksamheten i AB Z överlåtits till ett svenskt bolag som var helägt av den fysiska personen. Genom förfarandet undvek den fysiska personen det andra ledet i dubbelbeskattningen som sker vid utdelning eller försäljning av ett fåmansföretag enligt 3:12 reglerna. Frågan i målet var om inkomstbeskattning skulle ske för vinsten som uppkom vid avyttringen av aktierna i AB Z. Regeringsrätten fann att så var fallet och redogjorde kortfattat att rekvisit 1-3 var uppfyllda; att den fysiska personen inte personligen lyft köpeskillingen, eller att köpeskillingen fortfarande låg i AB Y bedömdes vara irrelevant. Regeringsrätten ansåg att 3:12 reglerna kringgåts genom att den skattskyldige genom förfarandet skapat möjlighet att ta ut en upparbetad vinst skattefritt. Att beskattning enligt 3:12 reglerna uteblev stred därför mot lagstiftningens syfte.¹⁴²

4.1.5 Lagstiftarens passivitet

Föarbetena betonar, som tidigare nämnts, att vid prövningen om skatteflykt föreligger skall det tillmätas betydelse om transaktionen var avsedd och förutsedd av lagstiftaren;¹⁴³ om lagstiftaren förhåller sig passiv till ett känt förfarande, är då transaktionen att se som avsedd? Frågan har behandlats i praxis: I RÅ 1997 not. 249 var förfarandet kommenterat av dåvarande Riksskatteverket i ett remissvar om den aktuella regeln och situationen kunde därför inte ses som oförutsedd: skatteflyktslagen tillämpades inte då lagstiftaren ansågs förhållit sig passiv till ett känt förfarande. I RÅ 2001 ref. 12 (förhandsbesked), RÅ 2001 ref. 66 (förhandsbesked) och RÅ 2001 ref.

¹⁴¹ Tjernberg, Mats "Tolkning och tillämpning av skattelag" *SN* nr 6 2010 s 394.

¹⁴² I målet påfördes skattetillägg trots att skatteflyktslagen tillämpades vilket fick Hultqvist att rikta kritik mot avgörandet, se Hultqvist, Anders "Skattetillägg vid tillämpningen av skatteflyktslagen?" *SvSkT* nr 5 2010 s 506. Huruvida det här bör ske eller ej ligger utanför uppsatsens syfte och frågan lämnas härmed.

¹⁴³ Prop. 1996/97:170 s 33, SOU 1996:44 s 10 och prop. 1980/81:17 s 16. Även om hänvisningar till lagstiftarintentionen kan, och bör, kritiseras så används i uppsatsen begreppet "lagstiftarens passivitet" för kända förfaranden som lämnats utan åtgärd. Begreppet tycks också vara allmänt vedertaget i doktrin.

188 (förhandsbesked) lades vikt vid att situationerna borde varit synliga vid lagstiftningsarbetet då omfattande utredningar om reglerna företagits.

I RÅ 2000 ref. 21 mål I tillämpades skatteflyktslagen trots att det i doktrin tydliggjorts att regeln kunde kringgås på det vis som skett.¹⁴⁴ Från att artikeln publicerades till ansökan om förhandsbesked hade det förflutit ungefär fyra år. Avgörandet kritiserades av Bergström som menade att skatteflyktslagen inte skall användas när lagstiftaren känner till förfarandet.¹⁴⁵ Frågan om lagstiftarens passivitet fördes på tal i några nyligen avgjorda mål.¹⁴⁶

I RÅ 2009 ref. 31 (förhandsbesked) ägde två makar samtliga aktier i AB Z. Aktierna utgjorde kvalificerade andelar enligt 57 kap 4 § IL. När AB Z såldes till en extern köpare genomfördes ett förfarande med upprepade interna aktieöverlåtelser¹⁴⁷ och makarna menade att vinsten skulle tas upp i inkomstslaget kapital. Skatteverket gjorde dock gällande att en del av vinsten skulle hänskjutas till inkomstslaget tjänst och anförde olika grunder. Relevant för denna del är att verket ansåg att skatteflyktslagen skulle vara tillämplig på förfarandet. Domstolen hade att ta ställning till om lagstiftarens kännedom om förfarandet utesluter skatteflyktslagens tillämplighet. Förfarandet med upprepade interna aktieöverlåtelser hade uppmärksamats tidigare, och förslag om nödvändig lagändring hade förts fram.¹⁴⁸ Flera ändringar har gjorts i 57:e kap IL utan att ha berört saken. Skatterättsnämnden, vars bedömning Regeringsrätten delade, ansåg att det inte fanns ett klart stöd i administrativ praxis¹⁴⁹ eller rättstillämpningen för att förfarandet skulle varit accepterat, och lagstiftaren hade ingen anledning att beakta det anpassade förfarandet vid lagstiftningens tillkomst. Skatteflyktslagen tillämpades. Tjernberg tolkar utgången i målet såsom att passivitet inte skall tillmätas någon självständig betydelse.¹⁵⁰ Christensson och Samuelson argumenterar för att det krävs en viss ”praxis” för att åberopa lagstiftarens passivitet (vilket också är i linje med Skatterättsnämndens motivering), möjligtvis genom dom i underrätterna; att Regeringsrätten måste skapa denna praxis håller författarna inte som särskilt troligt. De menar sålunda att det är en gradfråga - grad av uppmärksamhet eller acceptans - som faller utgången. De utesluter inte möjligheten att den skattskyldiges aggressivitet i skatteplaneringen kan påverka resultatet.¹⁵¹ Betydelsen av lagstiftarens passivitet prövades också i RÅ 2009 ref. 47 mål

¹⁴⁴ Wiman, Bertil ”Underskottavdragslagen” *SN* 1994 s 734 f.

¹⁴⁵ Bergström, Sture ”Tolkning och tillämpning av skattelag” *SN* nr 6 2001 s 341.

¹⁴⁶ RÅ 2009 ref. 31, RÅ 2009 ref. 47 mål I och II.

¹⁴⁷ Makarna bildade AB X och avyttrade aktierna i AB Z till AB X för omkostnadsbeloppet. Härefter avyttrade AB X aktierna i AB Z till en extern köpare varvid en kapitalvinst uppkom i AB X. Nästa steg var att AB Y bildades och aktierna i AB X avyttrades till AB Y för omkostnadsbeloppet. Makarna bildade sedan AB X & CO och avyttrade aktierna i AB Y till AB X & CO som realiserade en kapitalvinst.

¹⁴⁸ SOU 2002:52 ”Beskattning av småföretag” s 440 f och Riksskatteverkets hemställan till finansdepartementet den 3:e april 2000 dnr 3908-00/100.

¹⁴⁹ D.v.s. när det inte finns vägledande avgöranden från Regeringsrätten, men där Skatteverket i ärendehandläggningen behandlar frågan på ett konsekvent sätt. Se exempelvis Pålsson (*SvSKT* nr 3 2010) s 317.

¹⁵⁰ Tjernberg (*SN* nr 6 2010) s 396.

¹⁵¹ Christensson, Filip och Samuelson, Lars ”Skatteflyktslagen tillämplig på upprepade interna aktieöverlåtelser trots lagstiftarens passivitet” *SN* nr 4 2010 s 235.

I och II som rörde återbetalning av villkorat aktieägartillskott. I mål I gjorde Regeringsrätten samma bedömning som kammarrätten, att förfarandet har stöd i tidigare rättspraxis och att samma praxis har berörts i lagstiftningsarbetet.¹⁵² Praxisen sades härmed vara känd av lagstiftaren, och skatteflyktslagen tillämpades inte. Det gjorde den däremot i mål II - på ett liknande förfarande.¹⁵³ Regeringsråden Knutsson och Stenman var skiljaktiga och anförde att förfarandet i fråga hade uppkommit som följd av Regeringsrättens praxis. De skiljaktigas motivering påminner om varför skatteflyktslagen inte tillämpades i mål I. Tjernberg anför härav att det är svårt att se varför målen fick olika utgång; att återbetalningen i mål II hade finansierats med hjälp av koncernbidrag kan ha spelat in.¹⁵⁴ Holstad gör gällande att förfarandet i mål II kännetecknades av att det fanns en sammanhängande plan med *en* avsikt; att erhålla en väsentlig skatteförmån. Än viktigare anser han dock att förfarandet i mål II tydligare var ett rent kringgåendeförfarande.¹⁵⁵

4.2 Om hur skatteflyktslagen har tillämpats

Bortsett från när processuella frågor har prövats i samband med skatteflyktslagen, har lagen varit uppe för prövning i sin nuvarande lydelse 25 gånger. Lagen har tillämpats 10 gånger - relativt återhållsamt. Praxis har redovisats ovan i samband med respektive rekvisit. Det bör dock tilläggas att överlag är det ett problem att Regeringsrätten inte i tillräcklig stor utsträckning motiverar sina avgöranden när skatteflyktslagen tillämpas respektive inte tillämpas¹⁵⁶, och många avgöranden har sagts vara av *in casu* karaktär.¹⁵⁷

De första tre rekvisiten diskuteras sällan, vilket dock bör göras för tydlighet, men här har Regeringsrätten använt sig av motiveringar såsom att transaktionen, bortsett från skatteförmånen, framstår som meningslös.¹⁵⁸ Rekvisit ett och tre tar sikte på att just erhållandet av den väsentliga skatteförmånen skall vara det övervägande skälet för förfarandet. Med andra ord; en transaktion utan (eller med inte tillräckligt starka) andra skäl (exempelvis affärsmässiga skäl) än skatteskal bakom är just en sådan transaktion som skatteflyktslagen är utformad för (det går att fråga sig varför skattehänsyn i affärer inte är affärsmässiga skäl, se vidare avsnitt 6). Regeringsrättens motivering, som för övrigt påminner om uttalandena som

¹⁵² Prop. 1990/91:54 ”Om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m” s 246 och s 308.

¹⁵³ Medel från fåmansföretag togs ut som lågbeskattade kapitalvinster genom förvärv av i stort sett värdelösa återbetalningsrätter avseende villkorade aktieägartillskott.

¹⁵⁴ Tjernberg (SN nr 6 2010) s 398. Christensson och Samuelson konstaterar att förutsättningarna i de olika målen var olikartade vilket naturligtvis kan ha inverkat på utgången. Se vidare Christensson och Samuelson s 238.

¹⁵⁵ Holstad s 304 f.

¹⁵⁶ Se också Rosander s 112 och Tjernberg (SN nr 6 2010) s 391.

¹⁵⁷ Tjernberg (SN nr 6 2010) s 391. Jfr dock Holstad s 294.

¹⁵⁸ Se exempelvis RÅ 2000 ref. 21 mål II och RÅ 2002 ref. 24.

gjordes i motiven i anslutning till avsiktsrekvisitet,¹⁵⁹ är således i det här avseendet fullt rimlig.

Det har påståtts att, löpande i takt med att praxis utvecklats, det inte är möjligt att förutse när skatteflyktslagen kommer tillämpas - med syftesrekvisitet som stötesten.¹⁶⁰ Jag håller inte helt med om detta. Viss ledning i bedömningen ”strida mot syftet som det framgår av...” kan hämtas från förarbeten. När Regeringsrätten anser att ett visst förfarande strider mot syftet hänvisar den emellanåt till förarbeten - särskilt till regeln som kringgått. Någon gång kan också den allmänna utformningen av reglerna tillmätts betydelse.¹⁶¹ Om ett förfarande accepterats i förarbetena torde skatteflyktslagen inte äga tillämplighet, det hade varit besynnerligt annars, det blir svårt att påstå att sådana förfaranden skulle strida mot lagstiftningens syfte.¹⁶² Metoden där syftet utläses från förarbeten kritiserats naturligtvis av Hultqvist som bekant anser att en sådan metod strider mot den objektiva lagtolkningsmetod som motiven stipulerar.¹⁶³

En viktig fråga är vilken inverkan lagstiftarens passivitet har på tillämpningen. Min uppfattning är att praxis ger stöd till uppfattningen att om lagstiftaren förhåller sig passiv till ett känt förfarande, eller borde övervägt saken då området utretts, skall skatteflyktslagen inte tillämpas. Jag delar således inte Tjernbergs åsikt om att lagstiftarens passivitet inte tillmäts självständig betydelse. Det förefaller nämligen som om begreppet - lagstiftarens passivitet - tycks rymma två moment för att anses vara för handen. Det första som krävs är att lagstiftaren har en faktisk kännedom om förfarandet i fråga. Det är inte tillräckligt att få lagstiftarens uppmärksamhet genom ett påpekande i en skatterättslig tidsskrift. Lagstiftaren kan påtalas om problemet genom godkännande praxis - om det krävs en flora av en enhetlig sådan är oklart. Det andra momentet består i att avgöra huruvida lagstiftaren anses passiv till det kända förfarandet, och att lagstiftaren inte ingriper skall inte jämföras med passivitet; möjligheterna att återropa lagstiftarens passivitet minskar i takt med att ”anpassningen” ökar, och när förfarandet har tydliga inslag av rena kringgåenden blir det allt svårare att återropa lagstiftarens passivitet som grund för att skatteflyktslagen skall vägras tillämpning. Det finns alltså ingen orsak för lagstiftaren att detaljreglera alla förfaranden vilket inte är detsamma som renodlad passivitet.

Rättsläget är dock inte klart, och det är inte helt enkelt, om det överhuvudtaget går, att avgöra när domstolen anser att momenten (som här beskrivna) föreligger. I dagsläget är nog det enda viset att närma sig begreppet genom att utesluta redan avgjorda fall där lagstiftaren inte setts som passiv; förutsägbarheten på området kan med fog sägas vara låg.

¹⁵⁹ Uttalandena ansågs för strikta. Se not 121.

¹⁶⁰ Bergström, Sture ”Tolkning och tillämpning av skattelag” *SN* nr 6 2002 s 292 och Hultqvist (*SvSkT* nr 6-7 2009) s 772 f.

¹⁶¹ Jfr Rosander s 111.

¹⁶² Jfr Tjernbergs kommentarer till RÅ 2009 not. 171. Se här gjorda not 141.

¹⁶³ Avsnitt 4.1.4 och Hultqvist (*SvSkT* nr 6-7 2009) s 781.

4.3 Rättsföljd

När alla fyra rekvisit är uppfyllda skall taxering ske enligt 3 § som stipulerar tre olika alternativ: (i) ändra taxeringen som om rättshandlingen inte vidtagits, (ii) om transaktionen ifråga är en onödig omväg i förhållande till förfarandet närmast till hands skall taxering ske som om den skattskyldige valt det närliggande förhållandet, och (iii) om tillämpning av (i) eller (ii) leder till ett oskäligt resultat skall taxeringen bestämmas till ett skäligt belopp - det är här hänsyn kan tas till medkontrahenter. Den sista möjligheten har bedömts vara god för rättssäkerheten då möjlighet ges till att anpassa rättsföljden efter situationen.¹⁶⁴

4.4 Konstitutionella aspekter

Legalitetsprincipen har en stor relevans inom det skatterättsliga området, och brukar allmänt uttryckas med satsen *nullum tributum sine lege*; ingen skatt utan lag.¹⁶⁵ Hultqvist anför att en konsekvens av legalitetsprincipen är ett förbud mot analog tillämpning av skattelag.¹⁶⁶ Hultqvist menar vidare att legalitetsprincipen är kodifierad i RF genom en samläsning av 2:10 2 st 8:3, 8:7 samt förarbetena. Anledningen härtill skulle vara normgivningssättet i RF, och kompetensfördelningsskäl; skapandet av skattenormer och hur de kommuniceras till de skattskyldiga och rättstillämparna respektive vilka som är behöriga att ålägga skatt.¹⁶⁷ Utöver detta anser Hultqvist att det finns ett starkt stöd för tesen i ordalydelsen i första delen av RF 2: 10 2 st: ”Skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift...”¹⁶⁸ Jag låter Hultqvists resonemang fungera som en språngbräda för nedanstående diskussion om skatteflyktslagens förenlighet med konstitutionen, vilken kan sammanfattas till tre punkter: (i) är legalitetsprincipen kodifierad i RF, (ii) påbjuder legalitetsprincipen ett förbud mot analog tillämpning, och (iii) medför skatteflyktslagen en analog tillämpning?

4.4.1 Är legalitetsprincipen kodifierad i RF?

I den skatterättsliga diskursen om huruvida legalitetsprincipen återfinns i RF har RF 1:1 3 st, 2:10 2 st 8:3, 8:5 och 8:7 diskuterats. 1:1 3 st anger att makten skall utövas under lagarna. 8:3 lyder:

¹⁶⁴ SOU 1975:77 s 69 ff.

¹⁶⁵ Tikka Sulo, Kari “Om principer vid tolkning av skattelag” *SN* nr 11 2004 s 658.

¹⁶⁶ Hultqvist (Nordstedts Juridik 1995) s 74.

¹⁶⁷ *Ibid* s 93 ff.

¹⁶⁸ Även om den primära tanken med 2:10 var att bilda ett retroaktivitetsförbud så ser Hultqvist det som självklart att paragrafen ger uttryck för grundtanken om föreskriftsstöd för beskattning.

Hultqvist (SvSkfT 2005) s 303 och Hultqvist (Nordstedts Juridik 1995) s 103.

Föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna, som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden, meddelas genom lag. Sådana föreskrifter är bland andra föreskrifter om brott och rättsverkan av brott, om skatt till staten samt om rekvisition och annat sådant förfogande.

8:5 har följande lydelse:

Grunderna för ändringar i rikets indelning i kommuner samt grunderna för kommunernas organisation och verksamhetsformer och för den kommunala beskattningen bestäms i lag. I lag meddelas också föreskrifter om kommunernas befogenheter i övrigt och om deras åligganden.

I fråga om 8:7 så torde inledningen vara av störst intresse: ”Utan hinder av 3 eller 5 § kan regeringen efter bemyndigande i lag genom förordning meddela föreskrifter *om annat än skatt*, om föreskrifterna avser något av följande ämnen...”¹⁶⁹ Bergström menade att RF återspeglar legalitetsprincipens huvudsakliga innebörd genom stadgandena i 1:1 3 st, 8:3 och 8:5.¹⁷⁰ Pålsson använder samma stadganden i ett försök att påvisa att legalitetsprincipen faktiskt existerar i RF.¹⁷¹ Alhager ställer sig kritisk till att legalitetsprincipen återfinns i RF och anför i huvudsak följande: Då 1:1 3 st är en portalbestämmelse, vilket framkommer av förarbetena, är det svårt att se att en absolut princip följer härav. 8:e kap. anger att lag är en tillräcklig, men inte nödvändig, förutsättning för beskattning. Det finns heller inte stöd för att tolka retroaktivitetsförbudet som ett uttryck för ett föreskriftskrav, då detta varken framgår av lagtext eller motiv. Alhager ser dock att bestämmelserna i RF implicerar föreskriftsföljsamhet.¹⁷² Av RF 9:1 framkommer att rätten att besluta om skatt och avgifter sker enligt bestämmelserna i 8:e kapitlet, och enligt min mening är det tydligt att sagda bestämmelser om normgivningsmakten anger att skatt till staten beslutas av riksdagen genom lag.¹⁷³ Fast, som Melz så väl uttrycker saken: ”Att föreskriftskravet innebär att en beskattningsåtgärd kräver lagstöd är klart, men däremot kan diskuteras hur tydligt och detaljerat lagstödet skall vara”.¹⁷⁴

4.4.2 Påbjuder legalitetsprincipen ett förbud mot analog tillämpning?

Som ovan beskrivet utgår Hultqvist från att föreskriftskravet medför ett direkt förbud mot analog tillämpning. Lodin et al. menar att

¹⁶⁹ Min kursivering.

¹⁷⁰ Bergström, Sture ”Förutsebarhet: en studie i Regeringsrättens rättstillämpning” Uppsala, Iustus förlag 1987 s 14.

¹⁷¹ Pålsson, Robert ”RiksSkatteverkets rekommendationer. Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet” Diss. Uppsala, Iustus förlag 1995 s 131.

¹⁷² Alhager s 92 ff.

¹⁷³ Jfr också Strömberg, Håkan och Lundell, Bengt ”Sveriges författning” 19:e upplagan, Lund, Studentlitteratur 2004 s 123.

¹⁷⁴ Melz, Peter ”Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen - RÅ 2004 ref. 1 som illustration” i Gäverth, Leif och Lindgren, Per Anders (red) ”Vänbok till Per Anclow” s 224.

rättssäkerhetsskäl, i betydelsen att den enskilde på förhand skall kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande som kan sägas vara särskilt viktigt på skatteområdet (författarna anser således att förutsägbarhet är en del av rättssäkerhetsbegreppet vilket i princip alla tycks vara överens om),¹⁷⁵ talar mot analogislut till nackdel för den enskilde.¹⁷⁶ Peczenik ansluter sig till att legalitetsprincipen medför en restriktiv användning av analogier och extensiv tolkning av skattelag, men menar samtidigt att det inte finns ett kategoriskt analogiförbud i skatterätten.¹⁷⁷

I RÅ 2007 ref. 13 (förhandsbesked) jämställde Skatterättsnämnden - vars bedömning Regeringsrätten delade - upplåtelse av båtuppläggningsplatser med skattepliktig upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet enligt 3 kap 3 § första stycket 5 ML. Omständigheterna i målet var speciella såtillvida att ML:s bestämmelse om parkering och parkeringsplatser - som inte bedömdes som klara eller entydiga begrepp - tolkades i ljuset av EG-rätten, sjätte mervärdeskattdirektivet (77/388/EEG), som de aktuella bestämmelserna bygger på. I mål C-428/02 fastslog EGD att direktivet innefattar båtar. Dissidenterna, Peterson och Rabe, menade dock att legalitetsprincipen gör att det inte går att tolka nationella bestämmelser i strid mot deras ordalydelse oaktat att ett direktiv har en annan innebörd. Det är visserligen så, som Skatteverket anförde, att implementerade direktiv skall tolkas konformt, men EGD har fastslagit att den enbart kräver en sådan tolkning när den nationella rättens tolkningsprinciper medger detta, och då skall förutsägbarhet och reciprocitet särskilt beaktas.¹⁷⁸ Min mening är att den EG-konforma tolkningsskyldigheten hade, med hänvisning till legalitetsprincipen, kunnat åsidosättas i det aktuella målet. Att majoriteten i Skatterättsnämnden valde att inte så göra kan vara ett tecken på att det inte finns ett analogiförbud i svensk skatterätt, även om det i målet skett extensiv tolkning av skattelag snarare än en analog tillämpning; om det finns ett analogiförbud så faller det sig naturligt att extensiv tolkning bör ske, om alls, med stor restriktivitet.¹⁷⁹

Det går att finna exempel där Regeringsrätten tyckts använt sig av analogier¹⁸⁰ - även om det inte finns en självklar gräns mellan analogier och tolkning¹⁸¹ - vilket framförts som anledning till att det inte finns ett

¹⁷⁵ Rosander s 22 med vidare hänvisningar.

¹⁷⁶ Lodin et al. s 618 f. Argumentet om legalitetsprincipen förhindrar tolkningar utan lagstöd i favör till den enskilde har framförts av bl.a. Pålsson som anför, bortsett från formella orsaker, samhällets behov av skatteintäkter och objektivitetsprincipen i RF 1:9 som stöd för sin uppfattning. Pålsson (Iustus förlag 1999) s 135 f. Tjernberg menar att utrymmet för avsteg inte får vara större i fördelsfall än nackdelsfall. Tjernberg (SN nr1-2 2003) s 22. Se också Tikka som menar att legalitetsprincipen skyddar kollektivet av skattebetalare då fiskus och domstolar inte skall ge en större givmildhet än vad lagen stadgar. Tikka s 658. Dyliska argument brukar bemötas med billighetsskäl och att principen tillkommit för att skydda den enskilde mot godtycklig maktutövning. Rosander s 80.

¹⁷⁷ Peczenik, Alexander "Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära" Stockholm, Fritzes förlag 1995 s 56.

¹⁷⁸ Mål 14/83, mål C-106/89 och mål 80/86. Se också Ståhl, Kristina och Persson, Österman Roger "EG-skatterätt" 2:a upplagan, Uppsala, Iustus förlag 2006 s 38.

¹⁷⁹ Jfr Bergström (Stockholm, Liber 1978) s 68.

¹⁸⁰ Rosander exemplifierar med RÅ 1995 not. 240. Rosander s 76.

¹⁸¹ Hultqvist, Anders "Ny skatteflyktslag - en metodfråga för skatterätten" SN nr 11 1996 s 678.

analogiförbud.¹⁸² I RÅ 1999 ref. 49 uttalade emellertid Regeringsrätten att: ”Rättssäkerhetsskäl talar emellertid mot analogislut till den skattskyldiges nackdel.” Samtidigt så har Regeringsrätten ”flaggat för” att den kan tänkas frångå icke entydiga reglers ordalydelse om mycket starka skäl talar för (jfr utfallet i RÅ 2007 ref. 13 där förmodligen EG-rätten var ett sådant skäl).¹⁸³ Kvintessensen blir att det finns, inte ett ovillkorligt, men i alla fall ett ”halvt analogiförbud” i svensk skatterätt. Jag anser, om föreskriftskravet är en grundlagsrealitet, vilket mycket talar för, att det då inte går att beskatta utan föreskrift så borde det innebära att beskattning inte heller skall ske genom att använda en viss lagregel vid det jämförbara, oreglerade fallet.

4.4.3 Medför skatteflyktslagen en analog tillämpning?

Av förarbetena till den äldre lagstiftningen framgår att generalklausulen, vid lagens tillkomst, syftade till att möjliggöra en analog tillämpning (av de regler som kringgåtts).¹⁸⁴ Hultqvist menar att skatteflyktslagen förutsätter analog tillämpning vilket han illustrerar med att en tvåstegsprövning görs; först förklaras förfarandet oangripligt med vanlig rättstillämpning och sedan tillämpas generalklausulen.¹⁸⁵ Bergström delar inte denna uppfattning: ”Med stöd av skatteflyktslagen angrips dock inte skatteflykt genom en analog eller reducerande tolkning. Domstolen tillämpar ju direkt skatteflyktslagens regler”.¹⁸⁶ Invändningen ligger således i att när taxering sker efter skatteflyktslagen så beskattar också domstol enligt lag - skatteflyktslagen. Hultqvist menar dock att skatteflyktslagen överhuvudtaget inte innehåller några materiella skattenormer, som vad som är skattepliktigt, avdragsgillt eller skattefritt, och det är den materiella lagstiftningen som tillämpas med hänvisning till skatteflyktslagen.¹⁸⁷ Rosander finner att tillämpning av skatteflyktslagen ger en analogieffekt.¹⁸⁸ Det här tycker jag är en riktig beteckning; det är svårt att hävda att det sker renodlade analogislut när taxeringen sker efter lag - även om just detta sades vara fallet i de tidiga förarbetena. Det är däremot tydligt att ordinarie regler ges ett slags analog tillämpning när dessa används, när de inte är direkt tillämpliga, för att fastställa om en taxering mot grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte.¹⁸⁹ Då tillämpning av skatteflyktslagen inte är ett analogiförfarande i strikt mening, står den inte i strid med legalitetsprincipen, och som ovan konstaterat är det dessutom osäkert vilken räckvidd analogiförbudet har.

¹⁸² Rosander s 76.

¹⁸³ Bergström, Sture ”Regeringsrättens lagtolkningsprinciper - nya tendenser under senare tid?” *SN* nr 1-2 2003 s 7.

¹⁸⁴ Prop. 1980/81:17 s 25 och prop. 1982/83:84 s 19.

¹⁸⁵ Hultqvist (*SN* nr 10 1995) s 583.

¹⁸⁶ Bergström, Sture “[recension av Anders Hultqvist: Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen]” *JT* nr 2 1995/96 s 483.

¹⁸⁷ Hultqvist (*SN* nr 11 1996) s 677.

¹⁸⁸ Rosander s 82.

¹⁸⁹ Jfr Holstad s 295.

Hultqvist menar dock att, utöver att skatteflyktslagen står i konflikt med analogiförbudet, generalklausulens avsaknad av materiellt innehåll gör att lagen är en kompetensnorm som ger domstolarna kompetens, i de prövade fallen, att bortse från skattelagstiftningens innehåll - domstolen skapar regeln som tillämpas. Det här strider, enligt Hultqvist, mot grundlagens normdelegering.¹⁹⁰ Det förefaller dock som att det inte finns ett obestämlighetsförbud - att lagen måste ha ett bestämt materiellt innehåll - i den skatterättsliga legalitetsprincipen (jfr dock den straffrättsliga motsvarigheten där obestämlighetsförbudet är en mycket viktig del).¹⁹¹

En annan invändning mot att skatteflyktslagen strider mot regeringsformens krav är att Regeringsrätten - som är mest skickad till att bedöma skatteflyktslagens förenlighet med konstitutionen - aldrig använt lagprövningsbestämmelsen i RF 11:14 mot tillämpning av skatteflyktslagen.¹⁹² I regeringens proposition om en reformerad grundlag, föreslås det bl.a. att det s.k. uppenbarhetsrekvisitetet i RF 11:14 avskaffas vilket innebär att en lag eller förordning inte längre behöver vara uppenbart grundlagsstridig för att en domstol eller annan myndighet skall underlåta att tillämpa den.¹⁹³ Genom ett avskaffande av uppenbarhetsrekvisitetet får domstolarna (och myndigheter) en större möjlighet till att åsidosätta grundlagsstridig lag eller förordning, och ett avskaffande av rekvisitetet spås också leda till att det blir fler lagprövningsfall.¹⁹⁴ Jag tror dock inte att det här kommer innebära att skatteflyktslagen bedöms vara grundlagsstridig, då det är relativt vanligt förekommande att domstolen fört en diskussion om lagens förenlighet med grundlagen men väljer att, med beaktande av uppenbarhetsrekvisitetet, att inte åsidosätta den.¹⁹⁵ Mig veterligen har skatteflyktslagen aldrig ifrågasatts på nämnda sätt.

Jag ansluter mig till uppfattningen att skatteflyktslagen är grundlagsenlig, däremot naggar den legalitetsprincipen i kanterna, vilket gör att den kan ifrågasättas från rättssäkerhetssynpunkt. Jag återkommer till detta nedan (avsnitt 4.5).

4.5 Skatteflyktslagen i ljuset av rättssäkerhet och effektivitet

Även om skatteflyktslagen, i viss mån, tillåter analogier och saknar materiellt innehåll så finns det konstitutionellt utrymme för en sådan typ av lagstiftningsteknik, men det innebär inte att den är något att åstunda; anvisningen för en mer obunden rättstillämpning och oklara normer kan resultera i godtycke och mindre förutsägbarhet. Det finns dock vissa

¹⁹⁰ Hultqvist (Nordstedts juridik 1995) s 425 och Hultqvist (SN nr 11 1996) s 679.

¹⁹¹ Alhager s 80 och Rosander s 83.

¹⁹² Se också von Bahr, Stig "Skatteflykt i EG-rättslig belysning" SN nr 11 2007 s 644 och Rosander s 83.

¹⁹³ Prop 2009/10:80 "En reformerad grundlag" s 145.

¹⁹⁴ SOU 2007:85 "Olika former av normkontroll" s 67.

¹⁹⁵ Se exempelvis NJA 1981 s. 1 och RÅ 1980 2:69. Jfr också den skiljaktigas mening i NJA 1989 s. 131 vilken föranleder en uppfattning om att uppenbarhetsrekvisitetet diskuterades av domstolens ledamöter.

mekanismer i skatteflyktslagens konstruktion som ökar rättssäkerheten; i tidiga motiv nämns problemet med att det kan finnas svårigheter i att avgöra om ett förfarande står i strid med lagstiftningens syfte, och att oklarheter skall bäras av den fiskala sidan (principen om *in dubio contra fiscum*).¹⁹⁶

Den enskildes rättssäkerhet anses också förstärkas av möjligheten att få det tänkta förfarandet prövat via ansökan om förhandsbesked.¹⁹⁷

Förhandsbesked får lämnas om det är vikt för sökanden - vilket är normalfallet¹⁹⁸ - eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.¹⁹⁹

4 § skatteflyktslagen stadgar att tillämpning av lagen prövas av förvaltningsrätten efter framställning av Skatteverket. Paragrafen har av rättssäkerhetsskäl setts som viktig, men i motiven har det föreslagits att den, efter praxis utvecklets, utvärderas för att eventuellt avskaffas, vilket dock än inte blivit fallet.²⁰⁰

Det finns specialreglering där rättssäkerheten fått ge vika till förmån för effektiviteten; framställning till förvaltningsrätt kan göras inom fem år efter utgången av taxeringsåret enligt eftertaxeringsfristerna utan att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift.²⁰¹

Avvägningen mellan rättssäkerhet och effektivitet skall, som rubriken antyder, inte förglömmas: förutsägbarheten - som tycks vara den beståndsdel av rättssäkerheten som ses som viktigast i sammanhanget - får vägas mot omfattningen av skatteflyktstransaktioner och beloppen som undanhålls det allmänna.²⁰² För att bedöma effektiviteten måste det finnas data, vilket i dagsläget saknas, om skatteflyktslagens allmänpreventiva funktion²⁰³ d.v.s. studier behövs för att ta reda på i vilken mån lagen fungerar som ett remedium mot tilltänkta skatteflyktstransaktioner. I motiven sägs det att "även om det naturligtvis är omöjligt att i mätbara termer uppskatta lagstiftningens betydelse i preventivt hänseende är det uppenbart att en generalklausul fyller en mycket viktig funktion även i detta avseende".²⁰⁴ Jag ser inte riktigt varför rättsekonomisk forskning inte, i alla fall, kan försöka att mäta den allmänpreventiva effekten. Sådan forskning kan exempelvis jämföra omfattningen av skatteflyktstransaktioner mellan länder där styrkan i de repressiva metoderna skiljer sig åt, eller se till skatteflykt i samma land under en tidsperiod där nämnda metoder varit i förändring; Sverige har till exempel modifierat skatteflyktsklausulen vid flera tillfällen och under en period var den t.o.m. avskaffad. Forskningen behöver visserligen ta med andra faktorer - där korrelationen med skatteflykt också är svårbedömd - i beräkningen, såsom hur skattesatserna och inkomstskattens struktur förändrats, och med tanke på att riskbedömning i sig självt är svårförutsägbart är det ingen lätt forskningsuppgift. Det torde dock under alla omständigheter gå att med

¹⁹⁶ Prop. 1980/81:17 s 26.

¹⁹⁷ Prop. 1996/97:170 s 35.

¹⁹⁸ Lodin et al. s 639.

¹⁹⁹ Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor 5 §.

²⁰⁰ Prop. 1982/83:84 s 21 och prop. 1996/97:170 s 49.

²⁰¹ 4 § skatteflyktslagen 2 st. och 4 kap. 19-22 § taxeringslagen (1990:324). Se också Lodin et al. s 639.

²⁰² Prop. 1996/97:170 s 9. Se också avsnitt 1 not 4.

²⁰³ Rosander s 27.

²⁰⁴ Prop. 1996/97:170 s 35.

teoretiskt väl underbyggda resonemang (även om bedömandet av den preventiva funktionen främst borde vara en empirisk fråga) visa på skatteflyktslagens förtjänster i detta avseende; om ett av de främsta argumenten för skatteflyktslagen (avsnitt 4) omöjligen, på något vis, kan ledas i bevis utöver axiomm hänvisningar kan det finnas skäl till att, om inte annat, omformulera behovet av skatteflyktslagen.

Emellanåt framhålls att en minskad förutsägbarhet ifråga om skatteflyktstransaktioner är acceptabelt då den skattskyldige gör ett medvetet risktagande genom att ge sig in på ett osäkerhetsområde²⁰⁵, som enligt min mening har att göra med att det inte finns ett säkert sätt att fastställa lagstiftningens syfte, och att ” det kan ifrågasättas om de skattskyldiga kan anses ha rätt till samma rättssäkerhet vid genomförande av den typen av rättshandlingar [skatteflyktstransaktioner]”.²⁰⁶ Att - förhoppningsvis tungsint - acceptera en minskad förutsägbarhet som en konsekvens av effektivitetskrav är en sak, att framhålla andra argument, särskilt sådana som att skatteplanerare inte förtjänar normal rättssäkerhet, rimmar illa med den stringens som rättssäkerhetsbegreppet förutsätter för att inte bli urholkat.

²⁰⁵ Rosander s 84.

²⁰⁶ Ibid s 249.

5 Civilrätt, skatterätt och skatteflykt

Som framhållits ovan i avsnitt 1 och 4, är skatteflykt i teknisk mening civilrättsligt giltig - förhållandet mellan civilrätten och skatterätten förklarades i avsnitt 3, en rekapitulation kan formuleras som att, civilrätten är *primus*, skatterätten *sekundus*.²⁰⁷ En konsekvens härav är att den skattskyldige kan ge sina rättshandlingar en viss beteckning eller juridisk form med syfte att undgå, eller åtminstone minska skatten. Regeringsrätten accepterar dock inte former som är *civilrättsligt ogiltiga*, det har då varit fråga om skenavtal och rättshandlingar med oriktig benämning.²⁰⁸ Som nämnts i avsnitt 1 finns det i doktrin en diskussion huruvida praxis genererat en särskild skatterättslig lagtolkningsmetod där civilrättsligt giltiga handlingar underkänns då handlingarna vidtagits enbart av skatteskal.

5.1 Skenrättshandlingar

34 § AvtL stadgar att ett skuldebrev, kontrakt eller annan skriftlig handling som upprättats för skens skull endast är giltig i en godtroende förvärvares hand. I civilrätten är det fordringsägarna i allmänhet parterna söker vilseleda, i skatterättsliga sammanhang är det fiskus.²⁰⁹ Som framkommer av 34 § AvtL betraktas skenrättshandlingar i civilrätten, parterna emellan, som en nullitet - utan verkan. Skatterättsligt har Regeringsrätten hanterat skenrättshandlingar på samma sätt.²¹⁰

RÅ 1989 ref. 127 gällde ett avtal som rörde köp av ädelstenar på kredit där kunden skulle erlagga en förskottsränta om 27 procent. Företaget hade äganderätten till stenarna fram till dess köparen fullgjort sina förpliktelser enligt avtalet. Regeringsrätten fann att köpet av ädelstenarna spelade en mycket liten del i avtalet mellan kunden och företaget - syftet med köpet var inte att erhålla ädelstenarna vid kredittidens utgång - och kunde därmed inte innebära att kreditköpet gav upphov till någon skuld och därmed ingen avdragsgill förskottsränta. Min uppfattning är att målet inget annat är, än ett exempel på att skatterätten följer civilrätten i fråga om skenrättshandlingar; civilrättsliga rättsfakta avgör den skatterättsliga rättsföljden.²¹¹ Att bevisa skenrättshandlingar är förknippat med avsevärda svårigheter - parterna har inget intresse av att lämna upplysningar om det verkliga förhållandet.²¹²

²⁰⁷ Grosskopf och Grönfors (*SN* nr 6 1990) s 353.

²⁰⁸ Lodin et al. s 624 f.

²⁰⁹ *Ibid* s 626.

²¹⁰ RÅ 1943 Fi 712, RÅ 1949 Fi 278, RÅ 1951 ref. 27, RÅ 1964 Fi 1297-1299, RÅ 1965 Fi 1894 samt RÅ 1982 Aa 184.

²¹¹ Jfr dock Gäverth, Leif "Regeringsrätten och genomsyn" *SvSkT* nr 9 1996 s 745 som menar att Regeringsrätten vidtog genomsyn. Lodin et al. verkar vara av uppfattningen att det i målet var fråga om en skenransaktion. Lodin et al. s 625.

²¹² Lodin et al. s 627

5.2 Rättshandlingar med oriktig benämning

Det finns ingen bestämmelse i skattelag som stipulerar att rättshandlingars civilrättsliga innebörd skall läggas till grund för beskattningen, det är dock en vedertagen uppfattning att en rättshandling skall bedömas efter sin verkliga innebörd.²¹³ Att så skall ske, torde också vara en allmän rättsgrundsats.²¹⁴ I likhet med skenrättshandlingar så accepteras inte rättshandlingar med oriktig benämning. Till skillnad från hur skenrättshandlingar bedöms (som förlorar sin verkan) omklassificeras rättshandlingar (med oriktig benämning) till sin verkliga innebörd vid tillämpning av principen om verklig innebörd. För att en skenrättshandling skall anses föreligga krävs det att parterna medvetet söker vilseleda någon, men en rättshandling med oriktig beteckning kan uppkomma utan att det varit parternas avsikt.²¹⁵

Principen om verklig innebörd var uppe för prövning i RÅ 1989 ref 62 mål I och II. I målen var det fråga om *sale and lease back* av fast egendom respektive byggnad på ofri grund. Fastighetsägaren avsåg att sälja sin fastighet till ett finansbolag och därefter hyra den under viss tid med utfästelse om att vid hyrestidens utgång hade fastighetsägaren rätt att återköpa fastigheten till ett på förhand bestämt pris (option). Regeringsrätten hade att avgöra om det verkligen var fråga om en fastighetsavyttring, respektive avyttring av byggnad på ofri grund med påföljande uthyrning och option eller om innebörden enligt formen skulle bortses från. Efter en civilrättslig analys²¹⁶, där argument vägdes för och emot en omklassificering, fann Regeringsrätten att det inte fanns stöd för att avvika från den beteckning rättshandlingarna givits av parterna och detta fick ligga till grund för beskattningen. Regeringsrätten menade att transaktioner av förevarande slag skulle godtas om inte det klart framgår att den reella och av parterna åsyftade innebörden är en annan. Regeringsrätten uttalade också att stor restriktivitet bör iaktas vid fastställandet av annan innebörd än vad parterna avsåg: "... annars uppstår lätt betydande svårigheter - för såväl den enskilde som det allmänna - att förutse och överblicka konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer. Detta gäller inte minst i fråga om sådana komplexa affärstransaktioner som detta mål avser". Även om Regeringsrätten inte ändrade den angivna formen - vilket kan bero på att fastighetstransaktioner är starkt formbundna och att det är särskilt höga krav för att ändra sådana former²¹⁷ - så visar målet likväl vilka överväganden som görs vid fastställande av den verkliga innebörden.

Ett mål som haft stor betydelse för principen om verklig innebörd är RÅ 1953 ref. 10. Regeringsrätten fastslog att vid prövning om en rättshandling med oriktig benämning föreligger eller ej, skall varje led i en

²¹³ Rosander s 57.

²¹⁴ Prop. 1972:93 "Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)" s 31.

²¹⁵ Almendal s 157.

²¹⁶ Om analysen var korrekt är öppet för diskussion. Se Gäverth s 746 med vidare hänvisningar.

²¹⁷ Lodin et al. s 632.

transaktionskedja prövas för sig.²¹⁸ I RÅ 1990 ref. 115 uttalade Regeringsrätten att de skattemässiga konsekvenserna - av det i målet aktuella avtalet - skulle bedömas utifrån en helhetssyn då de olika transaktionerna som rymdes inom avtalet var nära knutna, och beroende, av varandra. I RÅ 1998 ref. 19, som behandlade en omstrukturering, var Regeringsrätten tydlig med att vid fastställandet av den verkliga innebörden så kan det mycket väl vara fråga om en gemensam bedömning av flera rättshandlingar. Målen, och övrig rättsutveckling,²¹⁹ visar att vid serier av kopplade rättshandlingar prövas de skattemässiga konsekvenserna utifrån rättshandlingarnas sammanhang. Synsättet är nuförtiden etablerat.²²⁰ Gäverth menar att det är enklare att visa att en rättshandling med oriktig benämning föreligger än en skenrättshandling (vilket parterna inte har anledning att bringa bevisning om): "[vid rättshandlingar med oriktig benämning] är det fråga om att på föreliggande material göra en korrekt rättslig bedömning av en viss transaktion eller rättshandling".²²¹

5.3 Genomsynsmetoden

Meningarna är delade huruvida Regeringsrätten tillämpar en metod som går utöver att fastställa rättshandlingars verkliga innebörd civilrättsligt, och istället låta en transaktions verkliga ekonomiska innebörd, i motsats till dess juridiska innebörd, ligga till grund för beskattningen.²²² Möller menar att det inte är särskilt märkligt att tillämpning av skattelag kan ge andra resultat än tillämpning av civillag, särskilt då ett förhållande är exklusivt för beskattningen; det allmännas intresse av att få in skattemedel. Det är också så, menar han, att frågeställningar i beskattningsmål överhuvudtaget inte finns i civilrätten såsom förvärv av handlingar som skall ligga till grund för avdrag. Regeringsrätten har uttryckligen angett att den skiljer mellan civillag och skattelag.²²³ Regeringsrätten anger normalt inte att den tillämpar civilrätt vilket Möller uppfattar som att domstolen faktiskt utvecklat genomsyn.²²⁴ Det här kan dock eventuellt förklaras med att det är så självklart att fastställa den verkliga innebörden vilket gör att ingen speciell motivering krävs. Regeringsrätten är också av tradition sparsmakad i sina förklaringar.²²⁵ Regeringsrätten nämner heller inte att den använt någon särskild skatterättslig metod vilket borde ske när området är kontroversiellt. Vidare rör det sig ofta om svåra bedömningar och det är möjligt att vissa av rättsfallen där Regeringsrätten fastställt den verkliga

²¹⁸ Thörnhammar s 44.

²¹⁹ Exempelvis RÅ 2004 ref. 4 samt RÅ 2004 ref. 27.

²²⁰ Almendal s 145 och s 150.

²²¹ Gäverth s 738. Jfr dock Rosander s 58.

²²² För en översikt av vilka som deltagit i diskussionen, och vilka rättsfall som brukar åberopas för och emot genomsyn se Rosander s 60 not 134 och not 164.

²²³ Möller hänvisar härvid till RÅ 1994 ref. 56 och RÅ 2001 ref. 50. Möller, Lars

"Regeringsrätten och genomsynsmål" *SN* nr 7-8 2003 s 574 f.

²²⁴ Möller s 574 ff.

²²⁵ Bergström, Sture "Regeringsrättens tolkningsprinciper - ännu en gång" *SN* 2003 nr 9 s 645. Se också Lodin et al. s 17 f där det anges att Regeringsrätten historiskt har lämnat knapphändiga motiveringar.

innebörden öppnar upp för kritik från en civilrättslig synvinkel. Att domstolen anses feltolka civilrättsliga förhållanden kan dock inte tas som intäkt för att genomsyn använts.²²⁶

Gäverth och Möller, efter en analys av Regeringsrättens praxis, anför några centrala punkter som genomsynmetoden, som de benämner den, kan definieras utifrån: (i) Regeringsrätten bedömer rättshandlingarna i skattemässigt hänseende,²²⁷ (ii) det är inte tillräckligt att se till de skattemässiga effekterna utan de ekonomiska effekterna som avtalen haft för den skattskyldige skall även de beaktas²²⁸ och, (iii) här läggs vikt vid om transaktionerna varit affärsmässigt motiverade²²⁹ - bortsett från skatteeffekten.²³⁰ Jag uppfattar det som - ifall analysen är korrekt - punkterna också ger stöd till att genomsyn överhuvudtaget kan anses föreligga; det är då tydligt att frågan om huruvida rättshandlingarna är civilrättsligt giltiga får mindre betydelse vid bedömningen.

Stöd för att Regeringsrätten skiljer mellan att fastställa den civilrättsliga innebörden och fastställa den skatterättsliga innebörden kan finnas i RÅ 1994 ref. 56. Målet behandlade skattekonsekvenser vid köp och försäljning av andelar i utdelningsbolag; genom aktieförvärv i anslutning till utdelningspunkten i kombination med försäljning av samma aktier omedelbart därefter, förvandlades reavinst till kapitalintäkt.²³¹ Regeringsrätten uttalade att: "I målet skall fastställas den skatterättsliga innebörden av en serie civilrättsliga transaktioner". Formuleringen kan tolkas som så att transaktionerna är civilrättsligt giltiga, och att den skattemässiga bedömningen kan komma att ändras från den civilrättsliga.²³² I målet uttalas också att det ekonomiska resultatet av transaktionerna inte framstår som affärsmässigt motiverat, bortsett från skattevinsten. Regeringsrätten konstaterar att det enda syftet för transaktionen var att erhålla skattefordelar, men det förhållandet är enkom inte tillräckligt för att frångå rättsverkningarna som följer av rättshandlingarnas form. Även om Regeringsrättens uttalande kan tolkas så att den gör en åtskillnad mellan vilken innebörd rättshandlingarna har civilrättsligt och vilka effekter de får skatterättsligt så uttalas det samtidigt att skatteskal för en transaktion inte är tillräckligt för ett underkännande. I min mening talar det här mot, och inte för, att genomsyn användes i det aktuella målet.

Det finns dock andra exempel på mål där det är mycket svårt att se annat än att genomsyn tillämpats. Jag anser att RÅ 1987 ref. 78 är ett särskilt exempel på detta med följande uttalande från Regeringsrätten: "Den egentliga innebörden av avtalet får i stället anses vara att Ragnar J mot betalningen på 50 000 kr år 1987 skulle få tillgång till en handling som redan vid 1982 års taxering kunde ligga till grund för ett avdragsyrkande på

²²⁶ Rosander s 62. Angående feltolkning, jfr också här gjorda not 214 och not 241.

²²⁷ RÅ 1989 ref. 32 och RÅ 2001 ref. 50.

²²⁸ RÅ 1994 ref. 52 mål I och II, RÅ 1998 ref. 58 mål I och RÅ 1999 not. 18 (förhandsbesked).

²²⁹ RÅ 1994 ref. 56.

²³⁰ Gäverth Leif och Möller, Lars "Har Regeringsrätten frångått genomsyn" *SN* nr 11 2007 s 653 f.

²³¹ Intressant att notera är att skatteflyktslagen inte var tillämplig då förfarandet var känt, och accepterat av lagstiftaren.

²³² Möller, Lars "Regeringsrätten och "den verkliga innebörden"" *SvSkT* nr 2 1995 s 137.

49 500 kr”. Här verkar det som att domstolen vid fastställande av den egentliga innebörden tillmätte vikt till skattemässiga motiv - möjlighet till avdrag. En möjlig tolkning är att civilrätten influerades av skatterätten tack vare att transaktionen enbart företogs av skatteskal.²³³ De fåtal rättsfall som ger stöd till genomsyn kan dock fått sin utgång p.g.a. andra anledningar (än att handlingarna vidtogs av skatteskal).²³⁴

De flesta bedömare verkar vara överens om att Regeringsrättens avgörande i RÅ 2004 ref. 27 talar i favör för att genomsyn inte (längre) accepteras i svensk rätt.²³⁵ Omständigheterna var i korthet följande: H upplät skogsavverkningsrätter till underpris till två bolag som hennes make kontrollerade. Dessa upplät sedan avverkningsrätterna till marknadspris till en oberoende part. I underinstanserna uttagsbeskattades H för upplåtelseerna till makens bolag, och genom stöd av genomsyn beskattades hon även för ersättningen från makens bolag då bolagen sågs enbart som mellanhand som behövde tillförsel av kapital som i och med transaktionen inte behövde möta de skatterättsliga konsekvenserna av aktieägartillskott. Regeringsrätten framhöll att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett vilken beteckning som valts,²³⁶ och att parternas motiv för rättshandlingarna saknar ”nämnvärd betydelse” vid bedömningen. Regeringsrätten förklarade vidare att skatteflyktsförsök går att angripa med principen om verklig innebörd endast om rättshandlingarna är felaktigt rubricerade. Övriga fall får prövas mot skatteflyktlagen.

Under 2008 avgjorde Regeringsrätten ytterligare några mål där den verkliga innebörden diskuterades vars utfall kan hjälpa till med att klargöra rättsläget.²³⁷ RÅ 2008 not. 113 och RÅ 2008 ref. 41 uppvisar stora likheter. Båda fallen rörde skatteupplägg med kapitalförsäkringar och kommanditbolag. I RÅ 2008 not. 113 var det fråga om en enskild person, X, som hade ett fåmansaktiebolag, AB, i Sverige. X tecknade en kapitalförsäkring i ett utländskt försäkringsbolag. Försäkringsbolaget ägde 0,9 procent av aktierna i ett bolag i Luxemburg, LB. AB och LB bildar ett kommanditbolag, KB 1, där AB stod som komplementär med en ägarandel på 10 procent. Resterande ägde LB som kommanditdelägare. Kommanditbolaget såldes till ett annat kommanditbolag, KB 2, och resultatet tillföll LB. KB 2 erhöll därefter ett räntefritt lån från LB. KB 1:s kassa, bolagets enda tillgång, hade överförts till KB 2 och enligt överenskommelse skulle X låna tillbaka sina pengar. Regeringsrätten konstaterar att LB inte haft någon anledning att bilda KB 1 eller i övrigt bidragit till verksamheten. Av utredningen i målet att döma, så hade köpeskillingen inte, tvärt emot vad X hävdade, tillfallit hans kapitalförsäkring. Den verkliga innebörden av avtalet mellan LB och AB - den formella innebörden vara att vinsten skulle fördelas efter andelstalen medan hela förlusten skulle belasta LB - var att A ensam skulle förfoga över

²³³ Lodin et al. s 632.

²³⁴ Exempelvis att det rör sig om civilrättsligt undermåliga tolkningar.

²³⁵ Bergström, Sture, ”Rättshandlingars verkliga skatterättsliga innebörd - en kommentar till RÅ 2004 ref. 27” *SN* 2004 nr 12 s 773 Rosander s 63 f och Hultqvist (*SN* nr 11 2007) s 696. Jfr dock Gävert och Möller s 661.

²³⁶ Se RÅ 1998 ref. 19 för en likartad formulering.

²³⁷ RÅ 2008 not. 113, RÅ 2008 ref. 41, RÅ 2008 ref. 54 samt RÅ 2008 not. 169.

resultatet i KB 1. X beskattades för köpeskillingens belopp. I RÅ 2008 ref. 41 ägde en fysisk person, Y, en kapitalförsäkring i ett utländskt försäkringsbolag. Y:s aktiebolag, AB, bildade tillsammans med försäkringsbolaget ett kommanditbolag, KB 1, där AB stod som komplementär med en ägarandel på 5 % och försäkringsbolaget ägde, som kommanditdelägare, 95 %. Försäkringsbolaget tillsköt en insats om 50 000 kronor och AB satte ej in något kapital. Vinsten skulle även här fördelas efter andelstal medan eventuell förlust skulle bäras av AB. Y var verksam i KB men uppbar ingen lön, trots att KB gick med vinst. Y tog flera lån från KB som överlät fordran till försäkringsbolaget till synes utan vederlag. Försäkringsbolagets andelar i KB såldes sedermera till ett annat kommanditbolag, KB 2. Köpeskillingen bestod av två delar; ena delen ett kontant belopp som skulle tillfalla Y:s kapitalförsäkring, den andra delen ett andelsägaruttag motsvarande fordran på Y. För det första konstaterade Regeringsrätten, som i RÅ 2008 not. 113, att försäkringsbolaget inte på något vis bidragit till verksamheten - rörelsekapitalet visade sig vara lånat av Y. Utöver detta framstod det, enligt Regeringsrätten, som utslutet att KB 2 köpte andelarna i KB 1 samtidigt som dess kassa överfördes till Y:s kapitalförsäkring. KB 2 kan inte heller utgett något andelsägaruttag. Dessa omständigheter i kombination med hur vinstfördelningen såg ut får Regeringsrätten att komma fram till att den verkliga innebörden av avtalet var att Y ensam skulle förfoga över resultatet i KB 1. I domarna anser Regeringsrätten, med stöd av faktiska omständigheter, att den civilrättsliga innebörden var att den enskilde, X respektive Y, själv förfogade över vederlaget och beskattades i enlighet med detta. Hultqvist noterar avsaknaden av genomsynsresonemang, i målen var det också uppenbart att transaktionerna företogs enbart av skatteskäl, men detta gavs - till synes - ingen avgörande betydelse. Jag uppfattar utgången i målen på ett liknande vis som Hultqvist; Regeringsrätten lägger ned stor möda på att redogöra för de faktiska omständigheterna som ligger till grund för omklassificeringen av avtalen vilket kan vara ett tecken på att principen i RÅ 2004 ref. 27 upprätthålls - skatterättsliga ändamålsskäl tillmäts ingen betydelse.²³⁸ I RÅ 2008 ref. 54 hade den skattskyldige, C, ingått ett avtal om kapitalförsäkring med ett utländskt försäkringsbolag. Betalningen för kapitalförsäkringen gjordes genom att A överlät fodringar som hans fåmansaktiebolag innehade. Fodringarna löstes mot ett konvertibelt skuldebrev. Räntorna på fodringarna och konvertibeln gottskrevs C:s försäkring. Vid utlösandet av försäkringen skulle försäkringsbolaget betala försäkringens marknadsvärde med ett tillägg om 0,1 %. Försäkringen hade en förvaltningsavgift på 1,2 % av försäkringskapitalet. Skatteverket menade att ett bulvanförhållande förelåg mellan C och försäkringsbolaget, varvid C skulle ses som ägare till fodringarna och konvertibeln och beskattas för ränteinkomsterna. Regeringsrätten fann att förhållandet att försäkringsbolaget tog en sådan låg risk medförde att avtalet saknade betydelse från försäkringssynpunkt; avtalet var överhuvudtaget inte en kapitalförsäkring. Det finns dock inga definitioner, försäkringsrättsligt, om att viss låg risk medför att avtalet inte

²³⁸ Hultqvist, Anders "Några kapitalförsäkringsdomar - omkaraktärisering istället för genomsyn" *SN* nr 10 2008 s 621.

kan konstitueras som en kapitalförsäkring.²³⁹ Det blir då frestande att anta att Regeringsrätten ger kapitalförsäkring en särskild skatterättslig betydelse. En sådan konklusion uppstår exempelvis från, som Möller menar, det allmännas anspråk av att få in skattemedel. Jag tolkar dock domen som om någon genomsyn inte företagits; utgångspunkten för Regeringsrätten måste varit att avtalet inte är ett kapitalförsäkringsavtal civilrättsligt, det konstateras till och med i domskälen att bedömningen sker efter försäkringsmässiga utgångspunkter.²⁴⁰ Att Regeringsrätten tolkar försäkringsrätten annorlunda än vad högsta domstolen hade gjort är en annan fråga.²⁴¹

I RÅ 2008 not. 169 var det en fysisk person, X, som skulle sälja sitt fåmansbolag, AB, till en utomstående svensk köpare. X bildade ett belgiskt bolag och överlät sina aktier i AB till detta bolag, varefter det belgiska bolaget överlät aktierna till köparen. Priset för aktierna mellan X och det belgiska bolaget var det nominella värdet, 100 kronor per aktie. Försäljningspriset blev 3 720 000 kronor. Vid överlåtelsen från det belgiska bolaget till köparen var priset 65 100 000 kronor. Efter avyttringarna till det belgiska bolaget flyttade X till Belgien. Regeringsrätten konstaterade inledningsvis att under året målet avsåg fanns inga skattebestämmelser om underprisöverlåtelser till helägda bolag. Sådana underprisöverlåtelser hade emellertid godtagits i praxis. Med hänvisning till EGD:s dom i mål C-436/00 fann Regeringsrätten att det strider mot etableringsfriheten att utestänga den som till en utländsk juridisk person underlåter aktier till underpris från möjligheten med uppskov med beskattningen av övervärdet på aktierna på det vis som tillkommer den som på motsvarande sätt överlåter aktier till ett svenskt bolag. Frågan var om X skulle anses avyttrat aktierna till priset som han avtalat med det belgiska bolaget eller för priset som bolaget avyttrade aktierna till den utomstående köparen. Regeringsrätten följde upp sitt uttalande i RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27: ”allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts”. Regeringsrätten uttalade sig också om skattemotivs betydelse för bedömningen: ”Inte heller kan den omständigheten att beskattningen av övervärdet eventuellt inte kommer att äga rum i Sverige²⁴² och att detta kan ha varit den väsentliga avsikten med transaktionerna tillmätas betydelse vid bedömningen av rättshandlingars egentliga innebörd”. Regeringsrätten förklarade att X inte skulle beskattas för det belgiska bolagets försäljning av aktierna.

²³⁹ Hultqvist, Anders ”Vad är en kapitalförsäkring” *SvSKT* nr 1 2009 s 48.

²⁴⁰ Hultqvist menar också att Regeringsrätten gjort en civilrättslig bedömning. Som skäl anför han bl.a. då rättssystemet förutsätts vara koherent, och om kapitalförsäkringsbegreppet gjorts autonomt i skatterätten hade Regeringsrätten inte tagit upp frågan om rättsordningen där det utländska bolaget har sin hemvist. Hultqvist (*SN* nr 10 2008) s 624.

²⁴¹ Utgången i målet har kritiserats av Starberg som tycks mena att Regeringsrättens klassificering varken skett efter svensk lag eller EG-rätt. Se Starberg, Daniel ”Regeringsrätten om livförsäkring - en kritisk rättsfallskommentar” *SvSKT* nr 6-7 2008 s 487 f.

²⁴² Genom A:s flytt. Under åren som transaktionerna företogs kunde inte 10-års regeln tillämpas på försäljning av utländska delägaraktier.

Hultqvist²⁴³ och Samuelsson²⁴⁴ tolkar utgången i målet som så att genomsynsresonemang inte längre vinner gehör i Regeringsrätten.

5.4 Finns det en särskild lagtolkningsmetod mot skatteflykt, och vilka följder har gällande rätt för skatteplaneraren?

Jag är inte övertygad om att genomsyn någon gång existerat i Regeringsrättens praxis. Det finns ett fåtal mål som visserligen kan tolkas i en sådan riktning, men här kan, som framställningen visat, andra skäl än en särskild skatterättslig lagtolkningsmetod hänvisas till som förklaringsfaktorer. Att Regeringsrätten *kan* ha påverkats av skatterättsliga överväganden i den civilrättsliga bedömningen i det enskilda fallet ska heller inte åberopas som stöd för att genomsynsmetoden används av Regeringsrätten enligt devisen en svala gör ingen sommar. Med RÅ 2008 not. 169, som en naturlig uppföljning på RÅ 2004 ref.27,²⁴⁵ har hursomhelst Regeringsrätten visat att det inte är möjligt att fränkänna civilrättsligt giltiga handlingar - även om förfarandet medför skattefördelar - dess skatterättsliga betydelse.²⁴⁶ Skatteplaneraren kan själv inte välja, naturligtvis, hur rättshandlingarna klassificeras men så länge den verkliga civilrättsliga innebörden överensstämmer med den uppgivna skall detta följas vid beskattningen såtillvida skatteflyktslagen inte är tillämplig - den skattskyldige kan således inom dessa ramar anpassa sitt förfarande efter skattekonsekvenserna.²⁴⁷

Då genomsyn bedöms vara ett icke-fenomen, kommer detta inte diskuteras vidare i förhållande till rättssäkerheten och legalitetsprincipen eller generalklausulen. Det kan dock kort nämnas att om genomsynsmetoden hade accepterats i svensk rätt så hade det varit svårt att motivera skatteflyktslagens existens.²⁴⁸ Vad rättssäkerheten och konstitutionen anbelangar minskar förutsägbarheten när utrymmet för en friare lagtolkning ökar, och genomsynsmetoden skulle innebära att lagstiftningsmakten förskjutits något, då beskattning i så fall hade skett utan

²⁴³ Hultqvist, Anders "Verklig innebörd i nytt rättsfall" *SvSkT* nr 1 2009 s 111.

²⁴⁴ Samuelsson, Lars "Verkliga innebörden vid aktieförsäljning via utländskt bolag - kommentar till trebolitdomen" *SN* nr 7-8 2009 s 478.

²⁴⁵ Rättsläget synes bekräftas i det ovan refererade RÅ 2010 ref. 51 (avsnitt 4.1.4): "rättshandlingarnas egentliga innebörd inte varit någon annan än den handlingarna formellt ger uttryck för". Ej heller här vann yrkanden om en skatterättslig omkaraktärisering framgång.

²⁴⁶ Det förefaller dock som om Skatteverket och underinstanserna fortfarande använder sig av metoden, se Ramberg, Jan och Nerep, Erik och Hultqvist, Anders "Skatteverk och domstolar får inte bortse från civilrätten" *DI* 2010-01-12. Se dock mål 7121-7123-09 och mål 7127-7128-09 där kammarrätten inte ansåg att det var tillräckligt att transaktionerna hade skattemässiga motiv för att avtalen skulle ha en annan innebörd än den formella vilket möjligtvis är tecken på ett trendbrott.

²⁴⁷ Jfr Hultqvist (*SN* nr 10 2008) s 621.

²⁴⁸ Rosander s 60.

varken lagstöd eller stöd i normalt godtagbara lagtolkningsmetoder, vilket inte skulle vara förenligt med kraven legalitetsprincipen uppställer.²⁴⁹

²⁴⁹ Tollerz, Kerstin "Rättssäkerhet utan skatteflyktslag" *SvSKT* nr 1 1993 s 18 och Hultqvist, Anders "Leasingdomarna - en analys och kommentar" *SN* nr 7-8 1999 s 397.

6 Frivilligt företagsansvar och beskattningen

I avsnitt 2 utforskades CSR som begrepp - vad det är, vilken betydelse skall det tillmätas - och på vilka vis CSR kan få genomslag i samhället. Frågan blir nu om CSR har någon relevans inom beskattningen. Anläggandet av synsättet att CSR är en naturlig del i verksamheten, i stället för ett tillägg till den, ger ett jakande svar: Handhavandet av skattebetalningar ingår i ett företags göromål precis som alla andra aktiviteter och borde därför övervägas utifrån hur företaget påverkar sin omgivning.²⁵⁰ Det finns dock de som menar att skatt är ett beslagtagande av tillgångar och ingen normal affärskostnad och då företagsansvar handlar om att visa hänsyn i hur affärer bedrivs så har CSR ingen verkan på skattebetalande. Även om skatt snarare resulterar av verksamheten än formar densamma så är det klart att effekterna av beskattning tas i beaktande av företag löpande under året och influerar andra beslut.²⁵¹ I uppsatsen tas härav ställningstagandet att CSR som princip har bäring på beskattningens område - trots att fiskus inte anser att skattehänsyn ingår i affärsmässighet.²⁵²

6.1 Ansvar till samhället; speciella förutsättningar i beskattningen

I avsnitt 2.3 konstaterades det att företagsansvaret inte borde sträcka sig längre än de delar av samhället företaget faktiskt påverkar. I skattesammanhang, då intäkterna går direkt till staten, kan företag själva inte styra sitt sociala ansvar. Visserligen finansieras välfärden till stor del av beskattningen, men det är inte särskilt troligt att det enskilda företags skattebetalningar kommer området som påverkas till godo, vilket gör att skatteundvikande förfaranden inte påverkar området företaget kan sägas ansvaras för. Det kan dock hävdas att om ett företag vill bidra till samhället, utöver vad lagen kräver, så är det bästa sättet att ordna sina affärer på så vis att ett visst mått av skatteplanering undviks. Detta p.g.a. att statens ansvarsområde är för hela befolkningen vilket gör att godtycket när företaget med riktade insatser försöker ansvara för vissa områden,

²⁵⁰ Det förefaller som att detta följer av den politiska och den etiska idén - återkommer till detta nedan under 6.2. Det blir en skillnad att motivera CSR i skattefrågor från den instrumentella idén, lönsamhetsargument i beskattningen synas närmare under avsnitt 6.3. Den integrativa idén behandlas under samma avsnitt då frågor om betydelsen av att följa sociala normer kan knytas till ett företags rykte och dess betydelse för lönsamheten.

²⁵¹ Jfr Williams, David F "Tax and Corporate Social Responsibility" KPMG September 2007 s 10 ff http://www.kpmg.co.uk/pubs/Tax_and_CSR_Final.pdf

²⁵² Avsnitt 4.1.3 och 4.2. Jfr också Skatteverkets förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder 2008-06-23 dnr131-348803-08/133 s 11.

människor och platser försvinner. Invändningen att staten kan ha olika prioriteringar jämfört med företagets värdegrund kvarstår.²⁵³

6.2 Skattebetalande och etik

Det påstås emellanåt att en skattebetalare har rätt att anpassa sina transaktioner så att denne betalar så lite som möjligt enligt rådande skattelag: ”Skatt skall bara utgå i de fall lagen säger så, och vi har inget förbud mot att vara smart”.²⁵⁴ I engelsk rätt så har grunden som citeringen ger uttryck för befasts som en rättslig norm i praxis: ”Every man is entitled if he can to arrange his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be.”²⁵⁵ I dag är det svårare för företag att åberopa liknande principer utan reflexion; det företagsstrategiska klimatet har förändrats i och med CSR:s inträden på många områden.²⁵⁶ Skatt handlar inte längre om att följa lagen, vilket inte är tillräckligt för att vara en god ”corporate citizen”, utan också om moral.²⁵⁷ Avsnittet ämnar tangera diskussionen om den normativa etiken i beskattningen.

Det politiska perspektivet - med teorin om att det sociala kontraktet ger företag vissa förhållningsregler - ger för handen att ett företag skall ta ansvar för skattefrågor med beaktande av följande bakgrund: En av de mer tydliga markörerna, kanske den mest fundamentala, på att företag interagerar med samhället är att de betalar skatt. Skatteintäkter har sagts vara det som ger liv till det sociala kontraktet, det som möjliggör en god infrastruktur - i bred bemärkelse - och själva bränslet till en fungerande marknadsekonomi.²⁵⁸ Det moraliska ansvaret följer således av att ett företags skatteplanering kan påverka grundbulten till det sociala kontraktet.

Det bör uppmärksammas att det moraliska i att staten påför (enskilda individer såväl som företag) skatt är öppet för diskussion: Nozick menar exempelvis att varje stat med större omfattning än det minimala med nödvändighet kränker individuella rättigheter - såsom rätten att skörda frukterna av det egna arbetet - vilket särskilt gäller vid omfördelning av välfärd. Det enda skatteuttaget som kan försvaras är det minimala som skyddar vissa rättigheter med hjälp av rättsväsende och försvar.²⁵⁹ Idag har

²⁵³ Williams s 12 och Hopkins, Michael “Corporations Should Abandon Philanthropy and Concentrate on CSR” MHCinternational Ltd April 2004 <http://www.mhcinternational.com/corporate-social-responsibility/publications/corporations-should-abandon-philanthropy-and-concentrate-on-csr.html>.

²⁵⁴ Hultqvist, Anders “Skatteflykt i stället för genomsyn - har bubblan i mattan bara flyttat sig?” *Dagens Juridik* 2010-10-13 <http://www.dagensjuridik.se/2010/10/skatteflykt-i-stallet-genomsyn-har-bubblan-i-mattan-bara-flyttat-sig>. Hultqvist kritiserar skatteflyktslagen för att denne anser att lagen går i stick i stäv mot detta grundläggande för beskattningen.

²⁵⁵ (*IRC v Duke of Westminster* [1936] AC1 (HL)).

²⁵⁶ Freedman, Judith “Tax and Corporate Responsibility” *Tax Journal* 2003 <http://www.law.ox.ac.uk/profile/freedmanj>.

²⁵⁷ Nadal, Lisa M och Parillo, Kristen A ”Socially Responsible Taxation - Much Ado About Nothing” *Tax Notes International* nr 9 2007 s 792.

²⁵⁸ Hutton, Will “*The World We’re In*” London, Little Brown Book Group, 2002 s 75.

²⁵⁹ Nozick, Robert “*Anarchy, State, And Utopia*” New York, Basic Books, 1975 särskilt s 44 f, 136 f och s 330.

vi dock ingen nattväktarstat och en stor del av statens verksamhet - rättmätigt eller ej - finansieras med beskattning.²⁶⁰

Skatteintäkterna används till en rad olika syften. Primärsyftet är att finansiera offentlig verksamhet. Utöver detta fiskala syfte kan beskattning användas som instrument till andra politiska syften som regionalpolitik, miljöpolitik etc. Beskattning har ofta använts i fördelningspolitiska syften och också till att påverka samhällsekonomin i expansiv eller kontraktiv riktning.²⁶¹ Oliver Wendall Holmes, domare i USA:s högsta domstol mellan 1902 och 1932, sa: "Tax is the price we pay for living in a civilized society and ... in a fair society we expect to pay our fair share".²⁶² Även vid acceptering av en sådan förpliktelse så uppkommer det svårigheter med att bedöma vad som är *fair*; att använda moral för att bestämma en viss procent på beskattningsbar inkomst tycks inte vara möjligt.²⁶³ Honoré menar att i komplexa samhällen är moral beroende av lag. Han tycker att beskattning utgör ett bra exempel på detta:

"...So members of a community have in principle a moral obligation to pay taxes. But this obligation is incomplete or, if one prefers, inchoate, apart from law. It has no real content until the amount or rate of tax is fixed by an institutional decision, by law. What amounts to a reasonable contribution is not otherwise determinable, since what is required is a co-ordinated scheme which can be defended as fair not merely in the aggregate amount it raises but in its distribution. Taxpayers cannot settle it for themselves, as people can within limits settle for themselves, say, the proper way of showing respect for the feelings of others. Apart from law no one has a moral obligation to pay any particular amount of tax"²⁶⁴

Även om det kan finnas skiljelinjer mellan vad moralen och lagen påbjuder, en lag kan bedömas vara orättvis eller utnyttjas på ett inte avsett sätt, så synes det enda skäligena viset att bestämma hur mycket skatt som skall betalas vara att förlita sig till lagstiftaren. Det här gäller för den delen också i vad som anförts om det sociala kontraktet; vem kan säga när skatteintäkter inte är tillräckliga för upprätthållandet av kontraktet? Rimligtvis den som ansvarar för att skattemedel inkommer d.v.s. staten.²⁶⁵ En slutsats härav är att laglig skatteplanering - i normalfallet²⁶⁶ - är moralisk. Självklart är det dock så att moral är subjektivt och några kan känna sig manade att betala mer än vad de är lagligt ålagda att göra; om det finns skäl att förutsätta detta kommer diskuteras under avsnitt 6.4.

²⁶⁰ I Sverige 2008 var den totala skatteandelen av BNP 46,9 procent. Se <http://www.ekonomifakta.se/sv/Fakta/Skatter/Skattetryck/Skattetrycket-historiskt/>.

²⁶¹ Lodin et al. s 2.

²⁶² Citerad i Landolf, Urs "Tax and corporate responsibility" *International Tax Review* Juni 2006 http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/articles/pwc_20060802_itr_landolf.pdf.

²⁶³ Jfr Nadal och Parillo s 794.

²⁶⁴ Honoré, Tony "The Dependence of Morality on Law" *Oxford journal of legal studies* 1993 nr 1 s 5.

²⁶⁵ Ibid s 6 ff.

²⁶⁶ Lagliga upplägg som syftar till att minska den beskattningsbara inkomsten kan naturligtvis framkalla moralisk indignation. Hennes & Mauritz skatteplanering vilket resulterar i knappt någon bolagsskatt i Bangladesh har sagts leda till att landet förlorar helt nödvändiga skatteintäkter för att förbättra knapphändiga levnadsförhållanden. ActionAid "Made in Bangladesh: Hur H&M smiter med skatten" Juni 2010 http://www.actionaid.se/files/pdf/ActionAid_Made_in_Bangladesh.pdf.

6.3 Lönsamhetsargument för frivilligt företagsansvar på beskattningens område

Det går att ange skäl för att företag har en moralisk förpliktelse att se till att de betalar erforderlig skatt - även om det är svårt att bestämma vad som är erforderligt. Enligt det instrumentella perspektivet finns det emellertid inga sådana förpliktelser, tvärtom åligger det styrelsen och företagsledningen att maximera vinsten vilket också inbegriper att reducera skattekostnaderna. Kan det då finnas vinstgivande anledningar till att undvika skatteplanering? I debatten har det framförts att aggressiv skatteplanering kan ha negativ påverkan på näringslivet generellt, det enskilda företaget och investerare. Detta behandlas nedan.

6.3.1 Näringslivet

”Oansvarig” skatteplanering har bedömts vara ett hot mot näringslivet som helhet i och med att sådan kan framkalla betungande och komplex lagstiftning vilket i sin tur medför en generell ökad kostnad för alla verksamheter.²⁶⁷ För att förhindra detta gäller dock att den stora majoriteten företag känner sig manade att använda frivilligt företagsansvar i sin skatteplanering; individuella satsningar motverkar inte i sig fenomenet.²⁶⁸

6.3.2 Det enskilda företaget

Det är framförallt på tre områden hos det individuella företaget där skatteplanering kan ha ofördelaktig verkan: (i) *Ryktet*. Den här punkten har sagts vara den faktor som är av störst betydelse för företag att visa hänsyn till när de utformar skattestrategier då ogynnsam press kan påverka företagets anseende vilket leder till sämre resultat.²⁶⁹ Det är dock svårt att påvisa ett kausalt samband mellan rykte och resultat. Det är också komplicerat att ge rykte ett värde i form av en summa.²⁷⁰ Ryktet är också direkt kopplat till varför, enligt den integrativa idén, företag skall ta frivilligt

²⁶⁷ SustainAbility “*Taxing issues: Responsible business and tax*” 2006 s 16 <http://www.sustainability.com/> (registrering krävs för åtkomst till artikeln). Mutén framför en liknande tankegång: “Det är aldrig värt att för en klients räkning utnyttja ett kryphål i lagen, om omständigheterna är sådana, att förfarandet kan provocera lagstiftning, som försämrar skattesituationen för andra skattskyldiga”. Mutén, Leif ”Lagstiftningens grunder” *SvSkT* 1992 s 279.

²⁶⁸ Baker, Mallen “In search of the business case for responsible tax” *Business Respect* volym 91 2006-03-26 <http://www.mallenbaker.net/csr/nl/91.html#anchor1556>.

²⁶⁹ PricewaterhouseCoopers ”*What is a Responsible Tax Strategy?*” http://www.pwc.co.uk/eng/issues/what_is_a_responsible_tax_strategy.html.

²⁷⁰ SustainAbility s 16.

ansvar även på beskattningens område: Det står klart att skatteplanering kan väcka anstöt²⁷¹ och om sociala normer ignoreras kan det här påverka legitimiteten, (ii) *Granskning*. Skatteplanering kan påkalla fiskus uppmärksamhet och därmed en fara för rättsliga processer vilka, även om domstol finner att skatteflykt ej föreligger, är tidskrävande och kostar företaget pengar, (iii) *Kassaflödet*. Omfattande skatteplanering kan leda till osäkerhet om skattskyldighet vilket gör det svårt att planera runt framtida kassaflöde - något som är viktigt för alla företag.²⁷²

6.3.3 Investerarare

Om ett företag påverkas negativt, exempelvis enligt ovan, så gör företagets investerare detsamma. Problemet för investerare har att göra med svårigheterna att bedöma när skatterättsliga risker föreligger. För det enskilda företaget som har skatteplanering högt på agendan, kan det bli svårare att locka till sig nya investerare som gjort sig dyrköpta erfarenheter av skatteplanering.²⁷³

6.4 Finns det anledning att anta att frivilligt företagsansvar kommer få genomslag i beskattningen?

Det första som bör beröras för att svara på rubricerad frågeställning, då det visat sig vara av stor betydelse för företag när de utformar strategier för frivilligt företagsansvar, är lönsamhetsargument. Jag tror att ett företags rykte påverkas av skatteplanering endast i anmärkningsvärda fall, och svårigheterna med att härleda förluster från ryktet återstår. Övriga lönsamhetsargument utmynnar i att domstol, eller fiskus, anser att skatteplaneringen i själva verket var skatteflykt. Det finns utmärkta lönsamhetsskäl att avstå från sådana förfaranden som är i riskzonen att bedömas utgöra skatteflykt. Ett problem med skatteflyktslagen är dock att gränsen mellan det legitima och illegitima är flytande, och av den anledningen kan det finnas grunder att avstå från transaktioner som till sist, av domstol, anses överensstämma med lagstiftningens syfte. Frågan är dock om det är ett sådant system vi vill ha (återkommer till denna problematik i avsnitt 7). Skatteplanering ska per definition vara legitim och det finns - som jag ser det - inga lönsamhetsargumentet för att betala mer än vad lagen dikterar.²⁷⁴ Detta, tillsammans med att forskning visar att även i de fall företag har tagit på sig socialt ansvar som, enligt företagens uppgift, skall genomsyra varje del av verksamheten är samma företag involverade i

²⁷¹ Se här gjorda not 266.

²⁷² SustainAbility s 17.

²⁷³ Ibid s 17.

²⁷⁴ Jfr Baker.

skattestrategier som fastslagits vara både skatteflykt och skattebrott,²⁷⁵ föranleder att det måhända är naivt att tro att företag ska betala mer än vad som krävs. Eller, som en partner på Ernst & Young uttrycker saken: ”Companies are constantly looking to save costs, and tax is a major cost”.²⁷⁶ Självreglering är heller inte enkelt att uppnå på konkurrensutsatta marknader.²⁷⁷ Det skall dock framhållas - enligt en undersökning vidtagen i Storbritannien - att 60 % av företags skatteansvariga ser skatt som en viktig etisk fråga.²⁷⁸ Om etiska skäl för sig kan diktera ett företags policy på skatteområdet är dock tveksamt.

²⁷⁵ Exempelvis Enron, Walmart och WorldCom. Transaktionerna skedde i samråd med skattekonsulter - banker, revisionsbyråer, advokatbyråer - som också har tagit på sig att sköta sina angelägenheter etiskt. Se Sikka s 153 ff.

²⁷⁶ Citerad i Saltmarsh, Matthew “Corporate Tax Loopholes Ripe for Crackdown, Some say” *New York Times* 2009-04-07.

<http://www.nytimes.com/2009/04/08/business/global/08tax.html>

²⁷⁷ Skattelagstiftningsprojektet “Taxation and Corporate Governance” 2010-03-09.

http://www.skattelagstiftningsprojektet.se/seminarier_passerade.php?page=2

²⁷⁸ Doyle, Elaine M och Hughes Frecknall Jane och Glaister, Keith W ”Linking Ethics and Risk Management in Taxation: Evidence from an Exploratory Study in Ireland and the UK” *Journal of Business Ethics* nr 86 s 178.

7 Avslutande kommentarer

Det är normalt att företag i sin verksamhet visar skattehänsyn och ordnar sina affärer på så vis att skattekostnaden blir så låg som möjligt. Avsnitt 6 visade att även om det argumentationsvis kan hävdas att företag har en plikt till samhället att ställa upp vissa begränsningar i sin skatteplanering - framförallt den planering som står i strid med lagstiftningens syfte - så är det svårt att bestämma belopp i kronor och ören som skall inbetalas som följd av denna plikt, annat än genom lag. Det är heller inte speciellt realistiskt att förutsätta att företag kommer slå in på en väg där de väljer att betala mer än vad som erfordras. Den enda avhållande faktorn från skattundvikande förfaranden (utöver särskild lagstiftning) är således en generalklausul mot skatteflykt. Någon särskild skatterättslig lagtolkningsmetod för att hindra skatteflykt finns inte, vilket är bra, för en sådan hade inverkat alltför menligt på rättssäkerheten.

Rättssäkerhetsskäl påbjuder en tydlig åtskillnad mellan vad som är tillåtet och otillåtet, och min mening är att skatteflyktslagen är behäftad med fel i det här avseendet; dispositionen rörande icke önskvärda transaktioner och önskvärda sådana, är icke önskvärd - lagstiftningens syfte beaktas vid ordinarie lagtolkning, vägledningen i motiven att transaktionen inte skall vara avsedd av lagstiftaren, en entitet som i bästa fall likställs med ändamålet bakom lagstiftningen är inte vidare behjälplig i att förstå skatteflyktslagen då cirkelresonemanget är uppenbart utan vidare förklaringar.²⁷⁹ Innebär det här slutsatsen att skatteflyktslagen genast borde upphävas för att aldrig återinföras i någon form? Nej, jag tycker inte det. Det allmänna intresset av skatteuppbörd måste tas in i beräkningen, och lagstiftning som syftar till det här måste vara effektiv och får då vägas mot förutsägbarheten.

Utredningar om klausulen fungerar effektivt och vilken faktisk påverkan den har på förutsägbarheten blir viktiga. JK hade som uppdrag av regeringen att granska tillämpningen av skatteflyktslagen och lämnade redogörelser för detta 1985 och 1988. JK fann att lagen hade tillämpats restriktivt och att kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet inte hade åsidosatts.²⁸⁰ Jag är dock av åsikten att fler utredningar behövs, det ligger i lagens konstruktion att förutsebarheten kan bli (alltför) låg vilket också påpekats av många i doktrin. Det är anmärkningsvärt, med hänsyn till denna risk, att den faktiska effektiviteten av skatteflyktslagen inte diskuteras utförligare i sena motiv och utredningar; den allmänpreventiva effekten konstateras sonika vara viktig, och det som sades vara en stor fördel med en generell skatteflyktsklausul, mindre kringgåendelagstiftning, och att denna inte kan anses minskats i den grad som var förhoppningen vid införandet av skatteflyktslagen, berörs inte särskilt.²⁸¹ Det hade således varit på sin plats

²⁷⁹ Se också Hultqvist (Dagens Juridik 2010-10-13).

²⁸⁰ Prop. 1996/97:170 s 55.

²⁸¹ Aktuella exempel på skatteupplägg som föranlett särskild lagstiftning är räntesnurror och handelsbolagslösningen. En variant på en räntesnurra prövades i RA 2007 ref. 85, se avsnitt 4.1.4, och ränteavdragsbegränsningsreglerna återfinns i 24 kap. 10 a - 10 e §§ IL.

med en utvärdering även i detta avseende. En sådan utvärdering kan också beröra särskilda frågor som uppkommit i praxis, som behöver tydliggöras, såsom vilken inverkan lagstiftarens passivitet skall ha för skatteflyktslagens tillämplighet.

Även om ett trängande samhällsintresse av en generalklausul finns, vilket enligt min uppfattning också är den enda förutsättningen för dess existens, så borde de fel och brister i lagstiftningen som öppnar upp för skatteundvikande förfaranden så långt som möjligt komma tillrättas med den materiella vägen. Jag tycker att lagstiftning med stöd av undantaget i retroaktivitetsförbudet har sin roll att spela här. Ett problem är att berörda myndigheter, och lagstiftaren, allt för sent får kännedom om hur lagstiftningen kringgås. Både riskklassificering och regler om informationsplikt kan dock fungera som en fyrbåk i detta.²⁸² Intressant att märka är att deltagande i riskklassificeringsprojektet är frivilligt, och kan i det närmaste beskrivas som en CSR- åtgärd som initierats av en myndighet. Även om jag inte ser att företag slutar med skatteplanering som strider mot lagstiftningens syfte av etiska skäl, så finns det ett växande intresse hos företag för etiken, och kopplingen mellan etiken och beskattningen. Varför inte, i linje härmed, göra reglerna om informationsplikt frivilliga att följa som ett första försök?²⁸³ Sådana regler kan rikta sig mot stora bolag och koncerner, avancerad skatteplanering torde vara mest vanligt förekommande där, och förfaranden som inte uppmärksammas hos dem är eventuellt försumbara ur en samhällsekonomisk synvinkel. Härutöver är det stora företag som bäst kan bära kostnaderna för att fullfölja informationsskyldigheten - företag behöver goda villkor för att bedriva sin verksamhet, och här ingår enkla och klara skatteregler.

Den övergripande slutsatsen måste dock bli att frivilligt företagsansvar inte kan ha någon större bäring på problemet med skatteflykt och skatteundvikande förfaranden, och jakten på alternativa lösningar samt bättre underbyggda regler fortsätter alltså.

Förfarandet som kom att kallas handelsbolagslösningen gick i korthet ut på att tillgångar (främst fastigheter) överläts för underpris till ett svensk HB med utländskt koncernföretag som delägare. HB såldes till marknadspris och staten där det utländska företaget hade sin hemvist beskattade inte kapitalvinster som var hänförliga till andelar i svenska HB. Det här fick regeringen att avisera en stoppskrivelse med ändringar om reglerna för underprisöverlåtelser till och från handelsbolag, och ändringar i reglerna om nedskrivning och avdrag för vissa lageraktier p.g.a. förfarandet sades medföra ett avsevärt skattebortfall. Se prop. 2008/09:37 "Förändrade regler om underprisöverlåtelser för handelsbolag och för lagerandelar i byggnadsrörelse" s 1 ff. Förfarandet publicerades, och finns kvar, på SKV:s hemsida för felaktiga skatteupplägg. Se

<http://www.Skatteverket.se/rattsinformation/skatteupplagg/handelsbolagslosningen.4.3dfca4f410f4fc63c8680009678.html>

²⁸² Hultqvist har fört fram ett förslag om en "tättningskommission" som skulle ha som uppgift att snabbt täta hål och luckor i skattesystemet. Hultqvist (*SvSkT* nr 4 2007) s 229 ff.

²⁸³ Se avsnitt 2.2 om frivillighetens förtjänster, och ytterligare argument för att företag faktiskt frivilligt kan ta på sig ett visst ansvar.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1965:126 ”om ändring i kommunalskattelagen m.m.”

Prop. 1972:93 ”Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)”

Prop. 1978/79:195 ”Om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.”

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

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

Prop. 1990/91:54 ”Om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.”

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

Prop. 1996/97:170 ”Reformerad skatteflyktslag”

Prop. 1998/99:15 ”Omstruktureringar och beskattning”

Prop. 2008/09:37 ”Förändrade regler om underprisöverlåtelser för handelsbolag och för lagerandelar i byggnadsrörelse”

Prop. 2009/10:80 ”En reformerad grundlag”

Utskottsbetänkanden

SkU 1982/83:20 ”Om ändring i lagen mot skatteflykt”

Statens offentliga utredningar

SOU 1975:77 ”Allmän skatteflyktsklausul”

SOU 1978:34 ”Förstärkt skydd för fri- och rättigheter”

SOU 1989:81 ”Ny generalklausul mot skatteflykt”

SOU 1996:44 ”Översyn av skatteflyktslagen”

SOU 2002:52 "Beskattning av småföretag"

SOU 2004:130 "Svensk kod för bolagsstyrning"

SOU 2007:85 "Olika former av normkontroll"

Skatteverket

Riksskatteverkets hemställan till Finansdepartementet 2000-04-03 dnr 3908-00/100

Skatteverkets förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder 2008-06-23 dnr 131-348803-08/133

Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/skatteupplagg.4.3dfca4f410f4fc63c8680009670.html>. Senast hämtat 2010-12-01

<http://www.skatteverket.se/nyheterpressrum/pressrum/pressmeddelanden/2007/2007/felaktigaskatteupplaggpubliceraspawebbplatsen.5.3dfca4f410f4fc63c86800011010.htm>. Senast hämtat 2010-12-01

<http://www.skatteverket.se/omskatteverket/nyheter/2009/nyheter/iendebattartikelidagensindustriden22december2009foreslarskatteverketattdetutredsomsverigeskainforaeninformationspliktforavanceradeskatteupplagg.5.58d555751259e4d661680002348.html>. Senast hämtat 2010-12-01

Litteratur

Böcker

Alhager, Magnus "Dispens från inkomstskatt" Diss. Uppsala, Iustus förlag 1999

Almendal Simon, Teresa "Skatteanpassade transaktioner och skattebrott" Diss. Stockholm, Nordstedts Juridik, 2005

Bergström, Sture "Förutsebarhet: en studie i Regeringsrättens rättslämning" Uppsala, Iustus förlag 1987

Bergström, Sture "Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang" Diss. Stockholm, Liber 1978

Grafström, Maria och Göthberg, Pauline och Windell, Karolina "CSR: Företagsansvar i förändring" Malmö Liber 2008

- Esaiasson, Peter och Gilljam, Mikael och Oscarsson, Henrik, och Wägnerud, Lena ”*Metodpraktikan: Konsten att studera individ och marknad*” Stockholm, Studentlitteratur 2007
- Hultqvist, Anders ”*Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*” Diss. Stockholm, Nordstedts Juridik 1995
- Hutton, Will ”*The World We’re In*” London, Little Brown Book Group, 2002
- Mörth, Ulrika ”*Soft law in Governance and Regulation: An interdisciplinary Analysis*” Cheltenham Edward Elgar Publishing 2004
- Nozick, Robert ”*Anarchy, State, And Utopia*” New York, Basic Books, 1975
- Peczenik, Alexander ”*Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära*” Stockholm, Fritzes förlag 1995
- Peczenik, Aleksander ”*Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*” Stockholm, Nordstedts Juridik 1995
- Pelin, Lars ”*Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*” 4:e upplagan, Lund, Prose Design & Grafik 2006
- Påhlsson, Robert ”*Riksskatteverkets rekommendationer. Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*” Diss. Uppsala, Iustus förlag 1995
- Lodin, Sven-Olof och Lindencrona, Gustaf och Melz, Peter och Silfverberg, Christer ”*Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*” 11:e upplagan, Lund, Studentlitteratur 2007
- Rabe, Gunnar och Melbi, Ingrid ”*Det svenska skattesystemet*” 9:e upplagan, Stockholm, Nordstedts Juridik 2006
- Rosander, Ulrika ”*Generalklausul mot skatteflykt*” Diss. Jönköping, Jönköpings internationella handelshögskola 2007
- Sandström, Torsten ”*Svensk aktiebolagsrätt*” Andra upplagan, Stockholm, Nordstedts Juridik
- Strömberg, Håkan och Lundell, Bengt ”*Sveriges författning*” 19:e upplagan, Lund, Studentlitteratur 2004
- Ståhl, Kristina och Persson, Österman Roger ”*EG-skatterätt*” 2:a upplagan, Uppsala, Iustus förlag 2006

Artiklar

Anderson, Vilhelm "Skatteverket stärker rättssäkerheten" *DI* 2007-01-22

Baker, Mallen "In search of the business case for responsible tax" *Business Respect* volym 91 2006-03-26
<http://www.mallenbaker.net/csr/nl/91.html#anchor1556>. Senast hämtat 2010-12-01

Bergström, Sture "Behövs lagen mot skatteflykt efter skattereformen?" *SN* nr 1-2 1989 s 19-24

Bergström, Sture "[recension av Anders Hultqvist: Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen]" *JT* nr 2 1995/96 s 481-484

Bergström, Sture "Tolkning och tillämpning av skattelag" *SN* nr 6 2001 s 339-341

Bergström, Sture "Tolkning och tillämpning av skattelag" *SN* nr 6 2002 s 289-292

Bergström, Sture "Regeringsrättens lagtolkningsprinciper - nya tendenser under senare tid?" *SN* nr 1-2 2003 s 2-13

Bergström, Sture "Regeringsrättens tolkningsprinciper - ännu en gång" *SN* nr 9 2003 s 645-646

Bergström, Sture, "Rättshandlingars verkliga skatterättsliga innebörd - en kommentar till RÅ 2004 ref. 27" *SN* 2004 nr 12 s 771-774

Bexhed, Jan-Mikael "Retroaktiv skattelag - "särskilda skäl" för skrivelse till riksdagen" *SvSkT* nr 2 1996 s 161-179

Christensson, Filip och Samuelson, Lars "Skatteflyktslagen tillämplig på upprepade interna aktieöverlåtelser trots lagstiftarens passivitet" *SN* nr 4 2010 s 229-236

Doyle, Elaine M och Hughes Frecknall Jane och Glaister, Keith W "Linking Ethics and Risk Management in Taxation: Evidence from an Exploratory Study in Ireland and the UK" *Journal of Business Ethics* nr 86 s 177-198

Freedman, Judith "Tax and Corporate Responsibility" *Tax Journal* 2003
<http://www.law.ox.ac.uk/profile/freedmanj>. Senast hämtat 2010-12-01

Garriga, Elisabet och Melé, Domènec "Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory" *Journal of Business Ethics* nr 53 2004 s 51-71

Grafström, Maria "Svårnavigerad CSR- djungel" *Chefstidningen* 2010-06-28 <http://www.chefstidningen.se/text/svarnavigerad-csr-djungel>. Senast hämtat 2010-12-01

Grosskopf, Göran "Skatteplanering och skatteflykt" *SN* nr 1-2 1989 s 4-16

Grosskopf, Göran och Grönfors, Kurt "Civilrätt och skatterätt - hönan och ägget" *SN* nr 6 1990 s 353-367

Gäverth, Leif "Regeringsrätten och genomsyn" *SvSkT* nr 9 1996 s 731-772

Gäverth Leif och Möller, Lars "Har regeringsrätten frångått genomsyn" *SN* nr 11 2007 s 652-662

Hellner, Jan "Skenargument i rättsvetenskapen" i Peczenik, Aleksander (red) "*Rationalitet och empiri i rättsvetenskapen*" Stockholm, Juristförlaget 1985 s 53-60

Holstad, Per "Skatteflyktslagen - har förutsättningarna för lagens tillämplighet klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?" *SN* nr 5 2010 s 294-310

Honoré, Tony "The Dependence of Morality on Law" *Oxford journal of legal studies* 1993 nr 1 s 1-17

Hultqvist, Anders "Skatteflyktslagen - Vara eller icke vara? Det *borde* ha varit frågan" *SN* nr 10 1995 s 578-590

Hultqvist, Anders "Ny skatteflyktslag - en metodfråga för skatterätten" *SN* nr 11 1996 s 670-681

Hultqvist, Anders "Leasingdomarna - en analys och kommentar" *SN* nr 7-8 1999 s 395-404

Hultqvist, Anders "Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt" *SvSkT* nr 5 2005 s 302-321

Hultqvist, Anders "En Tättningskommission i stället för genomsyn och skatteflyktslag" *SvSkT* nr 4 2007 s 229-235

Hultqvist, Anders "Rättshandlingars verkliga innebörd" *SN* nr 11 2007 s 696-703

Hultqvist, Anders "Några kapitalförsäkringsdomar - omkaraktärisering istället för genomsyn" *SN* nr 10 2008 s 617-627

Hultqvist, Anders "Vad är en kapitalförsäkring" *SvSkT* nr 1 2009 s 45-58

Hultqvist, Anders ”Verklig innebörd i nytt rättsfall” *SvSkT* nr 1 2009 s 106-111

Hultqvist, Anders ”Handelsbolagsdomarna och Regeringsrättens syn på skatteflykt” *SvSkT* nr 6-7 2009 s 772-783

Hultqvist, Anders ”Skattetillägg vid tillämpningen av skatteflyktslagen?” *SvSkT* nr 5 2010 s 499-506

Hultqvist, Anders “Skatteflykt i stället för genomsyn - har bubblan i mattan bara flyttat sig?” *Dagens Juridik* 2010-10-13

<http://www.dagensjuridik.se/2010/10/skatteflykt-i-stallet-genomsyn-har-bubblan-i-mattan-bara-flyttat-sig>. Senast hämtat 2010-12-01

Jareborg, Nils ”Rättsdogmatik som vetenskap” *SvJT* 2004 s 4-10

Johansson, Per I., “Riskklassificering av stora företag” *SvSkT* 2009 nr 9 s 942-945

Kanji, Gopal K och Chopra, Parvesh K ”Corporate Social Responsibility in a global economy” *Total Quality Management & Business Excellence* 2010 nr 2 s 119-143

Landolf, Urs ”Tax and corporate responsibility” *International Tax Review* Juni 2006

http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/articles/pwc_20060802_itr_landolf.pdf

Senast hämtat 2010-12-01

Lindencrona, Gustaf ”Generalrapport angående kringgående av skattelag” i *Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen i nordisk skattelagstiftning*. Stockholm, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3 1976 s 105-122

Lodin, Sven-Olof “Kringgåendelagstiftningen” i *Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen i nordisk skattelagstiftning*. Stockholm, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3 1976 s 123-127

MacLeod, Sorcha ”Reconciling Regulatory Approaches to Corporate Social Responsibility: The European Union, OECD and United Nations Compared” *European Public Law* nr 4 2007 s 671-702

Mutén, Leif ”Lagstiftningens grunder” *SvSkT* 1992 s 279-283

Melbi, Ingrid ”Del I: Skattelagstiftningstekniken och stoppskrivelser” *SN* 2010 nr 4 s 218-221

Melz, Peter "Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen - RÅ 2004 ref. 1 som illustration" i Gäverth, Leif och Lindgren, Per Anders (red) "Vänbok till Per Anclow" s 223-243

Melzer, Jonas "Skatteverkets förslag möter tuff kritik" *Affärsvärlden* 2010-01-08

Munck Persson, Brita och Bergqvist, Sven-Åke och Nilsson, Martin "Skatteverket ska inte skapa rättsosäkerhet!" *DI* 2007-01-17

Möller, Lars "Regeringsrätten och genomsynsmål" *SN* nr 7-8 2003 s 574-575

Möller, Lars "Regeringsrätten och "den verkliga innebörden"" *SvSkT* nr 2 1995 s 131-148

Nadal, Lisa M och Parillo, Kristen A "Socially Responsible Taxation - Much Ado About Nothing" *Tax Notes International* nr 9 2007 s 791-796

Nordquist, Peter "Några synpunkter i anledning av artikeln "Riskklassificering av stora företag"" *SvSkT* 2009 nr 9 s 989-991

Olsen, Lena "Rättsvetenskapliga perspektiv" *SvJT* 2004 s 105-145

Pace, William och Schense, Jennifer "International lawmaking of historic proportions: Civil society and the International Criminal Court" i Gready, Paul (red) "*Fighting for human rights*" New York, Routledge 2006 s 104-117

Påhlsson, Robert "Skatteverket och de "felaktiga uppläggen" *SN* 2007 nr 11 s 678-686

Påhlsson, Robert "Berättigade förväntningar i svensk skatterätt" *SvSkT* nr 3 2010 s 308-318

Ramberg, Jan och Nerep, Erik och Hultqvist, Anders "Skatteverk och domstolar får inte bortse från civilrätten" *DI* 2010-01-12

Saldén Enérus, Anita "Del II: Lagstiftningsarbetet i den politiska miljön" *SN* 2010 nr 4 s 222-225

Saltmarsh, Matthew "Corporate Tax Loopholes Ripe for Crackdown, Some say" *New York Times* 2009-04-07
<http://www.nytimes.com/2009/04/08/business/global/08tax.html>. Senast hämtat 2010-12-01

Samuelsson, Lars "Verkliga innebörden vid aktieförsäljning via utländskt bolag - kommentar till trebolitdomen" *SN* nr 7-8 2009 s 473-477

Sanmark Hörgren, Anna och Andersson, Thomas ”Skatteverkets förslag på åtgärder mot skatteplanering (I) - regler om informationsplikt för skatteupplägg” *SvSkT* 2010 nr 4 s 460-470

Sanmark Hörgren, Anna och Andersson, Thomas ”Skatteverkets förslag på åtgärder mot skatteplanering (II) – riskklassificering” *SvSkT* 2010 nr 5 s 547-556

Sikka, Prem ”Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance” *Accounting Forum* nr 34 2010 s 153-168

Starberg, Daniel ”Regeringsrätten om livförsäkring - en kritisk rättsfallskommentar” *SvSkT* nr 6-7 2008 s 480-488

Thörnhammar, Jan ”Vad är den ”egentliga innebörden”” *SN* nr 1-2 1989 s 43-50

Tikka, Sulo Kari ”Om principer vid tolkning av skattelag” *SN* nr 11 2004 s 656-663

Tivéus, Ulf ”Räntebetalningar till utlandet på koncerninterna lån finansierade med koncernbidrag - skatteflykt?” *SN* nr 11 2007 s 687-695

Tjernberg, Mats ”Regeringsrättens strikta lagtolkning” *SN* nr 1-2 2003 s 14-22

Tjernberg, Mats ”Tolkning och tillämpning av skattelag” *SN* nr 6 2010 s 391-398

Tollerz, Kerstin ”Rättssäkerhet utan skatteflyktslag” *SvSkT* nr 1 1993

Von Bahr, Stig ”Skatteflykt i EG-rättslig belysning” *SN* nr 11 2007 s 644-651

Wiman, Bertil ”Underskottavdragslagen” *SN* nr 12 1994 s 715-738

Wittkull, Joakim ”Rättsfallskommentar med anledning av de s.k. handelsbolagsmålen” *SvSkT* nr 6-7 2009 s 761-771

Material från organisationer och företag

ActionAid ”*Made in Bangladesh: Hur H&M smiter med skatten*” Juni 2010
http://www.actionaid.se/files/pdf/ActionAid_Made_in_Bangladesh.pdf.
Senast hämtat 2010-12-01

Frostensson, Magnus och Borglund, Tommy ”*Företagens sociala ansvar och den svenska modellen*” Stockholm; Svenska Institutet för europapolitiska studier, rapport nr 9 2006

Hopkins, Michael “*Corporations Should Abandon Philanthropy and Concentrate on CSR*” MHCinternational Ltd April 2004
<http://www.mhcinternational.com/corporate-social-responsibility/publications/corporations-should-abandon-philanthropy-and-concentrate-on-csr.html>. Senast hämtat 2010-12-01

PricewaterhouseCoopers ”*What is a Responsible Tax Strategy?*”
http://www.pwc.co.uk/eng/issues/what_is_a_responsible_tax_strategy.html.
Senast hämtat 2010-12-01

Skattelagstiftningsprojektet “Taxation and Corporate Governance” 2010-03-09
http://www.skattelagstiftningsprojektet.se/seminarier_passerade.php?page=2. Senast hämtat 2010-12-01

SustainAbility “*Taxing issues: Responsible business and tax*” 2006

Svenskt Näringsliv “*Kort om Svenskt Näringslivs syn på CSR*”
http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00013/Kort_om_v_r_s_yn_p_C_13610a.pdf. Senast hämtat 2010-12-01

Williams, David F “Tax and Corporate Social Responsibility” KPMG
September 2007 http://www.kpmg.co.uk/pubs/Tax_and_CSR_Final.pdf
Senast hämtat 2010-12-01

<http://www.ekonomifakta.se/sv/Fakta/Skatter/Skattetryck/Skattetrycket-historiskt/>. Senast hämtat 2010-12-01

Rättsfallsförteckning

EU-domstolen

Mål C-106/89

Mål C-428/02

Mål C-436/00

Mål 14/83

Mål 80/86

Högsta domstolen

NJA 1981 s. 1

NJA 1989 s. 131

Regeringsrätten

RÅ 1943 Fi 712

RÅ 1949 Fi 278

RÅ 1951 ref. 27

RÅ 1953 ref. 10

RÅ 1964 Fi 1297-1299

RÅ 1965 Fi 1894

RÅ 1980 2:69

RÅ 1982 Aa 184

RÅ 1984 1:92

RÅ 1987 ref. 78

RÅ 1989 ref. 31

RÅ 1989 ref. 32

RÅ 1989 ref 62 mål I-II

RÅ 1989 ref. 127

RÅ 1990 ref. 115

RÅ 1994 ref. 52 mål I-II

RÅ 1994 ref. 56

RÅ 1995 not. 240

RÅ 1997 not. 249

RÅ 1998 ref. 19

RÅ 1999 not. 18

RÅ 1999 ref. 49

RÅ 2000 ref. 21 mål I-II

RÅ 2001 ref. 12

RÅ 2001 ref. 50

RÅ 2001 ref. 66

RÅ 2001 ref. 79
RÅ 2001 ref. 188
RÅ 2002 ref. 24
RÅ 2004 ref. 27
RÅ 2006 not. 89
RÅ 2007 ref. 13
RÅ 2007 ref. 85
RÅ 2008 ref. 41
RÅ 2008 ref. 54
RÅ 2008 not. 113
RÅ 2008 not. 169
RÅ 2009 ref. 31
RÅ 2009 ref. 47 mål I-II
RÅ 2009 not. 86
RÅ 2009 not. 88
RÅ 2009 not. 171
RÅ 2010 ref. 51

Kammarrätterna

Mål 7121-7123-09
Mål 7127-7128-09

Engelska rättsfall

(IRC v Duke of Westminster [1936] AC1 (HL))