



JURIDISKA FAKULTETEN

vid Lunds universitet

Hanna Jakobsson

## Två sidor av samma mynt?

- En jämförelse av principen om rättshandlingars verkliga innebörd och lagen mot skatteflykt

JURM02 Examensarbete  
Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson  
Termin för examen: Period 2 VT17

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>5</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>7</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>9</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>10</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>11</b>
1.1 Bakgrund	11
1.2 Syfte och frågeställningar	12
1.3 Metod och material	13
1.4 Forskningsläget	13
1.5 Avgränsning	14
1.6 Disposition	15
1.7 Terminologi	16
<b>2 SKATT OCH SAMHÄLLET</b>	<b>17</b>
2.1 Några skatterättsliga principer	17
2.2 Skatteundandragandets skepnader och angreppssätten	17
2.3 Skatteflykt som samhällsproblem	20
<b>3 EN TILLBAKABLICK</b>	<b>21</b>
3.1 Inledning	21
3.2 Rättsliga överväganden	21
<b>4 LAGEN MOT SKATTEFLYKT</b>	<b>30</b>
4.1 Inledning	30
4.2 Lagens utformning	30
4.3 Lagens syfte och funktion	31
4.4 Lagens tillämpning	31
4.4.1 Domstolens prövning	31
4.4.2 Rättsföljden	33
<b>5 GENOMSYN</b>	<b>34</b>
5.1 Inledning	34
5.2 Genomsyn som princip	34
5.3 Genomsyn som juridiskt instrument	36

5.4	Tolkningen av HFD:s praxis	37
5.5	Skatterättsliga bestämmelser och principer som påverkar genomsynen	39
5.6	Avtals giltighet och den verkliga innebörden	40
<b>6</b>	<b>GENOMSYNSMETODEN I PRAXIS</b>	<b>41</b>
6.1	Inledning	41
6.2	Rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen	41
<b>7</b>	<b>PRAXISREKVISIT OCH TILLÄMPNINGEN I UNDERRÄTTERNA</b>	<b>49</b>
7.1	Inledning	49
7.2	Att tolka och tillämpa lag och praxis	49
7.3	Domstolarnas avvägningar vid tillämpning av genomsynsmetoden	50
7.3.1	Samlad bedömning av flera rättshandlingar	50
7.3.2	Affärsmässighet och förhållandet mellan parterna	51
7.3.3	Syfte, motiv, partsavsikt	54
7.3.4	Faktiska rättsverkningar	55
7.4	Kan man tala om praxisrekvisit?	56
7.4.1	Vad betecknar ett rekvisit?	56
7.4.2	Finns det ett uppenbarhetsrekvisit?	56
7.5	Rättstillämpningen i underrätterna	57
7.5.1	Rättsfall från 2016–2017	57
7.5.2	Övriga rättsfall	60
<b>8</b>	<b>ANALYS</b>	<b>63</b>
8.1	Uppsatsens syfte	63
8.2	Är genomsyn en metod mot skatteflykt?	63
8.3	Genomsyn i renodlad form	64
8.4	Olika varianter av genomsyn	64
8.5	Förarbetena – förhållandet mellan metoderna	65
8.6	Rättstillämpningen	67
8.6.1	Praxisrekvisit?	67
8.6.2	Beskattningskonsekvenserna	67
8.7	Avslutande tankar	68
8.8	Slutord	70
	<b>BILAGA</b>	<b>71</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>73</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>76</b>

# Summary

Swedish tax law contains – apart from a vast and detailed tax legislation – two main approaches against the type of tax minimization commonly referred to as tax evasion. These are the General Anti-Avoidance Rule (GAAR) and the case law based principle that taxation should be based on the true implications of a transaction. According to the Swedish constitution, taxation may only be conducted if there is tax legislation corresponding to the situation at hand. Analogies are not permitted. The vague formulation of the Tax Evasion Law and the case law principle have therefore been questioned.

Tax evasion procedures lead to hundreds of billions SEK being withheld from the treasury every year. Therefore, minimizing these procedures is a pressing matter for the leadership of this country.

This essay contains a comparison between the Tax Evasion Law and the case law principle. I have asked the question if they are in fact so similar that it could be argued that they are one and the same. To answer this question, I have conducted a relatively extensive case study, the purpose being partly to discover the established law, but also to examine how the first and second instances apply the case law principle. I have also studied the documents of legislative history in which a provision against tax evasion was discussed. This way I have been able to not only assess how the courts handle these matters, but also what is said about tax evasion and the ways to decrease it and how these matters relate to each other.

My research has shown that the case law principle is a method of adjudication and that it is applied in a variety of ways by the courts. The legislator, the courts and the Swedish Tax Authority seem to have different ideas about how and when this method should be applied. Therefore, there is no uniformity in the application. The study of the legal history documents has shown that the case law principle and the GAAR have been considered as two equal methods against tax avoidance throughout. The study of case law has shown that the taxation in many instances turns out identical regardless if the court has

applied the case law principle or the GAAR. My conclusion is therefore that the case law principle and the GAAR are – from the standpoint of the questions asked in this essay – so closely related that they could be considered identical. In a wider context the answer might however be another. Difficulties in separating the scope of the methods make my conclusion somewhat less precise. The current situation is however unsatisfactory, and a clarification through case law or new legislation is therefore desirable and urgent.

# Sammanfattning

I svensk rätt finns det – utöver en omfattande skattelagstiftning – två huvudsakliga angreppssätt mot sådant skatteundandragande som vanligen benämns skatteflykt. Dessa består av lagen mot skatteflykt samt en praxisutvecklad princip om att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd – även kallad genomsynsmetoden. På det skatterättsliga området råder ett absolut föreskriftskrav, och genomsynsmetodens egenskap av praxisprincip och skatteflyktslagens vaga utformning har därför ifrågasatts i den juridiska litteraturen.

Skatteundandragande i olika former innebär att hundratals miljarder kronor årligen undanhålls staten, och att minimera skatteflykten är således en angelägen fråga för det allmänna. I den här uppsatsen har jag jämfört skatteflyktslagen och genomsynsmetoden. Jag har ställt frågan om skatteflyktslagen och genomsynsmetoden i själva verket är så nära sammankopplade att det kan sägas vara fråga om en och samma sak. För att besvara frågeställningen har jag gått igenom ett stort antal rättsfall och analyserat domstolens argumentation. Syftet har inte bara varit att fastställa gällande rätt avseende genomsynsmetoden utan också undersöka hur metoden tillämpas av underinstanserna. Jag har också undersökt de förarbeten som lagts fram genom åren i vilka skatteflykt och en bestämmelse där emot har diskuterats. Härigenom har jag kunnat analysera hur lagen mot skatteflykt och genomsynsmetoden beskrivits och betraktats och hur de förhållit sig till varandra de senaste 100 åren.

Min utredning har visat att genomsyn är en partiell rättstillämpningsmetod som tar sig en mängd olika uttryck i praxis. Lagstiftaren, domstolarna och Skatteverket tycks ha olika uppfattning om metodens räckvidd och det saknas enhetlig tillämpning. Genomgången av förarbetena har visat att genomsynsmetoden och lagen mot skatteflykt genomgående betraktats som två metoder mot skatteflykt, och praxisgenomgången har visat att beskattningskonsekvenserna i många fall blir desamma oavsett om domstolen

tillämpar genomsynsmetoden eller lagen mot skatteflykt. Sammantaget menar jag att skatteflyktslagen och genomsynsmetoden, i de avseenden som omfattas av uppsatsens frågeställningar, är så närliggande att det kan sägas vara fråga om två identiska metoder mot skatteflykt. Frågan kompliceras emellertid av gränsdragningssvårigheter mellan metodernas tillämpningsområde i en vidare kontext, och detta gör svaret något mindre precist. Jag menar trots detta att det nuvarande rättsläget är otillfredsställande och att det är önskvärt och angeläget med klargörande praxis alternativt en lagreglerad genomsynsprincip.

# Förord

Till er som gjort den här uppsatsen möjlig. Ett innerligt tack.



# Förkortningar

Bet.	Betänkande
Dir.	Direktiv
GAAR	General Anti-Avoidance Rule
HFD	Högsta domstolen
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
Rskr.	Riksdagsskrivelse
SFS	Svensk författningssamling
SkU	Skatteutskottet
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk skattetidning

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Skatteundandragande i olika skepnader är ett stort samhällsproblem. Det allmänna har under många års tid försökt komma till rätta med problemen men tycks aldrig kunna hålla jämna steg med de skattskyldiga och deras uppfinningsrikedom. Genom åren har ett antal författningsförslag mot skatteundandragande lagts fram. Den gemensamma nämnaren har varit att det huvudsakligen rört sig om en allmänt formulerad bestämmelse mot så kallad skatteflykt. Av framför allt tveksamheter kring huruvida författningsförslagen levt upp till grundläggande rättssäkerhets- och effektivitetskrav kom det att dröja till 1981 innan något förslag utmynnade i lagstiftning, då i form av lagen (1980:865) mot skatteflykt.<sup>1</sup>

Parallellt med skatteflyktslagen finns det även en genom praxis utvecklad princip om att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd. Principen, som även kallas genomsyn eller genomsynsmetoden, går att härleda till rättsfall från början av förra seklet, men dess innebörd och räckvidd har under de senaste decennierna diskuterats flitigt i den juridiska litteraturen. I korthet innebär principen att rättstillämparen kan omklassificera rättshandlingar om den formella innebörden inte överensstämmer med den reella och att beskattningen ska baseras på den reella innebörden.

Principen om verklig innebörd betraktas ofta som en till skatteflyktslagen kompletterande metod mot skatteflykt, trots att de två angreppssätten, åtminstone i teorin, tar sikte på två olika situationer. Genomsyn handlar om att fastställa en objektiv verklighet och skatteflyktslagen något förenklat om att titta på syftet bakom företagna rättshandlingar och ställa detta mot lagstiftningens syfte. I praxis, förarbetena och den juridiska litteraturen tycks de emellertid ständigt korsa varandras vägar, och frågan är om de i praktiken är så klart åtskilda som de är i teorin.

---

<sup>1</sup> Lagen har senare upphävts och ersatts av den nuvarande lagen (1995:575) mot skatteflykt.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Under en fördjupningskurs i allmän företagsbeskattning 2015 skrev jag en kortare uppsats om just principen om beskattning enligt den verkliga innebörden.<sup>2</sup> I den uppsatsen berörde jag också förhållandet mellan genomsyn och lagen mot skatteflykt. Med anledning av den uppsatsens begränsade storlek var det dock inte fråga om någon djupgående analys, utan snarare en kortfattad introduktion till ämnet. Under arbetet upptäckte jag att genomsynsmetoden och skatteflyktslagen ständigt tycktes korsa varandras vägar. Det väckte frågor om metodernas inbördes förhållande och kom att lägga grunden för den här uppsatsens övergripande frågeställning: Är genomsyn och skatteflyktslagen i själva verket en och samma sak?

Syftet med den här uppsatsen är mot bakgrund av det ovanstående att identifiera principen om verklig innebörd och jämföra den med skatteflyktslagen. Jämförelsen – genom vilken jag söker efter en potentiell skärningspunkt mellan de två angreppssätten – tar sikte både på rättstillämpningen och på vad som uttalats i förarbetena.<sup>3</sup> Målet med jämförelsen är att – nu något nyanserat dock – besvara frågan som ställdes ovan: är genomsyn och skatteflyktslagen en och samma sak sett till hur metoderna betraktas i förarbetena, de bedömningar domstolarna gör och de beskattningskonsekvenser dessa leder till? Till min hjälp har jag följande frågeställningar.

- Är genomsyn och skatteflykt klart åtskilda i de utredningar som behandlat frågan om en lagstiftning mot skatteflykt?
- Går det att identifiera några principer (liknande rekvisiten i skatteflyktslagen) för hur domstolarna tillämpar genomsynsmetoden?
- Vilka blir beskattningskonsekvenserna vid en tillämpning av genomsynsmetoden jämfört med skatteflyktslagen?

---

<sup>2</sup> Jakobsson, 2015.

<sup>3</sup> Angående begreppet förarbeten se avsnitt 1.7.

## 1.3 Metod och material

För att uppnå uppsatsens syfte och besvara frågeställningarna har jag huvudsakligen tillämpat rättsdogmatisk metod. Mer konkret innebär det att jag med utgångspunkt i rättskällevärdet har analyserat rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) i syfte att fastställa gällande rätt avseende genomsynsmetoden. Då genomsynsmetoden är en praxismetod, och dessutom en omdiskuterad sådan, har jag gjort vissa avsteg från traditionell rättskällevärdet. Jag har härvid analyserat de förarbetsuttalanden avseende en bestämmelse mot skatteflykt som inte resulterat i någon lagstiftning och tillmätt dem betydelse i fråga om vad genomsynsmetoden är, hur det allmänna ser på dess tillämpning och hur genomsyn förhåller sig till en allmän bestämmelse mot skatteflykt. Dessa fynd har sedan ställts mot de resultat som genomgången av praxis har gett.

I ett tredje steg har jag, i jakt på gemensamma nämnare, plockat ut de bedömningsgrunder som HFD använt sig av vid tillämpningen av genomsynsmetoden. Avslutningsvis har jag, i syfte att ställa gällande rätt mot den praktiska tillämpningen, gått igenom rättsfall från underrätterna.

Resultaten av de undersökningar som har gjorts har ställts emot varandra och i förekommande fall analyserats utifrån de frågeställningar som presenterades i avsnitt 1.2.

## 1.4 Forskningsläget

Såväl principen om verklig innebörd som skatteflyktslagen samt deras inbördes förhållande har behandlats ingående i den juridiska doktrinen.<sup>4</sup> Någon jämförelse mellan metoderna på det sätt som görs i den här framställningen har dock, mig veterligen, inte gjorts.

---

<sup>4</sup> Se t.ex. Gäverth & Möller, SN 2007, s. 652-662; Pålsson, SN 2016, s. 105-128; Burmeister, 2012; Rosander, 2007.

Burmeister har gjort förtjänstfulla insatser för diskussionen kring genomsyn genom att, i jakt på en särskild skatterättslig genomsynsmetod<sup>5</sup>, göra en fullständig systematisering av HFD:s praxis på området.<sup>6</sup> Han har dock avgränsat bort skatteflyktslagen, och den omfattande rättsfallsgenomgången innehåller alltså inget jämförande moment.

Rosander har i sin doktorsavhandling jämfört genomsynsmetoden och skatteflyktslagen ur ett ”rättssäkerhets- och effektivitetsperspektiv” genom att titta på hur andra länder valt att reglera frågan.<sup>7</sup> Jämförelsen tar alltså inte sikte på svenska förhållanden eller metodernas inbördes förhållande. Hon har också ställt frågan om det i svensk rätt, utöver lagen mot skatteflykt, existerar en accepterad praxismetod mot skatteflykt.<sup>8</sup> Den andra frågan tangerar den del av den här framställningen som handlar om att identifiera principen om verklig innebörd.

Även om metoderna alltså fått en omfattande behandling, och så även några av den här framställningens delfrågor, innebär den förevarande jämförelsen av metoderna, som alltså gjorts utifrån förarbetena, rättstillämpningen och beskattningskonsekvenserna, att metoderna belyses, diskuteras och ifrågasätts ur ett nytt perspektiv.

## 1.5 Avgränsning

Uppsatsen berör endast svenska förhållanden och innehåller alltså inga överväganden av unionsrättslig eller internationell karaktär. Uppsatsen innehåller inte heller några komparativa moment. De rättsfall som tas upp – och således även den efterföljande diskussionen – berör uteslutande inkomstbeskattning. Beslut från Skatteverket och Skatterättsnämnden som inte har överklagats behandlas av praktiska skäl inte i uppsatsen.

---

<sup>5</sup> Mer om detta i avsnitt 5.4.

<sup>6</sup> Burmeister, 2012.

<sup>7</sup> Rosander, 2007, s. 5.

<sup>8</sup> Rosander, 2007, s. 5.

## 1.6 Disposition

**Kapitel två** innehåller en kortare redogörelse för några grundläggande skatterättsliga principer, en beskrivning av skatteundandragandets olika skepnader samt ett avsnitt om skatteundandragandets omfattning och konsekvenser. Med kapitlet vill jag ge en kort introduktion till hur det svenska skattesystemet är uppbyggt, vad de skattskyldiga kan göra för att undgå beskattning och vilka alternativ det allmänna har att försöka minimera skatteundandragandet. **Kapitel tre** innehåller en historisk tillbakablick på de författningsförslag mot skatteflykt som lagts fram genom åren. Syftet med kapitlet är att undersöka vilka avvägningar som gjorts mellan principen om rättshandlingars verkliga innebörd och skatteflyktslagen, hur de har beskrivits i förhållande till varandra och vad detta kan sägas ha inneburit för hur metoderna betraktas och tillämpas i dag. **Kapitel fyra** handlar uteslutande om den nuvarande lagen mot skatteflykt och belyser både lagens utformning och dess tillämpning. Med kapitel fyra vill jag ge en kort introduktion till hur skatteflyktslagen är uppbyggd och fungerar. Jag vill också tydliggöra de teoretiska skillnaderna, och ge en inledande idé om de praktiska likheterna, mellan skatteflyktslagen och genomsynsmetoden. **Kapitel fem** ägnas åt genomsynsmetoden och belyser bland annat vad genomsynsmetoden faktiskt är. En fördjupad undersökning av förhållandet mellan de metoder som används för att angripa skatteflykt kan ta helt olika uttryck utifrån hur man definierar genomsyn, och det här kapitlet syftar till att skapa en utgångspunkt för den fortsatta undersökningen och analysen. **Kapitel sex** innehåller en genomgång av rättsfall från HFD. De rättsfall som refereras berör huvudsakligen tillämpning av både genomsyn och skatteflyktslagen. Kapitlet syftar till att om möjligt fastställa gällande rätt avseende genomsynsmetoden, och till att undersöka vilka beskattningskonsekvenserna blir baserat på vilken metod domstolen tillämpar. **Kapitel sju** är uppsatsens mest omfattande avsnitt. Kapitlet innehåller en genomgång av och en diskussion kring HFD:s domskäl i jakt på något som skulle kunna liknas vid praxisrekvisit för tillämpningen av genomsynsmetoden. Kapitlet innehåller avslutningsvis en genomgång av rättsfall från underrätterna. Syftet med kapitlet är att

undersöka vilka faktorer HFD lägger vikt vid när det gäller att fastställa den verkliga innebörden och att sätta detta i förhållande till hur underrätterna tillämpar genomsynsmetoden. **Kapitel åtta** utgörs helt och hållet av uppsatsens analys och här sammanfattar jag uppsatsens resultat och presenterar mina slutsatser.

## 1.7 Terminologi

I såväl praxis som i den juridiska doktrinen benämns genomsyn numera huvudsakligen som principen om rättshandlingars verkliga innebörd. Begreppet genomsyn är således i någon mån obsolet, och användning av begreppet har också kritiserats.<sup>9</sup> Jag delar i huvudsak uppfattningen att det finns skäl att använda sig av den terminologi som HFD tillämpar, och att det kan skapa onödig begreppsförvirring att använda andra begrepp. I textform är emellertid inte principen om verklig innebörd alltid optimal. Detta gäller inte minst för principens form som tillämpningsmetod för rättstillämparen. I den fortsatta framställningen varierar jag därför mellan begreppen verklig innebörd och genomsyn. Detta ska dock inte tolkas som att jag gör någon åtskillnad mellan begreppen.

Framställningen innehåller återkommande hänvisningar till vad jag benämner som ”förarbetena”. Med anledning av att genomsyn är en praxismetod som aldrig lagfästs kan det emellertid inte talas om förarbeten i någon egentlig mening. Detsamma gäller de utredningar innehållande förslag till en skatteflyktslag som inte antogs. Av praktiska skäl benämns fortsättningsvis även dessa dokument som förarbeten.

---

<sup>9</sup> Se t.ex. Bergström, SN 2003, s. 645.

## 2 Skatt och samhället

### 2.1 Några skatterättsliga principer

Skatterätten är ett av de rättsområden i svensk rätt som utvecklats snabbast. Rättsutvecklingen påminner på många sätt om en katt och råttor-lek mellan det allmänna och de skattskyldiga. Luckor i lagstiftningen ska tätas innan förlusterna för statskassan hinner bli alltför stora. Skattelagstiftningen är mycket omfattande och detaljerad. En anledning till detta – utöver att skapa en effektiv beskattning – är att det råder ett strikt föreskriftskrav på skatterättens område. Detta brukar formuleras *ingen skatt utan lag* och är ett uttryck för en av de mest grundläggande principerna på det skatterättsliga området – legalitetsprincipen. I legalitetsprincipen ligger också ett bestämdhetskrav – lagstiftningen får inte vara alltför vagt utformad eftersom dess tillämpning då blir svår eller rent av omöjlig att förutse.<sup>10</sup> En vagt utformad skattenorm kan komma att få sitt innehåll genom rättstillämpningen och på så sätt omkullkasta riksdagens odelade lagstiftningskompetens på det skatterättsliga området.<sup>11</sup>

En annan viktig skatterättslig princip är den så kallade neutralitetsprincipen som innebär att ekonomiskt likvärdiga handlingsalternativ också ska vara skattemässigt likvärdiga. Beskattningen ska alltså inte påverka den skattskyldiges val.<sup>12</sup>

### 2.2 Skatteundandragandets skepnader och angreppssätten

Beskattning kan sägas skapa en motsättning mellan individens och kollektivets intressen.<sup>13</sup> Ju högre skattetryck, desto större motsättning.<sup>14</sup> Den

---

<sup>10</sup> Hultqvist, SN 2016, s. 732.

<sup>11</sup> Se Hultqvist, SN 2016, s. 734 och Asp, 2010, s. 1.

<sup>12</sup> Se vidare avsnitt 2.2.

<sup>13</sup> Rosander, 2007, s. 3.

<sup>14</sup> SOU 1963:52 s. 94.



skattskyldige kan försöka minimera sin beskattning på en mängd olika sätt. En skiljelinje bör här dock dras mellan tillåtna och otillåtna tillvägagångssätt. På den otillåtna sidan finns både skattefusk och skatteflykt, och på den tillåtna sidan vissa former av så kallad skatteplanering. Uppdelningen ska dock inte betraktas som en enkel och självklar sak då det är just här – i gränslandet mellan vad som är tillåtet och inte – som den här uppsatsen tar avstamp.

Skattefusk ligger mycket nära eller inom det straffrättsliga området och kännetecknas vanligen av att den skattskyldige uppsåtligen eller av vårdslöshet lämnat oriktiga eller ofullständiga uppgifter i sin deklaration. Skattefusk kan utöver åtal för brott också leda till att den skattskyldige påförs skattetillägg.<sup>15</sup> Sedan 2013 är det dock inte längre tillåtet att åtala någon för skattebrott och påföra skattetillägg för samma gärning (omständigheter) då detta strider mot Europakonventionens förbud mot dubbelbestraffning.<sup>16</sup> Skattefusk är tämligen okomplicerat sett till den juridiska bedömningen, och utmaningen för det allmänna består snarare i att upptäcka fusket.<sup>17</sup>

Skatteflykt, enligt den innebörd begreppet har i den här framställningen, utgörs av förfaranden som visserligen inte är uttryckligen förbjudna – och därmed per se tillåtna på grund av föreskriftskravet – men som strider mot skattelagstiftningens syfte och därför betraktas som oacceptabla från det allmännas sida.<sup>18</sup> Det har gjorts många fruktlösa försök att formulera en mer precis definition av skatteflykt än så. Utan en utförligare definition är det inte möjligt att med lätthet på förhand avgöra vilka förfaranden som omfattas av skatteflyktslagen. Huvuddragen är emellertid desamma; den skattskyldige har arrangerat sina ekonomiska förhållanden på ett sätt som inte strider mot skattelagstiftningens ordalydelse. Eftersom beskattning lyder under ett strikt föreskriftskrav och analogier därmed inte är tillåtna är agerandet så långt tillåtet. Emellertid innebär förfarandet antingen att luckor i lagstiftningen utnyttjats eller att lagstiftningen helt enkelt kringgåts. Från det allmännas

---

<sup>15</sup> Skattetillägg regleras i 49 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

<sup>16</sup> Se NJA 2013 s. 502 och HFD 2013 ref. 71.

<sup>17</sup> Prop. 1980/81:17 s. 11.

<sup>18</sup> Se t.ex. SOU 1963:52 s. 55.

sida menar man att slutresultatet – det lägre skatteuttaget – därför strider mot lagstiftningens syfte och inte kan godtas.

Det är en allmänt accepterad princip att den skattskyldige är fri att, i valet mellan olika ekonomiskt likvärdiga alternativ (bortsett från det skattemässiga resultatet), välja det skattemässigt mest fördelaktiga alternativet.<sup>19</sup> Neutralitetsprincipen säger oss att lagstiftaren inte avsett att skattelagstiftningen ska innehålla någon större mängd sådana vägval, men i den mån de finns är det alltså fritt för den skattskyldige att utnyttja dem. Möjligheten att ansöka om förhandsbesked är ett sätt att underlätta den skattskyldiges bedömning av de tillgängliga alternativen.<sup>20</sup> Avvägningar av det här slaget brukar benämnas som skatteplanering och är som utgångspunkt alltså fullt tillåtna. Gränsdragningen mellan tillåten skatteplanering och otillåten skatteflykt är i praktiken oerhört komplicerad. I prop. 1980/81:17 sades exempelvis att det enda som skiljer skatteplanering från skatteflykt är att skatteflyktsförfaranden leder till skatteförmåner som lagstiftaren inte avsett.<sup>21</sup> En oklar gränsdragning mellan det tillåtna och det otillåtna området riskerar att leda till svårigheter för den skattskyldige att förutse konsekvenserna av ett visst agerande, och en sådan bristande förutsebarhet utgör ett hot mot en av rättssäkerhetens absoluta hörnstenar.<sup>22</sup>

I inledningen till den här framställningen beskrev jag två riktade angreppssätt mot skatteflykt; lagen mot skatteflykt och genomsynsmetoden. Att benämna genomsynsmetoden som ett angreppssätt mot skatteflykt utan vidare kommentar vore emellertid missvisande. Metoden handlar om att tolka och fastställa den objektiva verkligheten (innebörden) av en viss rättshandling. Det finns inget som helst krav på att rättshandlingen ska ha lett till en särskild skatteförmån. I teorin kan genomsyn således tillämpas både till fördel och nackdel för den skattskyldige. I praktiken är det dock ovanligt att genomsyn tillämpas till fördel för den skattskyldige, och de förfaranden som läggs till

---

<sup>19</sup> Se exempelvis SOU 1975:77 s. 48 f.

<sup>20</sup> SOU 1975:77 s. 49.

<sup>21</sup> Prop. 1980/81:17 s. 16.

<sup>22</sup> Zila, SvJT, s. 284.

grund för genomsyn torde så gott som uteslutande utgöra medvetna åtgärder från den skattskyldiges sida för att minimera beskattningen. På så sätt kan det ur en praktisk synvinkel sägas vara fråga om ett angreppssätt mot skatteflykt, trots att det inte är det i teknisk mening. I den fortsatta framställningen kallar jag för enkelhetens skull genomsyn och skatteflyktslagen för två metoder mot skatteflykt. Jag återkommer dock till den här frågan i kapitel åtta.

Skenrättshandlingar – rättshandlingar som inte har någon reell motsvarighet alls och som är upprättade för att missleda tredje man – kan inte omklassificeras och betraktas i stället som en nullitet vid beskattningen.

## 2.3 Skatteflykt som samhällsproblem

Redan under 1950-talet uppskattade en utredning att skatteundandragande åtgärder årligen innebar att miljardbelopp undanhölls det allmänna.<sup>23</sup> I den så kallade skattefelskartan som Skatteverket presenterade i oktober 2007 uppskattades att skattefelet – skillnaden mellan den fastställda skatten och den skatt som skulle ha fastställts om alla skattskyldiga redovisat alla sina transaktioner korrekt – uppgick till 133 miljarder kronor.<sup>24</sup> Både uppskattningen från 1950-talet och skattefelskartan omfattar avsevärt fler åtgärder än sådana skatteflyktsförfaranden som behandlas i uppsatsen men ger ändå en fingervisning om proportionerna och varför skatteflykt är en så angelägen fråga för det allmänna.

---

<sup>23</sup> SOU 1975:77 s. 43.

<sup>24</sup> Skatteverkets rapport 2008:1 s. 7.

# 3 En tillbakablick

## 3.1 Inledning

I dagsläget kan skatteflykt angripas antingen med hjälp av lagen mot skatteflykt eller den i praxis utvecklade principen om att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd. Innan jag går djupare in på den nuvarande rättsliga regleringen ska jag i det här avsnittet redogöra för de diskussioner som varit angående behovet av riktad lagstiftning mot skatteflykt och hur de olika övervägandena och författningsförslagen sett ut genom åren.

## 3.2 Rättsliga överväganden

### **SOU 1931:40, *Förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m.***

I februari 1928 tillsattes en utredning för att titta på frågor rörande den svenska bolagsbeskattningen.<sup>25</sup> I sitt betänkande kom utredningen, som tog namnet bolagsskatteberedningen, bland annat att föreslå en ny bestämmelse som innebar en kodifiering av den genomsynsprincip som man menade redan tillämpades i svensk rätt.<sup>26</sup> I den speciella motiveringen till författningsförslaget hänvisade bolagsskatteberedningen till ett antal rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen, det äldsta från 1926, i vilka man menade att beskattningen bestämts enligt transaktionernas verkliga innebörd. Beredningen framhöll också att felaktigt betecknade rättshandlingar riskerade att leda till en beskattning i strid med lagstiftningens syfte och därmed till otillbörliga skatteförmåner för den skattskyldige.<sup>27</sup> Begreppet skatteflykt användes inte, men de situationer som skulle omfattas av regleringen beskrevs som kringgåenden av lagstiftningen.<sup>28</sup> Betänkandet har senare kommit att betraktas som ett första steg i processen mot en allmän

---

<sup>25</sup> SOU 1931:40 s. VII.

<sup>26</sup> SOU 1931:40 s. 61 f. Författningsförslaget finns utskrivet i sin helhet i uppsatsens bilaga.

<sup>27</sup> SOU 1931:40 s. 380.

<sup>28</sup> SOU 1931:40 s. 285.

bestämmelse mot skatteflykt.<sup>29</sup> Syftet med den föreslagna bestämmelsen var – förutom att upprätthålla skattelagstiftningens syften och minimera de otillbörliga skatteförmånerna – att minska behovet av att ständigt täta luckor i skattelagstiftningen. Att införa specifik lagstiftning för varje tänkbart scenario då den skattskyldige kunde tillgodogöra sig skatteförmåner genom felaktigt betecknade rättshandlingar ansågs inte görbart.<sup>30</sup> Beredningen uppmärksammade att det inte var en simpel sak att fastställa en transaktions verkliga innebörd. Man menade dock att detta inte var ett tillräckligt skäl för att inte införa bestämmelsen, men att försiktighet måste iakttas vid tillämpningen.<sup>31</sup> Vid remissomgången påpekade Länsstyrelsen i Jönköpings län att bestämmelsens tillämpning krävde ett betydande mått av erfarenhet, omdöme och takt och därför inte borde överlåtas till dåtidens motsvarighet till Skatteverket.<sup>32</sup> Trots att beredningens uppdrag specifikt gällde bolagsbeskattningen innehöll förslaget om en lagstadgad genomsynsprincip inga begränsningar i sin tillämpning annat än de som uppställdes av den dåvarande kommunalskattelagen (1928:370).

### **SOU 1954:24, *Förslag till en effektivare beskattning***

Bolagsskatteberedningens förslag ledde inte till någon lagstiftning mot skatteflykt. Frågan aktualiserades dock på nytt genom SOU 1954:24. Betänkandet handlade till stor del om deklarationsmoral och det allmännas kontrollmöjligheter av fullgörandet av deklarationsplikten. En av de föreslagna bestämmelserna innebar att intäkter och utgifter som kunde härledas till åtgärder den skattskyldige vidtagit i syfte att kringgå skattelagstiftningen inte fick utelämnas ur deklARATIONEN.<sup>33</sup> Utredningen föreslog också att en särskild avgift skulle kunna påföras en skattskyldig som lämnat oriktiga eller bristfälliga uppgifter i sin deklARATION.<sup>34</sup> Det var alltså den här gången inte fråga om en kodifiering av principen om rättshandlingars

---

<sup>29</sup> Se t.ex. dir. 1988:59.

<sup>30</sup> Se t.ex. SOU 1931:40 s. 380 f.

<sup>31</sup> SOU 1931:40 s. 381.

<sup>32</sup> SOU 1963:52 s. 63.

<sup>33</sup> SOU 1954:24 s. 16. Författningsförslaget finns utskrivet i sin helhet i uppsatsens bilaga.

<sup>34</sup> SOU 1954:24 s. 53.

verkliga innebörd. Förslaget mottog omfattande kritik under remissomgången och ledde inte till någon lagstiftning.<sup>35</sup>

### **SOU 1963:52, Om åtgärder mot skatteflykt**

En av anledningarna till att inte heller SOU 1954:24 resulterade i någon lagstiftning mot skatteflykt var att det under 1953 tillsatts en kommitté med uppdrag att utreda lämpligheten i en allmänt hållen regel mot vad som i direktiven kallades för skentransaktioner och andra skatteflyktsåtgärder.<sup>36</sup> Kommittén, som tog namnet skatteflyktskommittén<sup>37</sup>, överlämnade sitt betänkande i september 1963. I betänkandet likställdes genomgående skentransaktioner med sådana rättshandlingar som enligt praxis skulle beskattas enligt sin verkliga innebörd.<sup>38</sup> Kommittén fann att sådana skentransaktioner behandlades på ett konsekvent och tillfredställande sätt av domstolarna och att det därför inte fanns något behov av att lagreglera principen om rättshandlingars verkliga innebörd.<sup>39</sup>

När det gällde åtgärder mot andra former av skatteflykt menade kommittén att en allmänt hållen regel mot skatteflykt på grund av gränsdragningssvårigheter mellan det tillåtna och det otillåtna inte var försvarlig ur rättssäkerhetssynpunkt.<sup>40</sup> Kommittén menade att det inte var möjligt att på förhand fastslå vad skatteflykt var och att det därför inte heller var möjligt att utforma en tillräckligt precis definition för att lagens tillämpning skulle bli tillräckligt rättssäker.<sup>41</sup>

Sammanfattningsvis gjordes i betänkandet alltså en uppdelning mellan skentransaktioner och andra skatteflyktsåtgärder. Skentransaktioner, som även omfattade felaktigt rubricerade rättshandlingar med verkliga rättsverkningar, krävde enligt kommittén ingen reglering eftersom

---

<sup>35</sup> SOU 1963:52 s. 66.

<sup>36</sup> SOU 1963:52 s. 60.

<sup>37</sup> En andra skatteflyktskommitté tillsattes 1995 genom dir. 1995:11.

<sup>38</sup> Jfr. Helmers, 1956, s. 293.

<sup>39</sup> SOU 1963:52 s. 9 och 55.

<sup>40</sup> SOU 1963:52 s. 97.

<sup>41</sup> SOU 1963:52 s. 55 f.

hanteringen av dessa redan fungerade på ett tillfredställande sätt. Gällande andra skatteflyktsåtgärder sågs dessa som ett problem, men en allmänt formulerad regel var inte tillräckligt rättssäker. Till följd av sin inställning lade 1953 års skatteflyktskommitté inte fram något författningsförslag om en allmänt formulerad regel mot skatteflykt. Kommittén anförde dock att en sådan regel måste innehålla ett subjektivt rekvisit för att vara effektiv.<sup>42</sup>

### **SOU 1975:77, *Allmän skatteflyktsklausul***

Drygt tio år senare var frågan uppe för behandling igen. Inom ramen för den så kallade företagsskatteberedningen tillsattes 1974 en expertgrupp med uppgift att ta fram ett förslag på en generalklausul mot skatteflykt. Till skillnad från 1953 års skatteflyktskommitté gjorde expertgruppen en tydlig åtskillnad mellan rena skentransaktioner och felaktigt betecknade rättshandlingar och menade dessutom att de senare behövde regleras.<sup>43</sup> Expertgruppen menade i likhet med tidigare utredningar att det inte fanns något behov av att reglera rena skentransaktioner. Dessa behandlades alltjämt som en nullitet och innebar generellt sett inget problem i skatteflykts hänseende.<sup>44</sup> Författningsförslaget bestod därför dels av en kodifiering av principen om beskattning enligt rättshandlingars verkliga innebörd, dels av en allmän skatteflyktsklausul.<sup>45</sup>

I sin motivering anförde expertgruppen dock motsägelsefullt att man med skentransaktioner avsåg både transaktioner som uteslutande tillkommit för skens skull och felaktigt betecknade rättshandlingar och att författningsförslaget avsågs omfatta båda varianterna.<sup>46</sup> Behovet av att reglera felaktigt betecknade rättshandlingar motiverades med att det rädde osäkerhet kring genomsynsprincipens räckvidd och att det fanns exempel på till synes likartade fall som bedömts olika.<sup>47</sup> Gällande behovet av en allmän

---

<sup>42</sup> SOU 1963:52 s. 96.

<sup>43</sup> SOU 1975:77 s. 48 och 55.

<sup>44</sup> SOU 1975:77 s. 47 f.

<sup>45</sup> Författningsförslaget finns utskrivet i sin helhet i uppsatsens bilaga.

<sup>46</sup> SOU 1975:77 s. 82 f.

<sup>47</sup> SOU 1975:77 s. 53.

skatteflyktsklausul hänvisade man till att genomsyn tillämpades på enstaka rättshandlingar men sällan eller aldrig i fråga om transaktionskedjor. Syftet med den föreslagna skatteflyktsklausulen var att möjliggöra tillämpning av samma genomsyn även på serier av rättshandlingar.<sup>48</sup>

Skatteflyktsklausulen betraktades alltså som en utvidgning av den genomsynsprincip som redan tillämpades och som enligt författningsförslaget skulle regleras genom ett separat stadgande. De invändningar mot en skatteflyktsklausul som hade framförts i SOU 1963:52 hade främst handlat om att en sådan klausul riskerade att underminera förutsebarheten i beskattningen. Expertgruppen i SOU 1975:77 menade emellertid att dessa problem kunde undanröjas genom att skatteflyktsklausulen gavs i huvudsak objektiva förutsättningar och genom institutet med förhandsbesked.<sup>49</sup> Utformningen av dessa objektiva förutsättningar eller rekvisit skulle utformas med utgångspunkt i de huvuddrag som expertgruppen funnit att transaktioner av skatteflyktskaraktär vanligen hade.<sup>50</sup> Ett av rekvisiten innebar att den skattskyldige direkt eller indirekt skulle ha medverkat till förfarandet som lett till skatteförmånen för att det skulle omfattas av skatteflyktsklausulen. Detta rekvisit betraktades som den huvudsakliga utvidgningen av genomsynsprincipen.<sup>51</sup> Expertgruppen anförde att den rådande synen i svensk rätt dittills varit att skatteflykt skulle bekämpas genom speciallagstiftning. Man menade dock att det skett förändringar på det skatterättsliga området som innebar att den lagstiftningsmetoden numera var behäftad med stora nackdelar, främst i form av effektivitetsbrister och tillämpningsproblem.<sup>52</sup> Mot dessa nackdelar skulle ställas fördelarna med en allmän klausul mot skatteflykt. Den största fördelen med en allmän klausul mot skatteflykt – jämfört med speciallagstiftning – skulle enligt expertgruppen vara den allmänpreventiva effekten.<sup>53</sup>

---

<sup>48</sup> SOU 1975:77 s. 55.

<sup>49</sup> SOU 1975:77 s. 72 f.

<sup>50</sup> SOU 1975:77 s. 62 ff.

<sup>51</sup> SOU 1975:77 s. 63.

<sup>52</sup> SOU 1975:77 s. 50 ff.

<sup>53</sup> SOU 1975:77 s. 7, 53 och 74.



Utöver att en lagreglerad genomsyn var tänkt att tillämpas på enstaka rättshandlingar och skatteflyktsklausulen på serier av rättshandlingar sades ingenting om gränsdragningen mellan de två metoderna. Den så kallade utvidgningen av genomsynsprincipen föranledde inte heller någon diskussion från expertgruppens sida om vilka potentiella problem detta skulle kunna ge upphov till. Man menade att den genomsynsprincip som redan tillämpades på sätt och vis utgjorde en generalklausul mot skatteflykt, och använde detta som argument för att en lagstadgad skatteflyktsklausul var relativt oproblematiske.<sup>54</sup> Huvudregeln vid en tillämpning av skatteflyktslagen skulle enligt expertgruppen vara att skatteflyktsförfaranden skulle lämnas utan avseende vid beskattningen. Gav detta tillvägagångssätt ett oskäligt resultat skulle beskattningen bestämmas till ett skäligt belopp. Samma princip borde enligt expertgruppen kunna tillämpas vid genomsyn. Genomsyn beskrevs härvid som bedömningen av ”en enstaka rättshandling efter dess reella innehåll och/eller dess ekonomiska verkningar”.<sup>55</sup>

### **Prop. 1980/81:17, Förslag till lag mot skatteflykt m.m.**

I propositionen som följde på SOU 1975:77 hade förslaget om lagstadgad genomsyn plockats bort eftersom det ansågs skapa tolknings- och gränsdragningssvårigheter.<sup>56</sup> Det anfördes också att skenrättshandlingar och felaktigt betecknade rättshandlingar i sin renodlade form inte vållade några större problem vid rättstillämpningen.<sup>57</sup> Vad som utgjorde den renodlade formen och vilka andra uttryck den här typen av rättshandlingar kunde ta utvecklades inte ytterligare. Vidare var man av uppfattningen att en lagstadgad genomsynsprincip måste vara tillämplig på hela skatte- och avgiftsområdet för att den hittillsvarande praxisen skulle kunna upprätthållas.<sup>58</sup>

---

<sup>54</sup> SOU 1975:77 s. 50 och 53.

<sup>55</sup> SOU 1975:77 s. 72.

<sup>56</sup> Prop. 1980/81:17 s. 16.

<sup>57</sup> Prop. 1980/81:17 s. 15.

<sup>58</sup> Prop. 1980/81:17 s. 16. Författningsförslaget finns utskrivet i sin helhet i uppsatsens bilaga.

Ett omvägsrekvisit hade tillförts skatteflyktsklausulen för att markera att lagen tog sikte på kringgåendefall.<sup>59</sup> Det krävdes också att förfarandet ledde till en inte oväsentlig skatteförmån för att det skulle omfattas av lagen. Detta skilde sig från författningsförslaget i SOU 1975:77 enligt vilket det räckte med att det alls var fråga om en skatteförmån. Den lag mot skatteflykt som föreslogs i propositionen antogs av riksdagen och trädde i kraft den 1 januari 1981.<sup>60</sup>

### **Prop. 1982/83:84, Förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt**

Två år efter skatteflyktslagens ikraftträdande föreslogs genom prop. 1982/82:84 en skärpning. Lagens tillämpningsområde skulle utvidgas till att inte bara omfatta kringgåendefall utan även andra rättshandlingar som enbart vidtagits i syfte att uppnå skatteförmåner.<sup>61</sup> Man menade att lagen var för snävt utformad för att uppfylla rimliga effektivitetskrav.<sup>62</sup> Förslaget antogs och ändringarna trädde i kraft den 1 mars 1983. I propositionen angavs att behovet av en skatteflyktsklausul hade sin huvudsakliga grund i att domstolarna var obenägna att bortse från civilrättsligt giltiga rättshandlingar och att domstolarna vid bedömningar som var till den skattskyldiges nackdel inte ansett sig kunna tillämpa skattelag analogt.<sup>63</sup>

### **SOU 1989:81, Ny generalklausul mot skatteflykt**

I oktober 1988 tillsattes ytterligare en utredning för att se över lagen mot skatteflykt.<sup>64</sup> I direktiven angavs att det omfattande utredningsarbetet avseende en reglering mot skatteflykt visade att det inte var möjligt att utforma regler som inte innebar en avvägning mellan kravet på rättssäkerhet och kravet på effektivitet.<sup>65</sup> Just detta var anledningen till att man i SOU 1963:52 inte ansåg sig kunna föreslå någon allmän bestämmelse mot

---

<sup>59</sup> Prop. 1980/81:17 s. 1 f. och 19.

<sup>60</sup> Prop. 1980/81:17, SkU 1980/81:8, rskr. 1980/81:27, SFS 1980:865.

<sup>61</sup> Prop. 1982/83:84 s. 13.

<sup>62</sup> Prop. 1982/83:84 s. 9.

<sup>63</sup> Prop. 1982/83:84 s. 8 f.

<sup>64</sup> SOU 1989:81 s. 3.

<sup>65</sup> Dir. 1988:59.

skatteflykt.<sup>66</sup> I SOU 1989:81 menade man att skatteflyktslagens bristande effektivitet till stor del kunde hänföras till att skatteflyktsbegreppet var obestämt och att domstolarna tycktes obenägna att bortse från civilrättsligt giltiga rättshandlingar.<sup>67</sup>

Utredningen resulterade i att lagen mot skatteflykt ändrades på nytt. I samband med regeringsskiftet 1992 upphävdes lagen, men den var fortsatt tillämplig på rättshandlingar som företagits före den 1 januari 1993.<sup>68</sup> Den 1 juli 1995 infördes den nuvarande lagen mot skatteflykt (SFS 1995:575).<sup>69</sup>

### **SOU 1996:44, Översyn av skatteflyktslagen**

Den nya lagen mot skatteflykt var i princip en kopia av den gamla. Redan i januari 1995 hade ett arbete med att ta fram en ny skatteflyktslag påbörjats. Utredarna anförde att skatteflyktslagen inte var och aldrig skulle komma att bli en patentlösning mot skatteundandragande, och att tyngdpunkten även fortsättningsvis skulle ligga på speciallagstiftning.<sup>70</sup> Angående utformningen av den nya generalklausulen var ett av de alternativ som diskuterades huruvida den skulle kunna utformas med ledning av genomsynsmetoden. En sådan bestämmelse ansågs dock svårtillämpad på kringgåendefallen utan en utvidgning av genomsynsprincipen, och en sådan utvidgning riskerade innebära att förutsebarheten gick förlorad.<sup>71</sup> Det ansågs inte heller lämpligt att utforma generalklausulen på ett sätt som innebar att rättshandlingar vars enda syfte var att uppnå skatteförmåner helt skulle bortses ifrån. Det ifrågasattes om en sådan utformning skulle ha bättre effekt mot skatteflykt än den redan rådande genomsynsmetoden.<sup>72</sup> I utredningen övervägdes också en separat kodifiering av genomsynsmetoden som ett komplement till en ny generalklausul mot skatteflykt. Man menade dock att en kodifiering inte

---

<sup>66</sup> SOU 1963:52 s. 98 f.

<sup>67</sup> SOU 1989:81 s. 46 och 57.

<sup>68</sup> Prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14, rskr. 1992/93:148, SFS 1992:1600.

<sup>69</sup> Prop. 1994/95:209, bet. 1994/95:SkU30, rskr. 1994/95:348.

<sup>70</sup> SOU 1996:44 s. 120.

<sup>71</sup> SOU 1996:44 s. 125 f.

<sup>72</sup> SOU 1996:44 s. 126.

skulle förenkla vare sig tillämpningen eller förutsebarheten av genomsynsmetoden, och något förslag lades aldrig fram på den här punkten.<sup>73</sup>

Utredningen mynnade ut i ett förslag med innebörden att den gällande lagen mot skatteflykt skulle behållas med vissa justeringar.<sup>74</sup> De föreslagna ändringarna antogs och trädde kraft den 1 januari 1998. Dessa ändringar utgör den senaste omarbetningen av skatteflyktslagen av materiell betydelse och innebar bland annat att generalklausulens rekvisit fick en tydligare utformning, att skatteflyktsförfaranden nu ska innebära en ”väsentlig skatteförmån”, till skillnad från det tidigare rekvisitet ”inte oväsentlig skatteförmån”, och att förfarandet ska strida mot lagstiftningens syfte i stället för som tidigare dess grunder.<sup>75</sup>

---

<sup>73</sup> SOU 1996:44 s. 119 f.

<sup>74</sup> SOU 1996:44 s. 127. Se vidare s. 127-137 för utredningens förslag och motiv i detalj.

<sup>75</sup> För en mer detaljerad redogörelse av ändringarna se prop. 1996/97:170 s. 5.

# 4 Lagen mot skatteflykt

## 4.1 Inledning

Följande kapitel innehåller en översiktlig genomgång av hur lagen mot skatteflykt ser ut i dag samt något om de grundläggande förutsättningarna för lagens tillämpning.

## 4.2 Lagens utformning

Lagen mot skatteflykt består av fyra paragrafer. Den första anger lagens tillämpningsområde, den andra utgör den så kallade generalklausulen mot skatteflykt och är lagens verkliga kärna, den tredje anger rättsföljden och den fjärde anger att tillämpning av lagen måste prövas av förvaltningsdomstol efter ansökan av Skatteverket.

Generalklausulen, som är tillämplig både på enstaka rättshandlingar och serier av rättshandlingar, innehåller fyra rekvisit som ska vara uppfyllda för att det ska vara fråga om skatteflykt enligt lagens mening. Rekvisiten, som återges något kortfattat här, anger att förfarandet ska innebära en väsentlig skatteförmån, att den skattskyldige direkt eller indirekt ska ha medverkat till förfarandet, att skatteförmånen ska vara det övervägande skälet till åtgärden och att förfarandets skattemässiga resultat ska strida mot lagstiftningens syfte.<sup>76</sup> De tre första rekvisiten innebär sällan några större problem i rättstillämpningen.<sup>77</sup> Huruvida ett visst förfarande står i strid med lagstiftningens syfte upptar således vanligtvis den största delen av domstolens prövning. Att bestämmelsen mot skatteflykt har utformats som en generalklausul beror, som framgick av avsnitt 3.2, på att det inte ansågs möjligt att på annat sätt täcka in alla tänkbara skatteflyktsageranden.<sup>78</sup>

---

<sup>76</sup> Paragrafen finns utskriven i sin helhet i uppsatsens bilaga.

<sup>77</sup> Se t.ex. RÅ 2009 ref. 47 och HFD 2016 ref. 17. Jfr. även Tjernberg, SN 2017, s. 337.

<sup>78</sup> SOU 1931:40 s. 380 f.

## 4.3 Lagens syfte och funktion

Lagen mot skatteflykt hindrar i strikt mening inte den skattskyldige från att vidta förfaranden som av det allmänna betraktas som skatteflykt utan eliminerar i stället följden (skatteförmånen) av förfarandet. Lagen kan därför sägas vara reaktiv till skillnad från proaktiv.<sup>79</sup> I förarbetena framhölls emellertid att en av de största vinsterna med en allmän bestämmelse mot skatteflykt var dess allmänpreventiva effekt.<sup>80</sup> Förutsatt att den tänkta effekten är reell kan lagen även sägas ha vissa proaktiva effekter. Rosander har å sin sida hävdat att skatteflyktslagen är en repressiv metod mot skatteflykt till skillnad från en preventiv metod.<sup>81</sup> Oavsett vilket begrepp som bäst beskriver skatteflyktslagens karaktär har lagen inte till syfte att bestraffa den som vidtagit en skatteflyktstransaktion. Lagen är utformad så att beskattning ska ske som om skattelagstiftningen aldrig kringgåts, men inte hårdare.<sup>82</sup> Har den skattskyldige lämnat felaktig eller otillräcklig information om förfarandet i sin deklaration kan det dock bli aktuellt att påföra skattetillägg.<sup>83</sup>

## 4.4 Lagens tillämpning

### 4.4.1 Domstolens prövning

Bestämmelsen i lagens fjärde paragraf om att tillämpning av skatteflyktslagen måste prövas av domstol fanns med redan när den första lagen mot skatteflykt infördes 1981. Bestämmelsen återfanns vid den här tidpunkten dock i den dåvarande taxeringslagen.<sup>84</sup> Att lagen skulle prövas av domstol motiverades i förarbetena med att det kunde uppstå svåra juridiska frågor i samband med tillämpningen. Av rättssäkerhetsskäl menade man därför att det inte var

---

<sup>79</sup> Hultqvist, SN 2016, s. 734.

<sup>80</sup> SOU 1975:77 s. 53.

<sup>81</sup> Rosander, 2007, s. 31.

<sup>82</sup> Prop. 1980/81:17 s. 31.

<sup>83</sup> Se 49 kap. skatteförfarandelagen.

<sup>84</sup> Se 67 § i den äldre taxeringslagen (1956:623).

lämpligt att frågan prövades av de dåvarande taxeringsnämnderna.<sup>85</sup> I samband med den senaste materiella översynen av skatteflyktslagen (SOU 1996:44) föreslogs att Skatteverket skulle bli första instans för prövning av skatteflyktslagen. I motiveringen hänvisade man till en princip om att beskattningsbeslut ska fattas av Skatteverket och anförde vidare att de rättssäkerhetsaspekter som legat till grund för beslutet att förvaltningsrätten skulle vara första instans kunde tillgodoses ändå.<sup>86</sup> Förslaget vann inte gehör och förvaltningsrätten är alltså fortfarande första instans.

För att lagen mot skatteflykt ska vara tillämplig måste domstolen först konstatera att det aktuella förfarandet och de skattemässiga yrkandena (avdrag etc.) inte strider mot någon bestämmelse i den ”ordinarie” skattelagstiftningen. Skulle förfarandet strida mot den ordinarie lagstiftningen ska det underkännas på den grunden och lagen mot skatteflykt kan inte tillämpas.<sup>87</sup> Förfarandets formella innebörd måste också överensstämma med den reella. Med andra ord är skatteflyktslagen subsidiär till det ordinarie skatterättsliga regelsystemet.<sup>88</sup> Både Rosander och Gäverth och Möller har anført att domstolen – efter att den verkliga innebörden fastställts, och oavsett om en omklassificering skett eller inte – kan övergå till att pröva om lagen mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet.<sup>89</sup> Tanken är härvid att när den verkliga innebörden har fastställts kvarstår ett förfarande bestående av rättshandlingar vars formella innebörd motsvarar den reella, oavsett om någon omklassificering har gjorts eller inte. I realiteten finns det mig veterligen inget rättsfall där domstolen förfarit på det här sättet. I de fall då domstolen menat att rättshandlingarna ska omklassificeras enligt principen om verklig innebörd görs därefter ingen prövning av huruvida det fastställda förfarandet omfattas av skatteflyktslagen.<sup>90</sup> I de fall då domstolen kommit fram till att det inte funnits skäl att omklassificera rättshandlingarna har dock

---

<sup>85</sup> SOU 1975:77 s. 76.

<sup>86</sup> SOU 1996:44 s. 141 f.

<sup>87</sup> Jfr. RÅ 1994 ref. 52 I.

<sup>88</sup> Holstad, SN 2012, s. 573.

<sup>89</sup> Rosander, 2007, s. 27; Gäverth & Möller, SN 2007, s. 655.

<sup>90</sup> Se t.ex. RÅ 2013 ref. 43.

prövningen övergått till att handla om huruvida skatteflyktslagen är tillämplig – förutsatt att det funnits ett sådant yrkande.<sup>91</sup>

#### **4.4.2 Rättsföljden**

Lagen mot skatteflykt kan principiellt sett leda till tre olika rättsföljder. I första hand ska domstolen helt bortse ifrån skatteflyktsförfarandet. Om förfarandet däremot framstår som en omväg ska beskattningen bestämmas som om den närmaste vägen valts. För att avgöra om ett förfarande utgör en omväg ser domstolen till förfarandets ekonomiska resultat med bortseende från skatteförmånen. Skulle samma ekonomiska resultat kunnat uppnås genom ett förfarande i färre steg och utan att det uppstått en otillbörlig skatteförmån är det denna kortare väg som ska läggas till grund för beskattningen. I tredje hand ska underlaget för beskattningen fastställas till ett skäligt belopp. Det faktiska skatteuttaget måste emellertid sökas i de skattenormer som blir tillämpliga när skatteflykten eliminerats från förfarandet.

---

<sup>91</sup> Se t.ex. RÅ 2010 ref. 51.



# 5 Genomsyn

## 5.1 Inledning

Genomsynsmetoden är komplex både sett till begreppsbildningen och tillämpningen, och det här kapitlet skiljer sig därför innehållsmässigt en del från motsvarande kapitel avseende lagen mot skatteflykt. Kapitlet inleds med en diskussion om genomsyn som begrepp och som juridiskt instrument och avslutas med ett avsnitt om tolkningen av HFD:s praxis.

## 5.2 Genomsyn som princip

I rättstillämpningen härleds principen om verklig innebörd vanligen till RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27. I rättsfallen uttalade HFD att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd – oavsett den beteckning de åsatts – och att en sådan bedömning kan göras avseende såväl innebörden av enstaka rättshandlingar som av den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar. I RÅ 2004 ref. 27 tillade HFD att det ovan sagda även innebär att skenrättshandlingar inte ska läggas till grund för beskattningen. Kärnan i principen – att beskattning ska ske i enlighet med rättshandlingars verkliga innebörd – är dock betydligt äldre än så och kan härledas till rättsfall så långt tillbaka som åtminstone 1920-talet.<sup>92</sup> I SOU 1975:77 menade man som redan nämnts att genomsyn bara kunde tillämpas på enstaka rättshandlingar och att skatteflyktsklausulen skulle användas när det var fråga om ett förfarande bestående av flera rättshandlingar. Genom RÅ 1990 ref. 115 förklarade HFD att rättshandlingar med ett nära samband ska bedömas genom en ”helhetssyn”. Denna princip hämtades upp i RÅ 1998 ref. 19 och blev därigenom det andra ledet i principen om verklig innebörd. Förslaget i SOU 1931:40 och senare SOU 1975:77 om att principen om verklig innebörd skulle lagfästas vann inget gehör och genomsyn har fortsatt vara en uppgift för praxis (se avsnitt 3.2).

---

<sup>92</sup> SOU 1931:40 s. 380.

I praktiken innebär principen att rättstillämparen kan omklassificera rättshandlingar vars beteckning inte överensstämmer med den reella innebörden. Något som betecknats som en gåva kan således bli ett byte om rättstillämparen bedömer att byte bättre motsvarar rättshandlingens verkliga innebörd. Beskattning sker därefter i enlighet med den verkliga innebörden. Jag använder här begreppet rättstillämparen då det, till skillnad från tillämpningen av lagen mot skatteflykt, inte finns något som hindrar att Skatteverket självständigt tillämpar genomsyn.

Från den skattskyldiges perspektiv innebär principen att vad man genom en eller flera rättshandlingar velat uppnå i form av bundenhet, ekonomiska effekter, rättigheter och skyldigheter etc. inte motsvaras av hur avtalen/transaktionerna utformats. Diskrepansen kan vara oavsiktlig såväl som avsiktlig.

Inget av det hittills anförda framstår som speciellt kontroversiellt eller oklart. Att skenrättshandlingar betraktas som en nullitet är en vedertagen rättslig princip sprungen ur civilrätten.<sup>93</sup> Att rättshandlingar som är civilrättsligt ogiltiga ändå skulle ges rättsverkningar på det skatterättsliga området är en otillfredsställande tanke. Att en rättshandling som i realiteten utgör en onerös överlåtelse skulle betraktas som en benefik överlåtelse vid beskattningen är en lika otillfredsställande tanke. Det är således inte den rättsgrundsats som principen om rättshandlingars verkliga innebörd enligt SOU 1931:40 vilar på som vållar problem – det är dess tillämpning. Principen framstår som tydlig och närmast rättskaffens – beskattningen ska grunda sig på en objektivt fastställd verklighet. HFD:s uttalanden i RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27 kan liknas vid en handlingsinstruktion för Skatteverket och domstolarna om hur felaktigt betecknade rättshandlingar ska behandlas. De ger emellertid ingen vägledning i fråga om vilka förutsättningar som krävs för att en rättshandling ska omklassificeras eller kontrahenterna justeras, hur den verkliga innebörden ska fastställas eller hur genomsyn förhåller sig till lagen

---

<sup>93</sup> Se t.ex. Adlercreutz et al., 2016, s. 269 ff.; Ramberg & Ramberg, 2016, s. 261.

mot skatteflykt. Dessa svar får sökas i vad som framstår vara en brokig praxis.<sup>94</sup>

Principen om verklig innebörd gäller – formuleringarna i RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27 till trots – inte enbart den beteckning som rättshandlingarna åsatts, utan också exempelvis vilka personer som är kontrahenter i ett visst förfarande<sup>95</sup> och vid vilken tidpunkt en viss rättshandling ska anses ha företagits<sup>96</sup>.

En praxismetod är i jämförelse med en lagreglerad princip lättare att anpassa efter de behov som uppstår, vilket gör den mer effektiv, men också mer rättsosäker.<sup>97</sup> Rosander har härvid anført att kriterierna för att tillämpa metoden kan komma att ändras av rättstillämparen, enkelt och utan förvarning och att detta innebär en rättssäkerhetsrisk.<sup>98</sup> När det gäller rättssäkerheten har Gäverth å sin sida anført att ett större mått av osäkerhet vad gäller exempelvis förutsebarhet är accepterat när det gäller förfaranden som enbart syftar till att uppnå skattelättnader.<sup>99</sup>

### 5.3 Genomsyn som juridiskt instrument

Så vad är genomsyn? I prop. 1996/97:170 benämndes genomsyn som en lagtolkningsmetod<sup>100</sup> och som en kompletterande metod för att motverka skatteflykt<sup>101</sup>. I SOU 1931:40 beskrevs författningsförslaget som ett lagstadgande av en rättsgrundsats.<sup>102</sup> Gäverth och Möller har sagt att genomsyn är en ”rättslig *metod* för att finna den verkliga innebörden av en serie rättshandlingar och inte en särskild princip vid lagtolkningen” (deras

---

<sup>94</sup> Se praxisgenomgången i kapitel sex och sju.

<sup>95</sup> Se t.ex. RÅ 2007 ref. 61.

<sup>96</sup> Se t.ex. RÅ 2010 ref. 48.

<sup>97</sup> Rosander, 2007, s. 54.

<sup>98</sup> Rosander, 2007, s. 53.

<sup>99</sup> Gäverth, SvSkT 1996, s. 768.

<sup>100</sup> Prop. 1996/97:170 s. 33.

<sup>101</sup> Prop. 1996/97:170 s. 7.

<sup>102</sup> SOU 1931:40 s. 61 f.

kursivering)<sup>103</sup>, medan Wennergren har menat att genomsyn är en rättstillämpningsmetod<sup>104</sup>. Pålsson å sin sida har anfört att det synes vara ”okontroversiellt att principen om rättshandlingars verkliga innebörd tar sikte på bedömningen av faktumsidan och inte på lagtolkningen” och att genomsyn alltså är ”ett uttryck för den vanliga juridiska verksamhet som består i att bedöma verkligheten och inordna den under en rättsregel”.<sup>105</sup> Leidhammar och Lindkvist levererar sitt bidrag redan i den första meningen i monografen *Bevisprövning i mål om genomsyn*: genomsyn är en oreglerad princip som ”aktualiseras vid skattemässiga avvikelser från civilrättsligt giltiga rättshandlingar”.<sup>106</sup> Några av definitionerna skiljer sig inte nödvändigtvis så mycket åt om man plockar ut essensen. De visar emellertid alla tydligt att det saknas en vedertagen definition.

Att tillämpa rätt innebär en rättslig kvalificering av de faktiska omständigheterna (rättsfaktumsidan) och en tolkning av normerna (regelsidan). Genomsyn handlar om att tolka och rättsligt kvalificera verkligheten, inte normerna, och utgör på så sätt rättstillämpningens första steg – att ta reda på vad som hänt. Den faktiska beskattningen följer av den verkliga innebörden och de skatterättsliga bestämmelser som denna aktualiserar. Genomsynsmetoden anvisar med andra ord bestämmelserna men tolkar dem inte.

## 5.4 Tolkningen av HFD:s praxis

I doktrinen har en av de stora frågorna gällande HFD:s praxis avseende tillämpningen av genomsynsmetoden varit om det är fråga om traditionell civilrättslig avtalstolkning eller om HFD tillämpar en särskild skatterättslig bedömning av rättshandlingarnas verkliga innebörd.<sup>107</sup> Det råder meningsskiljaktigheter även avseende vad en sådan skatterättslig genomsyn

---

<sup>103</sup> Gäverth & Möller, SN 2007, s. 654.

<sup>104</sup> Wennergren, SN 1997, s. 109.

<sup>105</sup> Pålsson, SN 2016, s. 109.

<sup>106</sup> Leidhammar & Lindkvist, 2010, s. 13.

<sup>107</sup> Se t.ex. Hultqvist, SN 1996, s. 681; Gäverth, SvSkT 1996, s. 731–772; Möller, SN 2011, s. 533.

innebär. Enligt Gäverth innebär en skatterättslig genomsyn att man försöker uttröna vad rättshandlingarnas reella ekonomiska innebörd är.<sup>108</sup> Mer konkret innebär det att man, om man vid en civilrättslig bedömning (företrädesvis den obligationsrättsliga) funnit att rättshandlingarnas form motsvarar dess reella innebörd, ska gå vidare och bedöma rättshandlingarnas ekonomiska innebörd och stämma av denna mot den obligationsrättsliga.<sup>109</sup> Vid diskrepans ska beskattningen justeras så att den motsvarar den verkliga ekonomiska innebörden. Till stöd för en sådan skatterättslig genomsyn har exempelvis Möller anfört att HFD i RÅ 1994 ref. 56 uttalat att domstolens uppgift var att fastställa den skatterättsliga innebörden av en serie civilrättsliga transaktioner.<sup>110</sup> Uttalandet innebär enligt min mening emellertid inget annat än att HFD ska fastställa de skattemässiga konsekvenserna av ett visst agerande och torde utgöra grunden i all beskattning.

Den dominerande uppfattningen inom rättsvetenskapen är emellertid att det inte finns stöd för att HFD tillämpar någon sådan skatterättslig genomsynsprincip och att civilrätten således är prejudiciell i förhållande till skatterätten.<sup>111</sup> Jag ska inte i detalj redogöra för den debatt som varit då den inte har någon relevans för den här framställningen. Däremot är den principiella frågan om förhållandet mellan skatterätten och civilrätten intressant.

Skatterätten hämtar många av sina begrepp och konstruktioner från civilrätten. Vissa civilrättsliga begrepp har emellertid även en särskild skatterättslig definition som inte överensstämmer med den civilrättsliga. För andra skatterättsliga begrepp saknas det civilrättslig motsvarighet.<sup>112</sup> Att uttröna den verkliga innebörden av en eller flera rättshandlingar kan därför innehålla såväl civilrättsliga som skatterättsliga moment. HFD har emellertid genom bland annat RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2010 ref. 51 med stor tydlighet

---

<sup>108</sup> Gäverth, SvSkT 1996, s. 738.

<sup>109</sup> Gäverth, SvSkT 1996, s. 769.

<sup>110</sup> Möller, SN 2011, s. 533.

<sup>111</sup> Se t.ex. Hultqvist, SN 1999, s. 396.

<sup>112</sup> Se t.ex. Bergström, SN 2003, s. 646; Tjernberg, SN 2005, s. 325; Burmeister, 2012, s. 151; Pahlsson, SN 2016, s. 115.

uttalat att den verkliga innebörden följer den formella om det inte klart framgår att den verkliga innebörden är någon annan (se vidare avsnitt 6.2). Det får därför betraktas som uteslutet att någon särskild skatterättslig genomsynsprincip existerar. Det ofrånkomliga förhållandet mellan rättsområdena kvarstår dock.

## 5.5 Skatterättsliga bestämmelser och principer som påverkar genomsynen

Något som påverkar tillämpningen av genomsynsmetoden är att skattelagstiftningen, utöver lagen mot skatteflykt, också innehåller ett antal vad som kan kallas för specialklausuler mot skatteflykt.<sup>113</sup> Dessa är bestämmelser som tar sikte på skatteflyktsförfaranden som lagstiftaren har förutsett.<sup>114</sup> Även vid bedömningen av den verkliga innebörden är rättstillämparen således inte helt fri i sin bedömning. Innebörden av ett visst agerande kan komma att justeras på ett sätt som kanske inte motsvarar det som rättstillämparen, vid en helt fri bedömning, skulle mena var den verkliga innebörden. Ett exempel på en sådan särreglering återfinns i den så kallade jämningsregeln i 18 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229). Bestämmelsen anger att anskaffningsvärdet för inventarier ska justeras till ett skäligt belopp om den skattskyldige i skattesyfte har vidtagit åtgärder för att tillgodogöra sig ett högre anskaffningsvärde än vad som framstår som rimligt.

Även i praxis återfinns principer som innebär att bedömningen av den verkliga innebörden i vissa avseenden är bunden. Förtäckta förmåner av olika slag är ett exempel hur det genom praxis är reglerat *hur* en viss transaktion ska klassificeras. Rättstillämparens uppgift är således i princip begränsad till att avgöra huruvida det är fråga om en förtäckt förmån.

I RÅ 2004 ref. 1 uttalade HFD att ”en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat skall anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det skall behandlas som en

---

<sup>113</sup> Jfr. Rosander, 2007, s. 38.

<sup>114</sup> Rosander, 2007, s. 38 f.

utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget”. Rättsfallet innebar att domstolen gjorde en fristående bedömning av den verkliga innebörden, men också att en princip skapades som vid liknande fall bundit rättstillämparens bedömning av den verkliga innebörden.

En annan praxisprincip med implikationer för genomsynsmetodens tillämpning är den så kallade huvudsaklighetsprincipen som tillämpas vid blandade överlåtelser av fastigheter.<sup>115</sup> I korthet innebär principen att vid en fastighetsöverlåtelse, mot en ersättning som understiger marknadsvärdet, bestäms överlåtelserns karaktär utifrån hur ersättningen förhåller sig till taxeringsvärdet.

Beroende på rättshandlingarnas karaktär kan alltså skatterättsliga bestämmelser och principer ha väsentlig påverkan på rättstillämparens bedömning av den verkliga innebörden.

## **5.6 Avtals giltighet och den verkliga innebörden**

Genomsynsmetoden tillämpas, i likhet med lagen mot skatteflykt, enbart på civilrättsligt giltiga rättshandlingar. En rättshandling kan ur formell synvinkel vara civilrättsligt giltig utan att den för den sakens skull är en manifestation av vad parterna avsett eller vad som faktiskt inträffat. Vid en tillämpning av principen om verklig innebörd bör rättstillämparen därför först säkerställa att rättshandlingarna är formellt giltiga och att de inte utgör skenrättshandlingar. Först därefter kan bedömningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd påbörjas. Den verkliga innebörden är således frikopplad från bedömningen av rättshandlingens giltighet.

Skenrättshandlingar kan sägas omfattas av genomsyn på så sätt att de beskattas enligt sin verkliga innebörd. Detta innebär emellertid ingenting annat än att de bortses ifrån vid beskattningen eftersom den verkliga innebörden är att de inte existerar. Någon omklassificering kan alltså inte ske.

---

<sup>115</sup> Jfr. RÅ 1969 ref. 32; RÅ 1969 Fi 756; RÅ 1981 1:29.

# 6 Genomsynsmetoden i praxis

## 6.1 Inledning

Följande kapitel innehåller en genomgång av rättsfall från HFD. Genomgången utgörs till övervägande del av rättsfall i vilka både genomsynsmetoden och skatteflyktslagen har tillämpats. I förekommande fall refereras domstolens resonemang avseende tillämpning av skatteflyktslagen mycket summariskt. Kapitlet syftar till att ge en bild av hur HFD tillämpar principen om rättshandlingars verkliga innebörd samt förhållandet mellan beskattningsekvenserna vid yrkande om tillämpning av genomsyn respektive tillämpning av lagen mot skatteflykt.

## 6.2 Rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen

### **RÅ 1994 ref. 52 – genomsyn och skatteflykt**

Bakgrunden i målet var i korthet följande. Under 1987 hade inom en koncern bildats 240 kommanditbolag med två dotterbolag som ägare. B.M. köpte under 1987 tillsammans med tre familjemedlemmar det ena dotterbolagets del i ett av kommanditbolagen. Han sålde därefter andelen till en tredje part i början av 1988. I deklARATIONEN yrkade han avdrag för förskottsränta till ett betydande belopp. Förskottsräntan avsåg enligt deklARATIONEN hans del av en betalning från kommanditbolaget avseende förskottsränta på ett lån. Länsrätten fann att kommanditbolagskonstruktionen var uppenbart konstlad. Det innebar att de avtal enligt vilka B.M. köpt andel i kommanditbolaget, varit delägare under en kort tid och därefter sålt sin andel i bolaget helt skulle bortses ifrån och att något avdrag för förskottsränta inte skulle medges. En tillämpning av genomsyn innebar alltså att förfarandet helt skulle bortses ifrån.

HFD inledde med att pröva huruvida genomsyn skulle tillämpas på förfarandet och anförde härvid följande. ”Frågan är om [avtalens formella]



innebörd skall godtas vid taxeringen eller om avtalens rätta innebörd i själva verket skall anses ha varit endast att [B.M.] förvärvat dokument som varit avsedda att ligga till grund för olika avdragsyrkanden.” HFD menade att kommanditbolagen ”så gott som uteslutande tillhandahållits i skatteplaneringssyfte och att detta syfte också varit avgörande för B.M:s engagemang” i bolaget. HFD anförde vidare att verksamheten i kommanditbolagen till väsentlig del var förutbestämd och inte inriktad på företagsekonomisk vinst. Avslutningsvis uttalade HFD följande. ”Dessa omständigheter utgör emellertid inte tillräcklig grund för slutsatsen att de av B.M. ingångna avtalen haft en annan innebörd än den uppgivna. Vid bedömningen av om förutsättningar för en genomsyn föreligger bör hänsyn också tas till de ekonomiska konsekvenser som avtalen kan ha haft för B.M. vid sidan av de rent skattemässiga effekterna. I detta hänseende är att märka att B.M. enligt bolagsavtalet hade rätt till och faktiskt fick del av den löpande avkastningen på de värdepapper som bolaget förvärvade samt att de värdeförändringar som inträffade under hans innehav fick direkt betydelse för det ekonomiska utfallet av hans engagemang. Vidare saknas det anledning att utgå från annat än att det ansvar för bolagets skulder som enligt bolagsavtalet åvilat B.M. varit mer än en formalitet och att detta ansvar således under vissa omständigheter kunde ha medfört skyldighet för honom att helt eller delvis infria bolagets lån.” Avtalens formella innebörd kunde mot bakgrund av detta inte frångås.

HFD övergick därefter till att pröva om förfarandet omfattades av lagen mot skatteflykt. Då förfarandet inte ansågs strida mot lagstiftningens grunder var inte lagen mot skatteflykt tillämplig.

Kommentar: En tillämpning av genomsynsmetoden på förfarandet skulle enligt länsskattemyndighetens och senare Riksskatteverkets uppfattning innebära att, som förvaltningsrätten kom fram till, de föreliggande avtalen helt skulle bortses ifrån. Anmärkningsvärt är härvid att skattemyndigheterna grundade sitt yrkande på att förfarandet var meningslöst med bortseende från de skatteförmåner som det gav upphov till. I andra hand yrkade

skattemyndigheterna att förfarandet skulle träffas av skatteflyktslagen och därvid bortses ifrån vid beskattningen.

### **RÅ 2004 ref. 27 – genomsyn**

I oktober 1994 upplät H.J. avverkningsrätter på en viss fastighet till sin mans bolag (AB A) för 700 000 kr. AB A skulle enligt avtalet ansvara för återplantering m.m. Dagen efter upplät AB A avverkningsrätterna vidare till AB C för 1 000 000 kr. Det avtalet innehöll inga skyldigheter för AB C att ansvara för återplantering m.m. AB A skulle ha fullgjort betalningen till H.J. i januari 1996 men hade vid utgången av 1996 endast erlagt 80 000 kr. En motsvarande upplåtelsekedja skedde trots detta i mars 1996 via ett av mannens andra bolag. H.J. upplät den här gången avverkningsrätter till AB B för 90 000 kr och AB B upplät dem därefter vidare till AB C för 106 000 kr. Skatteverket menade att den verkliga innebörden av transaktionerna skulle anses vara att H.J. upplät avverkningsrätterna direkt till AB C.

HFD uttalade den i sammanhanget numera välkända frasen att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd och att detta gäller både enstaka rättshandlingar och serier av rättshandlingar. HFD uttalade vidare att de skäl som i målet åberopats av Skatteverket för att den verkliga innebörden var en annan än den formella hänförde sig till motiven för upplåtelseerna och de skattemässiga konsekvenserna därav, och att dessa saknade nämnvärd betydelse för att bestämma den verkliga innebörden. HFD förklarade vidare att det anförda kunde varit av intresse vid en prövning enligt skatteflyktslagen men att denna inte var tillämplig i målet.<sup>116</sup> Sammantaget fanns det inte skäl att bortse från rättshandlingarnas formella innebörd trots att de kunde antas ha vidtagits på det angivna sättet i syfte att tillföra makens bolag likvida medel på ett skattemässigt fördelaktigt sätt. Beskattning skulle därför grunda sig på avtalen.

---

<sup>116</sup> Den första upplåtelsen hade vidtagits under 1994 när skatteflyktslagen hade uppehåll och lagen hade inte åberopats avseende den andra upplåtelsen.

Kommentar: Rättsfallet sågs av många som ett klargörande om att någon särskild skatterättslig genomsynsprincip tillämpades i svensk rätt.<sup>117</sup> Eftersom skatteflyktslagen inte prövades i målet går det inte att säga något definitivt om beskattningskonsekvenserna. Det framgår emellertid av målet att Skatteverket menade att en beskattning enligt den verkliga innebörden skulle innebära att H.J. sålt avverkningsrätterna direkt till AB C, och det är troligt att ett yrkande om tillämpning av skatteflyktslagen skulle ha utformats på samma sätt. Jag har inte gjort någon bedömning av sannolikheten för att ett sådant yrkande skulle bifallas.

### **RÅ 2010 ref. 51 – genomsyn och skatteflykt**

Frågan i målet var om G.H. skulle inkomstbeskattas för vinst som uppkommit genom avyttring av ett svenskt aktiebolag (bolaget) som han genom en kapitalförsäkring var indirekt ägare av. G.H. hävdade att avtalen motsvarade rättshandlingarnas verkliga innebörd och att medlen från försäljningen stannat kvar i det luxemburgska bolag som var direkt ägare av det svenska bolaget. Skatteverket menade i första hand att den verkliga innebörden av rättshandlingarna var att G.H. avyttrat bolaget och att han skulle beskattas därefter i enlighet med de så kallade 3:12-reglerna. I andra hand skulle lagen mot skatteflykt tillämpas på förfarandet.

Förvaltningsrätten fann inte stöd för att den verkliga innebörden var en annan än den formella, men menade att förfarandet omfattades av skatteflyktslagen. Domstolen menade att G.H. tagit en omväg och att han därför skulle beskattas som om han valt den närmaste vägen. Beskattningen skulle således grunda sig på ett förfarande där G.H. direkt ägt och avyttrat bolaget, vilket innebar en identisk beskattning med den som Skatteverket fastställt på basis av principen om rättshandlingars verkliga innebörd.

Kammarrätten menade att G.H. haft ett sådant inflytande över bolaget, händelseförloppen och de genomförda transaktionerna att han hela tiden haft den reella kontrollen över verksamheten och dess värden. Kammarrätten

---

<sup>117</sup> Se t.ex. Hultqvist, SN 2007, s. 696.

menade vidare att huvudsyftet med transaktionerna varit att överföra i bolaget upparbetade värden till G.H:s kapitalförsäkring och att den verkliga innebörden således var att han ensam förfogade över resultatet från bolaget. Beskattning skulle därför, enligt principen om rättshandlingars verkliga innebörd, ske enligt 3:12-reglerna.

HFD uttalade att omständigheterna visserligen i hög grad talade för att den faktiska situationen motsvarade kammarrättens bedömning, men att beskattning i enlighet med detta krävde att den slutsatsen kunde dras att den verkliga innebörden varit en annan än den angivna. Någon sådan slutsats menade HFD inte kunde dras utifrån vad som framkommit i målet. HFD gick därefter vidare och prövade förfarandet enligt lagen mot skatteflykt och konstaterade härvid att delar av förfarandet framstod som meningslösa om man bortsåg från den skatteförmån de resulterat i. Skatteförmånen, som var att anse som väsentlig, var därmed det övervägande skälet till förfarandets utformning. G.H. hade medverkat till förfarandet. Förfarandet innebar vidare att 3:12-reglerna kringgåts vilket stred mot lagstiftningens syfte. Till skillnad från länsrätten menade HFD att beskattning skulle ske som om åtgärden aldrig vidtagits vilket innebar att man vid beskattningen skulle bortse från G.H:s kapitalförsäkring. Även HFD:s dom innebar dock att G.H. skulle beskattas enligt 3:12-reglerna.

Kommentar: HFD:s uttalande om man måste kunna dra slutsatsen att den verkliga innebörden är en annan än den uppgivna för att kunna bortse från den formella innebörden har fått stort genomslag i rättstillämpningen. Målet är också intressant av den anledningen att beskattningen blev identisk i samtliga tre instanser oavsett om domstolen tillämpade genomsynsmetoden eller skatteflyktslagen.

### **HFD 2013 ref. 43 – genomsyn och skatteflykt (förhandsbesked)**

A, som var ägare av samtliga aktier i Holdingbolaget X, avsåg bilda en stiftelse och genom gåva ge stiftelsen en större summa pengar enligt följande. A skulle förvärva ett svenskt aktiebolag, NyAB, och därefter överlåta 5 % av aktierna i Holdingbolaget till NyAB för 1 kr. NyAB skulle därefter lösa in

aktierna i Holdingbolaget till marknadsvärdet som var 40 miljoner kronor. Slutligen skulle aktierna i NyAB överlåtas till den nybildade stiftelsen. Stiftelsen skulle därefter likvidera NyAB och på så vis tillföras 40 miljoner kronor. Frågan i ansökan om förhandsbesked gällde (1) huruvida A skulle komma att beskattas för utdelning (genomsyn) och (2) om skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet.

Skatterättsnämnden menade att det var fråga om en rad civilrättsligt giltiga rättshandlingar och anförde, utan att utveckla saken vidare, att det saknades stöd för att den verkliga innebörden av rättshandlingarna var en annan än den uppgivna.<sup>118</sup> Däremot omfattades förfarandet av skatteflyktslagen och beskattning skulle därför ske som om tillgångarna överförts direkt från Holdingbolaget till stiftelsen och A skulle beskattas för utdelning från Holdingbolaget. Två av fyra ledamöter (Gäverth och Sjökvist) skrev sig skiljaktiga. De menade att transaktionerna bara framstod som rimliga om de betraktades i ett sammanhang och att de utgjorde en sammanhängande plan för att överföra medel till stiftelsen. Den verkliga innebörden av rättshandlingarna var således att holdingbolaget överfört medel till stiftelsen för A:s räkning och A skulle utdelningsbeskattas. Minoritetens tillämpning av genomsyn ledde alltså till samma beskattning som majoritetens tillämpning av skatteflyktslagen.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet till HFD och anförde att rättshandlingarna visserligen inte stred mot civilrättsliga regler men att de framstod som säregna betraktade var för sig. HFD delade inte Skatteverkets uppfattning. Däremot konstaterade domstolen att rättshandlingarna omedelbart skulle motverkas av andra rättshandlingar som skulle eliminera deras funktion. Den verkliga innebörden av rättshandlingarna var enligt HFD således att Holdingbolaget överfört tillgångar värda 40 miljoner kronor direkt till stiftelsen. A skulle därför utdelningsbeskattas.

---

<sup>118</sup> Jfr. RÅ 2010 ref. 51.

Kommentar: Även i detta mål blev beskattningskonsekvenserna desamma oavsett om genomsyn eller skatteflyktslagen tillämpades.

### **HFD 2014 ref. 54 – genomsyn (förhandsbesked)**

Ett antal bostadsbolag i en koncern skulle göra en mängd fastighetsöverlåtelser till underpris mellan sig. Syftet med överlåtelserna var enligt uppgift att rationalisera och effektivisera verksamheten. Överlåtelserna – som till viss del skulle genomföras korsvis – skulle ske genom separata avtal och var inte beroende av varandra. Bolagen ville genom sin ansökan om förhandsbesked förvissa sig om att överlåtelserna skulle betraktas som underprisöverlåtelser enligt 23 kap. inkomstskattelagen.

Baserat på att det fanns organisatoriska orsaker till överlåtelserna samt att bolagens balansräkningar inte skulle påverkas på annat sätt än att förhållandet mellan fastighetsinnehav och likvida medel kunde komma att förskjutas, menade skatterättsnämnden att den verkliga innebörden av överlåtelserna var att det var fråga om byten. Det kunde därmed bara vara fråga om kvalificerade underprisöverlåtelser om marknadsvärdet på de tillbytta tillgångarna understeg marknadsvärdet på de överlåtna tillgångarna.

Bolagen överklagade nämndens beslut till HFD som kom fram till att överlåtelserna skulle behandlas var för sig och att det således var ersättningen enligt överlåtelseavtalen som skulle läggas till grund för beskattningen. Orsaken var att överlåtelserna inte var beroende av varandra och att syftet med överlåtelserna inte var att vidmakthålla en viss förmögenhetsfördelning mellan bolagen. Bolagen hade också ställt frågan ifall skatteflyktslagen skulle bli tillämplig på överlåtelserna, denna fråga behandlades dock inte av HFD.

### **HFD 2016 ref. 35 – genomsyn (förhandsbesked)**

Frågan i målet var om man vid inkomstbeskattningen skulle behandla en rad korsvisa överlåtelser som var beroende av varandra som en sammanhängande enhet (byten) eller om de skulle behandlas var för sig. Rättsfallet har alltså likheter med 2014 ref. 54 där HFD godtog att sådana korsvisa transaktioner skulle behandlas var för sig. I det aktuella målet kom HFD fram till att syftet

med de samtida och korsvisa överlåtelseerna inte enbart var att göra förändringar i ägarstrukturen av ett antal bolag, syftet var också att bibehålla en viss förmögenhetsfördelning. För att åstadkomma detta skulle även viss förmögenhet sökandena ägde indirekt genom ett kommanditbolag ingå i förfarandet. HFD kom fram till att det mot bakgrund av transaktionernas syfte var fråga om byten och sökandena skulle därför inte uttagsbeskattas.

# 7 Praxisrekvisit och tillämpningen i underrätterna

## 7.1 Inledning

Detta kapitel består av två huvudsakliga delar. I den första delen har jag undersökt vilka omständigheter HFD tillmäter betydelse vid bedömningen av den verkliga innebörden. I samband med detta diskuterar jag också huruvida det kan sägas finnas några praxisrekvisit för hur dessa bedömningar ska gå till. I den andra delen går jag igenom ett antal rättsfall från underrätterna. Syftet med denna rättsfallsgenomgång är att ställa underrätternas bedömningar mot bedömningarna som gjorts i de rättsfall från HFD som redovisats i kapitel sex och i den första delen av det här kapitlet.

## 7.2 Att tolka och tillämpa lag och praxis

Att tillämpa lag eller praxis innebär som redan nämnts en tolkning av såväl vad som har hänt (rättsfaktumsidan) som av de regler som ska tillämpas (regelsidan). Tolkningen ges emellertid ofta begränsat eller inget utrymme i domstolarnas domskäl och detta kan leda till en osäkerhet kring vilka tolkningsdata som är relevanta för domstolens avgörande.

Vid tillämpning av skatteflyktslagen har domstolen de fyra rekvisiten att förhålla sig till för att utröna vilka förfaranden som faller inom lagens tillämpningsområde. Generalklausulen mot skatteflykt har visserligen kritiserats för att vara för vagt utformad då detta riskerar att leda till att bestämmelsen, och därigenom även rekvisiten, får sitt innehåll preciserat i rättstillämpningen.<sup>119</sup> Förekomsten av rekvisit, även om de är vagt utformade, innebär dock att domstolarna pekas i en viss riktning och garanterar därmed en viss enhetlighet i bedömningarna. Det utgör emellertid ingen garanti för att domstolarna tillmäter samma omständigheter samma betydelse.

---

<sup>119</sup> Se t.ex. Hultqvist, SN 2016, s. 737.



I det följande har jag ur ett antal rättsfall lyft fram de omständigheter som HFD tillmätt betydelse vid bedömningen av den verkliga innebörden. Avsnittet återkopplar till flera av de rättsfall som behandlades under kapitel sex och vissa upprepningar förekommer därför. Avsnittet innehåller också hänvisningar till en rad rättsfall som inte refererats i uppsatsen tidigare. Genomgången görs i punktform och utdragen är summariska och delvis tagna ur sitt sammanhang på så sätt att de inte redogör för samtliga omständigheter.

## **7.3 Domstolarnas avvägningar vid tillämpning av genomsynsmetoden**

### **7.3.1 Samlad bedömning av flera rättshandlingar**

- I RÅ 1982 Aa 72 (förhandsbesked; ränteavdrag vid depositionsleasing av bil) anförde HFD följande. ”Vid den skattemässiga bedömningen bör leasingavtalet och kreditavtalet ses som delar av en och samma transaktion.”
- I RÅ 1990 ref. 115 (förhandsbesked; uttagsbeskattning m.m.) menade HFD att en bedömning av de skattemässiga konsekvenserna av avtalen skulle göras utifrån en helhetssyn eftersom rättshandlingarna var ”nära knutna till och avhängiga varandra”.
- I RÅ 1994 ref. 56 (köp och försäljning av andelar i ett så kallat utdelningsbolag) ansåg HFD att en serie rättshandlingar skulle betraktas i ett sammanhang därför att de vidtagits under kort tid och därför att den ekonomiska effekten av transaktionerna framstod som omotiverad om man bortsåg från de skattemässiga effekterna
- I RÅ 1998 ref. 19 (förhandsbesked; utdelningsbeskattning m.m.) hänvisade HFD till domstolens uttalande i RÅ 1990 ref. 115 om samlad bedömning av flera rättshandlingar. Angående rättshandlingarna i det förevarande målet uttalade HFD att de framstod som säregna ur en bolagsrättslig synvinkel, och att de enbart framstod som rimliga om de betraktades gemensamt.

- I HFD 2012 not. 74 (förhandsbesked; gåva eller onerös överlåtelse) förklarade HFD redan inledningsvis att de aktuella transaktionerna skulle bedömas i ett sammanhang och enligt sin verkliga innebörd vid beskattningen. Domstolen hänvisade till ett liknande rättsfall (RÅ 1991 ref. 98) i vilket HFD bedömt rättshandlingar, som genom ett gåvoavtal varit villkorade av varandra, i ett sammanhang.
- I HFD 2014 ref. 54 (förhandsbesked; korsvisa överlåtelser inom koncern) hänvisade Skatterättsnämnden till HFD 2012 not. 74 och det uttalande HFD där gjort om att rättshandlingarna skulle betraktas i ett sammanhang och beskattas utifrån sin verkliga innebörd. HFD gjorde inget uttryckligt uttalande i frågan men förefaller ändå ha betraktat rättshandlingarna i ett sammanhang vid bedömningen av deras verkliga innebörd.

Den här frågan berör domstolens systematik snarare än den faktiska bedömningen av den verkliga innebörden. Av rättsfallen framgår att serier av rättshandlingar som utgångspunkt ska bedömas i ett sammanhang när det gäller att fastställa dess verkliga innebörd. Rättshandlingarna kan emellertid – sedan den verkliga innebörden har klargjorts – komma att beskattas var för sig.<sup>120</sup> Av RÅ 1990 ref. 115 och RÅ 1994 ref. 56 framgår att det var rättshandlingarnas nära tidsmässiga och faktiska samband som ledde till att de skulle bedömas i ett sammanhang. I de senare rättsfallen sägs ingenting om förhållandet mellan de förevarande rättshandlingarna, i stället hänvisas till praxis.

### **7.3.2 Affärsmässighet och förhållandet mellan parterna**

- I RÅ 1994 ref. 52 I (underskottsavdrag) uttalade HFD att verksamheten i de kommanditbolag som var aktuella i målet ”till väsentlig del var förutbestämd och inte inriktad på företagsekonomisk vinst”. HFD uttalade vidare att den skattskyldige inte haft något faktiskt inflytande över det aktuella bolaget. De anförda

---

<sup>120</sup> Jfr. utgången i HFD 2014 ref. 54.

omständigheterna var emellertid inte tillräcklig grund för omklassificering (se vidare avsnitt 7.3.4).

- I RÅ 1995 not. 95 (fördelning av inkomst av rörelse) anslöt sig HFD till underinstansernas bedömning. Förvaltningsrätten hade i sina domskäl anfört följande. ”Bolagsavtalets fördelningsregel kan inte sägas vara objektiv och framstår som affärsmässigt helt omotiverad. Avtalet synes tillkommet endast i syfte att vinna skattefördelar. Vidare föreligger intressegemenskap mellan makarna. Under angivna förhållanden finner länsrätten att vad makarna avtalat inte kan godtas i skattehänseende.”
- I RÅ 1995 ref. 32 (avdrag för förskottsränta) menade HFD att parterna ingick i samma intressesfär och att detta påverkat avtalens utformning. Mot bakgrund av detta och med hänsyn till omständigheterna i övrigt fick den verkliga innebörden anses vara en annan än den uppgivna.
- I RÅ 1997 ref. 1 (gåva betingad av anställningsförhållande) uttalade HFD att en gåva som en anställd erhållit från någon annan än arbetsgivaren som huvudregel skulle betraktas som en förmån om arbetsgivaren och gåvogivaren ingick i en intressegemenskap. Detta gällde enligt HFD också om det fanns annat samband mellan arbetsgivaren och gåvogivaren som gjorde att gåvan kunde härledas till arbetsgivaren.
- I RÅ 1998 ref. 19 (förhandsbesked; utdelningsbeskattning m.m.) anförde HFD följande. ”Sökandena har gjort gällande att det kan komma i fråga att vid beskattningen frångå rättshandlingars civilrättsliga form bara såvitt gäller konstruerade s.k. skatteupplägg utan affärsmässig bakgrund [...]. Som framgått av de anförda exemplen [RÅ 1985 Aa 192 och RÅ 1990 not. 329] utgör det förhållande att det finns organisatoriska skäl för den planerade omstruktureringen inte hinder mot att de skattemässiga konsekvenserna bedöms utifrån en helhetssyn.”

- I RÅ 1998 ref. 58 III (värdeminskningsavdrag) fann HFD att de aktuella avtalen (leasingavtal avseende flygplan) avvek från gängse avtal mellan icke närstående bolag, och det yrkade värdeminskningsavdraget medgavs inte.
- I RÅ 2004 ref. 1 (förhandsbesked; utdelningsbeskattning) fastslog HFD att "en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat skall anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det skall behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget".
- I RÅ 2004 ref. 4 (fråga om beskattning för underlåtenhet att ta ut ränta) menade HFD att parterna inte ingick i en intressegemenskap och att det därför inte fanns någon anledning att tro att avtalen inte träffats med affärsmässiga villkor. Avtalens utformning kunde därför inte bortses ifrån vid beskattningen.
- I RÅ 2012 ref. 13 (förhandsbesked; avdrag för kostnader) var frågan om ett aktiebolag skulle medges avdrag för ränta på ett vinstandelslån. HFD uttalade bland annat följande. "En förutsättning för att avdrag ska medges som för ränta är att fråga kan anses vara om ersättning för kredit (jfr RÅ 1987 ref. 78). Det finns inte anledning att i detta hänseende se annorlunda på vinstandelslån än på andra lån. Om räntevillkoren har utformats på ett för långgivaren förmånligt sätt, och detta beror på *förhållanden som inte har med lånet att göra* (min kursivering), kan avdrag därmed inte medges för hela beloppet som en kostnad för den erhållna krediten."

Av rättsfallen framgår att förekomst av intressegemenskap mellan parterna och/eller rättshandlingarnas affärsmässighet tillmäts betydelse för bedömningen av den verkliga innebörden. Av RÅ 1994 ref. 52 I framgår dock att bristande affärsmässighet kunde "läkas" av andra omständigheter, och av RÅ 1998 ref. 19 framgår att även om avtalen är affärsmässigt motiverade hindrar inte det att domstolen bortser från den verkliga innebörden.

### 7.3.3 Syfte, motiv, partsavsikt

- I RÅ 1982 Aa 72 (förhandsbesked; ränteavdrag vid depositionsleasing av bil) uttalade HFD följande om avtalens utformning. ”Både leasingavtalet och kreditavtalet innehåller bestämmelser i syfte att tillvarata intresse hos annan än avtalsslutande part. Avtalet mellan S och leasingbolaget innehåller sålunda bestämmelser avsedda att ge finansiären säkerhet för hans kreditåtagande. Och kreditavtalet mellan S och finansiären innehåller bestämmelser för att trygga leasingbolagets förfogande över krediten. Såsom avtalen är utformade får den verkliga innebörden av transaktionen anses vara att finansiären givit krediten till leasingbolaget.”
- I RÅ 1998 ref. 19 (förhandsbesked; utdelningsbeskattning m.m.) uttalade HFD att partsavsikten var avgörande för att fastställa den verkliga innebörden.
- I RÅ 2004 ref. 27 (fråga om vem som skulle anses vara avtalspart, se även kapitel sex) uttalade HFD att motiven till att upplåtelse skett på ett visst sätt och de skattemässiga konsekvenserna därav saknade nämnvärd betydelse vid bedömningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd. Sammantaget menade HFD inte att det fanns grund för att den verkliga innebörden skilde sig från den formella.
- I RÅ 2014 ref. 54 (förhandsbesked; korsvisa överlåtelser inom koncern) uttalade HFD följande. ”Syftet med de planerade transaktionerna [...] är att genom en omfördelning av fastigheter inom en koncern åstadkomma en effektivare administration, förvaltning och kapitalanvändning. Fastighetsöverlåtelserna är inte beroende av varandra.” HFD menade därför att det var ersättningen enligt avtalen som skulle läggas till grund för beskattningen.

Av rättsfallen framgår att vad parterna avsett med avtalen ska tillmätas stor betydelse vid bedömningen av den verkliga innebörden. De skattemässiga motiven till att ett förfarande utformats på ett visst sätt är däremot irrelevant.

### 7.3.4 Faktiska rättsverkningar

- I RÅ 1994 ref. 52 I (underskottsavdrag) menade HFD att verksamheten i de aktuella kommanditbolagen varit förutbestämd och att rättshandlingarna med bortseende från ett skattemässigt motiv framstod som märkliga och omotiverade. Trots att rättshandlingarna framstod som märkliga kunde man inte bortse från dem i beskattningshänseende eftersom de haft faktiska rättsverkningar i form av rättigheter och skyldigheter för den skattskyldige. Målet ledde inte till genomsyn.
- I RÅ 1998 ref. 58 I (värdeminskingsavdrag) förklarade HFD att den verkliga innebörden skulle utvärderas baserat på de ekonomiska effekterna uppgörelsen haft för kontrahenterna.
- I RÅ 2004 ref. 4 (fråga om beskattning för underlåtenhet att ta ut ränta) uttalade HFD följande. ”Det förhållandet att beskattningen sker på grundval av avtalens utformning innebär dock inte att man helt kan bortse från sambandet dem emellan och den reella ekonomiska innebörden”.
- I RÅ 2004 ref. 27 (fråga om vem som skulle anses vara avtalspart, se även kapitel sex) påpekade HFD avslutningsvis att det inte uppstått några rättigheter och förpliktelser mellan H.J. och AB C. Målet ledde inte till genomsyn.

Rättsfallen visar att även förfaranden som utformats helt och hållet av skatteskal, och som framstår som meningslösa bortsett från de skattemässiga konsekvenserna, ska tillmätas betydelse vid beskattningen om de haft faktiska rättsverkningar (bärande av risk, erhållande av skyldigheter/rättigheter samt ekonomiska effekter) för parterna. Frånvaron av skyldigheter mellan H.J. och AB C i RÅ 2004 ref. 27 innebar motsatsvis att det inte fanns skäl att bortse från avtalens utformning.

## 7.4 Kan man tala om praxisrekvisit?

### 7.4.1 Vad betecknar ett rekvisit?

Rekvisiten utgör normens villkorssats.<sup>121</sup> Villkorssatsen innebär att vissa rättsfaktum måste vara för handen för att normen ska vara tillämplig. *Om X – så* blir rättsföljden Y. För att man ska kunna tala om praxisrekvisit måste det således vara fråga om villkor som måste vara uppfyllda varje gång för att principen om verklig innebörd ska kunna tillämpas. Några sådana omständigheter som ovillkorligen måste vara uppfyllda framgår inte av rättsfallen ovan.

Av RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27 framgår att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd. Omvänt ger denna formulering oss genomsynsmetodens enda rekvisit – *om* rättshandlingar med relevans för beskattningen inte är vad de påstås vara, *så* ska de justeras så att den formella innebörden och den reella innebörden överensstämmer. Rättstillämparen ges i övrigt inga instruktioner för hur en sådan bedömning ska gå till (jfr. skatteflyktslagens fyra rekvisit) utan får söka dessa svar i en brokig praxis som ofta består av mer eller mindre summariska resonemang. Att principen om verklig innebörd i princip kan tillämpas över hela det skatterättsliga området innebär ytterligare en utmaning vid tolkningen och tillämpningen av HFD:s praxis då de omständigheter som tillmäts betydelse i fråga om den verkliga innebörden variera avsevärt beroende på sakfrågan i målet.

### 7.4.2 Finns det ett uppenbarhetsrekvisit?

Burmeister har anfört att det finns ett uppenbarhetsrekvisit med innebörden att det, åtminstone vid genomsyn till nackdel för den skattskyldige, ska vara uppenbart att den verkliga innebörden är en annan än den formella för att rättshandlingarna ska kunna omklassificeras.<sup>122</sup> Uppenbarhetsrekvisitet är

---

<sup>121</sup> Strömholm, 1981, s. 239.

<sup>122</sup> Burmeister, 2012, s. 144 f.

emellertid begränsat till den kategori av rättsfall som han benämner som kategori 1; ”rättsfall när civilrättslig klassificering har varit avgörande vid beskattningen”.<sup>123</sup> Inte heller det Burmeister benämner som ett uppenbarhetsrekvisit kan således betraktas som ett allmängiltigt praxisrekvisit.

## 7.5 Rättstillämpningen i underrätterna

Följande avsnitt innehåller ett antal sammanfattningar av rättsfall från landets underrätter. I syfte att undersöka omfattningen av genomsynsmetodens tillämpning har en särskild sökning gjorts efter rättsfall från 2016 i vilka förvaltningsrätterna tillämpat metoden.<sup>124</sup> Redogörelsen innehåller dock även rättsfall från landets kammarrätter samt rättsfall från 2017 samt ett rättsfall från 2009. Sökningen, som på grund av bristen på enhetlig begreppsanvändning inte på något sätt gett ett fullständigt resultat, har resulterat i ett drygt sjuttiofall i vilka domstolen enligt min mening gjort en bedömning av rättshandlingarnas verkliga innebörd. Ett större antal rättsfall rör samma omständigheter men olika parter och bör snarast betraktas som ett enda fall då domarna är så gott som identiska.<sup>125</sup> En fullständig redogörelse över hur ofta svenska domstolar tillämpar genomsyn skulle kräva en detaljerad genomgång av ett oerhört stort antal rättsfall och har inte låtit sig göras inom tidsramen för den här uppsatsen.<sup>126</sup>

### 7.5.1 Rättsfall från 2016–2017

#### **Förvaltningsrätten i Malmö, mål 3324-15 m.fl. – genomsyn (dom 2016-02-08)**

---

<sup>123</sup> Burmeister, 2012, s. 81.

<sup>124</sup> Sökningen, som gjorts i Infotorgs rättsbank, har omfattat sökorden ”verklig innebörd”, ”verkliga innebörden”, ”verkliga innebörd” och ”genomsyn”.

<sup>125</sup> Det rör sig om ett femtiotal rättsfall rörande carried interest som meddelats av förvaltningsrätten i Stockholm vid fyra olika tillfällen under året.

<sup>126</sup> Se dock Burmeisters genomgång av rättsfall från HFD som berör genomsyn: Burmeister, 2012; Burmeister, SvSKT 2012, s. 679-689; Burmeister, SvSKT 2015, s. 458-487.



Frågan i målet var om B.E. i beskattningshänseende skulle betraktas som ägare till ett visst bolag (bolaget) och därmed beskattas för utdelning. Han hade tidigare varit ensam ägare av bolaget och hade även efter att bolaget avyttras fortsatt vara verksam i bolaget. B.E. ägde indirekt en mindre del av bolaget genom en kapitalförsäkring.

Förvaltningsrätten menade att det var utrett att utdelningen från bolaget kommit B.E. till del. Domstolen menade vidare att detta talade för att B.E. bibehållit kontrollen över bolaget. Sammantaget innebar detta enligt förvaltningsrätten att B.E. skatterättsligt skulle betraktas som ägare av bolaget trots att han inte var den civilrättsliga ägaren. Det förfarande som underkändes enligt principen om rättshandlingars verkliga innebörd var alltså ägarförändringarna av bolaget. Förvaltningsrätten förklarade avslutningsvis att det sagda innebar att det inte fanns skäl att pröva skatteflyktslagets tillämplighet. Det framgår emellertid inte av domen att något sådant yrkande ska ha framförts.

Rättsfallet har vissa likheter med RÅ 2010 ref. 51 på så sätt att det handlar om beskattning av ekonomiska vinster hänförliga till ett av personerna tidigare ägt aktiebolag som de numera har indirekt koppling till genom en kapitalförsäkring. I RÅ 2010 ref. 51 handlade det emellertid om kapitalvinst hänförlig till en senare avyttring av aktiebolaget. Det aktuella målet rörde utdelning från det redan avyttrade bolaget. I RÅ 2010 ref. 51 ansåg sig domstolen inte kunna bortse från rättshandlingarnas formella innebörd, men angrep förfarandet med hjälp av lagen mot skatteflykt. Förvaltningsrättens domskäl i 3324-15 m.fl. innebär, som de får förstås, att de accepterar att B.E. civilrättsligt inte längre är ägare av bolaget men att han ska betraktas som det skatterättsligt. Ett sådant synsätt påminner snarast om den skatterättsliga genomsynsmetod som bland andra Gäverth hävdar existerar. Det uppställer också frågor om hur B.E. ska beskattas framöver och hur bolagets civilrättsliga ägare ska beskattas.

**Förvaltningsrätten i Stockholm, mål 12311-15 – genomsyn  
(dom 2016-02-26)**

Frågan i målet var om ett bolag (bolaget) hade rätt till avdrag för kapitalförlust med anledning av ett ersättningsanspråk som det övertagit från ett tyskt bolag inom samma koncern och som senare visat sig sakna värde. Bolaget hade vid samma tidpunkt även övertagit en skuld från det tyska bolaget vars storlek motsvarade ersättningsanspråket. Bolaget menade att det vid förvärvstillfället funnits goda skäl att tro att anspråket skulle leda till ersättningsskyldighet för det försäkringsbolag som det riktade sig mot. Skatteverket menade att ersättningsanspråket inte kunde påräknas någon anskaffningsutgift då det hela tiden funnits anledning att tro att ersättningsanspråket saknade reellt värde. Det kunde därmed inte heller läggas till grund för avdrag för kapitalförlust.

Förvaltningsrätten konstaterade att ersättningsanspråket varit osäkert vid förvärvet och att syftet med att överta skulden och ersättningsanspråket varit att förlusten skulle hamna hos det övertagande bolaget. Den verkliga innebörden av rättshandlingarna var därför att bolaget gett ett kapitaltillskott till det tyska bolaget. Avdrag för kapitalförlust kunde således inte medges.

#### **Förvaltningsrätten i Stockholm, mål 13848/50-15 – genomsyn (dom 2016-07-04)**

I målet menade Skatteverket att A.D. behållit kontrollen över ett bolag som han överlåtitt och att han därför skulle beskattas för inkomst av tjänst för de konsultarvoden som bolaget fakturerat efter överlåtelsen och som hans nya bolag enligt ett övergångsavtal delvis erhållit. Skatteverket grundade sin uppfattning bland annat på att överlåtelsen av bolaget inte varit affärsmässigt motiverad. Förvaltningsrätten kunde varken finna stöd för att överlåtelsen skulle vara orimlig eller affärsmässigt omotiverad. Som en följd av detta menade förvaltningsrätten att det inte heller fanns anledning att ifrågasätta att A.D. lämnat sin ledande roll i bolaget. Det fanns därför inte stöd för att rättshandlingarna hade en annan innebörd än den uppgivna och A.D. skulle inte inkomstbeskattas för konsultarvodena.

#### **Förvaltningsrätten i Uppsala, mål 4608-14 – genomsyn (dom 2017-05-11)**

Frågan i målet var huruvida ett bolag (D AB) skulle medges avdrag för kapitalförlust avseende en lånefordran som skrivits av eller om

uttagsbeskattning i stället skulle ske. D AB menade att avskrivningen var affärsmässigt motiverad då gäldenären, S AB, var på obestånd. Skatteverket menade dock att den verkliga innebörden av avskrivningen var att ägarna till D AB via S AB gett en gåva till en närstående (D AB ägdes av A och hans son B, S AB ägdes av C – son till A och bror till B) och att uttagsbeskattning därför skulle ske.

Förvaltningsrätten konstaterade att det fanns en intressegemenskap mellan ägarna till de båda företagen och att det i styrelseprotokollet innehållande beslutet om avskrivningen av lånefordran tydligt framgick att det fanns ett benefikt syfte med avskrivningen. Vidare uttalade förvaltningsrätten att D AB inte förmått göra sannolikt att S AB faktiskt var på obestånd. Beskattning skulle därför ske i enlighet med Skatteverkets beslut.

## 7.5.2 Övriga rättsfall

### **Kammarrätten i Jönköping, mål 1409–1412-08 – genomsyn och skatteflyktslagen (dom 2009-11-23)**

Förutsättningarna i målet var bland annat följande. A.F. och T.N. ägde hälften vardera av ett belgiskt bolag. Under taxeringsåret 2003 avyttrade det belgiska bolaget aktierna i två svenska bolag som man var ägare till. Genom eftertaxering och med tillämpning av genomsyn beslutade Skatteverket att A.F. och T.N., med stöd av de så kallade skalbolagsreglerna, skulle beskattas som om de sålt andelarna i de svenska bolagen direkt. A.F. och T.N. överklagade Skatteverkets beslut.<sup>127</sup> I förvaltningsrätten yrkade Skatteverket i första hand att verkets beslut skulle fastställas och i andra hand att skatteflyktslagen skulle tillämpas på förfarandet.

Förvaltningsrätten delade Skatteverkets uppfattning om att de svenska bolagen utgjorde skalbolag. Frågan var således om A.F. och T.N. enligt principen om rättshandlingars verkliga innebörd skulle beskattas för avyttringen, som enligt avtalens form gjorts av det belgiska bolaget.

---

<sup>127</sup> Följande genomgång hänför sig till processen avseende A.F. Utgången blev densamma i processen avseende T.N., se kammarrätten i Jönköpings dom i mål 1402–1405-08.

Förvaltningsrätten konstaterade att omständigheterna i målet innebar att A.F. och T.N. skulle anses vara de som utövade kontroll över det belgiska bolaget och att de också skulle anses ha sålt och köpt andelar i skalbolag för det belgiska bolagets räkning. Angående avyttringen av de svenska bolagen anförde förvaltningsrätten att det måste stå klart att avtalet inte motsvarar vad parterna egentligen har kommit överens om för att man ska kunna frånga det vid beskattningen, och att de skäl Skatteverket åberopat till grund för sitt yrkande hänförde sig till motiven för att överlåtelse skett på ett visst sätt. Det fanns därmed inte tillräckligt stöd för att den verkliga innebörden var en annan än den formella. Förvaltningsrätten gick vidare och prövade förfarandet enligt skatteflyktslagen. De tre första rekvisiten i generalklausulen ansågs direkt uppfyllda. Angående det fjärde rekvisitet menade domstolen att följderna av förfarandet blivit att skalbolagsreglerna inte kunnat tillämpas och att en beskattning i enlighet med förfarandet därför skulle strida mot lagstiftningens syfte.

A.F. överklagade förvaltningsrättens dom. I kammarrätten yrkade Skatteverket i första hand att förvaltningsrättens dom skulle fastställas och i andra hand att genomsynsmetoden skulle tillämpas. Kammarrätten menade att Skatteverkets alternativa yrkande lämpligen borde prövas först och inföll här i förvaltningsrättens bedömning. Domstolen gick därefter över till att pröva förfarandet enligt lagen mot skatteflykt. Precis som förvaltningsrätten menade kammarrätten att rekvisit 1–3 var uppfyllda. Avseende det fjärde rekvisitet menade kammarrätten att syftet med skalbolagsreglerna var att säkerställa att det första ledet i den dubbelbeskattning som drabbar vinstmedel inte kan elimineras. Mot bakgrund av detta och att skalbolagsreglerna bara tillämpas på andelar i utländska bolag om bolagets inkomster kan träffas av svensk beskattning menade kammarrätten att det fjärde rekvisitet i skatteflyktslagen inte var uppfyllt. Förvaltningsrättens dom undanröjdes därmed.

Det intressanta med det här rättsfallet är dels hur uppfattningarna skiljer sig åt mellan Skatteverket, förvaltningsrätten och kammarrätten, dels hur Skatteverket valde att lägga upp sin talan i kammarrätten. Framför allt är

målet intressant därför att beskattningen blev densamma när Skatteverket tillämpade genomsyn som när förvaltningsrätten tillämpade skatteflyktslagen. Vid en tillämpning av genomsynsmetoden skulle den verkliga innebörden anses vara att A.F. och T.N. direkt avyttrat andelarna i de svenska bolagen. Vid en tillämpning av skatteflyktslagen betraktades förfarandet på samma sätt.

# 8 Analys

## 8.1 Uppsatsens syfte

Syftet med uppsatsen har varit undersöka och jämföra två av de angreppssätt mot skatteflykt som tillämpas i svensk rätt. Den övergripande frågan har varit om lagen mot skatteflykt och genomsynsmetoden är så närliggande att de i själva verket kan sägas vara en och samma metod. Frågan, och därmed jämförelsen, har tagit sikte på hur metoderna har beskrivits i förarbetena, hur de tillämpats i domstol och vilka beskattningskonsekvenserna blivit.

Redan här ska sägas att svaret på frågan så klart är beroende av var man letar. Om Skatteverket i sina beslut skulle tillämpa en variant av genomsyn som är så närliggande domstolarnas tillämpning av skatteflyktslagen så *finns* det en sådan metod. Det är emellertid inte detsamma som att den är accepterad, och det betyder ännu mindre att den utgör gällande rätt.

## 8.2 Är genomsyn en metod mot skatteflykt?

Redan inledningsvis anförde jag att genomsynsmetoden i teknisk bemärkelse inte är en metod mot skatteflykt. Jag har trots detta benämnt det som en sådan genom hela uppsatsen. Uppsatsen behandlar angreppssätt mot skatteflykt, och genomsyn är uppenbarligen ett av de två angreppssätt som används. I praktisk mening innebär det att genomsyn är en metod mot skatteflykt – den existerar på så sätt att den tillämpas. För att använda sig av genomsynsmetodens terminologi kan sägas att en bedömning av genomsynsprincipens verkliga innebörd ger att det är fråga om en metod mot skatteflykt. Benämningen är emellertid alltjämt felaktig ur en teknisk synvinkel eftersom genomsyn kan tillämpas även på andra förfaranden än skatteflyktsförfaranden.

Principen om verklig innebörd har, ur en lingvistisk synvinkel, inte fyllts med något innehåll som gör den till en metod mot skatteflykt. Tvärtom har HFD gjort tydliga markeringar emot en sådan tillämpning genom att exempelvis i

RÅ 2004 ref. 27 uttala att de skattemässiga motiven inte har någon bäring på bedömningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd. Trots detta är det allmänt accepterat att genomsyn är en metod mot skatteflykt. Att så är fallet framgår bland annat av den genomgång av förarbetsuttalandena som redovisades i uppsatsens tredje kapitel.

Genomsyn skulle mot bakgrund av ovanstående kunna sägas vara en indirekt metod mot skatteflykt. Att skatteflykten stävjas är en bieffekt av att rättshandlingarna beskattas enligt sin verkliga innebörd. Ett problem med bieffekten är, enligt min mening, att den inte är oförutsedd av det allmänna. Tvärtom finns det en stor medvetenhet kring denna, ur det allmännas synvinkel, positiva bieffekt. Detta, i kombination med principens vaga utformning och omfattande tillämpningsområde, ställer stora krav på rättstillämparen.

### **8.3 Genomsyn i renodlad form**

Principen om att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd är, betraktad i någon slags renodlad form, självklar. Det förefaller orimligt att ha en rättsordning som accepterar att den skattskyldige tillgodogör sig skattelättnader genom att benämna sina transaktioner på ett oriktigt sätt. Detsamma kan sägas för hela det rättsliga området – rättsliga bedömningar bör baseras på de faktiska omständigheterna. På det skatterättsliga området innebär detta att det ligger i Skatteverkets och domstolarnas uppdrag att i möjligaste mån utreda och beskatta i enlighet med en objektivt fastställd verklighet. Svårigheterna med att fastställa den verkliga innebörden påtalades redan i SOU 1931:40 och har senare tydliggjorts genom rättstillämpningen. Den praktiska tillämpningen av principen om verklig innebörd är alltså inte lika självklar som den rättsgrundsats principen vilar på.

### **8.4 Olika varianter av genomsyn**

De undersökningar som vidtagits inom ramen för uppsatsen har visat att det finns olika varianter av genomsyn. I rena genomsynsfall är bedömningen av

den verkliga innebörden inte bunden till några skatterättsliga bestämmelser eller principer. Rättstillämparens bedömning är således obunden och uppgiften att fastställa vad som verkligen inträffat. I en övervägande del av fallen torde dock rättstillämparen vara bunden av olika skatterättsliga bestämmelser och principer. Uppgiften är fortfarande att fastställa den verkliga innebörden av ett visst förfarande, men denna bedömning är i viss mån förutbestämd. Såväl genomsyn som skatteflyktslagen kan tillämpas på både enskilda rättshandlingar och serier av rättshandlingar. En klar majoritet av de rättsfall som redovisats i uppsatsen berör transaktioner i flera led, ofta mellan flera olika parter.

Den variant av genomsyn som förefaller svårast att skilja från tillämpning av skatteflyktslagen är just bedömningar av sammansatta förfaranden. Den bedömning som domstolarna gjort påminner mycket om skatteflyktslagens kringgåenderekvisit (se 2 § 4) på så sätt att den verkliga innebörden anses vara en nedkortad variant av det aktuella förfarandet.

## **8.5 Förarbetena – förhållandet mellan metoderna**

Genomgången av de förarbeten som innehållit en diskussion kring införande av en bestämmelse mot skatteflykt har visat att författningsförslagen har skiftat mellan en kodifiering av principen om verklig innebörd, en ny allmän klausul mot skatteflykt och en kombination av de två. Författningsförslaget i SOU 1931:40 uppvisar stora likheter med den princip som HFD senare fastslagit i RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27. Författningsförslaget presenterades inte som ett angreppssätt mot skatteflykt, men av motiven framgår att skatteflykt ändå var det bakomliggande syftet. Det mest anmärkningsvärda härvid är uttalandet om att felaktigt betecknade rättshandlingar riskerade leda till en beskattning i strid med lagstiftningens syfte och att man från utredningens sida betraktade felaktigt betecknade rättshandlingar som ett kringgående av lagstiftningen. Dessa formuleringar har återkommit upprepade gånger i såväl de efterföljande förarbetena som i de lagtexter som senare antagits.



I SOU 1975:77 förslags både en kodifiering av principen om verklig innebörd och att en ny generalklausul mot skatteflykt skulle införas. Bestämmelsernas utformning skilde sig väsentligen åt. Av motiven framgick emellertid att bestämmelserna inte egentlig mening tog sikte på olika förfaranden utan att de enbart hade olika räckvidd. Kodifieringen av principen om verklig innebörd skulle således – i enlighet med hur man menade att principen redan tillämpades i praxis – tillämpas på enstaka rättshandlingar medan skatteflyktsklausulen skulle tillämpas på förfaranden som bestod av flera rättshandlingar.

Genomgången av förarbetsuttalandena har också visat att den ständiga stötestenen har varit huruvida det är möjligt att utforma en bestämmelse mot skatteflykt som lever upp till grundläggande rättssäkerhetskrav men som också är tillräckligt effektiv för att fylla en funktion. I SOU 1963:52 innebar den här avvägningen att man inte menade sig kunna presentera något lagförslag. De täta omarbetningarna av skatteflyktslagens innehåll som vidtogs mellan 1982 och 1998 motiverades med att rättstillämpningen visat att lagen inte varit tillräckligt effektiv.

Av förarbetena framgår således att det funnits, och fortfarande finns, ett nära samband mellan principen om verklig innebörd och lagen mot skatteflykt. Hur författningsförslagen har utformats tycks många gånger snarare ha handlat om hur man bäst trots att en allmän bestämmelse mot skatteflykt skulle utformas än att det egentlig mening varit fråga om två skilda metoder. Detta blir extra tydligt genom att man så sent som i SOU 1996:44 övervägde att utforma en ny generalklausul mot skatteflykt efter principen om verklig innebörd då den rådande skatteflyktsklausulen inte ansågs tillräckligt effektiv.

## 8.6 Rättstillämpningen

### 8.6.1 Praxisrekvisit?

Praxisgenomgången i sjätte och sjunde kapitlet är inte tillräckligt omfattande för att läggas till grund för någon definitiv slutsats kring vilka avvägningar HFD och underrätterna gör vid en bedömning av den verkliga innebörden av ett visst förfarande. Bland de rättsfall som lyfts fram förefaller dock några bedömningsgrunder vara vanligare än andra. Parternas inbördes förhållande och rättshandlingarnas affärsmässighet är en sådan grund. Det är i den meningen möjligt att prata om vissa gemensamma eller återkommande drag i rättstillämpningen. Praxisgenomgången har emellertid också visat att bedömningsgrunderna inte är ovillkorliga och att de skiljer sig avsevärt åt mellan olika fall. Det finns därför inte fog för att prata om praxisrekvisit i någon allmängiltig mening.

Även det uppenbarhetsrekvisit som Burmeister har identifierat genom sin rättsfallsgenomgång är endast tillämpligt på en mycket begränsad del av de bedömningar som kan göras inom ramen för principen om verklig innebörd. Uppenbarhetsrekvisitet omkullkastas till synes när skatterättsliga bestämmelser och principer inverkar på bedömningen av den verkliga innebörden.

Det enda verkliga praxisrekvisitet kan mot bakgrund av ovanstående sägas ta sikte på felaktigt betecknade och kan formuleras som en norm enligt följande. *Om den verkliga innebörden av ett förfarande är en annan än den formella ska beskattningen grundas på den verkliga innebörden. I övrigt får de bedömningar som görs inom ramen för rättstillämpningen sägas ha drag av in casu bedömningar.*

### 8.6.2 Beskattningskonsekvenserna

Jag har i uppsatsen enbart belyst beskattningskonsekvenserna i mål där Skatteverket yrkat att beskattningen antingen ska grundas på rättshandlingarnas verkliga innebörd eller på en tillämpning av

skatteflyktslagen. Samtliga rättsfall har visat att beskattningskonsekvenserna blir desamma oavsett vilken metod domstolarna tillämpar. Urvalet av rättsfall innebär att resultatet inte har någon bäring på processer som rör en tillämpning av antingen principen om verklig innebörd eller skatteflyktslagen. I de redovisade rättsfallen är det emellertid tydligt att valet av metod saknat relevans för beskattningen. Metoderna utgör i dessa fall två olika vägar till samma resultat. Rättsfallen har också visat att det inte bara är beskattningskonsekvenserna som sammanfaller. Även bedömningen av den verkliga innebörden har blivit densamma som vid en tillämpning av rättsföljderna i 3 § skatteflyktslagen. Domstolarna har i båda fallen gått in och kortat ner förloppet.

Att beskattningskonsekvenserna blir desamma oavsett vilken metod domstolen tillämpat är inte per automatik problematiskt. Man skulle till och med kunna argumentera för att beskattningskonsekvenserna ”ger” rimlighet åt det faktum att genomsyn och skatteflyktslagen utgjort alternativa yrkanden i samma process. Vid beaktande av vad som framkommit i uppsatsens tredje kapitel om förhållandet mellan genomsyn och skatteflyktslagen, i kombination med bristen på klara tillämpningsanvisningar för genomsynsmetoden och det faktum att Skatteverket självständigt kan tillämpa genomsyn, framstår beskattningskonsekvenserna betydligt mer problematiska.

## **8.7 Avslutande tankar**

Sammanfattningsvis menar jag att det funnits en samsyn på metodernas funktion genom hela lagstiftningsprocessen. Att de har avlöst varandra under lagstiftningsarbetet får tolkas som att de betraktats som två jämbördiga alternativ. Att det konsekvent handlat om att stävja skatteflykt råder ingen tvekan om.

Av praxisgenomgången framgår att tillämpningen av genomsynsmetoden är fortsatt oklar. Det finns således en gråzon avseende vilka förfaranden som ska träffas av vilken metod. Detta öppnar upp för en godtycklig rättstillämpning

full av genvägar för det allmänna. Genomsyn skulle exempelvis potentiellt kunna utnyttjas för att komma åt skatteflyktsförfaranden som inte uppfyller samtliga fyra rekvisit i skatteflyktlagen.

Den nuvarande ordningen kan tänkas innebära vissa effektivitetsvinster genom att Skatteverket kan göra självständiga bedömningar av den verkliga innebörden. Detta måste emellertid ställas mot de rättssäkerhetsförluster som en sådan ordning kan resultera i. En rättsordning där alla bedömningar av den verkliga innebörden måste göras av domstol skulle kunna leda till ett orimligt tungrott system. De bedömningar som Skatteverket tillåts göra måste, mot bakgrund av vad som anfördes i SOU 1975:55 och bristen på praxisrekvisit, emellertid vara av simplare karaktär.

Det finns åtminstone i teorin rena genomsynsfall respektive rena skatteflyktsfall. Sådana rena genomsynsfall karaktäriseras, som jag ser det, av att de saknar märkliga moment. De rena genomsynsfallen är ingenting annat än en diskrepans mellan form och funktion. De består inte nödvändigtvis enbart av enstaka rättshandlingar, utan kan också omfatta två eller flera rättshandlingar så länge dessa inte kan betraktas som ett kringgående av skattelagstiftningen. Att fastställa den verkliga innebörden kan i rena genomsynsfall liknas vid en fiktiv tvistlösning. Någon reell tvist mellan parterna föreligger ju inte, men väl en tvist mellan den skattskyldige och det allmänna. En sådan fiktiv tvistelösning skulle i princip vara identisk med en civilrättslig tvistlösning. En sådan tvistlösning kommer dock ofrånkomligen även att innehålla vissa skatterättsliga bedömningar. Det viktiga är emellertid att den skatterättsliga bedömningen inte frigör sig från den civilrättsliga.

Klart är att genomsynsmetoden och skatteflyktlagen i grunden tar sikte på två helt skilda situationer. Med hjälp av genomsynsmetoden ges missvisande rättshandlingar sin verkliga innebörd och med hjälp av skatteflyktlagen ges rättvisande rättshandlingar en ny skatterättslig innebörd. Därför är det inte heller speciellt märkligt att de vanemässigt utgör alternativa yrkanden i samma rättsprocess. Om det inte går att komma fram till att den verkliga

innebörden är en annan än den påstådda är genomsynsmetoden inte tillämplig och rättstillämparen har samtidigt uppfyllt den första förutsättningen för en tillämpning av skatteflyktslagen; att det rör sig om civilrättsligt oklanderliga rättshandlingar vars formella innebörd motsvarar den reella. Att från Skatteverkets sida till synes vanemässigt använda sig av alternativa yrkanden väcker andra frågor om verkets kompetens. Frågor som emellertid inte omfattas av den här uppsatsen. Ett liknande förfarande på det straffrättsliga området – att åklagaren konsekvent skulle grunda sitt åtal på alternativa brottsyrkanden för att vara säker på att nå en fällande dom – skulle rimligen inte accepteras. Överfört på det skatterättsliga området indikerar en vanemässig tillämpning av alternativa yrkanden att gränsdragningen mellan vilka förfaranden som ska angripas med hjälp av genomsyn och vilka förfaranden som ska prövas enligt lagen mot skatteflykt är oklar.

## 8.8 Slutord

Jag menar att det finns anledning att, i de avseenden som diskuterats i uppsatsen, betrakta genomsynsmetoden och lagen mot skatteflykt som en och samma sak. En stor del av problemet beror emellertid på gränsdragningssvårigheter. Detta gör svaret något mindre precist.

Förarbetsuttalandena visar att de olika uppfattningarna som kommit till uttryck i den juridiska litteraturen inte enbart är en akademisk debatt med mer eller mindre personliga åsikter, utan en reell fråga baserad på ett reellt problem. Det skulle mot bakgrund av det ovanstående vara önskvärt med ett klagörande, antingen i form av praxis eller i form av ny lagstiftning. I nuläget menar jag att genomsynsmetoden innebär en större utmaning för rättstillämparen. Trots detta kan Skatteverket tillämpa metoden fritt. Vid en tillämpning av skatteflyktslagen har rättstillämparen de fyra rekvisiten att förhålla sig till, och det framgår av praxis att en stegvis prövning av det aktuella förfarandet företas. Rekvisiten må vara vagt utformade, men de innebär en tydlig handlingsinstruktion för hur domstolarna ska förfara. De bedömningsfrågor som uppstår är emellertid av avancerad karaktär och det finns all anledning att noga övervaka hur praxis fortsätter att utveckla sig.

# Bilaga

## **SOU 1931:40 – 76 § KL (författningsförslag)**

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

## **1954:24, 17 § 2 mom. (författningsförslag)**

Intäkt eller tillgång må icke utelämnas på grund av att åtgärd eller anordning vidtagits i syfte att kringgå skatteförfattningarnas föreskrifter, den deklarationsskyldige obetaget att beträffande sådan intäkt eller tillgång framställa yrkande, vartill han anser sig äga fog.

Vad i första stycket sägs skall äga motsvarande tillämpning beträffande avdrag för omkostnad vid inkomstberäkning eller skuld vid förmögensberäkning.

## **SOU 1975:77 (författningsförslag)**

2 § Vid bestämmande av skatt eller taxering till skatt skall avtal eller annan rättshandling bedömas efter sin verkliga innebörd och sina ekonomiska verkningar.

3 § Ingår skattskyldig avtal eller företager han annan rättshandling som, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken han direkt eller indirekt medverkar, bereder honom skatteförmån i strid med lagstiftningens anda och mening, och är det på grund av omständigheterna sannolikt att förmånen utgör hans huvudsakliga fördel av rättshandlingen, skall skatt eller taxering till skatt bestämmas utan avseende på denna eller, om sådan grund inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, till skäligt belopp.

## **Prop. 1980/81:17 (författningsförslag) och lagen (1980:865) mot skatteflykt**

2 § Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling som företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, om rättshandlingen är led i ett förfarande som innebär att skattebestämmelse kringgås.

Ett förfarande skall anses innebära att skattebestämmelse kringgås om

1. förfarandet, med hänsyn till det ekonomiska resultat som – bortsett från beskattningen – har uppnåtts genom förfarandet, framstår som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet,

2. förfarandet medför icke oväsentlig skatteförmån som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet och
3. en taxering på grundval av förfarandet klart skulle strida mot grunderna för bestämmelsen i fråga eller för de bestämmelser som skulle tillämpas om förfarandet lades till grund för taxeringen.

### **Lagen (1980:865) mot skatteflykt till och med SFS 1990:382**

2 § Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och
3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

### **Lagen mot skatteflykt (1995:575) till och med SFS 2011:1372**

2 § Vid fastställandet av underlag ska hänsyn inte tas till en 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. ett fastställande av underlag 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.

# Käll- och litteraturförteckning

## *Offentligt tryck*

Bet. 1992/93:SkU14

Bet. 1994/95:SkU30

Dir. 1988:59, Översyn av lagen mot skatteflykt

Dir. 1995:11, En ny lag mot skatteflykt, omprövning av 1994 års ändringar i revisionsreglerna m.m.

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

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

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

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

Prop. 1996/96:170, Översyn av skattebrottslagen

Rskr. 1980/81:27

Rskr. 1992/93:148

Rskr. 1994/95:348.

SkU 1980/81:8, om lag mot skatteflykt, m.m., (prop. 1980/81:17) jämte motioner

SOU 1931:40, Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m. D. 1

SOU 1954:24, Förslag till effektivare taxering

SOU 1963:52, Om åtgärder mot skatteflykt

SOU 1975:77, Allmän skatteflyktsklausul

SOU 1989:81, Ny generalklausul mot skatteflykt

SOU 1996:44, Översyn av skatteflyktslagen, delbetänkande



## **Litteratur**

Adlercreutz, Axel, Gorton, Lars & Lindell-Frantz, Eva (2016). *Avtalsrätt I*. 14 uppl. Lund: Juristförlaget.

Asp, Petter (2010). *Obestämdhetsförbudet – underlag inför seminarium den 2 november*. PAP 201009. (Tillgänglig på [http://www.skattelagstiftningsprojektet.se/uploads/documents/obestaemdhetsfoerbudet\\_\\_asp.pdf](http://www.skattelagstiftningsprojektet.se/uploads/documents/obestaemdhetsfoerbudet__asp.pdf))

Bergström, Sture. *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper - ännu en gång*. SN 2003, s. 645-646.

Burmeister, Jari (2012). *Verklig innebörd: en studie av inkomstskattepraxis*. Stockholm: Norstedts juridik.

Burmeister, Jari. *HFD om verklig innebörd första halvåret 2012 – Vinstandelsrättemålet och Kommuninvestmålet*. SvSkT 2012 s. 679-689.

Burmeister, Jari. *HFD om verklig innebörd – andra halvåret 2012 till och med 2014*. SvSkT 2015, s. 458-487.

Gäverth, Leif. *Regeringsrätten och genomsyn*. SvSkT 1996, s. 731-772.

Gäverth, Leif & Möller, Lars. *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* SN 2007, s. 652-662.

Helmers, Dag (1956). *Kringgående av skattelag: studier i svensk och utländsk beskattningsrätt*. Stockholm: Almqvist & Wisell.

Holstad, Per. *Cypernmålet*. SN 2012 s. 568-581.

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

Hultqvist, Anders. *Leasingdomarna – en analys och kommentar*. SN 1999, s. 395-404.

Hultqvist, Anders. *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*. SN 2016, s. 730-748.

Leidhammar, Börje & Lindkvist, Gustav (2011). *Bevisprövning i mål om osanna fakturor: en skatte- och straffrättslig studie*. Stockholm: Norstedts Juridik.

Möller, Lars. *Genomsyn av rättshandlingar*. SN 2011, s. 529-535.

Påhlsson, Robert. *Kringgående av inkomstskattelag - en resa utan slut*. SN 2016, s. 105-128.

Ramberg, Jan & Ramberg, Christina (2016). *Allmän avtalsrätt*. 10 uppl. Stockholm: Wolters Kluwer.

Rosander, Ulrika (2007). *Generalklausul mot skatteflykt*. Diss. Jönköping: Jönköping International Business School.

Strömholm, Stig (1981). *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*. 1 uppl. Stockholm: Norstedt.

Tjernberg, Mats. *Tolkning och tillämpning av skattelag*. SN 2005, s. 325-326.

Tjernberg, Mats. *A14 Verklig innebörd och lagen mot skatteflykt*. SN 2017, s. 334-337.

Wennergren, Bertil. *Skatteflykten i stöpsleven*. SN 1997, s. 108-113.

Zila, Josef. *Om rättssäkerhet*. SvJT 1990, s. 284-305.

### **Övrigt**

Skatteverket. Rapport 2008:1. *Skattefelskarta för Sverige*.

Jakobsson, Hanna (2015). *Rättshandlingarnas verkliga innebörd, vilken är den egentligen? En studie av den skatterättsliga principen att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd*. Uppsats på Juristprogrammet vid Lunds universitet.

# Rättsfallsförteckning

## *Rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen*

RÅ 1969 ref. 32

RÅ 1969 Fi 756

RÅ 1981 1:29

RÅ 1982 Aa 72

RÅ 1985 Aa 192

RÅ 1987 ref. 78

RÅ 1990 ref. 115

RÅ 1990 not. 329

RÅ 1991 ref. 98

RÅ 1994 ref. 52

RÅ 1994 ref. 56

RÅ 1995 ref. 32

RÅ 1995 not. 95

RÅ 1997 ref. 1

RÅ 1998 ref. 19

RÅ 1998 ref. 58

RÅ 2004 ref. 1

RÅ 2004 ref. 4

RÅ 2004 ref. 27

RÅ 2007 ref. 61

RÅ 2009 ref. 47

RÅ 2010 ref. 48

RÅ 2010 ref. 51

RÅ 2012 ref. 13

HFD 2012 not. 74

HFD 2013 ref. 43

HFD 2013 ref. 71

HFD 2014 ref. 54

HFD 2016 ref. 17

HFD 2016 ref. 35

### ***Rättsfall från underrätterna***

Kammarrätten i Jönköping, mål 1409–1412-08, dom 23 november 2009

Kammarrätten i Jönköping, mål 1402–1405-08, dom 23 november 2009

Förvaltningsrätten i Malmö, mål 3324-15 m.fl., dom 8 februari 2016

Förvaltningsrätten i Stockholm, mål 12311-15, dom 26 februari 2016

Förvaltningsrätten i Stockholm, mål 13848/50-15, dom 4 juli 2016

Förvaltningsrätten i Uppsala, mål 4608-14, dom 11 maj 2017

### ***Övriga rättsfall***

NJA 2013 s. 502