



Fakulteten för ekonomi, kommunikation och IT  
Rättsvetenskap

# Felaktiga skatteupplägg på Skatteverkets hemsida

Incorrect tax planning on the website  
of the Swedish Tax Authority

Examensarbete i skatterätt och ekonomi, 10 p  
Nivå; Magister med ämnesbredd  
Karlstads universitet  
Författare: Martin Florqvist & Stefan Persson  
Handledare: Mats Tjernberg

# Sammanfattning

**Titel:** Felaktiga skatteupplägg på Skatteverkets hemsida

**Författare:** Martin Florqvist, Stefan Persson

**Handledare:** Mats Tjernberg

Skatteverket publicerade i början av 2007 fyra skatteupplägg som de ansåg vara felaktiga. Vad får ett offentliggörande av dessa upplägg för konsekvenser och vad finns det för garantier att saken blir bedömd på rätt sätt? Frågan är av principiellt viktig natur, vilket gjorde att vi har skapat följande problemformulering:

*Är det ur ett konstitutionellt perspektiv lämpligt av Skatteverket att publicera felaktiga skatteupplägg på sin hemsida?*

Huvudsyftet med uppsatsen är att diskutera och kritiskt granska det lämpliga i att Skatteverket på förhand presenterar upplägg som de inte anser vara i enlighet med lagtextens utformning innan frågan är prövad i sak. Vi har inte gått in på den materiella sakfrågan i respektive upplägg utan anser att detta är en uppgift för berörda parter att utreda vidare. Vår uppgift blir att diskutera den principiella frågan huruvida Skatteverket gör rätt i sitt agerande att publicera vad de anser vara felaktiga skatteupplägg.

För vår uppsats har vi använt den rättsdogmatiska vetenskapsmetoden. Det innebär att vår undersökning tar avstamp i de befintliga rättsreglernas betydelse och deras karaktär av att vara bindande eller gällande.

En publicering av felaktiga skatteupplägg kan i hög grad påverka de skattskyldiga och det sätt som de agerar på ur ett skattemässigt hänseende. Vår diskussion handlar om Skatteverkets uppgifter och på vilket sätt de ska förse de skattskyldiga med information. Vi anser att de felaktiga skatteuppläggen i nuvarande form ligger utanför Skatteverkets uppgift som myndighet. Vi är dock positiva till att Skatteverket är öppen med sin inställning i svåra skattefrågor.

Vår åsikt är att det nuvarande förfarandet orsakar en del problem ur bland annat legalitetsprincipiellt perspektiv, eftersom

- det skapar en osäkerhet för den skattskyldige som kan missta Skatteverket för att vara lagstiftare
- den skattskyldige kan bli felaktigt informerad om vad som är rätt eller fel
- den skattskyldige kan gå miste om skattemässiga fördelar som denne har rätt till
- Skatteverket lyckas att avskräcka skattskyldiga till vissa förfaranden

En tänkbar lösning kan vara att tillsätta en tätningskommission vars uppgift blir att sätta stopp för de luckor i lagen och rättstillämpningen som ger upphov till komplicerade och tvivelaktiga skatteupplägg.

# Innehållsförteckning

<b>Förkortningslista.....</b>	<b>4</b>
<b>1. Inledning.....</b>	<b>5</b>
1.1 Ämnesval .....	6
1.2 Problemformulering.....	6
1.3 Syfte .....	6
1.4 Avgränsning.....	6
1.5 Disposition .....	6
<b>2. Metoddiskussion.....</b>	<b>8</b>
2.1 Rättsdogmatisk metod.....	8
2.2 Gällande rätt och rättskällor.....	9
2.3 Typ av studie.....	10
2.4 Variabler och datainsamling .....	11
2.5 Källkritik.....	12
2.6 Tillförlitlighet.....	13
2.7 Andra tänkbara angreppssätt.....	13
2.8 Författarnas oberoende.....	13
<b>3. Bakgrund .....</b>	<b>14</b>
3.1 Allmänt om myndigheter .....	14
3.1.1 Myndigheternas roll.....	14
3.1.2 Myndigheternas uppgifter.....	15
3.1.3 Myndighetsutövning och befogenheter.....	15
3.1.4 Centrala förvaltningsmyndigheter .....	15
3.1.5 Serviceskyldigheten .....	16
3.2 Myndigheten Skatteverket .....	16
3.2.1 Skatteverket som organisation – Historik.....	16
3.2.2 Skatteverkets uppgifter .....	17
3.2.3 Skatteverkets instruktion.....	18
3.2.4 Föreskrifter jämfört med allmänna råd och rekommendationer .....	19
3.2.4.1 Verkställighetsföreskrifter .....	19
3.2.4.2 Allmänna råd eller rekommendationer .....	19
3.2.4.3 Styr signaler .....	20
3.2.4.4 Förvirrande terminologi.....	20
3.2.5 Sammanställning av Skatteverkets regelprodukter.....	21
3.2.6 Sammanfattning.....	22
3.3 Centrala principer och andra viktiga skattebegrepp.....	22
3.3.1 Rättskällor i skatterätten .....	22
3.3.2 Rekommendationernas rättskällevärde .....	23
3.3.3 Legalitetsprincipen.....	23
3.3.4 Rättssäkerhet.....	26
3.3.5 Skatteflykt och skatteundvikande förfaranden.....	26
3.3.6 Genomsynsbegreppet.....	28
3.3.7 Skatteverkets rekommendationer och legalitetsprincipen .....	28
3.3.8 Skatterättsnämnden .....	29

<b>4. Uppläggen och reaktioner .....</b>	<b>30</b>
4.1 Uppläggens innehåll.....	30
4.2 Reaktioner på uppläggen.....	31
4.2.1 Debatt i Dagens Industri del I .....	31
4.2.2 Seminarium om felaktiga skatteupplägg.....	33
4.2.3 Debatt i Dagens Industri del II.....	35
4.3 Vår reaktion på uppläggen .....	37
4.3.1 Gällande rätt.....	37
4.3.2 Osäkerhet .....	38
4.3.3 Skatteverkets angreppsstrategi.....	38
4.4 Sammanfattning .....	39
<b>5. Analyser och slutsatser .....</b>	<b>40</b>
5.1 Skatteverkets uppgifter och serviceskyldighet.....	40
5.2 Klassificering av uppläggen.....	41
5.3 Behovet av en rättsutredning .....	42
5.4 Fördelar och nackdelar med regelprodukter .....	42
5.5 Uppläggen som regelprodukt.....	43
5.6 Uppläggens förhållande till legalitetsprincipen .....	43
5.7 Uppläggens hot mot rättssäkerheten .....	44
5.8 Skatteflyktslagen.....	46
5.9 Skatterådgivarnas reaktion.....	47
5.10 Alternativa lösningar.....	48
<b>6. Avslutande kommentarer.....</b>	<b>50</b>
<b>Källförteckning .....</b>	<b>51</b>
<b>Bilagor .....</b>	<b>55</b>
Bilaga 1 - Handelsbolagslösningen.....	55
Bilaga 2 - Kapitalförsäkringsupplägg med egna bolag.....	56
Bilaga 3 - Kringgående av 3:12-systemet genom upprepade interna aktieöverlåtelser .....	58
Bilaga 4 - Räntesnurror.....	59

## Förkortningslista

DI	Dagens Industri
FD	Finansdepartementet
FHBL	Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor
FL	Förvaltningslagen (1986:223)
FsamIF	Författningssamlingsförordningen (1976:725)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ISR	Institutet för Skatter och Rättssäkerhet
KR	Kammarrätten
LR	Länsrätten
RegR	Regeringsrätten
RF	Regeringsformen (1974:152)
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SRN	Skatterättsnämnden
VerksF	Verksförordningen (1995:1322)

# 1. Inledning

Den 9 januari 2007 gick Skatteverket (SKV) ut med ett pressmeddelande på sin hemsida med innehållet att felaktiga skatteupplägg ska börja publiceras på webbplatsen.<sup>1</sup> SKV:s syfte är att varna företag och privatpersoner för sådana skatteupplägg innan de hinner sättas i verket. Enligt pressmeddelandet har den svenska staten under de senaste åren gått miste om tiotals miljarder kronor i skattebortfall genom avancerade skatteupplägg, ofta med utländska bolagsbildningar i så kallade skatteparadis med i bilden. Tanken med att publicera tvivelaktiga skatteupplägg på webbplatsen är att skapa en avskräckningseffekt. Följande uttalanden gjordes av Tomas Algotsson, enhetschef på SKV:s rättsavdelning:

- *”Vi vill redan tidigt varna företag och privatpersoner så att de undviker att ge sig in i avancerade skattekonstruktioner.”*
- *”Om vi kan fånga upp den här typen av tvivelaktiga skatteupplägg redan på ett tidigt stadium och talar om att ’detta kommer vi inte att godkänna’, så ökar också våra chanser att på bredare front förebygga den här typen av verksamhet.”*
- *”Dessa skatteupplägg handlar enbart om en enda sak: att betala så lite skatt som möjligt eller helst ingen skatt över huvud taget.”*
- *”Kan vi stämna i bäcken, så besparar vi inte bara skattebetalarna utan även företagen både pengar och resurser genom att undvika dyrbara och långvariga rättsprocesser.”*

Pressmeddelandet med de tvivelaktiga skatteuppläggen har tagits in och citerats av många av Sveriges olika tidningar och nyhetsbyråer. Nyheten från SKV var dock bara en i raden av vad vi tycker är offensiva uttalanden i början av januari<sup>2</sup>, vilket fick till följd att de felaktiga uppläggen inte fick så stort utrymme som de kanske förtjänade. Möjligen är det så att medierna bedömer det vara ett större nyhetsvärde i att skriva om sloandet av vissa svarta inkomster än att rota vidare i innebörden av SKV:s publicering av felaktiga skatteupplägg.

SKV har för avsikt att kontinuerligt fortsätta publicera vad de anser felaktiga skatteupplägg på sin hemsida. De felaktiga skatteupplägg som hittills är presenterade är:

- Handelsbolagslösningen
- Kapitalförsäkringsupplägg med egna bolag
- Kringgående av 3:12-reglerna
- Räntesnurror

SKV:s kompletta beskrivning av uppläggen finns som bilagor 1-4.

<sup>1</sup> SKV Pressmeddelande 2007-01-09 ”Felaktiga skatteupplägg publiceras på webbplatsen”.

<sup>2</sup> Se bl.a. SKV Pressmeddelande 2007-01-09 ”Ökad öppenhet och insyn ska minska svartarbetet” som handlar om att lön till ungdomar under 16 år bör vara skattefria samt att vissa fribelopp för skattefria inkomster bör införas.

## **1.1 Ämnesval**

Vår första tanke när vi såg SKV:s publicering av uppläggen var att detta kunde vara i strid med hur svenska myndigheter ska agera enligt gällande föreskrifter. Funderingarna runt innebörden av publiceringen rörde dessutom saker som godtycklig beskattning av medborgare enligt egna tolkningar och att SKV skulle kunna uppfattas som lagstiftare. Detta var något vi tyckte var intressant att utreda vidare.

## **1.2 Problemformulering**

Vad får en publicering av felaktiga skatteupplägg för konsekvenser och vad finns det för garantier att saken blir bedömd på rätt sätt? Vilka rättsliga befogenheter har SKV när det gäller att uttala sig om vilka upplägg de anser felaktiga? Vilket stöd finns i lagreglerna och vilken plats bland SKV:s regelprodukter tar uppläggen? Är publiceringen förenlig med exempelvis legalitetsprincipen och är det ett rättssäkert förfarande att avskräcka skattskyldiga till vissa upplägg? Finns det en risk att det inte blir en domstolsprövning efter en publicering och vilka lagregler är aktuella? Kan det finnas andra alternativ till SKV:s förfarande?

Detta är frågor som har skapat en viss aktivitet inom den skatterättsliga debatten. Vi anser att frågorna är av principiellt viktig natur, vilket gjorde att vi har skapat följande problemformulering:

*Är det ur ett konstitutionellt perspektiv lämpligt av Skatteverket att publicera felaktiga skatteupplägg på sin hemsida?*

## **1.3 Syfte**

Syftet med uppsatsen består av två delar. För det första att undersöka den rättsliga innebörden av att SKV publicerar felaktiga skatteupplägg på sin hemsida. För det andra att diskutera och kritiskt granska det lämpliga i att SKV på förhand presenterar upplägg som de inte anser vara i enlighet med lagtextens utformning innan frågan är prövad i sak.

## **1.4 Avgränsning**

Vi tänker inte gå in på den materiella sakfrågan i respektive upplägg utan anser att detta är en uppgift för SKV, den skattskyldige och eventuella domstolsprövningar att utreda vidare. Vår uppgift blir att diskutera den principiella frågan huruvida SKV gör rätt i sitt agerande att publicera ovannämnda (och eventuellt kommande) skatteupplägg.

## **1.5 Disposition**

Vårt fortsatta arbete kommer att disponeras på följande sätt: I nästa avsnitt kommer vi att redogöra för hur vi har gått tillväga i vår undersökning, det vill säga vilken metod som har legat till grund för uppsatsen. På detta följer en teoretisk genomgång, där vi med en bred utgångspunkt belyser vad det som kännetecknar myndigheter, deras verksamhet och befogenheter. Därefter kommer vi mer specifikt gå in på SKV och presentera deras organisation och funktion som kontrollorgan. Kopplingen till viktiga skatterättsliga

principer som har betydelse för uppsatsens frågeställning presenteras som avslutning av teoriavsnittet.

Analysdelen inleds med en kort redogörelse för de felaktiga skatteuppläggen. Nästa avsnitt ägnas åt några reaktioner som har framförts till följd av publiceringen följt av våra egna kommentarer till utformningen av skatteuppläggen. I nästa del av analysen kommer vi att undersöka vår frågeställning med utgångspunkt ur teoridelen. Vi kommer fortlöpande att varva med egna kommentarer och synpunkter på frågeställningen. Avslutningsvis knyter vi ihop säcken och presenterar vår ståndpunkt i huvudfrågan.



## 2. Metoddiskussion

---

*I detta avsnitt redogör vi för det arbetssätt som vi har använt oss av i framställningen av vår uppsats. Det praktiska tillvägagångssättet kopplas till begrepp inom metodområdet och vi för en kort diskussion om alternativa angreppssätt.*

---

Vetenskapliga studier genomförs på olika sätt beroende på vad det är som har valts som undersökningsproblem. Valet av metod för undersökningen kan också bestämmas eller inskränkas av faktorer som tillgång på tid och andra resurser, författarnas ämneskunskap och tidigare forskningsinsatser på området. Motiveringen till varför undersökningen har genomförts på ett visst sätt är viktig för att läsaren själv ska kunna bilda sig en uppfattning om undersökningens innehåll och kvalitet. Vi kommer att diskutera olika infallsvinklar till undersökningens genomförande och motivera varför vi har valt att gå tillväga som vi gjort. Vår avsikt med avsnittet är inte att göra en fullständig redogörelse för olika metodalternativ, utan berätta för läsaren hur vi har lagt upp vårt fortsatta arbete.

### 2.1 Rättsdogmatisk metod

Inom rättsvetenskapen betecknas det systematiska arbetet med att analysera och bearbeta material som exempelvis lagregler och domstolsavgöranden som grundläggande för den dogmatiska rättsvetenskapen.<sup>3</sup> Det huvudsakliga och kännetecknande för denna typ av vetenskapsinriktning är enligt Strömholm att rättsreglerna granskas närmare i sin innebörd av att vara bindande eller gällande direktiv. Även om det finns skillnader mellan rättsdogmatiken och den praktiska juridiken är kärnan densamma, nämligen att tolka den gällande rätten på ett sammanhängande och etiskt tillfredsställande sätt.<sup>4</sup> Av stor betydelse är det att användningen av rättskällor sker på ett riktigt sätt.

Eftersom vi har valt att analysera SKV:s rätt att publicera felaktiga skatteupplägg ur ett konstitutionellt perspektiv, anser vi att vi kommer att använda oss av en i huvudsak rättsdogmatisk metod som generell utgångspunkt för vår uppsats. Vårt faktiska tillvägagångssätt har bestått av flera delar. Frågeställningen innebär att vi allra först måste sätta oss in i SKV:s legala rätt att uttrycka sig på olika sätt. Metoden för första steget i arbetet har varit att studera lagar, förarbeten, praxis och befintlig doktrin inom förvaltningsrätt och skatterätt för att bilda oss en förståelse för det undersökta området.

Vi har alltså börjat med en bred ansats inom förvaltningsrättens grunder, för att därefter koncentrera oss på de särskilda regler som gäller för SKV. Vi har av naturliga skäl främst sökt information inom de delar av beskattningsområdet som har mest betydelse för vår utredning. För vissa delar i resonemanget har smärre utvidgningar till andra rättsområden varit nödvändiga. En förberedande diskussion kring de specifika problemställningar och skatterättsliga principer som gäller för uppsatsens syfte har också varit behövlig. Eftersom den rättsdogmatiska undersökningsmetoden innebär att utforska gällande rätt på valt undersökningsområde, är det av vikt att rättskällorna används på ett korrekt sätt.

---

<sup>3</sup> Strömholm, *Allmän rättslära*, s 9.

<sup>4</sup> Peczenik, *Juridikens teori och metod*, s 34.

## 2.2 Gällande rätt och rättskällor

Rättsregler i ett samhälle bildar tillsammans ett iakttagbart system av generella normer som är uppbyggda av principer med ursprung i sed och moral. Detta system kan benämnas "rättsordning" och sättas synonymt med begreppet "gällande rätt".<sup>5</sup> Rättsordningen är ett steg längre än allmänna sedvänjor och moraluppfattning, eftersom det till exempel är kopplat till möjligheten till sanktioner från myndigheter eller domstolar. Normerna kommer bland annat till uttryck i lagar och förordningar som blir tilldelade en viss rangordning i rättstillämpningen. Den ordning som rättskällorna tillmäts i praktiken är lagtext, förarbeten till lagar, prejudikat, praxis och doktrin.<sup>6</sup>

I vissa fall i rättstillämpningen kan problem uppstå, vanligtvis hur en lagregel faktiskt ska tillämpas. Hur lagar tillämpas hänger till stor del ihop med hur rättskällorna kan användas och tolkas. Enligt Strömholm ligger svårigheten i att ta reda på om ett specifikt lagrum överhuvudtaget kan tillämpas på den uppkomna frågan.<sup>7</sup> Dock ska sägas att de flesta fallen är ganska okomplicerade, så kallade enkla fall. Det innebär att det inte ligger några större problem i att fastställa fakta i målet. I sådana fall råder det normalt sett ingen större tvekan om vilka rättsregler som ska tillämpas och hur reglerna ska tolkas.

Alla fall är dock inte av det enklare slaget, utan emellanåt uppstår det komplikationer mellan parterna om en viss regel verkligen ska tillämpas eller inte. Dessutom kanske det inte heller finns några vägledande prejudikat att falla tillbaka på. I sådan här fall får ordet *tolkning* en än viktigare roll. Detta så kallade tolkningsproblem har Strömholm gett två förslag på hur det kan lösas, dels genom en objektiv metod och dels genom en subjektiv metod.<sup>8</sup> Den förra lösningen innebär att störst vikt alltid bör fästas vid lagens ordalydelse medan den senare innebär att förarbetena får en större betydelse. Ytterligare ett sätt att angripa tolkningsproblemet är genom den teleologiska metoden.<sup>9</sup> Denna metod innebär att rättsreglerna bör tillämpas på ett sätt som bäst stämmer överens med deras avsikt.

I många fall kan den praxis som utarbetats genom domstolsavgöranden från de högre instanserna spela en betydande roll. Inom vissa områden kan till och med praxis användas som den främsta rättskällan.<sup>10</sup> Strömholm exemplifierar detta med skadeståndsrätten. Han konstaterar vidare att praxis i likhet med lagförarbeten inte är bindande på samma sätt som lagstiftningen. Detta till trots har praxis en vägledande roll i rättstillämpningen under förutsättning att det finns tyngd och relevans i de domskäl som åberopas. Strömholm menar dessutom att en fördel med praxis och prejudikat är att de fyller ut de områden av lagtexten som kan uppfattas som oklara. Detta har framförallt en viktig praktisk betydelse eftersom rättssäkerheten ökar genom en mer enhetlig rättstillämpning.

En sista rättskälla som kommer att nämnas här är doktrinen, med vilken avses kvalificerad litteratur inom olika rättsområden. Det normala med doktrinen är att den dels

---

<sup>5</sup> Agell & Malmström, *Civilrätt*, s. 17 ff.

<sup>6</sup> Strömholm, *Allmän rättslära*, s. 42.

<sup>7</sup> Strömholm, *Allmän rättslära*, s. 72.

<sup>8</sup> Strömholm, *Allmän rättslära*, s. 78.

<sup>9</sup> Strömholm, *Allmän rättslära*, s. 84.

<sup>10</sup> Strömholm, *Allmän rättslära*, s. 86 f.

innehåller en beskrivning av lagtexten, dels inbegriper författarens egna tolkningar av lagar, rättsfall med mera.<sup>11</sup> Doktrinen betydelse i rättstillämpningen har varierat i historien men har en stor påverkansgrad på den juridiska argumentationen och hur den utförs i praxis.<sup>12</sup> Detta anser Peczenik bland annat bero på att rättstillämpare, som exempelvis domare och medlemmar av lagkommittéer, tar intryck av den litteratur som tidigare har varit ett hjälpmedel för att tillgodose sig kunskapen på området.

Doktrinen kan även spela en roll som rättskälla tack vare den auktoritet som författaren innehar på området.<sup>13</sup> Här gäller det för författaren att på ett övertygande sätt prestera en skicklig argumentation för sin tes för att uppnå ett högt anseende. Det händer att domstolarna i Sverige tar hänsyn till den vetenskapliga doktrinen genom att hänvisa till expertuttalanden eller namnge en speciell författare. Peczenik fortsätter med att beskriva doktrinen huvuduppgift som ett rationellt sätt att systematisera och tolka rättsordningen. ”Att underkänna doktrinen som ett hjälpmedel i juridisk argumentation vore därför detsamma som att underkänna rationaliteten.”<sup>14</sup>

Doktrinen inom skatteområdet, som med andra ord går att hänföra till den vetenskapliga diskussionen inom ämnet, består bland annat av akademiska avhandlingar och artiklar i vetenskapliga tidskrifter. Vi kommer att återkomma till och utveckla resonemanget med rättskällor och dess innebörd inom skatterätten längre fram i arbetet.

För vår del är det självklart att vi måste ta hänsyn till rättskällornas vikt när vi ska besvara vår frågeställning. Vi utgår från lagtexten som den främsta rättskällan, men kommer även att beakta förarbeten, praxis och befintlig doktrin inom vårt område. För diskussionen kring lämpligheten av SKV:s publicering har det även varit nödvändigt att ta in information från annat håll än de traditionella rättskällorna.

### **2.3 Typ av studie**

Den samhällsvetenskapliga forskningen består bland annat av att berätta om och ange orsaken till olika samhällsfenomen.<sup>15</sup> Detta kan ske genom att antingen använda sig av *beskrivande studier* eller *förklarande studier*. Innan en studie kommer så långt som till en beskrivning eller förklaring, krävs som regel en *begreppsutvecklande* del. Denna del kan också utgöra en egen typ av studie som antingen kan stanna vid att vara *begreppsutredande* eller leda till en *empirisk pilotstudie*. Den sistnämnda varianten används för att i mindre skala pröva ett tänkt tillvägagångssätt på en större undersökning av antingen beskrivande eller förklarande karaktär.

Skillnaden mellan beskrivande och förklarande studier kan beskrivas på följande sätt: Där den förstnämnda typen svarar på frågeställningar av varianterna var, när, hur, vem och vilka, så tar den sistnämnda ytterligare ett steg och svarar på frågan varför.<sup>16</sup> För denna

---

<sup>11</sup> Rabe, *Det svenska skattesystemet*, s. 62 f.

<sup>12</sup> Peczenik, *Vad är rätt*, s. 260 f.

<sup>13</sup> Peczenik, *Vad är rätt*, s. 260 ff.

<sup>14</sup> Peczenik, *Vad är rätt*, s. 262.

<sup>15</sup> Esaiasson, Gilljam, Oscarsson & Wängnerud, *Metodpraktikan*, s. 33 f.

<sup>16</sup> Esaiasson, Gilljam, Oscarsson & Wängnerud, *Metodpraktikan*, s. 35 ff.

typ av studie kan teorierna antingen *prövas, konsumeras* eller *utvecklas*. Avslutningsvis ska också den *normativa studiemodellen* tas upp, som karaktäriseras av att författaren ger sig in på en egen argumentation rörande utformningen av undersökningsobjektet i fråga.

Vi har inte för avsikt att utveckla någon ny teori på området, utan vill istället granska, utreda och kritiskt analysera SKV:s agerande i enlighet med gällande lagstiftning och befogenheter. För att kunna diskutera en ny företeelse av upplysningar från SKV har det varit nödvändigt att göra jämförelser med andra typer av liknande information från myndigheten. För detta har vi som utgångspunkt tagit intryck av Anders Hultqvists och Robert Pålhlssons insatser på området. Avstampet utgörs till stor del av deras avhandlingar inom skatteområdet (*Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning* resp. *Riksskatteverkets rekommendationer*), men även av senare artiklar och inlägg.

## **2.4 Variabler och datainsamling**

Efter en inledande beskrivande del, som med ett annat uttryck bildar den diskurs som vi har att utgå ifrån<sup>17</sup>, kommer vi att gå vidare till en undersökande del av uppsatsen. För att underlätta i undersökningsarbetet gäller det att på ett tidigt stadium vara på det klara med vad det är vi undersöker. Ett användbart verktyg som det då går att använda sig av *variabeltänkandet*<sup>18</sup>, som består av delarna *analysenhet, variabler* och *variabelvärden*.

De analysenheter som står till vårt förfogande är SKV:s publicering av fyra felaktiga skatteupplägg på sin hemsida. För att inte gå händelserna i förväg på detta område, kommer vi i anslutning till den undersökande delen redogöra för hur vi närmare kommer att granska våra analysenheter.

Ett av kännetecknen för att klassificera en undersökning som kvalitativ i sin karaktär är att den knyter an till tidigare forskningsinsatser.<sup>19</sup> Det innebär också att undersökarna till stor del tolkar och analyserar andra personers insatser på området. Även om vi har identifierat en analysenhet kommer vi inte att presentera kvantifierbara resultat, eftersom underlaget och valet av tillvägagångssätt för undersökningen inte lämpar sig för den typen av redovisning.

Den information som vi har använt oss av har uteslutande handlat om redan befintligt material. Det har som tidigare nämnts handlat om de rättskällor som finns tillgängliga på undersökningsområdet. Vi utgår alltså i mångt och mycket från den primära källan, det vill säga lagtexten och dess förarbeten, men även inslag från doktrinen har varit av vikt för vår del. Det har inte varit nödvändigt att använda en extern frågeundersökning för att kunna besvara vår frågeställning.

För att få fram rätt typ av information har vi använt oss av Universitetsbibliotekets databaser i olika sammanhang. Vi har använt oss av Rättsbanken för att få fram aktuella lagar och förordningar, samt bakomliggande förarbeten. Vi har också identifierat lämplig

---

<sup>17</sup> Esaiasson, Gilljam, Oscarsson & Wängnerud, *Metodpraktikan*, s. 18.

<sup>18</sup> Esaiasson, Gilljam, Oscarsson & Wängnerud, *Metodpraktikan*, s. 45 ff.

<sup>19</sup> Esaiasson, Gilljam, Oscarsson & Wängnerud, *Metodpraktikan*, s. 233.

doktrin med hjälp av de sökmotorer som finns på biblioteket. Avhandlingar, kursböcker inom olika områden och vetenskapliga tidskrifter inom skatteområdet har också bidragit med användbar information, som exempelvis hänvisningar till passande rättsfall eller till annan litteratur. SKV:s egen hemsida har också varit en källa för information som kommer användas.

Vi har använt diverse sökmotorer på Internet, bland annat för att upptäcka reaktioner på publiceringen i sig, vilket resulterade i att ett antal debattartiklar i Dagens Industri (DI) kunde hittas. Till sist har vi även närvarat vid ett seminarium arrangerat av Institutet för Skatter och Rättssäkerhet (ISR) med rubriken *Rättssäkerhet eller orättssäkerhet [sic!] - bör Skatteverket kommentera vad som är "felaktiga skatteupplägg"*.

## **2.5 Källkritik**

I en undersökning bör det finnas en inbyggd misstänksamhet för att skydda sig mot felaktig och vilseledande information.<sup>20</sup> En källkritisk granskning syftar till att utesluta information som inte kan anses trovärdig och sanningsenlig. Några nyckelord som kan vara användbara i dessa sammanhang är *äkthet, oberoende, samtidighet* och *tendens*.

Vi har använt oss av redan existerande underlag som därmed har sin härkomst från andra aktörer. Materialet har bedömts som tillförlitligt eftersom det i huvudsak kommer från de etablerade rättskällorna inom skatterätten och vi inte har haft skäl att betvivla vare sig dess äkthet eller graden av oberoende. Vi tycker heller inte att det finns något problem ur tidsperspektiv med vårt material, där det mesta som undersöks har sitt ursprung ur gällande lagstiftning. Däremot är vi medvetna om att det i fråga om debattartiklar och seminarier finns en risk att någon eller några parter överdriver sina åsikter för att vinna sympatier för sin egen ståndpunkt. Vi kommer att behandla detta närmare när vi granskar de publicerade uppläggen och reaktionerna på dessa.

Vi är också medvetna om att den doktrin som vi använder som utgångspunkt för vår diskussion inte ska tillmätas lika stort värde som andra typer av rättskällor. Detta beroende på att det kan finnas uppfattningar i doktrinen som strider mot den allmänna uppfattningen om vad som är den gällande rätten. Vi anser dock att det är nödvändigt att använda oss av doktrinen som stöd i stor utsträckning eftersom det är i detta forum som diskussionen om centrala bitar för vår undersökning förs.

När det gäller vår närvaro vid seminariet kan det finnas en risk i att något i framställningen har missuppfattats och som vi inte har haft möjlighet att rätta till i efterhand. Det har inte publicerats något officiellt referat från seminariet som vi har kunnat ta del av för att verifiera vår uppfattning. Vi bedömer ändå att vi har uppfattat budskapet på ett rättvisande sätt eftersom vi kontinuerligt förde anteckningar.

---

<sup>20</sup> Esaiasson, Gilljam, Oscarsson & Wängnerud, *Metodpraktikan*, s. 303ff.

## 2.6 Tillförlitlighet

När en diskussion om en undersöknings tillförlitlighet förs brukar begrepp som *validitet* och *reliabilitet* nämnas.<sup>21</sup> Benämningen *begreppsvaliditet* används för att beteckna överensstämmelsen mellan teoretiska definitioner och operationella indikatorer, samt frånvaron av systematiska fel. Detta bildar tillsammans med reliabiliteten, eller frånvaron av slumpmässiga fel, *resultatvaliditeten* för granskningen. Har vi verkligen undersökt det vi påstår att vi undersöker?

För vår del blir det lite svårt att föra en diskussion utifrån dessa förklaringar. Vi använder oss till stor del av de begrepp och definitioner som redan finns i rättskällorna, vilket borgar för att det inte uppstår en begreppsförvirring. Vi anser att vi har granskat framförallt uppläggen men även dess reaktioner på ett kritiskt och neutralt sätt. Detta gör att vi har minimerat risken för missförstånd med vad som har menats i respektive sammanhang. Utifrån vårt arbetssätt anser vi att vi har vidtagit de åtgärder som förväntas för att kunna erhålla ett tillförlitligt slutresultat med hög validitet. Eftersom vårt arbete grundar sig på hur vi själva tolkar och analyserar befintliga rättskällor, kan vi inte utesluta att det finns andra uppfattningar och synpunkter inom området.

## 2.7 Andra tänkbara angreppssätt

Vi har inte haft för avsikt att undersöka vad andra personer har för åsikter i frågan, utan har själva velat sätta oss in i problemområdet för att bilda oss en uppfattning utifrån den frågeställning vi har redogjort för. Vi hade kunnat göra en enkätundersökning för att ta reda på vad andra personer anser, men vi tyckte att det med hänsyn till den frågeställning som vi har valt var intressantare med en utredande undersökning. Undersökningen går säkerligen att genomföra med en mer utfrågande empirisk infallsvinkel.

Vi övervägde också om vi skulle ha haft en del som bestod av personliga djupintervjuer med personer med mer insikt av problematiken. Detta hade gett en möjlighet att ytterligare gräva sig djupare ner i frågeställningen och kanske få fram ytterligare aspekter på problemet. Vi bedömde dock att med hjälp av den information som vi kunde få fram på området och med deltagandet på seminariet skulle ha tillräckligt med bakgrund för att kunna nå fram med ett svar på problemformuleringen. Vi ville heller inte riskera, att med hjälp av andra kunniga personer på området, att bli färgade i vår egen uppfattning. En viktig drivkraft för arbetet har varit att självständigt kunna dra egna slutsatser på området.

## 2.8 Författarnas oberoende

Författarna vill på detta stadium klarlägga att vårt arbete inte har kommit till på uppdrag från annan part. Detta betyder att vi inte har haft några förbindelser och kopplingar av exempelvis ekonomisk karaktär till enskilda aktörer eller organisationer som på något sätt har intresse i frågan. Vi har som tidigare nämnts haft möjlighet att som åhörare ta del av ett seminarium arrangerat av ISR. Medverkande vid detta seminarium var representanter för SKV och advokatbyrån Swartling & Mannheimer. Vi anser att detta inte har påverkat vår oberoende ställning i arbetet utan att det har varit en hjälp för att ge en kompletterande dimension till vår uppsats.

---

<sup>21</sup> Esaiasson, Gilljam, Oscarsson & Wängnerud, *Metodpraktikan*, s. 61.

## 3. Bakgrund

---

*I kommande avsnitt avser vi lägga grunden för vår uppsats. Vi kommer att börja med en bred utgångspunkt när det gäller statsförvaltning och myndigheter varefter vi riktar in oss mer på SKV:s organisation och funktion. Centrala begrepp och principer kommer också att belysas i den mån de har betydelse för vår undersökning.*

---

### 3.1 Allmänt om myndigheter

#### 3.1.1 Myndigheternas roll

För statsmakten i Sverige och den offentliga förvaltningen av samhället spelar olika typer av organ och myndigheter en betydelsefull roll. Det finns ingen allmän definition av termen myndighet.<sup>22</sup> Wennergren förklarar vidare att det med myndighet brukar menas ett statligt eller kommunalt organ som fullgör offentliga förvaltningsuppgifter och som har sin grund i en offentlighetsrättslig författning. Detta framgår också av *Regeringsformen (1974:152)* [cit. RF], närmare bestämt i 1 kap. 8 §.

Begreppet myndighet utifrån en statsrättslig synvinkel ska enligt Warnling-Nerep förstås enligt följande: ”Statliga och kommunala organ indelas i två kategorier: 1) **beslutande politiska församlingar** (riksdagen, kommunfullmäktige, landstingsfullmäktige) och 2) **myndigheter**.”<sup>23</sup> Vidare delas myndigheterna in i förvaltningsmyndigheter och domstolar. Regeringen intar en särställning som den högsta statsstyrelsen och tillhör kategorin myndighet, men den är däremot inte någon förvaltningsmyndighet.<sup>24</sup> De flesta statliga förvaltningsmyndigheterna lyder under regeringen, men några av dem ligger under riksdagen (till exempel riksbanken).<sup>25</sup> Med kommunala förvaltningsmyndigheter avses kommunernas styrelser och övriga nämnder.

Myndigheterna tilldelas ett namn som ska upplysa om deras uppgifter, till exempel Naturvårdsverket, Socialstyrelsen, Finansinspektionen och Länsstyrelsen.<sup>26</sup> Endast ett fåtal har ordet myndighet med i sina namn som exempelvis åklagarmyndigheten, polismyndigheten och kronofogdemyndigheten. SKV har tidigare haft ordet myndighet i sitt namn, men detta togs bort för några år sedan.

Ibland kan det vara svårt att avgöra om ett organ är en myndighet eller något annat.<sup>27</sup> Exempelvis, som nämnts ovan, är regeringen en myndighet men den är varken domstol eller förvaltningsmyndighet medan riksdagen och kommunfullmäktige inte räknas som myndighet. För att avgöra om organet är en myndighet eller inte får en bedömning göras huruvida nära knutet organet är till den statliga eller kommunala organisationen och

---

<sup>22</sup> Wennergren, *Offentlig förvaltning i arbete*, s. 16.

<sup>23</sup> Warnling-Nerep, *En introduktion till förvaltningsrätten*, s. 23.

<sup>24</sup> Warnling-Nerep, *En introduktion till förvaltningsrätten*, s. 23.

<sup>25</sup> Strömberg, *Allmän förvaltningsrätt*, s. 13.

<sup>26</sup> Wennergren, *Offentlig förvaltning i arbete*, s. 16.

<sup>27</sup> Wennergren, *Offentlig förvaltning i arbete*, s. 16.

genom vilken rättslig form organet kommit till. En av anledningarna till att det är av vikt att bestämma om organet är att räknas som myndighet eller inte, är att det har betydelse för bland annat tillämpningen av offentlighetsprincipen och *Förvaltningslagen* (1986:223) [cit. FL]. Anses ett organ vara en myndighet blir dess allmänna handlingar i princip offentliga och tillgängliga för allmänheten. Dessutom ska exempelvis ärendehandläggningen ske i enlighet med FL.

### 3.1.2 Myndigheternas uppgifter

Den offentliga verksamheten består i stor utsträckning av konkret verksamhet.<sup>28</sup> Staten och kommunerna har en rad uppgifter som de ska utföra för att upprätthålla ett fungerande samhälle. Det kan handla om allt från att bygga och underhålla vägar till att tillhandahålla en väl fungerande sjukvård med mera.

Från den faktiska förvaltningsverksamheten bör en avgränsning göras gentemot myndigheternas beslutande verksamhet. Denna består i att tillhandahålla rättsliga direktiv för förvaltningsverksamheten eller för den enskilda individens handlande.

### 3.1.3 Myndighetsutövning och befogenheter

I lagmotiven anges myndighetsutövning som ett uttryck för statens maktbefogenheter i förhållandet till medborgarna.<sup>29</sup> Strömberg skriver vidare att ”[b]efogenheten till myndighetsutövning måste vara grundad på lag eller annan författning eller på annat sätt kunna härledas ur bemyndiganden från de högsta statsorganen.” Strömberg anger att till myndighetsutövning hör sådan offentlig verksamhet, genom vilken myndigheterna ensidigt beslutar om enskildas förpliktelser och om åtgärder i deras frihet eller egendom. Till detta hör alltså beslut som medför ålägganden att göra eller underlåta något eller som avser ett ingripande i den individuella frihet eller egendom, men även rent faktiska handlingar som innebär sådana ingrepp, vare sig de har sin grund i riktiga beslut eller ej.

Under begreppet myndighetsutövning faller även gynnande beslut in.<sup>30</sup> Exempel på detta är beslut om sociala förmåner och statsbidrag med mera. Till myndighetsutövningar bör också inordnas vissa beslut som inte omfattar direkta handlingsmönster utan har indirekta rättsverkningar i förhållande till den enskilde, till exempel beslut i samband med obligatorisk kontrollverksamhet.

Råd, upplysningar och andra oförbindande uttalande samt sådan faktisk verksamhet som inte innebär tvång hör inte till begreppet myndighetsutövning.<sup>31</sup> Verksamhet som stat eller kommun utför i privaträttsliga former ingår heller inte i myndighetsutövningen.

### 3.1.4 Centrala förvaltningsmyndigheter

Vi har tidigare berört att ett stort antal myndigheter lyder under regeringen. Dessa kan benämnas som centrala förvaltningsmyndigheter. Deras sakkunskap är specialiserad till

---

<sup>28</sup> Strömberg, *Allmän förvaltningsrätt*, s. 16 f.

<sup>29</sup> Strömberg, *Allmän förvaltningsrätt*, s. 19 f.

<sup>30</sup> Strömberg, *Allmän förvaltningsrätt*, s. 20.

<sup>31</sup> Strömberg, *Allmän förvaltningsrätt*, s. 20.



olika bestämda områden, medan den lokala kompetensen omfattar hela riket.<sup>32</sup> De centrala förvaltningsmyndigheterna är ibland utrustade med egen beslutanderätt, dock kan dessa beslut överklagas till förvaltningsdomstolarna. Vidare kan tre huvudgrupper urskiljas: centrala ämbetsverk, statliga affärsverk samt ett antal mindre myndigheter.

De centrala förvaltningsmyndigheternas organisation och arbetssätt regleras genom instruktioner som utfärdas av regeringen.<sup>33</sup> Varje myndighet har sin egen instruktion, men dessutom är en del gemensamma bestämmelser sammanförda i *Verksförordningen (1995:1322)* [cit. VerksF]. Ofta har de centrala myndigheter omfattande lokal förvaltningsorganisation under sig, vilket tillsammans med den centrala myndigheten brukar sammanfattas under beteckningen ”verk”.

### 3.1.5 Serviceskyldigheten

Varje myndighet är enligt lag skyldig att lämna upplysningar, vägledning, råd och annan hjälp till enskilda i frågor som rör myndighetens verksamhetsområde.<sup>34</sup> Denna skyldighet regleras i FL 4 §:

*”Varje myndighet skall lämna upplysningar, vägledning, råd och annan sådan hjälp till enskilda i frågor som rör myndighetens verksamhetsområde. Hjälpen skall lämnas i den utsträckning som är lämplig med hänsyn till frågans art, den enskildes behov av hjälp och myndighetens verksamhet.*

*Frågor från enskilda skall besvaras så snart som möjligt.*

*Om någon enskild av misstag vänder sig till fel myndighet, bör myndigheten hjälpa honom till rätta.”*

Med hänsyn till ovanstående utdrag från FL framgår att serviceskyldigheten inte är obegränsad, utan hjälp ska lämnas i den utsträckning som är lämplig beträffande frågans art. Hjälpens omfattning kan med andra ord variera utifrån vilken bedömning myndigheten gör. Övriga delar av FL avser att inverka på de olika myndigheternas förhållningssätt i ärendehanteringens gentemot berörda individer men även mot andra myndigheter.

## 3.2 Myndigheten Skatteverket

### 3.2.1 Skatteverket som organisation – Historik

SKV är underställt regeringen genom Finansdepartementet (FD), men fungerar som en fristående förvaltningsmyndighet. Denna utgör en central del av skatteförvaltningen i Sverige och till organisationen SKV ingår även de lokala skattekontoren.<sup>35</sup> Detta gör att SKV idag är en mer centraliserad organisation än vad det har varit historiskt sett. Går

<sup>32</sup> Strömberg, *Allmän förvaltningsrätt*, s. 37 f.

<sup>33</sup> Strömberg, *Allmän förvaltningsrätt*, s. 38.

<sup>34</sup> Strömberg, *Allmän förvaltningsrätt*, s. 83.

<sup>35</sup> Fritzes, *Samhällsguiden*, s. 492.

man tillbaka i tiden så har skatteväsendets uppgifter varit ganska utspridda. I början av 1970-talet bildades Riksskatteverket (RSV)<sup>36</sup> och de övertog en rad uppgifter som tidigare utförts av andra organisationer.<sup>37</sup> Riksskattenämndens, Centrala folkbokförings och uppborädsnämnden, Kupongskattekontorets, Kupongskattenämndens och Kontrollstyrelsens uppgifter fick numera ingå under RSV:s arbetsuppgifter. Detta var ett första steg mot att få organisationen mer centraliserad.

Sedan RSV:s uppkomst har organisationen varit föremål för en rad förändringar och en av de viktigaste händelserna ur ett organisatorisk perspektiv, anser Pålsson vara när skatteavdelningarna bröts ur från Länsstyrelsen.<sup>38</sup> Detta blev ett faktum år 1987 och omorganiseringen innebar att det uppstod 24 länskattemyndigheter.<sup>39</sup> Under dem verkade de lokala skattemyndigheterna. Fram till dess hade de regionala skattemyndigheterna varit avdelningar vid Länsstyrelsen och det var då upp till exempelvis skattecheferna i respektive län att se till att det rådde likformighet och rättvisa vid taxeringen.<sup>40</sup> I och med denna händelse innebar det att hela det övergripande ansvaret för verksamheten inom skatteförvaltningen övergick till RSV.

Tillsammans med kronofogdemyndigheterna ingick RSV i en ”koncern” som kom att bestå av 50-talet myndigheter.<sup>41</sup> Vid detta tillfälle fanns det vissa svårigheter i att ha en effektiv styrning av verksamheten. Ytterligare sammanslagningar ägde rum för att minska antalet myndigheter och i slutet av 1990-talet bestod ”koncernen” av tio regionala skattemyndigheter och tio regionala kronofogdemyndigheter. I den proposition som har sitt ursprung i en departementspromemoria från FD<sup>42</sup> och som har bidragit till dagens utseende av organisationen SKV angavs som ett av skälen att:

*”Målet är att skapa nya och bättre förutsättningar för en enhetlig och likformig rättstillämpning samt ett effektivt utnyttjande av tillgängliga resurser.”<sup>43</sup>*

Rationaliseringen innebar till slut att de tio skattemyndigheterna år 2004 slogs samman till en enda skattemyndighet som i sig är uppdelad i sju skatteregioner.

### 3.2.2 Skatteverkets uppgifter

Det framgår av RF 1 kap. 4 § att riksdagen är folkets främsta företrädare. Vidare står det att det är riksdagen som stiftar lag, beslutar om skatt till staten och bestämmer hur statens medel ska användas. Detta innebär att det endast är riksdagen som kan besluta att skatt ska uttas och detta ska då göras genom att meddela föreskrifter i lag. Inkomstbeskattningen kan därmed hänföras till det så kallade obligatoriska lagområdet.<sup>44</sup> Den

<sup>36</sup> Skatteverket, *Skatter i Sverige 2006*, s. 292.

<sup>37</sup> Pålsson, *Riksskatteverkets rekommendationer*, s. 27.

<sup>38</sup> Pålsson, *Riksskatteverkets rekommendationer*, s. 28.

<sup>39</sup> Skatteverket, *Skatter i Sverige 2006*, s. 294.

<sup>40</sup> Pålsson, *Riksskatteverkets rekommendationer*, s. 28.

<sup>41</sup> Skatteverket, *Skatter i Sverige 2006*, s. 295.

<sup>42</sup> Ds 2002:15 Det nya Riksskatteverket.

<sup>43</sup> Prop. 2002/03:99 Det nya Skatteverket.

<sup>44</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 91.

praktiska betydelsen av detta är att det endast är riksdagen som kan göra ändringar i eller besluta om att avskaffa föreskrifter inom skatteområdet.

SKV är ett rättstillämpande organ som ska söka efter lagstöd för att ta ut skatt för den enskilde.<sup>45</sup> Eftersom det är SKV som har rollen som den fiskala myndigheten, har inte regeringen möjlighet att påverka enskilda personers skattefrågor.<sup>46</sup> Domstolar och förvaltningsmyndigheter i den offentliga förvaltningen ska i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iakttäcka saklighet och opartiskhet enligt RF 1 kap 9 §. Detta är alltså ett lagstadgat uttryck för likhetsprincipen.

### 3.2.3 Skatteverkets instruktion

Regeringens särskilda instruktion till SKV som organisation finns reglerad i *Förordning med instruktion till Skatteverket (2003:1106)*. I 6 § denna lag undantas de paragrafer i VerksF som annars gäller som generell instruktion till myndigheter. SKV:s uppgifter som central förvaltningsmyndighet stipuleras redan i 1 § i sin separata instruktion och om annat inte följer av särskilda föreskrifter rör det frågor om:

- Skatter
- Socialavgifter
- Vägavgift för vissa tyngre fordon
- Överlastavgift
- Mervärdesskattebaserad avgift till EU-budgeten
- Fastighetstaxering
- Folkbokföring
- Registrering av bouppteckningar
- Brottsutredningar enligt lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar

Dessutom är SKV förvaltningsmyndighet för frågor om pensionsgrundande inkomst. I nästa paragraf stadgas bland annat att SKV ska

*”1. meddela föreskrifter om verkställighet av lag enligt särskilda bemyndiganden, 2. genom sådana allmänna råd som avses i 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725) [cit. FsamlF] och uttalanden verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet, (...)*

---

*Skatteverket skall även i övrigt enligt de riktlinjer som statsmakterna har angett meddela de föreskrifter och andra beslut som behövs för att uppnå samordning, rationalisering och enhetlighet vid arbetet inom verket.”*

Denna paragraf är av central betydelse för SKV:s lagstadgade uppgifter och vi kommer nu att gå igenom mer i detalj vad förordningen innebär.

---

<sup>45</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 476.

<sup>46</sup> Skatteverket, *Deklaration och skatter i Sverige*, s. 3.

## 3.2.4 Föreskrifter jämfört med allmänna råd och rekommendationer

### 3.2.4.1 Verkställighetsföreskrifter

Enligt RF 8 kap. 13 § kan regeringen delegera ut ansvar till myndigheter (exempelvis SKV), som då får möjligheter att utfärda bindande verkställighetsföreskrifter. För SKV:s del innebär detta att de får meddela om verkställighetsföreskrifter som är obligatoriska att följa för den skatteskyldige.<sup>47</sup>

Dock finns det svårigheter med att bestämma utrymmet för verksamhetsföreskrifterna eftersom när lagrummet arbetades fram fanns det många som även var emot införandet av denna princip.<sup>48</sup> Konsekvenserna av detta blev att det aktuella lagrummet blev en kompromiss mellan de båda viljorna och svårigheter uppstod med var gränsen ska dras i fråga om SKV:s befogenheter gällande verksamhetsföreskrifter. Gränserna kan emellertid prövas av domstolen och strider SKV mot överordnad lag ska föreskrifter åsidosättas till förmån mot grundlag eller annan överordnad författning enligt RF 11 kap. 14 §.

I RF 8 kap. 13 § p. 1 regleras alltså detta speciella uppdraget med möjlighet för SKV att i vissa frågor meddela verkställighetsföreskrifter. Denna möjlighet regleras specifikt i *Förordning (2000:866) med bemyndigande för Skatteverket att meddela vissa föreskrifter till inkomstskattelagen (1999:1229)*. Möjlighet att meddela föreskrifter är begränsad till genomsnittliga produktionskostnader för djur, genomsnittspris för lunch, nybilpriser, fartyg på vilka de anställda ska få sjöinkomstavrdrag och skattereduktion, samt om vilket fartområde fartyget går i (klassificering).

### 3.2.4.2 Allmänna råd eller rekommendationer

För uppgifterna i RF 8 kap. 13 § p. 2 får vi gå till den för förvaltningsmyndigheter allmängiltiga definitionen av allmänna råd i FsamLF 1 §, nämligen "(...) sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende."

Detta betyder att det som inte faller in under bemyndigandet att utfärda föreskrifter i lagtextens mening blir att betrakta som ett allmänt råd. Ett allmänt råd är, som Hultqvist påpekar, per definition inte att betrakta som en föreskrift<sup>49</sup> och det är som bekant endast med stöd av föreskrift som skatt får tas ut. Hultqvist skriver vidare att därmed "(...) kan rekommendationerna aldrig få den 'bindande' karaktär som föreskrifter har."<sup>50</sup>

Denna till synes enkla och precisa uppdelning är dock enligt Pålssons mening betydligt mer komplicerad i verkligheten. Han har i sin avhandling kartlagt RSV:s produktion av rekommendationer.<sup>51</sup> Avhandlingens tyngdpunkt ligger i analyser av några viktiga rekommendationer och överensstämmelsen med lagreglerna. Dessutom diskuteras RSV:s behörighet att uttala sig om innehållet i skattelagsstiftningen.

<sup>47</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 129 f.

<sup>48</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 129 f.

<sup>49</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 177.

<sup>50</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 177.

<sup>51</sup> Pålsson, *Riksskatteverkets rekommendationer*.

### 3.2.4.3 Styr signaler

Påhlsson har även på senare tid fortsatt att bevaka vad nuvarande SKV producerar för olika typer av information och rekommendationer. Bland annat har han i en artikel i Skattenytt (SN) tittat närmare på de uttalandena som är mest kända som styr signaler, men som egentligen går under rubriken Skatteverkets ställningstaganden.<sup>52</sup> I artikeln granskar Påhlsson styr signalerna som ett rättsligt hjälpmedel och i enlighet med SKV:s uppdrag. Det är styr signalernas generella uppbyggnad och de problem som kan uppstå till följd av hur de är skrivna som är av intresse för hans genomgång.

Påhlsson konstaterar att även om det har producerats en stor mängd styr signaler på kort tid, så har SKV till stor del lyckats hålla en generellt sett bra nivå på styr signalernas utformning.<sup>53</sup> De problem som beskrivs är inte framträdande i det stora hela, men pekas ändå ut för att uppmärksamma de principiellt sett viktiga punkterna. Det handlar bland annat om tolkningsproblem i styr signalerna, sammanblandning av gällande rätt och egna uppfattningar, utvidgning av lagtextens ordalydelse och ändringar i styr signaler efter avkunnad dom hos Regeringsrätten (RegR).

### 3.2.4.4 Förvirrande terminologi

Påhlssons avhandling lades fram i maj 1995 och sedan dess har det hänt en hel del på skatteområdet. Bland annat har RSV ersatts med den nya myndigheten SKV. Påhlssons kartläggning i avhandlingen visade att det fram till mitten av 90-talet har använts många olika beteckningar för icke bindande uttalanden, varvid några också felaktigt kan ha uppfattats som bindande.<sup>54</sup> I och med centraliseringen av SKV har försök till upprensning bland förvirrande begrepp och uttryck gjorts, i syfte att få till klarare riktlinjer för SKV:s personal och de skattskyldiga.

Påhlsson konstaterar vidare att det på den tiden han gjorde sin undersökning rådde en stor brist på kontroll av gällande författningar och allmänna råd hos dåvarande RSV.<sup>55</sup> Enligt bestämmelserna i FsamlF 18 c § ska det nämligen

*”[h]os varje myndighet under regeringen (...) finnas en förteckning över samtliga gällande författningar och allmänna råd som har beslutats av myndigheten eller någon föregångare till denna. Detta gäller oavsett vilken rubrik författningarna eller råden har. I fråga om författningar eller råd som förtecknas enligt särskilda bestämmelser räcker det dock med en hänvisning till den särskilda förteckningen.  
(...)*

---

*Förteckningen skall vid lämpliga tidpunkter tryckas eller mångfaldigas på annat sätt och tillhandahållas allmänheten.”*

<sup>52</sup> Påhlsson, *Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regelrabatten*, s. 401-418.

<sup>53</sup> Påhlsson, *Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regelrabatten*, s. 417.

<sup>54</sup> Påhlsson, *Riksskatteverkets rekommendationer*, s. 37.

<sup>55</sup> Påhlsson, *Riksskatteverkets rekommendationer*, s. 33.

Påhlssons konstaterande uppmärksammades även av Riksdagens revisorer och det är troligtvis mot bakgrund av detta som ett arbete med att röja upp i beteckningarna har gjorts.

I artikeln i SN påtalar han även nödvändigheten av en effektiv skatteadministration för ett modernt och väl fungerande skattesystem.<sup>56</sup> Men detta är bara ena sidan av SKV:s verksamhet. Den andra sidan består dels i att förmedla information om skattelagarnas innehåll, dels komma med egna förslag till tolkningar, råd eller rekommendationer för att komplettera lagstiftningen och ge den en mer homogen innebörd. Om den första sidan syftar till att pengarna verkligen kommer in till samhället, är den andra sidan till för att upprätthålla den likformiga användningen av skattelagarna, vilket i sin tur har sin grund i en allmän uppfattning om rättssäkerhet och rättvisa i vårt samhälle.

I och med informationsteknologins framsteg på senare år har det blivit lättare för SKV att på ett enkelt sätt offentliggöra och sprida information. På sin hemsida publiceras numera förteckningarna över gällande föreskrifter, allmänna råd och rekommendationer så att vem som helst kan gå in och ta reda på vad som gäller för tillfället.<sup>57</sup> Förteckningen verkar dock inte vara komplett, utan rubriken på länken för den sistnämnda gruppen lyder ”*Vissa av Skatteverkets gällande allmänna råd och rekommendationer m.m.*”. Länken leder till en sida där RSV:s och SKV:s allmänna råd och rekommendationer från och med 1995 finns listade. För äldre gällande (och upphävda) rekommendationer hänvisas till *Rättsbanken*. För att söka information på denna hemsida krävs att tillgång till tjänsterna beställs genom att bli kund hos *InfoTorg*.

### 3.2.5 Sammanställning av Skatteverkets regelprodukter<sup>58</sup>

Numera använder SKV följande termer för sitt egenproducerade material som ska tjäna som hjälp för både handläggare och skattskyldiga:

<b>Verkställighetsföreskrifter</b>	Det mindre antal bindande regler som SKV är bemyndigade att utfärda. Exempel på verkställighetsföreskrifter är nybilspriser vid uträkandet av bilförmån.
<b>Allmänna råd</b>	Publiceras i serie med beteckning <i>SKV A</i> . Dessa allmänna råd är vägledande men inte bindande.
<b>Meddelanden</b>	Publiceras i serie med beteckning <i>SKV M</i> . Denna information är avsedd för de redogörelser för gällande rätt som fanns i de tidigare rekommendationerna.
<b>Ställningstaganden/styrsignaler</b>	Har tagits fram för att åstadkomma en enhetlig och likformig rättstillämpning inom SKV. Dessa uppges vara bindande inom SKV och kallas där för styrsignaler.
<b>Handledningar</b>	Publikationer inom olika skatteområden som fungerar som handledning för SKV:s handläggare.

<sup>56</sup> Påhlsson, *Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten*, s. 402.

<sup>57</sup> <http://www.skatteverket.se/rsvlagrum/index.html>.

<sup>58</sup> Följande avsnitt är hämtat från Påhlsson, *Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten*.

### 3.2.6 Sammanfattning

För SKV finns alltså ett uppdrag att prestera allmänna råd och rekommendationer till ledning för användning av skattelagarna. Till skillnad från verkställighetsföreskrifter som beslutats av SKV i enlighet med tillåten delegeringsordning har inte allmänna råd och rekommendationer bindande kraft för SKV. Råd och tolkningsförslag får därmed en ställning som ”*generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende*”.<sup>59</sup> Som tidigare nämnts har många olika beteckningar använts för dessa icke bindande uttalanden, vilket har rört ihop begreppen ytterligare.

Det är naturligtvis inte bara för SKV som de allmänna råden är ett viktigt inslag i myndighetsutövandet. Detsamma gäller för alla centrala förvaltningsmyndigheter i den betydelsen att de ska effektivisera och harmonisera arbetet mellan olika ärenden och fysiska arbetsplatser. För SKV har de allmänna råden fått den betydelsen att de bland annat ger handläggarna riktlinjer som de ska använda sig av i sin granskning och sitt beslutsfattande.

## 3.3 Centrala principer och andra viktiga skattebegrepp

För att komma vidare i den grundläggande förståelsen för vårt undersökningsområde är det nödvändigt med en genomgång av några viktiga och centrala begrepp som används inom det juridiska området och rättstillämpningen, samt vilken inverkan dessa har på skatterätten. Många av begreppen hör dessutom på ett eller annat sätt samman med varandra.

### 3.3.1 Rättskällor i skatterätten

För vår uppsats skull är det naturligtvis intressant att se hur rättskällorna används inom skatterättsområdet. Detta är en diskussion som har pågått i den juridiska litteraturen under många år och vi använder oss av Bergström<sup>60</sup> för att titta på den utveckling som har skett under senare år.

Det råder inget tvivel om att alla som deltagit i den skatterättsliga diskussionen är överens om att lagtexten är den viktigaste rättskällan. Däremot råder det en viss skiljaktighet när det gäller förarbetenas värde om de inte står i strid med lagtextens ordalydelse. Bergström har i denna fråga tagit en position mellan de som anser att förarbetena ska följas (Lindencrona, Melz, Peczenik, Kellgren och Aldén) och Mattsson som tycker att RegR inte ska vara bunden av förarbetena. Bergström drar efter en genomgång av ett antal rättsfall följande slutsatser:

*”Av framställningen framgår att Regeringsrätten klarare än tidigare betonar vikten av en lagbunden tolkning av skattereglerna. Domstolen har i ett flertal fall betonat vikten av att reglerna inte skall tolkas i strid med ordalydelsen, och undantagsfall där domstolen bortsett från ordalydelsen förekommer knappt.*

---

<sup>59</sup> FsamlF 1 §.

<sup>60</sup> Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, s 2 ff.

*Förarbetena följs i allmänhet, men alltmer analyserar och använder Regeringsrätten lagstiftningens allmänna syfte som det viktigaste hjälpmedlet för att tolka skatteregler.”*<sup>61</sup>

Ytterligare en artikel för att åskådliggöra samma utveckling på praxis från RegR är skriven av Tjernberg.<sup>62</sup> Han anser att den rådande huvudprincipen bör vara att ”förarbeten inte bör beaktas om de står i strid med lagtextens ordalydelse objektivt tolkad.”<sup>63</sup> Lagtexten är alltså den rättskälla som tillmäts störst betydelse och härom råder ingen egentlig motsägelse. Tjernberg menar i sin artikel att RegR verkar ha en mer uttalad kritisk inställning till förarbeten än tidigare i de fall där förarbetena inte är förenliga med lagens utformning. Detta sägs även av Bergström, som också förklarar att en intressant utveckling är att RegR i större utsträckning använder sig av lagstiftningens allmänna syfte vid tolkningar än de bakomliggande uttalandena i förarbetena.<sup>64</sup>

### 3.3.2 Rekommendationernas rättskällevärde

Syftet med rekommendationer och allmänna råd är, som vi tidigare konstaterat, att underlätta för en enhetlig rättstillämpning. Pålsson har i sin avhandling funnit att dåvarande RSV:s rekommendationer användes regelmässigt och i betydande omfattning av RegR i sin dömande funktion.<sup>65</sup> I RegR:s motiveringar är däremot hänvisningar till sådana rekommendationer ovanliga. Pålsson tycker sig se en generell tendens att RegR i normalfallet tillämpar värderingsschabloner på det sätt som anges i rekommendationerna, även om de inte är främmande för att göra egna bedömningar av reglerna.

Ett konstaterande att rekommendationer inte är av bindande karaktär anser Pålsson inte vara tillräckligt, eftersom de ibland kan användas på ett sätt som gör att de kommer att tillskrivas ett visst värde i rättskällehänseende. Detta grundar han bland annat på att det vid avgöranden från RegR som använder sig av rekommendationer från RSV, sker en ”uppskrivning” av innehållet i en rekommendation till en motivering från en prejudikatdomstol.<sup>66</sup> Vid ett seminarium om Myndigheternas normgivning framkom det att det kan bli problematiskt vid situationer där RegR måste vara övertygad om att den egna linjen är den rätta jämfört med RSV:s uttalanden, men där domstolen vet att taxeringsnämnder använt sig av rekommendationen i mycket stor utsträckning i tidigare fall.<sup>67</sup> Vidare uttalades att om inte RegR går emot rekommendationen får RSV:s tolkning av lagen en stor genomslagskraft i rättstillämpningen.

### 3.3.3 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen är ett mycket centralt och viktigt uttryck som används inom flera olika rättsområden. Den är framförallt vanligt förekommande inom de områden som har

---

<sup>61</sup> Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, s. 9.

<sup>62</sup> Tjernberg, *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, s. 14 ff.

<sup>63</sup> Tjernberg, *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, s. 18.

<sup>64</sup> Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, s. 12 f.

<sup>65</sup> Pålsson, *Riksskatteverkets rekommendationer*, s. 107 f.

<sup>66</sup> Pålsson, *Riksskatteverkets rekommendationer*, s. 119 f.

<sup>67</sup> *Myndigheternas normgivning: Seminarium anordnat av Rättsfonden den 6 maj 1988*, s. 119f.



en offentlighetsrättslig prägel.<sup>68</sup> Redan i den svenska grundlagens inledande paragraf (RF 1 kap. 1 §) finns en anspelning till legalitetsprincipens innebörd, nämligen att den offentliga makten ska lyda under lagarna. Legalitetsprincipen inom skatterätten finns bland annat behandlat i Bergströms och Hultqvists respektive avhandlingar.<sup>69</sup>

Legalitetsprincipen har framförallt varit flitigt använd inom straffrätten och har sina rötter ända tillbaka till 1700-talet.<sup>70</sup> Den skatterättsliga legalitetsprincipen började på allvar ta form i mitten av 1900-talet, men har sina rötter ur den straffrättsliga legalitetsprincipen ”inget straff utan lag” (*nulla poena sine lege*). Med utgångspunkt i denna princip förde Ljungman resonemanget att till följd av skatternas ofta mycket ingripande ekonomiska verkningar för den enskilde så borde rättssäkerheten sättas i första rum när en tolkning av skattelagarna ska göras. För Ljungman var det viktigt att skattelagarna inte tillämpades fritt eller på ett analogt sätt. Den skatterättsliga legalitetsprincipen ”ingen skatt utan lag” formulerades första gången på följande sätt:

*”Den ofta omdebatterade, men i vår rätt aldrig övergivna satsen nulla poena sine lege lär åtminstone tillsvidare kunna kompletteras med satsen **nullum tributum sine lege**”<sup>71</sup>*

Kärnan i legalitetsprincipen synes vara kravet på att förutsättningar för straff ska framgå av lag och därpå det följande analogiförbudet. Principens betydelse växte alltså fram ur doktrinen innan den så småningom nästlade in sig i lagtexten, även om den inte uttalas rakt ut.

Inom straffrätten har legalitetsprincipen en större omfattning i och med att retroaktivitetsförbudet är en av grundsatserna och finns uttalad i lag. Inom skatterätten särskiljs retroaktivitetsförbudet från legalitetsprincipen. Dock finns det starka band mellan dessa vilket illustreras av RF 2 kap. 10 § 2 st. Där framgår det att

*”Skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Finner riksdagen särskilda skäl påkalla det, får dock lag innebära att skatt eller statlig avgift uttages trots att lagen inte hade trätt i kraft när nyssnämnda omständighet inträffade, om regeringen eller riksdagsutskott då hade lämnat förslag härom till riksdagen (...)”*

Lagen har också en betydelse för kravet att det krävs lagstöd för att beskattning ska kunna krävas. När framställandet av lagrummet verkställdes nämndes överhuvudtaget inte legalitetsprincipen, för att rättssäkerheten och förutsebarheten inte skulle sättas åt sidan, men kopplingen mellan legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet är ändå uppenbar.<sup>72</sup> Bergström konstaterar följande om legalitetsprincipen:

---

<sup>68</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s. 3 f.

<sup>69</sup> Bergström, *Skatter och civilrätt*, Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*.

<sup>70</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s. 3 f.

<sup>71</sup> Ljungman, *Om skattefordran och skatterestitution*, s. 22.

<sup>72</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s. 6.

*”Inom rättstillämpningen innebär legalitetsprincipen att medborgarna endast får påföras skatt med uttryckligt stöd i lag, som inte får tolkas med hänsyn till vad beskattningsmyndigheterna för sin egen del anser vara skäligt. Det motiveras med att rättsskipningen därigenom blir fri från godtycke (1) och förutsebar (2).”<sup>73</sup>*

Det centrala i den skatterättsliga legalitetsprincipen är att det fordras skapande av normer genom föreskrifter för att skattskyldighet ska uppkomma.<sup>74</sup> Dessa normer meddelas av riksdagen och handlar om förutsättningarna för att kunna ta ut skatt. Eftersom denna kompetens är exklusiv i sitt slag, hänförs lagarna om skatt till det obligatoriska lagområdet. Detta innebär att det bara är riksdagen som kan ändra eller upphäva föreskrifter om skatt genom stiftandet av en ny lag.<sup>75</sup> Tillsammans med ovan nämnda kombination av retroaktivitetsförbud och föreskriftskrav för skatteuttag bildar den skatterättsliga legalitetsprincipen grunden för rättstillämpningen.

Det är när man befinner sig i ytterkanterna av vad som följer av lagarna som innebörden av legalitetsprincipen aktualiseras. Hultqvist menar att legalitetsprincipen riktar in sig på gränsdragningen mellan normgivning och rättstillämpning, men att denna kan skilja sig åt från område till område.<sup>76</sup> I en senare artikel beskriver Hultqvist vidare att det finns två varianter av legalitetsprincipen. Som en relativ princip är den eftersträvansvärd inom ett rättsområde där den ska beaktas tillsammans med andra rättsliga principer, medan den som en absolut princip är den grundläggande som alltid ska beaktas och inte åsidosättas av andra intressen.<sup>77</sup>

Tjernberg har i en artikel fortsatt på diskussionen om legalitetsprincipens andra sida som Pålsson karaktäriserade i sin avhandling.<sup>78</sup> Det handlar om att tolkningar av lagtext, som bland annat kan uttryckas i rekommendationer, inte får framstå som mer gynnande för den skattskyldige än vad som kan anses ha stöd i lagtexten.<sup>79</sup> Tjernberg menar att diskussionen om att föreskriftskravet ska ha lika stor betydelse både vid gynnande och betungande beslut inte på något sätt är ny, men att den har kommit fram på ett tydligare sätt på senare tid. Som ett viktigt argument i denna debatt lyfter både Pålsson och Tjernberg fram objektivitetsprincipen som säger att offentlig förvaltning ska beakta allas likhet inför lagen i sin verksamhet.

Hultqvist har fortsatt att följa utvecklingen av legalitetsprincipens betydelse inom skatteområdet. Han anser att det på senare tid inom rättspraxisen och doktrinen har skett en ökande medvetenhet och respekt för denna grundläggande princip och dess konsekvenser när skattelagarna ska tolkas och tillämpas.<sup>80</sup>

---

<sup>73</sup> Bergström, *Skatter och civilrätt*, s. 66.

<sup>74</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s. 73 f.

<sup>75</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s. 91 f.

<sup>76</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s. 73.

<sup>77</sup> Hultqvist, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, s. 302.

<sup>78</sup> Tjernberg, *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, s. 19 och Pålsson, *Riksskatteverkets rekommendationer*.

<sup>79</sup> Pålsson, *Riksskatteverkets rekommendationer*, s. 135 f.

<sup>80</sup> Hultqvist, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, s. 303.

### 3.3.4 Rättssäkerhet

Enligt Strömberg uppställs generellt sett två målsättningar för verksamheten inom den allmänna förvaltningen, nämligen effektivitet och rättssäkerhet.<sup>81</sup> Ärenden som avgörs i förvaltningen ska utredas på ett så effektivt sätt som möjligt utan att de enskilda besluten i sig blir felaktiga. Ett beslut som den enskilde uppfattar som felaktigt ska, för att rättssäkerheten inte ska sättas ur spel, kunna överklagas för att på så sätt omprövas av förvaltningen eller en högre instans.

Inom skatterätten kan till rättssäkerheten även termer som förutsebarhet och likformighet kopplas. Med det första uttrycket menas att skattereglerna och användningen av dessa ska vara förutsebara för den skattskyldige. Han eller hon ska på förhand veta resultatet av ett visst handlande ur ett beskattningshänseende. I likformighetens betydelse ligger att lika ärenden ska bedömas lika oavsett vem du är och var du bor. Detta är vad som i litteraturen också betecknas som fritt från godtycke<sup>82</sup>. Med den tidigare organisationen av Skattemyndigheten fanns risken att det kunde uppstå olika bedömningar av samma typ av ärenden. I och med den senaste omorganisationen var målsättningen att skapa nya och bättre förutsättningar för en enhetlig och likformig rättstillämpning.<sup>83</sup>

Enligt Pålsson består SKV:s normativa uppgift dels av att förmedla information om skattelagstiftningens innehåll, dels av att fylla ut lagstiftningen med egna tolkningsförslag, råd och rekommendationer.<sup>84</sup> Pålsson menar vidare att SKV:s syfte med detta ska bland annat leda till en likformig tillämpning av skattelagarna, vilket i sin tur härstammar ur krav på rättvis behandling av skattskyldiga och rättssäkerhetsaspekter.

### 3.3.5 Skatteflykt och skatteundvikande förfaranden

Eftersom det krävs stöd i lag för att skatt ska kunna uttas, kan den skattskyldige se till att planera sina ekonomiska angelägenheter utifrån de skatteeffekter som kan komma inträffa.<sup>85</sup> Finns det brister i skattelagstiftningen eller om den är oenhetlig uppstår möjligheter till att ”kringgå” lagen och agera på ett tvivelaktigt sätt för att undvika de skatterättsliga konsekvenserna.

Sverige har i likhet med en rad andra länder funnit det försvarbart att agera i fall där det uppstår möjligheter att kringgå lagen. Dessa ageranden är inte helt problemfria när det gäller förhållandet till legalitetsprincipen, eftersom det kan finnas en risk i att den frångås om uttagandet av skatt inte har stöd av lag. För att utveckla detta vidare tar vi hjälp av Hultqvist, som i sin avhandling och efterföljande artiklar har granskat lagstiftningen och problematiken i enlighet med legalitetsprincipen.

---

<sup>81</sup> Strömberg, *Allmän förvaltningsrätt*, s. 156.

<sup>82</sup> Se bl.a. Thornstedt, *Legalitet och teleologisk metod i straffrätten*, s. 331 och Bergström, *Skatter och civilrätt*, s. 66.

<sup>83</sup> Prop. 2002/03:99 Det nya Skatteverket.

<sup>84</sup> Pålsson, *Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten*, s. 402.

<sup>85</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s. 427 ff.

Termen skatteflykt kom till uttryck kring 1950-talet, men fick en del kritik av bland andra Helmers, eftersom den inte ansågs vara en neutral benämning på problemet.<sup>86</sup> De första utredningsarbetena fick ägna mycket kraft på att hitta gångbara definitioner på vad som avsågs med skatteflykt. Efter många turer infördes till slut *Lag (1980:865) mot skatteflykt*. Denna lag var från början tänkt att vara tidsbegränsad till perioden 1981-1985, eftersom det konstaterades att "(...) en lagstiftning av denna typ reser speciella problem i rättssäkerhetshänseende (...)".<sup>87</sup>

I propositionen används uttryck som "förfarande som innebär att skattebestämmelse kringgås", "framstår som omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet", "medför en icke oväsentlig skatteförmån" och "förfarandet klart skulle strida mot grunderna för bestämmelsen i fråga".<sup>88</sup> Tillämpningen av dessa rekvisit blev dock alldeles för beskedlig och även om lagen justerades 1983 fick den aldrig den enkla användning som var tänkt. Skatteflyktslagen upphävdes 1992, men återkom tre år senare och betecknas numera *Lag (1995:575) mot skatteflykt*. Tillägg och justeringar har gjorts vid två tillfällen efter det senaste införandet.

Det största problemet enligt Hultqvist var det ursprungliga rekvisitet att förfarandet skulle strida emot lagstiftningens grunder.<sup>89</sup> Eftersom detta är ett uttryck som ofta används för analoga lagtillämpningar i rättssammanhang och som även togs för givet i förarbetena till skatteflyktslagen, är det en avvikelse från legalitetsprincipens krav på ingen skatt utan lag.<sup>90</sup> Hultqvist menar alltså att skatteflyktslagen strider mot den enligt honom i grundlagen fastställda legalitetsprincipen för skatterätten. Det ska dock påpekas att det finns de som argumenterar för att formuleringen i regeringsformen inte alls ger ett grundlagsstöd för en skatterättslig legalitetsprincip med medföljande karaktär som överordnad bestämmelse.<sup>91</sup> Dessa menar därför att skatteflyktslagen inte alls står i strid med grundlagen och att rättstillämpningen vid skatteundvikande förfaranden kan ske med hänvisning till skatteflyktslagen.

Den nya skatteflyktslagens användning i praxis har belysts av både Bergström<sup>92</sup> och Hultqvist<sup>93</sup>. De är överens om att det är svårt att se någon egentlig likformig princip i denna praxis. De delar dock inte tron att det på sikt i praxis kommer utvecklas en hållbar princip för hur lagen ska tillämpas på rätt sätt. Hultqvist är pessimistisk i sin syn på att de rättstillämpande instanserna kan hitta ett sätt att tillämpa skatteflyktslagen såsom den är konstruerad.<sup>94</sup>

---

<sup>86</sup> Helmers, *Kringgående av skattelag: Studier i svensk och utländsk beskattningsrätt*, s. 255.

<sup>87</sup> Prop. 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.

<sup>88</sup> Prop. 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.

<sup>89</sup> Hultqvist, *Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten*, s. 674, och Hultqvist, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, s. 308.

<sup>90</sup> Hultqvist, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, s. 308.

<sup>91</sup> Hultqvist, *Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten*, s. 670ff.

<sup>92</sup> Bergström har gjort flera redogörelser i SN för rättsfall där skatteflyktslagen varit aktuell vid prövningen. Här kan nämnas SN 2001, s. 339ff; SN 2002, s. 289ff; SN 2003, s. 410ff.

<sup>93</sup> Hultqvist, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, s. 319.

<sup>94</sup> Hultqvist, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, s. 320.

### 3.3.6 Genomsynsbegreppet

Det finns många åsikter om rättstillämpningsbegreppet genomsyn och det har funnits med i debatten under lång tid redan innan den första skatteflyktslagen trädde i kraft.<sup>95</sup> Med genomsyn i skattesammanhang menas att beskattningen görs utifrån den verkliga innebörden av olika rättshandlingar. Genomgången med vad som verkligen har uppnåtts får i dessa fall företräde för handlingarnas formella och civilrättsliga betydelse. Gäverth konstaterar att det borde vara fråga om ganska klara fall för att det ska finnas förutsättningar för att använda sig av genomsyn som skatterättslig metod.<sup>96</sup> Han tycker vidare att detta naturligtvis är viktigt för den enskildes rättssäkerhet, men att rätten till en förutsebar rättstillämpning minskar ju mer konstlade transaktionerna är.

Wennergren sätter inte upp genomsyn och rättssäkerhet som några motpoler till varandra.<sup>97</sup> Däremot anser han att möjligheten till genomsyn ska anpassas till gällande rättssystem för att rättssäkerheten inte ska äventyras. Håkansson's åsikt är att det ska finnas en möjlighet att frånga det som formellt har överenskommit för att kunna beskatta det som reellt har åstadkommit, men att gränserna för metoden kan diskuteras.<sup>98</sup> En återhållsam inställning är ett krav för att legalitetsprincipen och förutsebarheten inte ska riskeras.

### 3.3.7 Skatteverkets rekommendationer och legalitetsprincipen

Vi har tidigare redogjort för de regelprodukter som SKV har producerat som fungerar som hjälp för de skattskyldiga att göra rätt för sig och för de handläggare som sitter och granskar den skattskyldiges deklaration. Avsnittet, som hade sin utgångspunkt i Pålssons alster på området, kopplas nu samman med Pålssons vidare diskussion om rekommendationernas förhållande till legalitetsprincipen.

Pålsson menar att en viktig fråga att ta hänsyn till är vilken betydelse som legalitetsprincipen har vid skapandet och användningen av rekommendationerna.<sup>99</sup> Skatt kan inte tas ut i enlighet med rekommendationer som inte har stöd i lag, eftersom detta skulle vara i strid med legalitetsprincipen som den är formulerad i skattelagstiftningen.<sup>100</sup> I sin vidare framställning är Pålsson mycket tydlig när det gäller att detta har stor betydelse för utformningen av rekommendationer:

*”En för den skattskyldige betungande rättsföljd måste ovillkorligen ha stöd i lag, och får inte endast återfinnas i rekommendationer från en förvaltningsmyndighet. Detta gäller oavsett hur sakligt motiverade sådana rekommendationer än må vara. Saknas lagstöd, är det inte en uppgift för RSV utan för lagstiftaren att reparera den skada som kan uppkomma p.g.a. att frågan är oreglerad. Om RSV i sina rekommendationer skapade helt nya betungande regler skulle RF:s krav på*

<sup>95</sup> Se bl.a. Gäverth, *Regeringsrätten och genomsyn*, s. 731 ff, Wennergren, *Skatteflykten i stöpsleven*, s. 108 ff och Håkansson, *Var för sig eller som en enhet?*, s. 772 ff.

<sup>96</sup> Gäverth, *Regeringsrätten och genomsyn*, s. 768-769.

<sup>97</sup> Wennergren, *Skatteflykten i stöpsleven*, s. 109.

<sup>98</sup> Håkansson, *Var för sig eller som en enhet?*, s. 773.

<sup>99</sup> Pålsson, *Riksskatteverkets rekommendationer*, s. 133 ff.

<sup>100</sup> Detta sägs även av Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s. 174.

*att skatteområdet skall regleras i lag i princip kunna kringgås.<sup>101</sup> Utrymmet för RSV att i rekommendationer föreslå vad som i praktiken framstår som nya skärpande regler, måste mot bakgrund av vad som anförts anses som obefintligt.”<sup>102</sup>*

Efter denna klara ståndpunkt förs resonemanget vidare hur själva arbetet med rekommendationerna bör utföras. Pålsson anser å ena sidan att RSV bör använda rättskällor som exempelvis förarbeten, på samma sätt som RegR gör. Å andra sidan har RegR möjligheten att i sitt arbete tillåta sig göra tolkningar och utvidgningar av otydlig lagtext på ett sätt som inte får anses vara tillåtet för RSV.

### **3.3.8 Skatterättsnämnden**

I Sverige finns ett väl utarbetat system för att skattskyldiga och SKV ska kunna få förhandsbesked i olika skattefrågor. Denna funktion utförs av Skatterättsnämnden (SRN) som har en sammansättning med representanter för både den offentliga och privata sektorn. Nämndens uppgifter regleras närmare i *Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor* [cit. FHBL] och där framgår bland annat att frågor som kan bli aktuella för behandling ska röra enskildas ”skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.”<sup>103</sup> SRN:s beslut har en bindande effekt för SKV och allmän förvaltningsdomstol i förhållande till den enskilde som beskedet angår.<sup>104</sup> En ansökan behöver inte besvaras utan kan avvisas av nämnden. Det går också att överklaga ett förhandsbesked till RegR.

Vid ett seminarium arrangerat av ISR om förhandsbesked som hölls under hösten 2005, framgick att systemet i allmänhet fungerar bra.<sup>105</sup> SRN har bidragit till att öka förutsebarheten, men fortfarande finns det synpunkter på de skattskyldigas rättssäkerhet i förfarandet. Denna åsikt lyftes fram eftersom det hade uppfattats som om vissa typer av ärenden per definition avvisades. Andra synpunkter som finns på SRN är att det kan finnas en risk för intressekonflikter i och med nämndens sammansättning och ledamöternas egna partsintressen. Virins åsikt är ändå att SRN utför en stor insats när det gäller att utvecklas rättspraxis som inte riskerar rättssäkerheten.

---

<sup>101</sup> Pålsson hänvisar här till RF 8 kap 3 och 7 §§.

<sup>102</sup> Pålsson, *Riksskatteverkets rekommendationer*, s. 133 f.

<sup>103</sup> FHBL 5 §.

<sup>104</sup> FHBL 16 §.

<sup>105</sup> Virin, *Tjugo år i Skatterättsnämnden. Några reflexioner kring rättssäkerhet och effektivitet*, s. 571 ff.

## 4. Uppläggen och reaktioner

---

Vi kommer i detta avsnitt att granska utformningen av de felaktiga uppläggen som SKV har publicerat på sin hemsida. Först följer en kort beskrivning av respektive upplägg såsom de är publicerade. Därefter kommer vi att redogöra för de reaktioner som publiceringen har gett upphov till, dels genom en debattserie i DI, dels genom ett lunchseminarium arrangerat av ISR. Avslutningsvis ger vi vår reaktion på utformningen av uppläggen och denna del kan ses som en föranalys till det kommande kapitlet.

---

### 4.1 Uppläggens innehåll

Vår avsikt med nedanstående beskrivning av de olika uppläggens innehåll är att ge läsaren en kortfattad inblick i de upplägg som av SKV anses som felaktiga.<sup>106</sup> I den därpå följande analysen av uppläggen kommer vi att hänvisa till respektive upplägg med hjälp av den siffra som fanns efter varje rubrik i beskrivningen.

Med *Handelsbolagslösningen* (1) menar SKV att de som säljer tillgångar (främst fastigheter) försöker göra försäljningarna skattefria med olika koncerninterna transaktioner och med hjälp av handelsbolag och utländska koncernbolag. Säljs tillgångar paketerade i handelsbolag kan det öppna upp för köpare att erhålla direktavdrag för större delen av sin anskaffningsutgift.

Under rubriken *Kapitalförsäkringsupplägg med egna bolag* (2) för SKV samman olika förfaranden med kapitalförsäkringar som görs för att upparbetade värden i bolag inte ska beskattas när de tillgodoräknas eller tas ut av ägaren till bolaget i form av kapitalvinst eller utdelning. SKV menar att det som tillgodoräknas en kapitalförsäkring i form av utdelning och kapitalvinst inte beskattas i försäkringen och att uttag från en kapitalförsäkring inte heller beskattas.

I det tredje upplägget som benämns *Kringgående av 3:12-reglerna* (3), anser SKV att den skattskyldige försöker kringgå beskattningen vid en försäljning av s.k. 3:12-bolag till en extern köpare genom att i första ledet göra upprepade interna aktieöverlåtelser. SKV anser att den enskilde ska beskattas enligt 3:12-reglerna bland annat med motiveringen att denne ska anses som verksam i betydande omfattning i den/de nybildade bolagen.

Det sista upplägget kallas för *Räntesnurror* (4) och här riktar SKV in sig på koncerner som sysslar med olika typer av koncerninterna transaktioner. Effekten som de försöker uppnå är i sak densamma som om koncernbidrag med avdragsrätt skulle ha lämnats från ett svenskt aktiebolag till ett utländskt bolag. Detta hävdar SKV är fel förfarande eftersom det utländska bolaget inte kommer att beskattas i Sverige för de överförda medlen.

---

<sup>106</sup> För en komplett version av uppläggen hänvisar vi till bilagorna 1-4 alternativt [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se) under länken Rättsinformation.

## 4.2 Reaktionen på uppläggen

Kommande avsnitt är referat av några av de reaktioner som har uppkommit efter SKV:s publicering. Debatten har främst bestått av ett antal artiklar i DI, men även i form av ett seminarium arrangerat av ISR. Referaten av debattens framskridande presenteras i kronologisk ordning som de har uppstått.

### 4.2.1 Debatt i Dagens Industri del I

Det första motstånd som visat sig på SKV:s agerande utgörs av en debattartikel i DI.<sup>107</sup> Författarna till inlägget, som alla är advokater hos Mannheimer Swartling Advokatbyrå, är starkt kritiska till att SKV publicerar felaktiga skatteupplägg i syfte att avskräcka skattskyldiga. Artikeln koncentrerar sig på upplägget med räntesnurror och att SKV har för avsikt att pröva frågan i domstol enligt lagen mot skatteflykt.

Författarna anser att det är alltför kostsamt både för samhället och för de berörda skattskyldiga att dra i gång processer som ska avgöra om det är skatteflykt att följa inkomstskattelagens (IL) regler i fråga om ränteavdrag. De stöder sin argumentation på rättsfall och förhandsbesked, där skatteflyktslagen inte har ansetts vara tillämplig. Istället för att starta processer som går emot dessa klara avgöranden borde SKV ägna sig åt att fundera på hur lagstiftningen bör förändras. Författarna tycker i slutet av sin artikel att det

*”av rättssäkerhetsskäl är (...) oacceptabelt att en skattskyldig som följer lagen riskerar att bli påhoppad i efterhand, med dryga processkostnader och en långdragen osäkerhet som följd.”<sup>108</sup>*

I SKV:s svar på ovanstående artikel lyfts fram att osäkerheten är en av de faktorer som kan undvikas med hjälp av publiceringen.<sup>109</sup> SKV hävdar att syftet har missuppfattats och att det

*”[g]enom att vi tidigt informerar på Skatteverkets webbplats om skatteupplägg som vi bedömer som felaktiga, kan privatpersoner och företag undvika den osäkerhet och de kostnader som långdragna rättsprocesser och dyra advokaträkningar kan leda till.”<sup>110</sup>*

Andersson menar att de fall av modellen med räntesnurror som kommer att prövas är när transaktionerna helt och hållet sker inom en egen koncern och där minimerandet av svensk skatt är det enda skälet som finns för agerandet. Det ska alltså finnas en avsaknad av affärsmässiga skäl till uppgörelserna och därmed tycker SKV att skatteflyktslagen kan användas. Som stöd för uppfattningen anges att ett upplägg av denna typ har underkänts i KR. Däremot hävdar författaren att de rättsfall som advokaterna hänvisar till inte kan anses vara relevanta eftersom avgörandena har samband med kommuners skattefrihet.

<sup>107</sup> Munck-Persson, Bergkvist, Nilsson, ”Skatteverket ska inte skapa rättsosäkerhet!”, DI 2007-01-17.

<sup>108</sup> Munck-Persson, Bergkvist, Nilsson, ”Skatteverket ska inte skapa rättsosäkerhet!”, DI 2007-01-17.

<sup>109</sup> Andersson, ”Skatteverket stärker rättssäkerheten”, DI 2007-01-22.

<sup>110</sup> Andersson, ”Skatteverket stärker rättssäkerheten”, DI 2007-01-22.



I och med att SKV agerar på detta sätt angående räntesnurrorna tycker författaren att SKV verkligen agerar som advokaterna föreslår när det gäller att föreslå förändringar av lagstiftningen. Avslutningsvis anser författaren att SKV har en bra service som ger de skattskyldiga och deras rådgivare en snabb vägledning om SKV:s uppfattning i frågor som domstolarna ännu inte har hunnit pröva.

Ett annat inlägg i debatten konstaterar att SKV under en tid har angripit upplägget med utländska kapitalförsäkringar genom att använda sig av så kallad genomsyn. Denna möjlighet vill professor Börje Leidhammar, skattejurist vid Wistrands advokatbyrå, nu begränsa genom att skatteflyktslagen förändras till att inkludera SKV:s olika varianter av genomsynslösningar.<sup>111</sup> Anledningen till detta är att argumentet för att använda sig av genomsyn vid bedömningen av ett fall med kapitalförsäkringsupplägg nyligen underkändes av Länsrätten (LR) i Göteborg (dom 2007-01-11, mål nr 7448-7451-05, 3415-06). Hänvisning i domen görs till RÅ 2004 ref. 27, som ogillade en eftertaxering på grundval av en genomsyn. Leidhammar anser att detta är av vikt för rättssäkerheten, eftersom det blir lättare att förutse de skattemässiga konsekvenserna av avtal som är ingångna.

Det är också av rättssäkerhetsskäl som Leidhammar vill inkorporera möjligheten till genomsyn i skatteflyktslagen. SKV kan använda sig av genomsyn på eget bevåg medan frågor som ska prövas enligt skatteflyktslagen har LR som första instans. Författaren anser att svåra frågor som berör skatteflykt och genomsyn bör behandlas på ett enhetligt och rättssäkert sätt.

I ett svar till Leidhammars inlägg vidhålls att SKV:s uppfattning i frågan om kapitalförsäkringar kommer vara såsom det är presenterat på hemsidan.<sup>112</sup> Trots att avgörandet i LR gick till SKV:s nackdel, kommer detta inte att förändra SKV:s grundläggande inställning till det felaktiga i hela upplägget. SKV har tidigare med hjälp av domstolarna kunnat hävda att de upparbetade vinstmedlen ska beskattas innan de tillförs kapitalförsäkringen. Vad som har avtalats i olika rättshandlingar ändrar inte på SKV:s syn om vad som egentligen har åstadkommit.

Andersson understryker RegR:s uttalande angående principer för tolkning och tillämpning av skattelag i den dom som Leidhammar hänvisar till. Här sägs att

*”[a]llmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts (jfr RÅ 1998 ref. 19). En sådan bedömning kan avse inte bara en enstaka rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar. I detta ligger också att s.k. skenavtal inte skall läggas till grund för beskattningen.”<sup>113</sup>*

---

<sup>111</sup> Leidhammar, ”Skatteverkets genomsyn genväg som bör stängas”, DI 2007-02-22.

<sup>112</sup> Andersson, ”Principen om skenavtal gäller faktiskt alltjämt”, DI 2007-03-05.

<sup>113</sup> RÅ 2004 ref. 27.

Författaren avslutar med att fastslå att denna princip ger stöd för den uppfattning som SKV har gällande skatteupplägg med utländska kapitalförsäkringar. Han anser vidare att en dom från LR inte är tillräckligt skäl för att göra ändringar i skatteflyktslagen.

I en replik till SKV håller Leidhammar med om att skenavtal är av ondo.<sup>114</sup> Dock menar han att hans tidigare inlägg handlade om genomsyn vilket är en helt annan företeelse än skenrättshandlingar, eftersom de sistnämnda karaktäriseras av att oriktiga uppgifter lämnas. Leidhammar anför vidare att en prövning bör göras mot skatteflyktslagens bestämmelser när SKV vill kontrollera rättshandlingars skattemässiga resultat. En granskning på grundval av genomsyn är därför inte lämplig.

Leidhammar avslutar med att peka på LR i Göteborgs dom den 11 januari 2007 som ett bra exempel på att rättstillämpningen håller på att ändras vad gäller genomsyn. Återigen förs rättssäkerhetsskäl fram som argument för att svåra frågor om genomsyn ska behandlas på samma enhetliga sätt som skatteflyktslagen, nämligen att ha LR som första beslutsinstans.

I nästa inlägg får Leidhammar stöd i sin uppfattning av Stefan Hellstrand, skattekonsult på Lindebergs Grant Thornton.<sup>115</sup> Hellstrand tycker inledningsvis att det är konstigt att ha två parallella bedömningsgrunder i ett välutvecklat rättssamhälle. Han påpekar också att det finns fler domar än de som tidigare beskrivits som underkänner genomsyn som tillämplig metod.<sup>116</sup> Enligt hans åsikt borde både SKV och den skattskyldige vinna på att genomsyn som bedömningsgrund avskaffas.

Hellstrand ifrågasätter varför SKV inte använder sig av den lag som är tänkt att användas vid tvivelaktiga skattemässiga transaktioner i större utsträckning. I de flesta fall används genomsyn istället för att låta LR bedöma frågan utifrån skatteflyktslagen och detta tycker han stämmer dåligt med rättssäkerhetstänkandet. Författaren avslutar med att återigen referera till RÅ 2004 ref. 27, och drar slutsatsen

*”(...) att ingångna avtal inte kan bortses ifrån med mindre än att utredningen ger objektivt stöd för att rättshandlingarnas verkliga innebörd varit en annan än den som framgår av avtalen. Detta ger stöd för att det inte finns någon skatterättslig genomsyn som står på egna ben.”<sup>117</sup>*

#### **4.2.2 Seminarium om felaktiga skatteupplägg**

ISR är en ideell förening med syfte att verka för bättre rättssäkerhet på skatteområdet för såväl enskilda som företagare.<sup>118</sup> Den 20 mars 2007 arrangerades ett lunchseminarium med titeln *”Rättssäkerhet eller orättssäkerhet [sic!] – bör Skatteverket kommentera vad*

<sup>114</sup> Leidhammar, *”Skilj på genomsyn och skenavtal”*, DI 2007-03-07.

<sup>115</sup> Hellstrand, *”Skatteverkets genomsyn underkänns i fler domar”*, DI 2007-03-12.

<sup>116</sup> KR i Sundsvall, mål nr 1397-1403/04; KR i Göteborg, mål nr 8198/03; LR i Stockholm, mål nr 23916-04 och 555-05.

<sup>117</sup> Hellstrand, *”Skatteverkets genomsyn underkänns i fler domar”*, DI 2007-03-12.

<sup>118</sup> Om ISR på hemsidan [www.isr.org.se](http://www.isr.org.se).

som är 'felaktiga skatteupplägg'".<sup>119</sup> Debattörer på seminariet var två av advokaterna som hade skrivit den första debattartikeln i DI och två representanter från rättsenheten för SKV. Seminariet, som hölls på Mannheimer Swartling Advokatbyrås lokaler i Stockholm, var välbesökt och bland åhörarna fanns representanter från SKV, advokatbyråer, förvaltningsdomstolar, skattekonsulter från både stora och små revisionsbolag, FD, Svenskt Näringsliv och universitetsvärlden.

SKV, som representerades av rättschef Vilhelm Andersson och enhetschef Tomas Algotsson, inledde diskussionen med att redogöra för myndighetens arbete och hur hemsidan används för att dela med sig av egna ställningstaganden och annan typ av rättinformation. De förklarade att en av SKV:s viktigaste uppgifter är att informera och se till att det blir rätt för de skattskyldiga från början. För de som vill göra rätt för sig (och det antogs att de allra flesta verkligen vill göra det) ska det ges bra möjligheter till detta samt att det även ska vara lätt att göra rätt. Med hjälp av de ställningstaganden som SKV gör får de skattskyldiga reda på SKV:s bedömning och inställning till det hela innan det prövas av domstolarna. SKV är dock medvetna om att det kan hända att deras inställning är felaktig och i de fallen publiceras den rätta lösningen efter att domstolen sagt sitt.

Ur SKV:s synvinkel handlar alla typer av publiceringar om att vara öppna med vad SKV anser i olika frågor. Genom att vara tidigt ute med viktig information för den skattskyldige kan SKV förklara sin ståndpunkt och undvika onödiga processer. På så sätt kan osäkerheten för de inblandade minska genom att SKV tydligt och klart har redogjort för vad som är verkets uppfattning. Andersson uttryckte det som att eftersom SKV får ha en bedömning – varför kan den inte lika gärna publiceras? SKV vill faktiskt förbehålla sig rätten att ha en uppfattning.

En viktig aspekt på skatterättsligt svåra frågeställningar är konkurrensen mellan olika skattekonsulter. I situationer där en del konsulter "säljer" upplägg med garanti på dess effekt, medan andra avråder från den typen av transaktioner, är det betydelsefullt att den skattskyldige själv kan göra sin bedömning utifrån SKV:s ställningstaganden. SKV vill också öka förtroendet för systemet och att det ska finnas en pålitlighet i lämnade besked.

Mannheimer Swartling, genom advokat Sven-Åke Bergkvist, inledde sin del av debatten med att prata om maktfördelningsläran mellan lagstiftaren, domstolen och förvaltningsmyndigheten. Han menade att det är fel av SKV att täppa till hål som lagstiftaren har orsakat och det skapar en osäkerhet när SKV lägger ut upplägg som enligt myndighetens uppfattning anses "felaktiga". Därmed skapas en förskjutning av maktförhållandet till SKV som inte är lämplig. Bergkvist anser istället att FD bör informeras om bristerna så att åtgärder kan göras från lagstiftaren. De konsulter som fungerar som skatterådgivare ska kunna ge korrekta råd för att minimera företagets skatter.

Bergkvist anser att rättssäkerhet är lätt att prata om men svårare att definiera. Om det ska vara möjligt att ha en förutsebar skattelagstiftning krävs det att ingen skatt ska kunna tas

---

<sup>119</sup> Titeln på inbjudan till seminariet innehåller verkligen ordet "orättssäkerhet", men bör naturligtvis vara "rättsosäkerhet".

ut utan stöd i lag och systemet i sig ska vara konsekvent. Han anser också att det uppstår en felaktig rättstillämpning när en dom från RegR inte tillämpas ”retroaktivt”. Dessutom tycker han det skapar en osäkerhet när SKV inte överklagar ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden för att i ett senare skede driva frågan vidare. Han ställer sig också frågan vad som händer om SKV med uppläggen har fel i sak och lurar företagare att betala en felaktig skatt.

Mannheimer Swartling fortsatte genom Brita Munck-Persson, med att berätta om en diskussion som hölls på en internationell skattekonferens i London. Av vikt för vår uppsats är framförallt uppfattningen att både näringslivet som helhet och skattekonsulterna prioriterar enkelhet, stabilitet och visshet i skattesystemen, eftersom detta ökar säkerheten i utfall och rådgivning. Återigen kom synpunkten att det är förödande för rättssäkerheten att SKV underlåter att överklaga förhandsbesked för att senare angripa frågan. SKV fick dock beröm för att de lägger upp saker på hemsidan, men att detta bör vara en framåtsträvande aktivitet och inte handla om upplägg som är enligt gällande skatteregler.

Anders Hultqvist inledde frågestunden från åhörarna med att ställa frågan om vem det är som ska bestämma skattenormerna. Kritiken från hans sida gick ut på att FD sätter SKV och domstolarna i en mycket svår situation när det dyker upp fall som inte uppenbart regleras av skattelagstiftningen. För att komma tillrätta med denna problematik tyckte Hultqvist att det bör införas en ”tättningskommission” på FD som på ett snabbt sätt kan reagera på felaktigheter som SKV stöter på och rapporterar om. Denna kommission kan bestå av kunniga representanter från exempelvis departementet, SKV, domstolväsendet och näringslivet. De regler som finns i RF 2 kap. 10 § 2 st. möjliggör ju att FD kan meddela att en ny lagstiftning är under utarbetande och att den ska börja gälla från den dagen som meddelandet om detta skickades till riksdagen.

En skattechef för ett av de företag som var representerade kommenterade publiceringen med att även om avsikten är att vara öppna så skapar agerandet bara mer förvirring. De ville för sin del veta var i upplägget som SKV ansåg att felet begicks. I och med att en rättsutredning saknas ges ingen förklaring till vad det är som gör att det blir fel för dem i sitt handlande.

Bland övriga synpunkter kan nämnas att SKV:s ”skrivelser” ansågs tillmättas en stark verkan hos både myndigheter och domstolar, samt att de flesta ansåg att SKV:s hemsida är en förträfflig källa för att hitta den information som behövs. SKV ansåg avslutningsvis att de är stärkta i uppfattningen att det inte finns någon anledning att mörka sin bedömning och att det är bra med synpunkter på formen kring denna typ av publicering.

### **4.2.3 Debatt i Dagens Industri del II**

Nästa inlägg i debatten kom strax efter att seminariet hade hållits. Där hävdas att det bara är naturligt vid luckor i lagen att skattskyldiga tillsammans med sina rådgivare agerar i syfte för att nå en lägre beskattning.<sup>120</sup> Den retoriska frågan som följer är om det är

---

<sup>120</sup> Hultqvist, ”Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb”, DI 2007-03-26.

rättstillämparna eller lagstiftaransvariga som äger problemet med att rätta till dessa företeelser. Hultqvist menar att rättstillämparnas väg (genomsyn) inte är en säker metod eftersom det är "(...) omöjligt att förutse en tillämpning av genomsynsresonemang." Ståndpunkten blir att beskattningen sker i strid med legalitetsprincipen och därför är grundlagsstridig. Hans bedömning av RÅ 2004 ref. 27 blir att den civilrättsliga innebörden av rättshandlingar måste skattemässigt ses som den verkliga, och därför får rättstillämparna avstå från att beskatta i dessa fall även om det ses som etiskt uppseendeväckande.

Förslaget från Hultqvist till FD är att tillsätta en "tättningskommission", där departementet tillsammans med SKV och företrädare för näringslivet har till uppgift att åtgärda luckor i lagen när de på ett eller annat sätt upptäcks. SKV och domstolar kan då fortsätta med sina huvudsakliga uppgifter att opartiskt tillämpa lagen istället för att agera lagstiftare.

SKV anser inte att deras bedömning av rättshandlingars verkliga innebörd är ett system för att täppa till luckor i lagtexten.<sup>121</sup> Däremot anser Andersson att det är viktigt att "mer eller mindre oklara skatteupplägg" angrips av både SKV och förvaltningsdomstolarna och att det gagnar rättssäkerheten med åtgärder mot offensiva upplägg.

Nästa yttrande kommer från advokaten Peter Nordquist, Mannheimer-Swarthling Advokatbyrå och Katarina Fast, verkställande styrelseledamot i ISR. De efterlyser en bättre beskrivning på de kriterier som utgör godtagbara till skillnad från icke godtagbara lösningar.<sup>122</sup> Författarna anser att det krävs en bättre juridisk argumentation i uppläggen istället för att hänvisa till ett antal domar där bedömningen grundad på genomsyn har godtagits. Även om uppläggen presenteras på ett öppet sätt på hemsidan tycker inte Nordquist & Fast att den rättsliga förutsebarheten förbättras. De avslutar med att ge sitt stöd för Hultqvists förslag om en att införa en tättningskommission för att istället förändra lagstiftningen på ett mer aktivt sätt.

Att SKV ska arbeta för rättssäkerheten tycker Hellstrand är bra, men han anser inte att den vägen går genom att arbeta med genomsyn som metod.<sup>123</sup> Denna är enligt hans åsikt i strid med legalitetsprincipen och därför blir skatteflyktslagen den enda väg som skatteplaneringsåtgärder kan prövas på ett rättsligt sätt. Att det skulle vara ett felaktigt beteende att skattefritt ta ut pengar från sin kapitalförsäkring bemöts med IL 8 kap. 14 §: "Ersättningar som betalas ut på grund av kapitalförsäkring är skattefria."

Nordqvist & Fasts inlägg besvaras av SKV med att myndigheten använder en hävdvunnen tolkningsmetod för att kontrollera och juridiskt analysera komplicerade skatteupplägg.<sup>124</sup> Andersson anser att en utredning av rättshandlingars reella innebörd ingår som en självklar del i en juridisk analys. Till stöd för detta hänvisas till både RegR och några kammarrättsdomar som det har redogjorts för tidigare.

---

<sup>121</sup> Andersson, "Oklara skatteupplägg måste få åtgärdas", DI 2007-04-03.

<sup>122</sup> Nordquist & Fast, "Skatteverkets praxis bygger på godtycke", DI 2007-04-18.

<sup>123</sup> Hellstrand, "Skatteverkets syn saknar stöd i lagen", DI 2007-04-26.

<sup>124</sup> Andersson, "Vi fortsätter granska skatteplaneringen", DI 2007-04-27.

Andersson fortsätter med att SKV har en skyldighet att angripa upplägg genom beslut när det finns en praxis på som är passande. Det ingår också att informera de skattskyldiga om upplägg som kan komma att ifrågasättas och underkännas av rättstillämparna. Denna form av information stämmer väl överens med den öppna attityd som SKV så gärna vill använda sig av.

### **4.3 Vår reaktion på uppläggen**

Vi kommer nu att peka på formuleringar i uppläggen som vi anser vara värda att poängtera lite extra. Anledningarna till vår reaktion är flera och de är därför grupperade under rubriker för att belysa olika problem och vilka frågetecken vi har satt runt uppläggen. Vi tänker inte beskriva problemen ur ett materiellt skatterättsligt perspektiv.

#### **4.3.1 Gällande rätt**

Generellt sett är beskrivningarna av de felaktiga skatteuppläggen relativt kortfattade, vilket vi anser leder till att respektive upplägg inte är uttömmande i sin karaktär. Vad vi menar är att det borde ha ingått en djupare rättsutredning i de olika framställningarna. Vi tror nämligen inte att SKV har valt ut dessa skatteupplägg på måfå, utan vi förutsätter att de har gjort en utförlig utredning för rättsläget som ligger till grund för myndighetens uppfattning och publiceringen av uppläggen. I publiceringen används rättskällorna i en mycket begränsad omfattning vilket får till följd att det inte alls framgår hur rättsläget är.

Upplägg 4 är det enda som har en direkt hänvisning till aktuella lagrum, men någon närmare beskrivning av den gällande rätten förekommer inte. Det är bara i upplägg 2 som det hänvisas till flera rättsfall och detta genom SKV:s egna referat på ett antal domar från Kammarrätten (KR) som rör olika typer av kapitalförsäkringsupplägg.<sup>125</sup> Gemensamt för dessa domar är att domstolen har underkänt de skattskyldigas upplägg. I upplägg 3 jämför SKV ett av de alternativa angreppssätten på upplägget med en dom i KR i Stockholm från 2002. I upplägg 1 vill SKV pröva frågan ”med stöd av praxis” eller ”med stöd av viss praxis” men specificerar inte denna praxis noggrannare.

Vi kan se en antydning till att det inte finns en klarlagd praxis för SKV att luta sig mot, eftersom myndigheten ”har för avsikt att låta domstolarna pröva” frågorna angående uppläggen 1, 3 och 4. Detta kan tala för att SKV har upptäckt en potentiell lucka i lagtexten, som de vill ha tilltäppt genom ett prejudicerande domstolsavgörande. Formuleringen tyder också på att SKV inte anser sig vara helt säkra i sin uppfattning utan välkomnar en prövning i högre instans för att avgöra frågorna. Vi kommer att återkomma mer till detta problem i kommande analysavsnitt.

Utifrån ovanstående beskrivning anser vi att det saknas en tydlighet i form av en offentliggjord rättsutredning som speglar gällande rätten på området. Om det inte finns en vedertagen praxis på området, borde även detta framgå på ett tydligt sätt.

---

<sup>125</sup> KR:s i Stockholms domar 2005-06-21, mål nr 1132-04; 2005-09-30, mål nr 5182-04; 2005-11-17, mål nr 7840/1-03; 2006-04-03, mål nr 3375-03; 2006-08-03, mål nr 8578-04 m.fl.

### 4.3.2 Osäkerhet

För att gå vidare med innehållet i uppläggen tycker vi att en hel del frågor och alternativ lämnas obesvarade i framställningen. Eftersom den bakomliggande rättsutredningen inte är komplett redovisad finns det ett osäkerhetsmoment i SKV:s ställningstagande. Vi ser exempel på detta i samtliga upplägg genom att det är ett typfall för problemområdet som framställs som felaktigt. Här finns en svårighet att hitta gränsen för vad som utgör ett ”fel” för den skattskyldige. De frågor vi ställer oss är:

- Måste alla steg vara uppfyllda?
- Finns det fler steg i uppläggen?
- Är det exakt dessa steg?
- Finns det likvärdiga steg som ska bedömas på samma sätt?

Anledningen till dessa frågor är att det i beskrivningen av typfallen i upplägg 1 och 3 står att ”förfarandet **kan** bestå av följande steg” (med fet stil och understruket här). Vi ser dock samma problematik för typfallen i upplägg 2 och 4.

Ytterligare en osäkerhetsaspekt för den skattskyldige ligger i faktumet att en del frågor inte är prövade i domstol ännu och därför inte fastställda. Ett upplägg som en skattskyldig anser ha stöd för i lagen men som uppmålas som felaktigt av SKV, sätter den skattskyldige i en svår situation. Ska vederbörande genomföra det tänkta upplägget eller inte? Vari ligger SKV:s kritik mot upplägget som sådant och är jag beredd att ta risken för att bli angripen av SKV?

Osäkert blir det också för en skattskyldig som har en lösning som påminner om de presenterade uppläggen. Återigen kan den skattskyldige anse sig ha handlat i enlighet med sin egen tolkning av lagrummet, men kan inte göra en noggrann jämförande bedömning med SKV:s uppfattning om han eller hon har agerat på ett korrekt sätt. Det är uppenbart att bägge situationer som beskrivits ovan, har en koppling till att ingen ordentlig rättsutredning är presenterad.

### 4.3.3 Skatteverkets angreppsstrategi

Eftersom det handlar om fyra stycken olika typer av upplägg, så har SKV naturligtvis olika strategier för att angripa dessa. För samtliga fyra fall är dock gemensamt att SKV använder sig av skatteflyktslagen som ett tänkbart alternativ för att få underkänna uppläggen. Detta får ses som en sista utväg för att förhindra ageranden som utnyttjar en eventuell lucka i lagen eller tillämpningen av ett specifikt lagrum.

Skatteflyktslagen är det enda angivna angreppssättet för upplägg 4. För upplägg 1 och 3 anges dessutom att de bland annat ska bedömas utifrån innebörden av praxis för fördelning av inkomst eller vinst mellan delägare i handelsbolag respektive 3:12-reglernas fastställande av verksam i betydande omfattning. Upplägg 2 innehåller alternativa spår för att angripa agerandet beroende på omständigheterna i fallen. Här anser dock SKV att de har en del att gå på eftersom det finns ett antal avgöranden i frågan men där fallen har skilt sig åt i vissa avseenden.

Utifrån hur uppläggen är presenterade ser vi inte att dessa utgör en instruktion till SKV:s handläggare hur de ska hantera en situation som är beskriven i uppläggen. Ett upplägg som utförs på ett sätt som stämmer överens med SKV:s framställning, är ett komplicerat fall som kräver en god kompetens och stor erfarenhet hos handläggarna för att utreda på ett rättvist sätt.

#### **4.4 Sammanfattning**

Vi kan konstatera att de upplägg som SKV har publicerat på sin hemsida är bedömningar som inte har en fullständig rättsutredning bakom sig, eftersom det i de flesta fall saknas lagstöd i framställningen. SKV har på ett tydligt sätt markerat att de har för avsikt att låta domstolarna avgöra frågorna i alla upplägg förutom kapitalförsäkringsfrågan där SKV anser sig ha stöd från ett antal kammarrättsdomar. För att den skattskyldige själv ska kunna bilda sig en egen uppfattning om upplägget i fråga krävs en betydande kunskap i aktuell skattelagstiftning och tillämpningen av densamma. I dessa sammanhang kan det därför vara önskvärt med en mer utfyllig bakgrund i SKV:s motivering för att underlätta för den enskilde i sin egen utvärdering.

Av reaktionerna att döma har många aktörer åsikter i det lämpliga i SKV:s publicering av felaktiga skatteupplägg. Argumenten som används koncentrerar sig mest på upplägget med utländska kapitalförsäkringar och SKV:s metod att angripa dessa med en genomsynsbedömning. Enligt kritikerna skulle detta exempelvis stå i konflikt med legalitetsprincipen eller på annat sätt hota rättssäkerheten. Förslag som förs fram på att hitta en lösning på några av problemen är att lägga in genomsynsalternativet i skatteflyktlagen eller att tillsätta en tätningskommission på FD.

SKV å sin sida försvarar sitt agerande och tycker att de har bra stöd i rättstillämpningen för att använda sig av sina tolkningssätt. De tillbakavisar förslagen till förändringar och anser att ett fortsatt intensivt arbete mot uppläggen är bra för rättssäkerheten. I detta ingår också att vara så öppen som möjligt med allehanda information rörande svåra skattefrågor och att det är bra att allmänheten får kännedom om SKV:s inställning. I övrigt kan nämnas att de flesta är nöjda med att information från SKV tillkännages överhuvudtaget, men att det i dessa fall inte anses vara tillräckligt uttömmande. Publiceringen betraktas därför som olämplig eftersom den tycks skapa mer frågetecken kring tillämpningen av de aktuella lagrummen.



## 5. Analyser och slutsatser

---

*I denna del av uppsatsen kommer vi att med hjälp av vår teoretiska referensram och föregående avsnitts bedömning av och reaktioner på uppläggen, titta närmare på de frågeställningar vi hade i inledningsavsnittet. Vi kommer att diskutera olika aspekter som följer av Skatteverkets publicering av de felaktiga skatteuppläggen och varva med egna synpunkter och kommentarer.*

---

I inledningsavsnittet redogjorde vi för uppsatsens frågeställning som fick formuleringen om **det är lämpligt av SKV ur ett konstitutionellt perspektiv att publicera felaktiga skatteupplägg på sin hemsida**. Vårt syfte är att undersöka den rättsliga innebörden av att SKV publicerar felaktiga skatteupplägg på sin hemsida, samt diskutera det lämpliga i att SKV på förhand presenterar upplägg som de inte anser vara i enlighet med lagtextens utformning innan frågan är prövad i sak.

### 5.1 Skatteverkets uppgifter och serviceskyldighet

Myndigheternas roll, uppgifter och befogenheter finns reglerade på flera håll i lagtexten. För de mest grundläggande bestämmelserna har vi tittat på bland annat RF och FL. Dessutom har varje myndighet i sin utövning att rätta sig efter den allmängiltiga VerksF samt varje enskild instruktion till respektive myndighet. För SKV innebär detta att det är den särskilda förordningen med instruktion till SKV som i mångt och mycket styr verksamhetens inriktning.

Vi har konstaterat att i föreskrifterna om hur en myndighet ska agera står det bland annat klart att en av de huvudsakliga arbetsuppgifterna är att vägleda och upplysa enskilda om frågor som rör respektive myndighetsområde (FL 4 §). Denna serviceskyldighet kan bland annat ske genom att det arbetas fram allmänna råd och andra uttalanden, som ska verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet. Vidare framgår det av RF att det är riksdagen som stiftar lagar och beslutar om skatt som ska betalas till staten. Härvid står SKV:s roll klar, eftersom en av myndighetens uppgifter är att vägleda och upplysa enskilda inom de områden som den har kompetens, men den får inte ta över rollen som lagstiftare. SKV ska med andra ord hjälpa enskilda att göra rätt för sig när de ämnar betala skatt.

I sitt tjänsteutövande har SKV:s handläggare olika sorters hjälpmedel att tillgå. Vi har tidigare sammanställt de egenproducerade ”regelprodukterna” som har som uppgift att öka enhetligheten och förutsebarheten i myndighetens utövning. Från SKV:s sida är det naturligtvis önskvärt att mot medborgarna på ett tydligt sätt markera att det är det här som tjänstemännen har att rätta sig efter. På hemsidan presenteras därför i stort sett allt som myndigheten har gett ut i form av exempelvis ställningstaganden, allmänna råd, andra meddelanden och handledningar. Till detta kan nu även läggas de felaktiga skatteupplägg som vi har tittat närmare på.

Vi instämmer med de personer som lovordade SKV:s hemsida under ISR:s seminarium. För den som behöver ha skatterättslig information av allehanda slag är SKV:s hemsida en förträfflig utgångspunkt för att hitta det som efterfrågas. Vi tycker det rent allmänt sett är ett bra tillvägagångssätt från SKV att vara så öppna med all sin information som har relevans för de skattskyldiga. På så sätt kan ingen komma och säga att den specifika informationen inte har varit tillgänglig. Med andra ord anser vi alltså att SKV uppfyller sin serviceskyldighet på ett mycket bra sätt.

Ur rent servicehänseende tycker vi att det är mycket generöst av myndigheten att på ett så öppet sätt redogöra för vilka upplägg som de kommer att angripa. Vi ser absolut inget fel i att vara så öppen med sin ståndpunkt i denna typ av frågor, även om det inte känns behövligt för att uppfylla sin serviceskyldighet. För de skattskyldiga som ”drabbas” av SKV:s intresse är det självfallet bra att i förhand känna till att detta är något som kan komma att angripas.

## **5.2 Klassificering av uppläggen**

Hur ska vi då klassificera dessa felaktiga upplägg ur ett lagmässigt perspektiv? Ja, det råder inget tvivel om att uppläggen inte går att hänföra till bemyndigandet från regeringen om att utfärda verkställighetsföreskrifter. Denna befogenhet är så pass inskränkt i sin natur att uppläggen inte kan anses utgöra föreskrifter såsom lagstiftaren har tänkt sig. Alltså återstår att se uppläggen som ett allmänt råd eller rekommendation om hur den skattskyldige kan eller bör handla i berörda hänseenden. Dessa kan vi med hjälp av Hultqvist benämna som obindande till sin karaktär och är egentligen inget som den skattskyldige behöver följa. Det ligger dock i SKV:s uppgift att förse allmänheten med denna typ av information i enlighet med serviceuppdraget som vi har pratat om ovan.

Men bland det som kännetecknar allmänna råd och rekommendationer enligt den lagreglerade texten i FsamlF, är att de ska behandla tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende. Eftersom många av frågorna i uppläggen är oklara och inte prövade i domstol än, är det svårt att hävda att tillämpningen av en viss författning ska göras på det sätt som SKV anger i uppläggen. Vi tycker att den definition på allmänna råd och rekommendationer som finns i lagtexten inte fullt ut passar in som term på de felaktiga skatteuppläggen. Med andra ord anser vi att de felaktiga skatteuppläggen inte är ett allmänt råd eller rekommendation som det är tänkt i lagstiftarens ögon.

Uppläggen tycker vi inte kan inordnas under någon av de benämningar som utgör SKV:s nuvarande regelprodukter. Uppläggen bör istället bilda en egen grupp där det klart och tydligt framgår att det är fråga om skatteupplägg som SKV bedömer som felaktiga. På detta sätt kan det i stor utsträckning undvikas att det sker en sammanblandning av vad som är gällande rätt och vad som är övriga uttalanden. Myndigheten har också hanterat denna typ av information på ett särskilt sätt och följaktligen placerat de fyra uppläggen under en egen rubrik under SKV:s rättsinformation på hemsidan.

### **5.3 Behovet av en rättsutredning**

Vi påpekade i föregående kapitel att uppläggen är mycket kort formulerade och att det saknas en djupgående rättsutredning för respektive upplägg. Enligt vår uppfattning avviker dessa i ganska stor utsträckning från övriga typer av rättsinformation från SKV, eftersom övriga regelprodukter är uppbackade av en mer ordentlig rättsutredning. Vi ifrågasätter egentligen inte det faktum att SKV kan ha rätt i sin uppfattning om de aktuella skatteuppläggen, men avsaknaden av en offentliggjord rättsutredning får till följd att det blir svårt att göra en egen personlig bedömning av gällande rätten.

Det är förvisso den skattskyldiges ansvar att själv vara insatt i lagstiftningens bestämmelser och tillämpningen av skattereglerna innan han eller hon ger sig in alltför svåra upplägg. Men eftersom många av dessa upplägg kan ha sitt ursprung från skattekonserter som vill hjälpa till vid komplicerade skattefrågor, är det bra för de skattskyldiga att få ta del av någon annans redogörelse för hur rättsläget förhåller sig. I en sådan redogörelse är det naturligtvis av vikt att en korrekt användning av de skatterättsliga rättskällorna görs.

I bakgrundsavsnittet redogör vi för vilka rättskällor som väger tyngst i den skatterättsliga tillämpningen. Där klargjordes det att lagtexten är av störst betydelse för hur ett mål kommer att bedömas, men att det även finns andra rättskällor som kan komma att vara av betydelse i utfallet av en tvist. Eftersom lagreglerna är generella innebär detta att det i specifika fall kan uppstå problem med att veta vilken lagregel som ska användas. När det väl har framkommit vilken lagregel som är användbar kan det också uppstå tolkningsproblem på vilket sätt lagen ska tillämpas och vilka konsekvenser det får.

En utförligare rättsutredning har även efterlysts av några kritiker till publiceringen. Det finns med andra ord en efterfrågan på att få ta del av SKV:s bakgrund till inställningen i respektive fråga i syfte att nagelfara tankegångarna ur skattetaktisk synvinkel. Om SKV överhuvudtaget ska publicera felaktiga upplägg tycker vi att det ska finnas en öppenhet runt det bakomliggande materialet.

### **5.4 Fördelar och nackdelar med regelprodukter**

För att få en så bra enhetlighet i den skattemässiga bedömningen som möjligt, vilket uttrycks av likhetsprincipen i RF 1 kap. 9 §, har SKV ett antal verktyg till hjälp. Dessa utgörs, som tidigare nämnts, av allmänna råd, rekommendationer, styrsignaler och handledningar. De allmänna råden och rekommendationerna riktar sig främst mot de skattskyldiga så att de får en vägledning i hur de ska agera i specifika situationer. Styrsignalerna och handledningarna är instruktioner till handläggarna hur agerandet och bedömning bör vara i olika frågor. Dessa instruktioner kan även fungera som en vägledning för de skattskyldiga att ta hjälp av eftersom de är allmänna handlingar.

Användandet av dessa verktyg tycker vi i grund och botten är en bra metod för att få en så enhetlig bedömning som möjligt från fall till fall. Särskilt utgör de styrsignaler som har tillkommit på senare år ett bra sätt för myndigheten att försöka likforma tjänstemännens arbete och på så sätt uppfylla likhetsprincipen.

Liksom Pålsson påpekar i sin artikel om styrsignaler, ser vi att det finns en risk i att det kan uppstå tolkningsproblem vid användandet av dessa. Beroende på vilken tjänsteman som handlägger ärendet kan utfallet bli allt annat än likformigt om styrsignalerna är av oklar karaktär. Dessutom påstår SKV att dessa styrsignaler är bindande inom myndigheten trots att de inte kan ses som gällande rätt, eftersom de inte utgör lagtext eller föreskrift. För att få ett lyckat utfall och uppnå styrsignalernas syfte anser Pålsson att de bör vara väldigt tydliga och inte ge utrymme till nya tolkningsproblem. Vi håller med i detta resonemang och anser det vara av stor betydelse för att öka trovärdigheten och förutsebarheten inom den svenska skatterätten, om styrsignalerna endast kan tolkas på ett sätt.

### **5.5 Uppläggen som regelprodukt**

Den ovanstående diskussionen kan även kopplas till SKV:s publicering av felaktiga skatteupplägg. Dessa är dock, som vi har konstaterat tidigare, inte alls lika utförliga i sin karaktär som övriga regelprodukter. De allmänna råd, rekommendationer och styrsignaler som används i den dagliga granskningen hos SKV har generellt sett en bättre genomgång av rättsläget och kan i allmänhet betraktas som relativt tillförlitliga. Enligt vår åsikt är det i nuläget svårt att jämföra de felaktiga uppläggen med övriga regelprodukter och tillmäta publiceringen något värde överhuvudtaget, eftersom uppläggen är så pass oklara till sin natur.

Ett annat problem som kan uppstå är att det inte framgår på vilket sätt som SKV:s handläggare ska använda sig av publiceringen i sitt granskande arbete. Detta problem kan dock minimeras genom att uppläggen som sådana är relativt komplicerade till sin natur och antagligen inte något som alla handläggare kommer att stöta på i sitt granskningsarbete. Det är mer sannolikt att de fall som kan bli aktuella finns hos handläggare som är väl insatta i problemområdena och att det sker en konstant kommunikation med exempelvis SKV:s rättsavdelning och processförare.

### **5.6 Uppläggens förhållande till legalitetsprincipen**

Det finns i nuläget inga klara rättsfall som kan styrka SKV:s inställning till de felaktiga skatteuppläggen utöver kapitalförsäkringsuppläggen. För den skattskyldige kan det dock tyckas vara bra att få reda på SKV:s inställning till tveksamma frågor och hur myndigheten kommer att agera i dessa situationer. Förutsättningarna för att beskrivningarna av skatteuppläggen ska bli användbara för de skattskyldiga är att de är tydliga och korrekta i sin utformning. På detta sätt kan förutsebarheten tänkas öka för de skattskyldiga, men naturligtvis är det inte säkert att så sker i alla fall. Här kan en parallell dras till styrsignalerna som SKV upprättar. De har i vissa fall reviderats och det tyder på att SKV har tolkat gällande rätt på ett icke korrekt sätt. Vad är det då som säger att SKV har rätt i frågorna om felaktiga skatteupplägg? Det är i nuläget svårt att svara på eftersom det ännu inte har producerats tillräckligt många och uppläggen har ännu inte prövats fullt ut av domstolarna. Om utfallet blir som med vissa av styrsignalerna, finns det enligt vår uppfattning en risk att förutsebarheten inte blir självklar i alla lägen.

Det är naturligt att återigen komma in på begreppet likformighet i dessa sammanhang. För att återgå till styrsignalerna kan en enskild skattehandläggare eller en skattenämnd avstå från att rätta sig efter dessa. Dock tror vi precis som Pålsson att det är föga troligt att det ska inträffa, men möjligheten finns åtminstone. Det finns också en risk att styrsignalerna tolkas på olika sätt vilket kan hämma likformigheten. Detta kan summeras ihop till två tänkbara problem. Antingen är SKV fel ute i sin styrsignal vilket leder till att en felaktig skatt tas ut eller så tolkar handläggaren styrsignalen på fel sätt vilket också leder till att en felaktig skatt tas ut. Vi anser att detta kan ses som en svaghet inom den svenska skatterätten eftersom båda alternativen kan innebära att legalitetsprincipen sätts ur spel, det vill säga att skatt riskerar tas ut (eller inte tas ut) utan stöd i lag.

Även om SKV:s syfte med styrsignalerna inte är att agera lagstiftare utan att få en mer enhetlig bedömning och på så sätt öka förutsebarheten, kan enskilda komma att dra sig för att agera på ett visst sätt i enlighet med styrsignalen. Konsekvensen av detta är att den skattskyldige kan gå miste om skatterättsliga fördelar som denne enligt lag har rätt till. Är styrsignalen felaktigt utformad får det i värsta fall samma effekt som att SKV trätt in som lagstiftare på området, det vill säga att styrsignalen går utanför eller tolkas som gällande lagstiftning.

Hultqvist gör gällande i sin avhandling att legalitetsprincipen ställer ett ovillkorligt krav på stöd i föreskrifter för att skatt ska kunna tas ut. I några av reaktionerna till publiceringen framförs även farhågan att legalitetsprincipen skulle sättas ur spel tack vare SKV:s agerande. Deras nuvarande ståndpunkt är att de felaktiga uppläggen som är presenterade är regelvidriga eller oklara. SKV:s inställning i uppläggen kan mycket väl ha stöd i aktuell skattelagstiftning, men eftersom det finns en osäkerhet i frågorna är det inte alls säkert. Om det efter en domstolsprövning visar sig att SKV har fel i sin uppfattning blir följderna att de har försökt ta ut skatt utan stöd i lag, vilket innebär ett ”brott” mot legalitetsprincipen.

Vi ser tendenser i SKV:s sätt att förfara till att de tangerar på området att agera som lagstiftare eftersom de uttalar sig i en fråga som ännu inte är prövad i sak. Precis som vårt resonemang kring SKV:s styrsignaler anser vi alltså att det finns en risk för att legalitetsprincipens syfte sätts på spel. Vi anser därför att detta är på gränsen till vad SKV verkligen ska hålla på med. Även om SKV ska informera och ge råd för att ”fylla ut” lagen får de inte gå så långt att de börjar agera lagstiftare.

## **5.7 Uppläggens hot mot rättssäkerheten**

I tre av de, enligt SKV, felaktiga skatteupplägg avslutar författaren med att ”*Skatteverket har föra avsikt att låta domstolarna pröva.*” Vi ställer oss frågorna i detta fall, vem som vågar ta ”striden” mot SKV? Om någon till slut skulle ta striden och dessutom vinna målet, vad skulle hända då?

Vem som vågar ta striden mot SKV är givetvis svårt att svara på. Även här är det bara våra spekulationer som ligger till grund för denna diskussion. Vi befarar att det är föga troligt att en enskild näringsidkare med begränsade resurser anmäler sig frivilligt till en process kring dessa typer av frågor. De har förmodligen inte tillräckligt med resurser att

kunna vinna hårda och långdragna tvister mot SKV. Dock kanske större företag med bättre resurser kan gå upp och ”ta matchen” mot SKV. De kan exempelvis tänkas sitta inne på mer kunskap i skattetekniska spörsmål och mer erfarenhet när det gäller att tvista mot SKV. Här kommer frågan upp om detta lever upp till kravet att behandla alla skattskyldiga lika, när alla uppenbarligen inte har samma möjligheter att föra striden i domstolarna.

Hur som helst kan den enskilde, enligt oss, uppfatta SKV:s publikation som en form av gällande rätt. Den kan åtminstone fungera som en form av avskräckningsmekanism från att genomföra vissa förfarande. Ett av SKV:s syften med publiceringen av felaktiga skatteupplägg är just att avskräcka skattskyldiga för att ge sig in i avancerad skatteplanering. Ett dilemma som kan uppstå i detta läge är att skattskyldiga, precis som SKV:s avsikt, inte vågar agera på ett visst sätt eftersom SKV:s inställning är som den är.

Det finns alltså en påtaglig risk att många skattskyldiga kommer avstå från att göra transaktioner som han eller hon är i sin fulla rätt att göra. Eftersom saken ännu inte är prövad och det inte finns ledande rättsfall inom ämnet, finns det en risk i att SKV:s inställning inte är förenligt med det aktuella lagrummets syfte. Dessutom avlutar SKV i vissa av uppläggen, som tidigare nämnts, att man har för avsikt att låta domstolen pröva saken. Eftersom SKV inte tycks vara helt säkra på att de har rätt i respektive fråga, tycker vi att det passar illa med att försöka avskräcka skattskyldiga från att agera på ett visst sätt. Däremot är det bättre om det klart framgår att detta är SKV:s inställning i frågan och det är upp till den skattskyldige att göra en egen bedömning av situationen.

Vi leker med tanken att en skattskyldig i sin bedömning av situationen kommer fram till att han eller hon med största sannolikhet har agerat på ett felaktigt sätt i ett tidigare skede men som tillhör en redan fastställd taxering. Den skattskyldige kan i så fall frivilligt begära att få sin tidigare taxering omprövad. Riskerar den skattskyldige i denna situation att påföras skattetillägg som en konsekvens av att oriktiga uppgifter lämnats till grund för den tidigare taxeringen? Frågan är mycket intressant ur ett rättssäkerhetsperspektiv, men vi kommer inte gå vidare med resonemanget kring detta något ytterligare, eftersom den ligger utanför vår huvudsakliga problemformulering.

I de fall som den skattskyldige är missnöjd med SKV:s bedömning av fallet, har han eller hon fortfarande chansen att få saken prövad i domstol. Ur den synpunkten ser vi inte att det skulle innebära en rättsosäkerhet av SKV att publicera felaktiga skatteupplägg på sin hemsida. Dock ser vi en annan sak som kan påverka rättssäkerheten, nämligen att frågan kanske överhuvudtaget inte kommer att tas upp i högre instans. Publiceringen av skatteuppläggen kan komma få en sådan genomslagskraft att de skattskyldiga inte vågar ta chansen att pröva ”lyckan” hos domstolen. Konsekvenserna av detta blir då att det inte uppstår något ledande rättsfall som vägleder hur liknande frågor kommer att bedömas i framtiden. Uppläggen är dock ett resultat av att SKV har uppmärksammat vissa ageranden från skattskyldiga. SKV borde troligtvis ha ett antal ärenden identifierade och klara att dra igång processer kring dessa.

Vad skulle hända om en skattskyldig genomförde ett enligt SKV felaktigt skatteupplägg? SKV skulle som det antyds på hemsidan gå vidare med frågan till en högre instans. Men om den skattskyldige skulle få rätt i RegR, vad skulle detta innebära? Som vi ser det så kan SKV:s syfte med uppläggen få en motsatt effekt. Förutsebarheten inom dessa områden kan komma att minska och trovärdigheten till SKV:s felaktiga skattupplägg kan komma ifrågasättas.

Skulle sedermera den skattskyldige få rätt i ärendet finns möjligheten för andra skattskyldiga att gå tillbaka fem år i tiden för att justera taxeringen. Det bygger dock på att de verkligen har genomfört de transaktioner som krävs för att uppläggen ska anses vara genomförda och det går ju inte att konstruera i efterhand. Men frågan är om alla skattskyldiga har samma möjligheter att bevaka och följa utfallen från RegR. Exempelvis kan sägas att vid seminariet som vi tog del av, hade ett stort börsnoterat bolag en representant närvarande som var mycket insatt i ämnet och som säkerligen följer med och håller sig väl uppdaterad om vad utfallet i RegR:s domar blir. Alla skattskyldiga har förmodligen inte samma förutsättningar som det stora bolaget, vilket leder till att en enskild näringsidkare inte kan hålla sig uppdaterad om hur RegR dömer i fallen på ett jämbördigt sätt.

## **5.8 Skatteflyktslagen**

En helt perfekt skattelagstiftning skulle enligt vårt tycke täcka alla områden och vara helt omöjlig att kunna kringgå. Så är dock inte fallet och kommer förmodligen heller aldrig att bli. En följd av detta blir att det finns skattskyldiga som på ett raffinerat sätt planerar sina ekonomiska angelägenheter för att kringgå beskattning eller åtminstone reducera skattebelastningen väsentligt. De utnyttjar eventuella brister eller oenhetligheter som skattelagstiftningen har för att kunna minska den totala beskattningen. Det är i detta läge som skatteflyktslagen träder in.

I de felaktiga skatteuppläggen som SKV publicerar på sin hemsida förklarar de att de avser att pröva dessa upplägg mot skatteflyktslagen. Uppsatsens syfte är inte att belysa skatteflyktslagen vara eller icke vara, men det står klart att den är av stor vikt när SKV bedömer tveksamma skatteförfaranden. I de felaktiga skatteuppläggen som SKV återger på sin hemsida så hänvisas i samtliga fall till att myndigheten avser att pröva uppläggen enligt denna lag. Det är då av betydelse att en diskussion förs huruvida lagen är förenlig med legalitetsprincipen eller ej.

Vi anser att skatteflyktslagen är en ganska diffus lag som till stor del förlitar sig på praxis. Hultqvist och Bergström anser dessutom att det är svårt att se någon likformighet i den praxis som finns tillgänglig inom detta område, vilket då borde innebära att den skattskyldige inte kan veta om ett förfarande är acceptabelt eller ej. Med detta resonemang som bakgrund anser vi, precis som Hultqvist, att legalitetsprincipen riskeras via skatteflyktslagen. Om det inte framgår enligt lag att ett visst förfarande medför beskattning, hur ska då den skattskyldige kunna veta om han har handlat rätt eller fel?

Det har även framförts åsikter om att skatteflyktslagen borde kompletteras med den granskningsmetod som betecknas genomsyn. Vi förstår att synpunkten har lagts fram i

och med att de ageranden som angrips med hjälp av genomsyn till stor del karaktäriseras av att vara komplicerade skatteupplägg. Vi har under arbetets gång fått en viss förståelse för problematiken kring metoden, och tycker att detta kan vara värt att granska närmare i ett annat sammanhang.

## **5.9 Skatterådgivarnas reaktion**

Vi har som en reaktion på SKV:s publicering kunnat se att det finns ett intresse från skatterådgivarnas sida att argumentera för det olämpliga i att offentliggöra felaktiga skatteupplägg. Frågan är om det är publiceringen i sig eller om det är de specifika sakfrågorna som kritiken riktar sig mot. En av de anledningar som nämns av skatterådgivarna är att det skapas en osäkerhet för de skattskyldiga när SKV med en otydlig motivering avråder från att agera på ett visst sätt. Upplägg som följer lagstiftningens utformning är inte att betrakta som felaktiga och ska heller inte kunna angripas med hjälp av skatteflyktslagen. En fundering som väcks är om det också kan finnas andra skäl för den privata skattesidan att reagera som de gör.

Reaktionen från den privata skattesidan är av affärsmässiga skäl helt begriplig, eftersom en av framgångsfaktorerna för skatterådgivarna säkerligen är att få sina kunder att känna ett behov av att få hjälp med komplicerade skatteregler. I denna affärsidé ingår då att kunna erbjuda upplägg som för företagen innebär ekonomiska fördelar av skattemässig karaktär. Dessa upplägg kan vara mycket invecklade i sin utformning och egentligen ingenting som en icke insatt skattskyldig ger sig in i på egen hand. Baserat på de få fall som hittills har presenterats av SKV som felaktiga, får vi en känsla av att detta är upplägg som har sitt ursprung i skatterådgivarnas produktutbud.

När SKV nu agerar med att vara öppna med sin bedömning i olika frågor, kan det ses som ett sätt att ”ge sig på” de rådgivare som har utvecklat en skatteprodukt med tvivelaktigt innehåll. För rådgivarna kan detta bli förödande om de har försäkrat sina kunder om det förträffliga med sin produkt och det visar sig att det hela kommer att bli underkänt av SKV och domstolarna. Vi leker vidare med den tanken att SKV är helt rätt ute i sin bedömning och att uppläggen därmed inte kommer att godkännas. Skatterådgivarnas kunder går därmed miste om sina ”garanterade” skatteförtjänster. De riskerar dessutom att drabbas av både skattetillägg och höga processkostnader på grund av att upplägget var felaktigt och att skatterådgivarna var fel ute. Beroende på storlek på den undanhållna skatten och tidsåtgång för en eventuell process kan dessa kostnader bli avsevärt kännbara för den skattskyldige.

Å andra sidan kan vi tycka att det är generöst av SKV att delvis ”avslöja” sina bedömningar i olika frågor innan saken överhuvudtaget har avgjorts av domstol. Detta ger de skattskyldiga (och deras eventuella rådgivare) möjlighet att granska SKV:s inställning närmare och de kan komma bättre förberedda till en domstolsprocess om det skulle leda så långt. I ett sådant läge är det också förståeligt att SKV:s motståndare vill ha mer information från SKV i form av det bakomliggande resonemanget till myndighetens inställning. Hittills har det varit klena rättsutredningar som har presenterats offentligt till varje upplägg, men som det av processtaktiska skäl för SKV:s motpart kan ha stor betydelse att få ta del. Frågan är om det ligger i SKV:s uppgift att vara så öppna med sin



utförliga information i komplicerade skatteärenden? Är detta ett följdresultat av att lagtexten är generellt utformad?

Vi håller med i kritiken att det finns brister i rättsutredningarna som hittills har offentliggjorts för de felaktiga skatteuppläggen. Även om det skulle leda till en processuell fördel för SKV:s motpart med att redovisa hur myndigheten har resonerat för att komma fram till sin inställning, anser vi att det av rättssäkerhetsskäl är påkallat att SKV ska vara öppna med denna typ av information. Det är av största vikt att den skattskyldige inte hamnar i ett osäkerhetsmoment på grund av att SKV är ofullständiga i sin information. Eftersom mycket av det som SKV producerar tillmäts ett stort värde när det gäller att bedöma vad som rätt och vad som är fel, är det också viktigt att det tydligt framgår att det är myndighetens bedömning av situationen och att det inte är gällande rätt.

Kommer då SKV:s motpart i form av skatterådgivarna vara lika öppna med bakgrunden till sina upplägg? Troligtvis inte, eftersom vi då är inne på deras skatteprodukter mot klienter som kan vara att betrakta som affärshemligheter i vissa fall. Även om det vore önskvärt med en öppen dialog mellan parterna för att utreda svåra frågor, tror vi inte att den privata skattesidan är särskilt pigga på att i förväg och öppet diskutera sin syn på specifika frågor och ärenden.

I de fall där skattskyldiga eller skatterådgivare ändå bestämmer sig för att pröva sin sak i förväg för att vara säkra på sin sida, går det att hos SRN ansöka om bindande förhandsbesked i skattefrågor. Det är dock inte alla ansökningar som tas upp till behandling i nämnden. Även om det har lyfts synpunkter på nämndens arbete i form av rättssäkerhetsproblem och ledamöternas sammansättning, tycker vi att SRN:s funktion i nuläget är nödvändigt. Självfallet måste uppgiften som nämnden har och utvecklingen på frågornas innehåll kontinuerligt hållas under uppsikt för att rättssäkerheten inte ska försvagas. Vi tror ändå att institutet som sådant utför ett relevant arbete för att höja förutsebarheten för de skattskyldiga.

### **5.10 Alternativa lösningar**

Under uppsatsens gång har vi fört en diskussion angående det lämpliga i att SKV publicerar, enligt deras tycke, felaktiga skatteupplägg. Som vi till viss del har antytt tycker vi att själva idén med dessa publiceringar är en bra lösning för att visa SKV:s öppenhet i sin inställning till olika förfaranden. Dock ser vi att det kan uppstå vissa oklarheter (just ur den legalitetsprincipiella aspekten) eftersom det för den skattskyldige kan uppkomma vissa tveksamheter i att veta vem som är den lagstiftande makten. Dessutom kan det vara så att det som SKV har fel i det som de avser att pröva i domstol. Här kan det, som vi ser det, uppstå problem i att skattskyldiga inte vågar genomföra en viss skatteplanering, eftersom SKV så tydligt markerat sitt ställningstagande och anser att agerandet är ett felaktigt förfarande. SKV vill med sin taktik avskräcka den skattskyldige att ge sig in på svåra upplägg eftersom det kan innebära dyra och tidskrävande rättsprocesser för den enskilde aktören.

Finns det då några andra alternativ till SKV:s publiceringar av felaktiga skatteupplägg? Som det tidigare har framkommit så föreslog Hultqvist att som komplement till dagens system tillsätta en tätningskommission för att göra den svenska skattelagstiftningen mer rättssäker och täppa till de luckor som kan tänkas uppstå. Om en sådan kommission skulle tillsättas kan man ifrågasätta om skatteflyktslagen verkligen behövs. Eftersom samhället hela tiden förändras, nya lagar tillkommer och nuvarande lagar kan komma att försvinna inom en viss framtid, finns det en viss risk i att det kan fortsätta uppstå en rad möjligheter att kringgå skattelagstiftningens syfte. Tätningskommissionen får en mycket mödosam uppgift i att arbeta bort alla kryphål i lagtexten. Som vi ser det finns det ingen garanti att kommission skulle "täta" igen hela skattelagstiftningen. På så sätt finns det ändå starka argument till att ha skatteflyktslagen kvar.

Ytterligare en fördel med att tillsätta en tätningskommission är att det minskar risken för att SKV själva går in och agerar i lagstiftarens ställe. Även om det kan komma förslag från SKV om vad som behöver åtgärdas blir det ett mindre riskmoment att det sker ett felaktigt handlande från myndighetens sida. Med en tätningskommission blir det istället FD som formellt sett är den som agerar och utreder frågan för att därefter gå till riksdagen där lagen till slut stiftas. Det borde även bli mer tydligt ur de skattskyldigas synvinkel om det klart framgår vilka uppgifter som SKV har och vem som är lagstiftaren.

Dock har även detta förslag enligt vårt tycke vissa svagheter då även kommissionen givetvis kan missa att fånga upp de brister som finns. Det finns också en risk att kommissions arbete kan bli tidskrävande och få en långdragen process beroende på vilken fråga som ska utredas. Även om kommissionen kan bestå av skatteexperter och andra erfarna personer från domstolsväsendet som vill ha en snabb lösning på ett uppkommet problem, måste utredningen utföras på ett grundligt och korrekt sätt om kommissionen finns underordnad FD.

Den största fördelen som vi ser det är att en tätningskommission har bättre förutsättningar att agera som lagstiftare än vad SKV och förvaltningsdomstolarna ska göra. Det är inte det att vi tycker att SKV och domstolarna har den rollen idag, men i vissa lägen kan det uppstå situationer som kan uppfattas som att det får den följden. SKV ska alltså på ett tydligare sätt särskiljas från lagstiftarens område och bara syssla med det som myndigheten är satt att göra.

Hur som helst tycker vi att Hultqvists förslag är ett bättre alternativ än dagens lösning eftersom det då är klart att det inte är SKV som är den lagstiftande makten utan att de endast ska granska och kontrollera den skattskyldige samtidigt som de ger den service som är nödvändig. Dessutom tror vi oss se att det kommer att bli ett mer begränsat användande av den kritiserade skatteflyktslagen eftersom det kommer att finnas en annan möjlighet att angripa misstag i lagstiftningen och hur vissa lagar tillämpas. Detta tycker vi leder till att legalitetsprincipen efterlevs på ett bättre sätt eftersom det då kommer att stå i lagtexten vad man får och inte får göra.

## 6. Avslutande kommentarer

Avslutningsvis summerar vi vårt arbete och återkopplar till den frågeställning som vi hade i inledningen. Vår huvudsakliga uppgift bestod i att besvara följande fråga:

*Är det ur ett konstitutionellt perspektiv lämpligt av Skatteverket att publicera felaktiga skatteupplägg på sin hemsida?*

Under uppsatsens gång har vi fört ett resonemang med många infallsvinklar på ovanstående problem. Det finns av uppenbara skäl olika åsikter till det lämpliga i en publicering beroende på vilken roll som innehas. SKV:s representanter argumenterar för rättssäkerheten i myndighetens agerande, medan motståndarna vill skapa en osäkerhet kring hela beteendet.

Vår uppfattning är att själva idén med dessa publiceringar är en bra lösning för att visa SKV:s öppenhet i sin inställning till olika förfaranden. Dock ser vi att det kan uppstå en del tveksamheter ur legalitetsprincipiellt hänseende. Våra främsta argument för detta är:

- Det kan för den skattskyldige uppkomma vissa tveksamheter i att veta vem som är den lagstiftande makten.
- Det finns en risk att SKV har fel i sin uppfattning i frågan som de avser att pröva i domstol.
- På grund av ovanstående punkt kan det inträffa att skattskyldiga inte vågar genomföra vissa skatteupplägg och därmed få de skattemässiga fördelar som de enligt lag har rätt till.
- SKV vill med sin taktik avskräcka den skattskyldige från att ge sig in på svåra upplägg med motiveringen att det kan innebära ett processförfarande som kan bli både dyrt och tidskrävande för den enskilde aktören. Det är en uppenbar risk i att SKV lyckas med sin föresats.

Utifrån dessa punkter och det resonemang som förts i föregående kapitel anser vi att det är fel av SKV att publicera felaktiga skatteupplägg i nuvarande form. Vi är övertygade om att finns andra och bättre alternativ till detta förfarande och anser att Hultqvists förslag på en tättningskommission är en spännande idé som är värd att utveckla.

# Källförteckning

## Litteratur

Agell, Anders & Malmström, Åke, *Civilrätt*, 20 uppl., Liber, Malmö, 2007. (Under medverkan av Tore Siegman.)

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

Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt: En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, LiberFörlag, Stockholm, 1978.

Bergström, Sture, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN 2001, s. 339-341.

Bergström, Sture, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN 2002, s. 289-292.

Bergström, Sture, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN 2003, s. 410-412.

Esaiasson, Peter, Gilljam, Mikael, Oscarsson, Henrik & Wängnerud, Lena, *Metodpraktiken: Konsten att studera samhälle, individ och marknad*, 2 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2004.

Fritzes, *Samhällsguiden: En handbok i offentlig service*, 18 uppl., Fritzes, Stockholm, 2006.

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

Helmers, Dag, *Kringgående av skattelag: Studier i svensk och utländsk beskattningsrätt*, Almqvist & Wicksell, Stockholm, 1956.

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

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

Hultqvist Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSkT 2005, s. 302-321.

Håkansson, Kaj, *Var för sig eller som en enhet?*, SN 1999, s. 772-782.

Ljungman, Seve, *Om skattefordran och skatterestitution*, Uppsala, 1947.

Peczenik Aleksander, *Juridikens teori och metod: En introduktion till allmän rättslära*, 1 uppl., Fritzes Förlag AB, Stockholm, 1995.

Peczenik Aleksander, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 1 uppl., Fritzes Förlag AB, Stockholm, 1995.

Påhlsson, Robert, *Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 1995.

Påhlsson, Robert, *Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regelrabatten*, SN 2006, s. 401-418.

Rabe, Gunnar & Melbi, Ingrid, *Det svenska skattesystemet*, 19 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2006.

Rättsfonden, *Myndigheternas normgivning: Seminarium anordnat av Rättsfonden den 6 maj 1988*, Rättsfonden, Stockholm, 1988.

Skatteverket, *Deklaration och skatter i Sverige*, SKV 132, utgåva 6. Utgiven i januari 2007.

Skatteverket, *Skatter i Sverige 2006: Skattestatistisk årsbok*, SKV 152, utgåva 9, Fritzes, Stockholm, 2006.

Strömberg, Håkan, *Allmän förvaltningsrätt*, 23 uppl., Liber AB, Malmö, 2006. (Upplagan redigerad av Bengt Lundell.)

Strömholm, Stig, *Allmän rättslära: En första introduktion*, 6 uppl., Norstedts Förlag AB, Stockholm, 1988.

Thornstedt, Hans, *Legalitet och teleologisk metod i straffrätten*, Festschrift tillägnad Nils Herlitz, Norstedt, Stockholm, 1955

Tjernberg, Mats, *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, SN 2003, s. 14-22.

Warnling-Nerep, Wiweka, *En introduktion till förvaltningsrätten*, 8 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2005.

Wennergren, Bertil, *Offentlig förvaltning i arbete: Om verksamheten och ärendehandläggningen i stat och kommun*, 1 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2000.

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

Virin, Niclas, *Tjugo år i Skatterättsnämnden. Några reflexioner kring rättssäkerhet och effektivitet*, SN 2006, s. 571-580.

## **Offentligt tryck**

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

Prop. 2002/03:99 Det nya Skatteverket.

Ds 2002:15 Det nya Riksskatteverket.

## **Rättsfall**

RÅ 1998 ref. 19.

RÅ 2004 ref. 27.

KR i Göteborg, mål nr 8198/03.

KR i Stockholms dom 2005-06-21, mål nr 1132-04.

KR i Stockholms dom 2005-09-30, mål nr 5182-04.

KR i Stockholms dom 2005-11-17, mål nr 7840/1-03.

KR i Stockholms dom 2006-04-03, mål nr 3375-03.

KR i Stockholms dom 2006-08-03, mål nr 8578-04.

KR i Sundsvall, mål nr 1397-1403/04.

LR i Göteborgs dom 2007-01-11, mål nr 7448-7451-05 och 3415-06.

LR i Stockholm, mål nr 23916-04.

LR i Stockholm, mål nr 555-05.

## **Författningar**

Författningssamlingsförordningen (1976:725, omtryck 1995:1462).

Förordning (2000:866) med bemyndigande för Skatteverket att meddela vissa föreskrifter till inkomstskattelagen (1999:1229).

Förordning med instruktion till Skatteverket (2003:1106).

Förvaltningslagen (1986:223).

Inkomstskattelagen (1999:1229).

Lag (1980:865) mot skatteflykt.

Lag (1995:575) mot skatteflykt.

Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

Regeringsformen (1974:152).

Verksförordningen (1995:1322).

### **Artiklar i Dagens Industri**

Andersson, Vilhelm, ”Skatteverket stärker rättssäkerheten”, 2007-01-22.

Andersson, Vilhelm, ”Principen om skenavtal gäller faktiskt alltjämt”, 2007-03-05.

Andersson, Vilhelm, ”Oklara skatteupplägg måste få åtgärdas”, 2007-04-03.

Andersson, Vilhelm, ”Vi fortsätter granska skatteplaneringen”, 2007-04-27.

Hellstrand, Stefan, ”Skatteverkets genomsyn underkänns i fler domar”, 2007-03-12.

Hellstrand, Stefan, ”Skatteverkets syn saknar stöd i lagen”, 2007-04-26.

Hultqvist, Anders, ”Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb”, 2007-03-26.

Leidhammar, Börje, ”Skatteverkets genomsyn genväg som bör stängas”, 2007-02-22.

Leidhammar, Börje, ”Skilj på genomsyn och skenavtal”, 2007-03-07.

Munck-Persson, Brita, Bergkvist, Sven-Åke & Nilsson, Martin, ”Skatteverket ska inte skapa rättsosäkerhet!”, 2007-01-17.

Nordquist, Peter & Fast, Katarina, ”Skatteverkets praxis bygger på godtycke”, 2007-04-18.

### **Internetsidor**

[www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)

Pressmeddelande 2007-01-09 ”Felaktiga skatteupplägg på webbplatsen” - <http://www.skatteverket.se/nyheterpressrum/pressrum/07/2007riks/20070109felaktigaskatteupplagpubliceraspawebbplatsen.5.3dfca4f410f4fc63c86800011010.html>

Pressmeddelande 2007-01-09 ”Ökad öppenhet och insyn ska minska svartarbetet” - <http://www.skatteverket.se/nyheterpressrum/pressrum/07/2007riks/20070109okadoppenhetochinsynskaminskasvartarbetet.5.3dfca4f410f4fc63c86800010990.html>

<http://www.skatteverket.se/rsvlagrum/index.html>

## Bilagor

### ***Bilaga 1 - Handelsbolagslösningen***

Skatteverket har uppmärksammat förfaranden som innebär att de som säljer tillgångar (främst fastigheter) försöker göra försäljningarna skattefria med olika koncerninterna transaktioner och med hjälp av handelsbolag och utländska koncernbolag.

Anledningen till det är att om tillgångar säljs paketerade i handelsbolag kan det öppna upp för köpare att erhålla direktavdrag för större delen av sin anskaffningsutgift.

Om köparen finns i samma koncern som säljaren förmodas det kunna möjliggöra en ökning av det skattemässiga värdet på tillgångar upp till marknadsvärdet inför intern eller extern försäljning. Förfarandet kan bestå av följande steg:

1. Tillgången överlåts för skattemässigt värde (underpris) till ett svenskt handelsbolag med ett utländskt koncernföretag som delägare.
2. Handelsbolagsandelarna säljs för marknadspris och kapitalvinsten hänförs till det utländska koncernföretaget. I den stat där det utländska koncernföretaget är hemmahörande beskattas inte kapitalvinster vid försäljning av andelar i svenska handelsbolag.
3. Vinsten delas ut skattefritt till det svenska moderbolaget.

Skatteverket har för avsikt att låta domstolarna pröva om denna typ av koncerninterna förfaranden kan underkännas, dels med stöd av praxis för fördelning av inkomst/vinst mellan delägare i svenska handelsbolag, dels med stöd av viss praxis för uttagsbeskattning vid värdeöverföring och dels med stöd av lagen mot skatteflykt.

*Källa: [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se). Nerladdat 2007-03-29.*



## **Bilaga 2 - Kapitalförsäkringsupplägg med egna bolag**

Skatteverket har uppmärksammat olika förfaranden med kapitalförsäkringar som görs för att upparbetade värden i bolag inte ska beskattas när de tillgodoräknas eller tas ut av ägaren till bolaget i form av kapitalvinst eller utdelning. Detta beror på att vad som tillgodoräknas en kapitalförsäkring i form av utdelning och kapitalvinst inte beskattas i försäkringen och att uttag från en kapitalförsäkring inte beskattas. Ett antal mål har redan avgjorts i domstol. Några av dem har refererats i Skatteverkets rättsfallsprotokoll som finns på Skatteverkets hemsida under fliken rättsinformation, protokoll nr 18/2005, 24/2005, 30/2005, 14/2006 och 27/2006.

### **Allmän beskrivning av uppläggen**

De utländska kapitalförsäkringar som används i de nu aktuella uppläggen är av s.k. unit-linkedtyp (fondförsäkring). Kännetecknande för dessa är att ägaren till försäkringen mer eller mindre fritt kan disponera över försäkringskapitalet genom placeringar i olika värdepapper.

### **Kapitalförsäkringar**

De försäkringsbolag som tillhandahåller de nu aktuella kapitalförsäkringarna är nästan uteslutande belägna i ett skatteparadis där möjligheten till kontroll och insyn är begränsad. Genomgående för försäkringarna är att försäkringsrisken är minimal.

Vidare finns det ofta inga eller få begränsningar när det gäller olika placeringsmöjligheter eller att i övrigt disponera över försäkringskapitalet genom personliga lån eller uttag från försäkringen. Det finns således möjlighet att disponera över försäkringskapitalet genom att t.ex. lägga in ägarens aktiebolag eller optioner som ägaren utfärdat avseende det egna bolaget och liknande.

### **Beskrivning av ett typfall**

1. En ägare till ett fåmansföretag köper en kapitalförsäkring. Försäkringspremien 100 000 kronor betalas genom en utfärdad revers eller genom en kontant insättning på depåkontot (försäkringskapitalet) som är kopplat till försäkringen.
2. Kontanterna eller reversen används för att depåkontot som är kopplat till kapitalförsäkringen ska "förvärva" ett nybildat aktiebolag för 100 000 kronor antingen av ägaren till försäkringen eller externt. Omgående därefter börjar ägaren till försäkringen bedriva verksamhet i aktiebolaget. Det förekommer även att "förvärvet" avser ett bolag där ägaren av försäkringen redan bedriver verksamhet eller att bolaget bildas i försäkringen. Innebörden av förfarandet blir således att försäkringskapitalet använts för att förvärva ett bolag som fullt ut kontrolleras och disponeras av ägaren till försäkringen. Formellt är det däremot försäkringsbolaget som står som ägare till aktiebolaget. Försäkringsbolaget [sic!] äger depåkontot som är kopplat till försäkringen, även om bolaget bedrivs och disponeras på samma sätt som om det ägdes av ägaren till försäkringen.

3. Ägaren tar genom uttag från försäkringen ut upparbetade vinster i bolaget. Vinsterna tas ut genom utdelning från bolaget eller genom den kapitalvinst som uppkommer när bolaget säljs. I de fall bolaget säljs har verksamheten oftast flyttats över till ett annat bolag som är knutet till försäkringen eller ägaren till försäkringen. Det förekommer även att bolag inför en utförsäljning läggs in i en kapitalförsäkring för att ägaren ska undkomma kapitalvinstbeskattning.

Uppläggen görs ofta mer komplicerade genom att ett eller flera bolag, som ägs av försäkringsbolaget, läggs in som mellanled mellan det nu aktuella bolaget och kapitalförsäkringen.

### **Åtgärder från Skatteverket**

Skatteverket har angripit ovanstående och liknande förfaranden enligt följande beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

- Den egentliga ägaren till bolaget är ägaren till kapitalförsäkringen och ska därför beskattas för utdelning och kapitalvinst som om han ägt bolaget direkt.
- Vad som upparbetats i bolaget och som tillgodoräknats kapitalförsäkringen ska behandlats som lön till den som är verksam i bolaget och ägare till försäkringen. Detta synsätt bygger på principen att vad försäkringsbolaget som formell ägare till bolaget tillgodoräknar kapitalförsäkringen ska ske med beskattade medel.
- Skatteverket tillämpar skatteflyktsklausulen.

När det gäller senare års upplägg kan prövning även komma att göras genom den CFC-lagstiftning som gäller fr.o.m. 2005 års taxering.

*Källa: [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se). Nerladdat 2007-03-29.*

### **Bilaga 3 - Kringgående av 3:12-systemet genom upprepade interna aktieöverlåtelser**

Skatteverket har uppmärksammat förfaranden som innebär att säljare av s.k. 3:12-bolag via upprepade interna aktieöverlåtelser försöker kringgå 3:12-beskattningen. Förfarandet kan bestå av följande steg.

1. X tänker sälja AB A, som är ett 3:12-bolag, till en extern köpare. Han bildar då NYAB 1 och AB A säljs till NYAB 1 för omkostnadsbeloppet. Även NYAB 1 blir ett 3:12-bolag eftersom det bolaget äger ett bolag (AB A) där X varit verksam.
2. NYAB 1 säljer AB A skattefritt för marknadspris till den utomstående köparen.
3. X bildar NYAB 2 och säljer därefter NYAB 1 till NYAB 2 för omkostnadsbeloppet. X anser inte att NYAB 2 är ett 3:12-bolag eftersom han aldrig varit verksam i det bolaget eller något annat bolag som NYAB 2 äger eller har ägt. (Under den tid NYAB 2 ägt NYAB 1 har det senare bolaget inte varit ägare till AB A) Han kan nu likvidera de två bolagen och beskattas med endast 25 % av den vinst han gör i samband med likvidationen av NYAB 2.

Skatteverket anser att X ska beskattas enligt 3:12-reglerna för den vinst han gör vid likvidationen av NYAB 2. Verket har för avsikt att låta domstolarna pröva om denna typ av interna förfaranden kan underkännas, dels

- genom att X ska anses verksam i betydande omfattning i NYAB 1 och /eller NYAB 2 eftersom han har stor betydelse för vinstgenereringen i dessa bolag. De vinster som uppkommit i bolagen har uppstått endast pga. X:s handlande, dels
- genom att man ska se till den verkliga innebörden avseende genomförda transaktioner, dvs. att X avyttrat AB-A via NYAB 2 och den omständigheten att NYAB 1 lagts in som ett mellanled ska inte tillmätas betydelse i skatterättsligt hänseende (jfr. Kammarrättens i Stockholm dom den 17 januari 2002, mål nr 1185-2000), och dels
- med stöd av skatteflyktslagen. Förfarandet är ett kringgående och strider mot syftet med 3:12-reglerna.

*Källa: [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se). Nerladdat 2007-03-29.*

## **Bilaga 4 - Räntesnurror**

Skatteverket har uppmärksammat förfaranden som innebär att koncerner med olika koncerninterna transaktioner försöker uppnå en effekt som i sak är densamma som om koncernbidrag skulle ha lämnats med avdragsrätt från ett svenskt aktiebolag till ett utländskt bolag som inte beskattas för de överförda medlen i Sverige (i aktuella fall beskattas de mottagna medlen inte alls).

### **Beskrivning av ett typfall**

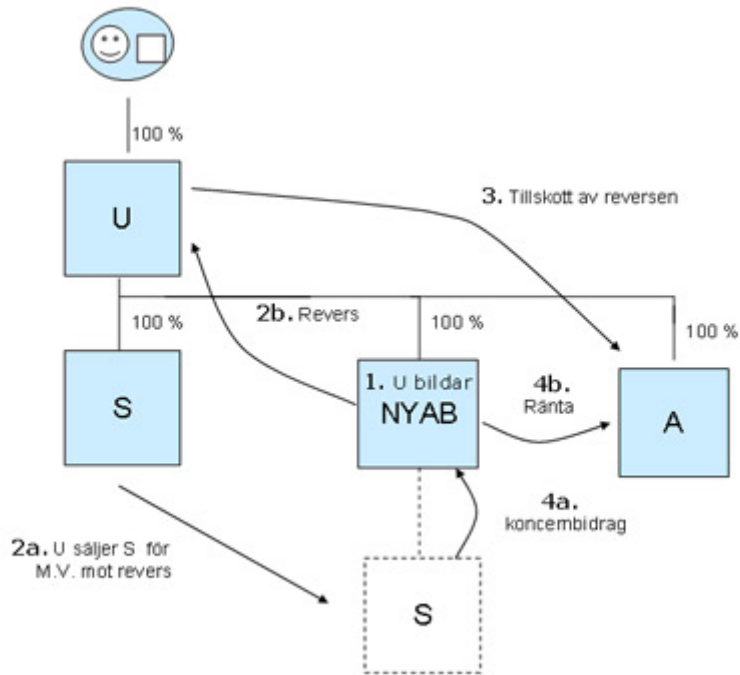
En koncern med ett utländskt moderbolag, U, äger direkt eller indirekt ett svenskt rörelsedrivande bolag, S. Koncernen eftersträvar att minska beskattningen av resultatet i det rörelsedrivande svenska bolaget. Därför vill koncernen överföra en del av resultatet från S till ett annat koncernföretag, A, (som inte driver verksamhet i Sverige) hemmahörande i ett annat land som har lägre beskattning.

Koncernbidrag kan inte lämnas med avdragsrätt enligt 35 kap. inkomstskattelagen (IL), eftersom ett villkor för sådan avdragsrätt är att mottagaren av bidraget beskattas för det i Sverige. Resultatet kan inte heller reduceras genom att tillgångar överförs eller tjänster utförs för underpris mellan S och A, eftersom resultatet kan korrigeras med stöd av den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL.

Eftersom varken koncernbidrag eller felaktig prissättning kan användas för att reducera resultatet i S till förmån för A vidtas i stället följande transaktioner:

1. U bildar ett nytt svenskt AB, NYAB.
2. U överlåter S till NYAB för S:s marknadsvärde. Som ersättning erhåller U en revers från NYAB. Räntan på reversen och övriga villkor är marknadsmässiga.
3. U lämnar reversen som kapitaltillskott till A.
4. Räntebetalningen från NYAB till A finansieras med avdragsgilla koncernbidrag från S till NYAB.

Punkterna 1–4 ovan beskrivs i nedanstående bild:



Skatteverket har för avsikt att låta domstolarna pröva om denna typ av koncerninterna förfaranden, som saknar affärsmässiga skäl vid sidan om skatteeffekterna, kan underkännas med stöd av lagen mot skatteflykt så att avdrag för de överförda medlen i form av ränta inte medges.

*Källa: [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se). Nerladdat 2007-03-29.*