

Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott – särskilt om innebörden och betydelsen av skenrättshandlingar och oviktigt betecknade rättshandlingar

TERESA SIMON-ALMENDAL

1. Inledning

Ur motsättningen mellan statens intresse av att finansiera den offentliga verksamheten och de skattskyldigas önskan att betala så lite skatt som möjligt, alstras en mängd försök att i mildrande riktning påverka taxeringsunderlaget. Ett högt skattetryck, i kombination med en heterogen skattelagstiftning, förstärker incitamenten för de skattskyldiga att försöka undvika beskattning. I syfte att minska skatteuttaget, eller för att helt eliminera beskattningens konsekvenser, anpassar de skattskyldiga sitt handlande efter skattelagstiftningens undantagsregler, stoppregler och olika särregleringar och utnyttjar s.k. luckor i lagen och lagstiftarmisslag. För att minimera skatteuttaget prövar de skattskyldiga det tillåtnas gränser. I vissa fall är skatteundrandragandet rent illegalt. Resultatet är en mångfald ofta sammansatta och komplicerade rättshandlingar, och en komplex och oprecis terminologibildning vad gäller de språkliga uttrycken och begreppen för dessa rättshandlingar.

För egen del har jag valt att benämna rättshandlingar som konstitueras av flera led, eller som ingår i ett större sammanhang av andra rättsliga förhållanden, för *transaktioner*. I den mån sådana transaktioner företas med hänsyn till de skatterättsliga konsekvenserna kan man tala om *skatteanpassade transaktioner*. När sådana transaktioner har varit förutsedda i lagstiftningen, t.ex. vad gäller avskrivningsreglerna på inventarier eller, såsom är fallet exempelvis beträffande de s.k. bolagspaketeringsreglerna, kan de sägas utgöra i lagstiftningen *förutsedda skatteanpassade transaktioner*. I andra fall är de skatterättsliga konsekvenserna oväntade och oförutsedda i lagstiftningen, t.ex. till följd av rena hål i regelsystemet eller p.g.a. heterogena inslag i skattelagstiftningen,

vilket, till följd av den skattskyldiges handlande, leder till ett anmärkningsvärt och oväntat skattemässigt resultat. Dessa transaktioner kan benämnas *icke förutsedda skatteanpassade transaktioner*. Vissa av dessa transaktioner får man erkänna som helt legitima, men möjligen börja fundera över om deras själva existens bör föranleda en lagändring. I andra fall kan det vara uppenbart att reglerna har utnyttjats till sin bristningsgräns och att transaktionerna t.o.m. helt motiverats av, eller haft som enda syfte, att undvika skatt. I sådana fall kan man tala om skatteundvikande förfaranden, eller s.k. *skatteflyktstransaktioner*.¹ De icke förutsedda skatteanpassade transaktionerna har ofta utgjort, och utgör alltjämt, ett problem för lagstiftaransvariga, myndigheter och domstolar, och det är på detta område som olika åtgärder har diskuterats och prövats, t.ex. tillämpning av skatteflyktslagen, civilrättslig omklassificering, s.k. genomsyn m.m. *Skattebrott* är beteckningen för sådan uttryckligen kriminaliserade förfaranden som kan inordnas under bestämmelserna i skattebrottslagen (1971:69), SBL.

I den allmänna debatten i media, men också i olika förarbeten – framför allt i motiven till de olika versionerna av skatteflyktslag – används emellertid en varierande och därför svårgreppbar terminologi- och begreppsbildning för att beskriva resultatet av de skattskyldigas olika strävanden att minska sin skatt. I syfte att definiera och klassificera olika former av skatteundandraganden förekommer uttryck som kringgående av skattelag, skatteflykt, skattebrott, skatteanpassning, skatteplanering, skattefusk, otillbörliga skatteförmåner, opåkallade skattelättnader, ekofusk och skattefiffel för att bara nämna några exempel. Kortfattat kan sägas att vissa av de återgivna uttrycken synes avse att beskriva vad som här betecknats såsom förutsedda skatteanpassade transaktioner, medan andra avser icke förutsedda sådana transaktioner eller sådana förfaranden som kan träffas av skatteflyktslagets generalklausul. Åter andra tar sikte på rent lagstridiga förfaranden.² Vissa termer förefaller dock att användas synonymt utan att innebörden för den skull är densamma, medan andra verkar användas slentrianmässigt, trots att termerna framstår som föråldrade eller till och med missvisande. En del termer är moraliskt belastade och kunde kanske ersättas av andra.

¹ För en analys av den här typen av transaktioner och de särskilda problem som de ger upphov till i rättstillämpningen se t.ex. Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995, kap. 8.

² Jfr uttalandet i SOU 1995:104 s. 32 att skatteplanering är ett lagligt förfarande, skattefusk ett olagligt och skatteflykt ett oklart begrepp däremellan.

Syftet med förevarande artikel är att precisera innebörden i ett antal på området centrala termer och begrepp. Jag har valt att begränsa framställningen till sådana uttryck och begrepp som frekvent förekommer i motiv och doktrin med avseende på skatteanpassade transaktioner och skattebrott. Jag beskriver alltså inte – med bortseende från innebörden i termen ”skattefusik” – innebörden i sådana tidstypiska och trendmässiga uttryck som ofta används i media och dagligt tal till beskrivande av olika slag av skatteanpassade förfaranden.

I det följande avsnitt 2 redogörs för betydelsen av uttrycket skatteplanering. I avsnitt 3 diskuteras innebörden i begreppet skatteflykt, medan i avsnitt 4 redogörs för vad som kännetecknar de kriminaliserade transaktionerna, dvs. skattebrotten. Med beaktande av att skattebrotten ofta konstitueras av skenrättshandlingar av olika slag är det relevant att i sammanhanget också klargöra innebörden av, och skillnaden mellan, sådana rättshandlingar som utgör ren fiktion, dvs. skenrättshandlingar eller simulerade rättshandlingar, och sådana rättshandlingar som åsatts en oriktig beteckning, s.k. dissimulerade rättshandlingar. Oriktigt betecknade rättshandlingar ges i rätts-tillämpningen skatterättsliga konsekvenser efter sin s.k. verkliga civilrättsliga innebörd. Framför allt vid mer avancerad skatteplanering väcks inte sällan frågan om den verkliga innebörden hos en transaktion eller en transaktionskedja. För skillnaden mellan simulerade och dissimulerade rättshandlingar redogörs i avsnitt 5. I avsnitt 6 görs en sammanfattande analys.

2. Skatteplanering

Fram till början av 1980-talet förekom det knappast någon diskussion alls i motiven beträffande innebörden av termen *skatteplanering*. Förklaringen kan möjligen sökas i den stundom livliga skatteflyktsdiskussionen, vilken många gånger tycks ha tagit överhanden. Av motivuttalanden från tidigt 1980-tal framgår dock att med en ”ren” skatteplaneringsåtgärd avsågs att den skattskyldige väljer ett skatteanpassat förfarande som är uttryckligen eller underförstått accepterat av ”lagstiftaren”.³ Själva den omständigheten att ”skatteförmånen” inte förutsetts under lagstiftararbetet skiljer skatteplaneringsåtgärden

³ Se prop. 1980/81:17 s. 16 liksom prop. 1982/83:84 s. 10. Se också Grosskopf i SN 1989 s. 5 f., som menar att även om termen skatteplanering är tämligen vag, så har den fördelen att den klart skiljer sådana förfaranden som är acceptabla ur lagstiftarens synvinkel från sådana åtgärder som inte är acceptabla.

gården från ett s.k. skatteflyktsförfarande.⁴ Kommissionen mot ekonomisk brottslighet har definierat uttrycket skatteplanering som åtgärder varigenom den skattskyldige inom ramen för gällande lagstiftning, och utan att komma i uppenbar konflikt med lagstiftarens syfte, väljer mellan olika handlingsalternativ på ett sådant sätt att den lägsta skattekostnaden uppnås.⁵

Själva termen skatteplanering tar således avstamp i vad ”lagstiftaren” godkänt skattemässigt, explicit eller implicit.⁶ Man kan säga att dessa transaktioner både har förutsetts och uppmuntrats under lagstiftningsarbetet genom att incitamenten härtill har nedlagts i motiven. I vissa fall framgår det direkt av förarbetena att man i en given situation tänkt sig en viss skatteinpassade transaktion.⁷ I andra fall är rättsläget mera oklart. Det står då de skattskyldiga fritt att pröva en viss transaktions förenlighet med skattelagen. Illustrerande är ett motivuttalande från tiden för skatteflyktslagens utvidgande år 1982. Här understryks att utvidgningen av klausulens tillämpningsområde inte innebar att den skulle kunna tillämpas i alla fall där den skattskyldige fick fördelar av sitt handlande.⁸ Det anges att en näringsidkare givetvis måste beakta skattekonsekvenserna när han prövar förutsättningarna för en investering eller någon annan affärstransaktion och, om olika alternativ står till buds, välja det alternativ som ger det bästa resultatet skattemässigt sett. Det uttalas att var och en ”givetvis bör sköta sin ekonomi på bästa sätt”, vari anses ingå att se till att skatterna inte blir onödigt höga.⁹ Det sagda innebär att enligt tidigare motivuttalanden torde sådana transaktioner som betingas av rent *affärsmässiga skäl* vara hänförliga till begreppet skatteplanering.¹⁰

⁴ Se prop. 1982/83:84 s. 10.

⁵ Se SOU 1983:41 s. 92.

⁶ Märk att uttrycken ”lagstiftaren” eller ”lagstiftarviljan” i sig är problematiska, då det inte är sannolikt att riksdagen in pleno har haft en empiriskt mätbar vilja i fråga om de aktuella transaktionerna. Se Hultqvist, Anders i t.ex. SvSkT 2005, s. 310 och jfr även Hjerner, Lars A.E. i Festskrift till Hans Thornstedt 1983 s. 281.

⁷ Jfr SOU 1975:77 s. 49.

⁸ Se prop. 1982/83:84 s. 21.

⁹ Se SOU 1975:77 s. 49.

¹⁰ Jfr dock uttalandena i motiven till ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 10 a–e §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, där det beträffande den s.k. ventilen i 24 kap. 10 d § p. 2 utsågs att innebörden av uttrycket ”affärsmässigt motiverade” är att det främst ska ligga sunda företagsekonomiska överväganden och *inte skatteskäl* bakom de förhållanden som ska bedömas. Se prop. 2008/09:65 s. 87. Vidare anges att det ligger i *sakens natur att skatteeffekter inte ingår i termen affärsmässigt*. Se prop. 2008/09:65 s. 87 f. Det bör tilläggas att de aktuella bestämmelserna, de s.k. räntesnurrereglerna, i sig utgör en skatteflyktslagstiftning, syftande till att neka avdragsrätt för vissa skulder i vissa situationer.

Det kan enligt min uppfattning ifrågasättas om ett skatteanpassat förfarande måste vara förutsett av den s.k. lagstiftaren för att kunna definieras som skatteplanering. Ett rättshandlande som prövas mot skatteflyktslagens generalklausul, och där prövningen leder till att klausulen inte kan tillämpas exempelvis pga. rättshandlingen inte strider mot lagstiftningens syfte, är t.ex. enligt min mening att definiera som skatteplanering.¹¹ Detta är alltså fallet alldeles oavsett vad den s.k. lagstiftaren har avsett eller förutsett beträffande de skattskyldigas rättshandlande vid lagstiftningens tillkomst.

Det kan också, enligt min uppfattning, ifrågasättas hur man över huvud taget ska kunna veta vilka förfaranden som är uttryckligen eller underförstått accepterade av lagstiftaren. Själva det faktum att Högsta förvaltningsdomstolen inte ansett sig kunna underkänna en transaktion innebär nämligen inte, enligt förarbetena, att denna kan anses godtagbar från lagstiftarens synpunkt.¹² Vidare kan hävdas att det ekonomiska livet är så dynamiskt och föränderligt att lagstiftaren omöjligen, dessutom flera år i förväg, har kunnat förutse, överblicka och i skrift manifestera konsekvenserna av framtida transaktioner och transaktionskedjor. Det kan också misstänkas att toleransen för vad som kan antas vara underförstått accepterat i skatteplaneringshänseende varierar från individ till individ och mellan olika yrkesgrupper. Sannolikheten att en tjänsteman vid Skatteverket finner ett visst förfarande vara underförstått oaccepterat av lagstiftaren är större än att en advokat eller skattejurist kommer till samma slutsats.

Som den okontroversiella skatteplaneringen beskrivs i förarbetena framstår den som relativt okomplicerad, (även om den också kan vara av mer avancerat slag, jfr t.ex. möjligheten till bolagspaketering av tillgångar).¹³ Kostnadsavdrag för räntor och maximal kostnadsföring av inventarier hör t.ex. till denna kategori oantastliga transaktioner. Det kan dock i själva verket antas att betydelseinnehållet i praktiken kommit att förskjutas, i alla fall i media, från att avse tämligen okomplicerade förfaranden till mer avancerade skatteanpassade transaktioner. Trots att det är helt legitimt, och till och med eftersträvansvärt, att skattemässigt ordna sina affärer så att det för den skattskyldige mest fördelaktiga resultatet uppnås,¹⁴ kritiserar dessa förfaranden ofta hårt i den allmänna debatten såsom orättfärdiga och förkastliga, (jfr t.ex. uttrycket aggressiv skatteplanering). Termen förefaller successivt ha kommit att

¹¹ Se även Rosander, Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, Jönköping 2007, s. 19.

¹² Se SOU 1975:77 s. 50.

¹³ Se SOU 2001:11 s. 168 ff. och prop. 2002/03:96 s. 132 ff.

¹⁴ Se t.ex. SOU 1975:77 s. 48 och prop. 1982/83:84 s. 21.

användas som en moraliskt fördömande beteckning för i stort sett varje förfarande som medfört en inte obetydlig skatteminskning för den skattskyldige. Flera av de mer avancerade och ”våghalsiga” skatteuppläggen framstår kanske som moraliskt klandervärda och stötande för den allmänna rättskänslan. Detta innebär dock inte nödvändigtvis att dessa transaktioner implicerar ett oriktigt uppgiftslämnande med påförande av skattetillägg och annat straffansvar som följd. Den synbarligen okomplicerade definitionen av termen skatteplanering är med andra ord inte oproblematiske.

3. Skatteflykt

Som framgått ovan har i motiven termen skatteplanering ofta förklarats med hjälp av jämförelser med begreppet *skatteflykt*.¹⁵ Någon legaldefinition av detta begrepp finns dock inte i lagstiftningen, utan genomgående återfinns uttrycket endast i rubriken till skatteflyktslagen i dess olika utformningar. (Skatteflyktslagen infördes 1980, ändrades 1983, upphävdes 1992, återinfördes 1995, ändrades 1998, 2004, 2008 och 2010 och gäller i sin senaste version fortfarande.) Begreppets innehåll får därför främst sökas i förarbetena. Att med hjälp av dessa försöka fastställa begreppets innebörd är emellertid inte lätt, vilket sannolikt beror på att motiven tar sin utgångspunkt i långa och komplicerade exempel, antingen hämtade från praxis eller fritt konstruerade. Utifrån dessa exempel förklaras och definieras begreppet och härifrån hämtas så småningom rekvisiten till de olika skatteflyktslagarnas generalklausuler.

Vad som emellertid explicit framgår av motiven är att med begreppet skatteflykt skall förstås att en skattskyldig med hjälp av olika juridiska konstruktioner försöker uppnå vad som betecknas som av lagstiftaren *inte avsedda skatteförmåner*.¹⁶ Transaktionerna kännetecknas av s.k. konstlade arrangemang, vars främsta syfte är att just nedbringa skatten.¹⁷ I första hand avses ett kringgående av skattereglerna med hjälp av mer eller mindre invecklade konstruktioner.¹⁸ Genom att välja ett annat förfarande än det direkta och närmast till hands liggande för att uppnå ett visst resultat, anses den skattskyldige försöka komma förbi den skatteregel som normalt skulle ha till-

¹⁵ Se t.ex. prop. 1980/81:17 s. 16 och prop. 1982/83:84 s. 10.

¹⁶ Se SOU 1975:77 s. 17 f.

¹⁷ Se prop. 1980/81:17 s. 17.

¹⁸ Se Ds B 1978:6 s. 59.

lämpats.¹⁹ Typiskt för dessa förfaranden anges vara att avtal eller andra rättshandlingar ingås för att den skattskyldige skall komma i åtnjutande av ”skattelättnader i strid med skattelagstiftningens syfte”.²⁰ I förarbetena beskrivs detta som att den skattskyldige företar en serie rättshandlingar, som var för sig visserligen är civilrättsligt hållbara, men som sammantagna ger skatteförmåner som framstår som ”klart oberättigade”.²¹ I själva benämningen skatteflykt anses ligga en värdering: den som betecknar ett förfarande som skatteflykt menar att skatt i den aktuella situationen bör utgå med väsentligt större belopp än vad som faktiskt sker.²²

Skatteflyktsbegreppet har bl.a. kritiserats utifrån perspektivet att det är svårt att avgränsa det område som begreppet är tänkt att omfatta.²³ Enligt förarbetena är det ju just den omständigheten att den uppnådda skatteförmånen *inte är avsedd* av lagstiftaren som skiljer skatteflyktsförfarandena från de rena skatteplaneringsåtgärderna.²⁴ Frågan är dock, som sagts, hur man i praktiken skall kunna särskilja det ena från det andra.²⁵ (Jfr ovan i avsnitt 2 kritiken beträffande denna skenbart enkla skiljelinje.) Utmärkande för flertalet av de förfaranden som ansetts innefatta skatteflykt är ju att lagstiftaren över huvud taget inte har förutsett dem och att de följaktligen inte heller har behandlats i förarbetena till den aktuella lagstiftningen. Vad man i motiven

¹⁹ Se Ds B 1978:6 s. 1, prop. 1980/81:17 s. 19 och s. 21 samt SkU 1980/81: s. 1.

²⁰ Se t.ex. SOU 1975:77 s. 43 och Ds B 1978:6 s. 29. Jfr även prop. 1980/81:17 s. 11.

²¹ Se SOU 1975:77 s. 48 f. I motiven centreras diskussionen kring transaktioner syftande till erhållande av ”icke påkallade skattelättnader”, ”icke avsedda skatteförmåner” och ”skattelättnader i strid med lagstiftningens anda och mening”. Se t.ex. SOU 1963:52 s. 55 f. och s. 95 och SOU 1975:77 s. 17 och s. 43. Jfr även motiven till ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 10 a–e §§ IL där det utsägs att den aktuella lagstiftningen syftar till att ”motverka alltför skattedrivna transaktioner”. Se prop. 2008/09:65 s. 88.

²² Se Ds B 1978:6 s. 57 ff.

²³ Grosskopf anser termen vara tämligen vag och menar att den reser ett stort antal frågor rörande gränsdragningen. Se Grosskopf i SN 1989 s. 5. Hultqvist anser hela skatteflyktsbegreppet bygga på ett cirkelresonemang och att det är vid själva avgränsningen som man riskerar att hamna i en cirkel: det som är oklanderlig skatteplanering är inte skatteflykt, medan det som är skatteflykt är klandervärd skatteplanering. Se vidare Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm 1995 s. 379.

²⁴ Se prop. 1980/81:17 s. 16. I sammanhanget skall påpekas att uttrycket ”skatteförmån” har kritiserats i litteraturen. Se Hultqvist 1995, s. 384 och s. 423 och densamme i t.ex. SN 1996 s. 672 ff. I korthet kan sägas att författaren ifrågasätter hur det kan vara en förmån att slippa skatt när sådan ändå inte skall utgå enligt lag.

²⁵ Redan i förarbetena påtalades att även om det är möjligt att teoretiskt hålla isär de båda begreppen skatteflykt och skatteplanering ligger det i sakens natur att det kan vara svårt att i praktiken klarlägga vad lagstiftaren avsett. Se prop. 1980/81:17 s. 16.

uppenbarligen söker ringa in med begreppet skatteflykt är olika slag av sammansatta och komplexa icke förutsedda skatteanpassade transaktioner, s.k. onormala förfaranden präglade av någon sorts illvillig vilja.²⁶ Det är svårt att urskilja någon enhetlig princip för skatteflyktslagens tillämpning.²⁷ I praktiken har lagen kommit att tillämpas vid exempelvis s.k. kapitalförsäkringsupplägg, upprepade interna aktieöverlåtelser, vid kringgående av beloppspärren i 40 kap. IL och vid kvittning av underskott mot koncernbidrag/aktieägartillskott.²⁸

I sin strikt legalistiska juridiskt tekniska mening innefattar dock inte skatteflyktsbegreppet mer än vad själva skatteflyktslagen slår fast, dvs. vad som är angripbart med skatteflyktslagen.²⁹ Hultqvist menar att eftersom den tekniska betydelsen av skatteflyktsbegreppet är direkt knuten till vad som blir resultatet av de rekvisit som uppställs i varje version av skatteflyktslag (inklusive lagstiftningsförslag), kommer skatteflyktsbegreppet att bli en definition *ex post*.³⁰ Varje version av skatteflyktslag eller lagstiftningsförslag har därför sin egen definition av vad skatteflykt är.

En analys av motiv och doktrin ger vid handen att begreppet skatteflykt allmänt kan beskrivas som ett rättshandlande som:

- är civilrättsligt giltigt,
- ger upphov till en av lagstiftaren ej förutsedd eller avsedd skattelindring eller skatteförmån,
- strider mot lagstiftningens ”anda och mening”,
- innebär ett utnyttjande av en ojämnhet eller ofullständighet i lagstiftningen,

²⁶ Se t. ex. SOU 1963:52 s. 96 f.

²⁷ Det sagda kan sannolikt förklaras med att det är svårt att förutse lagens tillämpning, eftersom den bygger på att det sker en analog eller reducerande lagtillämpning till den skattskyldiges nackdel. Se Hultqvist, Anders i SvSkT 2005, s. 321.

²⁸ Se t.ex. RÅ 2010 ref. 51, RÅ 2009 ref. 31, RÅ 2006 not. 89 (fhh) och RÅ 2000 ref. 21.

²⁹ Vid sidan av skatteflyktsbegreppets juridiskt tekniska bestämning förekommer termen också som nämnts i den allmänna debatten. Här har begreppet givits en vidare, icke rättsligt relevant betydelse, och anses omfatta alla förfaranden som leder till skatteförmåner som inte är avsedda av lagstiftaren. Se Ds B 1978:6 s. 59 och Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm 1995, s. 383. I denna allmänna betydelse används således begreppet skatteflykt för en rad olika sätt att utnyttja skattelagstiftningen; förfaranden vilkas skatteeffekter inte varit avsedda vid lagens tillkomst.

³⁰ Se vidare Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm 1995, s. 384.

- inte är en skenrättshandling eller rättshandling med oriktig beteckning samt
- inte utgör skattebrott.³¹

Oavsett vilka transaktioner som kan komma att omfattas av här utmejslade kriterier får, i högre grad än vad gäller termen skatteplanering, begreppet skatteflykt anses vara moraliskt belastat. Detta sammanhänger sannolikt med att skatteflyktsdiskussionen redan i de tidiga förarbetena från början av 1960-talet präglades av moralisk argumentation. I motiven påtalades t.ex. att en skatteflyktsbestämmelse måste innehålla ett subjektivt rekvisit, ett ”ont” syfte, för att få någon praktisk betydelse.³² En sådan generell bestämmelse borde dessutom begränsas genom införande av uttryck som syfte att vinna ”otillbörlig” skattelättnad eller ”obehörig” förmån i beskattningshänseende eller liknande.³³ Redan 1956 ställde sig Helmers avvisande till uttrycket ”skatteflyktsåtgärd”. Han menade att det vore önskvärt att finna en fullständigt neutral benämning, men medgav att svensk rätt inte uppvisade någon lämplig sådan.³⁴ För egen del valde han uttrycket ”kringgående av skattelag”. Lindencrona menar att eftersom termen skatteflykt har en undermening av moraliskt fördömande och ensidigt nationellt synsätt kan termen vara riskabel i vetenskapliga framställningar.³⁵ Han framhåller att det är med tvekan man använder termen. Hultqvist är av åsikten att den tekniska meningen av skatteflyktsbegreppet möjligen kan tjäna som etikett för de mer komplicerade sammanhang som behandlas därunder, men meningen med att använda ett begrepp som är så moralbelastat och har sådana svagheter måste enligt hans uppfattning ifrågasättas.³⁶ Enligt min uppfattning är det endast i den mån en rättshandling, eller en serie rättshandlingar, kan inordnas under skatteflyktslagens generalklausul berättigat att tala om skatteflyktstransaktioner.

³¹ Se Rosander, Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, Jönköping 2007, s. 15.

³² Se SOU 1963:52 s. 96 f.

³³ Det skall dock påpekas att 1953 års skatteflyktskommitté inte fann det försvarligt ur rätts-säkerhetssynpunkt att i en bestämmelse, avsedd att tillämpas över hela området för den direkta beskattningen, använda så vagt formulerade rekvisit. Av det skälet motsatte sig kommittén tanken på en allmän bestämmelse mot skatteflykt. Se vidare SOU 1963:52 s. 96 ff.

³⁴ Se Helmers, Dag, Kringgående av skattelag, Stockholm 1956, s. 255.

³⁵ Se Lindencrona, Gustaf, Skatter och kapitalflykt, Stockholm 1972, s. 143.

³⁶ Se Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm 1995, s. 386.

4. Skattebrott

I motsats till de skatteanpassade transaktionerna (skatteplanering och skatteflykt i juridisk teknisk bemärkelse), vilka, innan de eventuellt stoppas av lagstiftning eller i praxis, sker i enlighet med skattelagstiftningens föreskrifter, står skattebrotten. Deras främsta karakteristika är *det oriktiga uppgiftslämnandet* och därmed den direkta överträdelsen av vad som föreskrivs i skatteförfattningarna. Dessa transaktioner strider härmed både mot skatte- och straffreglernas ordalydelse, men också mot deras syfte och ändamål. I sin aktiva form kännetecknas det centrala skattebrottet av att någon, vilken kan men inte behöver vara den skattskyldige själv, på annat sätt än muntligen uppsåtligt eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift beträffande sina inkomstförhållanden. I de allra flesta fall utgörs den oriktiga uppgiften av att en viss intäkt inte har upptagits i deklARATIONEN, eller så har den skattskyldige yrkat avdrag för kostnader som han inte har haft. Dessa tämligen enkla och okomplicerade förfaranden, syftande till att undandra staten skatteintäkter, har ofta prövats i rättstillämpningen. Brottsligheten betecknas i det följande *traditionell skattebrottslighet*.

Den traditionella skattebrottsligheten är förhållandevis enkel att utreda. Ofta utkrävs inte ens straffansvar, eftersom Skatteverket till följd av det obligatoriska kontrolluppgiftssystemet, trots den oriktiga uppgiften, känner till den skattskyldiges inkomstförhållanden. Det uppstår därmed inte någon fara för skatteundandragande, vilket utgör ett för skattebrottet konstitutivt rekvisit. Däremot kan skattetillägg komma att påföras den skattskyldige,³⁷ liksom det kan bli aktuellt att korrigera dennes taxeringsunderlag genom omprövning eller eftertaxering.

Det finns emellertid också skattebrottsliga transaktioner som är betydligt mer sammansatta och tekniskt avancerade än den nu nämnda brottsligheten. Vid den *avancerade moderna skattebrottsligheten* är det inte ovanligt att den oriktiga uppgiften konstitueras av osanna intyg och falska fakturor, vilka används till styrkande av kostnader som den skattskyldige påstår sig ha haft. Om de traditionella skattebrotten kan beskrivas som brott huvudsakligen utförda av en person, kan de mer komplicerade fallen sägas kännetecknas av

³⁷ Jfr dock 5:8 p. 2 Taxeringslagen (1990:324), TL, enligt vilken gäller att skattetillägg inte ska tas ut om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, [LSK] och som har varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret.

förekomsten av ett flertal aktörer, vilka ofta gemensamt och i samråd planerar och utför brotten. Inte sällan får en s.k. målvakt utåt sett stå ansvaret, medan de egentliga aktörerna agerar anonymt i bakgrunden.³⁸ Medaktörer inom andra EU-länder och/eller andra internationella förgreningar, t.ex. bankkontakter inom lågbeskattade områden, hör också till problembilden. Vidare är förekomsten av också annan brottslighet, t.ex. grova bokföringsbrott och borgenärsbrott, avsevärt mer frekventa i samband med den moderna skattebrottsligheten än vid den mer traditionella sådana. Som exempel på sådan avancerad modern skattebrottslighet kan nämnas systematiska mervärdesskattebrott över EU-medlemsländernas gränser eller i samband med handel med tredje land, s.k. momskaruseller.

Termen *skattefus*k är mycket vanligt förekommande vid den skatterättsliga diskussionen angående olika tillvägagångssätt syftande till att minska eller helt eliminera skatteuttaget.³⁹ Redan i de tidiga förarbetena till de olika versionerna av skatteflyktslag reserverades denna term för vad som måste betecknas som brottsliga förfaranden.⁴⁰ Genomgående har uttrycket alltså använts som beteckning för sådana förfaranden som innebär att den skattskyldige lämnar oriktiga uppgifter i deklarationen.⁴¹ På flera håll framhålls också att den typ av handlande som termen avser att omfatta kan träffas av straffansvar enligt skattebrottslagen eller medföra skattetillägg enligt taxeringslagen.⁴² Det förefaller därför som att uttrycket har använts för att beteckna den traditionella, relativt okomplicerade, skattebrottsligheten.⁴³ Det understryks t.ex. att den juridiska bedömningen i dessa fall inte vållar några större problem, utan att frågan i stället gäller om ”fusket” kan uppträckas eller inte.⁴⁴ Det sagda låter förstå att termen inte omfattar den moderna mer avancerade skattebrottsligheten, vilken regelmässigt kräver betydande utredningsresurser, och förklarar möjligen varför termen ”fusk” återkommande har använts.

³⁸ Se om det allmänna möjlighet att utkräva straffansvar i dessa och liknande fall, Simon-Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Stockholm 2005, s. 192 ff.

³⁹ Termen förekommer dock inte alls i de straffrättsliga motiven till de olika skattebrottsbestämmelserna.

⁴⁰ Se t.ex. SOU 1963:52 s. 55 f. där termen angavs beteckna förfaranden i strid mot gällande skatterätt. Se även SOU 1975:77 s. 43.

⁴¹ Se SOU 1975:77 s. 43 och Ds B 1978:6 s. 1 liksom även prop. 1980/81:17 s. 11 och SOU 1989:81 s. 39.

⁴² Se SOU 1963:52 s. 55 f. och SOU 1975:77 s. 47.

⁴³ Jfr t.ex. prop. 1980/81:17 s. 11 där skattefusk beskrivs som ett handlande där någon i sin deklaration utelämnar en skattepliktig inkomst eller yrkar avdrag för en utgift som han inte har haft.

⁴⁴ Se prop. 1980/81:17 s. 11.

Rent språkligt leder detta uttryck tanken till mindre allvarliga förseelser. Pga. termens vaghet skulle det dock, enligt min uppfattning, ha varit bättre att använda beteckningen skatteförseelse, vilken är den straffrättsliga beteckningen för ringa skattebrott.⁴⁵

5. Simulerade och dissimulerade rättshandlingar

Ibland konstrueras såväl förutsedda som icke förutsedda skatteinpassade transaktioner med hjälp av skenrättshandlingar, dvs. simulerade rättshandlingar, eller rättshandlingar som åsatts en oriktig beteckning, s.k. dissimulerade rättshandlingar. Det är heller inte ovanligt att skenrättshandlingar förekommer vid avancerade skattebrottsliga transaktionskedjor, t.ex. i samband med systematiska mervärdesskattebrott. Innan framställningen övergår till att diskutera betydelsen av förekomsten av dessa typer av rättshandlingar ska några ord sägas om innebörden i och skillnaden mellan begreppen.

Syftet med en *simulerad rättshandling* är vanligtvis att vilseleda någon, som regel Skatteverket, att tro att något förhåller sig på ett visst sätt fast detta inte är fallet. Själva poängen med en sådan rättshandling är att den skall ge sken av att ett visst faktiskt och rättsligt förhållande föreligger, fastän i realiteten någon rättshandling över huvud taget inte har företagits.⁴⁶ En skenrättshandling kan därför också beskrivas som en rättshandling som aldrig har företagits, eftersom detta inte har varit parternas avsikt.⁴⁷ För att en rättshandling skall anses utgöra sken krävs att parterna å ömse sidor använder sig av ord och uttryck som ingen av dem i själva verket vill stå för.⁴⁸ Med denna förutsättning kan ett avtal inte vara ett skenavtal om inte båda parterna är på det klara med att de säger något annat än det de menar skall gälla mellan dem. Om parterna är överens om att de vill åstadkomma en fiktiv rättshand-

⁴⁵ Se 3 § Skattebrottslagen (1971:69).

⁴⁶ Enligt Hjerner kännetecknas en skenrättshandling av att den innefattar en viljeförklaring vilken objektivt, d.v.s. såsom den framträder utåt i tal eller skrift, inte motsvaras av vad viljeförklaringens avgivare skulle säga om han ville tala sanning och den som mottager viljeförklaringen inser detta och är införstådd därmed. Se Hjerner, Lars A. E., Sken – Bulvanskap – Kringgående, genomsyn eller förträngning?, Festskrift till Hans Thornstedt 1983, s. 272.

⁴⁷ Se Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Chister, Simon-Almendal, Teresa, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 13 uppl., Lund 2011, s. 731.

⁴⁸ Se Hjerner, Lars A. E., Sken – Bulvanskap – Kringgående, genomsyn eller förträngning?, Festskrift till Hans Thornstedt 1983, s. 275.

ling, så kommer denna inte att medföra några verkliga förpliktelser parterna emellan, eftersom en simulerad rättshandling är civilrättsligt ogiltig.⁴⁹

Nära den simulerade rättshandlingen står den *dissimulerade rättshandlingen*, vars främsta karakteristika är att den har åsatts en oriktig beteckning. Vid oriktigt benämnda rättshandlingar handlar det om rättshandlingar vars yttre form inte överensstämmer med vad rättshandlingen verkligen innebär. Sakförhållandena är med andra ord otvistiga, men det råder olika uppfattningar om den juridiska innebörden av rättshandlingen. Skillnaden mellan en simulerad rättshandling och en dissimulerad rättshandling är alltså att parterna vid de förra transaktionerna inte har för avsikt att fullgöra dessa, medan de i de senare har för avsikt att genomföra någon form av transaktion, men av något skäl åsätter rättshandlingarna en annan juridisk beteckning än vad som motsvarar deras reella innehåll. Ett avtal är kanske visserligen bindande så till vida att en äganderättsövergång har ägt rum mellan två personer, men övergången grundar sig inte på ett köp – vilket parterna betecknat överlåtelsehandlingen – utan i stället på en gåva. Andra exempel är att ett periodiskt understöd betecknas som lön, en utgiven arbetsersättning sägs utgöra traktamente, en utdelning som styrelsearvode osv.

Såväl simulerade som dissimulerade rättshandlingar kan utnyttjas och missbrukas av de skattskyldiga för att helt eller delvis undanröja beskattningens effekter. I syfte att kvitta bort obeskattade vinster i ett aktiebolag kan t.ex. den skattskyldige påstå sig ha köpt in ett avskrivningsunderlag i form av exempelvis immateriella rättigheter. Om något köpeavtal aldrig har slutits, så kommer den i deklarationen gjorda kostnadsföringen innebära att oriktiga uppgifter lämnas till ledning för taxeringen. Eftersom en simulerad rättshandling för sin funktion förutsätter att de inblandade parterna är medvetna om själva fiktionen får nog en sådan rättshandling praktiskt taget alltid anses tillkommen avsiktligt, dvs. uppsåtligt. Detta behöver inte vara fallet vid en dissimulerad rättshandling. Okunskap, slarv, tidsnöd m.m. kan resultera i att de skattskyldiga rubricerar sina rättshandlingar på ett felaktigt sätt. Då olika civilrättsliga dispositioner medför olika skatterättsliga konsekvenser kan dock ibland misstänkas att också en dissimulerad rättshandling avsiktligt har åsatts en oriktig rubricering. Oavsett om en oriktig beteckning tillkommer av slarv eller med avsikt, kan återopande av en sådan rättshandling

⁴⁹ En skenrättshandling kan dock göras gällande av en godtroende tredje person med stöd av 34 § Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, [AvtL.].

medföra att oriktiga uppgifter lämnas i deklARATIONEN. Om inte annat så kan Skatteverket vilseledas att tro att någonting innebär någonting annat än vad som i realiteten är fallet. Från det nyss sagda måste dock skiljas de fall där parterna anser att de ingångna rättshandlingarna har en viss civilrättslig status, men där rättshandlingarna i rättstillämpningen på civilrättslig grund omkvalificeras.⁵⁰

Förekomsten av simulerade och dissimulerade rättshandlingar komplicerar utredningen och den rättsliga bedömningen av olika typer av skatteanpassade transaktioner och skattebrott. Det är också framför allt vid dessa typer av rättshandlingar som frågan om civilrättsliga bedömningar inom ramen för skatteprocessen och rättslig kvalificering av rättsligt relevanta fakta ställs på sin spets. Det kan finnas flera anledningar till att parterna i ett rättsförhållande ingår skenrättshandlingar. När det sker i samband med misstänkt skattebrottslighet är syftet i stort sett alltid att beviljas yrkade kostnadsavdrag. För att yrkade avdrag för icke existerande kostnader skall beviljas tillskapas därför ibland på fiktiv väg handlingar av olika slag. Dessa handlingar kan sägas helt sakna innebörd och vara alltigenom bluff. För att kunna avslöja bluffen är det ofta nödvändigt att rättsligt kvalificera transaktionen, dvs. att göra en civilrättslig bedömning av de vidtagna rättshandlingarnas karaktär. Om det vid denna bedömning visar sig att varken några reella rättigheter eller skyldigheter har överförts mellan parterna, och att de åberopade rättshandlingarna därmed saknar innehåll, bortser man från rättshandlingarna och taxerar den skattskyldige på basis av det faktaunderlag som kan konstateras. Normalt sett utgör därför inte de simulerade rättshandlingarna något större problem i rättstillämpningen, vare sig civilrättsligt eller skatterättsligt. I båda fallen bortser man helt enkelt från dem, i den mån deras förekomst kan konstateras. I straffrättsligt hänseende kan dock en för skens skull upprättad urkund rörande rättshandling vara straffbart såsom osant intygande enligt 15 kap. 11 § st. 1 brottsbalken.

Huvudproblemet vid de simulerade rättshandlingarna ligger dock inte på den rättsliga analysen, utan på att *bevisa* dessa rättshandlingars existens, vilket är en förutsättning för att man skall kunna ignorera dem. Problemet hänger samman med svårigheten att styrka rättsligt relevanta fakta, dvs. att styrka rent faktiska förhållanden, och rör inte den normrelaterade frågan om

⁵⁰ Om parterna, trots den således oriktigt betecknade rättshandlingen, lämnar så fullständiga uppgifter i övrigt att Skatteverket ges tillräckligt underlag för en korrekt taxering, så föreligger dock inte en oriktig uppgift. Jfr 5 kap. 1 § st. 2 TL.

hur man rättsligt skall bedöma och kvalificera dessa fakta under en rättsnorms rättsfaktumled. Först när det i taxeringsprocessen har visat sig *klart framgå* (jfr beviskravet i 5 kap. 1 § st. 2 TL), att den skattskyldige har åberopat fiktiva rättshandlingar till styrkande av sina angivna inkomstuppgifter, kan man bortse från rättshandlingarna och i stället taxera den skattskyldige med utgångspunkt från korrekta rättsligt relevanta fakta, i den mån dessa kan klarläggas.

Då åberopande av ett skenavtal eller en annan skenrättshandling innebär ett lämnande av oriktig uppgift, kan ett sådant förfarande aktualisera påförande av skattetillägg, men också initiera en brottsutredning med åtal och straff som följd. Härför krävs dock att åklagaren *utom rimligt tvivel* lyckas styrka förekomsten av en skenrättshandling. Därefter måste prövas huruvida de i målet åtalade personerna i anslutning till det påstådda brottet *haft kännedom* om rättshandlingarnas karaktär av skenrättshandlingar, dvs. huruvida de haft uppsåt till skatteundandragande, (jfr 2 § SBL). Vägledande vid denna bedömning kan t.ex. vara total avsaknad av eller mycket bristfälliga skriftliga avtal, fakturor och andra försäljningsdokument. Ett annat uttryck för en sådan subjektiv inställning kan vara att köparen i den påstådda försäljningstransaktionen har en svag ekonomisk ställning och små förutsättningar att bedriva lönsam verksamhet. Även falska värderingsintyg eller andra falska handlingar till styrkande av de påstådda transaktionerna kan tolkas som uttryck för kännedom om skenrättshandlingar.

Rent allmänt kan således sägas att redan den styrkta förekomsten av simulerade rättshandlingar kan tolkas som uttryck för en medveten subjektiv inställning, uppsåt, hos den tilltalade. Den som konstruerar och begagnar en skenrättshandling *vet* att den inte innebär vad den utåt sett manifesterar, och att det är det som är själva poängen med att åberopa den. Det är därför föga troligt att en sådan rättshandling tillkommer av okunskap, slarv eller annan ovarsamhet. En annan sak är att t.ex. en godtroende skatterådgivare som ombeds lämna synpunkter på eller komma med råd vid planeringen av ett skattemanpassat förfarande, inte nödvändigtvis har sådan kunskap och därför inte med automatik kan anses ha haft uppsåt att främja en straffbelagd gärning.⁵¹

Vid *dissimulerade rättshandlingar* är problematiken delvis en annan. Såsom beteckningen antyder rör det sig här om rättshandlingar vilka faktiskt

⁵¹ Se här till Kleineman, Jan och Simon-Almendal, Teresa, Felaktig skatterådgivning – Straff- och civilrättsliga ansvarskoneskvenser, SvSkT 2011, s. 12 ff.

döljer någonting,⁵² och som alltså utger sig för att vara en sak när de verkligen är en annan. Kännetecknande för dessa rättshandlingar är att de konstrueras utifrån civilrättsliga termer och begrepp till vilka särskilda skatterättsliga konsekvenser är knutna. Det klassiska exemplet är att en rättshandling betecknas som hyra, medan en civilrättslig kvalificering ger vid handen att det i själva verket rör sig om köp.⁵³ Dessa rättshandlingar beskrivs därför också som *rättshandlingar med oriktig beteckning*. Det centrala problemet vid skatteanpassade transaktioner som kan misstänkas ha konstruerats utifrån sådana oriktigt betecknade rättshandlingar är att tolkningsvis försöka fastställa dessa rättshandlingars ”verkliga” innebörd. Vissa skatteanpassade transaktioner har en sådan utmanande karaktär, med avseende på det skattemässiga utfallet, att man med fog kan misstänka att rättshandlingarna inte är vad de ger sig ut för att vara. Frågan är då om man i rättstillämpningen kan bortse från den innebörd som rättshandlingarna har enligt formen, och i stället utgå från andra rättsliga institut som man finner mera ägnade för transaktionerna än de som parterna själva valt. Med tanke på utfallet i praxis har denna fråga besvarats jakande.⁵⁴ Högsta förvaltningsdomstolen har dock uttalat att vid bedömningen av frågan om ett sådant *annat rättsläge* skall anses föreligga bör *stor restriktivitet* iakttagas.⁵⁵ I annat fall uppstår lätt betydande svårigheter – såväl för den enskilde som för det allmänna – att förutse och överblicka beskattningens konsekvenser.⁵⁶

Liksom vid simulerade rättshandlingar handlar det vid tolkningen om att rättsligt kvalificera den vidtagna transaktionen eller transaktionskedjan, i

⁵² Jfr det latinska verbet *dissimular* vilket i A Latin Dictionary översätts med *to feign that a thing is not that which it is; to dissemble, disguise; to hide, conceal, keep secret*. Se Lewis, Charlton T., Short, Charles, A Latin Dictionary, Oxford 2002, s. 595.

⁵³ Ett problem i rättstillämpningen är att de civilrättsliga begreppen inte alltid har en preciserad betydelse ens inom civilrätten. På flera håll har således diskuterats huruvida dessa endast har en enhetlig innebörd, eller om de kan ha olika betydelser vid tillämpning av olika civilrättsliga regler. Se t.ex. Bergström, Sture, Skatter och civilrätt, En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Stockholm 1978 s. 81 ff. och Silfverberg, Christer, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv, Stockholm 1992, s. 13 ff.

⁵⁴ Se t.ex. RÅ 1985 Aa 192, RÅ 1990 not. 329, RÅ 2001 ref. 28 I och II och RÅ 2002 ref. 42. Jfr dock t.ex. RÅ 2001 ref. 7 och RÅ 2003 ref. 102.

⁵⁵ Se t.ex. RÅ 1989 ref. 62 I, RÅ 2004 ref. 27, RÅ 2008 not. 169 och RÅ 2010 ref. 51. Jfr även RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 4.

⁵⁶ I RÅ 1989 ref 62 I fann t.ex. Högsta förvaltningsdomstolen att de skäl som kunde anföras för att ge de ifrågasatta avtalen en annan innebörd än den deras utformning anvisade, inte hade den styrka som bör krävas för att rättsläget skall anses vara ett annat än det som följer av parternas rättshandlingar.

syfte att inordna denna eller dessa under de skatterättsliga normerna. Liksom vid simulerade rättshandlingar har härvid olika ”metoder” kommit till användning. När man angriper problemet genom att tolka själva rättshandlingen, t.ex. genom att göra en civilrättslig helhetsbedömning och använda partsviljan och parternas avsikter som tolkningsdata, så bemöter man problemet från faktumsidan. Om man i stället applicerar skatteflyktslagen på förfarandet, så försöker man via normsidan inordna transaktionen under det skatterättsliga regelsystemet.

Analysen av felaktigt rubricerade rättshandlingar aktualiserar alltså frågor och problem såväl på normsidan som på faktumsidan. Liksom vid simulerade rättshandlingar gäller det dels att tolka skattelagen och att precisera rättsnormerna i förhållande till det prövade fallet, dels att söka fastställa rättsligt relevant fakta (vad har parterna avsett? hur manifesteras denna vilja? etc.) och att rättsligt kvalificera dessa fakta under den aktuella rättsnormens rättsfaktumled. Märk dock att för att en rättshandling skall kunna rättsligt omkvalificeras krävs att rättshandlingen åsatts en oriktig beteckning, dvs. att dess innebörd faktiskt är någonting annat än vad rubriceringen anger. Det betyder att *riktigt rubricerade rättshandlingar* som faktiskt är vad de utger sig för att vara, *inte kan rättsligt kvalificeras till någonting annat*,⁵⁷ exempelvis bara för att det skattemässiga utfallet är oväntat.

6. Sammanfattande analys

Omfattande skatteanspråk i kombination med de skattskyldigas ofta uttalade önskan att planera sin ekonomi och ordna sina affärer till lägsta möjliga skattekostnad, skapar en spänning i skattesystemet, vilken tar sig uttryck i olika försök att minimera eller helt eliminera skatteuttaget. För att beskriva de skattskyldigas olika försök att åstadkomma skattelindring används både i den allmänna debatten, men också i motiv och doktrin, ett stort antal, mer eller mindre väl avgränsade, termer och begrepp. För egen del har jag valt att skilja mellan beteckningarna skatteanpassade transaktioner och skattebrott. I den mån vissa bestämda och förmånliga skatteeffekter har varit avsedda vid en bestämmelse eller lags tillkomst, och den skattskyldige anpassar sina dispositioner härefter, kan man tala om *förutsedda skatteanpassade transaktioner*. Om skatteutfallet är oväntat, och inte har varit på tanke under lagstiftningsarbetet, är rättshandlingarna i stället att beteckna såsom *icke förutsedda skattean-*

⁵⁷ Se härtill t.ex. RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2010 ref. 51.

passade transaktioner. Vissa av dessa transaktioner eller transaktionskedjor kan inordnas under skatteflyktslagens generalklausul. I sådana fall är det berättigat att tala om *skatteflyktstransaktioner.* Termen *skattebrott* reserveras lämpligen för sådana rättshandlingar, som kan träffas av straffansvar enligt bestämmelserna i skattebrottslagen.

Den här skenbart enkla gränsdragningen är emellertid inte oproblematisk. Det kan exempelvis argumenteras för att spekulationen i den s.k. lagstiftarviljan, dvs. i vad ”lagstiftaren” kan ha avsett, menat eller förutsett vid den aktuella skattelagstiftningens eller regelns tillkomst, bara leder till hypotetiska resonemang, som är svåra att leda i bevis. Också *ett oantastligt icke förutsett skatteanpassat förfarande*, som av något skäl inte går att inordna under skatteflyktslagens generalklausul, bör, enligt min uppfattning, godtas som *en skatteplaneringstransaktion* och ges skatterättsligt verkan i enlighet med de vidtagna dispositionerna. Detta förutsätter dock att rättshandlingarna är civilrättsligt giltiga, dvs. att de inte utgör skenrättshandlingar, och att de inte är felaktigt rubricerade och därför på den grunden kan angripas (omkvalificeras) enligt principen om verklig innebörd. Centralt för dessa rättshandlingar är naturligtvis också att de inte implicerar något oriktigt uppgiftslämnande. Sådana icke förutsedda skatteanpassade transaktioner som kan inordnas under skatteflyktslagens generalklausul kan dock beskattas genom tillämpning av denna.

Såväl de förutsedda som de icke förutsedda skatteanpassade transaktionerna kan gemensamt sägas kännetecknas av att de skattskyldigas handlande inryms under vad skattereglerna formellt medger. De icke förutsedda skatteanpassade transaktionerna utmärks visserligen av att de skattskyldiga utnyttjar skattereglerna till sin bristningsgräns och att det skattemässiga resultatet till följd härav, i vissa fall, anses strida mot skattelagstiftningens syften och grunder, men handlandet innebär inte i sig någon direkt överträdelse av skattereglerna. Sådana överträdelser, och därmed ett oriktigt uppgiftslämnande, är däremot kännetecknande för skattebrotten. I dessa fall fullgör inte de skattskyldiga sina skyldigheter enligt det skatterättsliga regelverket och bryter härigenom mot skattebrottslagens bestämmelser.

Vid såväl olika slag av skatteanpassade transaktioner som vid mer avancerad skattebrottslighet aktualiseras ofta komplicerade rättstillämpningsproblem. Inte sällan handlar det om att faktiskt klarlägga de skattskyldigas olika dispositioner. I den mån det går att fastställa rättsligt relevanta fakta avseende olika transaktioner och transaktionskedjor måste de skattskyldigas handlande rättsligt kvalificeras och inordnas under det rättsliga regelverket, så att

en korrekt taxering kan åsättas. Så måste exempelvis en simulerad rättshandling styrkas för att kunna betraktas som en nullitet, och en dissimulerad rättshandlingens verkliga innebörd klarläggas för att rättshandlingen skall kunna läggas till grund för taxeringen.

Spörsmålen om rättshandlingars verkliga innebörd och lämnade uppgifters riktighet besvaras primärt med utgångspunkt i det skatterättsliga regelverket. Den rättsliga bedömningen av simulerade och dissimulerade rättshandlingar uppvisar härvid sinsemellan betydande likheter. Trots detta föreligger dem emellan den viktiga skillnaden, att man vid dissimulerade rättshandlingar inte kan bortse från rättshandlingen vid taxeringen. Vid oriktigt betecknade rättshandlingar är det i stället helt nödvändigt att försöka klargöra parternas intentioner och rättshandlingen/rättshandlingarnas ”egentliga”, ”reella”, innebörd för att kunna taxera den skattskyldige i enlighet med denna. En annan viktig skillnad är att det vid dissimulerade rättshandlingar finns ett större utrymme för *subjektiva bedömningar* än vad det gör vid skenrättshandlingar, vilket får betydelse vid en eventuell ansvarsprövning.

