

Regeringens proposition

1980/81:17

med förslag till lag mot skatteflykt, m. m.

beslutad den 2 oktober 1980.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll ovannämnda dag.

På regeringens vägnar

THORBJÖRN FÄLLDIN

ROLF WIRTÉN

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås en särskild lag mot den form av skatteundandragande som brukar kallas för kringgående av skattelag. I motsats till vad som gäller för vissa andra former av skatteundandragande åtgärder – t. ex. skenavtal – har skattedomstolarna i allmänhet inte ansett sig kunna underkänna olika slag av kringgåendetransaktioner.

Kännetecknande för kringgåendetransaktionerna är att en person uppnår ett visst ekonomiskt resultat – inte genom det förfarande som ligger närmast till hands, utan genom ett annat som från kommersiella och liknande synpunkter är en omväg – och därigenom undviker de beskattningsregler som annars skulle bli tillämpliga. I den föreslagna lagen preciseras när ett sådant kringgående skall anses föreligga och vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att en kringgåendetransaktion skall underkännas i skattehänseende. Ett sådant underkännande innebär då i första hand att taxering sker med tillämpning av den kringgåendens bestämmelse. För det fall detta skulle leda till ett oskäligt resultat öppnas i lagen också en möjlighet till friare bedömning. Utgångspunkten är att det skall bli möjligt att förhindra en icke avsedd skatteförmån, inte att åstadkomma ett hårdare beskattningsresultat än om något kringgående inte skett. Detta betyder också att det förhållandet att taxeringen fastställts med stöd av den nya lagen inte utgör någon särskild grund för skattetillägg eller innebär någon vidgning av området för straff. Tillämpningsområdet föreslås begränsat till inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt ett fåtal andra skatter som kan sägas utgöra komplement till inkomstbeskattningen.

Den nya lagstiftningen är riktad mot de fall där mer eller mindre invecklade transaktionskedjor har konstruerats för att undgå eller nedbringa skatt, medan den som företar helt vanliga och normala transaktioner inte

skall behöva riskera att beröras av den. Om en skattskyldig på förhand vill få klarhet i om ett visst förfarande omfattas av den föreslagna skatteflyktsklausulen eller ej, bör han kunna få förhandsbesked. Det föreslås därför en utvidgning av de nuvarande bestämmelserna om rätt till förhandsbesked i taxeringsfrågor. Vidare föreslås att frågor som gäller tillämpning av klausulen skall prövas i första instans av länsrätt.

Med hänsyn till att en lagstiftning av denna typ reser speciella problem i rättssäkerhetshänseende föreslås i propositionen att lagstiftningen tidsbegränsas. Den skall gälla i fråga om rättshandlingar som företas under åren 1981–1985. Avsikten är att generalklausulen skall utvärderas från rättssäkerhetssynpunkter mot slutet av femårsperioden och att lagstiftningen därvid skall övervägas på nytt. För att säkerställa att ett underlag finns för utvärderingen, avser regeringen att föranstalta om att rättsfall och erfarenheter rörande tillämpningen av lagen löpande inrapporteras till justitiekanslern och att även ge denne i uppdrag att till regeringen inkomma med eget yttrande i saken.

1 Förslag till Lag mot skatteflykt

Häri genom föreskrivs följande.

1 § Denna lag gäller i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt och ersättnings-skatt.

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

Ett förfarande skall anses innebära att skattebestämmelse kringgås om

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

2. förfarandet medför en icke oväsentlig skatteförmån som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet och

3. en taxering på grundval av förfarandet klart skulle strida mot grunderna för bestämmelsen i fråga eller för de bestämmelser som skulle tillämpas om förfarandet lades till grund för taxeringen.

3 § Om 2 § tillämpas skall taxeringen ske som om den skattskyldige hade valt det närmast till hands liggande förfarande som avses i 2 § andra stycket 1. Om en sådan grund för taxeringen skulle leda till oskäligt resultat, skall taxeringen bestämmas till skäligt belopp.

— — — — —
Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981 och tillämpas på rättshandlingar som har företagits under tiden den 1 januari 1981 – den 31 december 1985.

2 Förslag till

Lag om ändring i förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor

Härigenom föreskrivs i fråga om förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor¹

dels att i 11 och 12 §§ ordet "förordning" skall bytas ut mot "lag",

dels att i 12 § orden "Kungl. Maj:t" skall bytas ut mot "regeringen",

dels att rubriken till förordningen samt 1 § skall ha nedan angivna lydelse.

Lag om förhandsbesked i taxeringsfrågor

Nuvarande lydelse

Riksskatteverket *må*, *därest sådant* för någon finnes vara av synnerlig vikt, efter ansökan lämna besked på förhand (förhandsbesked) angående viss fråga, som avser sökandens taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt eller ersättningsskatt, ävensom viss fråga rörande tillämpningen av lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst eller *förordningen* om uppskov *i vissa fall* med beskattning av realisationsvinst. Förhandsbesked *må ock* meddelas i frågor som *nu nämnts*, *därest detta* finnes vara av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Föreslagen lydelse

1 §²

Riksskatteverket *får*, *om det finnes* vara av synnerlig vikt för någon, efter ansökan lämna besked på förhand (förhandsbesked) angående viss fråga, som avser sökandens taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt eller ersättningsskatt, ävensom viss fråga rörande tillämpningen av *lagen (1951:763)* om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst eller *i lag givna bestämmelser* om uppskov med beskattning av realisationsvinst. *Gäller ansökningen fråga om tillämpning av lagen (1980:000) mot skatteflykt får förhandsbesked meddelas, om det är av vikt för sökanden.*

I frågor som avses i första stycket får förhandsbesked också meddelas, om det finnes vara av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

¹ Senaste lydelse av förordningens rubrik 1970:914 11 § 1971:312.

² Senaste lydelse 1970:914.

Nuvarande lydelse

Vad ovan sagts skall äga motsvarande tillämpning, när ägare till fastighet eller den, för vilken ehuru han icke är ägare garantibelopp för fastighet likväl skall upptagas såsom skattepliktig inkomst i enlighet med vad därom stadgas i 47 § kommunalskattelagen, önskar på förhand erhålla besked angående viss fråga, som avser taxering av fastigheten.

Om rätt att av riksskatteverket erhålla förhandsbesked i fråga rörande mervärdeskatt föreskrives i lagen om mervärdeskatt.

Föreslagen lydelse

Vad som har sagts i första stycket första meningen och andra stycket skall också tillämpas, när ägare till fastighet önskar på förhand erhålla besked angående viss fråga, som avser taxering av fastigheten. Detsamma gäller den för vilken garantibelopp för fastighet skall tas upp som skattepliktig inkomst enligt bestämmelserna i 47 § kommunalskattelagen (1928:370), trots att han inte är ägare.

Om rätt att av riksskatteverket erhålla förhandsbesked i fråga rörande mervärdeskatt föreskrivs i lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

Denna lag träder i kraft tre veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

3 Förslag till

Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1956:623)¹

dels att 67 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 114 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

67 §²

Omräkning av inkomst på grund av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen eller taxering till kommunal inkomstskatt på grund av 57 § 3 mom. samma lag *må icke* verkställas av taxeringsnämnd. Anser nämnden att sådan åtgärd bör *vidtagas* skall skriftlig anmälan härom göras hos skattechefen. Denne *äger* göra framställning i frågan hos länsrätten. I förekommande fall skall han överlämna anmälan till allmänna ombudet för mellankommunala mål för framställning hos den mellankommunala skatterätten och samtidigt underrätta skattechefen i annat län, där den skattskyldige taxerats till kommunal inkomstskatt.

Omräkning av inkomst på grund av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller taxering till kommunal inkomstskatt på grund av 57 § 3 mom. samma lag *får inte* verkställas av taxeringsnämnd. Anser nämnden att sådan åtgärd bör *vidtas* skall skriftlig anmälan härom göras hos skattechefen. Denne *får* göra framställning i frågan hos länsrätten. I förekommande fall skall han överlämna anmälan till allmänna ombudet för mellankommunala mål för framställning hos den mellankommunala skatterätten och samtidigt underrätta skattechefen i annat län, där den skattskyldige taxerats till kommunal inkomstskatt. *Vad nu sagts gäller också i fråga om tillämpning av lagen (1980:000) mot skatteflykt.*

Om handläggning av framställning enligt första stycket och om fullföljd av talan mot beslut i sådan fråga skall i tillämpliga delar gälla vad som är stadgat om besvär rörande taxering.

¹ Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

² Senaste lydelse 1979:175.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

114 a §

*Utöver vad som följer av 114 §
skall eftertaxering ske, när rättelse
påkallas av att lagen (1980:000) mot
skatteflykt är tillämplig.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

4 Förslag till Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs att 49 § 2 och 4 mom. uppbördslagen (1953:272)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

49 §

2 mom.² Skattskyldig må av länsstyrelsen erhålla anstånd med inbetalning av skatt, kvarskatteavgift eller ränta

1) om den skattskyldige anfört besvär över taxering och erläggandet av skatt, som påförts i anledning av den icke lagakraftvunna taxeringen, skulle för den skattskyldige medföra betydande skadeverkningar eller eljest framstå såsom obilligt: till belopp som betingas av den skattskyldiges yrkande i fråga om taxeringen,

2) om ansökan gjorts angående skatteberäkning för ackumulerad inkomst, angående uppskov med beskattning av intäkt av skogsbruk, angående avräkning av utländsk skatt eller angående befrielse från erläggande av skatt, som påförts avliden person eller hans dödsbo, eller om skattskyldig eller dödsbo anfört besvär över beslut med anledning av sådan ansökan: till belopp som betingas av ansökningen eller besvären,

3) om ansökan gjorts angående nedsättning enligt 85 § 2 mom. av kvarskatteavgift eller om besvär anförts över beslut i anledning av sådan ansökan: till belopp som betingas av ansökningen eller besvären.

3) om ansökan gjorts angående nedsättning enligt 85 § 2 mom. av kvarskatteavgift eller om besvär anförts över beslut i anledning av sådan ansökan: till belopp som betingas av ansökningen eller besvären,

4) om kvarstående eller tillkommande skatt har påförts på grund av att 3 § lagen (1980:000) mot skatteflykt har tillämpats: till belopp som betingas av vad som sålunda påförts.

Anstånd enligt första stycket vid 1) må medgivas endast om den skattskyldige ställer nöjaktig säkerhet hos länsstyrelsen om icke med hänsyn till anståndstidens varaktighet, den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan

Anstånd enligt första stycket vid 1) eller 4) får medges endast om den skattskyldige ställer nöjaktig säkerhet hos länsstyrelsen, om inte med hänsyn till anståndstidens varaktighet, den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan

¹ Lagen omtryckt 1972:75. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771.

² Senaste lydelse 1978:972.

Nuvarande lydelse

antagas, att det belopp som avses med anståndet ändå kommer att behörigen erläggas.

4 mom.³ Den som åtnjutit anstånd med inbetalning av skatt enligt 2 mom. 1) skall erlägga ränta (*a n s t å n d s r ä n t a*) för den del av skatten som skall erläggas senast vid anståndstidens utgång. Vid ränteberäkningen *gälla* i tillämpliga delar bestämmelserna i 32 § första stycket.

Vid beräkning av anståndsränta gäller,

att ränta utgår från utgången av den månad, då skatten skulle ha erlagts om anstånd icke medgivits, till och med den månad, då anståndstiden gått till ända; samt

att ränta utgår i helt krontal, varvid öretal bortfaller.

Bifalles den skattskyldiges besvär, skall erlagd ränta återbetalas sedan taxeringen vunnit laga kraft.

Bestämmelserna i denna lag om tillkommande skatt äga motsvarande tillämpning beträffande anståndsränta.

Föreslagen lydelse

antas, att det belopp som avses med anståndet ändå kommer att behörigen erläggas.

4 mom. Den som åtnjutit anstånd med inbetalning av skatt enligt 2 mom. 1) *eller 4)* skall erlägga ränta (*a n s t å n d s r ä n t a*) för den del av skatten som skall erläggas senast vid anståndstidens utgång. Vid ränteberäkningen *gäller* i tillämpliga delar bestämmelserna i 32 § första stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

³ Senaste lydelse 1974:853.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1979-05-31

Närvarande: statsministern Ullsten, ordförande, och statsråden Sven Romanus, Mundebo, Wikström, Friggebo, Wirtén, Huss, Rodhe, Wahlberg, Hansson, Enlund, Lindahl, Winther, De Geer, Blix, Cars, Gabriel Romanus, Tham, Bondestam

Föredragande: statsrådet Mundebo

Lagrådsremiss med förslag till lag mot skatteflykt, m. m.

1 Inledning

Företagsskatteberedningen (Fi 1970:77), som i november 1977 avgav slutbetänkandet *Beskattningslag av företag* (SOU 1977:86, 87), har i samband med sin översyn av regelsystemet på företagsbeskattningsområdet även behandlat behovet av ingripanden mot olika former av skatteflykt. En särskild till beredningen knuten arbetsgrupp har utarbetat betänkandet (SOU 1975:77) *Allmän skatteflyktsklausul*. Betänkandet innehåller förslag om hur en s. k. generalklausul mot skatteflykt skulle kunna utformas. Generalklausulen föreslås omfatta flertalet skatter och avgifter och tillämpas på sådana förfaranden som ger skatteförmåner i strid med lagstiftningens anda och mening.

Arbetsgruppens förslag till lag om skatteflykt bör fogas till protokollet som *bilaga 1*.

Efter remissbehandling av arbetsgruppens förslag har inom budgetdepartementet upprättats en promemoria (Ds B 1978:6) *Lag mot skatteflykt*. I promemorian föreslås en särskild lag mot skatteflykt inriktad mot kringgåendetransaktioner på inkomst- och förmögenhetsskatteområdet.

Promemorian innehåller en närmare redogörelse för arbetsgruppens förslag och en sammanställning av remissyttrandena över detta förslag. Den innehåller också en översikt av nuvarande lagstiftning mot skatteflykt. Promemorian bör fogas till protokollet som *bilaga 2*.

Promemorian har remissbehandlats. En sammanställning av remissyttrandena bör fogas till protokollet som *bilaga 3*.

2 Allmänt om skatteflyktsproblemet

En grundläggande princip inom beskattningen är att taxeringarna skall vara likformiga och rättvisa. Det innebär bl. a. att individer som befinner sig i samma ekonomiska situation skall beskattas lika och att skattebördan skall fördelas enligt de regler som är uttryckta i lagstifningen. Ett skattesystem som lämnar utrymme för olika former av skatteundandragande åtgärder innebär att likformigheten och rättvisan kan sättas ur spel och att vissa medborgare ges möjligheter att vältra över en del av sin skattebörda på andra.

Förekomsten av olikformigheter och orättvisor i beskattningen blir ett allt mer centralt problem ju högre skatteuttaget är. Vetskapen om att mindre nogräknade personer har möjligheter att med framgång undanhålla stora belopp från beskattning utgör uppenbarligen en påfrestning på det grundläggande förtroende hos medborgarna utan vilket skattesystemet inte kan fungera. Även om flertalet människor lojalt fullgör skyldigheten att betala skatt, visar erfarenheterna från taxeringsarbetet att skatteundandragandet med tiden har blivit allt vanligare och att det förekommer i många former. För att motverka denna utveckling är det nödvändigt med kraftfulla insatser på flera plan. Samtidigt måste naturligtvis rättssäkerhetens krav tillgodoses. I promemorian diskuteras olika former av skatteundandragande och de problem som är förknippade med dessa.

Skattefusk begår t. ex. den som i sin självdeklaration utelämnar skattepliktig inkomst eller yrkar avdrag för utgift som han inte har haft. Den juridiska bedömningen vållar här oftast inte några större problem utan avgörande blir frågan om fusket kan upptäckas eller inte.

En annan form av skatteundandragande sker med hjälp av s. k. skenavtal. Ett sådant avtal medför inga verkliga förpliktelser för parterna utan dess enda funktion är inte sällan just att undvika eller lindra beskattningen. Arrangemang av detta slag brukar regelmässigt underkännas av skattedomstolarna utan att lagstiftaren har behövt ge några uttryckliga bestämmelser om detta. Av liknande karaktär är fall där avtal ges en oriktig benämning: ett köp benämns gåva, ett periodiskt understöd kallas lön, en utgiven arbetsersättning sägs utgöra traktamente osv. Här brukar domstolarna bortse från den oriktiga benämningen och bedöma rättshandlingen efter dess verkliga innebörd.

Som skatteflykt betecknas ofta alla förfaranden, där den skattskyldige visserligen på ett formellt fullt giltigt sätt utnyttjar skattereglerna men där skatteförmåner uppkommer som framstår som inte avsedda. Det kan gälla allt från ett utnyttjande av skatteregler, som alljämt gäller trots att de på grund av utvecklingen inom andra områden har kommit att te sig föråldrade, via vad som kan kallas ett missbruk av skattestimulanser som statsmakterna har infört i bestämda syften och till komplicerade avtalskonstruktioner som leder till ett kringgående av de skatteregler som normalt skulle ha tillämpats.

Som har påpekats i promemorian måste åtgärder mot skatteflykten naturligtvis anpassas efter den skiftande karaktären på problemen. Är det fråga om en föråldrad lagregel måste den ersättas med en som är bättre anpassad till nya värderingar eller ändrade förutsättningar i övrigt.

Skattestimulanser införs för att gynna vissa handlingssätt som har positiva samhälleliga effekter: uppbyggnad av pensioner, genomförande av investeringar osv. Avsikten är att ge den som överväger att spara för sin ålderdom eller att utvidga sin rörelse ett extra incitament att göra det. Skatteflyktsproblemet uppstår i de fall då skatteförmånen är den primära drivkraften, medan det gynnade syftet är helt underordnat. Som har påpekats i promemorian torde det inte finnas något sätt att helt förhindra detta, särskilt som attraktiviteten av den skatteförmån som står att uppnå ofta varierar starkt för skattskyldiga i olika situationer och även kan påverkas av ändringar på andra områden inom skattesystemet. Normalt får man därför räkna med att den enda möjliga åtgärden mot detta slags missbruk av skattestimulanser är att – liksom hittills – ändra den materiella lagstiftningen för att begränsa förmånerna eller för att mer noggrant precisera villkoren för dem.

I mer teknisk bemärkelse avses emellertid med skatteflykt varken ett utnyttjande av föråldrade lagregler eller ett missbruk av skattestimulanser utan i första hand ett kringgående av skatteregler med hjälp av mer eller mindre invecklade konstruktioner. Genom att välja ett annat förfarande än det direkta och närmast till hands liggande för att uppnå ett visst resultat försöker den skattskyldige komma förbi en skatteregel som normalt skulle ha tillämpats. Typiska exempel är försök att med olika metoder undvika ett av leden i dubbelbeskattningen av aktiebolagens inkomster, att komma ifrån latent skatteskulder innan medel tas ut från företag eller att kringgå förbudet mot avdrag för periodiskt understöd till hemmavarande barn.

Kringgåendefallen har till skillnad från skentransaktionerna oftast inte kunnat bemästras utan lagändringar. I och med att verkliga transaktioner genomförts och att varje enskilt led i kedjan har varit civilrättsligt giltigt har skattedomstolarna i allmänhet ansett att det har saknats grund för att frångå dem vid beskattningen. För att täppa till olika luckor i skattelagarna som på detta sätt kommit att uppmärksammas har därför under senare år en omfattande lagstiftning genomförts.

En utgångspunkt för den materiella skattelagstiftningen måste självfallet vara att den så långt möjligt klart anger vilka inkomster som är skattepliktiga och hur inkomstberäkningen skall ske. En sådan lagstiftningsteknik är nödvändig om man skall kunna tillgodose kravet på att den skattskyldige när han företar en rättshandling skall kunna förutse de skattemässiga konsekvenserna av denna. Noggrant utformade skatteregler i förening med en tillräcklig kontrollapparat bör i flertalet fall garantera en effektiv och rättvis beskattning.

Det är samtidigt viktigt att konstatera att just ambitionen att ge skattereglerna ett så exakt innehåll som möjligt är en del av orsaken till själva

skatteflyktsproblematiken. Lagstiftaren kan aldrig förutse och reglera alla situationer som kan uppstå. Detta öppnar möjligheter för skattskyldiga att i vissa fall klä sina transaktioner i en sådan yttre dräkt att ett egentligen inte avsett lagrum formellt blir tillämpligt eller att det "normala" lagrummet inte kan tillämpas.

För att motverka skatteflykt har man hittills i stor utsträckning begagnat sig av speciallagstiftning som har riktats mot särskilt angivna förfaranden. En svaghet med en sådan metod är att även speciallagstiftningen öppnar möjligheter till kringgåendetransaktioner. Om de skattskyldiga för att uppnå samma resultat har ändrat förfaringssätten i några avseenden, har det visat sig att lagstiftningen blir verkningslös. Detta sammanhänger bl. a. med att skattedomstolarna inte har ansett sig kunna komplettera lagstiftningen med hjälp av analog lagtolkning. När vissa skattskyldiga på detta sätt har funnit nya vägar för skatteflykt, har lagstiftaren åter fått ingripa med specialregler.

Metoden med speciallagstiftningen har också den nackdelen att det allmänna kan reagera mot skatteflyktsåtgärderna först i efterhand. Eftersom lagstiftningen inte bör ges tillbakaverkande kraft blir följden att en begränsad grupp skattskyldiga kan vinna inte avsedda skatteförmåner på övriga skattebetalares bekostnad. En sådan ordning är uppenbarligen ägnad att undergräva allmänhetens tilltro till rättvisan i skattesystemet.

Man kan inte heller räkna med att möjligheterna att finna nya former av skatteflyktsåtgärder kommer att minska i framtiden. Samhällsutvecklingen ställer stora krav på följsamhet över hela skatteområdet vilket leder till en ständig förnyelse av regelsystemet. Givetvis beaktas skatteflyktsaspekterna i detta arbete men detta utesluter inte att det kan öppnas möjligheter till nya förfaranden som lagstiftaren inte har haft möjligheter att förutse eller rimligen har kunnat förebygga.

Det är enligt min mening inte rimligt att den materiella skattelagstiftningen skall behöva byggas upp med särskilt beaktande av alla de mer eller mindre konstlade förfaranden som kan tänkas och som – om de godtas vid rättstillämpningen – leder till inte avsedda skatteförmåner.

Jag anser mot denna bakgrund att man nu måste pröva alternativet med en allmän bestämmelse mot skatteflykt. Det helt övervägande antalet remissinstanser som har yttrat sig över departementspromemorian – och tidigare över arbetsgruppens förslag – är också positiva till att en generalklausul mot skatteflykt införs. Det bör i detta sammanhang också påpekas att en sådan generalklausul förekommer i flera utländska rättssystem, bl. a. i Finland, Frankrike och Västtyskland (se bil. 2 avsnitt 3.3 och SOU 1975:77 s. 33).

En allmän skatteflyktsklausul måste självfallet utformas så att man på ett tillfredsställande sätt tillgodoser rättssäkerhetens krav. I kraven på rättssäkerhet ligger i första hand att de skattskyldiga skall ha rimliga möjligheter att i förväg kunna bedöma vad som föranleder beskattning eller ger rätt till avdrag. Kravet på att man i olika situationer skall kunna förutse

skattekONSEKVENSERNA av ett visst handlingssätt tillgodoser man som jag nyss har påpekat i möjlig mån vid utformningen av de materiella beskattningsreglerna. Det är emellertid inte möjligt att i varje enskilt fall entydigt avgöra t. ex. vad som skall anses som skattepliktig inkomst. Det sammanhänger bl. a. med att vårt skattesystem saknar en exakt definition av inkomstbegreppet. Det har nämligen inte ansetts möjligt att utforma en regel som uttömmande anger gränserna för detta begrepp. Det har i stället blivit skattedomstolarnas sak att inom lagstiftningens ramar leda rättsutvecklingen på centrala områden. I ett skattesystem som är uppbyggt på detta sätt kommer det alltid att uppstå gränsfall där de skattskyldiga inte med säkerhet kan förutse de skattemässiga konsekvenserna av en planerad transaktion. Detta är också anledningen till att man har infört bestämmelser som ger de skattskyldiga möjlighet att få förhandsbesked i taxeringsfrågor.

Vad jag nu har sagt om skattelagstiftningens utformning har sin motsvarighet på andra rättsområden. Kravet på förutsebarhet har inte på något rättsområde kunnat drivas så långt att man med säkerhet kan förutse de rättsliga konsekvenserna av varje rättshandling. Det kan också crinras om att inom civilrätten finns flera exempel på generalklausuler, t. ex. inom avtalsrätten och köprätten. Dessa klausuler ger en generell möjlighet att ingripa mot vissa slags förfaranden som ansetts inte böra godtas. Detta förhållande bör man hålla i minnet när man tar ställning till frågan om att införa en allmän skatteflyktsklausul. Å andra sidan får man naturligtvis inte ta detta till intäkt för att införa en skatteflyktsklausul med så allmän och obestämd tillämpning att osäkerhet om skattelagstiftningens innebörd uppstår även i vardagliga och normala situationer. Den som företar helt vanliga och normala transaktioner skall inte behöva riskera att beröras av klausulen, utan på lagstiftaren måste fortfarande det kravet ställas att de materiella skattebestämmelserna utformas så att de i dessa fall ger klara anvisningar om hur beskattningen sker. Skatteflyktsklausulens tillämpningsområde måste med andra ord begränsas till de fall då mer eller mindre invecklade transaktioner har företagits för att undgå eller nedbringa skatt. I dessa fall torde de agerande regelmässigt ha varit väl medvetna om att transaktionernas giltighet kan komma att ifrågasättas av skattemyndigheterna. Man kan inte med fog påstå att det minskar rättssäkerheten om skattedomstolarna får möjlighet att i sådana fall underkänna förfarandet med stöd av en allmän skatteflyktsklausul. En sådan klausul kan tvärtom öka förutsättningarna för konsekvens i rätts-tillämpningen och materiellt tillfredsställande lösningar.

I de närmast följande avsnitten behandlar jag frågan om utformningen av en allmän skatteflyktsklausul med utgångspunkt i de förslag som har lagts fram av arbetsgruppen och i departementspromemorian. Därefter tar jag upp de övriga frågor som är förknippade med införandet av en generalklausul.

3 Utformningen av en skatteflyktsklausul

3.1 Inriktningen av lagstiftningen

Allmänt

Jag har i det föregående redogjort för olika former av skatteundandragande och skatteflykt och de skilda problem som är förknippade med dessa.

Arbetsgruppen har haft ambitionen att konstruera ett så fullständigt regelsystem som möjligt mot skatteflykt och närliggande förfaranden. Förslaget avser sålunda inte bara den egentliga skatteflykten. Det tar också sikte på skentransaktioner och sådana avtal som har fått en felaktig rubricering eller som har utformats så att den verkliga innebörden döljs. Förslaget innebär i denna del att nuvarande praxis skall lagfästas genom en bestämmelse om att avtal skall bedömas efter sin verkliga innebörd. Arbetsgruppen föreslår också en bestämmelse med avseende på vissa avtal som efterlevs av parterna trots att de civilrättsligt är ogiltiga. Bestämmelsen innebär att beskattningen även i dessa fall skall bestämmas i överensstämmelse med de ekonomiska verkningarna. Lagstiftningen skall enligt förslaget kunna tillämpas i fråga om så gott som samtliga direkta och indirekta skatter och avgifter.

I departementspromemorian föreslås att lagstiftningen renodlas till att gälla kringgåendetransaktioner. Skenrättshandlingar och ogiltiga avtal lämnas alltså utanför. Tillämpningsområdet begränsas vidare i huvudsak till den vanliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.

Remissinstanserna godtar så gott som genomgående förslaget att lagstiftningen inte bör inbegripa skenrättshandlingar och liknande förfaranden utan avse endast situationer inom ramen för den egentliga skatteflykten. Däremot råder det delade meningar om hur avgränsningen bör göras inom denna ram och om det lämpliga i att begränsa klausulens tillämplighet till inkomst- och förmögenhetsskatteområdet. En klar majoritet av remissinstanserna ansluter sig dock i huvudsak till den inriktning av lagstiftningen som föreslås i departementspromemorian.

Jag ansluter mig till de remissinstanser som anser att lagstiftningen bör utformas efter de riktlinjer som dras upp i promemorian. Jag skall i det följande i särskilda avsnitt behandla den närmare inriktningen och utformningen av lagstiftningen. Här skall jag inskränka mig till några allmänna synpunkter och först ta upp frågan om behovet av lagstiftningsåtgärder utanför den egentliga skatteflyktens område.

Skenrättshandlingar och oriktigt betecknade avtal vållar i sin renodlade form inte några större problem i rättstillämpningen. Skenrättshandlingar, dvs. rättshandlingar som företas utan att parterna har för avsikt att fullfölja dem, underkänns redan nu av domstolarna. En rättshandling som har rubricerats på ett felaktigt eller missvisande sätt bedöms efter sin verkliga innebörd. Den av arbetsgruppen föreslagna regeln om att rättshandlingar skall bedömas efter sin verkliga innebörd behövs alltså inte för att komma till

rätta med de klara fallen av sken och felaktig rubricering. Som har påpekats i promemorian kan en sådan regel också i en del fall aktualisera vissa gränsdragnings- och tolkningsproblem. Härtill kommer att den föreslagna regeln, för att domstolarnas hittillsvarande praxis skall kunna upprätthållas, skulle behöva göras tillämplig över hela skatte- och avgiftsområdet. En allmän skatteflyktsklausul bör emellertid – som jag närmare kommer att utveckla senare – f. n. ha ett snävare tillämpningsområde. Arbetsgruppens förslag om bestämmelser mot skentransaktioner och avtal som döljer faktiska rättsverkningar bör mot denna bakgrund inte genomföras.

Arbetsgruppens förslag om civilrättsligt ogiltiga avtal som efterlevs av parterna ligger delvis vid sidan av den egentliga skatteflyktsproblematiken. Frågan om behandlingen av sådana avtal bör därför inte tas upp i detta sammanhang.

Jag kommer alltså fram till att lagstiftningen inte bör gå utanför ramen för den egentliga skatteflykten. Med skatteflykt brukar man som jag tidigare har sagt beteckna förfaranden varigenom den skattskyldige utnyttjar olika bestämmelser för att uppnå en förmånligare beskattning än lagstiftaren har avsett. Just den omständigheten att skatteförmånen inte är avsedd av lagstiftaren skiljer skatteflyktsförfarandena från rena skatteplaneringsåtgärder. Den senare typen av åtgärder utmärks alltså av att den skattskyldige för att spara skatt väljer ett förfarande som är uttryckligen eller underförstått accepterat av lagstiftaren.

Om man med en generalklausul vill träffa alla skatteflyktsförfaranden i den vida bemärkelse som jag här har angett, måste villkoren för klausulens tillämpning i princip inskränka sig till att den skattskyldige genom sitt handlande uppnår en skatteförmån som lagstiftaren inte har avsett.

När man i olika sammanhang har diskuterat hur en generalklausul mot skatteflykt bör vara utformad har man dock av flera skäl avvisat tanken på en klausul som på detta sätt skulle täcka alla skatteflyktsfall. Ett skäl är att en sådan allmän och därmed också obestämd utformning av klausulen leder till osäkerhet om klausulens räckvidd. 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 har avsett. Utmärkande för flertalet av de förfaranden som innefattar 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. För att kraven på förutsebarhet skall kunna tillgodoses måste man få en klarare grund för tillämpningen än som följer av enbart en allmän hänvisning till lagstiftningens grunder.

Det framgår av vad jag har sagt att klausulen inte är avsedd att åstadkomma någon egentlig utvidgning av det skattepliktiga området. Grundläggande måste alltså vara att gränserna för beskattningen anges genom de materiella reglerna. Klausulen bör utgöra en komplettering som ger beskattningsmyndigheterna möjlighet att komma till rätta med sådana förfaranden

som innebär att skattskyldiga kringgår skattereglerna med hjälp av konstlade arrangemang vars främsta syfte i realiteten är att just nedbringa skatten. Andra ofullkomligheter i lagstiftningen som kan ge en inte avsedd skatteförmån får rättas genom en ändring av den materiella lagstiftningen.

Man bör alltså enligt min mening begränsa klausulens tillämpning även inom ramen för den egentliga skatteflykten. Å andra sidan får man inte sätta gränserna så snävt att klausulen blir verkningslös. Det är som jag tidigare har antytt ofrånkomligt att klausulen måste ges inslag av subjektiv art. De objektiva rekvisiten måste också utformas så att domstolarna får en viss ram att röra sig inom. Den osäkerhet i fråga om klausulens tillämplighet i konkreta fall som därigenom kan kvarstå elimineras väsentligen om man, som föreslås i promemorian, öppnar möjlighet för de skattskyldiga att få förhandsbesked rörande tillämpningen av klausulen. Jag vill redan nu förutskicka att jag anser att detta förslag bör genomföras.

Jag skall strax närmare precisera hur klausulens tillämpningsområde bör avgränsas inom ramen för den egentliga skatteflykten. Först skall jag emellertid ta upp frågan om vilka skatter som klausulen bör avse.

Lagstiftningens tillämpning på olika skatter

I promemorian föreslås att tillämpningsområdet för skatteflyktsbestämmelserna begränsas till inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt till vissa särskilda skatter som kan sägas utgöra komplement till inkomstbeskattningen, nämligen utskiftningsskatten och ersättningsskatten.

Remissinstanserna är till övervägande del positiva till förslaget.

Jag ansluter mig också i allt väsentligt till detta. Som har påpekats i promemorian kunde det i och för sig vara av värde att låta även andra skatter liksom vissa avgifter omfattas av klausulen. Det gäller i första hand sådana skatter som har ett nära samband med inkomst- och förmögenhetsskatten, t. ex. gåvoskatten och mervärdesskatten. De skäl som har anförts i promemorian mot ett vidare tillämpningsområde bör dock enligt min mening vara utslagsgivande. Jag tänker i första hand på det förhållandet att det beträffande flertalet av här avsedda skatter och avgifter saknas möjligheter att få bindande förhandsbesked. Rätten till förhandsbesked är ett viktigt komplement till en allmän skatteflyktsklausul, särskilt i inledningsskedet. Det är inte möjligt att utan mer ingående utredning införa en sådan rätt på hela skatte- och avgiftsområdet. När praktiska erfarenheter har vunnits om klausulens tillämpning, får övervägas om den bör utsträckas till att avse även andra skatter och avgifter.

Jag föreslår att förslaget i promemorian genomförs med en mindre justering. Det bör sålunda anges att lagen gäller i fråga om *taxering till kommunalskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt och ersättningsskatt*. Genom att anknyta till taxeringen avses att

klargöra att avgifter o. d. som bestäms på grundval av taxeringen, t. ex. egenavgifterna, i förekommande fall får ändras om taxeringen höjs med tillämpning av klausulen.

Lagstiftningens tillämpning på olika förfaranden

Mot bakgrund av de allmänna synpunkter på utformningen av en generalklausul mot skatteflykt som jag nyss har anfört skall jag här först ta upp arbetsgruppens förslag.

Den allmänna skatteflyktsklausulen i arbetsgruppens förslag har ett vidsträckt tillämpningsområde. Ett huvudsyfte har varit att träffa de förfaranden som kan betecknas som egentliga kringgåendehandlingar. Kännetecknande för dessa är att en person som vill uppnå visst ekonomiskt resultat väljer ett förfaringssätt, som från kommersiella och andra inte skattemässiga synpunkter framstår som en onödig omväg, och därigenom undviker de beskattningsregler som skulle bli tillämpliga om han i stället hade valt ett närmare till hands liggande förfarande. Klausulen är dock avsedd att tillämpas även i andra skatteflyktsfall, t. ex. i vissa situationer där skattskyldig yrkar avdrag för konstlade förluster eller genomför transaktioner uteslutande i syfte att uppnå eller undvika viss beskattningseffekt.

Arbetsgruppens förslag till skatteflyktsklausul framgår av bil. 1. Enligt förslaget skall som villkor för tillämpning av klausulen gälla – förutom att den skattskyldige har berett sig en skatteförmån i strid med lagstiftningens anda och mening – att skatteförmånen utgör den skattskyldiges "huvudsakliga fördel" av rättshandlingen.

Med rekvisitetet "huvudsakliga fördel" avser arbetsgruppen att skilja skatteflyktstransaktionerna från det stora flertalet seriösa transaktioner. Med seriösa transaktioner menar gruppen sådana som är fördelaktiga eller på annat sätt välmotiverade från normala företagsekonomiska eller privatekonomiska synpunkter, med bortseende från skattesynpunkterna. Även om de objektiva förutsättningarna är uppfyllda, skall den skattskyldige enligt förslaget kunna undvika tillämpning av skatteflyktsklausulen genom att göra sannolikt att rättshandlingen ändå har tillkommit eller fått sitt innehåll huvudsakligen i annat syfte än att erhålla förmån vid beskattningen. Bestämmelsen tar närmast sikte på fall där den skattskyldige har misstagit sig på de ekonomiska verkningarna men den skall också göra det möjligt att ta hänsyn till annat än ekonomiska skäl.

Flertalet remissinstanser godtar i huvudsak arbetsgruppens förslag. Många remissinstanser anser emellertid att förslaget har ett för omfattande och samtidigt alltför obestämt tillämpningsområde.

För egen del ansluter jag mig till uppfattningen att tillämpningsområdet för den av arbetsgruppen föreslagna klausulen får en alltför svårbedömd avgränsning. Till stor del sammanhänger detta med att förslaget inte innehåller något krav med innebörd att det av den skattskyldige valda

förfarandet skall vara konstlat eller onormalt. Förslaget kommer härigenom att kunna omfatta inte bara kringgåendehandlingar utan även transaktioner som uteslutande är inriktade på att minska skatten. Avgörande för om ett sådant förfarande skall kunna angripas är om det strider eller inte strider mot lagstiftningens anda och mening. Såsom påpekats av några remissinstanser och i departementspromemorian är det ofta en vanskelig fråga att avgöra detta.

Bortsett från att tillämpningsområdet är obestämt kan mot förslaget också riktas den invändningen att det inte markerar någon gräns mellan de fall där ett förfarande, som leder till inte avsedda skatteförmåner, skall stoppas genom ändring eller komplettering av de materiella reglerna och de fall där skatteflyktsklausulen bör kunna tillämpas.

Enligt min mening bör här den principen gälla att om ett förfarande, trots att det framstår som normalt med hänsyn till det ekonomiska resultat som uppnås, leder till en inte avsedd skatteförmån så är det de materiella reglerna som bör ändras. Har den skattskyldige å andra sidan använt sig av ett förfarande som är onormalt eller konstlat med hänsyn till det ekonomiska resultat som har uppnåtts, bör det däremot i princip kunna angripas med stöd av en generalklausul. Det finns som jag tidigare har påpekat inte någon möjlighet att utforma den materiella skattelagstiftningen med hänsyn till alla upptänkliga omvägar som den skattskyldige kan gå med hjälp av olika civilrättsliga konstruktioner av mer eller mindre formell art. Skattskyldiga som begagnar sig av sådana konstruktioner kan inte heller ha anledning att räkna med att dessa utan vidare godtas vid beskattningen.

Förslaget i departementspromemorian bör ses mot denna bakgrund. I promemorian föreslås sålunda att bestämmelserna ges en snävare inriktning än i arbetsgruppens förslag och samtidigt konstrueras så att de får en mer preciserad utformning.

Förslaget innebär att den allmänna skatteflyktsklausulen begränsas till vad som kallas de egentliga kringgåendefallen. Den skattskyldige har enligt promemorian i dessa fall velat uppnå ett visst ekonomiskt resultat som i och för sig inte har med beskattningen att göra, t. ex. uttag av vinstmedel från ett bolag eller överföring av medel till barnen. Väljer han det "normala" eller närmast till hands liggande förfarandet, inträder en bestämd beskattningseffekt, t. ex. att de uttagna vinstmedlen beskattas som utdelning eller att avdrag inte medges för överföringen till barnen. För att uppnå det avsedda resultatet och samtidigt nedbringa skatten väljer han i stället för det "normala" förfarandet ett förfarande, som från kommersiella och andra inte skattemässiga synpunkter utgör en onödig omväg och som – om det skulle godtas – medför att utdelningsbeskattningen uteblir eller att avdrag erhålls. Begränsningen till de egentliga kringgåendefallen kommer i lagförslaget i promemorian till uttryck genom två skilda rekvisit.

För det första skall den skattskyldige ha företagit en rättshandling, som ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken han direkt eller

indirekt medverkar, leder till inte oväsentligt lägre skatt än den närmast till hands liggande rättshandling som – bortsett från denna skatteförmån – skulle ha gett ett likvärdigt ekonomiskt resultat.

För det andra måste det med hänsyn till omständigheterna kunna antas att skatteförmånen i allt väsentligt utgör vad den skattskyldige har avsett att uppnå med att företa rättshandlingen i stället för den rättshandling som har legat närmast till hands.

För att en tillämpning av klausulen skall komma i fråga krävs vidare att skatteförmånen står i strid med grunderna för den eller de skattebestämmelser som skulle komma i fråga, om den skattskyldige i stället hade företagit den nämnda närmast till hands liggande rättshandlingen.

Har en skattedomstol med stöd av dessa regler funnit att skatteflykt föreligger, skall rättshandlingen i fråga inte utgöra grund för beskattningen. I stället skall skatten eller taxeringen bestämmas på grundval av den närmast till hands liggande rättshandling som – bortsett från skatteförmånen – skulle ha gett ett likvärdigt ekonomiskt resultat. Om denna regel inte går att tillämpa eller om den skulle leda till ett oskäligt resultat, skall skattedomstolen bestämma taxeringen till ett skäligt belopp.

Remissinstanserna godtar i allmänhet förslaget att generalklausulens tillämpningsområde begränsas till de egentliga kringgåendefallen. Man framhåller bl. a. att förslaget genom denna begränsning bättre tillgodoser kraven på förutsebarhet och rättssäkerhet och menar att erfarenheterna får visa om tillämpningsområdet senare bör utvidgas.

Jag har nyss tagit ställning för att klausulens tillämpningsområde i princip bör begränsas till förfaranden, där den skattskyldige har berett sig skatteförmånen genom ett i sammanhanget onormalt handlingssätt. En sådan begränsning av klausulens tillämpningsområde är, som jag tidigare har framhållit, motiverad främst av två skäl. För det första får man en fastare grund att stå på när det gäller att avgöra om ett förfarande faller under klausulen eller inte. För det andra markerar man att om inte avsedda skatteförmåner kan uppnås genom normala handlingssätt så får det förhindras genom ändring av den materiella lagstiftningen.

Det anförda innebär att jag ansluter mig till uppfattningen i promemorian att en första utgångspunkt vid utformningen av generalklausulen bör vara att denna skall inriktas på sådana fall där den skattskyldige kan kringgå skattebestämmelserna genom att han har möjlighet att utnyttja olika handlingssätt för att uppnå ett visst ekonomiskt resultat. Jag tänker här på slutresultatet av förfarandet i fråga. Den skattskyldige har t. ex. tillgodogjort sig vinstmedel från ett bolag eller överfört medel till barnen. Lagstiftaren har i dessa fall vanligen knutit vissa bestämda beskattningseffekter till de handlingssätt som framstår som typiska eller normala för att uppnå det avsedda slutresultatet men har däremot inte uttryckligen reglerat de fall där den skattskyldige försöker kringgå bestämmelserna och skaffa sig en skatteförmån genom att välja ett onormalt eller konstlat förfarande som i

övrigt leder till samma slutresultat.

Enligt promemoriaförlaget är det emellertid inte tillräckligt för att klausulen skall få tillämpas att den skattskyldige har berett sig skatteförmånen genom ett förfarande som utåt sett framstår som ett kringgående. Det krävs dessutom att det valda handlingssättet inte i det enskilda fallet har motiverats av kommersiella eller andra inte skattemässiga skäl utan att just skattefördelarna har varit det avgörande motivet för valet av handlings-sätt.

Det kan i och för sig anföras skäl för att en skatteflyktsklausul borde omfatta även fall där den skattskyldige visserligen haft kommersiella skäl för att välja ett komplicerat eller ovanligt förfarande men där han samtidigt uppnår en inte avsedd skatteförmån. Det huvudsakliga skälet är att man så långt möjligt bör behandla likartade förfaranden lika i beskattningshänseende oberoende av de motiv som har legat till grund för den skattskyldiges handlande.

Enligt min mening talar emellertid starkare skäl för den begränsning som har förordats i promemorian. De skattskyldiga bör kunna utgå ifrån att seriösa transaktioner, som är betingade av annat än skatteskal, bedöms på grundval av de materiella regler som gäller för dessa transaktioner. Genom begränsningen ökar man sålunda enligt min mening de skattskyldigas möjligheter att förutse vad som är tillåtet eller otillåtet.

Jag ansluter mig därför i princip till promemoriaförlaget att skatteflyktsklausulen skall begränsas till fall där en skattskyldig som vill uppnå ett visst ekonomiskt resultat av skatteskal väljer ett förfarande som från kommersiella och andra liknande synpunkter framstår som en onödig omväg.

Det förhållandet att man skall ta hänsyn till kommersiella och andra inte skattemässiga skäl när man bedömer om ett förfarande framstår som en onödig omväg får emellertid inte innebära att man måste acceptera alla slags sideeffekter eller bisyften som åberopas som förklaring till ett utifrån sett konstlat förfarande. En genomgång av de olika skatteflyktstransaktioner som innebär att den skattskyldige tar en "omväg" för att nå det avsedda resultatet i stället för det närmast till hands liggande förfarandet ger vid handen att en sådan omväg normalt medför vissa verkningar av ekonomisk eller annan civilrättslig art, som inte följer med det normala förfarandet. Det torde vara just det sistnämnda förhållandet som har föranlett skattedomstolarna att lägga sådana förfaranden till grund för beskattningen. Kringgåendetransaktioner som bygger på mer eller mindre konstruerade rättshandlingar och som således i allt väsentligt är utan ekonomisk betydelse för de inblandade har man däremot i praxis åtminstone i vissa fall känt sig oförhindrad att underkänna utan stöd av en skatteflyktsklausul. Det anförda leder mig fram till att generalklausulen måste kunna tillämpas även om det föreligger vissa skillnader i rättsverkningar mellan det valda och det "normala" förfarandet.

En av de grundläggande frågorna vid utformningen av generalklausulen

blir då vilken tyngd de ekonomiska sidoeffekterna måste ha för att man skall acceptera att den skattskyldiges förfarande läggs till grund för taxeringen. En annan betydelsefull fråga blir i vilken utsträckning man bör ta hänsyn till den skattskyldiges avsikter med förfarandet. Vid denna frågeställning kommer bl. a. bevisfrågan i förgrunden. Slutligen måste man ta ställning till hur man skall ge uttryck för kravet på att det skall vara fråga om en inte avsedd skatteförmån.

3.2 Förutsättningar för tillämpning av klausulen

Allmänt

Klausulen kan i promemorieförslaget sägas vara uppbyggd i fyra led. För det första uppställs vissa krav på den skattskyldiges förfarande. Han skall ha företagit en annan rättshandling än den närmast till hands liggande rättshandling som bortsett från beskattningsresultatet hade gett ett likvärdigt resultat. För det andra skall förfarandet ha lett till ett förmånligare beskattningsresultat än den närmast till hands liggande rättshandlingen. För det tredje krävs att denna skatteförmån strider mot lagstiftningens grunder. För det fjärde skall vissa krav vara uppfyllda beträffande den skattskyldiges avsikter med rättshandlingen.

En klar majoritet bland remissinstanserna tillstyrker att klausulen byggs upp enligt promemorieförslaget även om det förekommer delade meningar om hur de skilda rekvisiten bör utformas.

Några remissinstanser skisserar dock lösningar som de anser vara att föredra framför förslagen i promemorian. Bl. a. föreslås att klausulen efter förebild från främst västtysk rätt byggs upp kring rekvisit som "rättsmissbruk" eller "konstlade rättshandlingar". En gemensam tanke bakom dessa förslag är att bedömningen i första hand skall inriktas på förfarandet som sådant och inte på vad som är förenligt med lagstiftarens intentioner. Lösningarna har diskuterats i departementspromemorian men avvisats (se bil. 2 avsnitt 6.3). I remissyttrandena över departementspromemorian anför ifrågavarande remissinstanser ytterligare skäl för sina resp. lösningar. Jag anser emellertid inte att det anförda ger anledning att förorda någon av de ifrågavarande lösningarna.

Det är sålunda enligt min mening ofrånkomligt att en klausul som riktar sig mot kringgåendehandlingar görs beroende av en bedömning av vad som är förenligt med lagstiftarens intentioner. Redan den omständigheten att man i ett konkret fall aktualiserar frågan om tillämpning av en generalklausul kan anses innebära att man funnit att det resultat som vanliga tolkningsregler leder till inte är förenligt med lagstiftarens intentioner. En sådan bedömning måste man enligt min mening i vart fall göra innan man kan tala om att den skattskyldige har kringgått lagstiftningen.

Det anförda leder mig fram till att man bör utforma klausulen med

utgångspunkt i de rekvisit som anges i departementspromemorian. Jag skall i det följande behandla de olika leden i förslagen var för sig. Först skall jag emellertid något beröra den allmänna uppbyggnaden av klausulen.

I promemorieförslaget innebär själva skatteflyktsklausulen att ett förfarande under vissa förutsättningar inte skall läggas till grund för taxeringen. I en särskild paragraf anges därefter hur taxeringen skall ske om klausulen tillämpas. Jag ansluter mig i huvudsak till denna uppläggning. Enligt min mening bör det emellertid komma till uttryck direkt i klausulen att denna riktar sig mot kringgående av skattelag. Det kan lämpligen ske genom att man inleder klausulen med en föreskrift som innebär att ett förfarande skall underkännas endast under förutsättning att det medför att en skattebestämmelse kringgås. Därefter bör anges de olika rekvisit som skall vara uppfyllda för att ett i lagens mening otillåtet kringgående skall anses ha skett.

Med en sådan uppläggning gäller det alltså först att ange under vilka förutsättningar ett förfarande skall anses innebära att en skattebestämmelse kringgås.

Kringgående

Kravet på att den skattskyldiges förfarande skall innebära en omväg kommer i promemorieförslaget till uttryck främst genom att hans förfarande jämförs med "den närmast till hands liggande rättshandling som – bortsett från skatteförmånen – skulle ha givit ett likvärdigt ekonomiskt resultat".

En del remissinstanser framhåller att svårigheter kan uppstå vid tillämpningen av rekvisiten "närmast till hands liggande rättshandling" och "likvärdigt ekonomiskt resultat". Bl. a. anføres att det kan vara svårt att finna en hållbar närmast till hands liggande rättshandling i skatteflyktsfallen, eftersom de aktuella transaktionerna görs med utgångspunkt i att få en skatteförmån och det ekonomiska slutresultatet – bortsett från skatteförmånen – ofta blir en biprodukt. Det påpekas också att det finns stora olikheter i förfaringssätten mellan olika branscher. En remissinstans anser att avgränsningen "likvärdigt ekonomiskt resultat" är svårgripbar och frågar sig bl. a. om det är meningen att man också skall beakta sådana saker som inflytande över vissa bolag, möjligheten att sälja produkter o. d.

Jag ansluter mig till förslaget att det är det ekonomiska slutresultatet – bortsett från skatteeffekterna – som i första hand bör läggas till grund för bedömningen av om den skattskyldiges förfarande innebär en omväg. När det gäller att i lagtexten ge uttryck för kravet på att den skattskyldiges förfarande skall innebära en omväg kan man välja olika metoder. En metod är att ta sikte direkt på den skattskyldiges förfarande och beskriva detta, t. ex. genom att ange att det skall vara konstlat e. d. eller helt enkelt att det skall innebära en omväg med hänsyn till det ekonomiska resultat som har uppnåtts. En annan metod, som har använts i promemorian, är att ställa upp som villkor att det skall finnas ett annat förfarande som har legat närmast till hands för att uppnå resultatet.

Enligt min mening är den metod som har använts i promemorian att föredra med den uppläggning av klausulen som jag tidigare har förordat. Beskrivningen av det förfaringssätt som jämförelsen skall avse – dvs. det ”normala” förfaringssättet – bör dock utformas på ett annat sätt än enligt promemorian. Bl. a. måste man beakta att det närmast till hands liggande förfaringssättet kan bestå av flera rättshandlingar. Vidare kan uttrycket ”likvärdigt ekonomiskt resultat” ge intryck av att det krävs att det normala förfaringssättet ger fullt ut samma effekter. Som jag tidigare har sagt bör ett sådant krav inte gälla. Man måste också hålla i minnet att beskrivningen avses ingå som ett led i en definition av när den skattskyldiges förfarande skall anses innebära att en viss skattebestämmelse kringgås. Rekvisitetet bör enligt min mening formuleras så att ett annat förfarande på vilket bestämmelsen i fråga är tillämplig framstår som närmast till hands liggande med hänsyn till det ekonomiska resultat som – bortsett från beskattningen – har uppnåtts med det valda förfarandet.

Med det närmast till hands liggande förfarandet bör förstås vad som i den givna situationen för en utomstående betraktare skulle vara det normala handlings sättet för att uppnå resultatet i fråga. Det kan givetvis ibland inträffa att det finns flera alternativa handlingsmönster som alla skulle kunna betecknas som normala för att nå det eftersträfvade målet. I regel torde dock ett av dessa klart framstå som det närmast till hands liggande om man ser till den ekonomiska situationen såväl före som efter transaktionernas genomförande. Om det i något ensstaka fall finns två vägar som kan sägas ligga lika nära till hands, hindrar detta självfallet inte att klausulen tillämpas om övriga förutsättningar härför är uppfyllda. Det är här naturligt att räkna med den väg som är mest förmånlig för den skattskyldige.

Bedömningen av om ett annat förfarande kan anses ligga närmast till hands skall som nämnts ske med hänsyn till det ekonomiska resultat som har uppnåtts med det valda förfarandet. Det andra förfarandet behöver inte medföra exakt samma resultat som den skattskyldiges förfarande för att det skall framstå som det närmast till hands liggande. Bestämmelsen ger utrymme för den helhetsbedömning som här bör ske. Man bör sålunda kunna bortse från sådana ekonomiska effekter som inte har någon väsentlig ekonomisk betydelse. Jag tänker bl. a. på sådana tillfälliga förändringar i den ekonomiska situationen som har uppkommit under det använda förfarandets gång men som i ett senare led av detta har eliminerats. När det gäller det bestående ekonomiska resultatet är det inte något krav att identiskt samma effekter uppnås genom det andra förfarandet. Detta måste dock självfallet ge ett i huvudsak likvärdigt ekonomiskt resultat för att man skall kunna beteckna det som närmast till hands liggande i den aktuella situationen.

Med anledning av vad en remissinstans har påpekat vill jag framhålla att det inte är meningen att man vid tillämpningen av det nu ifrågavarande villkoret skall väga in även sådana ekonomiska verkningar som kan uppkomma på sikt, t. ex. förbättrade försäljningsmöjligheter o. d. Sådana

omständigheter får i stället beaktas främst när man prövar det rekvisit som tar sikte på den skattskyldiges avsikter med förfarandet.

Som en remissinstans har sagt kan det i vissa skatteflyktsfall vara svårt att peka på något förfarande som ligger närmast till hands, eftersom den skattskyldiges förfarande är helt inriktat på att få en skatteförmån och det ekonomiska resultatet i övrigt framstår som en biprodukt. Detta hänger emellertid ihop med den begränsning av klausulens tillämpningsområde till kringgåendetransaktioner som här har förordats. Enbart den omständigheten att ett förfarande är inriktat på att uppnå en skatteförmån skall inte göra klausulen tillämplig utan det krävs att den skattskyldige har valt en omväg för att nå ett visst ekonomiskt resultat. En annan sak är att domstolarna naturligtvis kan anse att förfarandet bygger på skentransaktioner eller på andra grunder bör underkännas.

Som första villkor för att en skattebestämmelse skall anses ha blivit kringgången genom den skattskyldiges förfarande skall alltså gälla att ett annat förfarande på vilket bestämmelsen i fråga är tillämplig framstår som närmast till hands liggande med hänsyn till det ekonomiska resultat som – bortsett från beskattningen – har uppnåtts med det valda förfarandet.

För att kringgående skall anses föreligga räcker det inte att detta villkor är uppfyllt. Jag har tidigare framhållit att ett grundläggande villkor för att man skall få tillämpa en klausul mot kringgående av skattelag på ett visst förfarande bör vara att man kan konstatera att det beskattningsresultat som enligt vanliga tolkningsregler följer på förfarandet inte är förenligt med lagstiftarens avsikter.

I promemorian har man strävat efter att precisera klausulens innebörd i denna del och ge klausulen en så konkret anknytning som möjligt. Som villkor för att ett förfarande skall få angripas föreskrivs enligt förslaget att skatteförmånen skall stå i strid med *grunderna* för den eller de skattebestämmelser som skulle komma i fråga om den skattskyldige i stället hade företagit den närmast till hands liggande rättshandlingen.

Remissinstanserna godtar i allmänhet detta förslag. En del remissinstanser anser emellertid att en begränsning av klausulens tillämpningsområde till fall där skatteförmånen strider mot *grunderna* för den kringgånga bestämmelsen kommer att göra klausulen verkningslös. Dessa instanser förordar således en uppmjukning av rekvisitet. Från andra håll framförs å andra sidan krav på att rekvisitet utformas snävare.

När man skall formulera kravet på att en beskattning på grundval av det valda förfarandet strider mot lagstiftarens intentioner är det enligt min mening naturligt att i enlighet med promemorian i första hand inrikta prövningen på om beskattningsresultatet strider mot *grunderna* för de regler som skulle ha varit tillämpliga om den skattskyldige hade valt det "normala" förfarings sättet. Klausulen syftar ju i första hand till att möjliggöra en analog tillämpning av dessa regler. Enligt min mening är det emellertid inte möjligt att begränsa prövningen till *grunderna* för dessa regler när man skall bedöma

om en beskattning på grundval av den skattskyldiges förfarande är förenlig med lagstiftarens intentioner eller ej. En sådan bedömning måste innefatta också en prövning med hänsyn till grunderna för de utnyttjade reglerna. Det kan sålunda tänkas fall där det av dessa grunder – men inte av grunderna för de regler som gäller det närmast till hands liggande förfarandet – klart framgår att de utnyttjade reglerna inte är avsedda att tillämpas på det förfarande som den skattskyldige har valt utan i stället de regler som gäller för det närmast till hands liggande förfarandet.

Prövningen av lagstiftarens intentioner bör alltså ske med ledning av grunderna för dels de regler som skulle ha varit tillämpliga om den skattskyldige hade valt det närmast till hands liggande förfarandet, dels de regler som skulle komma i fråga om den skattskyldiges förfarande lades till grund för beskattningen.

Som jag tidigare har påpekat ligger det i sakens natur att det ofta saknas uttryckliga uttalanden i förarbetena rörande de transaktioner som det här är fråga om. Lagstiftaren har sålunda normalt inte gått in på dessa vid de aktuella reglernas tillkomst. Bedömningen av lagstiftarens intentioner måste därför i första hand göras med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål såsom det har kommit till uttryck i lagtext och förarbeten. Däremot föreligger genom anknytningen till lagstiftningens grunder en begränsning så till vida att nya åsikter och värderingar som med tiden växer fram om hur lagstiftningen borde se ut inte skall läggas till grund för bedömningen.

Det kan givetvis ibland bli svårt att klarlägga vad som skall anses stå i överensstämmelse med eller strida mot lagstiftningens grunder. Skattereglerna bildar inte alltid ett enhetligt mönster. De transaktioner som kan föranleda tillämpning av klausulen kan ofta förmodas vara av ganska komplicerad natur. Trots sådana komplikationer torde det oftast vara möjligt att efter en noggrann analys fastställa vad som är förenligt med eller strider mot lagstiftningens grunder. Går det däremot inte att ge ett entydigt svar på denna fråga, är förutsättningarna för att underkänna den skattskyldiges förfarande inte uppfyllda. Oklarhet beträffande lagstiftningens grunder måste med andra ord gå ut över den fiskala sidan.

Jag föreslår i enlighet med det anförda att som ytterligare förutsättning för att en skattebestämmelse skall anses ha kringgåtts skall gälla, att en taxering på grundval av förfarandet strider mot grunderna för bestämmelsen i fråga eller för de bestämmelser som skulle komma i fråga om förfarandet lades till grund för taxeringen.

Beskattningsresultatet

Enligt promemoriaförslaget skall som förutsättning för tillämpning av klausulen gälla att den skattskyldiges förfarande leder till inte oväsentligt lägre skatt än det normala förfarandet. Det bör enligt promemorian vara fråga

om en skatteförmån som tillkommer den skattskyldige själv och som uppgår till åtminstone något tusental kronor i fråga om transaktioner av engångsaktär.

Jag delar uppfattningen att klausulen måste innehålla ett krav på att en skatteförmån uppkommer om den skattskyldiges förfarande godtas.

Några remissinstanser har efterlyst en utvidgning på så sätt att även skatteförmåner hos t. ex. närstående skulle kunna beaktas. Med närstående skulle då avses inte bara make och barn utan även t. ex. egna aktiebolag.

Enligt min mening är det nödvändigt att här skilja mellan två olika frågor. En skatteförmån kan – med undantag för det fall jag strax tar upp – knappast tillkomma en skattskyldig utan att denne själv på något sätt deltagit i de transaktioner som har givit upphov till förmånen. Tillämpligheten av skatteflyktsklausulen får då prövas vid denna skattskyldigs taxering. Att andra – en make eller en aktieägare – också deltagit i förfarandet men utan att själva få någon förmån därav är i det sammanhanget knappast av intresse.

En annan sak är att man inom en familj kan vinna vissa skattemässiga fördelar – om man ser till den sammanlagda beskattningen – genom omfördelning av egendomen c. d. Den fråga som skattedomstolarna här får ta ställning till är om omfördelningen som sådan skall anses utgöra en avgörande förändring eller om förutsättningarna för skatteflyktsklausulens tillämpning skall anses uppfyllda trots denna. Här uppkommer bedömningsproblem som inte sällan följer av den nuvarande familjebeskattnings allmänna utformning. Det kan knappast anses lämpligt att söka generellt bota förekommande ofullkomligheter i denna med hjälp av en allmän skatteflyktsklausul. Här bör i stället lagstiftningsåtgärder vidtas som direkt rör de grundläggande materiella civil- och skatterättsliga reglerna.

Som jag just nämnt måste i normalfallet den som fått den inte avsedda skatteförmånen själv ha deltagit i förfarandet. En särskild situation uppkommer emellertid om den som agerar är ett handelsbolag eller liknande. Ett sådant bolag är inte ett självständigt skattesubjekt utan beskattningen sker här hos delägarna. Enligt min mening måste klausulen kunna tillämpas i det fall bolaget företar en rättshandling som medför en skatteförmån för delägarna. Jag föreslår att en särskild bestämmelse härom tas in i klausulen.

Som några remissinstanser har påpekat kan fall tänkas förekomma där en skattskyldig – som har företagit en kringgåendetransaktion – redovisar ett underskott som vid taxeringen skall föras över till maken. Kringgåendetransaktionen förutsätts därvid ha ökat underskottet i fråga. Den omständigheten att den skattskyldige i ett sådant fall inte själv hade kunnat tillgodogöra sig skatteförmånen bör inte hindra tillämpningen av klausulen. Kravet på att förfarandet skall innebära en skatteförmån för den skattskyldige får alltså inte tolkas så snävt att här avsedda fall kommer att ligga utanför tillämpningsområdet.

Normalt kommer det inte att innebära några svårigheter att avgöra om den skattskyldiges förfarande leder till en skatteförmån i jämförelse med det närmast till hands liggande förfarandet. Ett förfarande som det första året ger en skatteförmån kan emellertid med tiden visa sig få mer ofördelaktiga skattekonsekvenser. Även den omvända situationen kan tänkas. Som har framhållits i promemorian är det knappast möjligt att i detalj reglera alla hithörande fall. Tillämpningen måste emellertid helt naturligt i första hand grundas på en bedömning av aktuella förhållanden. En tillämpning av klausulen bör inte kunna undgås genom påståenden om tänkbara framtida skatteolägenheter av det ifrågasatta avtalet. Så bör endast vara möjligt om olägenheterna blir aktuella inom en relativt snar framtid. Det bör i detta sammanhang påpekas att den omständigheten att den skattskyldige genom andra åtgärder hade kunnat skjuta upp beskattningseffekterna av sitt förfarande till ett senare beskattningsår självfallet inte skall hindra tillämpningen av klausulen. Jag tänker på t. ex. fall där skattskyldig, som genom en kringgåendetransaktion sökt undgå att taxeras för en realisationsvinst, i stället hade kunnat begära uppskov med beskattningen av realisationsvinst. Genom att välja uttrycket skatteförmån klargörs det enligt min mening att förfarandet inte behöver leda till lägre skatt det aktuella beskattningsåret.

När det gäller storleken av skatteförmånen ansluter jag mig till förslaget att det bör vara fråga om en inte oväsentlig skatteförmån. Det finns sålunda enligt min mening inte anledning att i detta avseende skärpa kravet för tillämpningen. En annan sak är att de olika materiella och processuella krav som i övrigt skall vara uppfyllda för att klausulen skall kunna tillämpas kommer att medföra att normalt endast kringgåendefall som rör betydande belopp kommer att tas upp från det allmännas sida. Det bör också påpekas att frågan om storleken av skatteförmånen självfallet skall bedömas endast med hänsyn till de skatter som klausulen är tillämplig på.

Den skattskyldiges avsikter

Det fjärde ledet i den skatteflyktsklausul som föreslås i promemorian avser den skattskyldiges motiv för det valda förfarandet. Enligt förslaget bör i detta avseende krävas att det med hänsyn till omständigheterna måste antas att skatteförmånen i allt väsentligt utgör vad den skattskyldige har avsett att uppnå med att företa rättshandlingen i stället för den närmast till hands liggande.

Från remissinstansernas sida framförs olika uppfattningar om i vilken mån man bör göra tillämpningen av generalklausulen beroende av den skattskyldiges avsikter med förfarandet och vilka beviskrav som bör ställas. Från flera håll framförs krav på att förutsättningarna bör mjukas upp och det allmännas bevisbörda lättas. Det finns å andra sidan en del remissinstanser som anser att man bör skärpa förutsättningarna.

Jag har tidigare förordat att det vid prövningen av om den skattskyldiges

förfarande bör godtas i beskattningshänseende bör finnas utrymme för att ta hänsyn till sådana omständigheter som inte direkt avspeglar sig i det ekonomiska resultatet av förfarandet men som ändå kan antas ha haft avgörande betydelse för valet av förfaringssätt. Man bör med andra ord skilja mellan å ena sidan de fall då den skattskyldige, trots att övriga rekvisit är uppfyllda, ändå får anses ha godtagbara skäl för sitt handlande och å andra sidan fall då sådana särskilda skäl saknas.

Jag ansluter mig således till förslaget i promemorian att klausulen också bör innehålla ett rekvisit som tar sikte på den skattskyldiges motiv för det valda förfarandet. Det i promemorian uppställda kravet på att det måste antas att skatteförmånen i allt väsentligt utgör vad den skattskyldige har velat uppnå innebär emellertid enligt min mening en för långt gående restriktivitet med hänsyn till den åtstramning av tillämpningsområdet som har skett genom övriga rekvisit. Med ett sådant krav finns det en uppenbar risk för att klausulen blir verkninglös i praktiken. Som förutsättning bör enligt min mening gälla att det med hänsyn till omständigheterna kan antas att skattefördelarna har varit det avgörande skälet för den skattskyldiges val av handlingssätt.

Prövningen av den skattskyldiges motiv aktualiseras först när det av de yttre omständigheterna har framgått att en kringgåendesituation föreligger. Det är den skattskyldige som har de bästa och ofta de enda kunskaperna om sådana omständigheter som inte framgår av det yttre skeendet men som har haft betydelse vid valet av förfaringssätt. Det måste därför ankomma på honom att göra sannolikt att han – trots vad som framgår av det yttre skeendet – ändå har haft andra och i detta sammanhang godtagbara skäl för sitt handlande. Den skattskyldige får alltså möjlighet att som motvikt till den fiskala sidans sakuppgifter lägga fram t. ex. skriftlig dokumentation som tidigare inte har kommit fram i processen och att lämna uppgifter om transaktionens betydelse från företagsekonomisk synpunkt eller om de övriga konsekvenser som transaktionen medför för honom. Att den skattskyldige på detta sätt får ett särskilt ansvar för att det subjektiva momentet blir belyst på ett tillfredsställande sätt ligger i linje med de normer för bevisprövningen som tillämpas inom såväl skatte- som civilprocessen. Enligt dessa normer bör domstolarna vid bevisprövningen ta hänsyn till vilken av parterna som har lättast att belysa ett visst sakförhållande eller att förebringa utredning i en viss fråga.

Uttrycket det "avgörande skälet" innebär att man har att ta ställning till frågan om den skattskyldige skulle ha valt förfaringssättet i fråga även om det inte hade medfört någon skatteförmån. Kan det med hänsyn till omständigheterna antas att så inte skulle ha varit fallet utan att just skatteförmånen har varit avgörande för valet av handlingssätt, är rekvisitet uppfyllt.

Det bör framhållas att även andra skäl än rent ekonomiska i vissa fall bör kunna godtas. I praktiken torde visserligen företagsekonomiska – t. ex. organisatoriska eller marknadsmässiga – överväganden komma att utgöra

den vanligaste invändningen. Även andra motiv än sådana som direkt eller indirekt har ekonomisk betydelse kan dock i särskilda fall tänkas bli åberopade av de skattskyldiga. Det ligger här närmast till hands att tänka på vissa familjerättsliga överväganden.

3.3 Sammanfattning

Jag har i det föregående behandlat de olika rekvisit som skall vara uppfyllda för att klausulen skall få tillämpas. Sammanfattningsvis innebär det anförda följande.

Klausulen inleds med en föreskrift om att rättshandling som skattskyldig har företagit inte skall ligga till grund för taxeringen, om rättshandlingen utgör led i ett förfarande som innebär att skattebestämmelse kringgås. Som ytterligare villkor för tillämpningen av klausulen föreskrivs att förfarandet för honom medför en inte oväsentlig skatteförmån som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det avgörande skälet för valet av förfarande.

Det anges vidare att med rättshandling som har företagits av den skattskyldige likställs rättshandling som har företagits av juridisk person vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige.

Därefter har i klausulen intagits en definition av när ett förfarande skall anses innebära att en skattebestämmelse kringgås. Två rekvisit skall vara uppfyllda. För det första skall ett annat förfarande på vilket bestämmelsen i fråga är tillämplig framstå som närmast till hands liggande med hänsyn till det ekonomiska resultat som – bortsett från beskattningen – har uppnåtts med det valda förfarandet. För det andra skall en taxering på grundval av förfarandet strida mot grunderna för bestämmelsen i fråga eller för de bestämmelser som skulle komma i fråga, om förfarandet lades till grund för taxeringen.

Klausulen skall tillämpas i fråga om inkomst- och förmögenhetstaxeringen samt vid taxering till utskiftningsskatt och ersättningsskatt.

I detta sammanhang bör betonas att det förhållandet att klausulens tillämpningsområde begränsas på här föreslaget sätt givetvis inte betyder att skatteflykt på andra områden legaliseras. Åtskilliga av de förfaranden som kan komma att praktiseras utanför klausulens tillämpningsområde är sådana att de har karaktär av skenavtal eller liknande förfaranden som är åtkomliga redan enligt gällande rätt. Jag tänker bl. a. på fall där den skattskyldiges förfarande över huvud taget inte medför några bestående ekonomiska verkningar. Det kan t. ex. gälla vissa situationer där försäljning och återköp av egendom företas för att framkalla en avdragsgill realisationsförlust. Införandet av en generalklausul innebär självfallet inte att sådana eller liknande transaktioner som underkänns av domstolarna i dag blir tillåtna från skattesynpunkt. Det gäller också i fråga om sådana kringgåendetransaktioner som faller utanför klausulens tillämpningsområde men som har ansetts

åtkomliga enligt nuvarande praxis. Som jag tidigare har nämnt kan det finnas anledning att mot bakgrund av rättsutvecklingen på skatteflyktsområdet pröva behovet av en utvidgning av klausulens tillämpningsområde när erfarenheter har vunnits av den praktiska tillämpningen av klausulen.

Som har framhållits i promemorian är det inte lämpligt att försöka styra utvecklingen genom att ge detaljerade anvisningar om klausulens tillämplighet i olika fall. Denna ståndpunkt är en direkt följd av den föreslagna konstruktionen av klausulen och då närmast det grundläggande rekvisitet att skatteförmånen skall stå i strid med grunderna för de aktuella bestämmelserna. Det blir alltså skattedomstolarnas sak att i varje särskilt fall pröva om ett visst förfarande är förenligt med eller strider mot grunderna för de aktuella bestämmelserna.

Det ligger i sakens natur att behovet av specialregler mot skatteflykt minskar om lagstiftningen kompletteras med en allmän skatteflyktsklausul. Intill dess praktiska erfarenheter har vunnits av en allmän skatteflyktsklausul får det dock – som flertalet remissinstanser har påpekat – anses vara för tidigt att föreslå att redan införda specialregler mot skatteflykt skall avskaffas.

4 Taxering

En grundläggande tanke bakom de båda förslag till skatteflyktsklausul som tidigare har presenterats har varit att man med stöd av klausulen skulle kunna åstadkomma en rättvis beskattning, dvs. i stort nå fram till det skatteresultat som skulle följa om ett kringgående inte hade skett. Meningen har alltså inte varit att åstadkomma ett hårdare beskattningsresultat än det som skulle ha följt av ett "normalt" handlande. Flertalet remissinstanser har också biträtt denna uppfattning. Även enligt min mening är detta den riktiga utgångspunkten.

Huvudregeln bör således vara den att taxeringen bestäms med ledning av det närmast till hands liggande förfarandet. I många fall kan en sådan regel också tillämpas utan större svårigheter. Såsom framhållits både i betänkandet och promemorian innebär detta t. ex. att ett avdrag vägras eller att den skattskyldige taxeras för en inkomst som överförts på någon annan. Ett annat tänkbart fall är att reglerna för beskattning av rörelseinkomst tillämpas i stället för reglerna för realisationsvinstbeskattning. Med anledning av ett påpekande under remissbehandlingen vill jag nämna att det inte bara är fråga om att fastställa en ny taxerad inkomst. Rättelsen bör regelmässigt ta sikte på att bestämma t. ex. inkomsten av den berörda förvärvskällan, de allmänna avdrag som kan komma i fråga, osv.

Den nu beskrivna huvudregeln kan normalt tillämpas utan vidare sedan man konstaterat vilket förfarande som har legat närmast till hands. Det är emellertid inte möjligt att stanna vid detta. Huvudregeln måste kompletteras av följande skäl.

Ett kringgående kan innebära att en lång rad rättshandlingar av mer eller

mindre invecklad natur har vidtagits och det kan då vara nödvändigt att beakta även andra omständigheter än den beskattning som skulle följa på det normala förfarandet. De rättshandlingar som har företagits kan ha lett till civilrättsligt bindande förpliktelser för den skattskyldige. Likaså kan det finnas skäl att beakta medkontrahenternas skattesituation. För dessa och liknande situationer måste utrymme finnas för en friare prövning. Även de båda tidigare förslagen till skatteflyktsklausuler innehåller regler om detta. Likaså delar flertalet remissinstanser uppfattningen att en skälighetsprövning måste kunna ske.

Några remissinstanser riktar emellertid invändningar mot en skälighetsprövning. Som skäl anförs främst att en sådan skulle kunna lämna utrymme för spekulation. Man menar att de som företar kringgåendehandlingar känner till regelsystemet och också har möjlighet att i tveksamma fall begära förhandsbesked. En skälighetsprövning skulle mot denna bakgrund ge en omotiverad skatterabatt. Jag vill här åter betona att skatteflyktsklausulen inte skall användas för annat än att nå fram till en rättvis beskattning. Detta skulle inte alltid vara möjligt om utrymme saknades för en jämkning.

Det kan tänkas att en tillämpning av skatteflyktsklausulen på en viss skattskyldigs taxering återverkar på en medkontrahents skattesituation. Som skatteflyktsklausulen är utformad kan motpartens förhållanden bara beaktas inom ramen för en eventuell skälighetsbedömning.

Normalt torde emellertid medkontrahentens skatteförhållanden inte omedelbart påverkas av den skattskyldiges egen taxering och detsamma gäller i det motsatta fallet. En medkontrahent har t. ex. köpt viss egendom av den skattskyldige varvid parterna utgått från att realisationsvinstreglerna skulle vara tillämpliga. Om nu skatteflyktsklausulen leder till att den skattskyldige beskattas enligt reglerna för rörelseinkomst, har detta i och för sig knappast någon betydelse för medkontrahenten. I detta exempel beskattas medkontrahenten enligt de regler som han själv från början bedömt vara tillämpliga. Det finns enligt min mening inte behov av generella regler som möjliggör ändring av medkontrahentens taxering. Fall kan emellertid tänkas där ett hänsynstagande till det sammanlagda skatteresultatet framstår som skäligt och i sådana fall bör en jämkning göras. Framför allt bör jämkning ske i sådana fall där den skattskyldige själv, direkt eller indirekt, kan sägas bli dubbelt beskattad. Jämkning bör inte ske i sådana fall där medkontrahentens beskattning i det berörda fallet är oviss eller ligger långt fram i tiden.

Några remissinstanser föreslår att en skattskyldig, som har velat lägga ett visst avtal till grund för beskattningen, bör få möjlighet att med verkan i skattehänseende ändra avtalet eller låta det återgå, om det sedermera visar sig att skatteflyktsklausulen blir tillämplig. Med anledning härav får jag anföra följande. Klausulen har i mitt förslag begränsats till sådana fall där de skattskyldiga på olika sätt genom konstlade arrangemang har försökt uppnå av lagstiftaren inte avsedda skattelättnader. En rätt till återgång skulle få den olämpliga konsekvensen att den till stor del eliminerar skatteflyktsklausulens

allmänpreventiva effekt och öppnar möjligheter till ren spekulation. En tillämpning av klausulen lär f. ö. i dessa fall inte komma som någon överraskning. I mer tveksamma fall finns alltid möjligheten att begära förhandsbesked. Jag delar därför uppfattningen i promemorian att det inte kan anses påkallat att införa en rätt till ändring eller återgång.

I tydlighetens intresse vill jag påpeka att en ändring, med stöd av skatteflyktsklausulen, av den skattskyldiges taxering givetvis kan komma att återverka på hans egna efterföljande taxeringar. Detta ligger i uttrycket att en "rättshandling inte skall ligga till grund för taxeringen". Har en skattskyldig vidtagit en transaktion som helt eller delvis har underkänts, får man således i motsvarande mån bortse från denna när man tar ställning till efterföljande taxeringar.

Som jag tidigare har sagt är den rättelse av taxering som har behandlats i det föregående i och för sig begränsad till skatteformer som anges i det inledande lagrummet. I den mån taxeringen ändras kan detta emellertid återverka i olika avseenden. Jag avser här sådant som att t. ex. egenavgifterna är relaterade till inkomst av viss förvärvskälla. Ändras alltså denna inkomst slår detta igenom även för avgifterna. Likaså kan en ändring av den taxerade inkomsten återverka på rätten till olika inkomstprövade bidrag. Jag vill emellertid erinra om att man när det gäller att bedöma skatteförmåns storlek inte får ta hänsyn till annat än de skatter som direkt berörs av klausulen.

Jag föreslår med hänvisning till det anförda att promemoriaförslaget med vissa redaktionella ändringar läggs till grund för lagstiftning. Mitt förslag innebär att om klausulen tillämpas skall taxeringen bestämmas, som om det närmast till hands liggande förfarandet hade valts. Om en sådan grund för taxeringen skulle leda till oskäligt resultat, skall dock taxeringen bestämmas till skäligt belopp.

5 Processuella frågor m. m.

I det föregående har jag redogjort för skatteflyktsklausulens utformning och inriktning. Jag avser nu att ta upp en del speciella frågor som aktualiseras genom införandet av en sådan klausul.

Enligt min mening bör en skatteflyktsklausul så långt möjligt tillämpas på samma sätt som andra skatteregler. Av olika skäl har emellertid vissa specialbestämmelser ansetts påkallade. Både i det förslag som arbetsgruppen har presenterat och i det förslag som har lagts fram i departementspromemorian förordas en del sådana bestämmelser. Dessa motiveras främst av hänsyn till rättssäkerhetsintressen. En stor del av remissinstanserna uttalar sig också för vissa specialbestämmelser.

Även jag anser att en allmän skatteflyktsklausul bör kompletteras med några specialregler, såväl för att tillvarata de skattskyldigas intressen som för att möjliggöra en smidig tillämpning. Hit hör frågor som rör förhandsbesked,

instansordningen, anstånd m. m. Jag vill emellertid redan nu framhålla att man å andra sidan inte bör överdriva behovet av särregler. Som jag nyss har nämnt bör den av mig föreslagna klausulen i det stora hela kunna fungera väl inom ramen för vårt nuvarande regelsystem. Mot denna bakgrund är jag inte beredd att biträda önskemål som framförts under remissbehandlingen om t. ex. rätt till ersättning för rättegångskostnader, ovillkorlig rätt till prövnings-tillstånd i regeringsrätten eller krav på särskild sammansättning i sådana mål där klausulen skulle vara tillämplig.

Ett karakteristiskt drag hos en allmän skatteflyktsklausul är att den skall möjliggöra rättelse av sådana mer udda fall som inte låter sig fångas in av regelsystemet i övrigt. Konsekvensen av detta blir att större krav än eljest måste ställas på den som skall tillämpa klausulen. För att tillgodose detta syfte behövs några specialregler i fråga om förfarandet. Till en del kan detta också motiveras av att en allmän skatteflyktsklausul är något nytt för vårt skattesystem. När klausulen har varit i kraft en tid och närmare erfarenheter har vunnits om dess praktiska tillämpning är det möjligt att en del av sådana särskilda bestämmelser kan undvaras.

För att underlätta för de skattskyldiga att bedöma de skattemässiga konsekvenserna av olika rättshandlingar finns sedan länge en möjlighet att erhålla ett s. k. förhandsbesked. Sådant besked ges av riksskatteverkets nämnd för rättsärenden. Ett lagakraftvunnet sådant besked är bindande för skattemyndigheterna om det åberopas av den skattskyldige. Om beskedet går den skattskyldige emot och han väljer att inte åberopa detsamma, kan inte heller skattemyndigheterna göra det. Både i betänkandet och departementspromemorian finns förslag om att förhandsbesked för framtiden skall ges i fråga som avser tillämpningen av en allmän skatteflyktsklausul. F. n. kan man nämligen inte påräkna förhandsbesked i frågor av skatteflyktskaraktär.

Remissinstanserna godtar genomgående förslaget om rätt till förhandsbesked. Även jag ansluter mig härtill men vill i anledning av uttalanden under remissbehandlingen nämna följande. En förutsättning för att förhandsbesked skall kunna påräknas är självfallet att den skattskyldige presenterar ett så pass utförligt material att det kan läggas till grund för en saklig prövning. Likaså är det meningen att prövningen skall avse en eller flera bestämda transaktioner där relevanta omständigheter är entydigt angivna. Förhandsbesked i fråga om skatteflyktsklausulen skall i dessa och andra avseenden lämnas enligt samma regler som gäller för förhandsbesked i andra skattefrågor. Det är inte möjligt att redan nu bedöma i vilken omfattning den utvidgade rätten till förhandsbesked kommer att inverka på rättsnämndens arbetsbelastning. Skulle belastningen komma att öka mer påtagligt, får det övervägas vilka åtgärder som kan bli behövliga. Det är nämligen angeläget att förhandsbesked kan lämnas snabbt.

Jag föreslår att förslaget om rätt till förhandsbesked genomförs. De nya bestämmelserna bör tas in i 1 § förordningen (1951:442) om förhandsbesked i

taxeringsfrågor. En redaktionell ändring av lagrummet bör samtidigt göras. Förhandsbesked kan enligt nuvarande lydelse erhållas i fråga som angår äldre regler om uppskov med beskattning av realisationsvinst. Den redaktionella ändringen bör klargöra att rätten till förhandsbesked även omfattar uppskov enligt lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst.

Den utvidgade rätten till förhandsbesked syftar till att öka rättssäkerheten för de skattskyldiga. Av delvis likartad natur är förslaget om att skatteflyktsklausulen skall tillämpas först i skatterätt (fr. o. m. den 1 juli 1979 länsrätt). Förslaget motiveras med att de frågor som aktualiseras vid en tillämpning av klausulen ofta kan antas ha en sådan svårighetsgrad att en prövning redan från början bör göras i domstolsmässiga former. Flertalet remissinstanser delar också denna uppfattning. För egen del kan jag också biträda detta förslag. Jag vill emellertid framhålla att en del praktiska olägenheter är förenade med denna ordning. Jag återkommer strax till detta. Även från principiella utgångspunkter kan förslaget kritiseras eftersom det bryter den vanliga instansordningen. När nu den nya taxeringsorganisationen har genomförts har arbetsförhållandena i första instans förbättrats så att det knappast finns anledning att inte låta nämnderna pröva även hithörande frågor. Det kan emellertid finnas skäl att dröja något med detta och alltså tills vidare låta skatterätt vara första instans i skatteflyktsfrågor. När den nya organisationen varit i kraft en tid bör enligt min mening frågan tas upp till förnyad prövning.

Genom att tillämpning av klausulen förläggs till skatterätt blir taxeringsnämndens befattning med densamma i huvudsak av undersökande natur. Nämnden måste åläggas att snarast underrätta skattechefen om misstänkta fall så att denne får möjlighet att ingripa i tid. De ändrade formerna för arbetet i första instans bör enligt min mening öka möjligheterna att upptäcka skatteflyktsfall. De närmare föreskrifter som kan behövas om formerna för underrättelse till skattechefen kan utfärdas av regeringen. Den grundläggande regeln om att taxeringsnämnden inte skall besluta i frågor om tillämpningen av skatteflyktsklausulen bör tas in i 67 § taxeringslagen (1956:623), TL.

I mål om tillämpning av skatteflyktsklausulen bör det allmännas talan föras av skattechefen. Denne kan enligt 3 § TL delegera uppgiften till vissa kvalificerade befattningshavare vid länsstyrelsernas skatteavdelningar (i Stockholm taxeringsavdelningen). Huruvida även andra befattningshavare bör få denna behörighet får övervägas när erfarenhet vunnits om klausulens tillämpning.

I departementspromemorian föreslås även att den skattskyldige skall underrättas om att anmälan har skett till skattechef. Detta förslag kritiseras av många remissinstanser. Man menar att en sådan underrättelseskyldighet inte är lämplig utan att det bör räcka med att den skattskyldige får besked när skattechefen har bestämt sig för att föra frågan till skatterätt.

Det påpekas också att förslaget avviker från vad som gäller i likartade fall,

såsom när framställning görs om taxeringsrevision. Här lämnas f. n. ingen särskild underrättelse till den skattskyldige. Vidare görs det gällande att förslaget kräver kompletteringar i form av regler om rätt att överklaga osv. Till stöd för förslaget anføres å andra sidan att den skattskyldige för planeringen av sin fortsatta verksamhet kan ha behov av att i god tid få reda på om klausulen kan tänkas bli tillämplig.

För egen del är jag mycket tveksam om den föreslagna underrättelseplikten verkligen innebär några beaktansvärda fördelar för den skattskyldige. Det kan inte uteslutas att åtskilliga fall anmäls till skattechef där denne efter vederbörlig granskning anser att klausulen inte är tillämplig. Att i sådana fall ha skickat ut särskilda underrättelser kan knappast vara meningsfullt. Jag biträder också uppfattningen att den föreslagna underrättelseplikten i vissa fall kan försvåra skattemyndigheternas möjligheter att granska den skattskyldiges deklaration i övrigt. Jag är alltså inte beredd att lägga fram förslag om en sådan underrättelseplikt. Det bör emellertid i sammanhanget betonas att skattechefen bör pröva frågan så att den skattskyldige snabbt kan få ett besked om att klausulen begärs tillämpad.

En del remissinstanser efterlyser särskilda besvärregler för att stärka det allmännas ställning. Andra uttrycker önskemål om tidsbegränsningar så att inte omständigheter alltför långt bak i tiden skall få åberopas vid tillämpning av klausulen. Jag vill här redovisa följande överväganden.

I många fall torde en tillämpning av skatteflyktsklausulen komma att aktualiseras innan den skattskyldiges taxering vunnit laga kraft. Det får då ankomma på det allmännas företrädare att framställa de yrkanden han anser påkallade innan den ordinarie besvärstiden. Tidsfaktorn bereder här inte några särskilda problem.

I andra fall är situationen den att de omständigheter som motiverar klausulens tillämpning blir kända för skattemyndigheterna först efter det att taxeringen vunnit laga kraft. Frågan är här i vilken mån eftertaxeringsreglerna blir tillämpliga. Min uppfattning är att de regler som gäller normalt i detta hänseende bör tillämpas också i fråga om skatteflyktsklausulen. Har den skattskyldige lämnat oriktig uppgift bör eftertaxering vara möjlig på vanligt sätt. Innefattar hans redovisning av förfarandet i fråga inte oriktig uppgift bör klausulen inte kunna tillämpas i efterhand.

Det finns numera en omfattande domstolspraxis som belyser vad som menas med oriktig uppgift i samband med eftertaxering. Skatteflyktsklausulen innebär som jag har sagt tidigare i princip inte någon utvidgning av området för skatteplikt utan syftar enbart till att skattelagstiftningen skall kunna tillämpas i enlighet med sin innebörd.

Inte heller den skattskyldiges uppgiftsplikt ökar principiellt till sin omfattning genom skatteflyktsklausulen. Det är därför naturligt att låta den gällande innebörden av begreppet oriktig uppgift bli tillämplig också i fråga om skatteflyktsklausulen. Mot den bakgrunden anser jag inte att klausulen bör föranleda några särskilda bestämmelser i fråga om eftertaxering.

Frågan om den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift är av betydelse också beträffande skattetilläggen. Enbart den omständigheten att klausulen tillämpas innebär självfallet inte att skattetillägg skall påföras. Härför krävs att den skattskyldige lämnat oriktig information till skattemyndigheterna enligt de regler som gäller för skattetillägg och att någon av eftergiftsgrunderna inte kan åberopas. Även i detta hänseende bör de nuvarande reglerna kunna gälla oförändrade i fråga om skatteflyktsklausulen.

Jag nämnde tidigare att önskemål också har framförts om viss tidsbegränsning. Det kan tänkas att en rättshandling vidtas ett år och att denna visar sig möjliggöra att inte avsedda skatteförmåner uppnås genom en ny rättshandling flera år senare. När det då gäller att pröva klausulens tillämplighet på den senare rättshandlingen får man självfallet ta hänsyn till samtliga föreliggande omständigheter. Att här införa en tidsgräns vid ett bestämt antal år är knappast lämpligt. Det ligger å andra sidan i sakens natur att kravet på det allmännas bevisning om att kringgående har skett blir starkare ju längre tillbaks i tiden de första rättshandlingarna ligger. Redan om den första rättshandlingen har vidtagits ett par år tidigare, måste starka skäl påvisas för att det skall kunna anses att denna rättshandling har utgjort ett led i kringgåendet.

Slutligen vill jag ta upp den i departementspromemorian föreslagna rätten till anstånd. Förslaget innebär att skattedomstol i komplicerade eller ovissa fall skall få medge anstånd med inbetalningen av skatt som har påförts med stöd av klausulen.

Vid remissbehandlingen har kritik framförts mot att anståndsfrågan skall avgöras av domstol och inte av länsstyrelse. Man har menat att domstolarna är mindre skickade att göra stundom invecklade skatteberäkningar än länsstyrelserna som redan handlägger anståndsärenden. Likaså har man pekat på fall där förslaget skulle kunna få till följd att en anståndsprövning sker i samma mål både hos domstol och länsstyrelse. Vidare har önskemål framförts om att säkerhet bör kunna fordras i vissa fall. Andra remissinstanser har ansett att den skattskyldige bör ha en ovillkorlig rätt till anstånd i mål där klausulen har tillämpats.

Även enligt min mening bör förslaget modifieras något. Praktiska skäl talar för att länsstyrelserna bör handlägga även de nu aktuella anståndsfallen. Härigenom får anståndsförfarandet en mer överskådlig och enhetlig form. Vidare kan det ifrågasättas om de villkor för anstånd som har uppställts i promemoriaförslaget behövs. Normalt torde skatteflyktsmålen vara sådana att det rör sig om svårbedömbara frågor. Jag föreslår därför att anstånd alltid skall kunna medges i dessa fall. Däremot är det rimligt att säkerhet bör kunna fordras även i hithörande fall. Emellertid bör samtidigt en något generösare bedömning än annars göras vid prövningen av dessa anståndsfrågor. Detta bör gälla både beträffande möjligheterna att avstå från att kräva säkerhet och vid prövningen av vilken säkerhet som kan anses godtagbar.

De nya anståndsreglerna bör tas in i 49 § 2 mom. uppbördslagen (1953:272).

6 Ikraftträdande

De nya reglerna bör träda i kraft den 1 januari 1980 och tillämpas på rättshandlingar som företas därefter. I regel bör det inte vara förenat med några större svårigheter att avgöra när en rättshandling har företagits. Detta får prövas enligt vanliga civil- eller skatterättsliga normer. Om en rättshandling, som företas efter ikraftträdandet, utgör ett led i ett förfarande där andra rättshandlingar företagits dessförinnan är det inte möjligt att tillämpa skatteflyktsklausulen utan vidare. Så kan ske om den inledande rättshandlingen får sägas vara fristående i förhållande till den senare, dvs. den hade lika väl kunnat genomföras och få ett meningsfullt innehåll utan den efterföljande. Dessa fall kan förmodas vara de vanliga varför det normalt torde vara nog att konstatera när den sista rättshandlingen har företagits.

7 Författningsförslagen

Inom budgetdepartementet har upprättats författningsförslag som upptar de i avsnitten 3–6 framlagda förslagen. Förslagen bör fogas till protokollet som *bilaga 4*.

Den allmänna skatteflyktsklausulen har tagits in i en fristående lag mot skatteflykt. I 1 § av lagförslaget har lagens tillämpningsområde angivits. 2 § innehåller själva skatteflyktsklausulen, medan 3 § föreskriver hur taxeringen skall ske i de fall då klausulen tillämpas.

Författningsförslagen omfattar även ändringar i 1 § förordningen om förhandsbesked i taxeringsfrågor, 67 § taxeringslagen och 49 § 2 mom. uppbördslagen.

8 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över förslagen till

1. lag mot skatteflykt,
2. lag om ändring i förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor,
3. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623),
4. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272).

9 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

Bilaga I
Arbetsgruppens förslag
(SOU 1975:77)

Förslag till Lag om skatteflykt

Härigenom föreskrives följande.

1 § Med skatt avses i denna lag skatt eller avgift som anges i 1 § skattebrottslagen (1971:69) och med skattskyldig den som har att erlægga sådan skatt eller avgift.

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

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

4 § Bestämmelserna i 3 § gäller inte, om den skattskyldige gör sannolikt att rättshandlingen tillkommit och fått sitt innehåll huvudsakligen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller eljest i annat ekonomiskt syfte än att erhålla förmån vid beskattningen.

5 § Förhandsbesked får enligt vad därom är stadgat alltid meddelas i fråga om tillämpning av 3 §, om utredningen det medger.

6 § Myndighet som äger meddela förhandsbesked får beträffande särskild typ av rättshandlingar meddela bindande förklaring att den är av beskaffenhet som sägs i 3 §.

Bindande förklaring gäller ej rättshandling som företagits före förklaringens offentliggörande.

Talan mot beslut om bindande förklaring får föras hos regeringsrätten av riksskatteverket och av sammanslutning, vars medlemmar beröres av beslutet.

Denna lag träder i kraft den men äger ej tillämpning på rättshandling som företagits före ikraftträdandet.

LAG MOT SKATTEFLYKT

Ds B 1978:6

Sammanfattning

I promemorian föreslås en särskild lag mot den form av skatteundandragande som brukar kallas för skatteflykt eller kringgående av skattelag.

Skatteundandragande förekommer i flera olika former. En form har fått beteckningen skattefusk. Dessa fall karaktäriseras av att en skattskyldig underlåter att lämna uppgift om en skattepliktig inkomst eller yrkar avdrag för en utgift som han inte har haft. För den rättsliga bedömningen innebär dessa fall sällan något problem. Om den oriktiga uppgiften upptäcks skall rättelse ske och taxeringen höjas. I förekommande fall utgår dessutom skattetillägg eller straff enligt skattebrottslagen.

En annan form av skatteundandragande sker med hjälp av s.k. skenavtal eller genom att i och för sig bindande avtal ges en oriktig benämning. Arrangemang av dessa slag brukar dock även utan uttryckligt stöd i lag regelmässigt underkännas av skattedomstolarna. Skatt skall då beräknas med bortseende från skenavtalet resp. efter avtalets verkliga innebörd. Inte heller här kan alltså något egentligt behov av ny lagstiftning sägas föreligga.

Mer otillfredsställande är emellertid läget när det gäller skatteflykt eller kringgående av skattelag. Kännetecknande för de egentliga kringgåendehandlingarna är att en person som vill uppnå visst ekonomiskt resultat väljer ett förfarande, som från kommersiella och liknande synpunkter framstår som en onödig omväg, och därigenom kringgår de beskattningsregler som skulle bli tillämpliga om han i stället hade valt ett närmare till hands liggande förfarande. Skattedomstolarna har i allmänhet inte ansett sig kunna hindra skatteundandragande av detta slag.

Hittills har kampen mot skatteflykten tagits upp genom att specialregler har införts för att stoppa olika konkreta skatteflyktsförfaranden. Denna lagstiftningsmetod har emellertid visat sig vara förenad med påtagliga svagheter. Ingreppen har å ena sidan blivit alltför kraftfulla, så att en rad dispensärenden måst tas upp till prövning i administrativ ordning. Å andra sidan har åtgärderna inte alltid varit tillräckligt omfattande; också de införda specialreglerna har visat sig kunna kringgå. Slutligen ligger det i sakens natur att ingreppen alltid måst göras i efterhand, dvs. först efter det att skatteflykt framgångsrikt har genomförts i ett antal fall.

Alternativet till specialregler mot varje särskilt skatteflyktsförfarande är en generell lagstiftning mot kringgående av skattelag, en s.k. allmän skatteflyktsklausul. Sådana lagregler i varierande utformning finns redan i vissa andra länder. Det finns skäl som talar för att man även i Sverige bör pröva denna metod att komma till rätta med skatteflyktsproblemen. I promemorian föreslås därför att en allmän skatteflyktsklausul skall införas som komplement till de materiella beskattningsreglerna. I vart fall tills erfarenhet vunnits av hur denna lagstiftning kommer att tillämpas av domstolarna bör dock enligt promemorian de nuvarande specialreglerna mot skatteflykt bibehållas.

En skatteflyktsklausul måste utformas så att inte väsentliga rättssäkerhetsintressen åsidosätts. Bl.a. måste det krävas att den enskilde har rimliga möjligheter att förutse i vilka situationer den nya lagstiftningen kan komma att åberopas. En strävan har därför varit att ge klausulen en så preciserad utformning som möjligt.

Enligt förslaget i promemorian skall följande förutsättningar vara uppfyllda för att en tillämpning av skatteflyktsklausulen skall komma ifråga. Den skattskyldige skall ha företagit en rättshandling, som ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken han direkt eller indirekt medverkar, leder till inte oväsentligt lägre skatt än den närmast till hands liggande rättshandling som - bortsett från denna skatteförmån - skulle ha gett ett likvärdigt ekonomiskt resultat. Vidare krävs att skatteförmånen skall stå i strid med grunderna för den eller de skattebestämmelser som skulle komma i fråga, om den skattskyldige i stället hade företagit den nämnda närmast till hands liggande rättshandlingen. En ytterligare förutsättning är att det med hänsyn till omständigheterna måste kunna antas att skatteförmånen i allt väsentligt utgör vad den skattskyldige har avsett att uppnå med att företa rättshandlingen i stället för den rättshandling som har legat närmast till hands.

Har en skattedomstol med stöd av dessa regler funnit att skatteflykt föreligger skall rättshandlingen i fråga inte utgöra grund för beskattningen. I stället skall skatten eller taxeringen bestämmas på grundval av den närmast till hands liggande rättshandling som - bortsett från skatteförmånen - skulle ha gett ett likvärdigt ekonomiskt resultat. Om denna regel inte går att tillämpa eller om den skulle leda till ett oskäligt resultat skall skattedomstolen bestämma taxeringen till ett skäligt belopp.

Klausulen har således begränsats till de egentliga kringgåendefallen. Det har inte ansetts möjligt att ge klausulen en tillräckligt preciserad utformning om även övriga skatteflyktsförfaranden skall fångas in. Detta innebär givetvis inte att dessa övriga förfaranden legitimeras. Det blir en uppgift för skattedomstolarna att enligt samma grunder som hittills pröva i vad mån sådana förfaranden går att angripa.

I förslaget har tillämpningsområdet för skatteflyktsbestämmelserna begränsats till den vanliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt till vissa särskilda skatter som kan sägas utgöra komplement till inkomstbeskattningen, nämligen utskiftningsskatten och ersättningsskatten.

Trots att skatteflyktsklausulen föreslagits få en så preciserad utformning som möjligt får man räkna med att det ibland kan uppstå ovisshet om tillämpningen. För att de skattskyldiga på ett så tidigt stadium som möjligt skall kunna bedöma om klausulen är tillämplig på ett visst förfarande eller ej föreslås därför att de nuvarande bestämmelserna om rätt till förhandsbesked i taxeringsfrågor - till skillnad mot vad som f.n. är fallet - skall gälla även skatteflyktsfallen.

För att redan från början få en domstolsmässig prövning av skatteflyktsärendena innehåller förslaget vidare en bestämmelse om att frågor som gäller tillämpning av klausulen skall prövas i första instans av länsskatte rätt. Om taxeringsnämnden skulle anse att klausulen är tillämplig på ett visst förfarande, skall nämnden anmäla detta hos skattechefen som sedan i sin tur har möjlighet att föra frågan vidare i länsskatterätten.

Förslaget innehåller slutligen vissa särskilda bestämmelser som ger möjligheter för de skattskyldiga att erhålla anstånd med betalningen av sådan skatt som har påförts med stöd av skatteflyktsklausulen. Dessa anståndsbestämmelser är avsedda för sådana fall där sakläget är komplicerat eller där rättsfrågan bedömes som oviss.

Den föreslagna lagen föreslås träda i kraft tre veckor efter den dag då lagen har utkommit från trycket i Svensk författningssamling. Bestämmelserna avses dock inte få tillämpas på rättshandling som har företagits före ikraftträdandet.

1 FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

1 Förslag till
Lag mot skatteflykt

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Denna lag gäller i fråga om skatt enligt kommunal-skattelagen (1928:370); lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, lagen (1947:577) om statlig förmögenhets-skatt, förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar och förordningen (1933:395) om ersättningsskatt. Med skattskyldig avses den som har att erlägga sådan skatt.

2 § Taxering till skatt skall icke bestämmas på grundval av rättshandling som skattskyldig företager, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige direkt eller indirekt medverkar, leder till icke oväsentligt lägre skatt än den närmast till hands liggande rättshandling som - bortsett från skatteförmånen - skulle ha givit ett likvärdigt ekonomiskt resultat,

2. nämnda skatteförmån står i strid med grunderna för den eller de skattebestämmelser som skulle komma i fråga, om den skattskyldige i stället hade företagit den närmast till hands liggande rättshandling som avses under 1, och

3. det med hänsyn till omständigheterna måste antagas att skatteförmånen i allt väsentligt utgör vad den skattskyldige har avsett att uppnå med att företaga rättshandlingen i stället för den närmast till hands liggande rättshandling som avses under 1.

3 § I fall som avses i 2 § skall taxeringen i stället bestämmas på grundval av den närmast till hands liggande rättshandling som, bortsett från skatteförmånen, skulle ha givit ett likvärdigt ekonomiskt resultat. Om ett sådant förfarande inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall taxeringen bestämmas till skäligt belopp.

4 § Domstol som har att pröva besvär över taxering som har bestämts med tillämpning av 3 § får, om sakläget är komplicerat eller rättsfrågan bedömes som oviss, medge anstånd med inbetalning av sådan kvarstående eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen (1953:272) som har påförts på grund av att 3 § har tillämpats. På belopp som omfattas av sådant anstånd utgår ränta enligt 49 § 4 mom. uppbördslagen. Anstånd får meddelas att gälla längst intill dess två månader har förflutit från dagen för domstolens beslut i fråga om taxeringen. Meddelat anstånd får omedelbart återkallas när skäl därtill föreligger.

Mot beslut om anstånd får talan icke föras.

Denna lag träder i kraft tre veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningsamling. Lagen tillämpas inte på rättshandling som har företagits före ikraftträdandet.

2 Förslag tillLag om ändring i förordningen (1951:442) om förhandsbesked i
taxeringsfrågor

Härigenom föreskrivs i fråga om förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor

dels att i 11 och 12 §§ ordet "förordning" skall bytas ut mot "lag",

dels att i 12 § orden "Kungl. Maj:t" skall bytas ut mot "regeringen",

dels att rubriken till förordningen samt 1 § skall ha nedan angivna lydelse.

Lag om förhandsbesked i taxeringsfrågorNuvarande lydelse1 §¹

Riksskatteverket må, därest sådant för någon finnes vara av synnerlig vikt, efter ansökan lämna besked på förhand (förhandsbesked) angående viss fråga, som avser sökandens taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt eller ersättningsskatt, ävensom viss fråga rörande tillämpningen av lagen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad

Föreslagen lydelse

Riksskatteverket må, därest sådant för någon finnes vara av synnerlig vikt, efter ansökan lämna besked på förhand (förhandsbesked) angående viss fråga, som avser sökandens taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt eller ersättningsskatt, ävensom viss fråga rörande tillämpningen av lagen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad

¹ Senaste lydelse 1970:914.

Utsvarande lydelse

inkomst eller förordningen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Förhandsbesked må ock meddelas i frågor som nu nämnts, därest detta finnes vara av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Vad ovan sagts skall äga motsvarande tillämpning när ägare till fastighet eller den, för vilken ehuru han icke är ägare garantibelopp för med vad därom stadgas i 47 § kommunalskattelagen, önskar på förhand erhålla besked angående viss fråga, som avser taxering av fastigheten.

Om rätt att av riksskatteverket erhålla förhandsbesked i fråga rörande mervärdeskatt föreskrives i förordningen om mervärdeskatt.

Föreslagen lydelse

inkomst eller lagen om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Förhandsbesked må ock meddelas i frågor som nu nämnts, därest detta finnes vara av vikt för sökanden i fråga som avser tillämpningen av lagen (1978:000) mot skatteflykt eller av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Om rätt att av riksskatteverket erhålla förhandsbesked i fråga rörande mervärdeskatt föreskrives i lagen om mervärdeskatt.

Denna lag träder i kraft tre veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

Förslag tilllag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs att 67 § taxeringslagen (1956:623)¹ skall ha edan angivna lydelse.

nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

67 §

Omräkning av inkomst på grund av 43 § 1 mom. kommunal-skattelagen eller taxering till kommunal inkomstskatt på grund av 57 § 3 mom. samma lag må icke verkställas av taxeringsnämnd. Anser nämnden att sådan åtgärd bör vidtagas skall skriftlig anmälan härom göras hos skattechefen. Denne äger göra framställning i frågan hos länsskatterätten. I förekommande fall skall han överlämna anmälan till allmänna ombudet för mellankommunala mål för framställning hos den mellankommunala skatterätten och samtidigt underrätta skattechefen i annat län, där den skattskyldige taxerats till kommunal inkomstskatt.

Omräkning av inkomst på grund av 43 § 1 mom. kommunal-skattelagen eller taxering till kommunal inkomstskatt på grund av 57 § 3 mom. samma lag må icke verkställas av taxeringsnämnd. Anser nämnden att sådan åtgärd bör vidtagas skall skriftlig anmälan härom göras hos skattechefen. Denne äger göra framställning i frågan hos länsskatterätten. I förekommande fall skall han överlämna anmälan till allmänna ombudet för mellankommunala mål för framställning hos den mellankommunala skatterätten och samtidigt underrätta skattechefen i annat län, där den skattskyldige taxerats till kommunal inkomstskatt. Vad nu sagts gäller i tillämpliga delar vid taxering med stöd av lagen (1978:000) om skatteflykt. Anmälan från taxeringsnämnd om tillämpning av nämnda lag skall genom nämndens

¹ Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

Nuvarande lydelse

Om handläggning av framställning enligt första stycket och om fullföljd av talan mot beslut i sådan fråga skall i tillämpliga delar gälla vad som är stadgat om besvär rörande taxering.

Föreslagen lydelseförsorg delges den skattskyldige.

Denna lag träder i kraft tre veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid års taxering.

2 INLEDNING

Företagsskatteberedningen (Fi 1970:77), som i november 1977 avgav slutbetänkandet Beskattning av företag (SOU 1977:86, 87), har i samband med sin översyn av regelsystemet på företagsbeskattningens område även behandlat behovet av ingripanden mot olika former av skatteflykt. En särskild till beredningen knuten arbetsgrupp¹ har utarbetat betänkandet (SOU 1975:77) Allmän skatteflyktsklausul. Betänkandet innehåller förslag om hur en s.k. generalklausul mot skatteflykt skulle kunna utformas. Generalklausulen föreslås omfatta flertalet skatter och avgifter och tillämpas på sådana förfaranden som ger skattefördelar i strid mot lagstiftningens anda och mening. Samtidigt föreslås att en del speciella regler mot skatteflykt, nämligen de som rör handeln med vinstholag samt interna aktieöverlåtelse, slopas eftersom de anses bli överflödiga på grund av generalklausulen.

Arbetsgruppens förslag till lag om skatteflykt framgår av bilaga 1.

Beredningen överlämnade under slutet av år 1975 gruppens betänkande och rekommenderade samtidigt genomförandet av en allmän skatteflyktsklausul i huvudsaklig överensstämmelse med arbetsgruppens förslag. Enligt beredningen borde dock bestämmelserna om interna aktieöverlåtelse

¹ Arbetsgruppen har bestått av generaldirektören Sten Walberg, tillika ordförande jur.dr Bertil af Klercker, länsrådet Carl-Gustaf Petersson och kammarrättsassessorn Per Anclow.

t.v. inte ersättas av skatteflyktsklausulen.

Ledamöterna Helmers och Magnusson har avgett reservationer mot förslaget. Ledamöterna Andersson och Nettelbrandt har avgett särskilda yttranden.

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av justitiekanslern (JK), Göta hovrätt, hovrätten över Skåne och Blekinge, riksskatteverket (RSV), kammarrätten i Stockholm, kammarrätten i Göteborg, kammarkollegiet, länsstyrelserna i Stockholms, Östergötlands, Kronobergs, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Skaraborgs, Västmanlands, Gävleborgs samt Norrbottens län, Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen (USS), Centralorganisationen SACO/SR, Familjeföretagens förening, Folksam, Föreningen auktoriserade revisorer (FAR), Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Skånes handelskammare, Stockholms handelskammare, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska bankföreningen, Svenska företagens riksförbund, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska kommunförbundet, Svenska revisorssamfundet, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges föreningsbankers förbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO), Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redovisningskonsulters förbund och Tjänstemännens centralorganisation (TCO).

LRF har åberopat yttrande av Lantbrukarnas skattedelegation. SAF, Svenska bankföreningen, Sveriges industriförbund, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Sveriges grossistförbund, SHIO, Sveriges köpmannaförbund, Skånes handelskammare och Stockholms handelskammare har åberopat yttrande av Näringslivets skattedelegation. Svenska försäkringsbolags riksförbund och Stockholms handelskammare har dessutom inkommit med egna yttranden.

En sammanställning av remissyttrandena över arbetsgruppens förslag har intagits i avsnitt 5.

3 NUVARANDE LAGSTIFTNING MOT SKATTEFLYKT

3.1 Inledning

Det finns åtskilliga bestämmelser som avser att hindra skattskyldiga från att skaffa sig oberättigade förmåner i skattehänseende. Det allmännas skatteanspråk skyddas t.ex. genom föreskrifterna i skattebrottslagen (1971:69). Enligt denna kan straff utmätas om skattskyldig åsidosätter sin uppgiftsskyldighet, t.ex. genom att förtiga en inkomst. En motsvarande funktion fyller bestämmelserna i taxeringslagen (1956:623) om skattetillägg, vilka utgör en administrativ sanktionsform mot mindre flagranta fall av oriktigt uppgiftslämnande. Åtgärder mot skattebrott och annat felaktigt uppgiftslämnande har blivit effektivare genom den kraftiga utbyggnaden av taxeringskontrollen som skett under senare tid.

De nu nämnda reglerna tar sikte på sådana förfaranden som brukar kallas skattefusk. I den mån åtgärderna upptäcks brukar de normalt inte vålla särskilda svårigheter för skattemyndigheterna. Skattskyldighet kringgås emellertid inte bara genom skattefusk. Det förekommer även att skattskyldiga begagnar sig av mer eller mindre konstlade arrangemang för att undvika en beskattning som rätteligen bort ske. Man brukar här tala om skatteflykt eller kringgående av skattelag. Vissa förfaranden ligger mellan det egentliga skattefusket och skatteflykten, hit hör bl.a. sådana avtal som parterna inte har för avsikt att fullfölja, s.k. skenavtal. Hit hör också sådana fall där ett giltigt rättsförhållande föreligger men där parterna givit det en annan beteckning än vad som motsvarar dess verkliga innehåll, s.k. skenrättshandlingar.

Skattedomstolarnas bedömning av skatteflykt, skenavtal och skenrättshandlingar växlar. Skenavtal underkänns regelmässigt och felaktigt rubricerade avtal bedöms enligt sin verkliga innebörd. De egentliga skatteflyktsfallen har däremot bedömts olika. Om skatteflykt genomförs med hjälp av flera var för sig civilrättsligt giltiga avtal har förfarandet enligt den praxis som utbildats vanligen inte ansetts höra underkännas av domstolarna.

Skatteflykten har i stället fått bekämpas med hjälp av lagstiftning. Ingreppen har därvid fått form av speciella skatteflyktsregler, som alltså riktat sig mot särskilt angivna metoder för skatteflykt. Vid några tillfällen har man övervägt att gå längre och söka komma till rätta med skatteflykten med hjälp av en allmän skatteflyktsklausul. Frågan diskuterades ingående av 1953 års skatteflyktskommitté som dock i sitt slutbetänkande Om åtgärder mot skatteflykt (SOU 1962:53) avstyrkte en sådan lösning, närmast med hänsyn till svårigheterna att formulera en regel som tillräckligt tillgodosåg rättssäkerhetskraven.

3.2 Speciella bestämmelser mot skatteflykt

Skatteflykten har, som redan nämnts, hittills bekämpats främst med hjälp av bestämmelser vilka tagit sikte på vissa angivna förfaringssätt. I svensk skatterätt finns åtskilliga sådana skatteflyktsregler och i det följande redovisas en del av de mer betydelsefulla.

1953 års skatteflyktskommitté behandlade i sitt betänkande bl.a. vissa kringgåenden av skogsbeskattningen. Avsevärda skattelättnader kunde tidigare uppnås genom att ett dödsbo, som ägde en skogsfastighet, tillskiftade en dödsbodelägare en avverkningsrätt. Genom lagstiftning år 1965 (SFS 1965:571) jämfördes familjerättsliga eller benefika överföringar av avverkningsrätter skatte-

mässigt med försäljningar. Bestämmelserna finns i punkt 3 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370), KL.

Enligt punkt 3 b fjärde stycket av anvisningarna till 29 § KL är en tillgångs anskaffningsvärde vanligen den verkliga kostnaden för förvärvet. För att hindra missbruk infördes genom lagstiftning år 1938 (SFS 1938:368) en särskild regel i nämnda anvisningspunkt för de fall då en tillgång förvärfvas från närstående och där anskaffningsvärdet satts högre än vad som är rimligt i syfte att bereda någon av kontrahenterna en obehörig skatteförmån. I ett sådant fall skall anskaffningsvärdet jämkas i skälig mån.

Bestämmelser mot skatteflykt förekommer även i 43 § 1 mom. och 57 § 3 mom. KL. Båda lagrummen behandlar överflyttning av vinst genom onormal prissättning mellan näringsidkare i de fall då intressegemenskap föreligger. I 43 § 1 mom. behandlas vinstöverflyttning till intressent som inte är skattskyldig i Sverige, medan 57 § 3 mom. avser vinstöverflyttning mellan här i riket skattskyldiga. I det senare fallet är det fråga om att skydda kommunala skatteanspråk. I båda fallen ankommer det på skatterätt och inte taxeringsnämnd att verkställa den omräkning av inkomst resp. omtaxering till kommunal inkomstskatt, som tillämpningen av ifrågavarande bestämmelser föranleder.

Bestämmelser som är direkt avsedda att förhindra s.k. Lundintransaktioner är införda i 54 § sjunde stycket KL såvitt avser skattefrihet för utdelning och i punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 41 § KL såvitt avser nedskrivning av aktier. Om ett företag inte genom sitt förvärv av aktierna eller andelarna i ett annat företag erhållit en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin rörelse eller kapitalförvaltning, är utdelning på nämnda aktier eller andelar inte skattefri. Har skattskyldig förvärvat aktie eller andel som utgör varulagertillgång har han inte rätt till nedskrivning av aktierna eller andelarna på grund av att

dessas nedgått i värde till följd av utdelning av vinstmedel, som fanns i bolaget vid förvärvet.

I 53 § 4 mom. KL finns en spärregel som från början tillkom för att göra avdragsförbudet för vissa periodiska understöd mer effektivt. Avdragsförbudet kunde tidigare kringgåås t.ex. genom att en fader insatte sina barn som förmånstagare till belopp, som utföll på en av fadern tagen pensionsförsäkring. Barnet beskattades då för de utfallande beloppen. Denna möjlighet stoppades år 1959 genom en bestämmelse om att belopp som tillföll förmånstagare skulle beskattas hos försäkringstagaren, om denne inte varit berättigad till avdrag för motsvarande belopp såsom för periodiskt understöd. Genom senare lagstiftning (SFS 1973:374) skärptes reglerna ytterligare för att även fånga in kringgående genom att försäkringen byter ägare. Efter 1975 års lagstiftning (SFS 1975:1347) rörande pensionsförsäkringar har bestämmelsen fått mer begränsad räckvidd.

Genom lagstiftning år 1972 (SFS 1972:273) infördes regler om skärpt realisationsvinstbeskattning vid överlåtelse av aktier eller andelar i s.k. vinstbolag. De nya reglerna avser att hindra att vinstmedel i aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, som tömts på sina realtillgångar, undgår beskattning (s.k. vinstbolagstransaktioner). Avyttras ett sådant skalbolag skall hela köpeskillingen beskattas. Reglerna finns i 35 § 3 mom. åttonde stycket KL.

För att hindra skatteflykt begränsades genom lagstiftning år 1973 (SFS 1973:26) möjligheterna för fysiska personer och fåmansbolag att utnyttja underskott till följd av kontraktsavskrivning av fartyg och luftfartyg mot annan inkomst än rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. De nya reglerna återfinns i 46 § 1 mom. och punkt 1 av anvisningarna till 28 § KL.

Genom lagstiftning år 1973 (SFS 1973:1057) infördes särskilda regler mot s.k. interna aktieöverlåtelser. De nya

reglerna innebär en skärpt realisationsvinstbeskattning vid överlåtelse av aktier i ett fåmansbolag till ett annat fåmansbolag i de fall gemensamma ägarintressen föreligger. Bestämmelserna är intagna i 35 § 3 mom. sista stycket KL. Liksom vid vinstbolagstransaktioner skall hela köpeskillingen vid en internöverlåtelse beskattas.

Särskilda skatteflyktsregler finns även i åtskilliga specialförfattningar. Ett exempel på detta utgör 11 § lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m.m. Bestämmelsen tar framför allt sikte på sådana fall där övergången från aktiebolag till annan verksamhetsform kan bedömas ha skett huvudsakligen i syfte att komma i åtnjutande av obehöriga skatteförmåner.

I 1 § 2 mom. förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar är en av förutsättningarna för medgivande av uppskov med erläggande av utskiftningsskatten vid fusion enligt 174 § 1 mom. AL att fusionen inte kan antas vara ett led i en skatteflyktstransaktion.

I förordningen (1960:63) om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst har intagits spärregler som är riktade mot handeln med sådana förlustbolag som redovisat förluster hänförliga till avslutade beskattningsår. Som ytterligare exempel på bestämmelser mot skatteflykt i speciella skatteförfattningar kan nämnas 12 § förordningen (1970:99) om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten och 15 § lagen (1974:325) om avsättning till arbetsmiljöfond.

Enligt 7 § f) lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt likställs med ägare den som äger åtnjuta avkastningen av förmögenhet, vartill äganderätten tillkommer annan, om sådant förhållande föreligger att han skäligen bör betraktas som förmögenhetens ägare. Bestämmelsen

tillkom genom lagstiftning år 1934 (SFS 1934:291). I propositionen framhölls att syftet med den föreslagna regeln var att söka bemästra skatteflyktsbetonade egendomsuppdelningar.

Avslutningsvis kan två särskilda bestämmelser nämnas, vilka också tangerar området för skenrättshandlingar. Enligt 37 § 1 mom. lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL, utgår gåvoskatt vid köp, byte, lega eller annat sådant avtal, om det av missförhållandet mellan de å ömse sidor utfästa villkoren är uppenbart, att avtalet delvis har egenskap av gåva. I 3 § tredje stycket stämpelskattelagen (1964:308) finns en motsvarande bestämmelse. Denna avser att hindra kringgående av stämpelskatten genom att överlåtelse, som rätteligen är onerös och därmed stämpelskattepliktig, ges formen av t.ex. gåva, som är fri från stämpelskatt.

3.3 Utländsk lagstiftning mot skatteflykt

Även i andra länder har lagstiftaren fått ingripa mot skatteflykt. Detta har i första hand skett med ungefär samma metoder som i Sverige, nämligen med hjälp av speciallagstiftning. I några länder har man emellertid gått längre och även infört generellt verkande bestämmelser mot skatteflykt. Allmänna skatteflyktsregler finns i bl.a. Finland, Västtyskland, Frankrike, Nederländerna, Österrike och Canada.

Den finska generalklausulen finns i 56 § beskattningslagen. Förutom skenavtal och liknande tar klausulen sikte på avtal och andra åtgärder som vidtagits i det uppenbara syftet att ernå befrielse från skatt. I sådana fall har skattemyndighet rätt att uppskatta den beskattningsbara inkomsten och förmögenheten. Ifrågavarande lagrum har tillämpats bl.a. mot vissa former av kringgående av avdragsförbudet för periodiskt understöd till egna barn och framför allt mot olika överföringar eller

bolagsbildningar mellan närstående. Så har t.ex. bolagsbildningar mellan makar kunnat underkännas i sådana fall där bolagsformen inte varit motiverad för yrkesutövningen.

I tysk rätt har sedan länge funnits generella regler mot skatteflykt. Bestämmelserna har nyligen omarbetats. Nu gällande skatteflyktsregel bygger på teorin om missbruk av rättsliga institut. Genom sådant missbruk skall skattskyldighet inte kunna kringgå. Vid beskattningen beräknas i sådana fall skatten som om den rättsliga form använts som föranleds av det ekonomiska händelseförloppet.

Med stöd av skatteflyktsregeln har man kunnat underkänna egendomliga former av bolagsbildningar, avkastningsgåvor, transaktioner mellan närstående m.fl. kända skatteflyktsmetoder. Den västtyska lagstiftningen innehåller även bestämmelser för skenrättshandlingar. Man har likaså försökt komma till rätta med skatteflyktsproblemen med hjälp av bestämmelser om s.k. "Zurechnung". I skattelagstiftningen anges sålunda att den som på visst sätt disponerar över egendom eller eljest har vissa befogenheter skall vara skattskyldig för egendom oavsett vilka civilrättsliga befogenheter som tillkommer honom.

Den franska generella skatteflyktsregeln bygger också på teorin om rättsmissbruk. I sådana fall då en formellt laglig rättshandling följer den verkliga transaktionen i skattebesparande syfte är det möjligt för skattemyndigheterna att ta ut den högre skatt som rätteligen skulle ha drabbat transaktionen. Någon mer enhetlig rättspraxis har dock inte skapats genom skatteflyktsregeln.

I de länder där generalklausul mot skatteflykt finns förekommer även sådana specialbestämmelser som känne-

tecknar vår skattelagstiftning. De allmänna skatteflyktsreglerna kompletterar andra föreskrifter mot skatteflykt. Vid en internationell jämförelse, och då kanske framför allt i fråga om länder där en generalklausul saknas, är det även av intresse att se hur skattedomstolarna tolkar skatterättsliga regler. I t.ex. Norge och Danmark, där allmänna skatteflyktsregler saknas, tillämpar de högsta instanserna en friare lagtolkningsmetod än den svenska regeringsrätten. En del förfaranden, som har godtagits av regeringsrätten och sedermera föranlett speciallagstiftning hade troligen underkänts av högsta instans i Norge och Danmark.

4 ARBETSGRUPPENS FÖRSLAG

4.1 Allmänt om skatteflyktsproblemet

Arbetsgruppens uppdrag har varit att undersöka hur en generalklausul mot skatteflykt skulle kunna utformas, däremot inte att ta ställning till frågan om en sådan klausul bör införas. Enligt företagsskatteberedningens riktlinjer för gruppens arbete skulle vidare en generalklausul vara uppbyggd så att den gav skattemyndigheterna stöd för att tolka inte bara skenrättshandlingar utan även kringgåendehandlingar enligt deras verkliga natur. Arbetsgruppen skulle även överväga om en generalklausul borde få tillämpas redan i första instans eller först i länsskatterätt. Generalklausulens tillämplighet borde även prövas på kända skatteflyktstransaktioner mot vilka lagstiftningsingripande skett på senare år. Än vidare borde klausulen ges en sådan räckvidd att den kunde tillämpas på all rörelsevinst, oavsett till vilket inkomstslag vinsten var att hänföra.

Arbetsgruppen konstaterar inledningsvis att skatteflykten utgör ett samhällsproblem av allvarlig karaktär. Skattefusk och skatteflykt förekommer i alla samhällsgrupper och på alla inkomstnivåer och fall har förekommit där t.o.m. statliga och kommunala organ medverkat vid skatteundandragande åtgärder. Arbetsgruppen framhåller att samhället med kraft måste motarbeta alla former av skatteundandragande och konstaterar att många åtgärder i detta syfte också har vidtagits. Som exempel nämns 1971 års lagstiftning mot skattebrott (SFS 1971:69) och den fortlöpande utbyggnaden av taxeringskontrollen. De förbättrade kontrollresurserna blir också betydelsefulla då det gäller att bekämpa skatteflykt. I övrigt har insatserna mot skatteflykt enligt arbetsgruppen inte alltid varit tillräckliga och ytterligare åtgärder bör kunna övervägas.

Arbetsgruppen pekar på olika orsaker till skatteflykten. I den allmänna diskussionen har skattetrycket och skatteprogressionen spelat en dominerande roll. Det totala skattetrycket för de i dessa hänseenden intressanta grupperna, och i synnerhet skatteprogressionen, har skärpts avsevärt från 1960-talets början. Vidare konstateras i betänkandet att den svenska skattelagstiftningen är komplicerad. Till en del är det ofrånkomligt, att så har blivit fallet. Det alltmer utvecklade ekonomiska livet har sin naturliga motsvarighet i skattelagstiftningens regelsystem. Inte minst strävandena att motverka olika former av skatteflykt har medfört invecklade regler på en del områden. Invecklade regler är emellertid inte bara svåra att tillämpa för myndigheter och enskilda. De skapar - trots att syftet många gånger är det motsatta - orättvisor på det sättet att den mindre förfarne inte kan utnyttja honom tillkommande förmåner eller rentav riskerar att hamna i fallgropar, medan den i lagstiftningen fullt insatte kan bereda sig särskilda fördelar. En invecklad lagstiftning inbjuder också enligt arbetsgruppen till allehanda juridiska konstruktioner i skatteflyktssyfte.

En ytterligare faktor som bidragit till ökad skatteflykt är att skillnaden i skattebelastningen på olika slags inkomster har vidgats på senare år. Arbetsgruppen pekar här på olikheten i behandlingen av rörelseinkomster, när den skattskyldige har enskild firma eller driver verksamheten i aktiebolagsform. Valet av förvärvskälla kan också ha avgörande betydelse för beskattningens och avgiftsuttagets höjd. Exempel på detta är skillnaden i skattebelastning på rörelseintäkter och intäkter av tillfällig förvärvsverksamhet.

4.2 Allmänna eller speciella skatteflyktsregler

Arbetsgruppen har granskat för- och nackdelarna med den hittillsvarande metoden att försöka komma till rätta med skatteflykten genom speciallagstiftning. En motsvarande prövning har sedan skett av hur en allmän skatteflyktsregel skulle verka.

Arbetsgruppen konstaterar att man till förmån för ståndpunkten att skatteflykt bör bekämpas punktvis genom speciella regler riktade mot olika former av skatteflykt framför allt anfört att de skattskyldiga har ett befogat anspråk på att i förväg veta vad som är tillåtet eller otillåtet, vad som föranleder beskattning, ger rätt till avdrag osv. Mot detta har ställts de olägenheter från rättssäkerhetssynpunkt som är förknippade med det mer eller mindre starkt uttalade subjektiva bedömande, varmed tillämpningen av en allmän skatteflyktsklausul hittills ansetts vara oundvikligen förenad.

Enligt arbetsgruppen väjde dessa synpunkter tungt så länge skatteflyktsproblemet hade någorlunda begränsade dimensioner och de ingrepp i lagstiftningen som gjordes var förhållandevis fåtaliga. Skatteflyktsåtgärderna har emellertid blivit alltmera sofistikerade och har av

vissa personer utbjudits och främjats i kommersiell skala. De belopp som härigenom undandragits beskattning har varit synnerligen betydande. Det allmännas svar på dessa åtgärder har dels bestått i försök från myndigheternas sida att inom ramen för gällande rätt få de transaktioner som uppmärksammats underkända, dels i lagstiftningsåtgärder. Beträffande myndigheternas åtgärder konstateras att framgången varit växlande; i många fall har myndigheternas ståndpunkt underkänts vid rättslig prövning. I gengäld har lagstiftningsarbetet bedrivits med kraft och många skatteflyktsregler har också införts. Ingrepp har även skett i civilrättslig lagstiftning för att försvåra skatteflykt.

Arbetsgruppen framhåller att speciallagstiftningen har vissa olägenheter. Visserligen hindras skatteflykt av det slag som lagstiftningen riktar sig mot för framtiden. Men lagstiftningen kan inte göras retroaktiv, så att redan gjorda skattevinster oimintetgörs. Det allmänna måste alltså acceptera avsevärda skatteförluster och motsvarande orättfångna vinster för ifrågavarande skattskyldiga. Lika allvarligt är att det alltjämt kan framstå som mycket lönande att finna och använda nya skatteflyktsmöjligheter.

Metoden med speciallagstiftning har andra svagheter. Den innebär att ett visst angivet förfarande drabbas av särskilda påföljder. Man söker därvid noga ange det förfaringssätt man vill komma åt, vilket innebär den ytterligare nackdelen att lagstiftningen genast sätts ur spel om förfaringssättet ändras helt obetydligt. Flera exempel kan nämnas där lagstiftaren fått återkomma upprepade gånger för att få bukt med ett visst sätt att kringgå en skatteregel. Lagstiftningsmetoden riktar sig inte heller mot skatteflykten som sådan. I stället tillskapas materiella skatteregler

som gör de för skatteflykt valda transaktionstyperna oförmånliga från skattesynpunkt. Alla transaktioner av de ifrågavarande typerna innebär emellertid inte skatteflykt. Lagstiftningen mot olika slags transaktioner har byggts på objektiva kriterier och träffar därmed också fall där någon skatteflyktsavsikt inte föreligger. I enskilda fall kan lagstiftningen drabba mycket hårt och den har därför fått förses med möjlighet till dispens, som kan beviljas av regeringen, riksskatteverket eller länsstyrelsen. En alltför vidsträckt användning av dispenser inger enligt arbetsgruppen allvarliga betänkligheter. Den innebär att riksdagen överlämnar en del av sin beskattningsmakt till administrativa organ. Den innebär också att den prövning av om skatteflykt föreligger eller ej, som normalt borde ligga hos förvaltningsdomstolarna, förläggs till en skriftlig dispensprövning.

En ytterligare nackdel med den hittills tillämpade metoden är att reglerna kan sägas mista sin aktualitet redan i och med att de införs. Härigenom kommer skattelagstiftningen att för lång tid belastas med dött material med försämrad överskådlighet som följd.

I den mån nya former av skatteflykt framkommer måste nya speciella skatteflyktsregler tillskapas. Därmed accentueras enligt arbetsgruppen de nyss beskrivna olägenheterna ytterligare. Härtill kommer att det finns skatteflykt som måste lämnas opåtalad av det skälet att det i praktiken är omöjligt att skapa adekvata specialregler mot den.

Till förmån för en allmän klausul mot skatteflykt åberopar arbetsgruppen i första hand den allmänpreventiva effekten. De som planerar skatteflyktsåtgärder kan inte som nu räkna med framgång så snart som de kan utfinna

en metod som rent formellt överensstämmer med de materiella beskattningsreglerna. I den mån skatteflykt förekommer kan den motarbetas redan från början. Det allmänna behöver inte finna sig i att uppfinnarna av en ny skatteflyktsmetod och klienter till dem gör stora orättmätiga vinster, innan motåtgärder genom lagstiftning kan insättas. En väsentlig fördel är vidare att sådana lagstiftningsåtgärder i största utsträckning blir obehövligen i framtiden. Man kan också överväga att avskaffa åtminstone en del av de nuvarande speciella skatteflyktsreglerna och därigenom göra skattelagstiftningen något mindre komplicerad.

I betänkandet erinras också om att svensk skatterätt redan nu arbetar med generalklausuler i den meningen, att skentransaktioner underkänns och att avtal och andra rättshandlingar i praxis bedöms efter sitt verkliga innehåll och inte efter den form eller etikett som parterna satt på dem. En allmän skatteflyktsklausul med i lagen fastlagda kriterier skulle öka förutsättningarna både för att upprätthålla konsekvens i rättstillämpningen och att åstadkomma materiellt tillfredsställande lösningar i de enskilda fallen.

Mot en allmän skatteflyktsklausul har ofta anförts att den skulle äventyra rättssäkerheten genom att den skapar ovisshet hos de skattskyldiga om vad som är tillåtet resp. otillåtet. Detta sammanhänger med att en sådan klausul inte enbart kan bygga på objektiva kriterier. Denna kritiks tyngd beror enligt arbetsgruppen på hur en generalklausul utformas. Ges det subjektiva inslaget mindre utrymme förlorar mycket av kritiken sin udd.

Arbetsgruppen har även studerat förhållanden i vissa andra länder. Erfarenheterna från utlandet visar att en generalklausul vid sidan om annan skatteflyktslagstiftning kan vara ett verksamt vapen mot kringgående av

skattelag. Allmänna skatteflyktsklausuler har också kunnat ges en sådan utformning att deras praktiska användning inte kan sägas ha äventyrat traditionella rättssäkerhetsintressen.

4.3 Arbetsgruppens förslag till lagstiftning mot skatteflykt

4.3.1 Lagstiftningens tillämpningsområde

Arbetsgruppen föreslår att lagstiftningen mot skatteflykt skall avse de skatter och avgifter som anges i 1 § skattebrottslagen (1971:69). Detta betyder att förslaget omfattar så gott som samtliga direkta och indirekta skatter och avgifter. En begränsning till exempelvis företagsbeskattningen skulle enligt arbetsgruppen vara förenad med särskilda svårigheter. Även andra förvärvskällor kan beröras av den skatteflykt som förekommer på rörelsebeskattningens område. Likaså förekommer åtskilligt kringgående i andra förvärvskällor än rörelse och behovet av att kunna ingripa här är minst lika påtagligt. En skatteflyktstransaktion på inkomstskattesidan kan även återverka på förmögenhetsskatten och även indirekt angå reglerna för skatt på arv och gåva. Företagsbeskattningen har åter ett nära samband med bl.a. mervärdeskatten och en rörelseidkares inkomstförhållanden har ofta betydelse för de sociala avgifternas storlek. Det skulle då leda till egendomliga konsekvenser om en transaktion underkändes i fråga om inkomstberäkningen men måste godtas i annat avseende. Av dessa skäl har arbetsgruppen ansett att lagstiftningen bör ha ett vitt tillämpningsområde även om den praktiska betydelse kan väntas bli störst på inkomstskattesidan.

Den av arbetsgruppen föreslagna lagstiftningen tar främst sikte på den egentliga skatteflykten i samband med taxering till skatt eller bestämmande av skatt eller avgift. Förfaranden som utgör skattefusk berörs inte och arbetsgruppens förslag avser inte heller att utvidga området för straff. Inte heller berörs skatteflykt i samband med uppbörd eller redovisning av skatt. Däremot har den allmänna skatteflyktsklausulen byggts upp med utgångspunkt

i domstolarnas bedömning av skenrättshandlingarna och lagstiftningen täcker även dessa fall. Skentransaktionerna ligger på gränsen mellan skattefusk och skatteflykt. Det är här fråga om avtal eller andra rättshandlingar som inte tillkommit för att skapa något egentligt rättsförhållande mellan parterna. Parterna har alltså inte för avsikt att fullgöra avtalet. Sådana avtal är civilrättsligt ogiltiga och de underkänns även vid taxeringen. Nära skenavtalet står det avtal som påstås ha annan innebörd än den verkliga, ett köp betecknas som gåva, ett periodiskt understöd som lön osv. Även sådana avtal bedöms av skattedomstolarna i enlighet med deras verkliga innebörd och inte efter den beteckning som parterna har valt.

Även om särskild lagstiftning i och för sig inte behövs för de nu nämnda fallen, anser arbetsgruppen att de inte bör lämnas åsido om en allmän skatteflyktsklausul införs. En allmän skatte**klausul** bör nämligen rätt utformad innebära en tillämpning av samma princip som i dessa fall, nämligen att man bedömer förfarandet med hänsyn till den verkliga innebörden. Man bör alltså kunna tillämpa genomsyn även i fråga om en serie rättshandlingar och se dem som en helhet. Arbetsgruppen föreslår att nuvarande praxis i fråga om skentransaktioner lagfästs genom en bestämmelse om att avtal skall bedömas efter sin verkliga innebörd.

En rättshandlings verkliga innebörd kommer i regel till uttryck i dess ekonomiska verkningar. Det är de senare som läggs till grund för beskattningen. Fall kan emellertid förekomma där sådan överensstämmelse inte föreligger utan vidare. Ett avtal kan vara ogiltigt på grund av ett formfel men ändå efterlevas av parterna. Beskattningen bör även i dessa fall bestämmas i överensstämmelse med de ekonomiska verkningarna. Även detta föreslås lagfäst.

4.3.2 Utformningen av en allmän skatteflyktsklausul

Inledning

Arbetsgruppen har gått igenom en lång rad transaktioner som kan sägas utgöra skatteflykt. Det är här fråga om förfaranden som har föranlett lagstiftning, prövats av de högsta instanserna eller som inrapporterats från länsstyrelser eller andra kontrollmyndigheter. Även om omständigheterna kan växla starkt i de olika fallen har arbetsgruppen likväl kunnat konstatera gemensamma drag. Ofta uppnås skattelättnaderna genom avtal eller andra rättshandlingar mellan parter som formellt är fristående från varandra men ändå förenade i en mer eller mindre stark intressegemenskap. Inte sällan rör det sig om medlemmar av samma familj eller juridiska personer som kontrolleras av den skattskyldige själv eller honom närstående.

Ett annat gemensamt drag är att skattelättnaden är det huvudsakliga utåt synliga motivet för transaktionen. Denna ter sig i övrigt meningslös och torde knappast ha kommit till stånd om inte väsentliga skattevinster hade varit att hämta. Som ett tredje gemensamt drag anser sig arbetsgruppen kunna konstatera att den skatteförmån som man försöker uppnå med en skatteflyktskonstruktion står i strid med lagstiftarens intentioner.

Enbart den omständigheten att en skattskyldig vidtar en åtgärd som minskar hans skatt innebär enligt arbetsgruppen inte skatteflykt. Skatteförmånen skall stå i strid med lagstiftningens anda och mening. För en rörelseidkare är det givetvis naturligt att i valet mellan olika alternativ även ta hänsyn till de skattemässiga effekterna. I många fall har lagstiftaren också gett särskilda skattefärdor. För att uppmuntra till konsolidering tillåts rörelseidkare att göra avskrivningar och nedskrivningar

som är större än som är motiverat från företagsekonomisk synpunkt. Arbetsgruppen erinrar vidare om det s.k. sparavdraget i förvärvskällan kapital, extra avdrag för villafastighet och avdraget för kapitalförsäkringspremier. Försäkringssparande uppmundras vidare genom avsevärda skattefria bottenbelopp vid arvsbeskattningen. En privatperson som dröjer med att sälja aktier för att få en lägre beskattningsbar vinst gör sig givetvis inte heller skyldig till skatteflykt. Gemensamt för alla dessa fall är, att de tar sikte på helt normala transaktioner; ränta erhålles på bankbok, ett eget hem anskaffas osv. Sådana skattefavörer bör givetvis få åtnjutas även om den skattskyldiges avsikt enbart har varit att få favören i fråga.

Arbetsgruppen har försökt bygga upp den allmänna skatteflyktsklausulen med hjälp av objektiva rekvisit. Är dessa rekvisit uppfyllda skall skatteflykt i objektiv bemärkelse anses föreligga. Den skattskyldige har sedan möjlighet att visa att andra syften varit avgörande för transaktionerna; i den delen innehåller förslaget ett subjektivt rekvisit.

Objektiva förutsättningar

Med ledning av de gemensamma drag, som föreligger vid transaktioner som allmänt uppfattas som skatteflykt har arbetsgruppen angett de objektiva förutsättningarna för en allmän skatteflyktsklausul.

För det första skall den skattskyldige ha varit aktiv för att uppnå en skatteförmån. Han skall ha ingått ett eller flera avtal eller företagit en eller flera andra rättshandlingar. Rättshandlingarna skall ensamma eller tillsammans med en eller flera andra rättshandlingar ha berett honom en förmån i skattehänseende, och den skattskyldige skall ha direkt eller indirekt medverkat även i övriga rättshandlingar som medverkat till skatteförmånens

uppkomst. Skatteförmånen skall ha varit någorlunda betydande. Det skall föreligga ett orsakssammanhang mellan rättshandlingarna och skatteförmånen. Den skattskyldiges avsikter skall däremot inte ha någon betydelse i detta sammanhang. Ett rent faktiskt orsakssammanhang räcker, dvs. att beskattningsresultatet hade blivit ett annat och mindre förmånligt om rättshandlingen inte hade företagits.

I denna första förutsättning ligger enligt arbetsgruppen den huvudsakliga utvidgningen i förhållande till gällande rätt. Förvaltningsdomstolarna har redan enligt gällande rätt inte bara underkänt skentransaktioner utan också tillämpat genomsyn när en rättshandlings verkliga innebörd visat sig vara en annan än som uppgivits. Har skatteflykt däremot åstadkommits genom flera var för sig civilrättsligt oantastliga rättshandlingar mellan formellt fristående fysiska eller juridiska personer har transaktionen enligt arbetsgruppens bedömning i allmänhet godkänts, även om rättshandlingarna sedda som helhet visar sig vara en yttre form för ett ekonomiskt skeende men annan reell innebörd.

För det andra skall förmånen i skattehänseende utgöra den skattskyldiges huvudsakliga fördel av den rättshandling som omedelbart angår honom. Därmed avser man att skilja skatteflyktstransaktioner från det stora flertalet seriösa transaktioner. Med seriösa transaktioner avser arbetsgruppen sådana som är fördelaktiga eller på annat sätt välmotiverade från normala företagsekonomiska eller privatekonomiska synpunkter, med bortseende från skattesynpunkterna. Att en seriös transaktion är fördelaktig även i skattehänseende medför inte att den blir en skatteflyktstransaktion, liksom det givetvis inte innebär skatteflykt att avstå från en eljest fördelaktig affär, därför att skattekonsekvenserna är ogynnsamma. Om däremot den huvudsakliga fördelen är en skatteförmån,

framstår affären för ett naturligt betraktelsesätt som konstlad och, bortsett från skatteeffekten, som meningslös. Bedömningen skall grundas på den aktuella situationen och den närmaste framtiden. Den omständigheten att ett avtal, som ger omedelbara förmåner, på längre sikt kan få annan innebörd, skall inte ändra bedömningen.

Arbetsgruppen påpekar att vissa avgränsningsproblem kan uppkomma. I typfallen - t.ex. i fråga om benefika barnreverser, kommanditbolagsbildningar med underåriga barn och vinstbolagsfall - föreligger inte några svårigheter. Transaktionerna i fråga ter sig i sin helhet för en utomstående bedömare som mer eller mindre meningslösa utom beträffande skatteförmånen. Men läget kan vara mer komplicerat. Hela den serie rättshandlingar som föreligger till bedömande behöver inte vara meningslös i den bemärkelse som nyss angivits men väl någon eller några rättshandlingar som ingår i serien. Som ett exempel på detta nämner arbetsgruppen förfarandet vid vinstbolagstransaktioner. Försäljningen av ett företag kan vara något fullt normalt men det sätt varpå avyttringen sker i ett typiskt vinstbolagsfall saknar annan mening än att undandra skatt och att möjliggöra i motsvarande mån högre köpeskilling.

Som en tredje förutsättning för generalklausulens tillämpning har arbetsgruppen föreslagit att skatteförmånen skall stå i strid med lagstiftningens anda och mening. Härigenom har man velat undvika de svårigheter som är förknippade med i tidigare sammanhang diskuterade rekvisit såsom "otillbörlig" eller "obehörig". Sådana krav ställer de rättstillämpande myndigheterna inför särskilda problem genom att bedömningen då skulle få vägledas även av moraliska värderingar. Enligt arbetsgruppen bör rättstillämpningen bli enklare om man i stället knyter an till lagstiftningens anda och mening. Det blir då inte fråga om något tyckande utan ledning får sökas i lagens förarbeten och andra motiv samt även i lagstiftningens allmänna uppläggning.

I fråga om bevisbördan vid tillämpning av de objektiva förutsättningarna framhåller arbetsgruppen att ett yrkande från det allmännas sida om tillämpning i princip inte skiljer sig från andra yrkanden inom ramen för taxeringsprocessen om höjning av deklarerad inkomst. Det bör enligt det vanliga schemat för bevisbördans fördelning ankomma på den fiskala sidan att göra sannolikt att en rättshandling har den innebörd som angivits i klausulen. Om sådan sannolikhetsbevisning förebringas, får den skattskyldige försöka göra sannolikt att förutsättningar-
na eller någon av dem inte är för handen.

Subjektiva förutsättningar

Arbetsgruppen har lagt tyngdpunkten på att försöka ange objektiva förutsättningar för klausulens tillämplighet. Myndigheternas uppgift blir främst att konstatera om de förut beskrivna objektiva förutsättningarna föreligger. Är så fallet skall transaktionen i princip bedömas som skatteflykt. De subjektiva förutsättningarna har utformats som undantagsbestämmelser.

Generalklausulen skall inte tillämpas om den skattskyldige kan visa att han låtit vägleda sig av motiv som ligger vid sidan av önskemålet att erhålla skatteförmåner, t.ex. att åstadkomma en bättre organisation i ett företag eller en lämplig fördelning av aktierna i ett familjeföretag. De subjektiva förutsättningarna har anknutits till den objektiva förutsättningen att skatteförmånen skall utgöra den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen i fråga. De får också i mångt och mycket samma karaktär som de dispensregler som gäller i fråga om vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser och har också utformats i anslutning till dessa. De tar sikte på att rättshandlingen i fråga i de delar som är relevanta för skatteförmånen har tillkommit

och fått sitt innehåll huvudsakligen av organisatoriska eller marknadsmässiga skäl eller eljest i annat ekonomiskt syfte än att erhålla förmån vid beskattningen. Om så är fallet, skall skatteflyktsklausulen inte tillämpas.

4.3.3 Övriga frågor

Om generalklausulen skall tillämpas kan det ibland vara svårt att fastställa skattens storlek. I de fall skatteflyktstransaktioner har underkänts i praxis har det i regel inte mött några tekniska svårigheter att åstadkomma erforderlig rättelse. Konstateras det att det föreligger en skenransaktion, bortser man helt enkelt från denna. Om en rättshandling befunnits ha annan reell innebörd än den skattskyldige påstår, bestäms taxeringen i enlighet med den innebörd som förvaltningsdomstolarna ha funnit vara den riktiga. Ofta tar sig detta uttryck i att ett av den skattskyldige yrkat avdrag vägras.

Arbetsgruppen föreslår också som huvudregel att skatt eller taxering till skatt skall bestämmas utan avseende på rättshandling eller rättshandlingar som befunnits innebära skatteflykt. Å andra sidan kan generalklausulen leda till att en serie rättshandlingar, företagna av civilrättsligt självständiga parter, blir underkända. I ett sådant fall är huvudregeln inte tillräcklig. Rättshandlingarna kan inte alltid göras om - motparten kan vägra sin medverkan - och de kan inte heller behandlas som en nullitet. I den mån utomstående har medverkat i vinstbolagstransaktioner, kvarstår exempelvis det civilrättsliga resultatet: inkrimet är sålt och aktierna har överlåtits till den utomstående. Arbetsgruppen föreslår att skatten i dessa fall skall bestämmas till skäligt belopp. Delvis motsvarande modell har redan tillämpats i praxis då vissa konstruktioner underkänts vid taxeringen. Principen bör vara den att ett rättvist beskattningsresultat uppnås med utgångspunkt i transaktionens verkliga ekonomiska innebörd.

För att tillgodose rimliga krav på rättssäkerhet föreslår arbetsgruppen att den skattskyldige skall ha en ovillkorlig rätt att få förhandsbesked i fråga om de objektiva förutsättningarna. Inget hindrar att ett fullständigt förhandsbesked ges även om de subjektiva förutsättningarna. Förslaget avser bara de lagstiftningsområden där förhandsbeskedsinstitutet redan finns.

Även för det allmänna finns ett starkt intresse av att på ett tidigt stadium kunna få avgjort, om visst förfarande eller vissa typer av förfaranden faller in under den föreslagna generalklausulen. För att möjliggöra snabbare ingripanden mot skatteflykt föreslår arbetsgruppen att vederbörande rättsnämnd vid riksskatteverket skall kunna utfärda en bindande förklaring om att ett visst förfaringssätt objektivt sett utgör skatteflykt. Besvär häröver skall kunna anföras av riksskatteverket och av sammanslutning, vars medlemmar - eller medlemsorganisationers medlemmar - berörs av beslutet om bindande förklaring. Därmed avses närmast de stora organisationerna inom näringslivet och på arbetsmarknaden.

Enligt arbetsgruppen skiljer sig tillämpningen av den generella skatteflyktsklausulen i princip inte från annan tillämpning av skattelag. Man får dock räkna med att flertalet fall blir komplicerade och att mycket kommer att bero på bevisningen. Det blir sålunda ofta fråga om ett tolka invecklade avtal, varvid en bedömning av deras civilrättsliga innebörd måste ske. Åberopas de subjektiva förutsättningarna, blir det ofta nödvändigt att höra den skattskyldige och andra medverkande muntligt. En ifrågasatt tillämpning av klausulen leder alltså redan från början till en process. Med tanke på dessa förhållanden är det enligt arbetsgruppen inte lämpligt, att taxeringsnämnderna tar upp frågor om tillämpning av skatteflyktsklausulen. Dessa bör, såvitt angår författningarna om inkomst- och förmögenhetsskatt samt övriga skatteförfattningar för vilka taxeringslagen (1956:623)

gäller, prövas i första instans av skatterätt. Arbetsgruppen föreslår, i likhet med vad som gäller vid omräkning av inkomst enligt 43 § 1 mom. eller 57 § 3 mom. KL, att taxeringsnämnd skall anmäla till skattechefen, om den anser att skatteflyktsklausulen bör tillämpas. Det ankommer sedan på denna att pröva om han skall väcka talan i saken hos skatterätten.

Som en av de stora fördelarna med en generell skatteflyktsklausul har arbetsgruppen angett det minskade behovet för framtiden av speciallagstiftning mot skatteflykt. Åtskilliga sådana skatteflyktsförfaranden som f.n. är reglerade genom särskild lagstiftning skulle falla även under generalklausulen. Arbetsgruppen har emellertid inte velat förorda att alla specialregler mot skatteflykt ersätts med generalklausulen. En del specialregler har karaktär av materiella skatteregler och kan därför inte utan vidare ersättas av en generell bestämelse. Med tiden, när erfarenhet vunnits om generalklausulens praktiska tillämpning, bör emellertid en del specialregler kunna upphävas.

Arbetsgruppen har dock föreslagit att två speciella skatteflyktsregler redan nu avskaffas, nämligen de som rör vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser. Ett flertal av de fall som omfattas av dessa regler är hänförliga till skatteflykt enligt de föreslagna objektiva förutsättningarna. De skall alltså föranleda rättelse vid taxeringen, om inte den skattskyldige kan göra sannolikt att hans syfte inte har varit illojalt. Hans möjligheter att göra detta ansluter sig som redan nämnts till de förutsättningar för dispens som nu finns. Här till kommer att de gällande reglerna enligt arbetsgruppen är förenade med avsevärda olägenheter.

Enligt arbetsgruppen torde kollisioner mellan en allmän skatteflyktsklausul och speciella skatteflyktsregler inte förorsaka några problem. Skulle en kollision uppkomma i något fall är det en allmänt vedertagen princip att speciella regler har företräde framför en allmän regel på samma område.

Arbetsgruppen föreslår att generalklausulen inte skall tillämpas på rättshandlingar som har företagits före ikraftträdandet. Detta gäller även om verkningarna av ett äldre avtal inträder efter det att en generalklausul har införts. I betänkandet erinras om att de nya reglernas största betydelse ligger i att motverka och om möjligt förhindra att skatteflyktstransaktioner företas i framtiden.

5 REMISSYTTRANDENA

5.1 Allmänna synpunkter

Bland remissinstanserna råder knappast delade meningar om riktigheten i arbetsgruppens uttalanden om angelägenheten av att skatteflykt m.m. bekämpas med kraft. Däremot redovisas olika åsikter i frågan om lämplig metod att nå det målet. En majoritet av remissinstanserna är i och för sig positiv till att en generalklausul mot skatteslykt nu införs. Denna mening redovisas inte bara av statliga myndigheter utan den återfinns i åtskilliga yttranden från företrädare för näringslivet.

Kammarrätten i Stockholm anser tiden nu vara inne för en mer generell lagstiftning mot skatteflykt. Kammarrätten i Göteborg framhåller att skatteflykten är ett allvarligt samhällsont, som på alla rimliga sätt bör motverkas. Enligt kammarrätten torde man inte kunna undvara en allmän skatteflyktsklausul. Även RSV anser att tiden nu är mogen för att införa en allmän skatteflyktsklausul. Skälet till detta är enligt verket inte i första hand det stigande skattetrycket utan snarare att den metod som från rättssäkerhetssynpunkt hittills ansetts lämpligare - nämligen att lagstifta genom punktvisa ingripanden - visat sig otillräcklig. Göta hovrätts majoritet delar arbetsgruppens uppfattning att en allmän skatteflyktsklausul inte minst genom sin allmänpreventiva effekt kan förväntas effektivt motverka skatteflyktsåtgärder. Enligt hovrätten har arbetsgruppen på ett övertygande

sätt visat att nuvarande metod med speciallagstiftning inte är nog för att bekämpa skatteflykt. Även JK uttalar att behovet av generella bestämmelser för att förhindra skatteflykt är stort. JK betonar att kravet på rättsäkerhet inte får förringas men att det inte finns anledning att driva kravet längre inom skatterätten än inom andra områden.

Flertalet länsstyrelser har också i princip godtagit förslaget. Länsstyrelsen i Stockholms län anser att kraftfulla motåtgärder krävs mot skatteflykt och att utvecklingen har framtvingat sådana extraordinära åtgärder som den föreslagna generalklausulen. Länsstyrelsen i Malmöhus län motiverar sin principiellt positiva inställning till en generalklausul med erfarenheterna från de mindre lyckade försöken att i praxis komma till rätta med vinstbolagstransaktionerna. Länsstyrelsen i Skaraborgs län anser att berättigade krav på rättssäkerhet blir bättre tillgodosedda genom förslaget än enligt nuvarande ordning. Länsstyrelsen i Västmanlands län anser det i hög grad angeläget att skattelagstiftningen kompletteras med en generalklausul. Även LO och LRF ställer sig positiva till att en generalklausul införs. LRF framhåller dock att det måste vara en absolut förutsättning att man kan lyckas tillgodose fundamentala rättssäkerhetsintressen. Ett krav är att de skattskyldiga med en rimlig grad av säkerhet skall kunna bedöma vilka skatteeffekter som följer att ett visst handlande. Näringslivets skatte-delegation anser att förslaget innebär utvidgade tolkningsdirektiv till domstolarna. Enligt delegationen är detta att föredra framför hittillsvarande lagstiftningsmetoder med grovt tillyxade specialregler i förening med dispenser, under förutsättning bl.a. att de skattskyldiga får möjlighet att låta avtal återgå i de fall generalklausulen tillämpas. Andra förutsättningar är enligt delegationen att tolkningsdirektiven görs strikta och klara och att den materiella skattelagstiftningen fortsättningsvis utformas med större omsorg än som hittills skett. En majoritet inom Svenska kommunförbundet

anser att det föreligger ett klart behov av en generalklausul. USS delar uppfattningen att kringgående av skattelag i fortsättningen måste mötas med lagbestämmelser av generell natur. TCO hälsar förslagen med största tillfredsställelse. SACO/SR däremot, tillstyrker med stor tvekan införandet av en generalklausul. Svenska revisorsamfundet accepterar en generalklausul närmast med tanke på svårigheterna att bemästra skatteflykten genom speciallagstiftning.

De remissinstanser som avvisar tanken på en generalklausul anser genomgående att skatteflykten alltjämt bör bekämpas med speciallagstiftning. Hit hör hovrätten över Skåne och Blekinge, som inte är övertygad om att det skulle vara förenat med någon större nackdel att gå vidare på den sedan länge inslagna vägen och alltså motverka skatteflykt genom speciella regler. Länsstyrelsen i Kronobergs län uttrycker stor tveksamhet angående lämpligheten att över huvud taget införa en generalklausul och avstyrker i första hand förslaget. Som skäl anger länsstyrelsen att de fiskala effektivitetskraven kan komma att gå till överdrift, vilket i sin tur kan skapa ett osäkerhetstillstånd som kan verka hämmande på bl.a. den ekonomiska aktiviteten i landet. Om en lagstiftning enligt förslaget genomförs bör den ha provisorisk karaktär. Vidare bör det enligt länsstyrelsen vara möjligt för den skattskyldige att låta ett avtal återgå om generalklausulen blir tillämplig. Familjeföretagens förening föreslår att frågan ånyo utreds och att man då även behandlar det principiella problemet om en sådan regel bör införas. Svenska företagares riksförbund anser att en generalklausul på beskattningsområdet strider mot såväl rättssäkerhetskravet som mot kraven på författningsenliga och demokratiska lagar. Svenska försäkringsbolags riksförbund, Sveriges advokatsamfund och Sveriges redovisningskonsulters förbund avstyrker förslaget.

Åtskilliga av de remissinstanser, som har godtagit att en generalklausul införs, betonar vikten av att speciallagstiftningen mot skatteflykt inte försämras och att kraven på lagstiftningens kvalitet inte eftersätts. JK

understryker starkt arbetsgruppens uttalande om att införandet av en generalklausul inte får minska lagstiftarens ambition att så långt det är möjligt skapa på sedvanligt sätt utformade regler som i motsvarande mån ersätter generalklausulen. USS framhåller att rättstillämpningen inom bl.a. skatteområdet skulle ha fördel av en allmän lagtolkningsklausul. Därigenom skulle behovet av särskilda regler mot kringgåendehandlingar med all sannolikhet komma att minska. Frågan om införande av en sådan regel är emellertid enligt utredningen av så övergripande natur att den bör utredas särskilt.

5.2 Generalklausulens närmare utformning

Arbetsgruppen har byggt upp klausulen på tre objektiva rekvisit (3 § i förslaget). Den skattskyldige skall för det första ha ingått avtal eller annan rättshandling som ensam eller tillsammans med andra rättshandlingar medför en skatteförmån av inte alltför obetydligt slag. För det andra skall skatteförmånen stå i strid med lagstiftningens anda och mening. Skatteförmånen skall för det tredje vara den skattskyldiges huvudsakliga fördel av affären. Förslaget innehåller även ett subjektivt rekvisit, vilket innebär att den skattskyldige kan freda sig genom att visa att transaktionen föranletts av marknadsmässiga, organisatoriska eller andra godtagbara motiv (4 § i förslaget). Göta hovrätts majoritet, kammarrätten i Stockholm, Länsstyrelserna i Stockholms, Östergötlands, Skaraborgs, Västmanlands och Gävleborgs län, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer samt TCO har funnit utformningen av reglerna godtagbara eller har föreslagit mindre omfattande ändringar.

LRF förklarar sig vara införstådd med att en lagstiftning av det aktuella slaget måste inrymma vissa subjektiva inslag. För att tillämpningen inte skall bli godtycklig är det emellertid nödvändigt att så långt det är möjligt begränsa och samtidigt klargöra var dessa inslag kommer in i bilden. Enligt förbundets uppfattning har

expertgruppen i sitt förslag inte i tillräcklig grad beaktat rättssäkerhetsintressena. Särskilt när det gäller tillämpningsområdet och det processuella förfarandet bör viktiga ändringar vidtagas.

Ett flertal remissinstanser har redovisat andra synpunkter än arbetsgruppen på de objektiva och subjektiva rekvisitens närmare utformning. JK framhåller att det kan synas diskutabelt om inte de av arbetsgruppen som objektiva betecknade rekvisiten innehåller subjektiva inslag. Denna anmärkning framförs från flera håll. Enligt JK har anmärkningar av detta slag i och för sig inte någon betydelse. Vad som är intressant är inte om förutsättningarna är av objektiv eller subjektiv karaktär utan om de är ändamålsenliga. Enligt JK är så fallet. De subjektiva rekvisiten i 4 § bör dock enligt JK lämpligen sammanföras med motsvarande objektiva förutsättning, nämligen att skatteförmånen skall vara den huvudsakliga fördelen. Likaså bör det i lagtexten bl.a. klart anges att skatteförmånen inte skall vara alltför obetydlig. LRF påpekar att särskilt rekvisitet att förmånen skall stå i strid med lagstiftningens anda och mening till sin natur är ett subjektivt rekvisit som kan komma att vålla stora svårigheter i tillämpningen. Även RSV framhåller att det kan råda delade meningar om detta rekvisit till alla delar kan betecknas som objektivt. Enligt RSV:s mening synes skillnaden mellan begreppet "lagen anda och mening" och det av 1953 års skatteflyktskommitté på sin tid avvisade rekvisitet "otillbörlig" var hårfin.

Kammarrätten i Göteborg ansluter sig i allt väsentligt till förslaget. Kammarrätten anser det vara en orimlighet att kräva att skattelagstiftningen inte skall kunna arbeta med värderande rekvisit. Sådana förekommer redan i gällande skattelagstiftning samt på civil- och straffrättens område. Till förmån för värderande rekvisit talar även att domstolarna inte känner sig nödsakade att tillgripa mer eller mindre konstruerade tolkningsmetoder. Kammarrätten anser emellertid det objektiva rekvisitet "i strid med lagstiftningens anda och mening" vara för-

enat med nackdelar. Det kan mången gång vara utomordentligt krävande att utreda vad som skall anses vara skattelagstiftningens anda och mening. De besvärliga tolkningsproblem som ligger inneslutna i denna bestämmelse kan enligt kammarrätten innebära risk för att skattskyldiga utsätts för aktioner från den fiskalasidan, vilka bygger på en felaktig uppfattning om bestämmelsens innebörd. Kammarrätten föreslår en annan utformning med utångspunkt från att de transaktioner som klausulen tar sikte på genomgående framstår som konstlade. En anknytning till begreppet "konstlad" ger enligt kammarrätten större pregnans och konkretion än det av arbetsgruppen föreslagna rekvisitet "lagstiftningens anda och mening". Begreppet "konstlad" tar sikte på den bakomliggande konkreta rätts handlingen i stället för innebörden i lagstiftningen och bör därigenom vara betydligt lättare att tillämpa. Men en sådan uppläggning blir också samspelet mellan objektiva och subjektiva rekvisitenklare än enligt arbetsgruppens förslag och det särskilda rekvisitet i 4 § kan undvaras. Härigenom avgränsas skatteflyktsproblemet på ett riktigt sätt, nämligen så att skattefavörer som uppkommer genom konstlade transaktioner kan angripas med hjälp av klausulen, medan skattefavörer, som hänger samman med brister eller ofullkomligheter i skattelagstiftningen kan komma åt enbart genom ändringar i denna.

Delvis liknande överväganden redovisar USS, som vill bygga upp klausulen kring begreppet rättsmissbruk. Detta begrepp anses vara från juridisk synpunkt allmänt vedertaget och återfinns i exempelvis tysk och fransk lagstiftning mot kringgående av skattelag. Enligt USS markeras härigenom att det handlar om en bedömningsfråga, som måste avgöras från fall till fall på grundval av alla kända fakta i målet. Den omständigheten att motivuttalanden saknas eller är ofullständiga - något som ofta förekommer - får därmed mindre betydelse än i arbetsgruppens förslag. Utredningen anser inte att en kringgåendeklausul som utgår från begreppet rättsmissbruk skulle leda till en rättstillämpning som grundas på moraliska värderingar.

RSV anser att arbetsgruppen inte närmare har analyserat uttrycket "lagstiftningen anda och mening". RSV framhåller att det finns flera olika slag av förarbeten, skilda lagtolkningsmetoder samt uttalanden som lagstiftaren gjort i förarbeten till lagstiftning som tillkommit efter den tidpunkt då rättshandlingen gjordes eller uttalanden som gjorts i andra lagstiftningssammanhang än de som är aktuella i ärendet. Det föreslagna rekvisitet bör enligt RSV förtydligas på så sätt att man endast skall beakta vad som kommit till uttryck i den närmast berörda lagstiftningen och förarbetena till denna. Även Kammarrätten i Stockholm riktar anmärkningar mot rekvisitet "lagstiftningens anda och mening". Kammarrätten framhåller att när förarbeten och annat inte ger någon egentlig vägledning så befinner man sig i ett läge där domaren väl kan sträva efter en objektivt grundad uppfattning beträffande lagstiftarens inte tillkännagivna men förmodade intentioner men där till sist domarens egen uppfattning och egna värderingar faller utslaget. Enligt kammarrätten kan det vidare ifrågasättas om den tredje förutsättningen - att skatteförmånen skall utgöra den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen - verkligen kan betecknas som ett objektivt kriterium. Försöken att separera objektiva och subjektiva rekvisit har enligt kammarrätten i någon mån gett skenlösningar. Det innebär att arbetsgruppens förslag inte helt undanröjer de traditionella invändningarna mot en generalklausul mot skatteflykt.

Näringslivets skattedelegation anser att det inte överensstämmer med modernt juridiskt språkbruk att åberopa lagstiftningens anda och mening. Vill man anknyta till förarbeten och praxis är det enligt delegationen lämpligare att hänvisa till grunderna för lagstiftningen. Enligt delegationen bör generalklausulen närmast utformas som direktiv om analog lagtolkning. Sådana tolkningsdirektiv skulle innebära en rätt för domstolen att i vidare mån än som skett hittills tillämpa en analog lagtolkning. Delegationen framhåller vidare att en succes-

siv anpassning till andra värderingar än dem som kommit till klart uttryck i de ursprungliga förarbetena ej bör kunna ske.

Även LRF kritiserar de föreslagna rekvisitetens utformning och nämner som exempel att arbetsgruppen velat underkänna sådana jordbruksförsäljningar där mangårdsbyggnaden kort efter försäljningen av hela fastigheten återköps av den ursprungliga säljaren. LRF påpekar att realisationsvinstkommittén i sitt betänkade godtog en sådan transaktion och att kommittén föreslog att dess giltighet skulle lagfästas. Enligt förbundets mening visar detta exempel att begreppet "anda och mening" är ett subjektivt rekvisit som inte i alla situationer går att använda på det sätt arbetsgruppen föreslagit. LRF framhåller vidare att synen på lagstiftningen förändras successivt och anpassas till gällande praxis och värderingar. Detta framgår även av arbetsgruppens eget arbetssätt. I och med att gruppen med utgångspunkt från sitt förslag har tolkat ett stort antal rättsfall och givit sina synpunkter på vad som är lagstiftningens anda och mening i de olika fallen har gruppen själv påverkat en kommande tolkning av lagstiftningens anda och mening. Det får därför enligt LRF inte att hävda att tolkningen av begreppet lagstiftningens anda och mening skall utgå från ett statiskt synsätt. Svenska revisorsamfundet riktar också stark kritik mot uttrycket lagstiftningens anda och mening. Samfundet tar liksom LRF upp fallet med återköp av mangårdsbyggnaden. Enligt samfundet bör inte heller arbetsgruppens tolkning av klausulens tillämpning på praktiska fall ligga till grund för framtida lagtolkning.

Sveriges advokatsamfund anser att generalklausulen fått en sådan utformning och innebörd att man starkt kan ifrågasätta dess förenlighet med erkända rättssäkerhetshänsyn och svensk rättstradition i övrigt. Samfundet anser också att den föreslagna bevisbördefördelningen är utomordentligt svår att förena med det allmänt godtagna

förhållandet att en skattskyldig har rätt att använda den enligt gällande skattelag gynnsammaste vägen för sitt handlande.

Sveriges föreningsbankers förbund anser att av de påstådda objektiva kriterierna är rekvisitet "skatteförmån i strid med lagstiftningens anda och mening" det som inger flest betänkligheter. Förbundet påpekar att det skulle stöta på stora svårigheter att rent praktiskt kombinera alla olika typer av förarbeten och uttalanden och att sedan söka sammanställa dessa till en enhetlig vilja och mening. Förbundet vänder sig också mot att bevisbördan för det subjektiva rekvisitet lagts på den skattskyldige. LRF anser också att den skattskyldige kommer i en synnerligen ofördelaktig processuell situation och ifrågasätter om inte ungefär samma bevisregler som gäller vid eftertaxering borde tillämpas i dessa fall. Förbundet framhåller att parterna ovillkorligen måste ha samma processuella utgångsläge i de komplicerade mål det här kan bli fråga om. De föreslagna reglerna innebär att taxeringsintendenten i stort sett endast behöver komma med rimliga påståenden om att vissa rekvisit är uppfyllda varefter den skattskyldige får en absolut bevisbörda att fria sig. LRF anser vidare att de skäl som upptagits i 4 § för att hindra att klausulen tillämpas visserligen är relevanta för större affärsverksamheter men har mycket litet att göra med t.ex. familjerättsligt handlande. USS anser däremot att den omvända bevisbördan i fråga om motivet för en kringgående handling är nödvändig för att inte det allmännas processuella ställning skall bli alltför svår.

FAR påpekar att den föreslagna lagstiftningen kan komma att leda till stor rättsosäkerhet och föreslår att reglerna kompletteras med en bestämmelse om att tillämpningen skall ske med omdöme och försiktighet och att de endast får användas för att korrigera uppenbara fall av missbruk.

Några remissinstanser har funnit det oklart hur skatteförmånen skall beräknas. Enligt länsstyrelsen i Malmöhus län bör det klargöras vilken eller vilka personers skatter som skall bestämmas, framför allt vid transaktioner mellan närstående. Länsstyrelsen i Norrbottens län anser att uttrycket "bereder honom skatteförmån" i 3 § vara alltför snävt utformat. Med hänsyn till att rättshandlingar kan tänkas komma att vidtas i syfte att bereda t.ex. närstående oberättigade skatteförmåner föreslår länsstyrelsen att bestämmelsen utformas så att även sådana fall fångas in. Svenska försäkringsbolags riksförbund framhåller att förslaget inte täcker sådana åtgärder som medför skattelättnader för annan. Rättshandlingar som ger arvinge, gåvotagare eller förmånstagare till livförsäkring lindrigare arvs- eller gåvoskatt skulle således enligt förbundet inte träffas av klausulen. Förbundet, som avstyrker generalklausulen, understryker särskilt det olämpliga i att arvs- och gåvobeskattningen omfattas av klausulen. Kammarkollegiet påpekar att klausulens konstruktion medför att den knappast blir tillämplig i fråga om arvsskatt.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län föreslår att tillämpningsområdet för generalklausulen görs mer begränsat än enligt förslaget. Enligt länsstyrelsen bör man genom speciallagstiftning täppa till kryphål. Detta är möjligt framför allt beträffande enstaka rättshandlingar. Sådana bör inte omfattas av en generalklausul. Som exempel nämner länsstyrelsen interna aktieöverlåtelser, underskottsavdrag och närståendetransaktioner såsom arrendeavtal och bolagsbildningar mellan föräldrar och barn. Likartade synpunkter resovisar Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer.

Vid tillämpningen av generalklausulen skall skatten i vissa fall enligt förslaget kunna bestämmas till ett skäligt belopp. Motpartens beskattning skall inte behöva ändras i dessa fall. Näringslivets skattedelegation, som föreslagit en annan utformning av generalklausulen, biträder inte detta förslag. I stället bör beskattning ske

enligt det förfarande som inte inneburit kringgående av den aktuella regeln. Avräkning skall ske för vad som kan komma att inflyta i skatt från annan som deltagit i förfarandet. Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer anser en skärpning av förslaget motiverad och föreslår att skatten bör fastställas med bortseende från den underkända rättshandlingen eller med ledning av den rättshandling som normalt borde ha använts. USS anser, i motsats till vad arbetsgruppen föreslagit, att skälighetsbedömningen inte bör knytas till själva taxeringsresultatet utan i stället till prövningen av den rättshandling som normalt borde ha företagits i det aktuella ärendet. Kammarrätten i Stockholm påpekar att det i det enskilda fallet kan vara svårt att fastställa vad som skall förstås med skäligt belopp och efterlyser förtydliganden. Länsstyrelsen i Östergötlands län redovisar likartade överväganden och ifrågasätter om inte hänsyn bör tas även till motpartens förhållanden. Länsstyrelsen tar i sammanhanget upp frågan om möjligheterna att indriva skatten i dessa fall. Den skattskyldige kan ha avhänt sig sina tillgångar och någon skatt kan då inte drivas in. Skatteanspråket bör kunna riktas mot den eller de personer som skulle ha beskattats om generalklausulen inte hade tillämpats. Även länsstyrelsen i Malmöhus län anser att motpartens skatteförhållanden bör beaktas.

RSV delar arbetsgruppens uppfattning att lagstiftningen mot skatteflykt skall möjliggöra ett rättvist beskattningsresultat men inget därutöver, men anser att reglerna för skattetillägg bör omfatta även skatteflyktslagstiftningens område. RSV påpekar att det grundläggande rekvisitet för såväl skattetillägg som eftertaxering är oriktig eller underlåten uppgift. Detta rekvisit knyter i sin tur an till den skattskyldiges uppgiftsskyldighet enligt taxeringslagen. Arbetsgruppen diskuterar inte frågan om den föreslagna lagstiftningen kan tänkas utvidga denna uppgiftsskyldighet. Utan en sådan diskussion är det enligt RSV svårt att ta ställning till vilken betydelse skattetillägg och eftertaxering får vid till-

iämpningen av en generalklausul. Tillämpningen av generalklausulen kommer i normalfallet att förutsätta en bedömning av ett flertal olika omständigheter som avser ett längre tidsförlopp och relationer mellan flera skattskyldiga. För att få klarhet i hur långt uppgiftsskyldigheten skall gå i dessa fall fordras enligt RSV ett förtydligande. Även LRF påpekar att transaktioner som underkänns kan spänna över flera år och att fråga då kan uppkomma till vilket år en inkomst slutligen skall hänföras. Tidsfaktorn bör därför klarläggas.

5.3 Skenavtal m.m.

Arbetsgruppens förslag att även lagreglera bedömningen av skenavtal har fått ett blandat mottagande. Stark kritik riktas mot förslaget att även civilrättsligt ogiltiga avtal skall kunna utlösa beskattningseffekter.

JK, Göta hovrätt, länsstyrelserna i Göteborgs och Bohus samt Gävleborgs län och Svenska revisorsamfundet godtar förslagen eller påkallar bara vissa mindre justeringar. Länsstyrelsen i Gävleborgs län anser att en uttrycklig lagregel är bättre både för de skattskyldiga och myndigheterna än regler som successivt byggs upp i praxis.

LRF och Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer anser att skenavtalen bör lagregleras men avvisar förslaget om beskattning av ogiltiga avtal. USS anser det viktigt att skenrättshandlingar och kringgåendehandlingar noga hålls isär. I annat fall kan följden bli att gränsen för det straffbara området - dvs. skattefusk - blir diffus i den praktiska tillämpningen. Enligt USS är det därför nödvändigt att införa bestämmelser om beskattning av skenavtal och andra skenrättshandlingar. Däremot förordar USS att de ogiltiga avtalen lämnas utanför. Länsstyrelsen i Malmöhus län anser förslaget beträffande de ekonomiska verkningarna vara oklart. Länsstyrelsen påpekar vidare att praktiska svårigheter kan uppkomma eftersom reglerna om skenavtal och ogiltiga rättshandlingar skall få tillämpas av taxeringsnämnd under det att generalklausulen skall få tillämpas först i länsskatterätt. Gränsdragnings-svårigheter kan uppkomma i dessa fall.

Kammarrätten i Göteborg är tveksam till förslaget att lagreglera skenrättshandlingarna eftersom dessa redan f.n. underkänns i praxis. Kammarkollegiet påpekar att det blir förenat med stora svårigheter att övertyga en allmän domstol om att en förmögenhet kan överflyttas genom ogiltigt avtal.

Hovrätten över Skåne och Blekinge anser det inte föreligga något behov av lagstiftning rörande skenavtal och liknande. Förslaget att även ogiltiga avtal skall kunna läggas till grund för beskattning innebär en brytning mellan civilrätt och skattelagstiftning. En sådan bestämmelse torde också bli svår att tillämpa. Även Näringslivets skattedelegation och Sveriges advokatsamfund avstyrker dessa förslag.

5.4 Tillämpningsområdet

Arbetsgruppen har givit sitt förslag samma tillämpningsområde som skattebrottslagen. JK biträder förslaget och framhåller vikten av att det får en bred tillämpning. Göta hovrätt, länsstyrelsen i Gävleborgs län, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer och USS redovisar likartad uppfattning. USS är av den uppfattningen att även tullagstiftningen och kupongskatten bör falla in under tillämpningsområdet.

Ett betydande antal remissinstanser förordar emellertid ett betydligt snävare tillämpningsområde. Man framhåller här genomgående att arbetsgruppen belyst endast inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt arvs- och gåvoskatten. Av denna anledning anser remissinstanserna att underlag saknas för att bedöma verkningarna beträffande andra skatter och avgifter. RSV pekar, efter en analys av olika problem beträf-

fande de speciella skatterna och avgifterna, på faran av att överföra en lagstiftning från den direkta beskattningens område till den indirekta utan noggranna undersökningar. Som jämförelse nämner RSV genomförandet av lagstiftningen rörande skattetillägg och förseningsavgift. I flera yttranden anser man likaså att erfarenheterna av generalklausulens praktiska tillämpning först bör avvaktas på ett begränsat område. Man nämner vidare att förhandsbesked - som i förslaget utgör en väsentlig rättssäkerhetsgaranti - inte kan erhållas i fråga om alla de skatter och avgifter som nämns i skattebrottslagen. Det gäller framför allt arvs- och gåvoskatten och beträffande denna framhålls också det civilrättsliga bandet. Uttalandena i denna riktning görs av bl.a. kammarrätten i Göteborg, länsstyrelserna i Stockholms och Västmanlands län, LRF, Svenska företagares riksförbund, Svenska revisionsamfundet, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Svenska föreningsbankers förbund och Näringslivets skattedelegation. Kammarkollegiet anser att om en generalklausul införs bör den även omfatta arvs- och gåvoskatten. Om dessa skatter inte tas med skulle detta kunna åberopas till stöd för att lagstiftaren här godtagit skatteflykt och kringgående.

5.5 Särskilda frågor

Arbetsgruppens förslag att generalklausulen skall få tillämpas först av länsskatterätt har behandlats av en del remissinstanser. JK, kammarrätten i Stockholm, länsstyrelserna i Kronobergs, Västmanlands och Gävleborgs län godtar förslaget i denna del. LRF anser att kraven ytterligare bör skärpas. I de fall en

tillämpning av en generalklausul är aktuell bör länsskatterätt och kammarrätt tillföras särskild expertis och talan endast få föras av särskild riksintendent. Förtur bör medges i mål där generalklausulen är tillämplig och vidare bör skatt inte få tas ut förrän lagakraftvunnen dom föreligger och dessutom bör ersättning kunna ges för rättegångskostnader i denna typ av mål. LRF anser slutligen att det inte bör krävas prövningstillstånd för att målen skall kunna föras vidare till regeringsrätten. Förbundet påpekar att enligt nu gällande regler torde prövningstillstånd kunna vägras i de flesta fall där fråga om tillämpning av generalklausulen kommer upp till prövning eftersom det huvudsakligen rör sig om rena utredningsfrågor.

Flera remissinstanser anser dock att taxeringsnämnderna bör få avgöra även skatteflyktsfall. RSV framhåller att en senareläggning till länsskatterätt kan - på grund av taxeringsintendentens besvärstid och besvärens omloppshastighet i länsskatterätterna - medföra att den skattskyldige får besked huruvida ett förfarande kan godtas långt senare än om taxeringsnämnd först fått pröva frågan. Även den skattskyldige har därför intresse av att taxeringsnämnden i stället får pröva dessa frågor. RSV hänvisar även till 1975 års riksdagsbeslut om ändrad skatteadministration och taxering i första instans och därav föranledda förbättringar. Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, som f.ö. efterlyser en regel av innebörd att anmälan från taxeringsnämnd om tillämpning av skatteflyktsklausulen skall delges den skattskyldige, och USS redovisar likartad uppfattning. LÖ anser att taxeringsnämnd bör vara första instans så att skatteflykt snabbt kan beivras.

Arbetsgruppens förslag om ökade möjligheter att få förhandsbesked har fått ett mycket positivt mottagande. En del remissinstanser anser dock att förhandsbesked skall kunna meddelas även beträffande det subjektiva rekvisitet. Hit hör RSV som även påpekar att särskilda regler om denna rätt inte behövs, om en allmän skatteflyktsklausul införs. Länsstyrelsen i Gävleborgs län framhåller vikten av att förhandsbesked snabbt lämnas.

Några remissinstanser ifrågasätter om inte förhandsbeskedsinstitutet bör vidgas till att omfatta ytterligare skatter och avgifter. Enligt USS utgör generalklausulen ett tungt vägande skäl för en sådan reform. Näringslivets skattedelegation understryker att rättssäkerhetsproblemet vid en generalklausul starkt sammanhänger med möjligheterna att kunna förutse verkningarna. Ett villkor för en generalklausul bör därför vara att det finns möjligheter till förhandsbesked inom hela tillämpningsområdet. RSV framhåller vidare behovet av personalförstärkning om generalklausulen införs eftersom antalet förhandsbesked då kan väntas öka. Kammarrätten i Stockholm framhåller att regeringsrätten bör få möjligheter att prioritera skatteflyktsmål. Näringslivets skattedelegation och LRF anser också att det bör införas bestämmelser om förtursbehandling av skatteflyktsmål.

Däremot har arbetsgruppens förslag om s.k. bindande förklaring starkt kritiserats och endast undantagsvis godtagits. RSV, som ifrågasätter om det föreslagna institutet är förenligt med regeringsformen, avstyrker förslaget. Göta hovrätt, hovrätten över Skåne och Blekinge, kammarrätten i Stockholm och kammarrätten i Göteborg har också avstyrkt förslaget, liksom åtskilliga företrädare för näringslivet.

En del remissinstanser pekar på vissa svårigheter i fråga om skatteflyktsklausulens praktiska tillämpning. RSV framhåller att flertalet skatteflyktsfall upptäcks först i samband med taxeringsrevisio-
ner eller andra mer omfattande kontrollaktioner. Med hänsyn till utredningssvårigheter och krav på
erforderlig tid för att genomlysade ofta mycket komplicerade transaktioner det här är fråga om, kan
det inte antas att det allmännas representant skall upptäcka och hinna ta ställning i typfallen inom de
ordinarie tidsfristerna. Enligt RSV bör därför antingen taxeringsintendentens besvärstid till länsskatterätt
förlängas eller eftertaxeringsrekvisiten mjukas upp i hithörande fall. Ett annat alternativ
är vidgade möjligheter att anföra extraordinära besvär. Utan sådana kompletteringar blir enligt RSV
generalklausulen ett slag i luften. Likartad kritik framför bl.a. länsstyrelserna i Stockholms, Öster-
götlands, Malmöhus och Norrbottens län.

Arbetsgruppen har föreslagit ett tillägg till 67 § taxeringslagen av innebörd att skattechef skall äga
göra framställning hos länsskatterätt om klausulens tillämpning. Kammarrätten i Stockholm anser det vara
oklart om skattechefen härigenom bereds möjlighet att inte bara besvärsvägen utan även genom kvitt-
ningsinvändning påfordra tillämpning av generalklausulen. Andra oklara processuella frågor är enligt
kammarrätten om en skattedomstol skall äga rätt att tillämpa klausulen ex officio - alltså då något
formligt yrkande inte har framställts - samt om yrkande om klausulens tillämpning skall kunna fram-
ställas hos kammarrätt eller i regeringsrätten utan att frågan först har prövats av länsskatterätten i
det aktuella målet.

Näringslivets skattedelegation påpekar att tillämpningen av taxeringslagens regler om eftertaxering bl.a. förutsätter att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna sådana sakuppgifter som krävs för en riktig tillämpning av beskattningsreglerna. Eftersom generalklausulen egentligen inte är att betrakta som en materiell regel utan som en föreskrift om analog lagtolkning bör eftertaxering ej kunna ske med stöd av densamma.

Arbetsgruppens förslag att slopa specialreglerna för interna aktieöverlåtelser och vinstbolagstransaktioner har fått ett mindre gott mottagande. Flertalet remissinstanser anser att reglerna bör vara kvar eller att man åtminstone bör avvakta utvecklingen innan sådana ändringar görs. JK, kammarrätten i Stockholm och kammarrätten i Göteborg godtar dock förslaget. Länsstyrelserna i Stockholms och Göteborgs och Bohus län anser att i vart fall reglerna om interna aktieöverlåtelser måste vara kvar. LRF anser att en förutsättning för införandet av en generalklausul är att övrig speciallagstiftning mot skatteflykt försvinner. Man kan av bl.a. rättssäkerhetsskäl inte arbeta med två system samtidigt.

De föreslagna reglerna för ikraftträdandet har godtagits över lag eller lämnats utan erinran. LO ifrågasätter dock om inte generalklausulen bör göras tillämplig även på avtal som ingåtts före ikraftträdandet. I annat fall kan tänkas att åtskilliga transaktioner vidtas dessförinnan, bl.a. med ledning av det material som arbetsgruppen har redovisat.

6 FÖRSLAG TILL LAG MOT SKATTEFLYKT

6.1 Inledning

Kännetecknande för vårt skattesystem är att det i stor utsträckning bygger på den enskildes egen medverkan. Inkomst- och förmögenhetsskatt beräknas med ledning av uppgifter som de skattskyldiga själva lämnar i allmän självdeklaration. På liknande sätt fastställs också åtskilliga andra skatter och avgifter. En förutsättning för att ett skattesystem som är uppbyggt på detta sätt skall kunna ge rättvisa resultat är givetvis att den enskildes uppgifter är korrekta och fullständiga. För att inskräpa vikten av att detta krav blir uppfyllt infördes år 1971 regler om skattetillägg, som är en administrativ sanktionsform mot oriktigt uppgiftslämnande. Genom den samma år införda skattebrottslagen (1971:69) skärptes också straffen för vad som brukar kallas skattefusk väsentligt. Skattefusk begår t.ex. den som i sin självdeklaration utelämnar skattepliktig inkomst eller yrkar avdrag för utgift som han inte har haft. Skattefusket utgör den antalsmässigt helt dominerande formen av skatteundandragande. Den juridiska bedömningen vållar här oftast inte några större problem utan avgörande blir frågan om fusket kan upptäckas eller inte.

En annan form av skatteundandragande sker med hjälp av s.k. skenavtal. Ett sådant avtal medför inga verkliga förpliktelser för parterna utan dess enda funktion är inte sällan just att undvika eller lindra beskattningen. Arrangemang av detta slag brukar regelmässigt underkännas av skattedomstolarna utan att lagstiftaren har behövt ge några uttryckliga bestämmelser därom. Av liknande karaktär är fall där avtal ges en oriktig benämning: ett köp benämns gåva, ett periodiskt understöd kallas lön, en utgiven arbetsersättning sägs utgöra traktamente osv. Här brukar domstolarna bortse från

den oriktiga benämningen och bedöma rättshandlingen efter dess verkliga innebörd. Det kan finnas gränsfall där det är problematiskt att avgöra om ett skenavtal eller en oriktig beteckning skall anses föreligga, men principiellt har det alltså gått att angripa dessa former av skatteundandragande inom den gällande rättsordningens ramar.

Avgörande för möjligheterna att komma till rätta med de skatteundandragande åtgärder som hittills har behandlats är att de verkligen blir upptäckta. Vid sidan av de materiella skattereglerna måste det därför finnas ett effektivt kontrollsystem. Under senare år har en kraftig utbyggnad av detta påbörjats. Arbetet är inte avslutat, utan som nästa etapp kommer en omorganisation av taxeringsarbetet i första instans, om vilken riksdagsbeslut redan har fattats.

Skattefusket och skenavtalen är klara fall av skatteundandragande. Mer problematiskt är förhållandet i fråga om det som i den allmänna debatten brukar kallas skatteflykt. I benämningen ligger en värdering: den som betecknar ett förfarande som skatteflykt anser att skatt i den aktuella situationen borde utgå med väsentligt större belopp än som faktiskt sker. Det ligger i sakens natur att olika bedömare kan ha olika mening i fråga om det obehöriga i de skatteförmåner som uppnås i konkreta fall. De förfaranden som i skilda sammanhang utpekats som skatteflykt har också högst varierande karaktär. Skalan sträcker sig allt ifrån ett utnyttjande av skatteregler, som alltså gäller trots att de på grund av utvecklingen inom andra områden har kommit att te sig föråldrade, via vad som kan kallas ett missbruk av skattestimulanser som statsmakterna har infört i bestämda syften och till komplicerade avtalskonstruktioner som leder till ett kringgående av de skatteregler som normalt skulle ha tillämpats.

Åtgärder mot skatteflykten måste naturligtvis anpassas efter den skiftande karaktären på problemen. Är det fråga om en föråldrad lagregel måste den ersättas med en som är bättre anpassad till nya värderingar eller ändrade förutsättningar i övrigt. Som exempel kan pekas på den ändring som har genomförts i fråga om beskattningen av utfallande pensionsförsäkringar när mottagaren har avflyttat till utlandet. Tidigare kunde med fog hävdas att möjlighet fanns att här göra betydande skattevinster eftersom avdrag för premierna medgavs i Sverige medan beskattningen av de utfallande beloppen skedde i länder med jämförelsevis låg eller rent av ingen beskattning alls av detta slags inkomster. Ett annat exempel utgör avdragsrätten för s.k. frivilliga periodiska understöd. Fram t.o.m. inkomståret 1973 fanns inget beloppstak för dessa avdrag, men sedan dess har avdragsrätten begränsats till högst 5 000 kr. per år och mottagare. 1972 års skatteutredning har nu i sitt betänkande Översyn av skattesystemet (SOU 1977:91) föreslagit att avdragsrätten helt skall avskaffas.

Missbruket av skattestimulanser kan exemplifieras med ett fall där statsmakterna har ingripit genom ändrad lagstiftning som begränsar möjligheten att skattemässigt utnyttja underskott som uppkommer genom kontraktsavskrivning på fartyg eller flygplan. Den generösa avskrivningsmöjligheten är avsedd som en investeringsstimulans för den som driver sjöfarts- eller luftfartsrörelse och fyller där en legitim funktion. Genom att ingå som passiva delägare i partrederier eller handelsbolag som hade skapats enbart i syfte att ge plats åt sådana delägare kunde emellertid även andra skattskyldiga åstadkomma stora skattemässiga underskott utan att detta direkt motsvarades av några utgifter för dem vid det aktuella tillfället. Dessa underskott kunde så utnyttjas för att nedbringa skatten på deras normala inkomst av annan verksamhet. En sådan effekt var inte avsedd och förfarandet har nu gjorts mindre attraktivt genom

förbud att utnyttja dessa underskott mot annat än inkomst av rederi-, varvs- eller luftfartsrörelse.

Skattestimulanser införs för att gynna vissa handlings-sätt som har positiva samhälleliga effekter: tryggande av pensioner, genomförande av investeringar osv. Avsikten är att åt den som överväger att spara för sin ålderdom eller att utvidga sin rörelse ge ett extra incitament att göra det. Skatteflyktsproblemet uppstår i de fall då skatteförmånen är den primära drivkraften, medan det gynnade syftet är helt underordnat. Något sätt att helt förhindra detta torde inte finnas, särskilt som attraktiviteten av den skatteförmån som står att uppnå ofta varierar starkt för skattskyldiga i olika situationer och även kan påverkas av ändringar på andra håll i skattesystemet. Normalt får man därför räkna med att den enda möjliga åtgärden mot detta slags missbruk av skattestimulanser är att - liksom hittills - ändra den materiella lagstiftningen för att begränsa förmåner-na eller för att mer noggrannt precisera villkoren för att de skall lämnas.

I den allmänna debatten används, som redan nämnts, beteckningen skatteflykt för en rad olika sätt att utnyttja skattelagstiftningen som av olika bedömare anses klander-värda. I mer teknisk bemärkelse avses emellertid med skatteflykt varken ett utnyttjande av föråldrade lag-regler eller ett missbruk av skattestimulanser utan i första hand ett kringgående av skatteregler med hjälp av mer eller mindre invecklade konstruktioner. Genom att välja ett annat förfarande än det direkta och närmast till hands liggande för att uppnå ett visst resultat försöker den skattskyldige komma förbi en skatteregel som normalt skulle ha tillämpats. Typiska exempel är

försök att med olika metoder undvika ett av leden i dubbelbeskattningen av aktiebolagens inkomster eller att kringgå förbudet mot avdrag för periodiskt understöd till hemmavarande barn.

Kringgåendefallen har till skillnad från skentransaktionerna oftast inte kunnat bemästras utan lagändringar. I och med att verkliga transaktioner genomförts och att varje enskilt led i kedjan har varit civilrättsligt giltigt har skattedomstolarna i allmänhet ansett att det har saknats grund för att frångå dem vid beskattningen. För att täppa till olika luckor i skattelagarna som på detta sätt kommit att uppmärksammas har därför under senare år en omfattande lagstiftning tvingats fram.

Hittills har dessa ingripanden mot skatteflykten skett i form av speciallagstiftning som har tagit sikte på särskilt angivna förfaringssätt. Som exempel kan erinras om ingreppen mot olika slag av s.k. Lundintransaktioner och mot vinstbolagsaffärer och interna aktieöverlåtelser. Man har även övervägt att försöka komma till rätta med problemen med hjälp av mer generella regler riktade mot skatteflykten som sådan, dvs. genom vad som har kallats en allmän skatteflyktsklausul. Denna lösning prövades t.ex. av 1953 års skatteflyktskommitté, som emellertid fann sig böra avvisa den (SOU 1963:52). Utvecklingen har emellertid visat att det inte varit möjligt att helt bemästra skatteflykten med speciallagstiftning, även om man därigenom givetvis har kunnat förhindra åtskilliga kringgåendeförfaranden. Speciallagstiftningen har tagit sikte på att hindra vissa klart avgränsade skatteflyktsåtgärder. I flera fall har det visat sig att även dessa specialregler kunnat kringgå, varför ständigt nya ingrepp har tvingats fram. Som senare kommer att beröras har metoden med speciallagstiftning mot skatteflyktsförfaranden även andra påtagliga olägenheter.

Det är uppenbart att skatteflykten leder till ett avsevärt skattebortfall för det allmänna även om åtskilliga av de siffror som figurerar i den allmänna debatten torde vara starkt överdrivna. Oavsett detta måste emellertid konstateras att man här står inför ett mycket allvarligt samhällsproblem. Vetskapen om att vissa personer med ingående kännedom om skattelagstiftningen kan uppnå stora inte avsedda skattelättnader - och det helt utan några sanktioner från det allmännas sida - är klart ägnade att undergräva allmänhetens tilltro till rättvisan i skattesystemet. Den demoraliserande effekten av detta kan knappast överskattas. Det framstår därför som angeläget att åter igen överväga om det inte finns möjligheter att komma till rätta med problemen genom en mer generell lagstiftning. Frågan om att införa en allmän skatteflyktsklausul får härigenom förnyad aktualitet. För att förebygga missförstånd bör understrykas att syftet med en sådan klausul inte skall vara att kriminalisera skatteflyktsförsöken utan endast att göra dem verkningslösa genom att se till att beskattningsresultatet blir det avsedda trots kringgåendekonstruktionerna.

I sammanhanget är det värt att uppmärksamma att en sådan lagregel inte är någon nyhet i ett internationellt perspektiv. I flera utländska rättssystem har man nämligen sedan länge försökt bemästra skatteflyktsproblemen med hjälp av allmänna skatteflyktsklausuler. Som exempel på länder där man har gått denna väg kan nämnas Finland, Frankrike och Västtyskland (se ovan under 3.3).

Den till företagsskatteberedningen knutna arbetsgruppen har i sitt betänkande Allmän skatteflyktsklausul inventerat skälen för och emot en allmän klausul mot skatteflykt och lagt fram förslag till hur en sådan skulle kunna utformas. Arbetsgruppen har inte haft i uppdrag att ta ställning till om en klausul bör införas. Företagsskatteberedningen har emellertid rekommenderat att det införas en allmän skatteflyktsklausul i huvudsaklig överensstäm-

melse med arbetsgruppens förslag.

Som framgått av det föregående har arbetsgruppens förslag varit föremål för sedvanlig remissbehandling. En klar majoritet av remissinstanserna har i princip ställt sig positiv till tanken på att införa en allmän skatteflyktsklausul. När det gäller den närmare utformningen av klausulen har meningarna däremot varit delade, även om flertalet remissinstanser i huvudsak har godtagit arbetsgruppens förslag.

6.2 Olika åtgärder för att förhindra skatteflykt

Arbetsgruppen har diskuterat vilka faktorer som kan antas ha bidragit till den ökade skatteflykten under senare år. Gruppen pekar särskilt på skärpningen av skatte-trycket och skatteprogressionen, lagstiftningens komplicerade natur och skillnaderna i skattebelastning på olika slags inkomster.

Den tilltagande skatteflykten och de faktorer som ligger bakom denna är naturligtvis inte unika för vårt land utan utgör till stor del internationella företeelser. De ökade anspråken på insatser från det allmännas sida återspeglas i en växande offentlig sektor och ett ökat skatteuttag. De fördelningspolitiska ambitionerna har motiverat en ökad progression i beskattningen. En given följd av ökat skattetryck och skärpt progression är att vinsten av skatteundandragande blir större. Samtidigt har utvecklingen medfört att skattesystemen har blivit mer komplicerade. Kännetecknande inte minst för vårt system är att strävandena att åstadkomma rättvisa mellan olika skattskyldiga har lett bl.a. till detaljerade avdragsregler och till stor noggrannhet i övrigt vid fastställande av underlaget för skattens beräkning.

Vid sidan av rättvisekraven och de fördelningspolitiska målen har det ansetts önskvärt att beakta en rad andra intressen vid utformningen av beskattningsreglerna. Detta har lett till att systemet ytterligare har komplicerats och att inkomster från olika förvärvskällor behandlas efter ganska olikartade regler. Som exempel kan nämnas att önskemålet att främja den ekonomiska tillväxten och trygga sysselsättningen motiverat att rörelseidkare har fått långtgående möjligheter till konsolidering genom bl.a. nedskrivning av lagertillgångar med därav följande skattecredit. Markpolitiska överväganden återspeglas i de regler som gäller för beskattning av realisationsvinst vid fastighetsförsäljning, medan aktievinstbeskattningen har fått utformas med hänsyn bl.a. till effekterna på sparande och kapitalförsörjning. Såväl rättviseskäl som arbetsmarknadspolitiska skäl ligger

bakom beslutet om övergång till individuell beskattning av makars arbetsinkomster. Det kommunala självstyret i vårt land har motiverat ett system av regler som syftar till att tillförsäkra kommunerna viss andel av skatteunderlaget och skatteintäkterna.

En konsekvens av dessa och likartade överväganden är alltså att skattesystemet har blivit delvis ganska invecklat och att den begagnade lagstiftningstekniken öppnat möjligheter till skatteundandragande transaktioner av olika slag. En annan omständighet som verkar i samma riktning är sambandet mellan beskattningsreglerna och civilrätten. Det är i och för sig naturligt och önskvärt att skattelagstiftningen bygger på begrepp och termer från civilrättens område. Samtidigt kan man inte bortse från att de civilrättsliga reglerna delvis bärs upp av andra hänsyn och ändamål än de skatterättsliga. Det saknas inte exempel på att kopplingen mellan skatterätt och civilrätt har haft mindre önskvärda konsekvenser. De skattskyldiga har ibland genom sitt val av civilrättsligt institut eller civilrättslig form för en transaktion kunnat påverka beskattningen på ett sätt som skattelagstiftaren inte har haft möjlighet att förutse.

Det är ingen överdrift att påstå att skatteflykten numera har blivit ett allvarligt samhällsproblem. Detta måste beaktas av statsmakterna både vid utformningen av de materiella beskattningsreglerna och vid utbyggnaden av kontrollsystemet. En utgångspunkt för den materiella skattelagstiftningen måste vara att den så långt möjligt klart anger vilka inkomster som är skattepliktiga och hur inkomstberäkningen skall ske. En sådan lagstiftningsteknik är nödvändig om man skall kunna tillgodose kravet på förutsebarhet. Noggrant utformade skatteregler i förening med en tillräcklig kontrollapparat bör i flertalet fall garantera en effektiv och rättvis beskattning. Det är samtidigt viktigt att påpeka att just ambitionen att ge skattereglerna ett så exakt innehåll som möjligt är en del av orsaken till själva skatteflyktsproblematiken.

Lagstiftaren kan aldrig förutse och reglera alla situationer som kan uppstå. Detta öppnar möjligheter för skattskyldiga att i vissa fall klä sina transaktioner i en sådan yttre dräkt att ett egentligen inte avsett lagrum formellt blir tillämpligt eller att det "normala" lagrummet inte kan tillämpas. Till denna bild hör också att skatteflykten har fått en mer kommersialiserad utformning än tidigare. Färdiga skatteflyktspaket har saluförts av mindre nogräknade personer. Som exempel kan nämnas den öppna handel med s.k. vinstbolag och med förlustbolag som förekom för ett par år sedan. Över huvud taget har vissa skattskyldiga och deras medhjälpare under årens lopp visat prov på stor uppslagsrikedom när det gäller att utforma olika transaktioner i syfte att uppnå inte avsedda skattelättnader.

För att komma till rätta med skatteflykten är det nödvändigt att ingripa med särskilda lagstiftningsåtgärder. Dessa ingripanden kan göras på olika sätt. En del av hit hörande frågor skulle kunna lösas genom att man i vissa avseenden upphäver sambandet mellan civilrätt och skatterätt och i stället ger civilrättsliga institut en särskild skatterättslig motsvarighet. Som exempel på fall där denna lösning har ansetts nödvändig kan nämnas den under år 1976 genomförda lagstiftningen om beskattning av vissa fåmansföretag. En annan möjlighet som kan utnyttjas är att ändra de civilrättsliga reglerna så att de inte på samma sätt som tidigare kan missbrukas i skatteflyktssyfte. Här kan som exempel nämnas de ändringar av regelsystemet inom aktiebolagsrätten som har skett för att försvåra ett obehörigt utnyttjande av aktiebolagsformen.

Ingrepp av dessa slag har dock sina givna begränsningar. Det är således knappast lämpligt eller ens möjligt att bygga upp alltför många särskilda skatterättsliga institut. Till bilden hör också att generella åtgärder på civilrättens område kan träffa lojala skattskyldiga onödigt hårt. Vidare medför denna metod att det kan bli väsentligt svårare att överblicka lagstiftningen.

För att motverka skatteflykten har man, som tidigare nämnts, hittills i stor utsträckning begagnat sig av speciallagstiftning som har riktats mot särskilt angivna förfaranden. Som arbetsgruppen påpekat har emellertid metoden med specialregler mot skatteflykt vissa nackdelar. En sådan nackdel är att det allmänna ohjälpligt kommer i efterhand, eftersom lagstiftningen inte bör göras retroaktiv. Det innebär att de personer som har varit tidigt ute kan hinna tillgodogöra sig de inte avsedda skatteförmånerna och att det allmänna måste finna sig i att drabbas av motsvarande skatteförluster.

En annan svaghet med speciallagstiftningen är att lagstiftaren i detalj måste beskriva det förfaringssätt som skall stoppas. Om de skattskyldiga sedan för att uppnå samma resultat har ändrat förfaringssätten i något eller några avseenden, har det visat sig att lagstiftningen blir verkningslös. Detta sammanhänger bl.a. med att skattedomstolarna inte har ansett sig kunna komplettera lagstiftningen med hjälp av analog lagtolkning. När vissa skattskyldiga på detta sätt har funnit nya vägar för skatteflykt, har lagstiftaren åter fått ingripa med specialregler. Det finns enligt arbetsgruppen flera exempel inom skattelagstiftningens område som belyser detta problem.

En tredje nackdel med speciallagstiftning är att den inte riktar sig mot skattsflykten som sådan. Man har i stället utformat materiella skatteregler som medför att vissa transaktioner blir oförmånliga från skattesynpunkt. Dessa skatteregler vilar med andra ord uteslutande på objektiva kriterier, vilket innebär att de också träffar sådana fall där den skattskyldige inte har några avsikter att nå obehöriga skattefördelar. Denna olägenhet har lagstiftaren ofta försökt mildra genom att ge olika administrativa organ möjlighet att i det enskilda fallet meddela dispens. Även om det därigenom varit möjligt att mildra de negativa effekterna är metoden inte invändningsfri. En dispensprövning av ett administrativt

organ ger t.ex. inte den enskilde samma möjligheter att bevaka sin rätt som en domstolsprövning skulle ge.

Arbetsgruppen har med hänsyn till bl.a. omständigheter av nu angiven art ansett att skatteflykten i framtiden knappast kan bekämpas enbart med speciallagstiftning utan att även en allmän skatteflyktsklausul behövs. Åtskilliga remissinstanser har delat arbetsgruppens uppfattning i denna del och har uttalat sig kritiskt om speciallagstiftningen.

Den valda metodiken med punktvisa ingripanden har som tidigare antytts inneburit att det allmänna först i ett mycket sent skede har hunnit reagera mot olika skatteflyktsåtgärder, varigenom det har blivit möjligt för en begränsad grupp skattskyldiga att vinna inte avsedda skatteförmåner på övriga skattebetalares bekostnad. Det finns knappast heller grund att tro att möjligheterna att finna nya former av skatteflyktsåtgärder skulle komma att minska i framtiden. Det sammanhänger inte bara med att vårt nuvarande skattesystem bl.a. på grund av sin invecklade natur är mycket sårbart. Samhällsutvecklingen ställer stora krav på följsamhet över hela skatteområdet vilket leder till en ständig förnyelse av regelsystemet. Som exempel på inslag i denna utveckling kan nämnas den genomgripande översyn som för närvarande pågår över en stor del av området för den direkta beskattningen. Givetvis kommer skatteflyktsaspekterna att beaktas i detta arbete men detta utesluter inte att det kan öppnas möjligheter till nya förfaranden som lagstiftaren inte har haft möjligheter att förutse. Olägenheterna med den hittills utnyttjade tekniken för att motverka skatteflykten kan alltså komma att bli minst lika påtagliga i framtiden. Mot denna bakgrund finns det skäl att ifrågasätta om det verkligen är tillräckligt att fortsätta på den inslagna vägen med speciella skatteflyktsregler. Alternativet är att pröva möjligheterna att komplettera de materiella beskattningsreglerna, däri inbegripet de specialregler som nu finns och som

riktar sig mot särskilda förfaranden, med en allmän bestämmelse mot skatteflykt.

Det ligger i sakens natur att behovet av specialregler mot skatteflykt skulle komma att minska om lagstiftningen kompletterades med en allmän skatteflyktsklausul som visar sig vara effektiv. Med hänsyn till de tidigare beskrivna olägenheterna med speciallagstiftningen kan det finnas skäl att välkomna en sådan utveckling. Intill dess praktiska erfarenheter har vunnits av en allmän skatteflyktsklausul får det dock - som flertalet remissinstanser har påpekat - anses vara för tidigt att föreslå att redan införda specialregler mot skatteflykt skall avskaffas. Promemorian innehåller alltså inte några sådana förslag.

Det bör understrykas att en allmän skatteflyktsklausul inte bör leda till att kraven på noggrannhet vid utformningen av de materiella beskattningsreglerna minskar. Det är inte heller avsikten att klausulen skall tillåta någon allmän utvidgning av tillämpningsområdet för beskattningsreglerna. Det är t.ex. inte meningen att en allmän skatteflyktsklausul skall kunna användas för att från mer allmänpolitiska synpunkter avgöra om en intäkt är skattepliktig eller om ett underskottsavdrag är berättigat.

Huvudprincipen måste alltså vara att gränserna för beskattningen anges genom de materiella reglerna. Skatteflyktsklausulen bör utgöra en komplettering som ger beskattningsmyndigheterna möjlighet att komma till rätta med sådana förfaranden som innebär att skattskyldiga kringgår skattereglerna med hjälp av konstlade arrangemang vars främsta syfte i realiteten är att just nedbringa skatten. Man kan också uttrycka detta så att klausulen bör ge skattedomstolarna möjlighet att i vissa kringgåendefall analogt tillämpa den kringgångna skatteregeln. Skatteflyktsklausulen bör härigenom kunna garantera att syftet med de materiella skattereglerna blir förverkligat i den praktiska tillämpningen.

När det gäller förhållandet mellan en allmän skatteflyktsklausul och specialreglerna mot skatteflykt bör följande tilläggas. Vissa skatteflyktsregler har utformats så att lagstiftaren har ställt upp en viss gräns för de skattskyldigas handlande och medvetet har accepterat att skattelättnader kan uppnås så länge den gränsen inte överträds. Sålunda har rätten att göra nedskrivningar på fartygskontrakt eller att behålla dödsbon oskiftade bestämts till vissa procenttal eller belopp. Den som då håller sig inom de uppdragna gränserna kan givetvis inte, oavsett vilka skäl han har haft för åtgärderna, sägas handla på ett sådant sätt att en allmän skatteflyktsklausul bör bli tillämplig. På motsvarande sätt förhåller det sig i sådana fall då bestämda tidsfrister anges i skattelagstiftningen. Den som t.ex. väljer att avyttra viss egendom vid den tidpunkt som ter sig förmånligast från skattesynpunkt, kan inte sägas ha handlat på ett sådant sätt att förfarandet skulle kunna bemötas med hjälp av en allmän skatteflyktsregel.

6.3 Utformningen av en allmän skatteflyktsklausul

En grundläggande förutsättning för att lagstiftningen skall kunna kompletteras med en allmän skatteflyktsklausul är att det går att på ett tillfredsställande sätt tillgodose de rättssäkerhetskrav som aktualiseras.

I kraven på rättssäkerhet ligger i första hand att de skattskyldiga skall ha rimliga möjligheter att i förväg kunna bedöma vad som är tillåtet eller otillåtet, vad som föranleder beskattning eller ger rätt till avdrag. Detta krav på att i olika situationer kunna förutse skattekONSEKVENSerna av ett visst handlingssätt har man i möjligaste mån försökt tillgodose redan vid utformningen av de materiella beskattningsreglerna. Dessa har ofta fått en mycket detaljerad utformning. Detta framgår inte minst av att regelsystemet på skatteområdet med tiden har blivit synnerligen omfångsrikt. Särskilt tydligt är detta på området för den direkta beskattningen.

Trots detta är det inte möjligt att hävda att det i alla tänkbara fall skulle finnas ett entydigt underlag för att t.ex. avgöra vad som skall anses som skattepliktig inkomst. Det sammanhänger med att vårt skattesystem saknar en exakt definition av inkomstbegreppet. Det har nämligen inte ansetts möjligt att utforma en regel som uttömmande anger gränserna för detta begrepp. Det har i stället blivit skattedomstolarnas sak att inom lagstiftningen ramar leda rättsutvecklingen på centrala områden. I ett skattesystem som är uppbyggt på detta sätt kommer det alltid att uppstå gränsfall där de skattskyldiga inte med säkerhet kan förutse de skattemässiga konsekvenserna av en planerad transaktion. Detta är också anledningen till att man har infört bestämmelser som ger de skattskyldiga rätt till förhandsbesked i taxeringsfrågor.

Vad nu sagts om skattelagstiftningens utformning har sin motsvarighet på andra rättsområden. Det räcker att här erinra om att det sedan länge finns lagregler med subjektiva eller värderande inslag inom bl.a. civilrätten. Som exempel kan nämnas att en ny generalklausul nyligen har införts på sistnämnda område för att komma till rätta med otillbörliga avtalsvillkor (prop. 1975/76:81, LU 1975/76:21, rskr 1975/76:238, SFS 1976:185). En given följd av denna lagstiftningsteknik är att det kommer att råda viss osäkerhet om lagstiftningens innebörd i oprövade fall.

Kravet på förutsebarhet har inte på något rättsområde kunnat drivas så långt att det skall gå att förutse de rättsliga konsekvenserna i varje okänd framtida situation. Detta förhållande bör man hålla i minnet när man tar ställning till frågan om att införa en allmän skatteflyktsklausul. Man måste givetvis sträva efter att ge en sådan klausul en så preciserad utformning som möjligt. Den som företar helt vanliga och normala rättshandlingar skall inte behöva riskera att beröras av klausulen. Tillämpningsområdet för denna bör begränsas till de fall då mer eller mindre invecklade transaktionskedjor har konstruerats för att undgå eller ned-

bringa skatt. Det torde inte vara någon överdrift att hävda att de agerande i dessa fall regelmässigt har varit väl medvetna om att mer normala vägar skulle medföra högre skatt och att transaktionernas giltighet kan komma att ifrågasättas av skattemyndigheterna. Det är knappast befogat att påstå att det skulle minska rättssäkerheten om skattedomstolarna får möjlighet att i sådana fall underkänna förfarandet med stöd av en allmän skatteflyktsklausul. Förekomsten av en sådan klausul kan tvärtom öka förutsättningarna för konsekvens i rätts-tillämpningen och materiellt tillfredsställande lösningar.

Det har ansetts att det främsta argumentet mot en allmän skatteflyktsklausul har varit just svårigheterna att ge den en tillräckligt preciserad utformning. Man har bl.a. påpekat att det knappast går att undvika att en sådan klausul byggs upp med rekvisit som innehåller starkt subjektiva och värderande inslag. Skattedomstolarna skulle bl.a. tvingas att ta ställning till om ett uppnått beskattningsresultat skall anses som "obehörigt" eller inte. Arbetsgruppen har inriktat sitt arbete på att undvika de olägenheter som en skatteflyktsklausul uppbyggd enligt detta mönster skulle innebära. Gruppens förslag omfattar dels en bestämmelse som reglerar beskattningen när skenavtal eller felaktigt rubricerad rättshandling föreligger och när ett avtal som är civilrättsligt ogiltigt ändå efterlevs av parterna (2 § i arbetsgruppens lagförslag), dels en allmän skatteflyktsklausul (3 och 4 §§ i lagförslaget).

Bestämmelserna i den föreslagna 2 § har formulerats så att avtal eller annan rättshandling skall bedömas efter sin verkliga innebörd och sina ekonomiska verkningar. Det första ledet, dvs. att en rättshandling skall bedömas efter sin verkliga innebörd, har godtagits av flera remissinstanser medan några anser att bestämmelsen är onödig eftersom principen redan tillämpas i praxis. Det andra ledet är avsett att innebära att en rättshandling som är ogiltig men ändå efterlevs av parterna skall

läggas till grund för beskattningen. Den delen av förslaget har av remissinstanserna ansetts vara oklar och svårtillämpad.

Vid utformningen av den allmänna skatteflyktsklausulen i 3 och 4 §§ av lagförslaget har arbetsgruppen ägnat särskild uppmärksamhet åt att precisera de objektiva rekvisiten för skatteflykt. Dessa rekvisit har fått följande utformning. För det första skall den skattskyldige ha ingått avtal eller företagit annan rättshandling som ensam eller tillsammans med annan rättshandling, i vilken han direkt eller indirekt medverkat, har berett honom en skatteförmån. Denna skatteförmån skall stå i strid med lagstiftningens anda och mening. Det skall vidare på grund av omständigheterna vara sannolikt att förmånen utgör den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen (3 § lagförslaget). Är dessa rekvisit uppfyllda skall skatteflykt i objektiv bemärkelse anses föreligga. Lagförslaget innehåller emellertid också ett subjektivt inslag. Detta subjektiva inslag har fått formen av en särskild bevisregel (4 § i lagförslaget). Kan nämligen den skattskyldige göra sannolikt att rättshandlingen har tillkommit och fått sitt innehåll huvudsakligen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller eljest i annat ekonomiskt syfte än att erhålla förmån vid beskattningen, skall klausulen inte tillämpas trots att de objektiva förutsättningarna är uppfyllda. I de fall då klausulen skall tillämpas, förutsätts detta ske genom att man vid taxeringen eller beräkningen av skatt bortser från den eller de rättshandlingar som utgör skatteflykt. Kan denna grund inte tillämpas, skall taxering eller skatt bestämmas till skäligt belopp.

Genom de objektiva rekvisiten har arbetsgruppen velat karakterisera och avgränsa begreppet skatteflykt. Arbetsgruppen ser dessa rekvisit som de viktigaste momenten i en allmän skatteflyktsklausul eftersom de drar upp gränserna för vad som kan godtagas eller bör underkännas. Gruppen framhåller att det bör fordras dels att den skattskyldige har varit aktiv i den meningen att han deltagit i en eller flera rättshandlingar, dels att det

föreligger orsakssammanhang mellan denna aktivitet och skatteförmånen. I begreppet skatteförmån ligger att beskattningsresultatet skall ha blivit förmånligare än som är normalt i jämförbara situationer. Förmånen bör enligt arbetsgruppen vara någorlunda betydande. Rekvisitet att den skattskyldige skall ha fått en skatteförmån i strid med lagstiftningens anda och mening innebär att förmånen inte har varit avsedd av skattelagstiftaren utan tvärtom står i strid med vad lagstiftaren har förutsatt eller avsett.

Några remissinstanser har föreslagit att man i lagtexten uttryckligen bör ange att förmånen skall ha varit relativt betydande. I vissa yttranden har ifrågasatts om klausulen inte bör vara tillämplig även när skatteförmånen har åtnjutits av närstående till den skattskyldige. I övrigt har kritiken företrädesvis tagit sikte på uttrycket "lagstiftningens anda och mening". Man har menat att det i det enskilda fallet kan vara mycket svårt att tillämpa detta rekvisit. Även om det i många fall är möjligt att med hjälp av motivuttalanden eller lagstiftningens allmänna uppläggning utläsa vad som har varit lagstiftarens avsikt, ger förarbetena i andra fall ingen vägledning. Man har också ansett det oklart vilka förarbeten som skall anses vägledande. Förhållandena kan ändras under årens lopp och uttalanden kan t.ex. ha gjorts i samband med tillkomsten av annan lagstiftning än den som är närmast berörd i det enskilda fallet. Från flera håll har det gjorts gällande att det egentligen inte är fråga om ett rent objektivet rekvisit.

Av några remissinstanser har förts fram förslag till en annorlunda utformning av denna del av skatteflyktsklausulen. Så har t.ex. kammarrätten i Göteborg ansett att man bör fästa avgörande vikt vid att de transaktioner som det är fråga om genomgående är konstlade. USS hänvisar till vissa utländska skatteflyktsregler och framhåller att dessa är uppbyggda på begreppet rättsmissbruk. Näringslivets skattedelegation anser att uttrycket

"lagstiftningens grunder" skulle vara att föredra framför "lagstiftningens anda och mening". I första hand föreslår delegationen dock att klausulen inte byggs upp på det sätt som arbetsgruppen har föreslagit utan att den i stället ges formen av direktiv till skattedomstolarna om att analogt tillämpa den skatteregel som har kringgåtts i det särskilda fallet.

Till de rekvisit som arbetsgruppen har betecknat som objektiva hör - som redan nämnts - även att det på grund av omständigheterna skall vara sannolikt att skatteförmånen utgör den skattskyldiges "huvudsakliga fördel" av rättshandlingen. Härmed avser gruppen att skilja skatteflyktstransaktionerna från det stora flertalet seriösa transaktioner. Med seriösa transaktioner menar gruppen sådana som är fördelaktiga eller på annat sätt välmotiverade från normala företagsekonomiska eller privatekonomiska synpunkter, med bortseende från skattesynpunkterna. Den omständigheten att en seriös transaktion medför fördelar på skattesidan innebär inte att den faller in under skatteflyktsbegreppet. Om den eller de rättshandlingar som medför skattefördelar för en utomstående betraktare ter sig som ett naturligt led för att affären skall kunna genomföras, skall skatteflyktsklausulen således inte kunna tillämpas. Kännetecknande för skatteflyktstransaktionerna är däremot enligt arbetsgruppen att de, bortsett från skatteeffekterna, framstår som meningslösa och som en från normala kommersiella synpunkter onödig omväg eller i övrigt som konstlade arrangemang. Dessa transaktioner skulle med andra ord knappast ha kommit till stånd om inte skattefördelarna hade varit så framträdande. Som också har nämnts föreslår arbetsgruppen att den skattskyldige, även om de objektiva förutsättningarna är uppfyllda, skall kunna undvika tillämpning av skatteflyktsklausulen genom att göra sannolikt att rättshandlingen ändå har tillkommit eller fått sitt innehåll i annat ekonomiskt syfte än att erhålla förmån vid beskattningen. Detta subjektiva rekvisit tar sikte på sådana fall då en transaktion - trots att de objektiva förutsättningarna för skatteflykt

är uppfyllda - har tillkommit och utformats huvudsakligen med hänsyn till organisatoriska eller marknadsmässiga skäl eller eljest i annat ekonomiskt syfte än att erhålla förmån vid beskattningen.

Remissinstanserna har riktat vissa anmärkningar också mot utformningen av de rekvisit som avser den skattskyldiges fördelar av rättshandlingen och hans syfte med att företa den. JK påpekar att rekvisitet "huvudsaklig fördel" och det subjektiva rekvisitet i själva verket utgör varandras spegelbilder och att de lämpligen bör föras samman till en gemensam bestämmelse.

Mot bakgrund av den kritik som har framförts vid remissbehandlingen finns det anledning att undersöka möjligheterna att modifiera arbetsgruppens förslag. Arbetsgruppen har haft ambitionen att konstruera ett så fullständigt regelsystem mot skatteflykt som möjligt. Bestämmelserna i 2 § av lagförslaget är avsedda att täcka skenstransaktioner och sådana avtal som har fått en felaktig rubricering eller som har utformats så att den verkliga innebörden döljs samt dessutom vissa civilrättsligt ogiltiga avtal som efterlevs av parterna. Den allmänna skatteflyktsklausulen i 3 och 4 §§ av förslaget har ett vidsträckt tillämpningsområde. Ett huvudsyfte har varit att träffa de förfaranden som kan betecknas som egentliga kringgåendehandlingar. Kännetecknande för dessa är att en person som vill uppnå visst ekonomiskt resultat väljer ett förfarande, som från kommersiella och andra inte skattemässiga synpunkter framstår som en onödig omväg, och därigenom undviker de beskattningsregler som skulle bli tillämpliga om han i stället hade valt ett närmare till hands liggande förfarande. Klausulen är dock avsedd att tillämpas även i andra skatteflyktsfall, t.ex. i vissa fall där skattskyldig yrkar avdrag för konstlade förluster eller genomför transaktioner uteslutande i syfte att uppnå eller undvika viss beskattningseffekt. Många remissinstanser anser att arbetsgruppens lagförslag har ett för omfattande och samtidigt alltför obestämt tillämpningsområde. Som kommer att framgå av det följande finns det skäl att ge bestämmelserna en snävare

inriktning och samtidigt konstruera dem så att de får en mer preciserad utformning.

Vad först beträffar skentransaktioner och avtal med missvisande utformning vållar dessa förfaranden i sin renodlade form inte några större problem i rättstillämpningen. De egentliga skentransaktionerna, dvs. rättshandlingar som företas för skens skull och således utan att parterna har för avsikt att fullfölja dem, underkänns redan nu av domstolarna. Har en rättshandling utåt rubricerats på ett felaktigt eller missvisande sätt eller har den i övrigt utformats så att de egentligen åsyftade rättsverkningarna döljs, brukar domstolarna bedöma den efter dess verkliga innebörd. Den av arbetsgruppen föreslagna regeln om att rättshandlingar skall bedömas efter sin verkliga innebörd är alltså inte nödvändig för att komma tillrätta med de klara fallen av sken och felaktig rubricering. Samtidigt kan en sådan regel i andra fall aktualisera vissa gränsdragnings- och tolkningsproblem. Gränsen mellan å ena sidan sken och felaktig rubricering och å andra sidan vissa kringgåendeförfaranden kan nämligen vara oklar. Ett skatteflyktsförfarande kan ofta bedömas ur olika synvinklar. I praktiken finns flera exempel på att ett förfarande av vissa bedömare har betraktats som en skenrättshandling i mer vidsträckt mening medan andra bedömt förfarandet som ett kringgående av skattelag. Ett ytterligare skäl mot att införa den föreslagna regeln är att den, för att domstolarnas hittillsvarande praxis skall kunna upprätthållas, skulle behöva göras tillämplig över hela skatte- och avgiftsområdet, medan en allmän skatteflyktsklausul - som närmare kommer att utvecklas senare - f.n. bör ha ett betydligt snävtare tillämpningsområde. Det finns alltså flera skäl som talar för att arbetsgruppens förslag om bestämmelser mot skentransaktioner och avtal som döljer faktiska rättsverkningar inte bör genomföras.

Arbetsgruppens förslag om civilrättsligt ogiltiga avtal som efterlevs av parterna ligger delvis vid sidan av den egentliga skatteflyktsproblematiken. Förslaget skulle

inte heller få någon större betydelse för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, eftersom den ordning som föreslås av arbetsgruppen redan i viss utsträckning tillämpas på det området av skattedomstolarna. Som förslaget är presenterat av arbetsgruppen synes det också vara avsett att få betydelse främst vid gåvobeskattningen. Eftersom det - av skäl som senare kommer att redovisas - inte f.n. synes lämpligt att låta denna skatt omfattas av en allmän skatteflyktsklausul, bör frågan om behandlingen av ogiltiga avtal inte tas upp i detta sammanhang.

Vad härfter beträffar den av arbetsgruppen föreslagna allmänna skatteflyktsklausulen framgår det av arbetsgruppens resonemang att klausulen i första hand riktar sig mot de egentliga kringgåendeförfarandena. Den skattskyldige har i dessa fall velat uppnå visst ekonomiskt resultat som i och för sig inte har med beskattningen att göra, t.ex. uttag av vinstmedel från ett bolag eller överföring av medel till barnen. Väljer han det "normala" eller närmast till hands liggande förfarandet, inträder en bestämd beskattningseffekt, t.ex. att de uttagna vinstmedlen beskattas som utdelning eller att avdrag inte medges för överföringen till barnen. För att uppnå det avsedda resultatet och samtidigt nedbringa skatten väljer han i stället för det "normala" förfarandet en omväg via vissa andra, civilrättsligt giltiga transaktioner som - om de skulle godtas - medför att utdelningsbeskattningen uteblir eller att avdrag erhålles. Som exempel på kringgåendeförfaranden kan nämnas de s.k. Lundintransaktionerna och därmed besläktade förfaranden. Andra exempel finns bland de förfaranden som har haft till syfte att kringgå förbudet mot avdrag för periodiskt understöd till barn. Undantagsvis har skattedomstolarna ansett sig kunna angripa vissa av dessa förfaranden. I andra fall har ett lagstiftningsingripande blivit nödvändigt. Det är helt klart att en allmän bestämmelse mot skatteflykt i första hand måste omfatta dessa och övriga fall av egentligt kringgående.

En viktig fråga är om en allmän skatteflyktsklausul bör begränsas till de egentliga kringgåendefallen eller om ambitionen skall vara att göra den tillämplig även på andra former av skatteflykt. Det måste då först konstateras att det är svårt att generellt beskriva dessa andra former. Det kan, som redan nämnts, vara fråga om fall där en skattskyldig vill utnyttja en viss avdragsregel och i det syftet genomför vissa transaktioner som formellt medför att han kan redovisa viss omkostnad eller förlust. I vissa fall har transaktionerna sådan karaktär att domstolarna anser sig kunna se igenom dem och slå fast att de i realiteten inte har medfört någon avdragsgill omkostnad eller förlust. I andra fall är det i stället fråga om en sådan ofullständighet i lagstiftningen som bör korrigeras av lagstiftaren. På samma sätt förhåller det sig med andra rättshandlingar som är direkt och utslutande inriktade på att nedbringa skatt. Det finns en hel skala av fall, alltifrån sådana som domstolarna i dag underkänner till sådana där den skattskyldige utnyttjat en "lucka" i lagstiftningen som inte har kunnat förhindras på annat sätt än genom ändrad materiell lagstiftning. För att en allmän skatteflyktsklausul skall bli tillämplig i nu avsedda fall, måste den få en mycket allmän och därmed också obestämd utformning.

Om en skatteflyktsklausul ges en sådan allmän utformning är risken uppenbarligen stor att grundläggande rätts-säkerhetskrav träds för när. De skattskyldiga har ju som tidigare framhållits bl.a. ett berättigat intresse av att på förhand kunna bedöma om ett visst förfarande kan tänkas falla in under lagstiftningens tillämpningsområde eller ej. Visserligen kommer längre fram att föreslås en utbyggd möjlighet till förhandsbesked från RSV i ärenden där skatteflykt kan ifrågasättas, men det kan givetvis inte komma i fråga att hänvisa till denna möjlighet som den normala utvägen. Lagstiftningen mot skatteflykt måste därför utformas så att den ger en någorlunda bestämd beskrivning av de förfaranden som man har för avsikt att träffa.

Det finns mot detta bakgrund skäl att begränsa den allmänna skatteflyktsklausulen till de egentliga kringgå-

endeförfarandena. Det bör understrykas att denna begränsning givetvis inte innebär att de slags transaktioner som därigenom faller utanför klausulen alltid skall godtas av skattedomstolarna. Om en person t.ex. företar rättshandlingar i det direkta syftet att utnyttja en avdragsregel eller att undvika beskattningseffekter som annars skulle inträda, bör domstolarna efter samma grunder som hittills kunna pröva om rättshandlingen skall godtas eller underkännas.

Utgångspunkten bör alltså vara att en allmän skatteflyktsklausul skall begränsas till de egentliga kringgåendefallen. Klausulens närmare utformning kommer i det följande att diskuteras från den utgångspunkten. Arbetsgruppens förslag kan sägas vara uppbyggt i tre led. För det första fordras att skattskyldig genom att företa rättshandling bereder sig en skatteförmån. För det andra skall denna förmån på något sätt strida mot lagstiftarens intentioner. För det tredje uppställs vissa krav beträffande den skattskyldiges avsikter med rättshandlingen. Det finns anledning att i det följande behandla dessa tre led var för sig.

Klausulen måste innehålla ett krav på att en skatteförmån uppkommer om den skattskyldiges förfarande godtas. Som arbetsgruppen har framhållit bör det i regel vara tillräckligt självklart vad som menas med skatteförmån. Man får jämföra det beskattningsresultat som skulle erhållas om den skattskyldiges transaktioner godtogs med det resultat som uppkommer om den skattskyldige hade använt ett mer naturligt eller närmare till hands liggande förfarande som, bortsett från beskattningen, hade lett till ett likvärdigt resultat. Inte sällan kommer jämförelsen att avse beskattningsresultatet om ett yrkat avdrag medges resp. vägras eller om en viss intäkt beskattas resp. undantas från beskattning.

Arbetsgruppen och remissinstanserna har ansett att klausulen bör få tillämpas endast i de fall då skatteförmån är av någorlunda betydelse. En sådan begränsning är naturlig och bör komma till uttryck i lagtexten, lämpligen genom en föreskrift att det skall vara fråga om ett förfarande som skulle leda till "icke oväsentligt lägre skatt" än det normala förfarandet. Det är däremot knappast möjligt eller ens lämpligt att i lagtexten ange något bestämt belopp. En mindre skattevinst bör kunna föranleda ingripande om den uppnås genom ett förfarande som upprepas år från år. Är det däremot fråga om transaktioner av engångskaraktär bör den undandragna skatten åtminstone uppgå till något tusental kronor innan klausulen skall kunna tillämpas. Vidare bör det vara fråga om en skatteförmån som tillkommer den skattskyldige själv. Klausulen bör således inte kunna tillämpas beträffande skattskyldig som har deltagit i en transaktion, varigenom en skatteförmån inte har uppkommit för honom själv utan endast för annan person. I ett sådant fall får klausulen, om övriga förutsättningar är uppfyllda, tillämpas vid denna andra persons taxering.

Den omständigheten att en skattskyldig får en inte oväsentlig skatteförmån i nu angiven mening utgör naturligtvis inte tillräckligt skäl för ett ingripande. Det finns i och för sig inte något att invända mot att de skattskyldiga planerar sin verksamhet med hänsyn bl.a. till skattekonsekvenserna. Det främsta problemet vid utformningen av en allmän skatteflyktsklausul är just att precisera när en skatteförmån inte skall godtas. Såvitt gäller de egentliga kringgåendefallen kan problemet också formuleras så att det gäller att avgöra i vilka fall det inte skall vara tillåtet att i stället för det "normala" förfarandet välja en "omväg" som ger lägre skatt.

Remissbehandlingen har visat att det finns olika uppfattningar om hur detta problem bör lösas. Enligt arbetsgruppens förslag skall det fordras att skatteförmånen

står i strid med lagstiftningens anda och mening. Förslaget innebär att man med utgångspunkt i den kringgångna lagregeln och förarbetena till den får försöka ta ställning till om skatteförmånen överensstämmer eller står i strid med lagstiftarens intentioner. Det är givet att det i vissa fall kan vara svårt att göra en sådan bedömning. Några remissinstanser har skisserat lösningar som de anser vara att föredra framför arbetsgruppens förslag. Till en början kan det vara lämpligt att i korthet diskutera några av dessa alternativa lösningar.

Kammarrätten i Göteborg föreslår att skatteflykt i princip skall anses föreligga om den rättshandling som har medfört skatteförmån är "konstlad". Som kammarrätten har påpekat visar arbetsgruppens analys att det i skatteflyktsfallen nästan genomgående rör sig om konstruerade eller konstlade avtal eller rättshandlingar, som med all sannolikhet inte skulle ha kommit till stånd om inte fördelar hade varit att vinna vid beskattningen. En naturlig affärsmässig grund för konstruktionen av rättshandlingarna saknas alltså i allmänhet i dessa fall. Uttrycket "konstlad" rättshandling kan därför anses återge något som är gemensamt för det stora flertalet skatteflyktsfall. Applicerat på de egentliga kringgåendefallen skulle kammarrättens förslag närmast innebära att en beskattningsregel skall anses ha blivit kringgången på ett otillåtet sätt om en skattskyldig för att uppnå ett visst bestämt resultat har valt ett "konstlat" förfarande i stället för det förfarande som omfattas av den kringgångna regeln. Det finns dock skäl som talar för att man inte bör bygga upp skatteflyktsklausulen kring uttrycket "konstlad". En sådan lösning förutsätter nämligen att man skiljer mellan rättshandlingar som visserligen är komplicerade man ändå tillåtna och rättshandlingar som skall bedömas som "konstlade" och därmed inte godtagbara vid beskattningen. Även om det i många fall skulle vara möjligt att göra en sådan gränsdragning, fordrar den ändå i sista hand en bedömning enligt en bestämd norm, t.ex.

vad som är eller inte är förenligt med lagstiftarens intentioner. Man har alltså i själva verket kvar samma svårigheter som enligt arbetsgruppens förslag. Samtidigt finns risk att uttrycket i praktiken missförstås och leder till att varje mer komplicerat rättsförhållande uppfattas som "konstlat" och därmed angripbart.

Den lösning som näringslivets skattedelegation i första hand har förordat innebär att en skatteregel skall tillämpas analogt, om den "kringgås" genom ett förfarande, vari ingår rättshandling som inte kan antas fylla annan uppgift än att bereda den skattskyldige förmån i beskattningshänseende, och om förfarandet till innehåll och ekonomiska verkningar är likvärdigt med ett förfarande som leder till beskattning enligt den kringgångna regeln. Denna lösning tar alltså sikte på just vad som här har kallats de egentliga kringgåendetransaktionerna. Den fångar också in något väsentligt, nämligen att innebörden av en klausul som riktar sig mot kringgåendehandlingar måste vara att en beskattningsregel skall få tillämpas analogt på vissa förfaranden som formellt faller utanför regeln. Förslaget löser dock inte den grundläggande svårigheten, nämligen hur man skall avgöra när en sådan analog tillämpning får ske och när den inte får ske. Avsikten är självfallet inte att klausulen skall bli tillämplig så snart en skattskyldig vid valet mellan två förfaranden som i övrigt ger likvärdigt resultat väljer det som leder till lägst skatt. Förutsättningen för analog tillämpning är enligt delegationens förslag att en beskattningsregel "kringgås" genom det valda förfarandet. I uttrycket måste ligga att den skattskyldiges förfarande skall vara otillåtet eller inte acceptabelt. När det gäller att bedöma vad som är tillåtet eller otillåtet, måste man även här falla tillbaka på vad som är förenligt eller inte förenligt med lagstiftarens intentioner eller någon liknande norm.

Den lösning som har föreslagits av USS innebär att man skall bygga upp klausulen kring begreppet rättsmissbruk. Enligt utredningen skulle en användning av detta begrepp markera att klausulens tillämplighet blir beroende av en bedömning från fall till fall på grundval av samtliga omständigheter i ärendet. Därigenom skulle det förhållandet att motivuttalanden saknas eller är ofullständiga få mindre betydelse än vad som skulle bli fallet med arbetsgruppens förslag. Förslaget kan onekligen medföra påtagliga fördelar från effektivitetssynpunkt, t.ex. i sådana fall där lagtext och förarbeten inte ger någon klar vägledning för bedömningen. Skattedomstolarna skulle härigenom få friare händer när det gäller att bedöma om ett förfarande skall betraktas som skatteflykt eller inte. Men det innebär också att de skattskyldigas möjligheter att i en konkret situation på förhand kunna bedöma vad som är skatteflykt minskar. Förslaget tillgodoser alltså inte tillräckligt väl kravet på förutsebarhet.

Slutsatsen är att de nu diskuterade lösningarna visserligen har en del förtjänster men att de inte löser de grundläggande svårigheterna. Det synes vara lämpligare att i likhet med arbetsgruppen direkt anknyta till vad som har varit lagstiftarens avsikter. Det är dock nödvändigt att ytterligare precisera skatteflyktsklausulens innebörd i denna del och ge klausulen en så konkret anknytning som möjligt. När det gäller att bedöma om en skatteförmån strider mot lagstiftarens avsikter bör undersökningen begränsas till de skatteregler som i det särskilda fallet är närmast berörda och förarbetena till dessa regler. Som påpekats vid remissbehandlingen framgår detta tydligare om man anknyter till "grunderna" för reglerna än om man använder uttrycket "anda och mening". Det är dock möjligt att göra en ytterligare precisering. Som redan har framhållits kännetecknas de kringgåendeförfaranden som klausulen skall träffa av att en skattskyldig, som vill uppnå ett visst bestämt ekonomiskt resul-

tat, försöker nå detta på omvägar genom ett mer eller mindre konstlat förfarande som leder till lägre skatt än det "normala" förfarandet. Den bedömning som skall göras är om det valda förfarandet strider eller inte strider mot grunderna för den eller de regler som skulle ha varit tillämpliga om han hade valt det "närmast till hand liggande" förfarandet. Tillämpningsområdet för skatteflyktsklausulen blir betydligt mer preciserat än enligt arbetsgruppens förslag, om man låter vad nu har sagts komma till direkt uttryck i lagtexten. Utöver att den skattskyldige genom en kringgåendetransaktion skall ha erhållit en inte oväsentligt lägre skatt bör alltså som förutsättning för att en rättshandling skall få angripas föreskrivas att denna skatteförmån skall stå i strid med grunderna för den eller de skattebestämmelser som skulle komma ifråga, om den skattskyldige i stället hade företagit den närmast till hands liggande rättshandling som, bortsett från skatteförmånen, skulle ha givit ett likvärdigt ekonomiskt resultat.

Beträffande den nu behandlade delen av skatteflyktsklausulen bör tilläggas följande. Undersökningen av om skatteförmånen strider mot lagstiftarens intentioner skall avse vissa bestämda regler. I första hand måste bedömningen göras med hänsyn till dessa reglers allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål såsom det har kommit till uttryck i lagtext och förarbeten. Meningen är dock inte att man skall behöva hålla sig enbart till vad som uttalades när de beröda skattereglerna infördes. Vägledning bör också kunna hämtas från efterföljande lagstiftning, dock endast i den mån det är fråga om lagstiftningsärenden som avser en och samma skattefråga. Däremot föreligger en begränsning så till vida att nya åsikter och värderingar som med tiden växer fram inte bör få läggas till grund för bedömning av om ett visst förfarande strider mot grunderna för en beskattningsregel. Skatteflyktsklausulens egentliga tillämpningsområde bör vara de fall där en lagregel har kringgåtts genom ett förfarande som lagstiftaren vid den kringgågnaregelns tillkomst inte hade någon anledning att gå in på. Däremot skall klausulen inte tillämpas i de fall då lagstiftningen på annat sätt är ofullständig. Sådana

brister får i stället avhjälpas på sedvanligt sätt genom lagstiftning varigenom de materiella reglerna ändras eller kompletteras.

Trots de här gjorda preciseringarna kan det givetvis ibland bli svårt att ta ställning till om ett förfarande strider eller inte strider mot grunderna för en beskattningsregel. Inte sällan saknas uttryckliga uttalanden i förarbetena. Skattereglerna bildar inte heller alltid ett enhetligt mönster. De transaktioner som kan föranleda tillämpning av en allmän skatteflyktsklausul kan ofta förmodas vara av ganska komplicerad natur. Arbetsgruppens genomgång av olika skatteflyktsfall visar många exempel där skatteförmånerna uppnås genom serier av sinsemellan olikartade rättshandlingar. I sådana fall har den skattskyldige vanligen begagnat sig av inte bara en utan flera olika regler i skattesystemet för att kunna nå de slutliga skatteförmånerna. Trots sådana komplikationer torde det ofta vara möjligt att efter en noggrann analys fastställa om ett förfarande strider mot grunderna för den eller de skatteregler som är berörda. Går det däremot inte att ge ett entydigt svar på vad som skall anses stå i överensstämmelse med eller strida mot den kringgångna lagstiftningens grunder är förutsättningarna för att underkänna den skattskyldiges förfarande inte uppfyllda. Oklarhet beträffande lagstiftningens grunder måste med andra ord gå ut över den fiskala sidan.

Hittills har två grundläggande förutsättningar för att ett förfarande skall kunna underkännas vid beskattningen behandlats, nämligen dels att den skattskyldige genom att företa en annan rättshandling än den som ligger närmast till hands för att uppnå det eftersträfvade ekonomiska resultatet har berett sig en inte oväsentlig skatteförmån dels att denna förmån strider mot grunderna för den eller de skattebestämmelser som den skattskyldige har försökt att kringgå. Ett tredje led i den skatteflyktsklausul som arbetsgruppen har föreslagit avser den skattskyldiges motiv för det valda förfarandet. Detta tredje led omfattar enligt förslaget två rekvisit, näm-

ligen att skatteförmånen skall utgöra den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen och att den skattskyldige skall ha möjlighet göra sannolikt att rättshandlingen ändå har tillkommit eller fått sitt innehåll i annat ekonomiskt syfte än att erhålla förmån vid beskattningen.

Det är viktigt att understryka arbetsgruppens påpekande att alla transaktioner som ger skattefördelar naturligtvis inte innebär skatteflykt. Det torde tvärtom tillhöra ovanligheten att avtal ingås utan hänsynstagande till skatteeffekterna. Vid valet mellan olika handlingsätt skall den skattskyldige givetvis vara i sin fulla rätt att välja det som han anser gynnsammast från skattesynpunkt. Bara om förfarandet innebär ett kringgående i strid med grunderna för den kringgångna regeln skall det kunna underkännas. Som ytterligare förutsättning bör gälla att just skattefördelarna har varit det avgörande motivet för den skattskyldiges val av handlingsätt. Det blir alltså nödvändigt att skilja mellan å ena sidan de fall då skattskyldig, trots att övriga rekvisit är uppfyllda, ändå får anses ha godtagbara skäl för sitt handlande och å andra sidan de fall då sådana särskilda skäl saknas. Arbetsgruppens förslag innebär här att bevisbördan fördelas på så sätt att det allmännas representant skall göra sannolikt att skatteförmånen har varit den skattskyldiges huvudsakliga fördel och att den skattskyldige därefter kan anföra motbevisning angående sina motiv för transaktionen. En sådan formell uppdelning synes mindre lämplig. I stället bör som JK har föreslagit de båda leden föras samman i en bestämmelse. Mot bakgrund av det nu anförda bör föreskrivas att förfarandet får angripas om det med hänsyn till omständigheterna måste antagas att den inte oväsentliga skatteförmån, som har erhållits i strid med grunderna för den kringgångna skattebestämmelsen, i allt väsentligt utgör vad den skattskyldige har avsett att uppnå med att företa rättshandlingen i stället för den närmast till hands liggande rättshandling som frånsett beskattningen skulle ha gett ett likvärdigt ekonomiskt resultat.

Liksom enligt arbetsgruppens förslag skall bevisbördan fördelas enligt de vanliga reglerna för taxeringsprocessen. I första hand har det allmännas representant att förebringa utredning som ger stöd för att det nu behandlade kravet är uppfyllt. Lika litet som i en vanlig taxeringsprocess kan det här begäras att man från det allmännas sida förebringar fullständig bevisning om den transaktion som är under prövning. Har det i tillräckligt hög grad gjorts sannolikt att rekvisititet är uppfyllt, får den skattskyldige i sin tur försöka göra sannolikt att han - trots vad som framgår av det yttre skeendet - ändå har haft andra och i detta sammanhang godtagbara skäl för sitt handlande. Den skattskyldige får härigenom möjligheter att som motvikt till den fiskala sidans sakuppgifter lägga fram t.ex. skriftlig dokumentation som tidigare inte har varit tillgänglig i processen och att lämna uppgifter om transaktionens betydelse från företagsekonomisk synpunkt eller om de övriga konsekvenser som transaktionen medför för honom. Att den skattskyldige på detta stadium ofta kommer att få ett särskilt ansvar för att det subjektiva momentet blir belyst på ett tillfredsställande sätt sammanhänger med de normer för bevisprövningen som tillämpas inom såväl skatte- som civilprocessen. Enligt dessa normer bör domstolarna vid bevisprövningen ta hänsyn till vilken av parterna som har lättast att belysa ett visst sakförhållande eller att förebringa utredning i en viss fråga.

Det bör framhållas att även andra skäl än rent ekonomiska i vissa fall bör kunna godtas. I praktiken torde visserligen företagsekonomiska - t.ex. organisatoriska eller marknadstekniska - överväganden komma att utgöra den vanligaste invändningen. Även andra motiv än sådana som direkt eller indirekt har ekonomisk betydelse kan dock i särskilda fall tänkas bli åberopade av de skattskyldiga. Det ligger här närmast till hands att tänka på vissa familjerättsliga överväganden. Som arbetsgruppen har framhållit skall man däremot själfallet inte med befriande verkan kunna anföra att ett arrangemang har vidtagits t.ex. för att kringgå annan lagstiftning eller för att främja brottsliga syften.

De förslag som här har lagts fram har åtskilligt gemen- samt med arbetsgruppens förslag till 3 och 4 §§. Den viktigaste skillnaden är att promemorieförslaget uttryck- ligen är begränsat till de egentliga kringgåendefallen. Den analys av lagstiftningens tillämpning på praktiska fall som arbetsgruppen har utfört kan därför ha värde som exempel på i vilka situationer man kan ifrågasätta en tillämpning av skatteflyktsklausulen. Gruppens slutsatser har dock till viss del kritiserats vid remissbehandlingen och bör inte anses bindande för tillämpningen av skatte- flyktsklausulen. Det synes inte heller lämpligt att för- söka styra utvecklingen genom att ge detaljerade anvis- ningar om klausulens tillämplighet i olika fall. Denna ståndpunkt är en direkt följd av den föreslagna konstruk- tionen av klausulen och då närmast det grundläggande rekvisitet att skatteförmånen skall stå i strid med grunderna för de aktuella bestämmelserna. Vid tillämp- ningen av detta rekvisit bör domstolarna grunda sin be- dömning på vad som förekommit i det eller de lagstift- ningsärenden som ligger till grund för de berörda mate- riella skattereglerna och inte på uttalanden eller be- dömningar som har gjorts i andra sammanhang. Det blir alltså skattedomstolarnas sak att i varje särskilt fall pröva om ett visst förfarande är förenligt med eller strider mot grunderna för de aktuella bestämmelserna.

Även om det alltså inte är lämpligt att ge några bindande anvisningar om hur klausulen skall tillämpas, kan det finnas skäl att konkretisera den tidigare framställningen genom att i korthet - från principiella utgångspunkter - disku- tera några situationer där klausulen synes kunna bli tillämplig.

Ett första exempel kan hämtas från realisationsvinstbe- skattningens område. Vid beräkning av realisationsvinst på grund av fastighetsförsäljning har säljaren rätt att göra avdrag för ingångsvärde och förbättringskostnader m.m. enligt föreskrifterna i punkt 2 a av anvisningarna till 36 § KL. Har avyttringen omfattat byggnad, som är

avsedd att användas för bostadsändamål, får säljaren under vissa förutsättningar rätt till ett årligt s.k. 3 000-kronorstillägg. Vid försäljning av mark från jordbruksfastighet har det förekommit att parterna lägger upp affären på det sättet att avtal först träffas om försäljning av hela egendomen, varefter säljaren omedelbart återköper mangårdsbyggnaden med tillhörande tomtområde. Transaktioner av detta slag har uppmärksammats bl.a. i samband med den under år 1976 genomförda omläggningen av realisationsvinstbeskattningen (prop. 1975/76:180 sid. 136 och SkU 1975/76:63 sid. 58).

När det gäller att bedöma om en sådan transaktion kan angripas med hjälp av skatteflyktsklausulen är den första iakttagelsen att transaktionens ekonomiska slutresultat - bortsett från beskattningen - är att äganderätten till viss mark blir överförd till en utomstående och att det "normala" eller närmast till hands liggande handlings-sättet då hade bestått i en direkt försäljning av marken. I stället väljer säljaren en omväg och delar upp den tilltänkta affären i två - civilrättsligt giltiga - led. Godtas detta vid beskattningen leder transaktionen på grund av 3 000-kronorstillägget normalt till väsentligt lägre skatt än vid en direktförsäljning. En inte oväsentlig skatteförmån erhålls alltså om transaktionen läggs till grund för taxeringen. Nästa fråga är om skatteförmånen strider mot grunderna för de aktuella skattebestämmelserna. Det kan då konstateras att regelsystemet är uppbyggt så att det i princip enbart ger utrymme för "verkliga" kostnadsavdrag. Det finns inte några uttalanden som ger stöd för ett påstående om att det skulle vara möjligt att erhålla någon form av schablonavdrag vid rena marköverlåtelser. Ett direkt stöd för denna uppfattning kan fås genom att gå vidare till grunderna för den regel som ger möjlighet att utnyttja 3 000-kronorstillägg. Av lagtexten framgår direkt att avdrag får medges endast i sådana fall då avyttringen har omfattat byggnad som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål. Av motiven framgår (prop. 1967:153 s. 128 f) att syftet bakom 3 000-kronorstillägget är att mindre realisationsvinster skall

undantas från beskattning och att fastighetsägaren samtidigt skall ha möjlighet att få kompensation för vissa mindre fastighetsomkostnader. Det är alltså naturligt att hävda att det skulle strida såväl mot de grundläggande reglerna om beräkning av realisationsvinst vid fastighetsavyttringar som ~~mot~~ mot grunderna för den särskilda regeln om 3 000-kronorsavdraget att tillåta avdrag i detta fall. Det återstår härfter att ta ställning till om det subjektiva rekvisitet är uppfyllt. Om det av omständigheterna framgår att den skattskyldige valt att gå omvägen via en försäljning av hela fastigheten och återköp av bostadshus med tomt just för att få möjlighet att tillgodoräkna sig 3 000-kronorsavdrag är även det subjektiva kravet uppfyllt. Klausulen går då att tillämpa. Det är sedan en helt annan sak att man i olika sammanhang har ansett att reglerna om 3 000-kronorsavdraget borde utvidgas. Som exempel kan nämnas att realisationsvinstkommittén förordade en utvidgning av bestämmelserna så att en jordbrukare, som säljer sin jordbruksfastighet men behåller mangårdsbyggnaden, skall få rätt att tillgodoräkna sig 3 000-kronorstillägg vid försäljning av jordbruksdelen (jfr SOU 1975:53 s 119). Kommitténs förslag på denna punkt har emellertid inte lett till några lagändringar, vilket innebär att de i det föregående refererade "grunderna" för avdraget kvarstår orubbede. Det kan tilläggas att om det skulle anses önskvärt att förhindra en tillämpning av den allmänna skatteflyktsklausulen i det här diskuterade fallet så bör det ske genom en ändring av de materiella skattereglerna i samband med att klausulen införs.

Det finns åtskilliga exempel på kringgåendetransaktioner som har stoppats genom lagstiftning. Tidigare har som exempel nämnts de s.k. Lundintransaktionerna och olika förfaranden som har haft till syfte att kringgå förbudet mot avdrag för periodiskt understöd till hemmavarande barn. Det kan vara lämpligt att här något mer utförligt behandla några av de förfaranden som avser kringgående av det nämnda avdragsförbudet.

Enligt en allmän bestämmelse i 20 § 2 mom. KL medges inte avdrag för periodiskt understöd eller därmed jämförlig utbetalning till person i givarens hushåll. I praktiken förekom att skattskyldiga - i stället för att ge ut understöd direkt till ett hemmavarande barn - tecknade en pensionsförsäkring för att därefter insätta barnet som förmånstagare till utfallande försäkringsbelopp (jfr RÅ 1959:1550). Genom att välja att gå omvägen via en pensionsförsäkring - där premien är avdragsgill för den som tecknar försäkringen - försökte den skattskyldige att sätta det nämnda avdragsförbudet i 20 § KL ur spel. För att förhindra förfaranden av detta slag gjordes år 1959 ett par ändringar i skattskyldighetsreglerna i 53 § KL. Ändringarna innebar att belopp som utgår på grund av pensionsförsäkring och utbetalas till en särskilt insatt förmånstagare i vissa fall skall beskattas hos försäkrings-tagaren i stället för hos förmånstagaren. Det visade sig emellertid att denna lagstiftningsåtgärd inte hade varit tillräcklig. Avdragsförbudet mot periodiska understöd kunde nämligen undvikas genom ett snarlikt förfarande. I stället för att sätta in ett hemmavarande barn som förmånstagare till en pensionsförsäkring överläts själva äganderätten till försäkringen på barnet. Genom denna åtgärd kom nämligen utbetalningar på grund av försäkringen att tillfalla försäkringens ägare (barnet) som därigenom också blev skattskyldig för utfallande belopp. Även denna metod att ta sig förbi avdragsförbudet har blivit stoppad genom lagstiftning. Det har skett genom en regel som gör det möjligt att beskatta den ursprunglige ägaren för utfallande belopp även efter en överlåtelse av försäkringen.

Frågan är om dessa transaktioner hade kunnat angripas med hjälp av skatteflyktsklausulen. Det ekonomiska resultat som den skattskyldige har strävat efter att uppnå i dessa fall var att föra över medel till sitt barn. Det enklaste sättet för att åstadkomma detta ekonomiska resultat var att verkställa överföringen direkt t.ex. genom

ett gåvobelopp eller någon form av periodisk utbetalning. Tillämpades detta "normala" handlingssätt inträdde den beskattningseffekten att den skattskyldige inte fick avdrag för överföringarna. Den skattskyldige valde därför istället omvägen via en pensionsförsäkring. Denna omväg resulterade i ett ekonomiskt resultat som var likvärdigt med det alternativa handlingssättet med en direkt överföring, men gav samtidigt den fördelen att det blev möjligt att vid inkomstbeskattningen få avdrag för de medel som överfördes. Det är alltså här fråga om förfaranden som för en utomstående betraktare innebär ett "kringgående" av det nämnda avdragsförbudet. Om den genom "kringgåendet" erhållna skatteförmånen inte var oväsentlig skulle den första grundläggande förutsättningen för klausulens tillämpning ha varit uppfylld. Nästa fråga blir om de beskrivna metoderna kan anses ha stridit mot grunderna för de aktuella skattebestämmelserna. I korthet kan följande synpunkter lämnas på denna fråga. Avdragsförbudet mot periodiska understöd och därmed jämförliga utbetalningar kan sägas utgöra en generell norm för beskattningen. Detta påstående bestyrks av att förbudet inte är begränsat till någon bestämd förvärvskälla och av att det har tagits in i ett för inkomstbeskattningen centralt lagrum som anger hur den skattepliktiga inkomsten skall bestämmas. En konsekvens av detta förhållande är att lagstiftaren, om det verkligen hade varit hans avsikt att medge undantag från avdragsförbudet, uttryckligen borde ha angivit i vilken eller vilka situationer som ett sådant undantag skulle kunna komma ifråga. För att tillämpningen av de regler som bär upp avdragsförbudet skall kunna undvikas måste det tydligen krävas att det finns stöd för detta i någon annan regel i skattesystemet. För att återknyta till de fall som här har diskuterats kan det fastställas att det inte går att finna stöd för uppfattningen att de utnyttjade reglerna inom pensionsbeskattningens område skulle ha utformats på det sätt som skett bl.a. för att skapa ett undantag från avdragsförbudet mot periodiska understöd.

Att det förhåller sig på detta sätt bestyrks av de lagstiftningsingripanden som tidigare har återgivits. Vid båda tillfällena ansågs reglerna på pensionsförsäkrings-sidan ha blivit utnyttjade på ett sätt som inte hade varit avsett från lagstiftaren sida. Slutsatsen är alltså att förfaranden av det slag som nu har diskuterats strider mot grunderna för avdragsförbudet i 20 § 2 mom. KL. För en tillämpning av klausulen skulle slutligen också ha krävts att det subjektiva rekvisitet varit uppfyllt. I de diskuterade fallen innebär det närmast ett krav på att själva försäkringsmomentet skall ha varit av underordnad betydelse.

Som ett sista exempel - hämtat från företagsbeskattningsområdet - kan det vara lämpligt diskutera en metod att försöka undvika tillämpning av redan existerande specialregler motskatteflykt som har uppmärksammats av arbetsgruppen (s. 107). År 1972 infördes särskilda regler i 35 § 3 mom. åttonde stycket KL för att förhindra s.k. vinstbolagstransaktioner (prop. 1972:93, SkU 1972:31, rskr 1972:226, SFS 1972:273). Uttrycket vinstbolag brukar användas för att beteckna ett bolag som är avsett att överlåtas med betydande obeskattade vinstmedel som framkommit genom att reserver upplösts i samband med att ägaren före överlåtelsetillfället tömt bolaget på dess reella tillgångar. Genom att avyttra aktierna i ett sådant bolag kunde säljaren i form av likvida medel få ut, förutom aktiekapitalet, större delen av bolagets obeskattade vinstmedel utan andra skattekonsekvenser än att köpeskillingen för aktierna träffades av realisationsvinstreglerna. Vinstbolagets obeskattade vinst eliminerades därefter på olika sätt av köparen av aktierna. Enligt den lagregel som har införts för att stoppa transaktioner av detta slag skall skattskyldig som avyttrar aktie i ett vinstbolag beskattas för hela vederlaget för aktien som skattepliktig realisationsvinst (35 § 3 mom. åttonde stycket KL). Arbetsgruppen nämner att följande försök

att kringgå denna regel har förekommit. I stället för att överlåta ett vinstbolag direkt till en utomstående person överlåts aktierna först till ett vilande systerbolag, som på så sätt blir moderbolag till det rörelse-drivande vinstbolaget. Därefter upplöses reserverna genom att "inkråmet", dvs. tillgångarna och skulderna i rörelsen, överlåts till marknadsmässiga priser till ett tredje bolag. Genom att sedan överlåta aktierna i moderbolaget anser den agerande sig inte kollidera med den ifrågavarande bestämmelsen i 35 § 3 mom. åttonde stycket KL eftersom den enligt ordalydelsen endast träffar en direkt avyttring av aktierna i vinstbolaget.

Det finns skäl som talar för att även det nu beskrivna förfarandet bör träffas av klausulen. I typfallet leder transaktionen, om den godtas, till väsentligt lägre skatt än om vinstbolaget hade avyttrats direkt till en utomstående person. Vidare framgår det helt klart att det egentligen inte är fråga om en försäljning av de i och för sig ointressanta aktierna i det vilandet "moderbolaget" utan av aktierna i vinstbolaget. Förfarandet måste därför anses strida mot grunderna för de regler i 35 § 3 mom. åttonde stycket KL genom vilka man har velat sätta stopp för vinstbolagstransaktioner. Under förutsättning att skatteförmånen, dvs. möjligheten att undvika beskattning enligt de nyssnämnda reglerna, i allt väsentligt utgjort vad den skattskyldige har avsett att uppnå genom sitt valda förfarande är alltså rekvisiten för att klausulen skall kunna tillämpas uppfyllda.

6.4 Taxering

Har skattedomstol i enlighet med de regler som har föreslagits i det föregående funnit att ett visst förfarande är att betrakta som skatteflykt blir konsekvensen att förfarandet inte skall utgöra grund för beskattningen. Det återstår då att klargöra hur taxeringen skall bestämmas.

Arbetsgruppen har som huvudregel föreslagit att man skall utföra taxering eller skatteberäkning med bortseende från den eller de rättshandlingar som har medfört de av lagstiftaren inte avsedda skatteförmånerna. När en skatteregel har kringgåtts innebär det att man skall försöka anpassa det taxeringsmässiga resultatet till resultatet av den närmast till hands liggande seriösa transaktionen varmed den skattskyldige hade kunnat åstadkomma likvärdig ekonomisk effekt. Kan denna grund inte tillämpas eller skulle den leda till oskäligt resultat får taxering eller skatt bestämmas till skäligt belopp.

Som kommer att framgå av det följande (avsnitt 6.5) föreslås tillämpningsområdet för skatteflyktsklausulen bli mer begränsat än enligt arbetsgruppens förslag. En följd av detta är att det blir taxeringen som kommer att påverkas av en tillämpning av klausulen och att det inte behövs några bestämmelser för skatteberäkning i särskilda fall.

Taxering enligt de av arbetsgruppen föreslagna principerna synes i flertalet fall inte behöva vålla några särskilda svårigheter. Detta gäller kanske i synnerhet i fråga om närståendetransaktionerna. Dessa har ofta det gemensamt att den skattskyldige har velat kringgå avdragsförbudet för vissa periodiska understöd eller har önskat att med skattemässig verkan föra över inkomst på anhörig. I dessa fall kommer en tillämpning av klausulen regelmässigt att innebära att avdrag vägras för understödet eller att den skattskyldige beskattas för den inkomst som han har velat föra över på anhörig.

Även i andra situationer kan motsvarande princip tillämpas. Ett vanligt fall kan vara att egendom förs över till utomstående med hjälp av konstlade avtal, som ger den ursprunglige ägaren olika skatteförmåner. Vid sådana transaktioner har den skattskyldige ofta velat utnyttja reglerna för beskattning av realisationsvinster för att undgå den regelmässigt strängare rörelsebeskattningen. Taxering bör även i dessa fall normalt kunna bestämmas med ledning av den närmast till hands liggande rättshandling som - bortsett från skatteförmånen - skulle ha gett samma ekonomiska resultat som kringgåendehandlingen.

Med närmast till hands liggande rättshandling bör då förstås vad som för en utomstående betraktare skulle vara det normala handlingssättet i en motsvarande situation. Det kan givetvis ibland inträffa att det är möjligt att begagna sig av flera alternativa handlingsmönster som alla skulle kunna betecknas som "normala" för att nå det eftersträlvade målet. I sådana fall skall jämförelsen givetvis avse det alternativa förfarande som är till den största fördelen för den skattskyldige. Detta innebär dock inte att domstolen skall behöva pröva alla upptänkliga möjligheter som skulle ha stått den skattskyldige till buds för att nå det åsyftade ekonomiska resultatet.

Den huvudregel för taxering som har förordats i det föregående kan i särskilda fall vara svår att tillämpa eller leda till en oskäligt hög skattebelastning. Det gäller närmast sådana fall där det inte entydigt går att i alla detaljer precisera ett förfarande som - bortsett från skatteeffekterna - skulle ge samma ekonomiska verkningar som det förfarande som har ansetts innebära skatteflykt. Denna situation kan uppkomma t.ex. om sistnämnda förfarande har byggts upp genom en serie rättshandlingar eller om de vidtagna åtgärderna är av komplicerad natur.

I sådana fall är det inte alltid möjligt att på objektiva grunder mäta storleken av den obehöriga skatteförmån som den skattskyldige genom sitt förfarande skulle ha uppnått. En tillämpning av regeln om att man vid taxering skall söka sig till den rättshandling som - bortsett från skatteeffekten - ligger närmast till hands kan dessutom, totalt sett, få mycket kännbara ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige. Den skattskyldige kan t.ex. vara bunden gentemot sina medkontrahenter på grund av civilrättsliga regler. Man kan med andra ord inte bortse från de civilrättsliga verkningarna av den skattskyldiges transaktioner.

Som arbetsgruppen har påpekat är det inte meningen att ändamålet med lagstiftningen mot skatteflykt skall sträcka sig längre än att åstadkomma ett rättvist beskattningsresultat. Det är givetvis inte meningen att man med stöd av generalklausulen skall åstadkomma en hårdare beskattning än vad ett "normalt" handlande från den skattskyldiges sida skulle ha lett till.

Från denna principiella utgångspunkt är det tydligt att huvudregeln bör kompletteras med en bestämmelse som ger domstolarna möjligheter till en friare prövning. Arbetsgruppen har föreslagit att om huvudregeln inte kan tillämpas eller om den skulle leda till ett oskäligt resultat för den skattskyldige bör taxeringen kunna bestämmas till ett skäligt belopp. En regel med detta innehåll synes väl tillgodose önskemålet om en friare prövning i särskilda fall. Arbetsgruppens förslag i denna del bör komma till uttryck direkt i lagtexten.

Sammanfattningsvis föreslås att reglerna om rättelse av taxering formuleras på följande sätt. Innebär den rättshandling som den skattskyldige har företagit att skatteflykt anses föreligga, skall taxering inte bestämmas på grundval av rättshandlingen utan i stället på grundval av den närmast till hands liggande rättshandling som, bortsett från skatteförmånen, skulle ge lik-

värdigt ekonomiskt resultat. Om sådant förfarande inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall taxeringen bestämmas till skäligt belopp.

Kännetecknande för skatteflyktsförfarandena är i regel att en skattskyldig skaffar sig själv oberättigade skatteförmåner. Mera sällan lär förfarandet ha någon påtaglig ekonomisk betydelse för en eventuell medpart. Detta gäller i vart fall ifråga om åtskilliga närståendetransaktioner och sådana kringgåenden som möjliggörs genom att en utomstående ställer sig själv eller ett särskilt tillskapat bolag till förfogande. Som redan tidigare har sagts synes det inte vara erforderligt med särskilda regler för att tillvarata medpartens intressen i skatteflyktsfallen. I viss utsträckning bör dock sådana hänsyn tas inom ramen för den skälighetsprövning som nyss har förordats för särskilda fall.

Med anledning av några påpekanden under remissbehandlingen bör vidare framhållas att man vid taxering stundom kan vara tvungen att ta hänsyn till förhållandena under flera taxeringsår. En transaktion kan ha genomförts genom en serie avtal som sträcker sig över en längre tidsperiod. Ett inledande arrangemang av i och för sig grundläggande betydelse för skatteflykten kan ha vidtagits ett år för att sedan fullföljas ett senare år och då resultera i den slutliga skatteförmånen. Likaså kan ett förfarande som det första året ger en skatteförmån med tiden visa sig få mer ofördelaktiga skattekonsekvenser. Även den omvända situationen kan tänkas. Det är knappast möjligt att i detalj reglera alla hithörande fall. Huruvida den allmänna skatteflyktsklausulen skall tillämpas måste i första hand grundas på en bedömning av aktuella förhållanden. Normalt blir en prövning av förhållandena vid tiden för det första avtalets ingående fullt tillräcklig. Som arbetsgruppen har framhållit bör ett yrkande om tillämpning av skatteflyktsklausulen inte utan vidare kunna bemötas med påståenden om tänkbara framtida skatteolägenheter av det ifrågasatta avtalet. Så bör endast vara möjligt om olägenheterna blir aktuella inom en relativt snar framtid.

Om en serie avtal har ingåtts, som var för sig ger omotiverade förmåner, skall skatteflyktsklausulen självfallet kunna tillämpas vid flera tillfällen. Om däremot ett inledande avtal ensamt inte leder till någon skatteförmån, för tillämpningen av klausulen anstår till dess det efterföljande avtal tillkommer som ger den slutliga skatteförmånen. Detta borde följa av skatteflyktsklausulens uppbyggnad i förening med den föreslagna regeln om taxering.

I anslutning till det sist sagda kan det vara lämpligt att fästa uppmärksamheten på att det förfarande som leder till den slutliga skatteförmånen kan sträcka sig över mer än ett beskattningsår. I ett sådant fall bör det inte föreligga några hinder mot att förfarandet angrips inom den ordinarie taxeringsprocessens ramar. Den omständigheten t.ex. att ett inledande avtal har ingåtts under ett tidigare beskattningsår än det då den rättshandling, som ger den slutliga skatteförmånen, genomförs bör alltså inte utesluta att processen förs som ett vanligt taxeringsmål. En näraliggande fråga gäller möjligheterna till eftertaxering i skatteflyktsmål. Denna fråga kommer att tas upp i det följande avsnittet om processuella frågor m.m. (avsnitt 6.6).

6.5 Lagstiftningens tillämpningsområde m.m.

Arbetsgruppen har gett sitt förslag till lagstiftning mot skatteflykt ett brett tillämpningsområde. Generalklausulen föreslås bli tillämplig i fråga om alla skatter och avgifter som avses i 1 § skattebrottslagen (1971:69). Många remissinstanser har varit kritiska mot detta förslag och har ansett att tillämpningsområdet bör vara snävare.

Generalklausulen har byggts upp med utgångspunkt i kända skatteflyktsåtgärder främst på inkomstbeskatt-

ningens område. Det är också självklart att klausulen bör omfatta den vanliga inkomstbeskattningen. Någon begränsning till vissa inkomstslag - t.ex. inkomst av rörelse - är varken lämplig eller ens möjlig. Efter-
som de förfaranden som avser inkomstskatten ofta har direkta beröringspunkter med förmögenhetsbeskattningen, bör även förmögenhetsskatten omfattas. I enlighet med vad nu har sagts bör alltså skatteflyktsklausulen tillämpas på skatt enligt kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Efter-
som utskiftningskatten och ersättningskatten kompletterar inkomstbeskattningen, synes även dessa skatter böra omfattas av klausulen. Kupongskatten bör däremot lämnas utanför. Det sammanhänger bl.a. med att lagstiftningen på det området inte omfattas av reglerna om förhandsbesked och att där redan finns en allmänt hållen skatteflyktsbestämmelse.

Från olika synpunkter kunde det i och för sig vara av värde att låta även andra skatter liksom vissa avgifter omfattas av skatteflyktsklausulen. Sålunda kunde sambandet med förmögenhetsbeskattningen tala för att tillämpa klausulen på arvs- och gåvoskatt. På motsvarande sätt kunde sambandet med inkomstbeskattningen anföras som skäl för att låta klausulen omfatta mervärdeskatten. Som påpekats av flera remissinstanser synes det dock oklart om klausulen verkligen är lämpad för dessa skatter. Detsamma gäller i än högre grad övriga skatter liksom de olika avgifterna. Som understrukits av bl.a. RSV kan det visa sig på flera sätt olämpligt att föra över en klausul, som är avpassad för den direkta inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, på andra skatter och avgifter. Ett ytterligare skäl mot en sådan utvidgning är att det beträffande flertalet här avsedda skatter och avgifter saknas möjligheter att få bindande förhandsbesked. Rätten till förhandsbesked är - som

närmare kommer att utvecklas i avsnitt 6.6. - ett viktigt komplement till en allmän skatteflyktsklausul. Det är inte möjligt att utan mer ingående utredning införa en sådan rätt på hela skatte- och avgiftsområdet.

Med hänsyn till det anförda bör skatteflyktsklausulen åtminstone till en början begränsas till inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Det är också här som behovet av ingripanden är störst. När praktiska erfarenheter har vunnits om klausulens tillämpning, får övervägas om den bör utsträckas till att avse även andra skatter och avgifter. I detta sammanhang bör betonas att det förhållandet att klausulens tillämpningsområde begränsas på här föreslaget sätt givetvis inte betyder att skatteflykt på andra områden legitimeras. Åtskilliga av de förfaranden som kan komma att praktiseras i fråga om övriga skatter och avgifter är sådana att de ligger det straffbara skattefuskets nära eller har karaktär av skenavtal eller liknande förfaranden som är åtkomliga redan enligt gällande rätt.

6.6. Processuella frågor m.m.

I det föregående har understrukits att det kanske viktigaste rättssäkerhetskravet är att den enskilde har möjligheter att på förhand överblicka de skattemässiga konsekvenserna av sitt handlande. Den föreslagna skatteflyktsklausulen har också utformats så att det redan från början i största möjliga utsträckning skall stå klart för de skattskyldiga i vilken mån ett förfarings-sätt kan tänkas bli underkänt. Detta hindrar givetvis inte att det här på samma sätt som vid tillämpningen av annan lagstiftning kan uppstå besvärliga tolkningsproblemen. Det finns därför anledning att pröva om förutsebarheten kan ytterligare ökas på denna punkt.

För att tillgodose önskemålet om förutsebarhet har arbetsgruppen föreslagit att de skattskyldiga skall få ovillkorlig rätt till bindande förhandsbesked beträffande de av gruppen föreslagna objektiva rekvisiten. I stort sett har detta förslag fått ett positivt mottagande vid remissbehandlingen.

Rätten till förhandsbesked bör ses som ett viktigt komplement till skatteflyktsklausulen. Enligt förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor har skattskyldig möjlighet att få förhandsbesked från RSV (beskedet lämnas av RSV:s rättsnämnd) i fråga som rör hans taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningskatt eller ersättningskatt. Som villkor gäller att förhandsbeskedet skall vara av synnerlig vikt för den skattskyldige eller att beskedet har betydelse för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Det första villkoret har tillkommit bl.a. för att undvika att förhandsbesked skall behöva lämnas i sådana fall där ansökningsen avser ett mindre belopp.

Av det anförda framgår att nuvarande bestämmelser om förhandsbesked i taxeringsfrågor redan omfattar samtliga de skatter på vilka skatteflyktsklausulen avses bli tillämplig. Några mer omfattande ändringar av bestämmelserna på detta område behövs alltså inte. Det synes emellertid nödvändigt att särskilt markera att den skattskyldige - i annat än bagatellfrågor - skall ha en ovillkorlig rätt att erhålla förhandsbesked när det gäller tillämpningen av skatteflyktsklausulen. Det sker enklast genom att nämnda förordning kompletteras med ett tillägg av vilket framgår att förhandsbesked skall meddelas i fråga som avser tillämpningen av skatteflyktsklausulen om en sådan prövning är av vikt för sökanden. För att undvika missförstånd bör påpekas att förhandsbesked - på samma sätt som nu gäller - också skall kunna meddelas om beskedet har betydelse för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

I sammanhanget bör följande tilläggas. I och med att skatteflyktsklausulen blir en del av regelsystemet ligger det i sakens natur att en ansökan om besked huruvida klausulen är tillämplig på visst i ansökningen angivet förfarande inte för avvisas därför att RSV finner att förfarandet är att bedöma som skatteflykt. Detta är en direkt följd av den föreslagna utvidgningen av tillämpningsområdet för förhandsbeskeden. Den som har intresse av att få veta om en viss planerad transaktion faller inom skatteflyktsklausulens tillämpningsområde eller ej skall alltså kunna få förhandsbesked enligt förordningens bestämmelser. Med den föreslagna uppbyggnaden av skatteflyktsklausulen kommer ett förhandsbesked i princip att innefatta en fullständig prövning av den transaktion som är i fråga. Det blir alltså inte aktuellt att - på det sätt som arbetsgruppen har föreslagit - begränsa prövningen till objektiva rekvisit. Beträffande rätten till förhandsbesked bör slutligen för tydlighetens skull tilläggas följande. Liksom hittills måste den fråga, som skall besvaras genom förhandsbesked, avse något eller några konkreta förfaranden. En allmän förfrågan om hur man t.ex. skall förfara i en viss situation för att få lägsta möjliga skatt skall självfallet inte besvaras av RSV.

Några remissinstanser har föreslagit att en skattskyldig, som har velat lägga ett visst avtal till grund för beskattningen, bör få möjlighet att med verkan i skattehänseende låta avtalet återgå om det sedermera visar sig att skatteflyktsklausulen blir tillämplig. Med anledning av detta bör följande framhållas. Klausulen tar främst sikte på sådana fall där de skattskyldiga och deras medhjälpare på olika sätt genom konstlade arrangemang har försökt uppnå av lagstiftaren inte avsedda skattelättnader. En tillämpning av klausulen är i dessa fall inte komma som någon överraskning. I mer tveksamma fall finns alltid möjligheten att begära förhandsbesked. Av dessa skäl är det knappast påkallat att

införa en rätt till återgång. En sådan ordning skulle dessutom kunna få den olämpliga konsekvensen att den till stor del eliminerade skatteflyktsklausulens allmänpreventiva effekt och öppnade möjligheter till ren spekulatation. En skattskyldig skulle utan risk kunna ge sig in på en skatteflyktstransaktion i medvetande om att transaktionen sedermera, om den upptäcks och innebörden klarläggs av beskattningsmyndigheterna, kan återkallas med befriande verkan.

Med tanke på att de fall där tillämpning av skatteflyktsklausulen aktualiseras i många fall kan bli komplicerade har arbetsgruppen inte ansett det lämpligt att lägga prövningen av dessa hos taxeringsnämnderna utan har föreslagit att generalklausulen skall tillämpas först i länsskatterätt. Många remissinstanser har ansett att denna lösning bäst tillgodoser rätts-säkerhetskravet. Å andra sidan har bl.a. RSV hävdade att klausulen bör tillämpas redan av taxeringsnämnd. Verket har därvid hänvisat till den nära förestående omorganisationen av taxeringsarbetet i första instans.

Det vore givetvis i och för sig värdefullt om skatteflyktsklausulen kunde tillämpas på samma sätt som övriga skatteregler. I många fall torde också taxeringsnämnderna vara väl skickade att bedöma och administrera dessa skatteflyktsfrågor. Det står samtidigt klart att det i andra fall från olika synpunkter är att föredra att frågor där tillämpning av klausulen aktualiseras blir föremål för en domstolsmässig prövning på ett så tidigt stadium i processen som möjligt. Det finns därför knappast skäl att f.n. avvika från arbetsgruppens förslag på denna punkt. Det kan emellertid finnas anledning att åter pröva frågan när praktiska erfarenheter har vunnits beträffande den nya taxeringsorganisationen och tillämpningen av skatteflyktsklausulen.

I enlighet med det nu sagda föreslås alltså att frågor om tillämpning av skatteflyktsklausulen inte skall prövas av taxeringsnämnd. Anser nämnden att klausulen är tillämplig på ett visst förfarande bör den anmäla detta till vederbörande skattechef. Skattechefen får sedan föra klausulens tillämoning under skattedomstolens prövning.

Som påpekats från remisshöll bör en sådan anmälan från taxeringsnämnden delges den skattskyldige. I övrigt synes det inte motiverat att föreslå några särskilda processuella regler när det gäller själva handläggningen av skatteflyktsmål. I en taxeringsprocess som förs av den skattskyldige kan en tillämoning av klausulen bli aktuell genom att ett kvittningsyrkande framställs. Förs det allmännas talan av annan än skattechef följer av bestämmelsernas utformning att kvittningsyrkandet först måste underställas vederbörande skattechef. Av bestämmelsernas utformning följer också att skattedomstolarna inte äger rätt att tillämpa klausulen ex officio, dvs. utan något yrkande från den fysiska sidan. I och för sig bör det däremot vara möjligt att - inom de beloppsramar som den aktuella processen medger - först i högre instans framställa yrkande om att klausulen skall tillämpas.

Några remissinstanser har föreslagit särskilda handläggningsregler, t.ex. att länsskatterätt och kammarrätt skall ha särskild sammansättning i dessa mål. En sådan ordning skulle komplicera förfarandet och samtidigt medföra risk för att handläggningstiderna kommer att förlängas. Dessa olägenheter talar för att förslagen inte bör genomföras.

I sammanhanget bör understrykas vikten av att RSV tillförs sådana resurser att handläggningen av skatteflyktsmålen kan ske med minsta möjliga tidsutdräkt.

I det följande skall vissa andra processuella frågor som har tagits upp vid remissbehandlingen beröras.

Utformningen av skatteflyktsklausulen har skett på ett sådant sätt att de skattskyldiga skall få tillfredsställande möjligheter att redan på förhand bilda sig en uppfattning om var gränserna för tillämpningsområdet går. Denna uppläggning hindrar emellertid inte att utgången i ett mål om ifrågasatt skatteflykt kan vara oviss. Detta sammanhänger bl.a. med att mål av denna typ i sig kan antagas vara av komplicerad natur och att det ofta kan uppstå besvärliga bedömningsfrågor. Även om rättstillämpningen i skatteflyktsmålen i princip inte skiljer sig från andra taxeringsmål kan således skatteflyktsmålen i praktiken ofta visa sig bli av kontroversiell natur. Det kan antagas att en ifrågasatt tillämpning av klausulen - åtminstone i ett inledningsskede när det ännu inte har hunnit utbildas någon fast praxis på området - ofta kommer att leda till en process som förs i flera instanser. Det kan alltså dröja avsevärd tid innan frågan hinna bli avgjord genom ett lagakraftätagande beslut. Mot denna bakgrund kan det finnas skäl att införa bestämmelser som ger de skattskyldiga möjligheter att få anstånd med inbetalningen av den ytterligare skatt som föranleds av att klausulen har tillämpats. Från remissställningen har föreslagits en generell regel av innebörd att skatten inte skall få tas ut förrän taxeringen har vunnit laga kraft. En mer ändamålsenlig ordning är att begränsa anståndsmöjligheten till sådana fall där saken är komplicerad eller där rättsfrågan bedöms som oviss.

Mot denna bakgrund förordas att anståndsfrågan avgöras efter en individuell prövning inom den aktuella taxeringsprocessens ramar. Denna prövning bör ankomma på den domstol - kammarrätt eller regeringsrätten - som

har att pröva besvär över det beslut genom vilket skatteflyktsklausulen har kommit att tillämpas. För att få så enkla regler som möjligt bör anståndsmöjligheten begränsas till sådana skatter som debiteras enligt uppbördslagen (1953:272) som kvarstående eller tillkommande skatt. Med denna ordning kommer samtliga skatter som ligger inom skatteflyktsklausulens tillämpningsområde att omfattas av anståndsbestämmelserna.

Anståndet skall alltså avse den ytterligare skatt som den skattskyldige har att erlägga i form av kvarstående eller tillkommande skatt på grund av att skatteflyktsklausulen har tillämpats. När det gäller att bestämma hur stor del av den statliga inkomstskatten som har påförts på grund av att skatteflyktsklausulen har tillämpats skall den taxeringshöjning som har gjorts med stöd av klausulen anses ha utgjort sista ledet i taxeringen. Det belopp varmed taxeringen till statlig inkomstskatt har höjts på grund av klausulens tillämpning skall alltså anses ligga på toppen av annan statligt taxerad inkomst. Motsvarande bör gälla i fråga om den statliga förmögenhetsskatten. En direkt följd av ett anståndsbeslut blir att den skattskyldige får uppskov också med att betala sådana ytterligare egenavgifter som har påförts på grund av att klausulen har tillämpats. Talan mot beslut i ärende om anstånd bör inte få föras. Ett anståndsbeslut bör, i analogi med vad som gäller enligt 49 § 3 mom. uppbördslagen få avse tid intill dess två månader har förflutit, från domstolens beslut i fråga om taxeringen och det bör kunna omedelbart återkallas av domstolen när det föreligger skäl därtill.

Anståndsreglerna bör tas in i en särskild paragraf i lagen mot skatteflykt.

I några remissyttranden har gjorts gällande att det i praktiken blir svårt för det allmännas representant att hinna utreda skatteflyktsfall och väcka talan inom ordinarie besvärstid. Likaså har det framhållits att åtskilliga skatteflyktstransaktioner upptäcks först i samband med taxeringsrevision och att det inte sällan blir fråga om eftertaxeringsmål. Önskemål har framförts om längre besvärstider och om utvidgade möjligheter till eftertaxering eller till besvär i särskild ordning.

Om en allmän skatteflyktsklausul skall få avsedd effekt, måste givetvis den praktiska tillämpningen vara smidig. Det kan många gånger vara svårt för skattemyndigheterna att genast upptäcka fall av skatteflyktsnatur. Även om en lång rad avtal och transaktioner redovisas öppet i den skattskyldiges deklaration kan förhållandena vara sådana att det är möjligt att klarlägga förfarandets innebörd först efter en ingående och tidsödande granskning. Vidare kan enstaka rättshandlingar vid en första anblick te sig fullt acceptabla medan en efterföljande kontroll ger en annan bild. Det nu sagda är emellertid inte speciellt för skatteflyktsklausulen. I stort sett samma problem möter vid tillämpningen av många andra skatteregler. Mot denna bakgrund synes det inte motiverat att låta skatteflyktsregeln inta en särställning på så sätt att den kompletteras med särskilda besvärregler eller eftertaxeringsmöjligheter.

Tidigare har framhållits att ändamålet med reglerna mot skatteflykt inte sträcker sig längre än att ge möjligheter till rättvisa taxeringar. En konsekvens av detta ställningstagande är att de nu föreslagna reglerna inte bör medföra någon utvidgning av tillämpningsområdet för reglerna om skattebrott och

skattetillägg. Det synes inte heller befogat att indirekt - dvs. genom att utvidga den skattskyldiges uppgiftsskyldighet enligt taxeringslagen - åstadkomma en sådan skärpning. Den omständigheten att skatteflyktsklausulen har tillämpats på ett visst förfarande gör därför i sig inte någon grund för att tillämpa reglerna om skattebrott eller skattetillägg. Har den skattskyldige öppet redovisat alla omständigheter av betydelse skall varken eftertaxering ske eller skattetillägg påföras. Skatteflykten som sådan skall alltså inte föranleda eftertaxering eller skattetillägg, men väl det förhållandet att skatteflykten döljs genom knapphändig redovisning eller missvisande beskrivning av de faktiska förhållandena.

Det anförda innebär också att samma regler bör gälla för eftertaxering i de fall där den allmänna skatteflyktsklausulen är tillämplig som i andra fall. En förutsättning för eftertaxering är, liksom i fråga om skattetillägg, att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift eller har underlåtit att lämna en uppgift som är av betydelse för att en riktig taxering skall kunna ske.

Arbetsgruppen har även föreslagit att myndighet, som har rätt att lämna förhandsbesked, skall få ge bindande förklaring av generell karaktär att viss typ av förfarande utgör skatteflykt i generalklausulens mening. Flertalet remissinstanser har avvisat förslaget, varvid bl.a. har gjorts gällande att den föreslagna lagförklaringsrätten skulle innebära en inte acceptabel delegation av lagstiftningsmakten. Denna kritik förefaller befogad. Tanken bakom arbetsgruppens förslag synes nämligen vara att den bindande förklaringen skall få en slags lagutfyllande verkan. Det kan tilläggas att ett sådant system under alla förhållanden skulle få

en mycket begränsad räckvidd eftersom prövningen endast skulle komma att omfatta de objektiva förutsättningarna för klausulens tillämplighet. Arbetsgruppens förslag i denna del bör därför inte genomföras.

6.7 Författningsförslagen

Som arbetsgruppen har föreslagit bör den allmänna skatteflyktsklausulen tas in i en fristående lag mot skatteflykt. I 1 § av lagförslaget har lagens tillämpningsområde angivits. 2 § innehåller själva skatteflyktsklausulen, medan 3 § föreskriver hur rättelse skall ske i de fall då skatteflykt anses föreligga. I 4 § har intagits bestämmelserna om anstånd med skattebetalning.

Författningsförslagen omfattar även ändringar i 1 § förordningen om förhandsbesked i taxeringsfrågor. Vidare föreslås att till 67 § TL fogas en bestämmelse som klargör att taxeringsnämnd ej skall tillämpa den allmänna skatteflyktsklausulen och att en anmälan från taxeringsnämnden om tillämpning av lagen om skatteflykt skall delges den skattskyldige.

6.8 Ikraftträdande

Den allmänna skatteflyktsklausulen bör träda i kraft tre veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling. Bestämmelserna bör dock ej äga tillämpning på rättshandling som har företagits före ikraftträdandet.

Bilaga 3

Sammanställning av remissyttranden över departementspromemorian (Ds B 1978:6) Lag mot skatteflykt

1 Remissinstanser

Efter remiss har yttranden avgetts av justitiekanslern (JK), Göta hovrätt, hovrätten över Skåne och Blekinge, kammarrätten i Stockholm, kammarrätten i Göteborg, brottsförebyggande rådet (BRÅ), riksskatteverket (RSV), allmänna ombudet för mellankommunala mål, samtliga länsstyrelser, utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen (USS), Centralorganisationen SACO/SR, Föreningen auktoriserade revisorer (FAR), Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Skånes handelskammare, Svensk industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska bankföreningen, Svenska företagens riksförbund, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska handelskammarförbundet, Svenska revisorsamfundet (SRS), Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges föreningsbankers förbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation-Familjeföretagens förening (SHIO-Familjeföretagen), Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redovisningskonsulters förbund, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund (TOR) och Tjänstemännens centralorganisation (TCO).

Länsstyrelsen i Kalmar län har bifogat yttranden från Kalmar läns handelskammare och LO-distriktet i sydöstra Sverige. Länsstyrelsen i Malmöhus län har bifogat yttrande från LO-distriktet i Skåne.

LRF åberopar yttrande av Lantbrukarnas skattedelegation.

SAF, Sveriges industriförbund, Svenska bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska handelskammarförbundet och Sveriges grossistförbund har åberopat yttrande av Näringslivets skattedelegation.

SHIO-Familjeföretagen och Sveriges köpmannaförbund har avgett gemensamt yttrande.

2 Allmänt om införandet av en generalklausul mot skatteflykt

Det helt övervägande antalet remissinstanser är positiva till att en generalklausul införs.

Kammarrätten i Göteborg anser att de argument som i den allmänna debatten har brukat anföras mot en sådan klausul har vederlagts i promemorian. Det är sålunda enligt kammarrättens åsikt orimligt att på beskattningens område ställa upp krav på konkreta och preciserade gränser för vad som godtas, när man inte gör det vare sig på straffrättens eller civilrättens

område. Ett sådant krav upprätthålls inte heller inom den nu gällande skatterätten. Kammarrätten anför vidare:

Frågan om en allmän skatteflyktsklausul är framför allt en teknisk fråga om hur klausulen lämpligen bör utformas. Att härvid rättssäkerhetsfrågorna måste träda i förgrunden är en självklarhet. Men samtidigt måste beaktas att klausulen blir tillräckligt effektiv, så att man verkligen kommer åt de förfaranden som man vill motverka. Till synes är dessa mål svåra att förena, men enligt kammarrättens mening finns det tekniska lösningar som i rimlig grad tillgodoser dem båda.

Göta hovrätt anför:

Såväl i expertgruppens betänkande som i promemorian har man visat på omständigheter som klart ger vid handen att skatteflykten i framtiden ej kan bekämpas enbart med speciallagstiftning. Skatteflykten sker i allt större skala och synnerligen betydande belopp undandras beskattning. En allmän skatteflyktsklausul kan inte minst genom sin allmänpreventiva effekt förväntas effektivt motverka skatteflyktsåtgärder. Hovrätten vidhåller sitt tidigare ställningstagande och tillstyrker således att en allmän skatteflyktsklausul införs.

JK framhåller att utvecklingen visar att det inte är möjligt att på ett tillfredsställande sätt bemästra skatteflykten med speciallagstiftning och anser att det finns ett stort behov av en generalklausul.

Länsstyrelsen i Stockholms län framhåller att dess positiva syn på införandet av en generalklausul bottnar i den rättssäkerhetsaspekt som har att göra med lojaliteten till skattesystemet. Länsstyrelsen anför bl. a. följande:

Alla medborgare bör kunna lita på att alla andra blir riktigt beskattade. Man måste alltså ha tilltro till lagstiftningens möjligheter att komma tillrätta med skattskyldiga som, genom att bryta mot regler och principer i skattesystemet, söker undgå sin skatteplikt. Det torde inte vara någon överdrift att påstå att tilltron till lagstiftningen i detta avseende under senare tid minskat. Detta i sin tur leder till att alltfler bryter mot det regelsystem som gäller. Ett väsentligt intresse måste därför vara att öka tilltron till att lagstiftningen är så utformad att den ger det av statsmakterna beslutade beskattningsresultatet.

En avvisande inställning till införandet av en generalklausul mot skatteflykt redovisar *Sveriges advokatsamfund*, *Svenska företagens riksförbund*, *SHIO-Familjeföretagen*, *Sveriges köpmannaförbund*, *Svensk industriförening*, *Kalmar läns handelskammare* och *Skånes handelskammare* samt minoriteter i länsstyrelserna i *Stockholms*, *Älvsborgs* och *Jämtlands län*. De anser att skatteflykten även i fortsättningen bör bekämpas med punktlagstiftning.

Den avvisande inställningen motiveras främst med att en generalklausul inte tillgodoser kravet på förutsebarhet.

Enligt *Sveriges advokatsamfund* utgör den omständigheten att det redan i den gällande lagstiftningen ibland inte är möjligt att bedöma den skattemässiga behandlingen av en viss transaktion inte något godtagbart skäl för att ytterligare minska förutsebarheten och det över hela fältet.

Svenska företagares riksförbund framhåller att det i det ekonomiska livet inte alltid finns utrymme att avvakta ett förhandsbesked innan en transaktion genomförs. Om en generalklausul införs kan den skattskyldige tvingas att antingen genomföra en förestående transaktion utan förhandsbesked eller att helt avstå från densamma. Enligt förbundet kan därför en generalklausul genom parternas osäkerhet om de skattemässiga konsekvenserna många gånger förväntas utgöra en hämsko på det ekonomiska livet och kraftigt fördröja transaktioner.

Liknande synpunkter anförs av *SHIO-Familjeföretagen*, *Sveriges köpmannaförbund* och *Skånes handelskammare*.

3 Utformningen av en skatteflyktsklausul

3.1 Inriktningen av lagstiftningen

Förslaget i promemorian att lagstiftningen inte bör omfatta skenrättshandlingar och felaktigt rubricerade rättshandlingar biträds eller lämnas utan erinran av så gott som samtliga remissinstanser. Remissinstanserna godtar också att de av arbetsgruppen föreslagna bestämmelserna om ogiltiga avtal lämnas utanför lagstiftningen.

Från några håll förordas dock att man i förevarande sammanhang inför en bestämmelse som reglerar den skattemässiga behandlingen av skenrättshandlingar. Denna inställning har bl. a. *USS* och *länsstyrelserna i Jämtlands och Gävleborgs län*.

De flesta remissinstanserna tillstyrker att lagstiftningen mot skatteflykt utformas i huvudsaklig överensstämmelse med promemorian. Flera av dessa ifrågasätter dock om lagstiftningen får avsedd effekt. Bl. a. efterlyser man från myndighetshåll regler som förbättrar det allmännas ställning på det processuella området. Vidare höjs röster bl. a. för en vidgning av tillämpningsområdet och för att klausulen skall kunna tillämpas också när "skatteförmånen" tillkommer en närstående.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län framhåller att målsättningen att begränsa tillämpningsområdet för generalklausulen till de egentliga kringgåendefallen ligger väl i linje med länsstyrelsens uppfattning om inriktningen av lagstiftningen.

Länsstyrelsen i Stockholms län påpekar att den väsentligaste anledningen till att arbetsgruppens förslag arbetats om har varit att man ansett sig bättre böra tillgodose de skattskyldigas krav på rättssäkerhet. Detta har gett till resultat att klausulens tillämpningsområde blivit mindre och att de subjektiva inslagen i de kriterier som ställs upp för klausulens användning har reducerats. Länsstyrelsen har i och för sig inte något att invända mot den nu valda utformningen av klausulen. Det är, påpekar länsstyrelsen, en självklarhet att de skattskyldiga så långt möjligt skall kunna förutse skattekonsekvenserna av ett visst handlande. Länsstyrelsen accepterar sålunda själva

utformningen av skatteklausulen. När det gäller den processuella sidan däremot är länsstyrelsen kritisk mot förslaget. För att den allmänpreventiva effekt som eftersträvas skall kunna uppnås är det enligt länsstyrelsen nödvändigt att det allmänna får möjlighet att med effektivitet och kraft inskrida mot de kringgåendetransaktioner som klausulen tar sikte på.

Länsstyrelsen i Örebro län anför:

Det framlagda förslaget har utformats med särskilt beaktande av den enskildes rättssäkerhet. Mot detta kan någon erinran i princip inte göras. Detta har dock medfört att lagförslaget blivit tämligen uddlöst och förefaller bli svårt att tillämpa i praktiken för de fiskala myndigheterna. Den bevisbörda som lagts på dessa är mycket stor. Trots detta anser sig länsstyrelsen böra tillstyrka att förslaget läggs till grund för en lagstiftning mot skatteflykt. Enbart förekomsten av en sådan lagstiftning kan beräknas få en avsevärd allmänpreventiv effekt vilket måste vara av stort värde. Skulle det efter några år visa sig, att skatteflyktsklausulen inte fått sådan effekt och inte heller varit praktiskt användbar, bör erforderliga ändringar och skärpningar övervägas då. Samtidigt bör undersökas i vilken utsträckning gällande speciallagstiftning kan undvaras och tas bort.

Länsstyrelsen i Värmlands län tillstyrker också att lagstiftningen utformas i huvudsak enligt förslaget i promemorian. Länsstyrelsen anser dock att lagen bör tillämpas även på mervärdeskatt och att en särskild besvärregel införs när det gäller prövning av fall där skatteflyktsklausulen aktualiseras.

Liknande synpunkter anförs av flera andra länsstyrelser och företrädare för det allmänna.

Ett stort antal remissinstanser främst på den allmänna sidan uttalar sig dock för att klausulen bör omarbetas och förstärkas från effektivitetssynpunkt.

RSV anser att rekvisiten i lagförslaget är för restriktivt utformade vilket torde leda till ett ytterst snävt tillämpningsområde. Enligt *RSV* måste en överarbetning av lagtexten ske i syfte att vidga tillämpningsområdet.

JK anser också att det finns utrymme för att – utan att rimliga rättssäkerhetskrav träds för nära – justera lagtexten så att tillämpningsområdet något vidgas och rättstillämpningen underlättas. Enligt *JK* bör generalklausulen i vart fall täcka sådana förfaranden som kan hänföras under begreppet rättsmissbruk.

Göta hovrätt anför:

Genom att begränsa tillämpningen av klausulen till de egentliga kringgåendefallen har emellertid bestämmelsen till sitt innehåll blivit så urvattnad, att den med hänsyn till utformningen i övrigt torde komma att tillämpas endast undantagsvis. Från effektivitetssynpunkt är fördelarna med en på detta sätt utformad klausul så obetydliga att de ej uppväger nackdelarna. Begränsningen torde ej heller innebära att förutsebarheten blir så mycket större, eftersom det i praktiken torde bli svårt att avgöra om en transaktion är att hänföra till de egentliga kringgåendefallen. Hovrätten avstyrker därför den i promemorian föreslagna utformningen av generalklausulen och ansluter sig till expertgruppens ställningstagande att skatteflyktsklausulen

bör göras tillämplig även på andra former av skatteflykt än de egentliga kringgåendefallen.

TCO anser att de begränsningar som har införts i jämförelse med arbetsgruppens förslag har blivit till klara men och LO finner att promemorieförslaget innebär en försämring och uttunning på flera punkter.

Även länsstyrelserna i Uppsala, Malmöhus och Kopparbergs län förordar en omarbetning av lagförslaget i syfte att få en effektivare lagstiftning.

Bland de företrädare för näringslivet som i och för sig kan tänka sig att en generalklausul införs finns det å andra sidan några som avstyrker förslaget på den grunden att det inte anses tillgodose rättssäkerhetsintressena. Hit hör bl. a. *Lantbrukarnas skattedelegation*. Delegationen finner att förslaget innehåller vissa klara förbättringar jämfört med det gamla förslaget och fortsätter:

Delegationen kan i långa stycken instämma i vad som anförs i de motivuttalanden som görs i promemorian. Ser man däremot till den föreslagna lagtexten anser delegationen att denna inte ger erforderlig klarhet i hur generalklausulen skall tillämpas. Även om man i lagtexten anger att det skall röra sig om "konstlade" rättshandlingar kvarstår en betydande känsla av ovisshet. Till detta bidrar i hög grad det enligt delegationens uppfattning synnerligen olyckligt valda skatteflyktsexemplet med försäljning och återköp av bostadshus. Om klausulen skall kunna tillämpas på sådana fall föreligger en stor risk att klausulen får en vidare tillämpning än vad som egentligen är avsett. Vidare kvarstår problemen att åstadkomma ett rimligt beskattningsresultat i de fall klausulen utlöses.

3.2 Förutsättningar för tillämpning av klausulen

Allmänt

De flesta remissinstanserna tillstyrker att generalklausulen utformas i huvudsak enligt promemorieförslaget. Från en del håll pekas dock på att vissa rekvisit kan ge upphov till svårigheter vid tillämpningen.

Några remissinstanser förordar att generalklausulen byggs kring andra rekvisit än dem som förordas i promemorian.

Göta hovrätt föreslår att klausulen utformas så att skatteflykt skall anses föreligga om den skattskyldige har företagit en rättshandling som uppenbarligen ger honom en "otillbörlig skatteförmån".

USS anser att klausulen bör byggas upp kring begreppet "rättsmissbruk". Även RSV, SACO/SR, BRÅ och länsstyrelsen i Skaraborgs län uttalar sig i denna riktning.

Kammarrätten i Göteborg anser att klausulen bör byggas på rekvisitet "konstlade rättshandlingar". Av samma mening är *Lantbrukarnas skattedelegation*.

Näringslivets skattedelegation anser att generalklausulen bör ges formen av en tolkningsanvisning till domstolarna.

De nu nämnda lösningarna har diskuterats i promemorian (se bil. 2 avsnitt 6.3). De ifrågavarande remissinstanserna framför bl. a. följande ytterligare synpunkter.

USS ansluter sig till den i promemorian föreslagna begränsningen till de egentliga kringgåendefallen och fortsätter:

Att bestämmelserna inte bör byggas upp kring en särskild lagtolkningsregel visar dock redan den omständigheten att en sådan regel i det praktiska rättslivet medför endast en begränsad utvidgning av tillämpningsområdet för ett bestämt lagbud. Den kan således enbart spela en marginell roll när det gäller att bemöta s. k. atypiska rättshandlingar som företas för att kringgå en viss beskattningsbestämmelse. Lagtolkning kan nämligen, såsom tidigare har påpekats, inte göras särskilt extensiv. Med andra ord anser USS att de föreliggande bestämmelserna inte kommer att innebära några större förbättringar av nu rådande missförhållanden. USS har i det förra remissyttrandet sökt utforma en skatteflyktsbestämmelse som bygger på begreppet rättsmissbruk. Denna ger uttryck för de grundläggande principer som USS menar måste beaktas.

SACO/SR hälsar inskränkningen till de egentliga kringgåendefallen med tillfredsställelse men anser att de föreslagna rekvisiten leder till lagtolkningsproblem. SACO/SR anför vidare:

Mot bakgrunden av vad som ovan sagts föreslår SACO/SR att man bygger upp lagregeln mot kringgåendehandlingar kring begreppet "rättsmissbruk", vilket synes vara den gängse metoden i andra länders rättssystem. Detta skulle ge bättre stadga åt lagregeln än den allmänna hänvisningen till "grunderna". Om man därtill inför en allmän tolkningsklausul av skattelag, som fastlägger tolkningsprinciperna, bör man enligt SACO/SR:s mening uppnå större precisering och skapa underlag för en enhetligare rättstillämpning inom skatteområdet.

BRÅ anför bl. a. följande:

Enligt BRÅs mening bör lagstiftning mot skatteflykt i första hand inriktas mot atypiska rättshandlingar – rättshandlingar som visserligen till form och innehåll, i civilrättslig mening, är fullt adekvata – men till sina faktiska ekonomiska verkningar saknar likhet med rättshandlingar som allmänt företas inom respektive rättsområde. Därjämte bör innefattas rättshandlingar som med hänsyn till rättsutvecklingen ligger inom den rättssfär som lagstiftaren i det särskilda fallet velat täcka in. Någon egentlig olägenhet för enskilda skattskyldiga av en sådan klausul kan inte anses föreligga. Det rör sig här om vad som i allmänhet betecknas som rättsmissbruk.

Kammarrätten i Göteborg framhåller att den bärande tanken i att använda begreppet "konstlad" som huvudkriterium är att en allmän skatteflyktsklausul har till syfte att skydda mot framtida förfaranden, som innebär att man avviker från normala, sakligt motiverade handlingsmönster bara för att nå en skatteminskning som lagstiftaren uppenbarligen inte har avsett. Kammarrätten säger sig inte heller ha blivit övertygad av de argument som anförts i promemorian mot att bygga en allmän skatteflyktsklausul på kriteriet "konstlat" och fortsätter:

Att det skulle vara svårt att skilja mellan konstlade och komplicerade rättshandlingar är enligt kammarrättens mening att underskatta förmågan att förstå innebörden av vanliga språkliga uttrycksmedel. I vart fall torde det mestadels såväl för lekmannen som för den skolade experten vara lättare att klara av denna distinktion än att leta ut huruvida en skatteförmån står i strid med grunderna för den eller de skatteregler som skulle ha blivit tillämpliga "om den skattskyldige i stället hade föredragit den närmast till hands liggande rättshandling(en)". Enligt kammarrättens mening skulle det, i motsats till vad som sägs i promemorian, inte heller bli fråga om att bedöma vad som är förenligt med lagstiftarens intentioner. Bedömningen skall i stället rikta in sig enbart på den transaktion (den eller de rättshandlingar) som har lett till den icke oväsentligt lägre skatten och gälla huruvida den framstår som konstlad. Därvid skall givetvis bortses från att transaktionen kan ha det i och för sig naturliga motivet att leda till lägre skatt.

Lantbrukarnas skattedelegation framhåller att det är ett stort och för rättssäkerheten avgörande problem hur den handling, som skall företas för att skatteflyktsklausulen skall utlösas, skall preciseras i lagtexten. Delegationen kritiserar den lösning som har valts i promemorian och anser att det naturliga är att beskriva rättshandlingen och att klargöra att denna skall avvika ifrån vad som är normalt och brukligt. Uttrycket "konstlad" är enligt delegationen ett bra och beskrivande uttryck i detta fall.

Näringslivets skattedelegation anser att generalklausuler av den obestämda räckvidd som betecknar såväl den tidigare föreslagna som den nu ifrågasatta inte är förenliga med svensk lagstiftningsmetod. Att gå över en analog tillämpning av den kringgånga skatteregeln stämmer enligt delegationen bättre med svensk rättstradition. Det är enligt delegationen en från principiella synpunkter lämpligare ordning, om man inte kan nå det vällovliga syftet att hindra kringgåendetransaktioner via snabba ingripanden i den materiella lagstiftning som kringgåtts. Delegationen framhåller att dess förslag till tolkningsanvisning riktar sig mot vad som hittills har varit det yttersta problemet, nämligen att regeringsrätten i många fall ansett sig alltför slaviskt bunden till lagtextens ordalag.

Förfarandet

Flera remissinstanser pekar på svårigheter vid tillämpningen av rekvisiten "närmast till hands liggande rättshandling" och "likvärdigt ekonomiskt resultat". Bl. a. framhålls att det ibland är svårt att finna en hållbar närmaste rättshandling.

Det gäller bl. a. *länsstyrelsen i Malmöhus län* som framhåller att förslaget synes bygga på den uppfattningen att den skattskyldige först bestämmer sig för att göra en viss ekonomisk transaktion och därefter funderar över en "konstlad" väg att nå fram till det ekonomiska resultatet som dessutom ger honom en skatteförmån. Enligt länsstyrelsen syftar ett stort antal kringgåendetransaktioner som avser mycket betydande belopp till att överföra obeskattade reserver i inkomstslaget rörelse till privat ägande (typ vinstbolagstransaktioner). Dessa fall kännetecknas av att bolaget vanligtvis uttömt

sina av- och nedskrivningsmöjligheter. Skatteproblemet kan alltså, påpekar länsstyrelsen, komma först, till skillnad mot vad som synes förutsättas i förslaget. Länsstyrelsen anför vidare:

Kringgåendet görs med denna utgångspunkt, och det ekonomiska slutresultatet – bortsett från skatteförmånen – blir en biprodukt. I dessa och i många andra fall kan det uppstå stora svårigheter att finna en hållbar närmaste rättshandling. Avsaknaden av en närmaste rättshandling torde utesluta tillämpning av skatteflyktsklausulen. Även den gjorda avgränsningen "likvärdigt ekonomiskt resultat" är svårgripbar. I promemorian diskuteras inte närmare vad som skall innefattas i begreppet "ekonomiskt". När man nämner ordet ekonomiskt tänker man i första hand på kontanter och fordringar. Det är kanske meningen att man även bör ta i beaktande inflytande över vissa bolag, möjligheten att sälja produkter m. m. Det är ofta fråga om invecklade transaktioner och det kan därför uppstå stora svårigheter för det allmänna att bedöma vari det "likvärdiga ekonomiska resultatet" består. Länsstyrelsen anser att det närmare bör klargöras vad som bör inbegripas i begreppet "ekonomiskt".

Liknande synpunkter beträffande rekvisitet "den närmast till hands liggande rättshandlingen" anför av *RSV:s rättsnämnd* och *hovrätten över Skåne och Blekinge*.

Sveriges advokatsamfund anför:

Det är uppenbart att stora olikheter föreligger i förfaringssätten mellan olika branscher, bl. a. i den meningen att ett förfarande som i en bransch är onormalt eller till och med konstlat kan vara från företagsekonomisk synpunkt fullt godtagbart i en annan bransch. Svårigheterna att sakkunnigt utreda förekomsten av branschspecifika traditioner torde bli betydande. Samfundet anser att vid sådana bedömningar mycket svårbemästrade situationer kan uppkomma i praxis och att objektivt sett lika fall inom olika områden av näringslivet kan komma att bedömas olika.

Skatteförmånen

Flera remissinstanser anser att det bör vara fråga om betydligt större skattevinst än den i promemorian angivna innan klausulen tillämpas. Från några håll föreslås att uttrycket "icke oväsentligt" byts ut mot "väsentligt". Uttalanden i denna riktning görs av bl. a. *RSV, länsstyrelserna i Uppsala, Blekinge, Kristianstad, Hallands och Örebro län, SRS, Näringslivets skattedelegation* och *Lantbrukarnas skattedelegation*.

Kammarrätten i Stockholm anser att lagtextens ordalydelse ger det intrycket att skattevinsten skall vara betydande, dvs. långt större än "något tusental kronor". Kammarrätten, som avstår från att uttala någon mening om hur stor den undandragna skatten bör vara för att klausulen skall kunna tillämpas, förordar nya överväganden i syfte att antingen lagtexten ändras så att den står i överensstämmelse med motivuttalandena eller att motivuttalandena ändras för att svara mot lagtexten. Kammarrätten framhåller också vikten av att lagstiftaren varken i lagtext eller motiv anger någon fixerad beloppsgräns utan låter praxis ge svaret.

Många remissinstanser tar upp frågan om klausulen bör gälla också i fall då förmånen tillkommer närstående.

Kammarrätten i Stockholm anför:

Tillkommer skatteförmånen make eller annan nära anhörig, varå skatteflyktsklausulen inte är i övrigt tillämplig, blir slutresultatet förvisso otillfredsställande. Detsamma gäller om två eller flera personer berörs av transaktionerna i fråga och den, som kommer i åtnjutande av skatteförmånen, inte i övrigt uppfyller generalklausulens betingelser. – Vad nu berörts är självfallet en synnerligen svårpenetrerad och svårbedömd fråga. Uppenbarligen är den värd ytterligare uppmärksamhet. Möjligen får det slutliga bedömandet skjutas på framtiden.

RSV:s rättsnämnd pekar på det fallet att en skattskyldig redovisar ett underskott på grund av sådan kringgåendeåtgärd som i och för sig täcks av generalklausulen. Den skattskyldige saknar taxerad inkomst och kan därför inte utnyttja underskottsavdraget. Den skattskyldiges make däremot har inkomster som överstiger den skattskyldiges underskott. Enligt fast praxis skall då underskottet avräknas från makens inkomst. Härigenom kommer, påpekar nämnden, den skattskyldiges make i åtnjutande av en skatteförmån som inte kan angripas med stöd av generalklausulen. Nämnden föreslår att lagtexten justeras så att situationer av detta slag kan bemästras med klausulen.

Länsstyrelserna i Kalmar, Jämtlands och Västerbottens län anser också att klausulen bör göras tillämplig på underskottsfallen.

Flera remissinstanser vill gå längre.

TCO finner begränsningen till fall där den skattskyldige själv får en skatteförmån helt oacceptabel och menar att lagen måste utformas så att den kan åberopas även för de fall där den som aktivt vidtagit en handling inte är identisk med den som åtnjuter förmånen.

Länsstyrelsen i Värmlands län anser också att klausulen bör täcka fall där den skattskyldiges förfarande medför skatteförmån för närstående juridisk eller fysisk person. Enligt länsstyrelsen framgår inte minst av den analys av olika skatteflyktsfall som redovisas i betänkandet SOU 1975:77 att det övervägande antalet kringgåendehandlingar avser närståendetransaktioner av skilda slag.

Uttalanden i samma riktning görs av *kammarrätten i Göteborg, länsstyrelserna i Blekinge, Malmöhus, Hallands, Skaraborgs, Göteborgs och Bohus samt Örebro län*.

Ett par remissinstanser tar upp frågan om vilka faktorer som skall vägas in när man avgör om en skatteförmån föreligger eller ej.

Näringslivets skattedelegation frågar sig hur man skall behandla sådana fall där måhända ett visst kringgående kan konstateras men vinsten för den skattskyldige av kringgåendehandlingen motvägs av att försämrade ingångsvärden eller anskaffningsvärden föranleder en annan part att i stället sänka priset. På så sätt blir kanske vinsten av kringgåendeåtgärden inte alls särskilt anmärkningsvärd i realiteten.

Lantbrukarnas skattedelegation tar upp de fall där affärshändelsen består av en kedja sammanhängande transaktioner som är utdragna över en längre eller kortare tidsperiod. Isolerad från övriga affärer kan stundtals en enskild transaktion i den sammanhängande kedjan ge en skattefälvör och det kan tänkas att övriga rekvisit är uppfyllda för att en skatteflyktsklausul skall kunna tillämpas. Om samtliga led i affären finns tillgängliga vid bedömande av enskilda transaktioner måste enligt delegationen helheten beaktas. Delegationen pekar bl. a. på delförsäljningar från fastighet och framhåller att förr eller senare är hela ingångsvärdet avräknat och kommande försäljningar blir därför i sin helhet beskattade. I sådana sammanhang måste det enligt delegationen vara fel att betrakta en enskild försäljning som skatteflykt eftersom den eventuella skattevinsten vid senare tillfälle ger en högre beskattning.

Näringslivets skattedelegation berör också tidsaspekten i de fall resultatet nås genom en serie rättshandlingar. Enligt delegationen bör för sådana fall en tidsbegränsning införas av innebörd att tiden mellan den första och sista rättshandlingen inte får överstiga fem år.

Lagstiftningens grunder

En del remissinstanser anser att begränsningen av klausulens tillämpningsområde till fall där skatteförmånen står i strid med grunderna för den kringgånga skatteregeln gör klausulen uddlös. Det gäller bl. a. RSV:s rättsnämnd som anför:

Genom en sådan snäv begränsning riskeras att klausulen blir i det närmaste helt uddlös. Det torde nämligen mycket sällan kunna beläggas att en "skatteförmån" står i direkt strid med lagstiftningens grunder. Ett typiskt drag för kringgåendefallen är ju bl. a. att den skattskyldige använder sig av ett förfarande som inte närmare berörs i förarbetena. Nämnden anser att förslaget i denna del bör mjukas upp. En lämplig lösning synes vara att klausulen blir tillämplig, såvitt avser det här behandlade kriteriet, om det kan anses överensstämma med grunderna för de skattebestämmelser som är tillämpliga på det närmast till hands liggande förfarandet att beskattningen sker som om den skattskyldige i stället valt detta förfarande.

Liknande synpunkter anføres av länsstyrelsen i Kalmar län.

Kammarrätten i Stockholm anser att genom detta rekvisit utesluts från klausulens tillämplighet alla transaktioner där skattedomstolarna inte kan finna något stöd i lagstiftning eller förarbeten för att transaktionen i fråga inte skall anses godtagen av lagstiftaren, oaktat övriga rekvisit är uppfyllda. En konsekvens av förslagets genomförande i denna del blir enligt kammarrätten att skatteflyktsklausulens räckvidd avsevärt begränsas. Framtida erfarenheter får enligt kammarrätten visa om detta är godtagbart.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län anser att lagförslaget i ifrågavarande del är oklart och bör omarbetas. Uttrycket "grunderna" skall enligt länsstyrelsen

troligen omfatta – förutom förarbetena till lagstiftningen – även lagstiftarens intentioner sådana de eventuellt kan utläsas ur förarbetena, men en klar definition saknas. Länsstyrelsen riktar också invändningar mot uttrycket ”står i strid med” och framhåller att det väsentliga inte är att skatteförmånen står i strid med vissa lagbestämmelser eller grunderna för dem utan om detta förhållande kan accepteras eller ej.

SHIO-Familjeföretagen, Sveriges köpmannaförbund och Sveriges advokatsamfund, som alla avstyrker att en generalklausul införs, anser att – om en sådan ändå införs – man i förevarande avseende bör kräva att det skall vara uppenbart att skatteförmånen strider mot lagstiftningens grunder.

Den skattskyldiges avsikter

Remissinstanserna har delade meningar om i vilken mån man bör göra tillämpningen av generalklausulen beroende av den skattskyldiges avsikter med sitt förfarande och vilka beviskrav som bör ställas.

Från flera håll framförs krav på att förutsättningarna mjukas upp och att det allmännas bevisbörda lättas. Det gäller bl. a. *länsstyrelsen i Värmlands län* som anser det föreslagna villkoret att det måste antas att skatteförmånen i allt väsentligt utgör vad den skattskyldige har avsett att uppnå med sitt förfaringsätt innebär en reell begränsning i förhållande till arbetsgruppens förslag. Enligt länsstyrelsen kan man förutse att den som vill anlita kringgåendehandlingar inte kommer att få några svårigheter att anföra andra skäl – reella såväl som förmenta – än just skatteförmånen för de företagna rättshandlingarna. Länsstyrelsen förordar därför arbetsgruppens förslag i denna del, dvs. att det skall framstå som sannolikt att skatteförmånen varit den skattskyldiges huvudsakliga fördel av åtgärden.

Även *RSV och länsstyrelsen i Malmöhus län* förordar arbetsgruppens förslag i fråga om fördelningen av bevisbördan.

Kammarrätten i Stockholm anför:

Mot det valda uttryckssättet kan invändas att ett konstaterande av rekvisitets förhandenvaro blir förenat med svårigheter samtidigt som utrymmet för skatteflyktsklausulens tillämplighet reduceras mer än som synes sakligt motiverat. Kammarrätten finner det visserligen uppenbart att en skattskyldig inte genom klausulen skall betas möjligheten att välja den från skattesynpunkt förmånligaste av olika rättshandlingar som ter sig naturliga tillgripa. Om å andra sidan de objektiva rekvisiten för klausulens tillämpning stramas åt så hårt som nu är föreslaget, bör det subjektiva rekvisitet inte innebära mer än att den åsyftade skatteförmånen kan antagas vara det avgörande skälet för den vidtagna rättshandlingen. Ett så utformat rekvisit är också att föredra från tillämpningssynpunkt.

Av motsatt uppfattning är *länsstyrelsen i Kronobergs län, Sveriges advokatsamfund, Näringslivets skattedelegation och Svenska företagares riksförbund*. Dessa anser att orden ”måste antagas” bör ersättas med ”är uppenbart”.

3.3 Taxering

Förslaget om hur taxeringen skall bestämmas vid tillämpning av generalklausulen tillstyrks eller lämnas utan erinran av de flesta remissinstanserna.

En del instanser kritiserar dock förslaget på vissa punkter.

Kammarrätten i Stockholm anser att frågan om hur och när ett hänsynstagande till de civilrättsliga verkningarna skall ske kräver ett mer inträngande studium än som redovisats i promemorian.

Lantbrukarnas skattedelegation anser att tidsaspekten borde komma till uttryck i lagtexten dvs. att man normalt skall utgå från det aktuella året eller möjligen intilliggande år och att följdverkningar av en skatteflyktstransaktion skall behandlas i vanlig process senare år.

Länsstyrelsen i Uppsala län frågar sig om förslaget att taxeringen skall bestämmas till skäligt belopp innebär att beslutet skall avse endast den till statlig eller kommunal inkomstskatt taxerade inkomsten eller om någon ändring av inkomsten i resp. förvärvskälla eller i förekommande fall allmänna avdrag eller förlustavdrag skall ske.

Några remissinstanser ifrågasätter behovet av de särskilda jämningsreglerna.

Enligt *SACO/SR* ligger det i sakens natur att om en rättshandling eller en kedja av rättshandlingar underkänns från skattesynpunkt måste skattekonsekvenserna beräknas med utgångspunkt i "den närmast till hands liggande rättshandlingen" eller som om någon rättshandling inte vidtagits. Som regel torde det inte bereda några svårigheter att finna alternativet. Enligt *SACO/SR* blir hela skatteprocessen för övrigt omöjlig om man inte från fiskalt håll kan ange det lagrum efter vilket beskattning skall ske och det skattesubjekt som skall åsättas taxering. *SACO/SR* anser sålunda att det inte finns några vägande skäl att införa förslaget om en skälighetsbedömning.

Enligt *länsstyrelsen i Värmlands län* finns inget att invända mot den kompletterande bestämmelsen att taxeringen skall bestämmas till skäligt belopp om det inte går att bestämma taxeringen på grundval av den närmast till hands liggande rättshandlingen. Däremot är det enligt länsstyrelsens mening tveksamt om det finns behov av friare prövning i andra fall därför att taxeringen skulle leda till oskäligt resultat. En bestämmelse som innebär att skatten kan jämkas till skäligt belopp kan befaras innebära att den som företagit en kringgåendehandling ändå kan påräkna viss skatterabatt. Ofta gäller skatteflyktsåtgärder av nu ifrågavarande slag betydande skattebelopp och enbart själva storleken på skatten kan enligt länsstyrelsen medföra en frestelse att anse att skatteflyktsklausulen givit ett oskäligt resultat. Enligt länsstyrelsens bedömning saknas behov av denna friare prövning.

Några remissinstanser anser att parterna i vissa fall bör ha rätt att ändra avtalet och låta ändringen ligga till grund för taxeringen om skatteflyktsklausulen tillämpas.

Länsstyrelsen i Kronobergs län anför att det måhända är olämpligt att skapa en generell rätt till återgång eller liknande av ingånget avtal, även om länsstyrelsen anser att arbetsgruppens farhågor för spekulation är överdrivna. Däremot torde det enligt länsstyrelsen vara möjligt att införa en bestämmelse som, då en tillämpning av klausulen leder till "oskäligt resultat", ger domstolen rätt att pröva ett yrkande från den skattskyldige att få ändra innehållet i det aktuella avtalet eller att helt annullera detsamma.

Liknande synpunkter framförs av *Näringslivets skattedelegation* och *Svenska företagares riksförbund*.

Lantbrukarnas skattedelegation tar upp frågan om ändring av avtal med hänsyn till medkontrahentens beskattning och anför:

Den rättshandling som kan tänkas utlösa en skatteflyktsklausul kommer vanligen att utgöras av en affärssuppgörelse mellan två parter. Det som är ett försäljningspris för ena parten är följaktligen ett inköpspris för den andre. Om generalklausulen utlöses för säljaren kan han bli beskattad för ett högre försäljningspris än det avtalade. Motsvarande höjning av köparens inköpspris skall dock inte göras. Resultatet härav blir en indirekt skattehöjning även för köparen eftersom denne får ett lägre avskrivningsunderlag än vad han rätteligen skulle ha. Parterna bör i dylika fall ges möjlighet att ändra avtalet så att det stämmer med den nya situation som uppstår i och med att skatteflyktsklausulen utlöses.

Liknande synpunkter anförs av *Sveriges advokatsamfund* som också anser att det måste finnas utrymme för att ta hänsyn till sådana fall då gåvoskatt erlagts till betydande belopp men den skattskyldige taxeras såsom för försäljning av egendom till marknadspris.

Göta hovrätt delar uppfattningen i promemorian att det knappast är påkallat att införa en rätt för den skattskyldige att med verkan i skattehänseende låta ett avtal återgå om det sedermera visar sig att skatteflyktsklausulen blir tillämplig. På motsvarande sätt bör man enligt hovrätten ta ställning till hur man skall förfara, när den skattskyldige villkorar avtalen i kringgåendekedjan på sådant sätt att något giltigt avtal inte skall anses slutet, om lagen mot skatteflykt kan komma att tillämpas. Enligt hovrättens mening kan det ifrågasättas om inte sådana villkor saknar rättslig verkan.

4 Lagstiftningens tillämpning på olika skatter

Förslaget att tillämpningsområdet skall begränsas till inkomst- och förmögenhetstaxeringen får ett övervägande positivt mottagande.

Länsstyrelsen i Östergötlands län anser att det är lämpligast att till en början begränsa tillämpningsområdet med hänsyn till att de vanligast förekommande fallen av skatteflykt f. n. gäller inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Länsstyrelsen anser att en utvidgning av klausulens tillämpningsområde till andra skatter och avgifter bör övervägas, när erfarenheter vunnits om klausulens tillämpning.

Liknande synpunkter anförs av bl. a. *kammarrätten i Stockholm, JK, RSV, SACO/SR och ett stort antal länsstyrelser och näringslivsorganisationer.*

För ett vidsträcktare tillämpningsområde redan vid införandet av klausulen uttalar sig bl. a. *länsstyrelsen i Malmöhus län*. Länsstyrelsen anser att det närmare bör övervägas om inte lagstiftningen mot skatteflykt även bör omfatta mervärdeskatten och gåvoskatten. Om mervärdeskatten lämnas utanför skulle enligt länsstyrelsen en och samma skatteflyktstransaktion kunna leda till det egendomliga resultatet att den underkändes vid den direkta beskattningen men godkändes vid den indirekta. Länsstyrelsen anser vidare att lagtexten bör ändras så att det ges utrymme för att påföra ytterligare sociala avgifter med anledning av den ändrade taxeringen och att beakta egenavgifterna vid beräkningen av skatteförmånens storlek.

För ett vidsträcktare tillämpningsområde uttalar sig också bl. a. *länsstyrelserna i Värmlands och Gävleborgs län, LO, TCO samt Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer.*

5 Kompletterande skatteflyktsregler

Många remissinstanser framhåller att det är nödvändigt att – även efter ett införande av en generalklausul – behålla hittills tillämpad teknik för att möta skatteflykt, nämligen stoppregler med dispensmöjligheter. *RSV* pekar på möjligheten att på vissa områden införa ”specialklausuler”. *Allmänna ombudet för mellankommunala mål* vill ha ändringar i kommunalskattelagen (1928:370), *KL*, som syftar till att skapa ”vattentäta skott” mellan inkomstslag och förvärvskällor, så att inga andra avdrag än sådana som motsvaras av företagsekonomiska eller egentliga kostnader kan utnyttjas för kvittning mot inkomster i andra förvärvskällor.

Svenska företagares riksförbund anser att en förutsättning för införandet av en generalklausul är att all övrig speciallagstiftning mot skatteflykt undanröjs.

6 Processuella frågor m. m.

6.1 Förhandsbesked

Remissinstanserna godtar genomgående förslaget att det skall öppnas möjlighet till förhandsbesked angående tillämpningen av skatteflyktsklausulen.

Från några håll görs uttalanden om förutsättningarna för att förhandsbesked skall kunna meddelas.

RSV:s rättsnämnd understryker att nämndens prövning kan påräknas endast av förfaranden där samtliga omständigheter är entydigt angivna. Frågor där sökanden begär att nämnden skall ange hur något led i ett tilltänkt förfarande skall vara beskaffat för att klausulen inte skall bli tillämplig bör nämnden alltså inte vara skyldig att besvara. Detsamma bör enligt nämnden

även gälla frågor där sökanden varierar något led i syfte att pressa fram en bestämning av gränsen för tillämpningsområdet för klausulen.

Nämnden betonar vidare att nämndens bedömning i ett meddelat förhandsbesked endast gäller under förutsättning att de i ansökningsangivna förhållandena inte ändras och att uppgift om samtliga omständigheter av betydelse lämnats. Om den skattskyldige senare vidtar åtgärder, som tillsammans med det av nämnden tidigare prövade förfarandet resulterar i ett kringgående av en beskattningsregel, kan förhandsbeskedet givetvis inte längre åberopas med bindande verkan.

Liknande synpunkter anförs av *länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands och Kalmar län*.

Från flera håll betonas vikten av att rättsnämnden får resurser för en snabb handläggning av förhandsbesked rörande tillämpningen av generalklausulen.

RSV:s rättsnämnd förutsätter att nämnden tillförs extra resurser, om antalet ansökningar skulle komma att öka avsevärt.

FAR understryker vikten av att RSV och andra myndigheter, som har befattning med meddelande av förhandsbesked, tilldelas sådana personalresurser eller organiseras på ett sådant sätt att väntetiden för erhållandet av förhandsbesked alltid kan hållas kort. Svar från första instans bör enligt *FAR* kunna påräknas inom några veckor. Ett snabbt besked är enligt *FAR* ofta en förutsättning för en affärstransaktions genomförande och *FAR* anser därför att ärenden rörande förhandsbesked bör behandlas med förtur i såväl RSV som regeringsrätten.

Uttalanden i samma riktning görs av *Göta hovrätt, länsstyrelserna i Östergötlands, Kalmar, Blekinge, Hallands och Örebro län, SACO/SR, Lantbrukarnas skattedelegation och SRS*.

Näringslivets skattedelegation anser att den skattskyldige skall ha rätt att få förhandsbesked kostnadsfritt.

Länsstyrelsen i Västerbottens län anser att man bör överväga att sätta ned avgiften för förhandsbesked.

Några remissinstanser efterlyser ett effektivt och lättillgängligt system för publicering av förhandsbeskeden.

Enligt *Svenska företagens riksförbund* bör inte endast sådana besked som kommit under regeringsrättens prövning utan även sådana som ej överklagats bli publicerade, för att allmänheten snabbt skall erhålla någon klarhet beträffande klausulens tillämpningsområde.

Liknande synpunkter anförs av *länsstyrelserna i Östergötlands, Kalmar, Örebro och Västerbottens län*.

Länsstyrelsen i Kristianstads län påpekar att den skattskyldige har möjlighet att genomföra transaktionerna utan att upplysa i deklarationen, att förhandsbesked meddelats till hans nackdel. *Taxeringsnämnden* får inte heller på annat sätt information om att förhandsbesked föreligger. Detta inverkar enligt *länsstyrelsen* naturligen på *taxeringsnämndernas* redan tidigare relativt

begränsade möjligheter att upptäcka framför allt det mera kvalificerade kringgåendet av skattelag. Även om dessa transaktioner skulle uppmärksammas av nämnderna och anmälas till skattechef, kan förhandsbeskedet till den skattskyldiges nackdel inte åberopas i processen. De överväganden, som ligger bakom de nuvarande reglerna för åberopande av förhandsbesked i processen, kan enligt länsstyrelsens uppfattning inte vara relevanta vad gäller förhandsbesked angående tillämpningen av skatteflyktsklausulen.

6.2 Skatterätt eller taxeringsnämnd

Det helt övervägande antalet remissinstanser godtar förslaget att generalklausulen skall få tillämpas först i skatterätt.

Till dem som uttryckligen tillstyrker förslaget hör *JK*, *BRÅ* och *länsstyrelserna i Kristianstads samt Hallands län*.

Några remissinstanser anser att en specialdomstol bör inrättas eller att skattedomstolarna bör ha särskild sammansättning i skatteflyktsmålen.

Länsstyrelsen i Norrbottens län anser att en speciell central skattedomstol, förslagsvis anknuten till mellankommunala skatterätten, bör inrättas för dessa mål.

Lantbrukarnas skattedelegation anser att det finns ett behov av experter i länsskatterätten och kammarrätten. Den sammansättning som finns i RSV:s rättsnämnd bör enligt delegationen kunna tjäna som förebild för dessa domstolar.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län, som anser att taxeringsnämnden bör få tillämpa klausulen i första instans, förordar också att skattedomstolarna skall ha särskild sammansättning i skatteflyktsmålen. Uttalanden i den riktningen gör också *Näringslivets skattedelegation*.

Några remissinstanser ifrågasätter om inte taxeringsnämnderna bör få rätt att tillämpa klausulen åtminstone sedan RS-reformen har genomförts.

Länsstyrelsen i Värmlands län är av den principiella uppfattningen att det borde ankomma på taxeringsnämnd att bestämma skattskyldigs taxering även med beaktande av att ett visst förfaringssätt bedöms utgöra kringgående av skattelag. Med hänsyn till att taxeringsorganisationen i första instans är i färd med att omgestaltas och därför inte vunnit stabilitet, accepterar länsstyrelsen att generalklausulen under ett övergångsskede tillämpas först i länsskatterätt.

Liknande synpunkter anförs av *länsstyrelserna i Södermanlands och Blekinge län*.

Flera remissinstanser förordar att taxeringsnämnderna redan från början får rätt att tillämpa generalklausulen och pekar bl. a. på att nämnden är behörig att bedöma om skenavtal föreligger.

Länsstyrelsen i Västmanlands län finner att det inte anförts bärande skäl för att generalklausulen ska tillämpas på annat sätt än övriga skatteregler. Det finns enligt länsstyrelsen skäl att tro att taxeringsnämnderna särskilt i de

regionala distrikten får föredragande med tillräcklig kompetens för att kunna göra den sakliga bedömning som kan behövas. Om utredningsarbetet blir så omfattande att taxeringsnämnden inte hinner göra en fullständig bedömning står möjligheten öppen att anmäla frågan för eftergranskning till skattechefen. För att generalklausulen ska tillämpas i taxeringsnämnden talar enligt länsstyrelsen även den s. k. instansordningsprincipen.

Av samma mening är *RSV, länsstyrelserna i Malmöhus, Västernorrlands och Västerbottens län samt TOR*.

6.3 Kommunikationsregeln m. m.

Förslaget att anmälan från taxeringsnämnderna till skattechef av skatteflyktsfall skall delges den skattskyldige ifrågasätts eller avstyrks av många remissinstanser.

Kammarrätten i Stockholm ifrågasätter lämpligheten av att taxeringsnämnderna skall delge den skattskyldige underrättelse om att nämnden tycker att skattechefen skall närmare undersöka något som observerats. Den skattskyldige skall enligt kammarrätten snarast underrättas när skattechefen bestämt sig för att föra frågan under domstolsprövning men ej dessförinnan. En annan sak är, framhåller kammarrätten, att skattechefen bör prioritera frågor om klausulens tillämplighet.

Länsstyrelsen i Malmöhus län erinrar om att taxeringsnämnden f. n. skall översända vissa förteckningar eller anmälningar till skattechefen, t. ex. om ifrågasatt eftertaxering eller taxeringsrevision. I intetdera av dessa fall föreligger någon plikt för taxeringsnämnden att meddela den skattskyldige att anmälan sker. Något bärande motiv för att taxeringsnämnden skulle omtala för den skattskyldige att en anmälan görs till skattechefen synes enligt länsstyrelsen över huvud inte finnas.

Förslaget avstyrks också av *RSV, länsstyrelserna i Uppsala, Östergötlands, Gotlands, Blekinge, Kristianstads, Hallands, Älvsborgs, Skaraborgs, Örebro, Jämtlands och Norrbottens län samt TOR*.

Lantbrukarnas skattedelegation tillstyrker förslaget. Enligt delegationen är detta välgrundat då det är av största vikt för den skattskyldige, att han i god tid får kännedom om att en process av detta skäl kan aktualiseras. Detta gäller inte minst rörelseidkare, som kan tänkas bli tvingade att ändra kommande års bokslut, om skatteflyktsklausulen utlöses.

Flera företrädare för näringslivet föreslår åtgärder för att stärka den skattskyldiges ställning i en process om tillämpning av generalklausulen. Bl. a. föreslås förtursbehandling, fri fullföljdsrätt till regeringsrätten samt rätt till ersättning för "försvarskostnader".

Enligt *Näringslivets skattedelegation* är det orimligt att de skattskyldiga själva skall svara för de avsevärda kostnader som ett försvar gentemot obefogade angrepp från taxeringsmyndigheterna under påståenden om skatteflykt kan föra med sig. Införandet av en generalklausul gör det

nödvändigt att frågan om ersättning för "försvarskostnader" i dylika mål löses. Delegationen anser vidare att särskilda fullföljdsbestämmelser bör gälla för processen i kringgåendefall. Den skattskyldige bör alltid ha rätt att gå vidare till högsta instans – regeringsrätten.

Enligt delegationen finns det vidare anledning att kräva att skattechefen på sitt ansvar fattar beslut i de fall, då man från den fiskala sidan vill ifrågasätta tillämpning av generalklausulen och att mål av denna kategori behandlas med förtur.

Liknande synpunkter anförs av *SRS*, *SHIO-Familjeföretagen* och *Svenska företagares riksförbund*.

Sveriges advokatsamfund anser också att det bör övervägas att slopa kravet på prövningstillstånd i regeringsrätten i mål om skatteflyktsklausulens tillämpning och föreslår – liksom även *Lantbrukarnas skattedelegation* – att förtursbehandling i skattedomstolarna av sådana mål generellt föreskrivs.

6.4 Det allmännas ställning i processen

Besvärstider och eftertaxering

Så gott som samtliga länsstyrelser samt *RSV*, *USS* och *BRÅ* anser att om klausulen skall komma till praktisk tillämpning måste möjlighet till eftertaxering föreligga eller också måste den extraordinära besvärsrätten utvidgas för det allmänna.

Länsstyrelsen i Kristianstads län anför:

Mera komplicerade skatteflyktstransaktioner utmärks ofta av att flera var för sig civilrättsligt oantastliga avtal ingåtts mellan olika skattskyldiga. Redovisningen i de skattskyldigas deklarationer är oftast korrekt under förutsättning att de sålunda ingångna avtalen godkänns vid taxeringen. Problemet för beskattningsmyndigheten är i många fall att någon samlad bedömning av huruvida skatteflykt kan anses föreligga eller ej, först kan erhållas efter omfattande utredningsarbete och med hänsyn tagen till samtliga inblandade skattskyldigas taxeringar. Denna typ av ärenden kommer därför oftast inte att kunna behandlas inom ordinarie besvärstid utan ifrågasatt ändring av taxering måste ske genom eftertaxering. Förutsättning för eftertaxering är att skattskyldig lämnat oriktigt meddelande till ledning för sin taxering. I promemorian har framförts, att eftertaxering skall kunna ske, om skatteflykten döljs genom knapphändig redovisning eller missvisande beskrivning av de faktiska förhållandena. Avgörande för om eftertaxering kan ske blir följaktligen vilka krav, som kan ställas på de skattskyldigas uppgiftsskyldighet enligt taxeringslagen. Länsstyrelsen är i och för sig av den uppfattningen, att i princip förutsättningar för eftertaxering kan föreligga, om en skatteflyktstransaktion genomförts med hjälp av flera avtal, vilka var för sig redovisats korrekt i respektive skattskyldigas deklaration, men som vid en samlad bedömning måste bedömas som kringgående av skattelag. Omvänt innebär detta ett krav på en utförlig redovisning av ingångna avtal i samtliga inblandade skattskyldigas deklarationer. I förtydligande syfte vill länsstyrelsen därför förorda, att bestämmelserna om

eftertaxering omarbetas så att av dessa framgår, att eftertaxering skall kunna ske i fall av skatteundandragande med hjälp av flera olika transaktioner, vilka var för sig redovisats korrekt i deklarationerna, men som vid en samlad bedömning måste anses som kringgående av skattelag. Oriktigt meddelande skall således anses föreligga även i dessa fall, om inte den skattskyldige i sin deklaration lämnat upplysningar för en samlad bedömning av hela transaktionskedjan. Den föreslagna ändringen innebär enligt länsstyrelsens uppfattning endast ett förtydligande av nu gällande rätt.

Liknande synpunkter anförs av *länsstyrelsen i Malmöhus län*, som också berör frågan om det allmännas möjligheter att få till stånd en tillämpning av klausulen i det fall kringgåendetransaktionerna sträcker sig över flera beskattningsår. Länsstyrelsen tar som utgångspunkt exemplet i promemorian om försäljning av jordbruksfastighet och återköp av mangårdsbyggnaden med tomt och anför:

Säljs fastigheten i slutet av år ett och erläggs viss del av köpeskillingen samma år sker realisationsvinstberäkning vid taxering år två. Återköps boningshuset först år två kommer återköpet inte att kunna upptäckas förrän i de deklarationer som lämnas år tre. Taxeringsintendentens besvärstid vad gäller taxeringen år två går ut i juni månad år tre. Taxeringsnämndens möjligheter att hinna upptäcka och anmäla återköpet i sådan tid att skattechefen kan anföra besvär före besvärstidens utgång den 30 juni år tre får anses vara ringa. Den skattskyldige kan också minska risken genom att skaffa anstånd med att avlämna sin deklaration. Förfarandet kan även kombineras med att deklarationen medvetet lämnas för sent till priset av en förhållandevis blygsam förseningsavgift. Säljaren kan även kvarbo med hyreskontrakt och försäkra sig om återköp genom köpehandling som stipulerar att äganderätten till huset skall övergå först viss dag i början av år tre då också köpeskillingen för huset skall erläggas och köpebrev utfärdas.

Länsstyrelsen anser att om skatteflyktsklausulen skall komma till praktisk användning måste möjlighet till eftertaxering föreligga eller också måste den extraordinära besvärsrätten utvidgas.

USS och *RSV* delar den i promemorian framförda åsikten att en möjlighet att tillämpa skatteflyktsklausulen bör utformas inte som en eftertaxeringsgrund utan som en självständig grund för extraordinära besvär för det allmänna enligt 101 § TL.

Sveriges advokatsamfund vänder sig mot uttalandet i promemorian att det i och för sig bör vara tillåtet för den fiskala sidan att först i högre instans kvittningsvis påkalla generalklausulens tillämpning. Enligt samfundet skulle en sådan ordning innebära att prövningen av även en tämligen isolerad och lätthanterlig skattefråga kan fördröjas långt utöver vad som annars skulle vara fallet, eftersom behandlingen av frågor om skatteflyktslagens tillämpning kan förväntas bli mycket tidsödande. Samfundet anser också att den föreslagna ordningen kan medföra att skattskyldiga med komplicerade skatteförhållanden utan fog avhålls från att föra även legitima taxeringsfrågor vidare av fruktan för att utsättas för den synnerligen ingående bedömning av sina förhållanden som skatteflyktslagen påkallar.

Skattechef eller taxeringsintendent

RSV ifrågasätter förslaget att rätten att föra mål enligt lagen mot skatteflykt skall förbehållas skattechefen. Med stöd av delegeringsreglerna i 3 § TL kan uppgiften visserligen överlämnas till enhetschef. Även annan taxeringsintendent bör dock enligt RSV ha rätt att i sin självständigt bedrivna processföring åberopa skatteflyktsklausulen.

Av samma mening är *länsstyrelsen i Malmöhus län* som framhåller att gränsen mellan skenavtal och nu avsedda skatteflyktsförfaranden kan vara oklar – i synnerhet innan förhållandena närmare utretts. Rubriceringen bör enligt länsstyrelsen inte vara avgörande för frågan om behörigheten att handlägga ärenden av ofta lika stor svårighetsgrad.

Länsstyrelsen i Uppsala län finner den föreslagna ordningen opraktisk och föreslår att talerätten i stället skall tillkomma taxeringsintendent, vilket i praktiken med hänsyn till målens svårighetsgrad torde medföra att talan ankommer på 1:e taxeringsintendenten i flertalet fall.

Länsstyrelsen i Norrbottens län anser att det allmännas talan bör föras av en riksintendent.

7 Anstånd med inbetalning av skatt

Förslaget om att domstolen i komplicerade eller ovissa fall får medge anstånd med inbetalningen av skatt som påförts på grund av tillämpningen av klausulen får ett blandat mottagande. Många myndigheter anser att anståndsfrågan bör handläggas av länsstyrelse och att säkerhet bör krävas i vissa fall. Andra menar att den skattskyldige skall ha rätt till anstånd i alla fall där klausulen tillämpas.

Bland de som vill ha en mer långtgående rätt till anstånd märks *Näringslivets skattedelegation* som anser att den skattskyldige i skatteflyktsmål alltid bör ha rätt till anstånd med betalningen av skatt.

Liknande synpunkter anförs av *Lantbrukarnas skattedelegation* och *Sveriges advokatsamfund*.

Flera myndigheter anser att länsstyrelse eller lokal skattemyndighet bör pröva anståndsfrågan eller ifrågasätter om inte en sådan ordning är lämpligare. Det gäller bl. a. RSV som anför:

Vad som föreslagits utgör i praktiken en regel om rätt för domstol att meddela inhibition, jfr 28 § förvaltningsprocesslagen. Bestämmelserna om inhibition har hittills inte ansetts böra göras tillämpliga i fråga om de skatter m. m. som uppbärs enligt uppbördslagen men väl i fråga om vissa andra skatter. I stället har uppbördslagens regler om anstånd med inbetalning av skatt ansetts exklusivt reglera denna fråga. RSV anser också att starka skäl talar för att denna ordning bör bibehållas. RSV delar dock uppfattningen att tillämpning av lagen mot skatteflykt bör vara förenad med en anståndsmöjlighet som i sak överensstämmer med förslaget. Bestämmelsen bör dock placeras i 49 § uppbördslagen och länsstyrelsen bör bli beslutande instans. Härmed öppnas möjlighet att ge anstånd med inbetalning av skatten mot

ställande av säkerhet. Vidare blir anståndsförfarandet enhetligt och överskådligt.

I beslut om anstånd ingår även en uträkning av den skatt med vilken anstånd medges. Länsstyrelsen och lokal skattemyndighet får anses vara mest lämpade att utföra denna beräkning. Det kan bli fråga om, förutom beräkning av egenavgifter, även komplicerade uträkningar med inslag av A- och B-inkomst, 80/85-procentregeln samt tillämpning av dubbelbeskattningsavtal.

Länsstyrelsen i Malmöhus län påpekar att det inte är osannolikt att det allmänna i samband med yrkande om tillämpning av generalklausulen också för talan i annat avseende och fortsätter:

I sådant fall kan man få en tillkommande skatt som till viss del hänför sig till höjningen enligt 3 § i lagen mot skatteflykt och till viss del avser den "vanliga" höjningen. Vid sådant förhållande, som inte torde bli ovanligt, skulle enligt utredningens förslag anstånd med en del av den tillkommande skatten medges av kammarrätt eller regeringsrätt och en del av länsstyrelse eller lokal skattemyndighet. En sådan uppdelning är synnerligen olämplig och torde medföra stora administrativa problem bl. a. vad avser den säkerhet som i de flesta fall krävs för länsstyrelsens anstånd och även vad avser debitering av eventuell anståndsrenta. De problem som en uppdelning skulle medföra elimineras genom att anståndet i 4 § utgår och ersätts av en särskild punkt i 49 § 2 mom. uppbördslagen varvid länsstyrelsen blir den myndighet som beslutar. En sådan bestämmelse kan mycket väl innefatta en möjlighet eller skyldighet att inhämta yttrande från den domstol som prövar besvären över taxeringen.

Liknande synpunkter anför av *länsstyrelserna i Stockholms och Östergötlands län*.

Länsstyrelsen i Kristianstads län anför:

Verkningarna av de föreslagna anståndsbestämmelserna skulle sannolikt bli betydligt generösare anståndsmöjligheter än vad andra skattskyldiga, vars taxering inte prövats enligt lagen om skatteflykt, kan erbjudas. Även i dessa senare fall kan sakläget vara komplicerat eller rättsfrågan bedömas som oviss. Dessa faktorer berättigar emellertid inte i sig till anstånd enligt uppbördslagens regler. Länsstyrelsen anser inte, att skäl kan anses föreligga för en generösare anståndsgivning avseende skatt, som debiterats till följd av taxering enligt lagen mot skatteflykt, än vad som tillämpas i andra fall, där besvär anförts över taxeringen. Den i promemorian föreslagna 4 § i lagen mot skatteflykt bör därför utgå. Fråga om anstånd med inbetalning av skatt, som debiterats till följd av taxering enligt lagen mot skatteflykt, bör i stället bedömas enligt uppbördslagens regler.

För att prövningen av anståndsfrågorna förläggs till länsstyrelse eller lokal skattemyndighet och sker enligt reglerna i uppbördslagen (1953:272), UBL, uttalar sig också *länsstyrelserna i Gotlands, Blekinge, Göteborgs och Bohus, Skaraborgs, Värmlands och Jämtlands län* samt *SACO/SR och Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer*.

Några myndigheter godtar den föreslagna ordningen att domstolen skall pröva anståndsfrågan men anser att säkerhet bör krävas i vissa fall. Till denna

grupp hör länsstyrelserna i Kalmar, Hallands, Örebro och Norrbottens län samt BRÅ.

8 Ikraftträdande

Förslaget till ikraftträdandebestämmelser har föranlett några påpekanden.

RSV ansluter sig till principen att klausulen inte bör ges retroaktiva verkningar. De föreslagna ikraftträdandebestämmelserna kan emellertid enligt RSV medföra tolkningsproblem om ett skatteflyktsförfarande består av en serie rättshandlingar utsträckta i tiden med t. ex. den första rättshandlingen genomförd före lagens ikraftträdande och de övriga efter denna tidpunkt.

Lantbrukarnas skattedelegation och *Näringslivets skattedelegation* anser att det bör klargöras att då en kedja av rättshandlingar föreligger även den första skall ha företagits efter ikraftträdandet för att skatteflyktsklausulen skall bli tillämplig.

Bilaga 4
De remitterade
förslagen

1 Förslag till Lag mot skatteflykt

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Denna lag gäller i fråga om taxering till kommunalskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt och ersättnings-skatt.

2 § Rättshandling som skattskyldig har företagit skall inte ligga till grund för taxeringen, om rättshandlingen är ett led i ett förfarande som innebär att skattebestämmelse kringgås och förfarandet för honom medför en icke oväsentlig skatteförmån som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det avgörande skälet för valet av förfarande. Med rättshandling som har företagits av den skattskyldige likställs rättshandling som har företagits av juridisk person vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige.

Ett förfarande skall anses innebära att en skattebestämmelse kringgås om

1. ett annat förfarande på vilket bestämmelsen i fråga är tillämplig framstår som närmast till hands liggande med hänsyn till det ekonomiska resultat som – bortsett från beskattningen – har uppnåtts med det valda förfarandet och

2. en taxering på grundval av förfarandet strider mot grunderna för bestämmelsen i fråga eller för de bestämmelser som skulle komma i fråga om förfarandet lades till grund för taxeringen.

3 § Om 2 § tillämpas skall taxeringen ske som om den skattskyldige hade valt det närmast till hands liggande förfarandet som avses i 2 § andra stycket 1. Om en sådan grund för taxeringen skulle leda till oskäligt resultat, skall taxeringen bestämmas till skäligt belopp.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1980. Lagen tillämpas inte på rättshandling som har företagits före ikraftträdandet.

2 Förslag till

Lag om ändring i förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor

Härigenom föreskrivs i fråga om förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor¹

dels att i 11 och 12 §§ ordet "förordning" skall bytas ut mot "lag",

dels att i 12 § orden "Kungl. Maj:t" skall bytas ut mot "regeringen",

dels att rubriken till förordningen samt 1 § skall ha nedan angivna lydelse.

Lag om förhandsbesked i taxeringsfrågor

Nuvarande lydelse

Riksskatteverket *må, därest sådant* för någon finnes vara av synnerlig vikt, efter ansökan lämna besked på förhand (förhandsbesked) angående viss fråga, som avser sökandens taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt eller ersättningsskatt, ävensom viss fråga rörande tillämpningen av lagen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst eller *förordningen* om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Förhandsbesked *må ock* meddelas i frågor som nu nämnts, därest detta finnes vara av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Vad ovan sagts skall *äga motsvarande tillämpning*, när ägare till fastighet eller den, för vilken *ehuru* han *icke* är ägare garantibelopp för fastighet *likväl* skall *upptagas såsom*

Föreslagen lydelse

1 §²

Riksskatteverket *får, om detta* finnes vara av synnerlig vikt för någon, efter ansökan lämna besked på förhand (förhandsbesked) angående viss fråga, som avser sökandens taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt eller ersättningsskatt, ävensom viss fråga rörande tillämpningen av lagen (1951:763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst eller *bestämmelserna* om uppskov med beskattning av realisationsvinst. Förhandsbesked *får också* meddelas i frågor som nu nämnts, *om detta* finnes vara av vikt för sökanden i fråga som avser tillämpningen av lagen (1979:000) mot skatteflykt eller av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Vad som har sagts ovan skall *också tillämpas*, när ägare till fastighet eller den, för vilken garantibelopp för fastighet skall *tas upp som* skattepliktig inkomst *enligt bestämmelserna i*

¹ Senaste lydelse av förordningens rubrik 1970:914 samt av 11 § 1971:312.

² Senaste lydelse 1970:914.

Nuvarande lydelse

skattepliktig inkomst i enlighet med vad därom stadgas i 47 § kommunalskattelagen, önskar på förhand erhålla besked angående viss fråga, som avser taxering av fastigheten.

Om rätt att av riksskatteverket erhålla förhandsbesked i fråga rörande mervärdeskatt föreskrives i *förordningen* om mervärdeskatt.

Föreslagen lydelse

47 § kommunalskattelagen (1928:370), trots att han *inte* är ägare, önskar på förhand erhålla besked angående viss fråga, som avser taxering av fastigheten.

Om rätt att av riksskatteverket erhålla förhandsbesked i fråga rörande mervärdeskatt föreskrives i *lagen* (1968:430) om mervärdeskatt.

Denna lag träder i kraft tre veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

3 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs att 67 § taxeringslagen (1956:623)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

67 §²

Omräkning av inkomst på grund av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen eller taxering till kommunal inkomstskatt på grund av 57 § 3 mom. samma lag *må icke* verkställas av taxeringsnämnd. Anser nämnden att sådan åtgärd bör *vidtagas* skall skriftlig anmälan härom göras hos skattechefen. Denne *äger* göra framställning i frågan hos länsrätten. I förekommande fall skall han överlämna anmälan till allmänna ombudet för mellankommunala mål för framställning hos den mellankommunala skatterätten och samtidigt underrätta skattechefen i annat län, där den skattskyldige taxerats till kommunal inkomstskatt.

Omräkning av inkomst på grund av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller taxering till kommunal inkomstskatt på grund av 57 § 3 mom. samma lag *får inte* verkställas av taxeringsnämnd. Anser nämnden att sådan åtgärd bör *vidtas* skall skriftlig anmälan härom göras hos skattechefen. Denne *får* göra framställning i frågan hos länsrätten. I förekommande fall skall han överlämna anmälan till allmänna ombudet för mellankommunala mål för framställning hos den mellankommunala skatterätten och samtidigt underrätta skattechefen i annat län, där den skattskyldige taxerats till kommunal inkomstskatt. *Vad nu sagts gäller också i fråga om tillämpning av lagen (1979:000) mot skatteflykt.*

Om handläggning av framställning enligt första stycket och om fullföljd av talan mot beslut i sådan fråga skall i tillämpliga delar gälla vad som är stadgat om besvär rörande taxering.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1980 och tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

¹ Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

² Senaste lydelse 1979:175.

4 Förslag till Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs att 49 § 2 och 4 mom. uppbördslagen (1953:272)¹ skall ha nedan angivna lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

49 §

2 mom.² Skattskyldig må av länsstyrelsen erhålla anstånd med inbetalning av skatt, kvarskatteavgift eller ränta

1) om den skattskyldige anfört besvär över taxering och erläggandet av skatt, som påförts i anledning av den icke lagakraftvunna taxeringen, skulle för den skattskyldige medföra betydande skadeverkningar eller eljest framstå såsom obilligt: till belopp som betingas av den skattskyldiges yrkande i fråga om taxeringen,

2) om ansökan gjorts angående skatteberäkning för ackumulerad inkomst, angående uppskov med beskattning av intäkt av skogsbruk, angående avräkning av utländsk skatt eller angående befrielse från erläggande av skatt, som påförts avliden person eller hans dödsbo, eller om skattskyldig eller dödsbo anfört besvär över beslut med anledning av sådan ansökan: till belopp som betingas av ansökningen eller besvären,

3) om ansökan gjorts angående nedsättning enligt 85 § 2 mom. av kvarskatteavgift eller om besvär anförts över beslut i anledning av sådan ansökan: till belopp som betingas av ansökningen eller besvären.

3) om ansökan gjorts angående nedsättning enligt 85 § 2 mom. av kvarskatteavgift eller om besvär anförts över beslut i anledning av sådan ansökan: till belopp som betingas av ansökningen eller besvären,

4) om kvarstående eller tillkommande skatt har påförts på grund av att 3 § lagen (1979:000) mot skatteflykt har tillämpats.

Anstånd enligt första stycket vid 1) må medgivas endast om den skattskyldige ställer nöjaktig säkerhet hos länsstyrelsen om *icke* med hänsyn till anståndstidens varaktighet, den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan *antagas*, att det belopp som avses med anståndet ändå kommer att behöri-gen erläggas.

Anstånd enligt första stycket vid 1) eller 4) får medges endast om den skattskyldige ställer nöjaktig säkerhet hos länsstyrelsen om *inte* med hänsyn till anståndstidens varaktighet, den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan *antas*, att det belopp som avses med anståndet ändå kommer att behöri-gen erläggas.

¹ Lagen omtryckt 1972:75. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771.

² Senaste lydelse 1978:972.

Nuvarande lydelse

4 mom.³ Den som åtnjutit anstånd med inbetalning av skatt enligt 2 mom. 1) skall erlägga ränta (a n s t å n d s r ä n t a) för den del av skatten som skall erläggas senast vid anståndstidens utgång. Vid ränteberäkningen *gälla* i tillämpliga delar bestämmelserna i 32 § första stycket.

Vid beräkning av anståndsrenta gäller,

att ränta utgår från utgången av den månad, då skatten skulle ha erlagts om anstånd icke medgivits, till och med den månad, då anståndstiden gått till ända; samt

att ränta utgår i helt krontal, varvid öretal bortfaller.

Bifalles den skattskyldiges besvär, skall erlagd ränta återbetalas sedan taxeringen vunnit laga kraft.

Bestämmelserna i denna lag om tillkommande skatt äga motsvarande tillämpning beträffande anståndsrenta.

Föreslagen lydelse

4 mom. Den som åtnjutit anstånd med inbetalning av skatt enligt 2 mom. 1) *eller 4)* skall erlägga ränta (a n s t å n d s r ä n t a) för den del av skatten som skall erläggas senast vid anståndstidens utgång. Vid ränteberäkningen *gäller* i tillämpliga delar bestämmelserna i 32 § första stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1980.

³ Senaste lydelse 1974:853.

LAGRÅDET

Utdrag
PROTOKOLL
vid sammanträde
1979-10-19

Närvarande: justitierådet Hesser, regeringsrådet Hamdahl, justitierådet Höglund, justitierådet Hessler.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 31 maj 1979 har regeringen på hemställan av statsrådet Mundebo beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag mot skatteflykt,
2. lag om ändring i förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor,
3. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623),
4. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272).

Förslagen har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Arne Bækkevold.

Förslagen föranleder följande yttranden inom lagrådet:

Förslaget till lag mot skatteflykt*Lagrådet:*

En allmän regel mot skatteflykt har diskuterats länge. Redan 1928 års bolagsskatteberedning föreslog i sitt år 1931 avgivna betänkande (SOU 1931:40) en sådan regel. En bestämmelse i ämnet föreslogs också av 1950 års skattelagssakkunniga i deras betänkande (SOU 1954:24) med förslag till effektivare taxering. Intetdera förslaget ledde till lagstiftning. När frågan därefter togs upp på nytt av 1953 års skatteflyktskommitté, ställde sig kommittén avvisande till en allmän regel mot skatteflyktsåtgärder. I sitt slutbetänkande (SOU 1963:52) "Om åtgärder mot skatteflykt" ansåg kommittén det inte möjligt att utforma en godtagbar allmän bestämmelse mot kringgående som samtidigt tillgodosåg kraven på rättssäkerhet och kraven på effektivitet. De beskattningsproblem som uppkommit har med denna inställning till en allmän skatteflyktsklausul fått bemästras så gott det varit möjligt genom att särskilda bestämmelser tillförts den materiella skattelagstiftningen allteftersom behov av lagstiftningsåtgärder visat sig.

Det är framför allt på rättssäkerhetskravet som tanken att införa en allmän skatteflyktsklausul har stupat. Klart är också att det möter stora svårigheter att utforma en lagstiftning i ämnet, som tillgodoser detta krav. Med det höga skattetryck som nu råder är det emellertid särskilt angeläget att skattebördan fördelas på det sätt som är avsett i skatteförfattningarna. Medlet för att uppnå

detta är som saken uttrycks i taxeringslagen likformiga och rättvisa taxeringar. För att kunna tillgodose kravet på likformiga och rättvisa taxeringar måste kunna bortses från rättshandlingar som inte har annan egentlig uppgift än att undandra inkomster från beskattning. Allmänna bestämmelser som ger möjlighet att fränkänna sådana rättshandlingar betydelse i beskattningsförfarandet har också införts på sina håll utomlands.

Till grund för det nu till lagrådet remitterade förslaget ligger ett år 1975 av en expertgrupp inom företagsskatteberedningen avgivet betänkande (SOU 1975:77) med titeln "Allmän skatteflyktsklausul" och en därefter inom budgetdepartementet upprättad promemoria (Ds B 1978:6), betitlad "Lag mot skatteflykt". Genom det utredningsarbete som sålunda föregått det nu remitterade förslaget får anses ådagalagt, att skatteflykten hos oss breder ut sig i sådan mån att det inte längre gärna är möjligt att effektivt möta alla slags kringgåendetransaktioner med särskilda regler inom den materiella skattelagstiftningens ram. Lagstiftningen skulle därmed bli alltför komplicerad. En ordning med särskilda lagstiftningsåtgärder punktvis undan för undan, allteftersom behov uppstår, har också den nackdelen att åtgärderna ofta kommer för sent. Behovet av en allmän regel mot skatteflykt framträder därmed klart. Lagrådet biträder uppfattningen att lagstiftning i ämnet nu bör införas.

I fråga om den närmare utformningen av lagstiftningen anfördes följande.

1-3 §§

Hesser och Hessler:

Förslaget omfattar inte alla former av skatteundandragande. Utanför regleringen faller sålunda skatteundandragande som kännetecknas av oriktiga uppgifter och liknande, vanligen benämnt skattefusk. Förslaget tar sikte på förfaranden, där skattebestämmelse kringgås och som medför en icke oväsentlig skatteförmån.

Enligt förslaget föreligger "kringgående", om dels ett annat förfarande än det valda framstår som närmast till hands liggande med hänsyn till det ekonomiska resultat som, bortsett från beskattningen, har uppnåtts, dels en taxering på grundval av det valda förfarandet strider mot grunderna för den kringgångna bestämmelsen eller de bestämmelser som skulle bli tillämpliga.

Enligt vår mening är de båda rekvisit som sålunda skall konstituera kringgående behäftade med oklarhet. Delvis sammanhänger detta med att också målet för lagstiftarens ambitioner framstår som i viss mån oklart.

Vad angår de båda kringgåenderekvisiten kan anföras följande. Det första rekvisitet innebär, att ett av den skattskyldige använt förfarande skall

jämföras med ett annat förfarande, som framstår som närmast till hands liggande med hänsyn till det ekonomiska resultat som uppnåtts med det av den skattskyldige valda förfarandet, varvid skall bortses från beskattningen. Denna formulering avser att ge uttryck åt en grundtanke i förslaget, nämligen att detta är inriktat på fall där den skattskyldige har möjlighet att utnyttja olika handlingssätt för att uppnå ett visst ekonomiskt resultat och då skaffar sig en skatteförmån genom att i stället för det förfarande som ligger närmast till hands välja ett onormalt eller konstlat förfarande som leder till detta resultat.

Redan denna utgångspunkt är emellertid förenad med grundläggande tolkningssvårigheter. Till en början kan anmärkas att den anförda tanken inte framgår av lagtexten, som inte talar om onormala eller konstlade förfaranden. Men även om lagtexten förtydligas i riktning mot vad som anges i motiven kvarstår de tolkningssvårigheter som här avses. Skattelagstiftningen förutsätter som tillåtet att en skattskyldig utnyttjar t. ex. de möjligheter som den associationsrättsliga lagstiftningen ger att bilda aktiebolag och andra rättssubjekt och att transaktioner företas mellan sådana subjekt. Sådana transaktioner kan företas i många olika former och dessa kan kombineras på ett stort antal olika sätt. Skattskyldiga med omfattande affärsverksamhet kan i olika lägen stå inför ett betydande antal olika kombinationsmöjligheter. Har den skattskyldige tillräcklig överblick över skattesystemet väljer han därvid, om andra skäl inte talar däremot, den form för genomförandet av en planerad åtgärd som är fördelaktigast från skattesynpunkt. Här är han i princip i sin fulla rätt. Att här avgöra om den valda formen är "normal" eller "konstlad" måste ofta vara förenat med stora och ibland oöverstigliga svårigheter.

Vad angår det andra rekvisitet, dvs. att förfarandet skall strida mot grunderna för den kringgångna skattebestämmelsen eller för den bestämmelse som skulle bli tillämplig, synes även detta svårt att hantera i den praktiska tillämpningen. "Grunden" för en skattebestämmelse låter sig ofta knappast i och för sig bestämmas som annat än att skatt som avses i bestämmelsen skall utgå vid sådant förfarande som nämns däri. Här torde en väsentlig skillnad i lagtolkningsproblematiken föreligga i förhållande till exempelvis civilrättslig lagstiftning. Det föreligger en stor risk, att utgången i alltför hög grad blir beroende av subjektiva tyckanden hos bedömare. En möjlighet, som synes ha visst stöd i uttalanden i remissprotokollet, är att tillämpningen blir utomordentligt restriktiv. Av rättssäkerhetsskäl ställer man så höga krav på tydlighet i fråga om att ett förfarande strider mot lagstiftningens ändamål att generalklausulen blir ett slag i luften. En annan möjlighet är, att man kommer mycket långt och drar in även förfaranden, som den samvetsgrannaste skattskyldige ej trott kunna omfattas. Härtill kommer att man synes bli hänvisad till att gå igenom en myckenhet av lagstiftningsmotiv på området för att kunna konstatera, om något uttalande gjorts rörande om ett förfarande sådant som det ifrågavarande godtagits eller inte. Härigenom måste rättstillämpningen bli svårmanövrerad: rättsläget skulle mer framgå ur motivutta-

landen som gjorts i olika sammanhang än av skriven lag. Det kan erinras om att uttalanden i propositioner angående lagbestämmelsers syfte numera allt oftare sker i form av hänvisning till departementspromemorior och liknande material.

Det kan, sammanfattningsvis, inte bli någon lätt uppgift att med ledning av dessa båda rekvisit skilja mellan vad som betraktas som godtagbar skatteplanering och icke godtagbart skatteundandragande. Fråga är om uppgiften ens är möjlig, om man vill upprätthålla rimliga krav på objektivitet, säkerhet och effektivitet.

Med hänsyn till det anförda synes böra övervägas om inte en lösning av lagstiftningsfrågan kan nås efter andra linjer än som valts i remissprotokollet. Härom må anföras följande.

I skatterättslig praxis har man, liksom i civilrättslig, underkänt rättshandlingar som tillkommit för skens skull. Fråga har varit om rättshandlingar, som inte varit allvarligt menade och som alltså i och för sig inte varit bindande parterna i rättshandlingen emellan. Något särskilt stöd i lag har inte erfordrats. Fråga är om en allmän rättsgrundsats, vars berättigande inte torde bestridas av någon; 34 § avtalslagen gör som bekant visst undantag från principen till skydd för godtroende förvärvare. Att avtal som inte är skenavtal men som fått en felaktig beteckning – t. ex. betecknats gåva där fråga är om köp – skatterättsligt såväl som civilrättsligt behandlas efter sin verkliga innebörd är vidare också klart. Expertgruppens lagförslag innehöll en särskild bestämmelse för nu berörda fall.

Remissförslaget upptar inte någon motsvarande bestämmelse om sken- och liknande rättshandlingar. Detta beror dock endast på att man ansett särskild bestämmelse överflödigt, eftersom det här rör sig om allmänna rättsgrundsatser, som ändå skall iakttas. De gäller sålunda även skatteformer som inte omfattas av det remitterade förslaget.

En ytterligare kategori – som uppenbarligen står de nämnda nära – är den som innebär, att man, i syfte att uppnå vissa fördelar, för en transaktion eller en åtgärd använder juridiska former, som inte motsvarar den verkliga eller egentliga innebörden av transaktionen. Det finns inom civilrätten exempel på att domstolarna i sådana fall "brutit igenom" eller "gjort en genomsyn" av de använda formerna och behandlat rättsläget efter dess verkliga innebörd (se exempelvis NJA 1947 s. 647 och 1975 s. 45). Fråga är om principer, som i viss mån kan sägas stå bulvanresonemang nära. För enkelhetens skull talas i det följande om *genomsynsprincipen*. De fall där denna princip skulle kunna bli tillämplig betecknas som *genomsynsfall*.

I viss utsträckning har genomsynsprincipen tillämpats också i skatterättsligt sammanhang. Som exempel kan nämnas behandlingen av ränteutfästelse i s. k. benefika barnreverser, som bedömts inte som vanlig avdragsgill ränta utan som periodiskt understöd till barn, med därav följande hinder mot att göra avdrag för beloppet. Regeringsrättens praxis synes emellertid begränsa genomsynsprincipens tillämpning till fall där det varit fråga om en enstaka

rättshandling. Om däremot ett förfarande består av flera var för sig – om de ses isolerade – korrekta rättshandlingar, synes man inte ha ansett sig kunna tillämpa en genomsynsprincip på förfarandet sett som helhet. (Jfr däremot från civilrättslig praxis NJA 1975 s. 45, ävensom NJA 1955 s. 449 och 1966 s. 66.) Som exempel kan anföras förhandsbeskedsfallet RSV Dt 1974:21, där hel jordbruksfastighet skulle överlåtas till lantbruksnämnd samt återköp omedelbart ske av bostaden med tomt; syftet har uppenbarligen varit att kunna utnyttja det avdrag om 3 000 kr. per innehavsår som endast medges, då bostad ingår i en försäljning. Transaktionen godtogs – trots det tydligen på förhand avtalade återköpet – som försäljning av fastigheten med bostad och tomt och avdraget fick alltså åtnjutas i detta fall.

Enligt vår mening skulle det i den nu förevarande lagstiftningsfrågan vara tillräckligt att genom särskilda lagbestämmelser ge domstolarna stöd för att tillämpa genomsynsprincipen även på nu berörda mer komplicerade fall. En sådan lösning innebär att dessa fall också skattemässigt behandlas efter vad som vid en samlad bedömning måste antas vara den verkliga eller egentliga innebörden av det föreliggande förfarandet.

Som tidigare antydde framgår det inte helt klart, vilka typfall som remissförslaget avses omfatta. Det har redan nämnts att skenfall och fall av oriktigt betecknade avtal inte omfattas av den föreslagna lagtexten; dessa fall avses dock kunna underkännas med stöd av allmänna rättsgrundsatser. Även en del enklare fall inom den grupp där genomsyn kan tillämpas – det erinras om att praxis i viss utsträckning synes tillämpa genomsyn i enkla fall – torde falla utanför. Klart är å andra sidan att den skatteflyktsklausul som innefattas i det remitterade förslaget skall kunna tillämpas på de mer komplicerade av de fall, där en genomsynsprincip skulle kunna användas. Möjligen åsyftas att inbegripa även vissa av de enklare fallen.

Förslagets utformning synes emellertid inte utesluta att det kommer att träffa även fall där förekommande transaktioner och åtgärder givits en rättslig utformning, som helt och hållet motsvarar deras verkliga eller egentliga innebörd och syfte. Med en sådan tolkning innebär förslaget att, trots att en skattebestämmelses ordalydelse ej omfattar det ifrågavarande fallet utan detta eventuellt går in under en annan bestämmelses ordalydelse, den förra bestämmelsen, inte den senare skulle kunna tillämpas. Så skulle ske, om det ansågs överensstämma med grunderna för den ena eller den andra bestämmelsen. Såsom förut anförts föreligger det en stor risk att utgången därvid i alltför hög grad blir beroende av subjektiva tyckanden hos bedömare.

Om man, såsom vi förordar, begränsar tillämpningsområdet för en allmän skatteflyktsklausul till att omfatta genomsynsfallen innebär detta däremot att tillämpningsområdet ej kommer att omfatta fall, där det ej kan anses att den skattskyldige sökt dölja den verkliga eller egentliga innebörden av en åtgärd eller en transaktion. Därmed får man en i princip klar gräns. Är det fråga om en transaktion i flera led kommer uppmärksamheten att inriktas på frågan om de olika leden verkligen är fristående från varandra eller om de t. ex. redan på

förhand är samordnade efter en med en medkontrahent uppgjord plan. Om olika led ser ut att vara fristående och med denna utgångspunkt har en viss innebörd men vid närmare granskning visar sig hänga samman och med hänsyn härtill får en annan innebörd, skall transaktionen som helhet anses äga denna senare innebörd. Om det emellertid mellan olika led inte föreligger något samband av den art som här avses, får dessa led även skattemässigt bedömas vart för sig. Genom en regel i nu angiven riktning anser vi att rättssäkerhetens krav skulle främjas i högre grad än enligt förslaget.

En generalklausul av detta slag betyder naturligtvis inte, att andra mer eller mindre märkliga förfaranden bör tillåtas fortgå utan vidare. Men för att ingripa mot sådana förfaranden blir den lämpliga vägen att tillgripa speciallagstiftning. Det bör vidare också strykas under att med vårt förslag ej är avsett att, utöver vad som direkt framgår av förslaget, åstadkomma någon förändring beträffande i praxis tillämpade grundsatser i fråga om tolkning av skattelag.

En skatteflyktsklausul bör alltså enligt vår mening gå ut på att ge domstolarna stöd för att tillämpa genomsyn även i fall där de i nuvarande praxis ej ansett sig kunna göra detta. Ett stadgande i ämnet bör emellertid utformas så att tillämpningsområdet kommer att omfatta även sådana fall som redan nu ansetts kunna åtkommas i rättspraxis. Stadgandet bör alltså avse alla slags genomsynsfall och även skenfall och fall av oriktigt betecknade rättshandlingar.

En regel av nu åsyftad innebörd skulle förslagsvis kunna ges följande utformning:

”Vid bestämmande av taxering skall åtgärd av betydelse vid taxeringen bedömas efter vad som framstår som dess verkliga innebörd, med bortseende från avtal, förfaranden eller andra anordningar, som skäligen får antas huvudsakligen ha syftat till att av skattemässiga skäl dölja åtgärdens verkliga innebörd.

Bedömningen skall ske under beaktande av samtliga omständigheter. Har den skattskyldige av skattemässiga skäl anordnat ett förfarande, som innefattar flera formellt skilda rättshandlingar, skall hänsyn tas till det samband som i verkligheten föreligger mellan rättshandlingarna.”

Som förut framhölls innebär detta förslag en i princip klar avgränsning av tillämpningsområdet. Ett förfarande eller en rättshandling måste, om det inte är fråga om skenfall, alltid tänkas ha en viss verklig innebörd. Det sagda betyder naturligtvis inte, att det i varje praktiskt fall skulle vara en enkel uppgift att fastställa den verkliga innebörden av ett förfarande. Förhållandena på förevarande område är ofta nog högst komplicerade och den mänskliga uppfinningsrikedomen, då det gäller att av skattemässiga skäl klä transaktioner i annan dräkt än som svarar mot den verkliga innebörden, är som bekant stor. Det är dock enligt vår mening principiellt enklare att efterforska den verkliga innebörden av en transaktion än att söka konstatera och applicera skattebestämmelsers grunder.

I det konkreta fallet får det bli en fråga om bevisning. Det allmännas företrädare bör förebbringa omständigheter, som med någon sannolikhet tyder på att klausulen är tillämplig. Föreligger till synes ovanliga eller egenartade förfaranden, förefaller det rimligt att ställa ett förhållandevis lågt beviskrav beträffande att förfarandets verkliga innebörd är en annan än den som hävdas av den skattskyldige. (Jfr ett yttrande av lagrådet avgivet på begäran av justitieutskottet 1977, se dess utlåtande 1977/78:25 s. 63 ff., 71, 76.) Det får härfter ankomma på den skattskyldige, som får antas ha tillgång till material i saken, att motbevisa påståendet. Vad han kan anföra om syftet med företagna transaktioner kan därvid uppenbarligen bli av största betydelse. Vad som nu anförts är avsett att framgå av den av oss föreslagna lagtexten.

Det är inte uteslutet, att ett förfarande eller en kedja av förfaranden, som kommit till användning av den skattskyldige, kan innehålla både moment som har annan innebörd än som uppgivits och moment, vilkas innebörd inte kan sägas vara en annan än den uppgivna. Man får här tydligen gå på vad som framstår som det huvudsakliga i arrangemanget. Detta har markerats i lagtextutkastet. Klart är vidare att om man stannar i tvekan, huruvida ett förfarandes verkliga innebörd är en annan än som uppgivits, klausulen inte bör tillämpas. Det bör ytterligare påpekas att det inte är meningen att lämna rum för ett mer svepande eller specifikt skattemässigt ekonomiskt betraktelsesätt. Vad som åsyftas är att man skall klarlägga fakta och fastställa deras verkliga rättsliga innebörd.

Det synes lämpligt att en bestämmelse av här förordat slag tas in i taxeringslagen – närmast såsom nya stycken i 1 § – och sålunda inte ges formen av en särskild lag. Nämda lagrum avser taxering enligt kommunal-skattelagen samt enligt lagarna om statlig inkomstskatt och om statlig förmögenhetsskatt. På grund av hänvisningar i lagstiftningen om utskiftningsskatt och ersättningsskatt avser det även taxering till dessa skatter. Tillämpningsområdet blir alltså enligt vårt förslag detsamma som enligt det remitterade förslaget.

Det kan anmärkas att om bestämmelsen upptas i en särskild lag, vars tillämpningsområde med avseende på skatteformer begränsas på sätt som skett i remissförslaget, kan det måhända ge anledning till motsatsslut för andra skatteformers del. Detta förefaller mindre lyckligt. För bestämmelsen formen av ett stadgande i taxeringslagen, är i och för sig det direkta tillämpningsområdet givet. Men fältet blir fritt för en analog tillämpning på andra områden, om så skulle anses motiverat. Härvidlag kan t. ex. i fråga om mer komplicerade förfaranden bristande möjlighet att erhålla förhandsbesked bli att tillmäta betydelse.

Den här förordade utformningen av en generalklausul avviker till sin typ från den som innefattas i det remitterade förslaget och de förslag på vilka detta bygger och vilka varit föremål för remissbehandling. Det av oss framlagda förslaget är endast en skiss, som kan behöva utredas närmare och underkastas

remissbehandling.

På grund av det anförda avstyrker vi att en generalklausul utformas på det sätt som föreslagits i remissprotokollet och hemställer att frågan blir föremål för fortsatt utredning enligt de av oss angivna riktlinjerna.

Hamdahl och Höglund:

De förslag till en allmän regel mot skatteflykt som tidigare lagts fram har varit av tämligen summarisk karaktär. Bolagsskatteberedningens förslag år 1931 upptog sålunda en allmänt hållen regel, enligt vilken en åtgärd som var av betydelse från beskattningssynpunkt, skulle vid beskattningen bedömas med hänsyn till sin verkliga innebörd, om denna var en annan än som uppgivits. Liknande innehåll hade den bestämmelse som föreslogs av 1950 års skattelagssakkunniga i deras betänkande år 1954. Den riktade sig mot åtgärd eller anordning som "vidtagits i syfte att kringgå skatteförfattningarnas föreskrifter". Det nu till lagrådet remitterade förslaget innebär försök till en större precisering av regelns tillämpningsområde genom anknytning till vissa i regeln angivna rekvisit.

Den föreslagna regeln omfattar inte alla former av skatteundandragande. Utanför regeln faller till en början sådant skatteundandragande som kännetecknas av oriktiga uppgifter och liknande, vanligen benämnt skattefusk. Regeln är inriktad på sådana förfaranden som vanligen betecknas som kringgående av skattelag, dvs. vad som brukar hänföras till skatteflykt. Men inte heller alla former av skatteflykt berörs. Sådana förfaranden som redan nu underkänns i rättstillämpningen lämnas utanför. Det gäller skenrättshandlingar och sådana avtal som fått en annan beteckning än som svarar mot innehållet. Dessa slag av rättshandlingar behandlas vid beskattningen enligt allmänna rättsgrundsatser, dvs. att skenrättshandlingarna lämnas utan avseende och avtal med oriktig beteckning bedöms efter sin verkliga innebörd. De anses därför inte ge anledning till någon lagstiftningsåtgärd. Vad som berett problem i praxis är framför allt sådana förfaranden som består av flera rättshandlingar, vilka var för sig har den innebörd de ger sig ut för att ha men vilka tillsammans ger ett ekonomiskt resultat som kommer hela förfarandet att framstå som omotiverat, om det inte vore så att det leder till skattevinst. Särskilt har uppmärksamhets arrangemang i flera led med utnyttjande av juridiska personer, varvid någon egentlig förändring av ägande eller företagsstruktur varken åsyftats eller uppstått.

Det remitterade förslaget har ett mera begränsat tillämpningsområde än det utredningsförslag som ligger i botten. Det förslag som utarbetades av företagsskatteberedningens expertgrupp omfattade så gott som samtliga direkta och indirekta skatter och avgifter. Det tog vidare sikte på alla former av skatteflykt, dvs. såväl skentransaktioner och rättshandlingar med oriktig beteckning som andra former av kringgående. Även sådana avtal som är civilrättsligt ogiltiga, t. ex. på grund av formfel, men som ändå efterlevs av

avtalsparterna omfattades. Det till lagrådet remitterade förslaget ansluter sig nära till den tidigare omnämnda departementspromemorians förslag, som hade en mera begränsad innebörd. Det avser endast inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt vissa särskilda skatter som kan sägas utgöra komplement till inkomstbeskattningen, nämligen utskiftningsskatten och ersättningsskatten. Vidare är förslaget begränsat till vad som i remissprotokollet benämns den egentliga skatteflykten. Som redan berörts lämnas sålunda utanför förslaget skenrättshandlingar och sådana avtal som fått oriktig beteckning. Meningen är att dessa former av skatteflykt skall klaras enligt den rättspraxis som redan finns. Inte heller berörs sådana avtal som är civilrättsligt ogiltiga men som ändå efterlevs av parterna. Dessa avtal anses ligga vid sidan av den egentliga skatteflyktsproblematiken.

Inom ramen för den egentliga skatteflykten eftersträvas ytterligare en begränsning för att minska osäkerheten om skatteflyktsklausulens räckvidd. Enligt vad som anförs i remissprotokollet tar förslaget sikte på sådana förfaranden som innebär att skattskyldiga kringgår skattereglerna med hjälp av konstlade arrangemang, vilkas främsta syfte är att just nedbringa skatten. Saken uttrycks också så, att fråga är om fall där den skattskyldige av skatteskäl väljer ett förfarande som från kommersiella och andra liknande synpunkter framstår som en onödig omväg till det ekonomiska resultat som uppnås. Även med en sådan begränsning kan viss osäkerhet om tillämpligheten kvarstå i konkreta fall. För att möta olägenheterna härav öppnar förslaget möjlighet för de skattskyldiga att få förhandsbesked beträffande klausulens tillämpning.

Mot en sålunda begränsad lagstiftning kan invändas, att den blir ofullständig såsom generalklausul betraktad. Såsom påpekats i remissprotokollet stöter emellertid en reglering, som täcker hela området av skatteflyktsfall, på vissa olägenheter. Det remitterade förslaget synes därför inte böra möta invändning på den grund att det har en mera begränsad innebörd.

En fördel med en sådan begränsning hos förslaget är att de principiella invändningar som från rättssäkerhetssynpunkt kan riktas mot en allmän skatteflyktsklausul till väsentlig del faller. En annan sak är att det erbjuder stora svårigheter att i lagtext ge uttryck även åt en sålunda avgränsad innebörd.

Svårigheterna med utformningen av en allmän bestämmelse ligger främst i att tydligt skilja de otillåtna förfarandena från sådana åtgärder i skattelindrande syfte som anses godtagbara. Utmärkande för skatteflyktsförfarandet är att det innebär ett kringgående av skattelagstiftningen. Avgörandet på denna punkt skall i det särskilda fallet, enligt vad föredragande statsrådet anför, grundas på en bedömning av vad som är förenligt med lagstiftarens intentioner. Först efter en sådan bedömning kan man enligt remissprotokollet tala om att den skattskyldige har kringgått lagstiftningen. I den föreslagna lagen mot skatteflykt har i anslutning härill som ett första rekvisit inskrivits, att fråga är om ett förfarande som innebär att skattebestämmelse kringgås.

Därutöver förutsätter regeln, att förfarandet medför en icke oväsentlig skatteförmån, som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det avgörande skälet för valet av förfarande. I det följande anges närmare vad som menas med kringgående. Detta sker i två punkter. Den första innebär, att ett annat förfarande på vilket bestämmelsen i fråga är tillämplig skall framstå som närmast till hands liggande med hänsyn till det ekonomiska resultat som – bortsett från beskattningen – har uppnåtts med det valda förfarandet. Och enligt den andra punkten skall en taxering på grundval av förfarandet strida mot grunderna för bestämmelsen i fråga eller för de bestämmelser som skulle komma i fråga, om förfarandet lades till grund för taxeringen.

Den sålunda valda metoden att så långt möjligt ange vissa särskilda rekvisit som skall vara uppfyllda för att skatteflyktsklausulen skall bli tillämplig är tilltalande. Mot den föreslagna lagtexten kan dock invändas att den knappast ger klart uttryck åt den avsedda begränsningen till de egentliga kringgåendefallen. Oklarheten synes delvis sammanhänga med att det av remissprotokollet att döma inte blivit helt klarlagt vilka typer av fall lagen skall träffa. Vad här förut återgivits tyder närmast på att det inte är fråga om förfaranden, som består av en enstaka rättshandling, utan om sådana transaktioner som innefattar två eller flera rättshandlingar, vilka tillsammans bildar ett konstlat arrangemang eller en onödig omväg till det ekonomiska resultat som – bortsett från beskattningen – har uppnåtts. Det skulle med andra ord vara fråga om mer eller mindre invecklade transaktioner, bestående av två eller flera led. Den föreslagna lagtexten i 2 § andra stycket 1 rymmer emellertid även enkla fall, som innefattar endast en rättshandling. Mot samma punkt kan också invändas, att detta led i definitionen av kringgående inte träffar de verkliga förhållandena. Det ger intryck av att den skattskyldige syftat till ett visst ekonomiskt resultat och av skatteskäl valt en omväg i stället för det "närmast till hands liggande" förfarandet. Detta intryck förstärks av att det i första stycket talas om "valet av förfarande". I själva verket är det ofta så att den önskade skattevinsten ensam betingat tillvägagångssättet och att det ekonomiska resultat som, bortsett från skattevinsten, följt är något som han fått på köpet.

En större precisering i beskrivningen av det valda förfaringssättet skulle uppnås om regelns tillämpningsområde begränsades till sådant förfarande som består av två eller flera led. Därigenom skulle bli klart att klausulen inte är tillämplig så snart en åtgärd vidtagits som med hänsyn till det ekonomiska resultatet framstår som den förmånligaste från skattesynpunkt, när flera möjliga vägar står till buds. Inriktningen på förfaranden i flera led stämmer väl överens med de av departementschefen anförda motiven till det remitterade lagförslaget. Att detta inte uttryckligen begränsats till att avse förfaranden i flera led torde bero på att man inte velat utesluta en tillämpning på särskilt anmärkningsvärda förfaranden, som formellt sett består av enbart ett enda led.

En inskränkning av tillämpningsområdet enligt det nu sagda torde inte

medföra någon påtaglig olägenhet från effektivitetssynpunkt. Av remissprotokollet framgår, att klausulen ingalunda är tänkt att bli tillämplig på alla förfaranden som leder till en ej avsedd skatteförmån. Om nämligen förfarandet framstår som normalt med hänsyn till det ekonomiska resultat som, bortsett från beskattningen, uppnåtts skall den inte tillämpas. För att komma till rätta med sådana fall är i stället tänkt att de materiella skattereglerna skall ändras. Sådana förfaranden åter som inte framstår som normala med hänsyn till det ekonomiska resultat som har uppnåtts klaras till största delen redan nu i rättspraxis när det är fråga om enstaka rättshandlingar. Det är egentligen först när förfarandet blir mera komplicerat som problemen inställer sig. Den precisering av tillämpningsområdet som kan vinnas genom en begränsning till förfaranden i två eller flera led innebär en klar vinst. Fördelen härav är sådan att begränsningen bör göras även om den kan befaras medföra någon liten effektivitetsminskning.

I enlighet med det anförda vill vi förorda att regeln anges avse sådant förfarande som består av två eller flera rättshandlingar vilka, med hänsyn till det ekonomiska resultat som – bortsett från beskattningen – har uppnåtts genom dem, tillsammans framstår som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande tillvägagångssättet.

Denna bestämning av vilka slags förfaranden lagregeln skall träffa kan efter mönster av det remitterade förslaget lämpligen infogas som ett led i en definition av det kringgående av lagen som avses. I det remitterade förslaget ingår i en sådan definition som ett andra led kravet, att en taxering på grundval av förfarandet skall strida mot grunderna för bestämmelsen i fråga eller för de bestämmelser som skulle komma i fråga om förfarandet lades till grund för taxeringen. Mot denna andra bestämning i förslaget kan anmärkas, att den i och för sig inte är särskilt klargörande. Denna anmärkning faller emellertid till stor del när bestämningen, som här föreslås, blir ett komplement till en mera preciserad beskrivning av själva förfarandet. Dess uppgift är enbart att markera att fråga är om kringgående av skattelag.

Vid sidan av rekvisitet kringgående uppställer det remitterade förslaget de båda kraven, att förfarandet skall medföra en ej oväsentlig skatteförmån samt att denna förmån kan antas ha utgjort det avgörande skälet för valet av förfarande. Av dessa krav är det senare av den natur att det snarast utgör ett element i själva kringgåendet. Det anger ett subjektivt rekvisit hos den skattskyldige som är av direkt betydelse för svaret på frågan, om ett kringgående skall anses vara för handen. Detta krav bör därför gå in i själva den definition av kringgående som lagregeln avses ge.

I enlighet med det anförda och med vissa redaktionella ändringar i övrigt i förhållande till det remitterade förslaget vill vi förorda, att den grundläggande regeln i den föreslagna lagen (2 §) ges följande innehåll. I ett första stycke föreskrivs, att vid taxeringen hänsyn ej skall tas till rättshandling som företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, om rättshandlingen är led i ett

förfarande som innebär att skattebestämmelse kringgås och förfarandet för honom medför en icke oväsentlig skatteförmån. Därefter anges i ett andra stycke vad som i lagen avses med kringgående. Det kan lämpligen anges sålunda, att med förfarande som innebär att skattebestämmelse kringgås avses i lagen förfarande, som består av två eller flera rättshandlingar, om 1. rättshandlingarna med hänsyn till det ekonomiska resultat som – bortsett från beskattningen – har uppnåtts genom dem tillsammans bildar ett förfarande, vilket framstår som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande tillvägagångssättet, 2. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet och 3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot grunderna för bestämmelsen i fråga eller för de bestämmelser som skulle tillämpas om förfarandet lades till grund för taxeringen.

Övergångsbestämmelsen

Lagrådet:

I övergångshänseende skall enligt det remitterade förslaget gälla att den nya lagen ej skall äga tillämpning på rättshandling som företagits före ikraftträdandet. Som framgår av remissprotokollet kan viss tvekan råda om innebörden av regeln, när det är fråga om en efter ikraftträdandet företagen rättshandling, som utgör led i ett förfarande där en annan rättshandling företagits före ikraftträdandet. I remissprotokollet uttalas att den nya lagen kan tillämpas om den inledande rättshandlingen får sägas vara fristående i förhållande till den senare, dvs. om den lika väl hade kunnat genomföras och få ett meningsfullt innehåll utan den efterföljande. Det tilläggs att dessa fall kan förmodas vara de vanliga varför det normalt torde vara nog att konstatera när den sista rättshandlingen har företagits.

Såsom framgår av uttalandet synes man vid prövningen, huruvida den nya lagen är tillämplig på en efter ikraftträdandet företagen rättshandling som utgör led i ett förfarande som påbörjats före ikraftträdandet, böra pröva vilket samband som föreligger mellan de olika leden i förfarandet. Av avgörande betydelse torde därvid vara huruvida den skattskyldige på grund av åtagande före ikraftträdandet var rättsligen pliktig att företa rättshandlingen. Var han pliktig att företa rättshandlingen torde den nya lagen i regel ej kunna tillämpas. Så torde t. ex. ej kunna ske i fråga om reversräntor som förfaller efter ikraftträdandet, om reversen utfärdats dessförinnan och sådana omständigheter inte föreligger att reversen kan anses utfärdad för skens skull. Om det däremot är fråga om en rättshandling som endast innebär en faktisk uppföljning av ett före ikraftträdandet inlett förfarande, torde i regel hinder inte möta att tillämpa den nya lagen.

Förslaget till lag om ändring i förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor*Lagrådet:*

Förslaget, som innefattar vissa ändringar i 1 §, innebär att förhandsbesked skall kunna ges i fråga som avser tillämpning av den föreslagna lagen mot skatteflykt.

Paragrafen är för närvarande uppbyggd så att i första stycket första meningen anges, att riksskatteverket får efter ansökan lämna förhandsbesked i vissa närmare angivna frågor, om det finnes vara av synnerlig vikt för någon. I andra meningen uttalas att förhandsbesked också får meddelas i frågor som sålunda nämnts, om detta finnes vara av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Föreligger prejudikatsskäl får alltså förhandsbesked meddelas oavsett vilken betydelse ärendet har för sökanden. I andra stycket anges att bestämmelserna i första stycket skall äga motsvarande tillämpning i ytterligare vissa angivna frågor. I tredje stycket finns en erinran om att förhandsbesked enligt särskilda bestämmelser kan erhållas också i fråga rörande mervärdesskatt.

Förslaget innefattar, utom vissa redaktionella jämkningar, att första stycket andra meningen skall få lydelsen att förhandsbesked får meddelas i frågor som nämnts i första meningen, om detta finnes vara av vikt för sökanden i fråga som avser tillämpningen av lagen mot skatteflykt eller av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Det bör påpekas att ändringen alltså innebär att förhandsbesked i skatteflyktsfråga skall kunna ges så snart det är av vikt för sökanden. Den i remissprotokollet givna motiveringen till ändringen är på denna punkt otydlig.

Vid föredragningen inför lagrådet har upplysts att avsikten är att den särskilda regeln om förhandsbesked på prejudikatsskäl skall tillämpas även när det gäller skatteflyktsärende. Då detta emellertid knappast framgår av den föreslagna lagtexten bör denna här förtydligas. Lagrådet föreslår att paragrafen, med ytterligare ett par jämkningar av redaktionell art, får följande lydelse:

”Riksskatteverket får, om det finnes vara av synnerlig vikt för någon, efter ansökan lämna besked på förhand (förhandsbesked) angående viss fråga, som avser sökandens taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt eller ersättningsskatt, ävensom viss fråga rörande tillämpningen av lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst eller i lag givna bestämmelser om uppskov med beskattning av realisationsvinst. Gäller ansökningen fråga om tillämpning av lagen (1979:000) mot skatteflykt får förhandsbesked meddelas, om det är av vikt för sökanden.

I frågor som avses i första stycket får förhandsbesked också meddelas, om det finnes vara av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Vad som har sagts i första stycket första meningen och andra stycket skall också tillämpas, när ägare till fastighet önskar på förhand erhålla besked angående viss fråga, som avser taxering av fastigheten. Detsamma gäller den för vilken garantibelopp för fastighet skall tas upp som skattepliktig inkomst enligt bestämmelserna i 47 § kommunalskattelagen (1928:370), trots att han inte är ägare.

Om rätt att av riksskatteverket erhålla förhandsbesked i fråga rörande mervärdesskatt föreskrives i lagen (1968:430) om mervärdesskatt.”

Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Lagrådet:

I remissprotokollet diskuteras frågan om möjligheten till eftertaxering, när omständigheter som motiverar tillämpning av skatteflyktsklausulen blir kända för skattemyndigheterna först efter det att den ordinarie taxeringen vunnit laga kraft. Föredragande statsrådet uttalar som sin uppfattning att de regler som normalt gäller om förutsättningarna för eftertaxering bör tillämpas också i fråga om skatteflyktsklausulen. Som första förutsättning för eftertaxering gäller att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift. En viktig fråga blir då i vad mån en allmän skatteflyktsklausul påverkar den skattskyldiges plikt att lämna uppgifter om innebörden i de förfaranden som han vill skall läggas till grund för taxeringen. Enligt föredragande statsrådet ökar den skattskyldiges uppgiftsplikt principiellt inte till sin omfattning genom skatteflyktsklausulen, varför det enligt hans mening är naturligt att låta den gällande innebörden av begreppet oriktig uppgift bli tillämplig också i fråga om skatteflyktsklausulen. Mot den bakgrunden anser föredragande statsrådet, att klausulen inte bör föranleda några särskilda bestämmelser i fråga om eftertaxering.

I det av företagsskatteberedningens expertgrupp avgivna betänkandet uttalas, att det endast sällan torde bli fallet att den skattskyldige kan överbevisas om att ha lämnat en oriktig uppgift beträffande sådana förfaranden som träffas av den av gruppen föreslagna generalklausulen. Situationen skulle enligt expertgruppens åsikt i regel vara den att den skattskyldige tämligen öppet redovisar de transaktioner som leder till skattelättnader i strid mot lagstiftningens anda och mening. Det kan ifrågasättas om förfaranden, som skatteflyktsklausulen enligt det remitterade förslaget är avsedd att träffa, kommer att redovisas öppet av den skattskyldige i den omfattning som expertgruppen tänkte sig. Om t. ex. en aktieförsäljning ägt rum och den skattskyldige – enligt en i och för sig korrekt beräkning – uppger den därvid uppkommande realisationsvinsten till beskattning är det mindre troligt att därjämte av hans självdeklaration framgår omständigheter som visar att aktieförsäljningen utgör led i ett förfarande för att kringgå reglerna om beskattning av inkomst av rörelse, tjänst eller kapital. Många gånger torde det

krävas taxeringsrevision för att upptäcka kringgåendetransaktioner och läget kan då vara sådant att en ändrad taxering endast kan åstadkommas genom eftertaxering.

Som föredragande statsrådet anförts finns en omfattande domstolspraxis rörande innebörden av begreppet oriktig uppgift som förutsättning för eftertaxering. Denna praxis bygger på de skattskyldigas uppgiftsskyldighet enligt hittills gällande skatteregler och säger ingenting om vilken grad av fullständighet som krävs av de skattskyldiga i fråga om sådana omständigheter som skulle kunna utlösa tillämpning av skatteflyktsklausulen. Skenrättshandlingar och oriktigt rubricerade rättshandlingar skall redan enligt gällande lagtillämpning inte läggas till grund för taxeringen. Åberopande av sådana rättshandlingar har följdriktigt ansetts utgöra oriktig uppgift och kunnat medföra eftertaxering. Skatteflyktsklausulen enligt det remitterade lagförslaget öppnar möjlighet att vid taxeringen underkänna i och för sig riktiga rättshandlingar, om de ingår i ett förfarande som innebär kringgående av en skattebestämmelse. Sannolikt kan i vissa sådana fall den skattskyldiges uppgifter vara objektivt oriktiga. Det karakteristiska för kringgåendefallen torde dock vara att de lämnade uppgifterna är oriktiga eller ofullständiga bara i den meningen att de inte lämnar upplysning om de omständigheter som möjliggör tillämpning av skatteflyktsklausulen.

En uppgiftsplikt i fråga om omständigheter av sistnämnda slag skiljer sig från den uppgiftsplikt som föreligger beträffande omständigheter som enligt gällande rätt är av betydelse för en riktig taxering. Medan sistnämnda omständigheter i princip är objektivt bestämda, förutsätter skatteflyktsklausulen en bedömning mot ett antal rekvisit för att det skall kunna avgöras om omständigheterna är sådana att de gör klausulen tillämplig. Betydelsen av olika omständigheter blir därmed i så hög grad beroende av en bedömning i efterhand i enskilda fall att man inte generellt kan göra gällande att underlåtenhet att lämna upplysning om sådana omständigheter innebär ett oriktigt meddelande.

Å andra sidan torde skatteflyktsklausulens praktiska betydelse bli avsevärt försvagad om utrymmet för dess tillämpning vid eftertaxering blir litet. Det finns därför anledning att, även om oriktigt meddelande i den mening som avses i taxeringslagens bestämmelse om eftertaxering inte föreligger, medge rättelse genom eftertaxering, när skatteflyktsklausulen är tillämplig. En bestämmelse härom kan lämpligen införas som 114 a § i taxeringslagen och få innehållet att, utöver vad som följer av 114 §, eftertaxering skall ske, när rättelse påkallas av att lagen (1979:000) mot skatteflykt är tillämplig.

Förslaget till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1980-10-02

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Bohman, Wikström, Friggebo, Mogård, Dahlgren, Åsling, Söder, Krönmark, Burenstam Linder, Johansson, Wirtén, Holm, Andersson, Boo, Winberg, Adelsohn, Danell, Petri, Eliasson

Föredragande: statsrådet Wirtén

Proposition med förslag till lag mot skatteflykt, m. m.

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande¹ över förslag till

1. lag mot skatteflykt,
2. lag om ändring i förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor,

3. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623),

4. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272).

Föredraganden redogör för lagrådets yttrande.

Förslaget till lag mot skatteflykt*Allmänt*

Frågan om införandet av en lag mot skatteflykt har övervägts sedan flera år tillbaka. I regeringsförklaringen den 12 oktober 1979 angavs, att "förslag till lag med allmän skatteflyktsklausul kommer att framläggas, förutsatt att lagrådets prövning ej ger anledning till annat".

I det yttrande över lagrådsremissen som avgivits, är lagrådets ledamöter eniga om att det finns ett klart behov av en allmän regel mot skatteflykt och biträder förslaget att en lagstiftning i ämnet nu genomförs. Som lagrådet framhåller har nämligen erfarenheten visat att det inte längre gärna är möjligt att med särskilda regler inom den materiella skatterättens ram effektivt möta alla kringgåendetransaktioner. Liksom min företrädare anser jag därför att man inte kan avstå från en generalklausul mot skatteflykt. Jag

¹ Beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringssammanträde den 31 maj 1979.

har emellertid samtidigt stor förståelse för de invändningar av principiell natur som har riktats mot en sådan klausul. Som lagrådet också har uttalat är det svårt att utforma en allmän skatteflyktsklausul som fullt ut tillgodoser rättssäkerhetskravet.

När jag nu ändå föreslår att en lagstiftning om skatteflykt införs, gör jag det i medvetande om rättssäkerhetsfrågans betydelse och förordar därför i det följande åtgärder för att stärka rättssäkerheten utöver vad som har föreslagits i remissprotokollet. Jag vill också erinra om att de allmänna förvaltningsdomstolarna, som skall tillämpa lagen, har kraftigt förstärkts både kvalitativt och kvantitativt under de senaste åren samt att möjligheten att få bindande förhandsbesked finns. Jag finner det också angeläget att framhålla att syftet med skatteflyktsklausulen endast är att få till stånd rättvisa taxeringar. Lagen är inte avsedd att medföra någon utvidgning av tillämpningsområdet för reglerna om skattebrott eller skattetillägg.

När det gäller frågan om hur en sådan generalklausul skall utformas råder det delade meningar inom lagrådet. Två av ledamöterna godtar i huvudsak den lösning som har förordats i remissprotokollet, dvs. att klausulen skall avse s. k. kringgåendetransaktioner och bygga på de rekvisit som har angetts i det remitterade lagförslaget.

De två andra ledamöterna i lagrådet anser att den remitterade klausulen medför vissa tolkningssvårigheter. De förordar därför en annan lösning. Enligt deras mening bör klausulen inriktas mot fall där någon, i syfte att uppnå vissa fördelar, för en transaktion använder juridiska former, som inte motsvarar den verkliga eller egentliga innebörden av transaktionen. Klausulen skall göra det möjligt att företa en "genomsyn" av de använda formerna och behandla rättsläget efter dess verkliga innebörd. Vidare förordas att klausulen förutom dessa s. k. genomsynsfall skall omfatta också skenfall och fall av felaktigt betecknade rättshandlingar. Från dessa utgångspunkter skisseras en klausul som innebär att man vid taxeringen skall bedöma en åtgärd efter vad som framstår som dess verkliga innebörd med bortseende från anordningar, som skäligen får antas huvudsakligen ha syftat till att av skattemässiga skäl dölja åtgärdens verkliga innebörd. Enligt de två ledamöternas mening bör frågan om utformningen av generalklausulen utredas vidare enligt dessa riktlinjer.

Frågan om hur en generalklausul mot skatteflykt lämpligen bör utformas har diskuterats sedan lång tid tillbaka i vårt land och har varit föremål för ett omfattande utredningsarbete i flera omgångar. Ett par av de utredningsförslag som har lagts fram har innehållit regler om att åtgärder av betydelse från beskattningssynpunkt vid taxeringen skall bedömas efter sin verkliga innebörd. En sådan regel föreslogs redan år 1931 av bolagsskatteberedningen. Även det förslag som år 1975 lades fram av en arbetsgrupp inom företagsskatteberedningen innehöll en regel av detta slag. Regeln avsåg enligt arbetsgruppens motiv bl. a. skenrättshandlingar och felaktigt betecknade rättshandlingar. Regeln skulle emellertid också ses som en tolknings-

anvisning till den egentliga skatteflyktsklausulen och göra det möjligt att på en serie rättshandlingar tillämpa samma genomsyn som praxis redan hade accepterat beträffande enstaka rättshandlingar.

Arbetsgruppens förslag avstyrktes av en stor majoritet av remissinstanserna. I remissprotokollet konstaterade min företrädare att någon uttrycklig regel inte behövs för att komma till rätta med de klara fallen av sken och felaktig rubricering, eftersom man i rättstillämpningen redan bedömer dessa fall efter deras verkliga innebörd. Med hänsyn till bl. a. att en sådan regel skulle kunna medföra vissa gränsdragnings- och tolkningsproblem ansåg min företrädare att förslaget inte borde genomföras.

Av det anförda framgår att idén om att bygga en klausul på rekvisitet verklig innebörd inte är någon principiell nyhet i diskussionen om utformningen av en lagstiftning mot skatteflykt. Det förslag om en klausul med denna konstruktion som har förts fram av två av lagrådets ledamöter är avsett att täcka dels skenrättshandlingar och felaktigt betecknade rättshandlingar, dels transaktioner på den egentliga skatteflyktens område. Att den förstnämnda gruppen av rättshandlingar täcks är en konsekvens av den föreslagna konstruktionen. Det har inte gjorts gällande att det föreligger något självständigt behov av att reglera sådana fall. Min ståndpunkt är fortfarande att en lagreglering av skenrättshandlingar m. m. är obehövlig. Vad frågan gäller är om en klausul som bygger på rekvisitet verklig innebörd är att föredra framför den klausul som har förordats i det remitterade förslaget med hänsyn till de problem som de egentliga skatteflyktsfallen erbjuder.

Jag kan då till en början konstatera att vad som från de två lagrådsledamöternas sida har uttalats om tillämpningen av klausulen på den egentliga skatteflyktens område tyder på att den avses omfatta i stort sett samma slags fall som det remitterade förslaget. Genomsynsprincipen skall sålunda kunna tillämpas på förfaranden som består av flera led. Om de olika leden hänger samman är det meningen att innebörden av förfarandena skall bedömas med hänsyn till transaktionen som helhet. Om transaktionen innehåller både moment som har en annan innebörd än som uppgivits och moment, vilkas innebörd inte kan sägas vara annan än den uppgivna, får man gå på vad som framstår som det huvudsakliga i arrangemanget.

Klausulen skall alltså ge utrymme för att vid taxeringen bortse från vissa rättshandlingar av väsentligen formell art även om dessa faktiskt har medfört vissa bestående rättsverkningar. Detta stämmer väl överens med vad som avses gälla enligt det remitterade förslaget. Att en sådan ordning åsyftas kommer emellertid enligt min mening inte till klarare uttryck genom en klausul som bygger på rekvisitet verklig innebörd, även om klausulen förses med tillägg av det slag som lagrådsledamöterna i fråga har förordat. Tvärtom finns det med hänsyn till hur man hittills i regel har uppfattat rekvisitet verklig innebörd en risk för att tillämpningen av en sådan klausul begränsas till felaktigt betecknade rättshandlingar o. d. Vad det här gäller att komma

till rätta med är emellertid i första hand förfaranden som består av flera rättshandlingar, vilka var för sig har den innebörd de ger sig ut för att ha men vilka tillsammans ger ett ekonomiskt resultat som kommer hela förfarandet att framstå som omotiverat om det inte vore så att det leder till skattevinst.

Från dessa utgångspunkter finns det enligt min mening inte tillräckliga skäl att förorda en lösning på grundval av rekvisitet verklig innebörd. Till stöd för en sådan lösning har emellertid också åberopats att man därigenom kan undvara ett rekvisit med avseende på lagstiftningens grunder. Enligt de två lagrådsledamöternas mening medför ett sådant rekvisit tolkningssvårigheter och det är också främst på denna punkt som invändningar har riktats mot det remitterade förslaget.

Denna fråga har ingående diskuterats i remissprotokollet. Det har skett mot bakgrund av förslag från ett par remissinstanser som också har förordat klausuler som saknar rekvisit med avseende på lagstiftningens grunder. Vad som i det sammanhanget har anförts har enligt min mening i stort sett giltighet också med avseende på en klausul som bygger på rekvisitet verklig innebörd. Härtill kommer att en sådan klausul skulle kunna skapa osäkerhet när det gäller att i framtiden bedöma i praktiken vanliga förfaranden som med lagstiftarens goda minne hittills har bedömts med hänsyn mera till den formella än den verkliga innebörden. Som exempel kan nämnas att vinster i ett fåmansbolag tas ut som lön eller att en fastighet säljs till närstående för ett värde som understiger det verkliga men som ligger över taxeringsvärdet. Om man i sådana fall skall se till den verkliga innebörden kan det ifrågasättas om inte utdelning resp. gåva skulle anses föreligga till viss del.

Det anförda innebär alltså att man enligt min mening inte kommer ifrån ett rekvisit med avseende på lagstiftningens grunder. Jag finner vidare att en klausul som bygger på rekvisitet verklig innebörd närmast är avpassad för felaktigt betecknade rättshandlingar o. d. och att en sådan klausul i jämförelse med det remitterade förslaget inte medför någon klarare avgränsning av de fall som en skatteflyktsklausul bör vara inriktad på. För- och nackdelar med de olika alternativen har också getts en sådan belysning i de senaste årens utrednings- och remissarbete att förnyad utredning inte kan väntas tillföra saken något avgörande nytt. Mot denna bakgrund anser jag att det remitterade förslaget bör läggas till grund för lagstiftningen.

Jag vill tillägga att prövningen av frågan om ett visst förfarande strider mot lagstiftningens grunder givetvis bör ske enligt den metodik som gäller för rättstillämpning i allmänhet. Av betydelse är här framför allt själva lagstiftningens utformning samt sådana uttalanden i det aktuella lagstiftningsärendet som riksdagen har gjort eller ställt sig bakom. Bedömningen måste här som i andra sammanhang göras med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål såsom det har kommit till uttryck i lagtexten och sådana förarbeten som utgör allmänt vedertagna rättskällor. Som har anförts i remissprotokollet måste oklarhet beträffande

lagstiftningens grunder gå ut över den fiskala sidan. För att markera detta föreslår jag att det anges i lagtexten att förfarandet klart skall strida mot grunderna för en skattebestämmelse för att klausulen skall få tillämpas.

Förutsättningarna för tillämpning av klausulen

De två ledamöter som i huvudsak har anslutit sig till det remitterade förslaget har förordat vissa preciseringar av klausulens tillämpningsområde enligt 2 §. Bl. a. har föreslagits att detta begränsas till sådana förfaranden som består av två eller flera rättshandlingar. Härigenom har man velat förhindra att klausulen kan tillämpas så snart en åtgärd vidtagits, som med hänsyn till det ekonomiska resultatet framstår som den förmånligaste från skattesynpunkt, när flera möjliga vägar står till buds.

För att kunna bedöma effekterna av detta förslag måste man till en början göra klart för sig vad som skall förstås med begreppet rättshandling.

Det ligger då närmast till hands att tillägga detta begrepp samma innebörd som det har enligt allmänt juridiskt språkbruk sådant det har kommit till uttryck exempelvis i avtalslagen (1915:218) och dess förarbeten. Det innefattar sålunda viljeförklaringar eller andra åtgärder som har till syfte att grundlägga, förändra eller upphäva ett rättsförhållande, vilket faller inom förmögenhetsrättens område. Man kan då konstatera att t. ex. ett köp består av åtskilliga moment som sedda var för sig betraktas som rättshandlingar. Det gäller avtalets ingående, leveransen av godset, betalningen etc. Detta innebär alltså att det knappast är möjligt att i praktiken genomföra ett kringgåendeförfarande utan att flera rättshandlingar föreligger. Ett krav på att förfarandet skall bestå av två eller flera rättshandlingar får då knappast den preciserande verkan som torde ha åsyftats med förslaget.

Om man i stället förstår förslaget så att det krävs flera skilda avtal blir tillämpningsområdet för begränsat. Då öppnas nämligen en möjlighet för de skattskyldiga att i ett sammanhang köpa ett "skatteflyktspaket", dvs. ett avtal ingås varigenom en skattskyldig träder in i ett redan ordnat skatteflyktsarrangemang. Av samma skäl är det inte möjligt att ställa upp något krav på att den skattskyldige direkt skall medverka i minst två rättshandlingar.

Det nu anförda visar enligt min mening att det knappast medför någon klarare avgränsning av klausulens tillämpningsområde om man inför krav på att kringgåendeförfarandet skall bestå av minst två rättshandlingar. Samtidigt uppkommer en risk för att ett sådant krav ges en tolkning som innebär att tillämpningsområdet blir för snävt. Jag är därför inte beredd att förorda en sådan formulering. Däremot kan jag ansluta mig till förslaget att det skall anges att förfarandet skall framstå som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet.

Jag biträder också förslaget att lagtexten i 2 § justeras så att det klarare framgår att klausulen kan tillämpas även i fall där den önskade skattevinsten

ensam betingat tillvägagångssättet och det ekonomiska resultat, bortsett från skattevinsten, som följt är något som den skattskyldige har fått på köpet.

Det föreslås vidare från de två nu ifrågavarande lagrådsledamöternas sida en redaktionell ändring av 2 § som innebär att kravet på att skatteförmånen kan antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet skall gå in i själva definitionen av kringgående som lagregeln ger. Som jag ser det är det i och för sig naturligtast att inte väga in den skattskyldiges avsikter när man tar ställning till om en skattebestämmelse har kringgåtts eller ej genom ett visst förfarande. Det finns emellertid goda skäl också för den ståndpunkt som företräds av de två lagrådsledamöterna. Deras förslag innebär också att lagtexten blir mer överskådlig. Jag biträder därför ändringsförslaget. I enlighet härmed bör dock även rekvisitet att förfarandet medför en icke oväsentlig skatteförmån ingå i definitionen av kringgående.

Ikraftträdande m. m.

Lagen bör träda i kraft den 1 januari 1981.

Jag har inledningsvis framhållit att det är svårt att utforma en lagstiftning i ämnet som tillgodoser rättssäkerhetens krav och att särskilda åtgärder utöver vad som föreslagits i remissprotokollet därför bör vidtas. Jag anser sålunda att man redan nu bör besluta om en uppföljning och utvärdering av lagstiftningen från rättssäkerhetssynpunkter och att lagstiftningen bör övervägas på nytt sedan den varit i kraft någon tid och erfarenheter har vunnits av dess praktiska tillämpning. Med hänsyn härtill bör lagen nu tidsbegränsas, lämpligen till fem år. Lagen bör sålunda gälla i fråga om rättshandlingar som har företagits under tiden den 1 januari 1981 – den 31 december 1985. I huvudsak innebär detta att lagen skall tillämpas vid 1982–1986 års taxeringar.

Jag ansluter mig till vad lagrådet har anfört om tillämpningen av lagen på en efter ikraftträdandet företagen rättshandling som utgör led i ett förfarande som har påbörjats före ikraftträdandet.

Utvärderingen av lagens tillämpning bör komma till stånd mot slutet av femårsperioden. Särskilda åtgärder bör redan nu vidtas för att säkerställa att ett underlag för detta finns till hands. Om riksdagen antar förslaget, kommer jag därför att föreslå regeringen att den ålägger berörda domstolar och myndigheter att inrapportera sina erfarenheter av lagstiftningen till justitiekanslern (JK). Närmare föreskrifter om detta får utfärdas i administrativ ordning. Vidare bör ett uppdrag lämnas JK att med eget yttrande överlämna detta material till regeringen så att en utvärdering kan ske före femårsperiodens utgång. I sitt yttrande bör JK uttala sig i frågan huvudsakligen om lagen, sådan den har tillämpats, svarar mot rimliga krav på rättssäkerhet. Han bör också fästa uppmärksamheten på eventuella ojämnheter och särskilda problem som kan ha visat sig i tillämpningen.

Förslaget till lag om ändring i förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor

Jag godtar lagrådets förslag till förtydliganden och redaktionella ändringar.

Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Som har anmärkts i remissprotokollet avses den skattskyldiges uppgiftsplikt principiellt inte öka genom skatteflyktsklausulen. Lagrådet har med hänvisning härtill uttalat att det inte generellt kan göras gällande att en underlåtenhet att lämna upplysning om omständigheter som skulle kunna utlösa en tillämpning av klausulen innebär att den skattskyldige har lämnat ett oriktigt meddelande.

Jag biträder i denna del lagrådets uttalande. Det ger mig anledning att understryka vad jag anförde inledningsvis om att klausulen inte är avsedd att utvidga tillämpningsområdet för reglerna om skattebrott och skattetillägg. En underlåtenhet att lämna upplysningar i nu aktuellt hänseende kan jämföras med lämnandet av en oriktig uppgift endast i den mån det är uttryckligen föreskrivet eller följer av allmänna grundsatser för rättstillämpningen på området.

Som lagrådet har uttalat torde emellertid skatteflyktsklausulens praktiska betydelse bli avsevärt försvagad, om utrymmet för dess tillämpning vid eftertaxering blir begränsat till fall då oriktiga uppgifter har lämnats. Jag biträder därför lagrådets förslag om att en bestämmelse bör tas in i en ny paragraf, 114 a §, om att eftertaxering, utöver vad som följer av 114 §, skall ske när rättelse påkallas av att lagen mot skatteflykt är tillämplig.

Förslaget till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

En ändring av redaktionell art bör göras.

Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att antaga de av lagrådet granskade förslagen med vidtagna ändringar.

Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga de förslag som föredraganden har lagt fram.

Innehållsförteckning

Propositionen	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	
1 Förslag till lag mot skatteflykt	3
2 Förslag till lag om ändring i förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor	4
3 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)	6
4 Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)	8
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde 1979-05-31	10
1 Inledning	10
2 Allmänt om skatteflyktsproblemet	11
3 Utformningen av en skatteflyktsklausul	15
3.1 Inriktningen av lagstiftningen	15
3.2 Förutsättningar för tillämpning av klausulen	22
3.3 Sammanfattning	30
4 Taxering	31
5 Processuella frågor m. m.	33
6 Ikraftträdande	38
7 Författningsförslagen	38
8 Hemställan	38
9 Beslut	38

Bilaga 1

Arbetsgruppens förslag (SOU 1975:77)	39
--	----

Bilaga 2

Departementspromemorian (Ds B 1978:6) Lag mot skatteflykt ...	40
Sammanfattning	41
1 Författningsförslag	45
2 Inledning	51
3 Nuvarande lagstiftning mot skatteflykt	53
3.1 Inledning	53
3.2 Speciella bestämmelser mot skatteflykt	54
3.3 Utländsk lagstiftning mot skatteflykt	58
4 Arbetsgruppens förslag	60
4.1 Allmänt om skatteflyktsproblemet	60
4.2 Allmänna eller speciella skatteflyktsregler	62
4.3 Arbetsgruppens förslag till lagstiftning mot skatteflykt ..	67
4.3.1 Lagstiftningens tillämpningsområde	67
4.3.2 Utformningen av en allmän skatteflyktsklausul ..	69
4.3.3 Övriga frågor	74

5	Remissyttrandena	77
5.1	Allmänna synpunkter	77
5.2	Generalklausulens närmare utformning	80
5.3	Skenavtal m. m.	89
5.4	Tillämpningsområdet	90
5.5	Särskilda frågor	91
6	Förslag till lag mot skatteflykt	96
6.1	Inledning	96
6.2	Olika åtgärder för att förhindra skatteflykt	103
6.3	Utformningen av en allmän skatteflyktsklausul	109
6.4	Taxering	135
6.5	Lagstiftningens tillämpningsområde m. m.	139
6.6	Processuella frågor m. m.	141
6.7	Författningsförslagen	150
6.8	Ikraftträdande	150

Bilaga 3

Sammanställning av remissyttranden över departementspromemorian

(Ds B 1978:6)	Lag mot skatteflykt	151
1	Remissinstanser	151
2	Allmänt om införandet av en generalklausul mot skatteflykt ..	151
3	Utformningen av en skatteflyktsklausul	153
3.1	Inriktningen av lagstiftningen	153
3.2	Förutsättningar för tillämpning av klausulen	155
3.3	Taxering	162
4	Lagstiftningens tillämpning på olika skatter	163
5	Kompletterande skatteflyktsregler	164
6	Processuella frågor m. m.	164
6.1	Förhandsbesked	164
6.2	Skatterätt eller taxeringsnämnd	166
6.3	Kommunikationsregeln m. m.	167
6.4	Det allmännas ställning i processen	168
7	Anstånd med inbetalning av skatt	170
8	Ikraftträdande	172

Bilaga 4

De remitterade förslagen	173
1 Förslag till lag mot skatteflykt	173
2 Förslag till lag om ändring i förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor	174
3 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)	176
4 Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)	177

Utdrag av lagrådets protokoll 1979-10-19

Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde 1980-10-02



