

## Skatteutskottets betänkande

1984/85:48

om skatteflykt m. m.

### Sammanfattning

I betänkandet avstyrker utskottet motioner om slopande av samt om ändringar, översyn och utvärdering av generalklausulen mot skatteflykt. Utskottet avstyrker också motioner med yrkanden om ändring, översyn och utvärdering av bevissäkringslagen.

Mot utskottets beslut har anmälts två reservationer av (m), två gemensamma av (c) och (fp) och en av (fp). Ett särskilt yttrande har lämnats av (m) och ett av (c) och (fp).

### Motionerna

1984/85:292 av Anita Bråkenhielm (m) och Ivar Virgin (m)

I motionen yrkas

1. att riksdagen hos regeringen begär en skyndsam översyn av oklara regler på skatteområdet i syfte att snarast avskaffa generalklausulen mot skatteflykt,

2. att riksdagen hos regeringen begär förslag till utformning av en generaldispens inom skattelagstiftningen att gälla tills dess generalklausulen avskaffats.

1984/85:310 av Allan Ekström (m)

I motionen yrkas att riksdagen hos regeringen begär förslag om sådana ändringar i bevissäkringslagen att lagen skall få tillämpas endast om skälig misstanke om brott av viss svårighetsgrad föreligger samt att beslut om säkringsåtgärd får fattas enbart av länsrätt.

1984/85:411 av Martin Olsson (c) och Sigvard Persson (c)

I motionen yrkas att riksdagen hos regeringen begär att en översyn och utvärdering görs av bevissäkringslagen i syfte att stärka rättssäkerhetsintresset.

1984/85:455 (jfr 454) av Ulf Adelson m. fl. (m)

såvitt avser yrkandena

1. att riksdagen beslutar att avskaffa lagen (1980:865) mot skatteflykt,

2. att riksdagen beslutar att ändra bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen (1975:1027) i enlighet med vad i motionen anförts.

1984/85:830 av Bengt Silfverstrand (s) och Hans Pettersson i Helsingborg (s)

I motionen yrkas att riksdagen hos regeringen begär en översyn av lagen mot skatteflykt.

1984/84:1143 av Thorbjörn Fälldin m. fl. (c)

såvitt avser yrkande

8. att riksdagen beslutar hos regeringen begära att en utvärdering snarast sker av generalklausulen i skattelagstiftningen.

1984/85:1533 (jfr 1532) av Bengt Westerberg m. fl. (fp)

I motionen yrkas

1. att riksdagen beslutar om sådana ändringar i skatteflyktslagen att lagen åter får den lydelse lagen fick i sin utformning 1980.

2. att riksdagen hos regeringen begär att frågan om inrättande av en omvänd generalklausul i enlighet med vad i motionen anförts bör prövas i samband med att skatteflyktslagen blir föremål för en kommande utvärdering.

## Skrivelse

Justitiekanslern (JK) har i skrivelse till regeringen den 22 februari i år redogjort för sina iakttagelser rörande den praktiska tillämpningen av generalklausulen under åren 1981–1984. Skrivelsen är fogad som bilaga till betänkandet.

## Gällande rätt och frågornas tidigare behandling m. m.

### Skatteflykt

Riksdagen antog hösten 1980 bestämmelser om en generalklausul mot skatteflykt. En utförlig redogörelse för lagen i dess ursprungliga utformning (SFS 1980:865) samt de av riksdagen våren 1983 beslutade ändringarna i densamma (SFS 1983:75) har lämnats i skatteutskottets betänkande SkU 1983/84:35.

I anslutning till den proposition (1982/83:84) med förslag till skärpningar av skatteflyktsklausulen som utskottet behandlade våren 1983 väcktes motioner från (m), (c) och (fp) med yrkanden om avslag på propositionen. Utskottet avstyrkte motionerna (SkU 1982/83:20) med bl. a. den motiveringen att en skatteflyktsklausul – inte minst av rättviseskäl och av hänsyn till de lojala skattebetalarna – borde kunna tillgodose någorlunda rimliga effektivitetskrav och att klausulen i dess nya lydelse gav skattedomstolarna större möjligheter än den tidigare gällande att ingripa mot klara fall av kringgåendet utan att man för den skull gjorde avkall på rättssäkerheten.

När motioner om klausulen återkom vid förra riksmötet avstyrkte utskottet även dem med följande motivering (SkU 1983/84:35):

Såvitt utskottet kan bedöma torde en generalklausul mot skatteflykt som skall tillgodose både rättsäkerhets- och rimliga effektivitets- och rättvisekrav knappast kunna ges en helt entydig utformning i författningstext. För denna en alltför snäv avfattning och ett alltför exakt innehåll minskar – som utskottet vid tidigare tillfällen framhållit – skattedomstolarnas möjligheter till analog lagtillämpning, och risken för att också skatteflyktsklausulen – liksom speciallagstiftningen mot skatteflyktstransaktioner – kan kringgås ökar.

Enligt utskottets mening föreligger inte några mer avgörande skillnader mellan klausulen i dess nuvarande och dess tidigare utformning. I båda fallen förutsätts i princip att den skattskyldige genom ett visst förfarande uppnått ett beskattningsresultat som är förmånligare än vad som är normalt i jämförbara situationer. Att skatteförmånen enligt den nya lydelsen skall ha utgjort det "huvudsakliga" och inte som tidigare det "avgörande" skälet för den skattskyldiges förfarande kan inte sägas innebära någon påtaglig skillnad. Inte heller i övrigt rör sig olikheterna om annat än nyansskillnader.

Skatteflyktslagen torde i huvudsak kunna tillämpas endast i sådana fall där den skattskyldige kan antas vara väl medveten om att skattemyndigheterna kan komma att ifrågasätta giltigheten av ett visst förfarande. I härtil kommer att de skattskyldiga har möjlighet att erhålla förhandsbesked från riksskatteverket i frågor som gäller klausulen och dess tillämpning och att sådana frågor i varje fall tills vidare skall prövas av länsrätt som första instans.

Lagen mot skatteflykt är tidsbegränsad och gäller i fråga om rättshandlingar som företas till utgången av år 1985. Då skall lagen enligt riksdagens beslut utvärderas bl. a. från rättsäkerhetssynpunkt och därvid kunna prövas på nytt. Rättsfall och erfarenheter av lagens tillämpning inrapporteras fortlöpande till justitiekanslern och denne har regeringens uppdrag att inkomma med eget yttrande rörande lagstiftningen och praxis på området.

Mot utskottets beslut reserverade sig utskottets borgerliga representanter med yrkande att generalklausulen skulle erhålla den lydelse den fick då den första gången infördes.

Skatteutskottet avstyrkte vid förra riksmötet också ett motionsyrkande om en översyn av generalklausulen med hänvisning bl. a. till att lagstiftningen var av tidsbegränsad natur och föremål för en fortlöpande utvärdering. De borgerliga representanterna i utskottet reserverade sig mot beslutet.

Även ett yrkande om en generaldispens inom skattelagstiftningen avstyrktes av skatteutskottet. Beslutet var i denna del enhälligt. Skatteutskottet anförde bl. a.:

Enligt utskottets mening är det av utomordentlig vikt att författningstext så långt möjligt utformas så att den inte kan missförstås eller ges en annan tolkning än den lagstiftaren avsett. Uppfyller den inte det kravet bör den givetvis ändras. Det är också det som fortlöpande sker i samband med den återkommande översynen av lagstiftningen.

Att lagbestämmelser stundom kan få en utformning som för vissa fall ter sig mindre lämplig sammanhänger naturligtvis med lagstiftningens omfattning och alla de skiftande situationer som – även generellt verkande – bestämmelser är avsedda att reglera. Det åligger emellertid de tillämpande myndigheterna att så långt det är möjligt följa lagstiftarens intentioner.

Med hänsyn till att en generaldispens utformad i enlighet med motionärer-

nas intentioner skulle kunna leda till avsevärda svårigheter i den praktiska tillämpningen anser utskottet sig inte kunna biträda yrkandet i motionen.

Numera har JK i yttrande till regeringen redogjort för sina iakttagelser rörande skatteflyktsklausulens praktiska tillämpning. Av yttrandet som är fogat som bilaga till detta betänkande framgår att 4 domar, meddelade av länsrätt och 106 beslut av riksskatteverkets (RSV) nämnd för rättsärenden i förhandsbeskedsärenden rörande tillämpningen av skatteflyktsklausulen kommit in till JK fram till den 22 januari 1985. Lagen om skatteflyktsklausulen har inte ansetts tillämplig i någon av länsrättsdomarna och bara i 17 av de av RSV avgjorda fallen.

JK framhåller att de fyra länsrättsfallen är sådana att de klart torde falla utanför lagens tillämpningsområde. Den slutsats som han anser ligga närmast till hands efter ett studium av RSV:s beslut i förhandsbeskedsärendena är att tillämpningen präglas av stor försiktighet. Lagen har ansetts vara tillämplig endast i klara fall och bara i ett fall har nämndens beslut ändrats av regeringsrätten. JK framhåller också att det vill synas som om rättshandlingar i större omfattning underkänts med stöd av klausulens nya lydelse än med stöd av den gamla. Han anser inte att tillämpningen hittills ger stöd för något påstående att rättssäkerhetsintressen trätts för när.

### Bevissäkring

Bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen antogs av riksdagen hösten 1975 (prop. 1975/76:11, SkU 12, SFS 1975:1027). En redogörelse för bevissäkringslagen återfinns i skatteutskottets betänkande SkU 1983/84:35.

Utskottet har tidigare prövat motionsyrkanden om såväl en total översyn av bevissäkringslagen som en begränsning av lagens tillämplighet. Utskottet har pekat på att den praktiska tillämpningen i huvudsak inte medfört några svårigheter för vare sig de granskade eller för kontrollmyndigheterna.

Vid upprepade tillfällen har utskottet avstyrkt motionsyrkanden om att beslut om säkringsåtgärder skall få meddelas endast i sådana fall då skäligen anledning finns till antagande att skatte- och avgiftsundandragande förekommit och om att endast länsrätt skall få meddela beslut om bevissäkringsåtgärd.

Utskottet har därvid bl. a. framhållit att man i de fall då misstanke om skattebrott förelåg kunde sätta i gång straffprocessuell förundersökning, varvid betydligt mer ingripande tvångsmedel än enligt bevissäkringslagen kunde komma i fråga. I de situationer då bevissäkringslagen är avsedd att tillämpas finns – har utskottet menat – ofta inte anledning misstänka brott, utan syftet med säkringsåtgärderna är att granskningsmyndigheterna omedelbart skall få tillgång till räkenskaper och annat bevismaterial, som den granskade är skyldig att förete för kontroll men utan godtagbar anledning vägrar utlämna.

Beträffande yrkandet att endast länsrätten skall få besluta om säkringsåtgärd har utskottet anfört att behov av en sådan åtgärd ofta kan konstateras först sedan granskningen påbörjats, varför det i regel är omöjligt att i förväg avgöra om tvångsmedel blir nödvändiga för att få tillgång till erforderligt kontrollmaterial. Eftersom de situationer då säkringsåtgärder aktualiseras fordrar ett snabbt ingripande, om syftet med åtgärderna inte skall förfelas, har utskottet ansett det angeläget att säkringsåtgärd kan beslutas och verkställas utan dröjsmål.

Vid sin prövning förra året av motioner rörande de i motionerna 310, 411 och 455 aktualiserade tillämplighets- och behörighetsfrågorna erinrade skatteutskottet om att utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen genom tilläggsdirektiv i juni 1978 erhållit regeringens uppdrag att göra en utvärdering av hittills vunna erfarenheter av bevissäkringslagen.

## Utskottet

### Lagen mot skatteflykt

Riksdagen antog hösten 1980 bestämmelser om en generalklausul mot skatteflykt. I klausulens ursprungliga lydelse var dess tillämpningsområde begränsat till sådana skatteflyktsförfaranden som innebar att den skattskyldige kringgick en skattebestämmelse (det s. k. omvägsrekvisitet). Genom beslut av riksdagen våren 1983 utvidgades tillämpningsområdet till att omfatta också andra förfaranden än de egentliga kringgåendefallen. Bakgrunden till detta beslut var att klausulen – för att tillgodose rimliga effektivitetskrav – ansågs böra omfatta också sådana förfaranden som tillkommit i syfte att uppnå en skatteförmån, oavsett om dessa utgjorde omvägsförfaranden eller inte. Som förutsättning för klausulens tillämpning gäller dock alltjämt att förfarandet skall för den skattskyldige ha medfört en inte oväsentlig skatteförmån, att denna förmån skall kunna antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

I en partimotion, 455 från moderaterna, yrkas att generalklausulen avskaffas. Det motiv härför som motionärerna åberopar och som återfinns i motion 454 är att man med en sådan klausul inte kan förutse skattekonsekvenserna av en i och för sig laglig rättshandling och att detta leder till stor rättsosäkerhet. Med en liknande motivering begär centerpartiet i motion 1143 att generalklausulen så snart som möjligt blir föremål för en utvärdering. Också Anita Bråkenhielm och Ivar Virgin (båda m) tar i sin motion 292 upp rättsosäkerhetsaspekten. De begär en skyndsam översyn av oklara regler på skatteområdet. Denna översyn bör enligt deras mening ha till syfte att slopa generalklausulen. Också motionärerna bakom motion 830. Bengt Silfverstrand och Hans Pettersson i Helsingborg (båda s), begär en översyn

av lagen mot skatteflykt men med andra utgångspunkter. Motionärerna anser det nämligen uppenbart att generalklausulen inte på något avgörande sätt bidragit till att nedbringa antalet skatteflyktstransaktioner till en acceptabel nivå. Folkpartiet slutligen yrkar i motion 1533 med åberopande av rättssäkerhetsskäl att skatteflyktslagen omedelbart återställs i det skick den hade före 1983 års lagändring.

Som framgår av den redogörelse utskottet lämnat i inledningen till detta betänkande har frågor rörande generalklausulen och dess utformning tidigare prövats av riksdagen. Utskottet har i samband därmed uttalat att det under löpande utvärderingsperiod – denna upphör först vid utgången av 1985 – inte kan anses lämpligt vare sig att ta ställning till frågan om klausulens vara eller inte vara eller att besluta om ändringar i densamma. Utskottet vidhåller denna uppfattning och hänvisar i övrigt till de skäl utskottet tidigare åberopat vid sin prövning av motionsyrkanden liknande de nu aktuella.

Av JK:s skrivelse till regeringen (jfr bilaga till betänkandet) framgår att klausulen hittills ansetts tillämplig bara i ett mindre antal fall. Som framhålls i motion 830 kan detta emellertid delvis bero på att skatteflyktslagen har en viss allmänpreventiv effekt. Utskottet vill också peka på att det enligt JK vill synas som om rättshandlingar underkänts med stöd av klausulens nya lydelse i större omfattning än med stöd av den gamla och att tillämpningen hittills av klausulen enligt JK:s uppfattning inte synes ge stöd för något påstående att rättssäkerhetsintressen trätts för när.

Med det anförda avstyrker utskottet samtliga i detta avsnitt behandlade motionsyrkanden.

### **Omvänd generalklausul**

I partimotionen 1533 från folkpartiet framhålls att man – på samma sätt som man genom den nuvarande generalklausulen vill förhindra att någon på grund av lagstiftningens bristande utformning undgår en skatt som enligt lagstiftningens grunder bort utgå – också bör genom en omvänd generalklausul förhindra att skattskyldiga på grund av lagstiftningens bristande utformning utsätts för en icke avsedd eller oskäligen beskattning. Motionärerna anser att frågan om en sådan omvänd generalklausul bör prövas i samband med den kommande utvärderingen. Med en liknande motivering begär Anita Bråkenhielm och Ivar Virgin (båda m) i motion 292 förslag om en generaldispens inom skattelagstiftningen, som skall gälla till dess generalklausulen avskaffats.

Utskottet har tidigare avstyrkt motionsyrkanden om en generaldispens av främst administrativa skäl. Utskottet vidhåller att en omvänd generalklausul eller en generaldispens utformad i enlighet med motionärernas intentioner skulle leda till närmast överstigliga svårigheter i den praktiska tillämpningen och avstyrker därför motionerna.

## Bevissäkring

I tre motioner återkommer yrkanden som alla prövats av utskottet under förra riksmötet. Det gäller yrkandet i moderaternas partimotion 455 om sådan ändring av bevissäkringslagen att den enskildes ställning stärks. Motionärerna anser att en förutsättning för att tillgripa säkringsåtgärd bör vara att misstanke om brott föreligger. Av samma uppfattning är Allan Ekström (m) som i motion 310 dessutom yrkar att beslut om säkringsåtgärd generellt bör meddelas av länsrätt. I motion 411 slutligen begär Martin Olsson och Sigvard Persson (båda c) en översyn och utvärdering av bevissäkringslagen.

Utskottet har i inledningen till betänkandet (ovan s. 4 och 5) redovisat de skäl som utskottet förra året åberopade mot de i motionerna 310 och 455 begärda författningsändringarna. Utskottet anser sig sakna anledning frånträda sin uppfattning i denna fråga. Med hänsyn härtill och då det ankommer på utredningen om säkerhetsåtgärder i skatteprocessen att göra en utvärdering av bevissäkringslagen – resultatet av denna kommer att redovisas i utredningens slutbetänkande som avlämnas senare i år – avstyrker utskottet också dessa motionsyrkanden.

## Hemställan

Utskottet hemställer

1. beträffande *slopande av generalklausulen*  
att riksdagen avslår motion 1984/85:455 yrkande 1,
2. beträffande *översyn av skattereglerna i syfte att slopa generalklausulen*  
att riksdagen avslår motion 1984/85:292 yrkande 1,
3. beträffande *ändring av generalklausulen*  
att riksdagen avslår motion 1984/85:1533 yrkande 1,
4. beträffande *utvärdering av generalklausulen m. m.*  
att riksdagen avslår motionerna 1984/85:830 och 1984/85:1143 yrkande 8,
5. beträffande *en omvänd generalklausul*  
att riksdagen avslår motionerna 1984/85:292 yrkande 2 och 1984/85:1533 yrkande 2,
6. beträffande *ändring av bevissäkringslagen*  
att riksdagen avslår motionerna 1984/85:310 och 1984/85:455 yrkande 2,
7. beträffande *översyn och utvärdering av bevissäkringslagen*  
att riksdagen avslår motion 1984/85:411.

Stockholm den 19 mars 1985

På skatteutskottets vägnar  
RUNE CARLSTEIN

*Närvarande:* Rune Carlstein (s), Knut Wachtmeister (m), Stig Josefson (c), Olle Westberg (s), Hagar Normark (s), Bo Lundgren (m), Ingemar Hallenius (c), Egon Jacobsson (s), Karl Björzén (m), Kjell Johansson (fp), Lars Hedfors (s), Ewy Möller (m), Bruno Poromaa (s), Erkki Tammenoksa (s) och Torgny Larsson (s).

## Reservationer

### Slopande av generalklausulen (mom. 1)

1. Knut Wachtmeister, Bo Lundgren, Karl Björzén och Ewy Möller (alla m) anser

*dels* att det avsnitt av utskottets yttrande på s. 6 som börjar med "Som framgår" och slutar med "behandlade motionsyrkanden" bort ha följande lydelse:

Syftet med införandet av en generalklausul var att komma till rätta med den skatteflykt som tar sig uttryck i olika kringgåendetransaktioner. I dess ursprungliga lydelse gällde som ett huvudvillkor för att klausulen skulle kunna tillämpas ett s. k. omvägsrekvisit, dvs. den skattskyldige skulle ha använt sig av ett förfarande som i varje särskilt fall framstod som onormalt eller konstlat med hänsyn till det ekonomiska resultat som – bortsett från beskattningen – hade uppnåtts med förfarandet.

Genom den ändring av klausulen som riksdagen beslutade 1983 skall varje förfarande – oavsett om det inneburit ett kringgående eller ej – kunna medföra att klausulen blir tillämplig. Skattemyndigheternas prövning begränsas i huvudsak till att avse den skattskyldiges avsikt med ett visst förfarande. Har denna varit att vinna fördelar vid beskattningen blir klausulen tillämplig om förfarandet står i strid med vad lagstiftaren förutsatt eller menat. En bestämmelse av den här arten måste enligt utskottets mening vara ägnad att leda till stor osäkerhet hos såväl de skattskyldiga som de tillämpande myndigheterna.

Hittills vunna erfarenheter av generalklausulens praktiska tillämpning ger vid handen att en lagstiftning av den här arten är tveksam från principiella utgångspunkter. Det kan också – mot bakgrund av de uppgifter som lämnats av JK i skrivelsen till regeringen – starkt ifrågasättas om kostnaderna för att administrera generalklausulen står i rimlig proportion till de skatteintäkter den kan medföra för statsverket. Utskottet anser därför att generalklausulen bör upphävas. Utskottets ställningstagande innebär bifall till motion 455 i denna del. Härigenom är också yrkandet 1 i motion 292 tillgodosett. Någon översyn och utvärdering är på grund härav inte erforderlig, varför utskottet avstyrker bifall till motionerna 830 och 1143, sistnämnda motion i denna del. Utskottet avstyrker av samma skäl också yrkandet i motion 1533 om ett återställande av generalklausulen till det skick den hade före den 1 mars 1983.



*dels* att utskottet under mom. 1 bort hemställa  
att riksdagen med bifall till motion 1984/85:455 yrkande 1 antas  
följande

### Förslag till

#### Lag om upphävande av lagen (1980:865) om skatteflykt.

Härigenom föreskrivs att lagen (1980:865) om skatteflykt skall upphöra att gälla.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1985. Den upphävda lagen gäller fortfarande i fråga om rättshandlingar som företagits före ikraftträdandet.

### Beträffande ändring av generalklausulen (mom. 3)

2. Stig Josefson (c), Ingemar Hallenius (c) och Kjell Johansson (fp) anser  
*dels* att det avsnitt av utskottets yttrande på s. 6 som börjar med "Som framgår" och slutar med "behandlade motionsyrkanden" bort ha följande lydelse:

Syftet med införandet av en generalklausul var att komma till rätta med den skatteflykt som tar sig uttryck i olika kringgåendetransaktioner. I dess ursprungliga lydelse gällde som ett huvudvillkor för att klausulen skulle kunna tillämpas ett s. k. omvägsrekvisit, dvs. den skattskyldige skulle ha använt sig av ett förfarande som i varje särskilt fall framstod som onormalt eller konstlat med hänsyn till det ekonomiska resultat som – bortsett från beskattningen – hade uppnåtts med förfarandet. En sådan utformning av bestämmelserna har enligt utskottets mening den fördelen att skattemyndigheterna i förväg har möjlighet att pröva vad som i en given situation för en utomstående betraktare framstår som ett normalt handlingssätt för att uppnå ett skatteresultat.

Genom den ändring av klausulen som riksdagen beslutade 1983 skall varje förfarande – oavsett om det inneburit ett kringgående eller ej – kunna medföra att klausulen blir tillämplig. Skattemyndigheternas prövning begränsas i huvudsak till att avse den skattskyldiges avsikt med ett visst förfarande. Har denna varit att vinna fördelar vid beskattningen blir klausulen tillämplig om förfarandet står i strid med vad lagstiftaren förutsatt eller menat. En bestämmelse av den här arten måste enligt utskottets mening vara ägnad att leda till stor osäkerhet hos såväl de skattskyldiga som de tillämpande myndigheterna, något som också bestyrks av uppgifter vilka utskottet inhämtat vid underhandskontakter med riksskatteverket. Utskottet finner det därför av rättssäkerhetskäl angeläget att generalklausulen snarast återställs i sitt ursprungliga skick. Det bör lämpligen ske vid halvårsskiftet i år.

Hittills vunna erfarenheter av generalklausulens praktiska tillämpning ger

vid handen att en lagstiftning av den här arten är tveksam från principiella utgångspunkter. Det kan också ifrågasättas om kostnaderna för att administrera generalklausulen står i rimlig proportion till de skatteintäkter den kan medföra för statsverket. Enligt utskottets mening bör bestämmelserna därför snarast bli föremål för en utvärdering.

Utskottets ställningstagande innebär att motion 1533 är tillgodosedd i denna del. Även yrkandet om en utvärdering av generalklausulen i motion 1143 är tillgodosett och detsamma gäller motion 830. Yrkandena i motionerna 455 och 292 om slopande av klausulen avstyrks.

*dels* att utskottet under mom. 3 bort hemställa

att riksdagen med bifall till motion 1984/85:1533 yrkande 1 antar följande

### Förslag till

#### Lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt

Härigenom föreskrivs att 2 och 3 §§ lagen (1980:865) mot skatteflykt skall ha nedan angivna lydelse.

#### Nuvarande lydelse

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

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

2. skatteförmänen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och

3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

#### Föreslagna lydelse

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

*Nuvarande lydelse*

Om 2 § tillämpas skall taxeringen bestämmas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmanen – som, en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringen i stället ske som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringen inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall taxeringen bestämmas till skäligt belopp.

*Föreslagen lydelse*

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 juli 1985 och tillämpas på rättshandlingar som företagits efter ikraftträdandet.

**Utvärdering av generalklausulen (mom. 4)**

3. Stig Josefson (c), Ingemar Hallenius (c) och Kjell Johansson (fp) anser under åberopande av motiveringen i reservation 2 att utskottet under mom. 4 bort hemställa

att riksdagen med bifall till motion 1984/85:1143 yrkande 8 och med anledning av motion 1984/85:830 hos regeringen begär en utvärdering av lagen (1980:865) mot skatteflykt.

**En omvänd generalklausul (mom. 5)**

4. Kjell Johansson (fp) anser

dels att det avsnitt av utskottets yttrande på s. 6 som börjar med "Utskottet har" och slutar med "därför motionerna" bort ha följande lydelse:

Generalklausulen innebär att enskilda medborgare kan ställas till svars för att ha handlat inte bara mot bokstaven i gällande lag utan också mot de intentioner lagstiftaren kan ha haft med en viss lagstiftning. Om man över huvud taget skall ha en generalklausul mot skatteflykt måste den enligt utskottets mening rimligen kompletteras med en omvänd generalklausul som kan tillämpas i sådana fall då en skattskyldig av myndigheterna behandlats på ett sätt som inte kan anses stå i överensstämmelse med intentionerna bakom en viss lagstiftning. En sådan omvänd generalklausul eller generaldispens skulle enligt utskottets mening utgöra ett välbehövligt komplement till generalklausulen och dess regler. Utskottet tillstyrker därför utredningsyrkandet i motion 1533. Härigenom är också yrkandet 2 i motion 292 tillgodosett.

*dels* att utskottet under mom. 5 bort hemställa

att riksdagen med bifall till motion 1984/85:1533 yrkande 2 och med anledning av motion 1984/85:292 yrkande 2 hos regeringen begär att frågan om en omvänd generalklausul prövas i samband med den kommande utvärderingen av skatteflyktslagen.

#### **Ändring av bevissäkringslagen (mom. 6)**

5. Knut Wachtmeister, Bo Lundgren, Karl Björzén och Ewy Möller (alla m) anser

*dels* att det avsnitt av utskottets yttrande på s. 7 som börjar med "Utskottet har" och slutar med "dessa motionsyrkanden" bort ha följande lydelse:

Vissa av säkringsåtgärderna enligt bevissäkringslagen har liksom husrannsakans enligt rättegångsbalken formen av ett intrång hos den enskilde. Sådant intrång bör endast få förekomma när misstanke om brott föreligger.

I likhet med motionären bakom motion 310 anser utskottet att av rättssäkerhetskäl varje beslut om bevissäkringsåtgärd och inte endast beslut om eftersökning bör fattas av länsrätt.

Utskottet anser därför att riksdagen bör hos regeringen begära förslag till sådan ändring av bevissäkringslagen att rättssäkerheten stärks i enlighet med vad som anförs i motionerna.

*dels* att utskottet under mom. 6 bort hemställa

att riksdagen med bifall till motion 1984/85:310 och med anledning av motion 1984/85:455 yrkande 2 hos regeringen begär förslag till ändring av bevissäkringslagen i enlighet med vad i motion 1984/85:310 anförs.

#### **Särskilda yttranden**

##### **En omvänd generalklausul (mom. 5)**

1. Knut Wachtmeister, Bo Lundgren, Karl Björzén och Ewy Möller (alla m) anför:

Vi finner de synpunkter i fråga om en generaldispens som förs fram i motion 292 värda beaktande. Om man i skattelagstiftningen anser sig behöva ha en generalklausul mot skatteflykt – vi är som framgår av reservation 1 inte av den uppfattningen – bör en omvänd generalklausul övervägas.

##### **Översyn och utvärdering av bevissäkringslagen (mom. 7)**

2. Stig Josefson (c), Ingemar Hallenius (c) och Kjell Johansson (fp) anför:

Utredningen om säkerhetsåtgärder i skatteprocessen erhöll genom tilläggsdirektiv i juni 1978 regeringens uppdrag att göra en utvärdering av

hittills vunna erfarenheter av bevissäkringslagen. Resultatet härav har ännu inte redovisats.

Vi har för dagen inte något särskilt yrkande men vill understryka angelägenheten av att en utvärdering kommer till stånd så snart som möjligt.

*Bilaga**Justitiekanslern*

1985-02-22

540-85-91

Regeringen  
Finansdepartementet  
103 33 STOCKHOLM

Genom beslut den 7 maj 1981 har regeringen uppdragit åt justitiekanslern att följa tillämpningen av lagen (1980:965) mot skatteflykt och före den 1 mars 1985 till regeringen inkomma med yttrande däröver. Till fullföljande av uppdraget får jag härmed anföra följande.

I förordningen (1981:367) om skyldighet att lämna vissa uppgifter rörande tillämpningen av lagen (1980:365) mot skatteflykt har regeringen föreskrivit att de allmänna förvaltningsdomstolarna och riksskatteverket skall i den omfattning och ordning som justitiekanslern bestämmer tillställa denne domar och andra avgöranden rörande tillämpningen av lagen mot skatteflykt.

Med anledning av vad regeringen föreskrivit meddelade justitiekanslern i beslut den 11 juni 1981, vilket tillställdes regeringsrätten, kammarrätterna och samtliga länsrätter samt mellankommunala skatterätten och riksskatteverket, att avskrift av dom eller annat avgörande, meddelat den 1 juli 1981 eller senare, i mål vari tillämpningen av lagen mot skatteflykt ägt rum eller varit ifrågasatt, skulle tillställas justitiekanslern, av de allmänna förvaltningsdomstolarna i samband med expediering av målet och av riksskatteverket halvårsvis i efterskott med början i januari 1982. Avskrifter av domar och andra avgöranden i mål meddelade före den 1 juli 1981 skulle tillställas justitiekanslern senast den 1 oktober samma år.

Till justitiekanslern har fram till denna dag inkommit fyra domar meddelade av länsrätt, i vilka frågan om tillämpningen av lagen mot skatteflykt prövats. En av länsrättsdomarna har efter besvär fastställts av kammarrätt. Vidare har från riksskatteverket inkommit 106 beslut meddelade av verkets nämnd för rättsärenden i förhandsbeskedsärenden rörande tillämpningen av lagen mot skatteflykt. Slutligen har hit inkommit två domar av regeringsrätten med anledning av besvär över av riksskatteverkets nämnd för rättsärenden meddelade förhandsbesked i vilka tillämpningen av lagen mot skatteflykt prövats.

I ingen av de fyra hit inkomna länsrättsdomarna som samtliga avser 1982 års taxering har lagen mot skatteflykt ansetts vara tillämplig.

Prövningen av de 106 förhandsbeskedsärendena som inkommit hit från

riksskatteverkets nämnd för rättsärenden har i fråga om tillämpningen om lagen mot skatteflykt utfallit på sätt framgår av nedanstående uppställning.

Besluts- år	Lag mot skatte- flykt tillämplig (antal)	Lag mot skatte- flykt ej tillämplig (antal)	Inget ut- talande (antal)
1981	1	13	5
1982	3	16	7
1983	7 <sup>1</sup>	9	14
1984	6 <sup>1</sup>	20	5
Summa	17	58	31

<sup>1</sup> Dessa fall avser tillämpning av lagen mot skatteflykt i dess lydelse från och med den 1 mars 1983.

De två domarna av regeringsrätten är från 1983 och 1984. I den ena domen förklarar regeringsrätten med ändring av riksskatteverkets nämnds för rättsärenden beslut att lagen mot skatteflykt ej är tillämplig. I den andra domen fastställer regeringsrätten nämndens beslut att lagen ej är tillämplig.

Av de fyra länsrättsdomarna angår tre frågan om lagen mot skatteflykt i dess ursprungliga lydelse ägde tillämpning i de fall då avdrag gjorts för erlagd förskottsränta. Lagen ansågs inte tillämplig på sådant förfarande. I den fjärde domen gällde frågan om uppskov med realisationsvinstbeskattning vid försäljning av fast egendom i visst fall kunde anses falla under lagen, vilket inte ansågs vara fallet.

I fråga om de av riksskatteverkets nämnd för rättsärenden avgjorda ärendena kan dessa i de fall där lagen mot skatteflykt bedömts vara tillämplig indelas i vissa grupper. En sådan grupp ärenden rör räntefria lån till barn. I dessa fall har, vare sig barnen uttryckligen eller inte skall få tillgodogöra sig avkastningen på lånen, fråga ansetts vara om en förmögenhetsöverföring till barnen. Anordningen har bedömts som en omväg i förhållande till att sökanden lyft avkastningen och överlämnat samma belopp till barnen. Den skatteförmån som uppstår har också ansetts strida mot grunderna för förbudet mot avdrag för periodiskt understöd till hemmavarande barn. Förfarandet har ansetts innebära att skattebestämmelse kringgås. Den här avsedda gruppen innehåller sju ärenden. I ett av dessa ärenden har lagen i lydelsen fr. o. m. den 1 mars 1983 ansetts tillämplig på räntefri utlåning till myndiga närstående utan hushållsgemenskap med givarna, eftersom överföringen av avkastningen å det utlånade beloppet ansetts strida mot förbudet mot avdrag för gåva och mot reglerna för avdrag för periodiskt understöd. En annan sådan grupp rör ärenden där ena maken säljer fast egendom till den andra maken för ett pris understigande inköpspriset och marknadsvärdet.

Genom förfarandet uppkommen realisationsförlust har bedömts vara konstruerad för att motsvara en för den skattskyldige uppkommen realisationsvinst och lagen mot skatteflykt har i dessa fall ansetts vara tillämplig. Sex ärenden ingår i denna grupp. I två fall har kvittning av avsiktligt framkallad realisationsförlust vid fastighetsförsäljning mot realisationsvinst vid försäljning av aktier respektive fastighet ansetts stå i strid mot lagen mot skatteflykt. I samtliga åtta sist nämnda fall bedömdes förfarandet mot lagen om skatteflykt i lydelsen fr. o. m. den 1 mars 1983. I övrigt har i två ärenden som prövats av nämnden lagen mot skatteflykt befunnits tillämplig. Det ena fallet rör avyttring av en fastighet med bostadsbyggnad och återköp av byggnaden med tomt. Med avseende på tillgodoräknande av fasta tillägg till avdrag för ingångsvärde vid beräkning av realisationsvinst har förfarandet ansetts innebära ett kringgående av skattelag. Det andra av dessa fall rör ett förfarande genom vilket fast egendom skänks till barnbarn med avsikt att dessa skall avyttra fastigheten. Härigenom slipper givaren betala realisationsvinstskatt. Skatten betalas i stället av barnbarnen och blir därigenom lägre. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden ansåg lagen mot skatteflykt tillämplig. Fallet är identiskt med det i vilket regeringsrätten ändrade nämndens förhandsbesked.

De fall i vilka nämnden för rättsärenden funnit lagen mot skatteflykt inte vara tillämplig är mera splittrade och låter sig ej inordnas i ett fåtal grupper. Några större grupper finns dock. Den största, som innehåller nio fall, rör livränta som likvid vid försäljning av fast egendom före den 1 juli 1984. Lagen mot skatteflykt har inte i något fall ansetts vara tillämplig på sådana förfaranden. Ett annat förfarande som lagen inte ansetts vara tillämplig på rör avdrag för ränta till barn på grund av revers skänkt till barnet av annan än förälder. Denna grupp innehåller fem ärenden. En grupp innehållande tre avgöranden rör utskiftning av aktiebolags tillgångar till aktieägare vilket medfört lägre skatt än vid t. ex. utdelning. Förfarandet har bedömts som ett alternativ av flera tillåtna och ej innebära kringgående av skattelag. I två fall har ränta på lån tagna för att möjliggöra gåva till församling bedömts. Lagen mot skatteflykt har ej ansetts tillämplig. Förfarande med fördelade (strimlade) lån har i ett bedömt fall ej ansetts stå i strid mot lagen mot skatteflykt. Detta gäller också tre fall av förskottsränta. Förlustförsäljning av obligationer för kvittning mot realisationsvinst och därefter nytt köp av obligationer har i ett bedömt fall ej ansetts falla under lagen mot skatteflykt. I två fall har försäljning av fastighet till barn med förlust bedömts. Förlusten har betraktats som avdragsgill och lagen mot skatteflykt har ej ansetts vara tillämplig. Ett fall har gällt försäljning av aktier (ej omsättningstillgång) för kontant belopp och revers löpande på tio år. Reversen diskonterades till 50-60 procent av nominella beloppet, i syfte att få loss så mycket kontanter som möjligt. Frågan om förlusten på reversen var avdragsgill besvarades jakande. Lagen mot skatteflykt ansågs ej tillämplig. Betalning av ränta för barns lån har också prövats i två fall och inte bedömts falla under lagen.



Överlåtelsen av aktiebolag i vissa fall och utdelning å aktier i vissa fall har också prövats utan att anses falla under lagen. Ytterligare ett antal ganska udda fall har prövats med samma resultat.

I de fyra fall som prövats av länsrätt och ej avser förhandsbesked har lagen mot skatteflykt ej ansetts vara tillämplig. Dessa fyra fall ger ett dåligt underlag för en bedömning av tillämpningen av lagen. Möjligen kan dessa fall peka mot att domstolarna i varje fall inte tillämpar lagen mot skatteflykt på något överdrivet strängt vis. De fyra fallen är emellertid sådana att de klart torde falla utanför lagens tillämpningsområde.

Den slutsats som ligger närmast till hands efter ett studium av de beslut i förhandsbeskedsärenden, som riksskatteverkets nämnd för rättsärenden meddelat, är att även i dessa fall tillämpningen präglas av stor försiktighet. Det är i huvudsak endast i klara fall som lagen ansetts vara tillämplig. Skiljaktig mening har förekommit sällan. Nämndens beslut har i ett fall ändrats av regeringsrätten. Härav synes någon slutsats ej kunna dras.

Lagens tillämpning efter lågändringen från och med den 1 mars 1983 har endast prövats i ärenden om förhandsbesked.

Det vill synas som om rättshandlingar underkänts med stöd av den nya lydelsen i större omfattning än med stöd av den gamla.

Lagen om skatteflykt synes såvitt inkomna domar utvisar ha spelat en mycket obetydlig roll vid de årliga taxeringarna. De skattskyldiga har i viss utsträckning utnyttjat möjligheten att genom förhandsbesked få fastställt om lagen träffar ett tilltänkt handlande. Möjligheten att på detta sätt få ledning vid ingående av rättshandlingar tillmättes stor betydelse vid lagens tillkomst. Det föreliggande materialet torde inte tillåta några egentliga slutsatser rörande den effekt som lagen mot skatteflykt kan ha haft. Tillämpningen hittills synes inte ge stöd för något påstående att rättssäkerhetsintressen trätts för när.

BENGT O HAMDAHL

Johan Fischerström

