

Regeringens proposition 1996/97:170

Reformerad skatteflyktslag

Prop.
1996/97:170

Regeringen ö verlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 12 juni 1997

Göran Persson

Thomas Östros
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att den s.k. generalklausulen i lagen (1995:575) mot skatteflykt får en ny utformning. Den innebär att lagen skärps i ett par avseenden men lindras på en punkt.

För att man skall kunna bortse från en rättshandling vid tillämpning av skatteflyktsklausulen är det tillräckligt att den skattskyldige indirekt medverkat i rättshandlingen. Därmed uppställs inte längre något krav på att den skattskyldige företagit den rättshandling som bortses från.

När det gäller den skattskyldiges motiv för det valda förfarandet, föreslås för att få till stånd en rimlig avvägning mellan kraven på effektivitet och rättssäkerhet att rekvisitet "det huvudsakliga skälet för förfarandet" ersätts med "det övervägande skälet för förfarandet".

Av bl.a. processekonomiska skäl föreslås att förutsättningen att förfarandet medför en inte oväsentlig skatteförmån inskränks så att endast förfaranden som medför en väsentlig skatteförmån kommer att omfattas av lagen.

Det rekvisit som för närvarande uttrycks med orden "strida mot lagstiftningens grunder" ändras på så sätt att det föreskrivs att förfarandet skall "strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av bestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet".

Det föreslås ingen utvidgning av tillämpningsområdet för generalklausulen. Som hittills begränsas den således till taxering till kommunal

inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt. Tillämpningen av generalklausulen i första instans föreslås ske hos länsrätten även i fortsättningen. Prop. 1996/97:170

De nya reglerna skall enligt förslaget träda i kraft den 1 januari 1998.

Innehållsförteckning

Prop. 1996/97:170

1	Förslag till riksdagsbeslut	5
2	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:575) mot skatteflykt	5
3	Ärendet och dess beredning	7
4	Bakgrund	8
4.1	Inledning	8
4.2	Allmän skatteflyktsklausul (SOU 1975:77)	8
4.3	Lag mot skatteflykt (Ds B 1978:6)	10
4.4	1980 års lagstiftning	11
4.5	1983 års lagstiftning	13
4.6	Den fortsatta utvecklingen	15
4.7	Den nuvarande skatteflyktslagen	15
	4.7.1 Generalklausulens tillämplighet på olika skatter	16
	4.7.2 Beskattningsresultatet	16
	4.7.3 Avsikten med förfarandet	17
	4.7.4 Lagstiftningens grunder	18
4.8	Tidigare översyner	19
	4.8.1 Justitiekanslerns granskning	19
	4.8.2 Ny generalklausul mot skatteflykt (SOU 1989:81)	20
4.9	Rättsfalls- och ärendesammanställning	21
4.10	Regeringsrättens praxis	23
	4.10.1 S.k. organiserade skatteupplägg	23
	4.10.2 Övriga fall där skatteflyktslagen tillämpats	26
	4.10.3 Övriga fall där skatteflyktslagen inte ansetts tillämplig	26
4.11	Genomsyn	31
5	Överväganden och förslag	33
5.1	Allmänt om en generell lagstiftning mot skatteflykt	33
5.2	Utformningen av en ny lag mot skatteflykt	36
5.3	Generalklausulens tillämpningsföresättningar	38
	5.3.1 Rekvisitet lagstiftningens grunder	38
	5.3.2 Identitetskravet	41
	5.3.3 Den skattskyldiges avsikt	43
	5.3.4 Skatteförmånen	44
5.4	Generalklausulens omfattning	46
5.5	Första instans för tillämpning av generalklausulen	48
5.6	Taxeringsresultatet	50
5.7	Skatteflyktsbestämmelsen i omstruktureringslagen	50
6	Ekonomiska effekter	51

<i>Bilaga 1</i>	Tillämpliga delar av sammanfattningen i delbetänkandet Översyn av skatteflyktslagen Reformerat förhandsbesked (SOU 1996:44)	52
<i>Bilaga 2</i>	Tillämpliga delar av lagförslagen i delbetänkandet Översyn av skatteflyktslagen Reformerat förhandsbesked (SOU 1996:44)	55
<i>Bilaga 3</i>	Förteckning över remissinstanser – Översyn av skatteflyktslagen Reformerat förhandsbesked (SOU 1996:44)	59
<i>Bilaga 4</i>	Lagrådsremissens förslag	60
<i>Bilaga 5</i>	Lagrådets yttrande	62
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 12 juni 1997	65

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 1996/97:170

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i lagen (1995:575) mot skatteflykt.

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

Förslag till lag om ändring i lagen (1995:575) mot skatteflykt

Härigenom föreskrivs att 2 och 3 §§ lagen (1995:575) mot skatteflykt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen 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

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

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

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

Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en *väsentlig* skatteförmån för den skattskyldige,

2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,

3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det *övervägande* skälet för förfarandet, och

4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens *syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet*.

3 §

Om 2 § tillämpas skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall *taxeringsbeslutet fattas med tillämpning av 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990: 324).*

Om 2 § tillämpas skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall *underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1998 och tillämpas på rättshandlingar som har företagits efter ikraftträdandet.

3 Ärendet och dess beredning

Prop. 1996/97:170

Genom beslut den 26 januari 1995 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en parlamentarisk kommitté med uppdrag att bl.a. utforma en ny lagstiftning mot skatteflykt. Kommittén antog namnet 1995 års skatteflyktskommitté, i fortsättningen benämnd skatteflyktskommittén. I mars 1996 redovisades kommitténs förslag till ändringar i lagen (1995:575) mot skatteflykt i delbetänkandet Översyn av skatteflyktslagen Reformerat förhandsbesked (SOU 1996:44). I relevanta delar finns betänkandets sammanfattning i *bilaga 1* och lagförslagen i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet, (Dnr 1652/96).

I det följande lägger regeringen fram förslag till ändringar i nämnda lag. Som en bakgrund till regeringens förslag ges inledningsvis i avsnitt 4 en sammanfattande beskrivning av den lagstiftning mot skatteflykt som vi har haft i Sverige sedan år 1980. Texten i detta avsnitt grundas på kommitténs betänkande och omfattar dels förarbetena från och med 1980 års skatteflyktslag, dels en översikt över lagens tillämpning, dels en beskrivning av den kompletterande metod att motverka skatteflykt som brukar kallas genomsyn.

Regeringens förslag om ändringar i lagen mot skatteflykt grundar sig i huvudsak på förslagen i betänkandet.

Skatteflyktskommitténs betänkande omfattar också förslag om en reform av förhandsbeskedsinstitutet. Det är regeringens avsikt att senare återkomma med ett förslag i den delen i huvudsaklig överensstämmelse med förslaget i betänkandet.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 7 maj 1997 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 4*.

Lagrådets yttrande finns i *bilaga 5*.

Lagrådet har dels lämnat vissa principiella synpunkter på förslaget till lag om ändring i lagen mot skatteflykt, dels ansett det önskvärt att de föreslagna lagreglerna kommenteras utförligare i propositionen. Med hänsyn härtill har regeringen tagit upp de principiella synpunkterna i avsnitt 5.1 och utvidgat kommentarerna till de föreslagna ändringarna i skatteflyktslagen i avsnitt 5.3.

4 Bakgrund

Prop. 1996/97:170

4.1 Inledning

Lagen (1980:865) mot skatteflykt upphävdes år 1992 men är alltjämt tillämplig på rättshandlingar som företagits före den 1 januari 1993. En i förhållande till den äldre lagen i princip oförändrad lag återinfördes den 1 juli 1995 (prop. 1994/95:209, bet. 1994/95:SkU30, rskr. 348, SFS 1995:575). I fortsättningen används om denna upphävda och återinförda lag benämningen skatteflyktslagen.

Enligt direktiven skulle skatteflyktskommittén utarbeta en ny lag mot skatteflykt och därvid beakta de erfarenheter som vunnits vid tillämpningen av den tidigare lagen. Av direktiven följde att rättssäkerhetssynpunkter skulle sammanvägas med samhällsintresset av att ha ett effektivt verkande medel mot skatteflykt vid utformningen av den nya lagstiftningen. Särskild uppmärksamhet skulle ägnas åt tillämpningsområdet för den nya lagen och kriterierna för skatteflykt. Vidare framhölls i direktiven att skatteflyktskommittén särskilt borde beakta de erfarenheter som vunnits efter genomförandet av 1990 års skattereform.

Lagstiftningen har varit i kraft i över tio år och har tidigare varit föremål för översyn och granskningar. Bl.a. har Justitiekanslern fram till år 1988 haft i uppdrag att granska tillämpningen av skatteflyktslagen från rättssäkerhetssynpunkt. År 1989 föreslog Skatteflyktsutredningen i betänkandet Ny generalklausul mot skatteflykt (SOU 1989:81) vissa ändringar i lagstiftningen. Betänkandet ledde inte till några lagstiftningsåtgärder.

Till grund för den ursprungliga lagstiftningen låg två betänkanden, dels Allmän skatteflyktsklausul (SOU 1975:77), utarbetat av en arbetsgrupp inom företagsskatteberedningen, dels departementspromemorian Lag mot skatteflykt (Ds B 1978:6).

Skatteflyktslagen infördes år 1980 (prop. 1980/81:17, SkU 1980/81:8) och blev tillämplig på rättshandlingar som företagits fr.o.m. den 1 januari 1981. År 1983 utvidgades lagens tillämpningsområde (prop. 1982/83:84, SkU 1982/83:20). Lagen upphävdes år 1992 (prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14) och återinfördes år 1995 (prop. 1994/95:209, bet. 1994/95:SkU30).

4.2 Allmän skatteflyktsklausul (SOU 1975:77)

En arbetsgrupp inom företagsskatteberedningen lade år 1975 fram betänkandet Allmän skatteflyktsklausul.

Arbetsgruppen konstaterade att man tidigare ställt sig avvisande till en allmän skatteflyktsklausul och i stället valt att försöka motarbeta skatteflykt genom materiella skatteregler. Enligt arbetsgruppen hade metoden med speciella skatteflyktsbestämmelser dock medfört påtagliga olägenheter. De stoppregler som införts för att förhindra kringgående av skattelag kringgicks i sin tur varför ytterligare lagstiftningsingripanden fått ske och detta "växelspel" bidrog till att skattelagstiftningen blev invecklad och

svårtillgänglig. Vidare uttalades att speciella regler mot skatteflykt måste göras tämligen vidsträckta för att få åsyftad verkan, vilket medförde att stoppreglerna ibland kommit att omfatta förfaranden som inte utgör skatteflykt. Följaktligen hade dispensregler fått lov att införas för att komplettera skatteflyktsreglerna. Prövningar som normalt sett skulle göras av domstolar flyttades genom dispensförfarandet över till administrativa organ.

Enligt arbetsgruppen utmärks skatteflykt typiskt sett av att den skattskyldige genomför avtal eller andra rättshandlingar med det huvudsakliga syftet att uppnå skattelättnader i strid med skattelagstiftningens anda och mening. Vidtagna rättshandlingar är – var för sig – oftast civilrättsligt oantastliga men ger tillsammans skatteförmåner som framstår som klart oberättigade. Det betonades dock att enbart den omständigheten att en skattskyldig vidtar en åtgärd som minskar hans skatt inte innebär att ett skatteflyktsförfarande föreligger.

De största svårigheterna vid utformningen av en skatteflyktsklausul låg enligt arbetsgruppen i att finna en adekvat och tillräckligt skarp gräns mot åtgärder som är ägnade att nedbringa skattebördan men som likväl kan anses godtagbara eller av andra skäl inte bör föranleda någon reaktion från samhällets sida. Det konstaterades att av tidigare resta invändningar mot införandet av en generell skatteflyktslagstiftning har den skattskyldiges krav på förutsebarhet störst tyngd. Förutsebarheten måste enligt arbetsgruppen emellertid vägas mot omfattningen av de skatteflyktstransaktioner som förekom och storleken av de belopp som därigenom undandrogs beskattning. Enligt arbetsgruppen är den främsta fördelen med en allmän skatteflyktsklausul den allmänpreventiva effekten och det förhållandet att den som försöker kringgå skattelag inte längre kan vara säker på framgång.

Skatteflyktsklausulen utformades på så sätt att följande objektiva förutsättningar skulle vara för handen för att lagen skulle vara tillämplig på ett visst förfarande.

- Den skattskyldige skall ha ingått avtal eller andra rättshandlingar som ensamma eller tillsammans med annan rättshandling bereder den skattskyldige en skatteförmån.
- Skatteförmånen står i strid med lagstiftningens anda och mening.
- Skatteförmånen skall vara den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen.

Var dessa förutsättningar uppfyllda skulle i princip skatteflyktslagen tillämpas och skatt eller taxering bestämmas som om rättshandlingen inte hade vidtagits. Om den skattskyldige vidtagit ett förfarande som omfattades av de objektiva förutsättningarna men haft marknadsmässiga, organisatoriska eller andra godtagbara ekonomiska motiv för förfarandet föreslogs att skatteflyktslagen inte skulle tillämpas om den skattskyldige kunde göra sannolikt att rättshandlingen tillkommit och fått sitt innehåll av dessa skäl och inte i syfte att erhålla en förmån vid beskattningen.

4.3 Lag mot skatteflykt (Ds B 1978:6)

Efter det att arbetsgruppens betänkande remissbehandlats presenterades ett omarbetat förslag i departementspromemorian Ds B 1978:6. I promemorian övervägdes bl.a. behovet av en generell lagstiftning mot skatteflykt samt en sådan lagstiftnings för- och nackdelar visavi metoden att med specialregler ingripa mot olika konkreta skatteflyktsförfaranden.

Skatteflykt definierades som ett förfarande som innebär att den skattskyldige kringgår skatteregler med hjälp av mer eller mindre invecklade konstruktioner, varvid kringgåendehandlingarna kännetecknas av att en person som vill uppnå visst ekonomiskt resultat väljer ett förfarande som från kommersiella och liknande synpunkter framstår som en onödig omväg.

Även i promemorian uppgavs att metoden att använda specialregler mot skatteflykt visats vara förenad med påtagliga svagheter. Ingreppen hade blivit alltför kraftfulla med följd att dispensärenden tagits upp till prövning i administrativ ordning. Införda specialregler kringgicks, bl.a. därför att domstolarna i sin tolkning av stopplagstiftningen inte ansåg sig kunna komplettera lagstiftningen med hjälp av analog lagtolkning. Stopplagstiftning infördes i efterhand, dvs. först efter det att skatteflykt framgångsrikt genomförts i ett antal fall. Enligt promemorian visade utvecklingen att det är omöjligt att helt bemästra skatteflykt med speciallagstiftning. Det konstaterades också att en klar majoritet av de remissinstanser som yttrat sig över arbetsgruppens betänkande i princip ställt sig bakom tanken om en allmän skatteflyktsklausul. Det betonades dock att införandet av en allmän skatteflyktsklausul inte fick leda till att kraven på noggrannhet vid utformningen av de materiella beskattningsreglerna minskade.

Utgångspunkten var att klausulen skulle begränsas till de egentliga kringgåendeförfarandena. I likhet med arbetsgruppens förslag utgick man från att vissa objektiva rekvisit skulle vara uppfyllda. Störst uppmärksamhet tilldrog sig frågan om när en uppkommen skatteförmån inte skulle godtas. Enligt ett förslag skulle skatteflykt anses föreligga om skatteförmånen uppkommit genom en konstlad eller konstruerad rättshandling. Ett annat förslag var att skatteflyktsklausulen skulle utgå från begreppet rättsmissbruk, varvid en tillämpning av klausulen skulle göras beroende av en bedömning från fall till fall på grundval av samtliga omständigheter i ärendet. Efter ha övervägt dessa och andra lösningar anslöt man sig till arbetsgruppens lösning att knyta skatteförmånen till lagstiftarens avsikter. För att ytterligare precisera klausulens innebörd i den delen föreslogs att arbetsgruppens förslag "anda och mening" ändrades till "grunderna för lagstiftningen".

Sammanfattningsvis förordades att följande förutsättningar skulle vara uppfyllda för att skatteflyktsklausulen skulle kunna tillämpas.

- 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 rättshandlingen som – bortsett från skatteförmånen – skulle ha gett ett likvärdigt ekonomiskt resultat.

– 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.

– Det måste 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.

4.4 1980 års lagstiftning

I prop. 1980/81:17 föreslog den dåvarande regeringen att en lag mot skatteflykt skulle införas. Lagförslaget byggde i huvudsak på det omarbetade förslag till skatteflyktslag som presenterades i promemorian Ds B 1978:6.

Skatteflykt definieras som ett kringgående av skatteregler med hjälp av mer eller mindre invecklade konstruktioner varigenom den skattskyldige väljer ett annat förfarande än det direkt och närmast till hands liggande för att uppnå ett visst resultat och komma förbi en skatteregel som normalt skulle ha tillämpats. Det konstateras att kringgåendefallen inte kunnat bemästras utan lagändringar samt att det krävts omfattande speciallagstiftning för att täppa till uppkomna luckor. Det framhålls att lagstiftaren aldrig kan förutse och reglera alla situationer som kan uppstå och att det inte heller är rimligt att skattelagstiftningen skall behöva byggas upp med beaktande av alla mer eller mindre konstlade förfaranden som kan tänkas och som – om de godtas vid rättstillämpningen – medför inte avsedda skatteförmåner.

Införandet av en allmän skatteflyktsklausul fick inte medföra att den som företar vanliga och normala transaktioner skall behöva riskera att beröras av klausulen, utan det måste även fortsättningsvis ställas krav på lagstiftaren att utforma de materiella skattebestämmelserna på sådant sätt att de ger klara anvisningar om hur beskattningen skall ske i ett visst fall. Skatteflyktsklausulens tillämpningsområde skulle följaktligen begränsas till de fall då mer eller mindre invecklade transaktioner företas för att undgå eller nedbringa skatt. Klausulens tillämpningsområde borde därför i princip begränsas till förfaranden varigenom den skattskyldige berett sig skatteförmåner genom ett i sammanhanget onormalt handlingssätt. En sådan begränsning av klausulens räckvidd var motiverad av främst två skäl; dels erhöles en fastare grund att stå på när det gällde att avgöra om ett förfarande omfattades av klausulen eller inte, dels markerades att om inte avsedda skatteförmåner uppnåddes genom normala handlingssätt fick sådana förfaranden förhindras genom ändringar av den materiella lagstiftningen. Det framhölls dock att det kunde finnas anledning att mot bakgrund av rättsutvecklingen på skatteflyktsområdet pröva frågan om en utvidgning av klausulens tillämpningsområde när erfarenheter vunnits av den praktiska tillämpningen.

Efter vissa omarbetningar av i huvudsak redaktionell karaktär utformades generalklausulen i enlighet med förslaget i promemorian på följande sätt.

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 resultatet 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.

I yttrandet över lagrådsremissen var Lagrådets ledamöter eniga om att det fanns ett behov av en allmän regel mot skatteflykt och biträdde förslaget att en lagstiftning i ämnet genomfördes. Två ledamöter godtag i huvudsak det remitterade förslaget, dvs. att klausulen skulle omfatta s.k. kringgående-transaktioner och bygga på de rekvisit som angavs i lagförslaget. De övriga två ledamöterna ställde sig dock tveksamma till den föreslagna utformningen av skatteflyktsklausulen och menade att utformningen av rekvisiten som skulle konstituera kringgående medförde grundläggande tolkningssvårigheter. De förordade istället att den närmare utformningen av lagstiftningen skulle övervägas i enlighet med ett alternativt förslag som de presenterade i sitt yttrande. Deras förslag utgick från att det var tillräckligt att genom lagstöd ge domstolarna en möjlighet att tillämpa genomsynsmetoden även när skatteflyktsförfarandet bestod av flera var för sig – om de sågs isolerade – korrekta rättshandlingar. Enligt deras mening uteslöt det remitterade förslagets utformning inte att det även kunde komma att omfatta förfaranden där förekommande transaktioner och åtgärder getts en rättslig utformning, som helt och hållet motsvarade deras verkliga eller egentliga innebörd och syfte. Detta skulle medföra risk för att utgången i alltför hög grad skulle bli beroende av subjektiva tyckanden hos bedömare. Deras alternativa förslag innebar att klausulen begränsades till att omfatta genomsynsfallen medan andra förfaranden, varigenom den skattskyldige inte sökt dölja den verkliga eller egentliga innebörden av en åtgärd eller en transaktion, inte skulle omfattas av generalklausulen. Sådana förfaranden skulle i stället få angripas med speciallagstiftning.

Efter att tagit del av den framförda kritiken mot den föreslagna utformningen påpekades i propositionen (prop. 1980/81:17 s. 196) att idén om att bygga en klausul på rekvisitet "verklig innebörd" inte var någon principiell nyhet i diskussionen om utformningen av en lagstiftning mot skatteflykt. Rekvisitet "verklig innebörd" skulle inte ge klarare uttryck för den i det remitterade lagförslaget föreslagna principen att klausulen ger utrymme för att vid taxeringen bortse från vissa rättshandlingar av väsentligen formell art även om dessa faktiskt medfört vissa bestående rättsverkningar. Tvärtom skulle det med hänsyn till hur man hittills i regel uppfattat rekvisitet "verklig

innebörd”, finnas risk för att tillämpningen av en klausul med en sådan lydelse skulle begränsas till felaktigt betecknade rättshandlingar o. d. Enbart användandet av rekvisitet “verklig innebörd” skulle bl.a. kunna skapa osäkerhet vid bedömningen av förfaranden som med lagstiftarens goda minne hittills bedömts med hänsyn mera till den formella än den verkliga innebörden. Propositionen utformades därför i enlighet med förslaget i lagrådsremissen.

4.5 1983 års lagstiftning

I januari 1983 föreslogs en utvidgning av skatteflyktsklausulens tillämpningsområde (prop. 1982/83:84). Enligt regeringen hade den antagna skatteflyktsklausulen erhållit en allt för snäv utformning för att kunna uppfylla rimliga effektivitetskrav.

Skatteflykt definieras i propositionen som ett förfarande varigenom de skattskyldiga med hjälp av civilrättsligt giltiga transaktioner utnyttjar skatte-reglerna för att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteförmåner. Den avgörande faktorn för en särskild lagstiftning mot skatteflykt var att skattedomstolarna vid den skattemässiga bedömningen av olika transaktioner ser mycket formellt på de civilrättsliga rättshandlingar som ligger till grund för beskattningen och således inte ansett sig till den skattskyldiges nackdel kunna analogt tillämpa de bestämmelser som med hänsyn till den ekonomiska innebörden av transaktionerna och skattelagstiftningens grunder medför en riktig beskattning.

Den dåvarande departementschefen menade att man i princip kunde urskilja två skilda typer av skatteflykt. Det betonades dock att skatteflyktstransaktionerna ofta var komplicerade och att de därför inte alltid föll inom ramen för de av honom beskrivna typfallen.

Den ena typen av skatteflykt kännetecknas av att den skattskyldige utnyttjar skattestimulanser, avdragsregler eller schablonregler på ett inte avsett sätt. Den skattskyldiges handlande motiveras uteslutande eller så gott som uteslutande således av skatteskal. Handlandet som sådant framstår därför i regel som meningslöst eller omotiverat om man bortser från skatteförmånen. Den andra typen av skatteflykt kännetecknas av att det ekonomiska resultatet, bortsett från beskattningen, som den skattskyldige vill uppnå är naturligt medan däremot det valda handlingssättet framstår som onormalt eller konstlat.

Sammanfattningsvis konstaterades att det fanns anledning att utforma klausulen på sådant sätt att den inte bara kunde tillämpas på s.k. omvägsförfaranden utan också på fall där den skattskyldige använder sig av den “närmaste vägen” men där handlandet huvudsakligen betingas av syftet att erhålla av lagstiftaren inte avsedda skatteförmåner. De föreslagna ändringarna medförde att 2 § i lagen mot skatteflykt erhö ll följande 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. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och
3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Lagrådet, som visserligen menade att det var olämpligt att redan efter knappt två år vidta ändringar i skatteflyktslagen, anförde att det är svårt att avvisa kritiken att generalklausulen fått ett för snävt tillämpningsområde. Det framhölls att det nästan är en olöslig uppgift att utforma en verksam generalklausul mot skatteflykt så, att det blir möjligt för den enskilde att i varje situation avgöra, om klausulen är tillämplig på ett visst använt eller planerat förfarande. Enligt Lagrådet får dock den skattskyldige i de s.k. egentliga kringgåendefallen med hänsyn till förfarandets natur förutsättas ha anledning att hysa tvekan om det skattemässigt godtagbara i sitt handlingssätt. Detsamma gäller enligt Lagrådet beträffande förfaranden med extraordinära inslag som kunde komma att omfattas av den utvidgade klausulen. Lagrådet påpekade att det föreföll osannolikt att klausulen skulle komma att tillämpas på förfaranden utan extraordinära inslag, då det knappast kan befaras att sådana förfaranden skulle stå i strid med skattelagstiftningens grunder. Mot bakgrund därav och då det var fråga om en provisorisk lagstiftning, som skulle omprövas inom ett par år motsatte Lagrådet sig inte att förslaget genomfördes.

Med anledning av att kritik riktades mot utvidgningen av skatteflyktslagen uttalade skatteutskottet (SkU 1982/83:20 s. 11) att en skatteflyktsklausul måste utformas så att inte elementära rättssäkerhetskrav äventyras. Samtidigt borde klausulen, inte minst av rättviseskäl och av hänsyn till lojala skattebetalare, kunna tillgodose någorlunda rimliga effektivitetskrav. Utskottet uttalade att en snävare avfattning av klausulen och ett alltför exakt innehåll skulle minska skattedomstolarnas möjligheter till analog lagtillämpning, vilket skulle medföra betydande risk för att skatteflyktsklausulen – liksom speciallagstiftningen på området – skulle komma att kringgå.

4.6 Den fortsatta utvecklingen

Vid införandet av den ursprungliga lagstiftningen år 1980 var avsikten att lagen skulle tidsbegränsas till att omfatta rättshandlingar som företogs under åren 1981 t. o. m. 1985. År 1985 utsträcktes giltighetstiden för lagen i ytterligare tre år. Den dåvarande departementschefen anförde i anslutning därtill (prop. 1985/86:49 s. 6) att de erfarenheter som dittills vunnits om den praktiska tillämpningen av klausulen var av mycket begränsad räckvidd och otillräckliga som underlag för någon egentlig utvärdering av klausulen, varför lagens giltighetstid borde utsträckas ytterligare för att möjliggöra en säkrare utvärdering. Lagens giltighetstid förlängdes därefter med ett år i taget

åren 1988 respektive 1989. År 1990 beslöts att lagen skulle ges fortsatt giltighet t.o.m. år 1993.

År 1992 upphävdes lagen mot skatteflykt fr.o.m. den 1 januari 1993. Upphävandet motiverades med att lagen mot skatteflykt kritiserats från rättssäkerhetssynpunkt sedan dess tillkomst. Kritiken hade enligt propositionen bl.a. gällt att förekomsten av en sådan lagstiftning stärker det allmännas ställning gentemot den enskilde på ett sätt som inte är rimligt i ett rättssamhälle. Lagstiftningen medförde vidare svårigheter för den enskilde att bedöma skattekonsekvenserna av olika rättshandlingar. Den omständigheten att lagen synes ha tillämpats med försiktighet förtog enligt propositionen inte nämnda principiella invändningar. Slutligen uttalades att de vid skattereformen sänkta skattesatserna medfört att intresset för skatteundrandragande åtgärder minskat avsevärt och att motivet för skatteflyktslagen – att motverka skatteflyktsåtgärder – således inte längre hade samma tyngd (prop. 1992/93:127 s. 49).

Vid återinförandet år 1995 (prop. 1994/95:209) uttalade den nya regeringen att de skäl som anförts till grund för avskaffandet av lagstiftningen inte var hållbara. Det betonades att några negativa effekter av lagen inte kunnat påvisas och att lagen enligt regeringens bedömning haft en väsentlig preventiv funktion och utgjort ett betydelsefullt redskap för att förhindra skatteflyktsförfaranden. Skatteutskottet anslöt sig till regeringens bedömning (bet. 1994/95: SkU 30).

4.7 Den nuvarande skatteflyktslagen

Förutom den omarbetning som gjordes vid 1983 års reform har vissa redaktionella ändringar gjorts i generalklausulen i samband med återinförandet av lagstiftningen år 1995. Lagen (1995:575) mot skatteflykt har följande lydelse.

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

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

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

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

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

3 § Om 2 § tillämpas skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska

resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall taxeringsbeslutet fattas med tillämpning av 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324).

4 § Fråga om tillämpning av denna lag prövas av länsrätten efter framställning av skattemyndighet eller Riksskatteverket. Om handläggning av framställning om tillämpning av lagen och om överklagande av beslut i anledning av sådan framställning gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 6 kap. taxeringslagen (1990:324).

Framställning enligt första stycket får göras före utgången av de frister som enligt 4 kap. 19-22 §§ taxeringslagen gäller för beslut om efter-taxering.

4.7.1 Generalklausulens tillämplighet på olika skatter

Lagen gäller i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt. Den år 1992 upphävda lagstiftningen var dessutom tillämplig på utskiftningsskatt och ersättningsskatt. Genom anknytningen till taxeringen klargörs enligt förarbetena (prop. 1980/81:17 s. 18) att avgifter o.d. som bestäms på grundval av taxeringen, t.ex. egenavgifterna, i förekommande fall får ändras om taxeringen ändras med tillämpning av klausulen. När det gäller att bedöma skatteförmånens storlek får hänsyn inte tas till annat än de skatter som direkt berörs av klausulen.

4.7.2 Beskattningsresultatet

En första förutsättning för att skatteflyktsklausulen skall kunna tillämpas är att förfarandet medför en skatteförmån som inte är oväsentlig. Vid prövningen om en skatteförmån föreligger skall tillämpningen 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 (prop. 1980/81:17 s. 28).

Vid utvidgningen av klausulens tillämpningsområde uttalades att med skatteförmån avses inte bara de skattefördelar som kan utläsas vid en jämförelse mellan det valda förfarandet och det närmast till hands liggande förfarandet utan även i princip allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen (prop. 1982/83:84 s. 17).

Förmånen skall tillkomma den skattskyldige själv. Med anledning av att några remissinstanser efterlyste en utvidgning i den meningen att även skatteförmåner hos närstående (maka och barn samt t.ex. egna aktiebolag) skulle kunna beaktas anfördes (prop. 1980/81:17 s. 27) bl.a. följande.

Enligt min mening är det nödvändigt att här skilja mellan två olika frågor. En skatteförmån kan – med undantag för de 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 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.

Enligt förarbetena skall skatteförmånens storlek uppgå till åtminstone något tusental kronor i fråga om transaktioner av engångskaraktär. Förfarandet behöver inte leda till lägre skatt det aktuella beskattningsåret (prop. 1980/81:17 s. 28).

Det är tillräckligt att skatteförmånen uppkommer genom rättshandlingen tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen indirekt medverkar. Vad gäller kravet på bevisning för att indirekt medverkan skall anses föreligga i de rättshandlingar som kompletterar den skattskyldiges egna anföres att det bör vara tillräckligt att rättshandlingarna för en utomstående betraktare framstår som en enhet (prop. 1982/83:84 s. 17).

4.7.3 Avsikten med förfarandet

Enligt 2 § 2 skatteflyktslagen skall skatteförmånen antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för den skattskyldiges förfarande. Rekvisitet har utformats så att omständigheter av objektiv natur blir avgörande för bedömningen av den skattskyldiges avsikter. Det avgörande är enligt förarbetena inte vad den skattskyldige innerst inne avsett utan vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter framstår som det huvudsakliga skälet för förfarandet. Regeringen och riksdagen anslöt sig till Lagrådets uttalande att förfarandet helt eller i viktiga delar skall framstå som praktiskt taget meningslöst, om man bortser från skatteförmånen.

4.7.4 Lagstiftningens grunder

För att generalklausulen skall kunna tillämpas på ett förfarande krävs enligt 2 § 3 skatteflyktslagen att förfarandet strider mot lagstiftningens grunder.

Vad avser s.k. kringgåendeförfaranden framgår av förarbetena till 1980 års lagstiftning att prövningen i första hand skall inrikta sig på om beskattningsresultatet strider mot grunderna för de regler som skulle ha varit tillämpliga om den skattskyldige, som företagit en kringgåendehandling, i stället valt det

“normala” förfarandesättet. Klausulen syftar till att möjliggöra en analog tillämpning av de regler som kringgåts. Prövningen skall även göras mot bakgrund av grunderna för de regler som utnyttjats vid kringgåendet. Det kan således tänkas fall där det av grunderna för de utnyttjade reglerna – men inte av grunderna för de regler som gäller det närmast till hands liggande förfarandet – 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. Hur den egentliga prövningen skall gå till för att fastställa lagstiftningens grunder utvecklades på följande sätt (prop. 1980/81:17 s. 26).

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.

I propositionen framhölls 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 gjort eller ställt sig bakom. Visar det sig att grunderna för de regler som formellt är tillämpliga och de regler som kringgåts är motstridiga får man pröva vilka grunder som skall ha försteg i den aktuella situationen (prop. 1982/83:84 s. 19).

Med anledning av att skatteflyktsklausulen genom 1983 års lagstiftning även kom att omfatta andra förfaranden än kringgåendeförfaranden uttalade den dåvarande departementschefen att om skatteflykten består i att den skattskyldige utnyttjar t. ex. en avdragsregel är det givetvis i första hand grunderna för denna regel som skall beaktas vid prövningen, men att man även i de fallen inte sällan måste beakta grunderna för andra bestämmelser, t. ex. bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag (prop. 1982/83:84 s. 19). I övrigt anslöt sig departementschefen till vad som uttalats i motiven till 1980 års lagstiftning. Skatteutskottet anförde avseende tillämpningen av rekvisitet lagstiftningens grunder bl.a. följande (SkU 1982/83:20 s. 12).

Som ett ytterligare villkor för tillämpningen av klausulen krävs att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. Detta innebär att det förmånliga skatteresultatet skall ha uppnåtts genom ett förfarande som står i strid antingen med uttryckliga uttalanden av de lagstiftande instanserna eller med uppläggnings- och utformningen av ett visst i det enskilda fallet aktuellt avsnitt av skattelagstiftningen. I kringgåendefallen kommer prövningen – liksom hittills – att göras med ledning av grunderna för inte bara de regler som formellt sett är

tillämpliga utan också de regler som har kringgåts. I de fall en skatteförmån inte varit avsedd av lagstiftaren utan tvärtom måste anses strida mot vad denne förutsatt eller menat kan man enligt utskottets mening inte resa några befogade invändningar mot att skatteförmånen vägras.

4.8 Tidigare översyner

I anslutning till att skatteflyktslagen infördes gav regeringen Justitiekanslern (JK) i uppdrag att följa tillämpningen av lagen mot skatteflykt. JK har åren 1985 och 1988 till regeringen lämnat redogörelser för hur lagen tillämpats.

År 1988 tillsatte regeringen en särskild utredare med uppdrag att se över lagstiftningen. Utredningen som antog namnet Skatteflyktsutredningen avlämnade år 1989 betänkandet Ny generalklausul mot skatteflykt (SOU 1989:81). Betänkandet remissbehandlades men föranledde inga lagstiftningsåtgärder.

4.8.1 Justitiekanslerns granskning

I 1985 års redogörelse, som baserades på fyra länsrättsdomar, varav en överklagats till kammarrätten samt 106 förhandsbeskedsärenden, varav två överklagats till Regeringsrätten, uttalade JK att föreliggande material inte tillät några egentliga slutsatser rörande den effekt som lagstiftningen haft men att tillämpningen därtills inte gav stöd för påståendet att rättsäkerhetsintressen träts för när.

I 1988 års redogörelse, som huvudsakligen omfattade avgöranden under tiden 1985 - 1987 och baserades på knappt 40 domar samt 37 förhandsbesked, uttalade JK bl. a. följande.

Endast i sju domar och tre förhandsbesked har lagen ansetts vara tillämplig. Regeringsrätten synes vid sin prövning av förhandsbeskeden ha haft en något restriktivare tillämpning av lagen än Riksskatteverket. Regeringsrättens avgöranden tycks omgäende ha uppmärksammats av underrätterna och Riksskatteverket och kommit att tjäna till ledning för tillämpningen av lagen. Det föreliggande materialet visar inte på ojämnheter i tillämpningen av lagen.

Inkomna domar och förhandsbesked visar att tillämpningen av lagen präglats av stor försiktighet. Materialet ger inte stöd för antagandet att lagen och tillämpningen av denna lett till att kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet för de skattskyldiga har blivit åsidosatta.

4.8.2 Ny generalklausul mot skatteflykt (SOU 1989:81)

Efter att ha redogjort för nackdelarna med stopplagstiftning och annan lagstiftning av punktinsatskaraktär mot skatteflykt framhöll utredaren

(regeringsrådet Göran Wahlgren) att tanken att motverka skatteflykt enbart genom skatteregler av materiellt innehåll är illusorisk.

Utredaren konstaterade att skatteflyktslagen kommit att tillämpas i mycket liten omfattning i taxeringsprocessen och menade att en av anledningarna kunde vara att domstolarna är ovana och obenägna att tillämpa bestämmelser som inte ger klara direktiv för dömandet. Vidare anfördes att ett viktigt inslag i kritiken mot en generell skatteflyktslagstiftning är påståendet att skatteflyktsreglerna tillåts "intervenera" i civilrättsligt giltiga förhållanden. Enligt utredaren var det därför av vikt att avdramatisera förhållandet mellan civilrätt och skatterätt. Utredaren anförde att han inte ansåg att en utökad användning av genomsynsmetoden i den generella skatteflyktsbestämmelsen var till någon nytta. Tvärtom menade han att genomsyn inte borde användas i det normala taxeringsarbetet i andra fall än där fråga var om skentransaktioner även i civilrättslig mening.

Enligt utredaren var det av vikt att få till stånd en legaldefinition av begreppet eller företeelsen skatteflykt. Genom att i lagtexten införa rekvisitet "förfarandet kan anses strida mot grunderna för den lagstiftning som gäller" vid fastställandet av skatt eller avgift avsåg utredaren att få till stånd en användbar definition av begreppet skatteflykt.

Vidare framhöll utredaren att det rekvisit som tar sikte på den skattskyldiges avsikter med handlandet varit en starkt bidragande orsak till att generalklausulen inte blivit effektiv i rättstillämpningen samt att det var verklighetsfrämmande att tro att avsikten med en skatteflyktstransaktion alltid är enbart att uppnå en skatteförmån. Enligt hans mening borde därför rekvisitet utformas så att det för tillämpning av skatteflyktsklausulen räckte att skatteförmånen utgjort ett väsentligt skäl för förfarandet. Enligt utredaren behövde följaktligen inte skatteflyktsskäl dominera över de andra skäl som den skattskyldige haft för sitt handlande för att klausulen skulle kunna tillämpas.

Vad avser rekvisitet "lagstiftningens grunder" anfördes att med uttrycket grunder förstås redan i den ursprungliga lydelsen av klausulen även generella bestämmelser (exempelvis förbudet mot avdrag för privata levnadskostnader och allmänna principer för dubbelbeskattningen inom bolagssektorn). Den förordade formuleringen "kan anses strida mot" torde enligt utredningsmannen få ett vidare omfång än det gällande uttrycket "skulle strida mot". Härigenom skulle uppnås en prövning med hänsyn till grunderna för de utnyttjade reglerna sedda i ett större sammanhang.

4.9 Rättsfalls- och ärendesammanställning

För att skapa ett brett underlag för utvärderingen av praxis gjorde skatteflyktskommittén en enkät hos länsrätterna för att kunna bedöma i vilken utsträckning skatteflyktslagen varit föremål för prövning. Med beaktande av de av Justitiekanslern gjorda granskningarna och för att underlätta för länsrätterna begränsades enkäten till mål avgjorda efter år 1988. Riksskatteverket tillställde på uppdrag av kommittén skattemyndigheterna en förfrågan om i vilken utsträckning tillämpning av lagen mot skatteflykt yrkats

i ännu inte avgjorda mål avseende rättshandlingar som vidtagits efter 1990 års skattereform. Slutligen gjorde Skatterättsnämnden en sammanställning av förhandsbeskedsansökningar med anknytning till skatteflyktslagen under perioden 1989 - 1992.

Av de svar som kom in från skattemyndigheterna och länsrätterna framgick att inte särskilt många processer avseende förfaranden som vidtagits efter skattereformen hunnit påbörjas och i endast något enstaka fall hade länsrätterna vid halvårsskiftet 1995 avgjort mål som avsåg förhållandena efter reformen.

För tiden före skattereformen fanns i länsrätterna fortfarande ett antal oavgjorda mål. Målen var ofta av seriekaraktär och skattemyndigheten hade vanligtvis i andra eller tredje hand yrkat att skatteflyktslagen skall tillämpas på förfarandena. Målen var med något enstaka undantag vilandeförklarade i avvaktan på att domar i s.k. pilotmål skulle vinna laga kraft. I de pilotmål som då var avgjorda i kammarrätterna och Regeringsrätten hade inte i något fall skatteflyktslagen befunnits tillämplig.

Sammanfattning

I taxeringsprocessen hade ungefär 30-35 olika former eller typfall av förfaranden e. d. varit föremål för prövning i länsrätt, i flertalet fall även i kammarrätt. Inte i något fall hade Regeringsrätten tillämpat skatteflyktslagen när fråga varit om överklagade taxeringar. Regeringsrätten hade dock vägrat prövningstillstånd i ett antal mål i vilka kammarrätten tillämpat skatteflyktslagen. Såvitt kunde bedömas hade detta skett huvudsakligen när det varit fråga om förfaranden som varit av samma eller snarlik beskaffenhet till sådana förfaranden som redan prövats av Regeringsrätten genom förhandsbesked. Nedanstående tabell utgår från Justitiekanslerns granskning och kommitténs enkätundersökning och utgör en uppskattning av antalet domar från länsrätterna där länsrätten prövat om lagen mot skatteflykt är tillämplig på ett visst förfarande. De olika förfarandena beskrivs i avsnitt 4.10.1.

Typ av förfarande	Antal domar	Varav lagen tillämpats	Anmärkning
utdelningsfonder	ca 2 000	ca 1 800	
utdelningsbolag	ca 600	ca 10	ändrade i kr ¹
vinstbolag	ca 100	ca 20	enstaka ändrad i kr ¹
kommanditbolag	ca 50	enstaka	ändrade i kr ¹
övriga förfaranden	ca 170	ca 75	²
Totalt antal mål	ca 2 900	ca 1 900	

- (1) kammarrätten
(2) målen avser huvudsakligen (ca 50 mål) avsiktligt framkallade reaförluster vid avyttring av fastigheter till närstående eller till av närstående kontrollerade bolag.

I förhandsbeskedsärenden hade Skatterättsnämnden (dessförinnan Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden) tagit ställning till skatteflyktslagen i ca 220 ansökningar, varav lagen ansetts tillämplig i ca 20 ärenden. Dessutom hade nämnden avvisat ett betydande antal ansökningar med anledning av att frågan inte ansetts vara av vikt för sökanden eller det av annan anledning inte funnits skäl att lämna förhandsbesked. Under perioden 1989-1992 avvisades t.ex. knappt hälften av alla ansökningar angående tillämpning av skatteflyktslagen.

Taxeringsprocessen

Av enkätsvaren från landets skattemyndigheter framgick att skattemyndigheterna i juni 1995 yrkat att skatteflyktslagen skall tillämpas på förfaranden som vidtagits efter skattereformen i ett 10-tal fall som ännu inte avgjorts av länsrätt. Därefter har ytterligare processer anhängiggjorts i länsrätt. Därutöver pågick skatterevisorer som enligt uppgift från skattemyndigheterna kunde komma att medföra att yrkanden om tillämpning av lagen mot skatteflykt framställdes. Skattemyndigheten i Stockholms län uppgav att man under det senaste året hade konstaterat en inte oväsentlig ökning av ärenden av skatteplaneringskaraktär.

Enligt Justitiekanslerns granskning hade i taxeringsprocessen fram till år 1988 prövats om lagen mot skatteflykt var tillämplig vid 36 tillfällen, varav lagen ansetts tillämplig vid sex tillfällen. Flertalet av avgörandena avsåg tillämpning av klausulen på förskottsräntor som betalades innan lagändringar förhindrade rätten till avdrag för förskottsränta.

Efter år 1988 hade ett relativt stort antal mål där skattemyndigheten yrkat att lagen mot skatteflykt skulle tillämpas avgjorts i länsrätterna. Huvudsakligen gällde detta mål som hade anknytning till organiserade skatteplaneringstransaktioner, s.k. skatteupplägg. Dessa avgöranden omfattade förfaranden med andelar i kommandit- och handelsbolag, utdelningsfonder och utdelningsbolag. Med undantag för dessa transaktioner hade enligt enkätsvaren lagen mot skatteflykt varit föremål för prövning i länsrätt i knappt 250 mål. Av de domar som kommit in till skatteflyktskommittén framgick att flertalet fall omfattade s.k. vinstbolagsförfaranden samt tillskapade förluster vid avyttring av fastigheter till närstående. Med undantag för de ovan nämnda s.k. skatteplaneringsuppläggen hade lagen mot skatteflykt prövats mot ett ca 30-tal olika typer av förfaranden. Dessa hade huvudsakligen avsett transaktioner mellan närstående, företrädesvis mellan barn och föräldrar respektive transaktioner med eller i fämansbolag, samt vid koncerninterna transaktioner.

Förhandsbeskedsärenden

Fram t.o.m. år 1988 hade Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden prövat om lagen mot skatteflykt var tillämplig i knappt 170 ansökningar om förhandsbesked, varav lagen ansetts tillämplig i 21 av ansökningarna. Dessa avsåg huvudsakligen förmögenhetsöverföringar till barn genom olika former av lånekonstruktioner samt avsiktligt framkallade reaförluster vid avyttring av fast egendom till närstående. I ett par av förhandsbeskedsärendena ändrade Regeringsrätten förhandsbeskeden på grund av att det huvudsakliga syftet med förfarandena inte ansetts vara att tillskapa en skatteförmån.

Under perioden 1989-1992 ställdes i rättsnämnden (Skatterättsnämnden fr.o.m. den 1 juli 1991) frågan om lagen mot skatteflykt är tillämplig på ett visst förfarande i 83 ansökningar, varav 35 ansökningar avvisats. Inte i någon av de 48 ansökningar som prövats hade lagen mot skatteflykt ansetts tillämplig. Inte sedan år 1986 hade nämnden ansett att lagen mot skatteflykt varit tillämplig på ett tilltänkt förfarande (RÅ 1986 ref 54). I två fall (RÅ 1990 ref 101 I och II samt RÅ 1990 ref 22) hade Regeringsrätten med ändring av Skatterättsnämndens besked ansett att lagen mot skatteflykt var tillämplig.

4.10 Regeringsrättens praxis

Fram till dess att skatteplaneringsförfarandena med andelar i kommandit- och handelsbolag, utdelningsfonder, utdelningsbolag och vinstbolag tog fart under slutet av 1980-talet har frågan om skatteflyktslagen är tillämplig huvudsakligen aktualiserats i förhandsbeskedsärenden.

4.10.1 S.k. organiserade skatteupplägg

I syfte att bl.a. kvitta bort uppkomna reavinster under slutet av 1980-talet tillhandahölls företag och privatpersoner i stor omfattning olika former av organiserade s.k. skatteupplägg. Dessa kan grovt sett indelas i följande kategorier: transaktioner med andelar i kommandit- och handelsbolag, transaktioner med utdelningsfundsandelar och med aktier i s.k. utdelningsbolag.

Kommandit- och handelsbolagsupplägg

Med kommandit- och handelsbolagsuppläggen utnyttjades den s.k. dubbla avdragsrätten, varigenom delägaren dels fick avdrag för bolagets underskott såsom underskottsavdrag, dels fick en avdragsgill reaförlust vid avyttringen av andelarna i bolaget.

Regeringsrätten har i bl.a. RÅ 1994 ref 52 slagit fast att den dubbla avdragsrätten inte strider mot lagstiftningens grunder, bl.a. därför att den dubbla avdragsrätten sedan länge godtagits i praxis. Regeringsrätten underkände i de hittills prövade fallen underskottsavdragen delvis på andra grunder. Totalt fanns från början ungefär 6 000 ärenden med anknytning till olika former av handels- och kommanditbolagsupplägg. Genom lagändring avskaffades den s.k. dubbla avdragsrätten i augusti 1988.

Utdelningsfonder

Prop. 1996/97:170

Transaktionerna med utdelningsfonder innebar att den skattskyldige genom köp och förvärv av andelar i utdelningsfonder omvandlade reavinster till kapitalintäkter. Kapitalintäkten kvittades bort mot underskott av kapital som annars skulle ha återförts till beskattning vid beräkningen av underlaget för tilläggsbelopp vid bestämmandet av den statliga inkomstkatten.

Regeringsrätten fann i RÅ 1990 ref 101 I och II (förhandsbesked) att lagen mot skatteflykt var tillämplig på förfarandet. Med ledning av Regeringsrättens avgöranden har drygt 2 000 mål med utdelningsfundsandelar avgjorts i länsrätterna. I det stora flertalet fall har skatteflyktslagen tillämpats. Förfarandet saknar betydelse efter skattereformen.

Utdelningsbolag

I likhet med utdelningsfonderna omvandlades reavinster till kapitalintäkter. Förfarandet skedde dels i organiserad form genom att bl.a. finansinstitut sålde aktier i olika skalbolag, dels genom att enskilda skattskyldiga förvärvade skalbolag.

Regeringsrätten fann i RÅ 1994 ref 56 (ö verklagad taxering) att lagen mot skatteflykt inte var tillämplig på förfarandet eftersom det inte ansågs strida mot lagstiftningens grunder, bl.a. därför att metoden sedan länge varit känd utan att lagstiftaren ingripit mot förfarandet. Med ledning av Regeringsrättens dom har underinstanserna avgjort ca 600 mål. Även detta förfarande saknar betydelse efter skattereformen.

Före skattereformen var det inte ovanligt att skalbolag med obeskattade vinstmedel avyttrades med följd att upparbetad rörelsevinst kom att beskattas till 40 % enligt reglerna för reavinst i stället för 100 % om vinsten tagits ut i form av lön eller utdelning.

För att förhindra de renodlade skalbolagsaffärerna infördes stopplagstiftning mot vinstbolagstransaktionerna redan på 1970-talet. Regeringsrätten har i några fall prövat om olika förfaranden som inneburit att vinstbolagsregeln kringgåts kan angripas med lagen mot skatteflykt. I ett av de av Regeringsrätten prövade fallen ansågs skatteflyktslagen tillämplig, RÅ 1989 ref 89 (förhandsbesked).

Under slutet av 1980-talet var det inte ovanligt att skattskyldiga på olika sätt försökte kringgå vinstbolagsregeln och skattemyndigheterna yrkade i ett 100-tal mål att lagen mot skatteflykt skulle tillämpas. I några mål ansåg länsrätterna att förfarandena kunde angripas utan tillämpning av lagen mot skatteflykt, varför frågan om skatteflyktslagens tillämplighet inte kom att prövas. I ungefär 20 fall har länsrätterna tillämpat lagen mot skatteflykt. I något fall har kammarrätten med ändring av länsrättens dom funnit att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig. Vinstbolagsregeln avskaffades genom skattereformen.

Avyttring av fastigheter till närstående

Under mitten av 1980-talet prövade Regeringsrätten i ett par förhandsbesked om lagen mot skatteflykt var tillämplig när en reaförlust tillskapades genom att en fastighet överlätts till den skattskyldiges hustru eller barn till underpris. Vid överlåtelse till hustru ansåg Regeringsrätten att lagen mot skatteflykt var tillämplig (RÅ 1985 Aa 62). Däremot ansåg Regeringsrätten att lagen inte var tillämplig vid avyttring till barn (RÅ 1985 1:69 och RÅ 1985 Aa 218) eftersom skatteförmånen inte ansågs utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet. Sökandena hade bl.a. uppgett att syftet med överlåtelse var att berika barnen.

Med anledning av att lagen mot skatteflykt inte ansågs tillämplig vid avsiktligt framkallade förluster vid avyttring till barnen infördes en stoppregel med innebörden att avdrag för reaförlust vid avyttring av fastighet till närstående endast medges om det är visat att försäljningspriset motsvarar marknadsvärdet. I ett senare förhandsbesked (RÅ 1990 ref 22) ansåg Regeringsrätten att lagen mot skatteflykt var tillämplig på ett förfarande som innebar att stoppregeln kringgicks genom att fastigheten avyttrades till ett bolag som ägdes av säljarens barn.

Med ledning av Regeringsrättens avgöranden överklagade skattemyndigheterna ett 50-tal taxeringar där de skattskyldiga tillskapat förluster genom att sälja fastigheter till andra närstående än barn eller till av närstående ägda bolag. Länsrätterna har med undantag för något enstaka fall funnit lagen mot skatteflykt tillämplig på de tillskapade förlusterna. Numera gäller att avdrag för reaförlust vid avyttring av egendom endast medges om det framgår att överlåtaren saknat avsikt att öka mottagarens förmögenhet.

4.10.2 Övriga fall där skatteflyktslagen tillämpats

I ett förhandsbesked (RÅ 1989 ref 31) ansåg Regeringsrätten att lagen mot skatteflykt var tillämplig och vägrade ett dotterbolag som skulle avyttras avdrag för tidigare års förlust som uppkommit genom att bolaget lämnat koncernbidrag och samtidigt erhållit ett aktieägartillskott.

I ytterligare två förhandsbesked har Regeringsrätten ansett lagen mot skatteflykt tillämplig. Det ena fallet avsåg framtida underlag för skogsavdrag (RÅ 1984 1:92) där barnen efter den avlidne i stället för att förvärva en skogsfastighet från dödsboet avsåg att förvärva den från den avlidnes maka, sedan hon tilldelats den vid bodelningen. Det andra fallet avsåg avdrag för ränta på revers som överlåtits till barn. Mannen hade avyttrat en fastighet till sin hustru mot revers. Hustrun överlät reversen till makarnas barn (RÅ 1986 ref 54).

4.10.3 Övriga fall där skatteflyktslagen inte ansetts tillämplig

De avgöranden från Regeringsrätten där lagen mot skatteflykt inte ansetts tillämplig kan indelas i tre grupper:

- A. Avgöranden där lagen inte ansetts tillämplig redan på den grunden att den som företagit transaktionen inte erhållit någon skatteförmån.
- B. Avgöranden där skatteförmån förelegat men den inte ansetts utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet.
- C. Avgöranden där skatteförmån förelegat och skatteförmånen ansetts utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet men förfarandet inte ansetts strida mot lagstiftningens grunder.

Det kan anmärkas att i flertalet fall när generalklausulen inte ansetts tillämplig på de grunder som anges under A respektive B har inte prövats om förfarandet strider mot lagstiftningens grunder.

(A) Den som företar transaktionen erhåller ingen skatteförmån

I ett överklagat taxeringsärende (RÅ 1990 ref 11) ansåg Regeringsrätten, till skillnad från underinstanserna, att ett förfarande där den skattskyldige sålde en hyresfastighet till ett helägt bolag som samma dag sålde fastigheten vidare till ett betydligt högre belopp inte innebar att den skattskyldige erhöll en skatteförmån. Målet avsåg tillämpning av skatteflyktslagen i dess äldre lydelse. Motsvarande utgång finns i ett förhandsbesked (RÅ 1984 1:46) där två makar avsåg att skänka delar av en tomträtt till sina barnbarn. Dessa skulle i sin tur avyttra andelarna. Gåvotransaktionerna ansågs inte medföra några skatteförmåner för givarna. Inte heller ansågs en skatteförmån föreligga i ett annat förhandsbeskedsärende (RÅ 1985 1:68) där fadern avsåg att låna ut pengar skattefritt till en dotter. Lånet påverkade inte förmögenhetstaxeringen.

(B) Skatteförmånen har inte utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet

Utöver de ovan nämnda fallen med avsiktligt framkallade reaförluster vid avyttringar av fastigheter till barn har Regeringsrätten i ytterligare några förhandsbesked uttalat att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig på grund av att skatteförmånen inte utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet.

Vid en försäljning av en jordbruksfastighet till en granne som återförsålde bostadsbyggnaden med tomtmark till den ursprunglige ägaren skulle denne kunna komma i åtnjutande av s.k. fasta tillägg vid en framtida vidareförsäljning (RÅ 1984 Aa 189). Numera gäller ändrade regler för reavinstberäkning vid fastighetsförsäljning.

I ett annat fall övertog ett par föräldrar en dotters betalningsansvar för ett lån. De av föräldrarna betalda räntorna och amorteringarna skulle senare återbetalas av dottern (RÅ 85 1:42). Skatteförmånen bedömdes inte utgöra det huvudsakliga skälet för det valda förfarandet. Samma bedömning gjordes i ett fall där två delägare vid en avyttring av ett fåmansbolag avsåg att utan vederlag avstå från utfästa ålderspensioner i bolaget (RÅ 1987 ref 131).

(C) Förfarandet strider inte mot lagstiftningens grunder

Förutom de avgöranden som kommenterats under rubriken skatteplanerings- transaktioner eller omfattar vinstbolagstransaktioner har Regeringsrätten i fyra fall av överklagade taxeringar ansett att förfarandena inte strider mot lagstiftningens grunder. Förfarandena avsåg dels två olika fall av s.k. partnerleasing, dels två fall avseende tillämpning av bestämmelsen i förutvarande anvisningspunkt 2 b nionde stycket till 36 § kommunal- skattelagen. I de förstnämnda fallen ansåg Regeringsrätten, i likhet med kammarrätten, att ett förfarande varigenom de skattskyldiga kom i åtnjutande av skattemässiga överavskrivningar genom att förvärva inventarier som därefter hyrdes ut till säljaren inte stred mot lagstiftningens grunder (RÅ 1992 ref 21 I och II). I de senare fallen (RÅ 1995 ref 84 I och II) hade i ett nybildat aktiebolag ett annat bolag till en kurs av 37 500 kronor per aktie tecknat aktier, vilkas nominella belopp var 500 kronor. Vissa av aktierna överläts till den skattskyldige för ett pris av 37 500 kronor per aktie. För varje förvärvad aktie har denne kort därefter till en kurs av 1 500 kronor tecknat ett konvertibelt skuldebrev, som efter några år skulle kunna konverteras till tre nya aktier. Frågan var om hela beloppet 37 500 kronor skulle anses som anskaffningsvärde för en ursprunglig aktie eller om viss del av beloppet skulle hänföras till skuldebrevet eller rätten att teckna detta.

Övriga avgöranden avser överklagade förhandsbesked.

Med anledning av betydelsen av rekvisitet lagstiftningens grunder för prövningen om ett visst förfarande är angripbart med skatteflyktslagen finns anledning att närmare återge Regeringsrättens motiveringar i de avgöranden där förfarandet inte ansetts strida mot lagstiftningens grunder.

I några av avgörandena nöjer sig Regeringsrätten med att konstatera att de aktuella förfarandena inte strider mot lagstiftningens grunder eller ändrar inte rättsnämndens beslut, bl.a. följande.

I RÅ 1985 1:25 (fråga om avdrag för förskottsräntor) ändrades inte rättsnämndens beslut. Rättsnämnden anförde i sin beslutsmotivering att "med hänsyn till bestämmelsen i 41 § tredje stycket kommunalskattelagen, enligt vilken avdrag inte medges för förskottsränta avseende tid efter taxeringsårets utgång, och till vad som kan utläsas av förarbetena till detta lagrum, kan det av NN tilltänkta förfarandet att erlagga förskottsränta för ett år inte anses strida mot grunderna för någon skattebestämmelse".

I RÅ 1988 not 159 (fråga om avdrag skulle medges för förlust som uppkommit i allmännyttigt bostadsföretag som genom fusion hade upplösts och uppgått i annat bolag) delade Regeringsrätten rättsnämndens bedömning att det varken stred mot grunderna för reglerna om schablonbeskattningen av allmännyttiga bostadsföretags fastigheter eller andra bestämmelser att den skattskyldige efter fusion medgavs avdrag för de förluster som uppkommit i bostadsföretaget.

I RÅ 1989 not 66 (fråga om avsatta medel till allmän investeringsreserv skulle återföras till beskattning) anges i Rättsnämndens av Regeringsrätten godtagna motivering att "det tilltänkta förfarandet inte strider mot grunderna för någon skattebestämmelse".

I RÅ 1990 not 95 (fråga om tillämpning av vinstbolagsbestämmelsen) ändrades inte Rättsnämndens beslut. Rättsnämnden anförde att förfarandet "kan inte anses strida mot grunderna för vinstbolagsbestämmelsen eller någon annan skattebestämmelse".

I RÅ 1990 not 500 (fråga om avdrag för premier på en pensionsförsäkring) anges i Regeringsrättens domskäl att "kan en taxering på grundval av det aktuella förfarandet inte anses strida mot grunderna för 54 § 4 mom första stycket KL eller annan lagstiftning".

I RÅ 1995 ref 84 avseende tillämpning av dåvarande anvisningspunkt 2 b nionde stycket till 36 § kommunalskattelagen uttalade Regeringsrätten att förfarandet i fråga inte kunde anses strida mot grunderna för reavinstbeskattningen, så som de kommer till uttryck i anvisningspunkten.

I följande domar har Regeringsrätten utförligt motiverat varför ett visst förfarande inte strider mot lagstiftningens grunder.

RÅ 1992 ref 21 I (Dahlénmålet) och II

Målen gällde sale- and leaseback av inventarier, s.k. partner- eller invest leasing samt fråga om avdrag för värdeminskning på inventarier som hyrs ut till säljaren.

Skattemyndigheten anförde bl.a. följande till stöd för att värdeminskningssavdraget skulle underkännas med stöd av lagen mot skatteflykt.

Det framgår av förarbetena till lagstiftningen att skatteflyktslagen är avsedd att tillämpas på transaktioner som skattskyldig genomför uteslutande i syfte att uppnå viss beskattningseffekt, t.ex. tillskapar konstlade förluster för att få en avdragsrätt.-----Det förfarande som de i målet aktuella transaktionerna innebar utgör således ett konstlat förfarande för att tillskapa underskottsavdrag och bör därför anses strida mot lagstiftningens grunder.

Regeringsrätten uttalade följande avseende tillämpningen av lagen mot skatteflykt: Prop. 1996/97:170

När det gäller frågan huruvida avdragsyrkandet kan underkännas med stöd av lagen mot skatteflykt finner Regeringsrätten att det aktuella förfarandet, om det godtas vid inkomsttaxeringen, medför en inte oväsentlig skatteförmån för bolaget. Med hänsyn till omständigheterna får vidare antas att denna skatteförmån utgjort i varje fall det huvudsakliga skälet för förfarandet. För att förfarandet skall kunna underkännas krävs emellertid också att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. När det gäller den frågan utgår Regeringsrätten----från att de civilrättsliga förvärven som det är fråga om i målet är giltiga i enlighet med vad som avtalats och från att leasingverksamheten utgjort rörelse enligt KL.-----

Med dessa utgångspunkter är en tillämpning av lagen mot skatteflykt beroende av om avdragsyrkandet för värdeminskning på inventarier kan underkännas på grund av att det strider mot grunderna för reglerna om beskattning av rörelse och särskilt för reglerna om värdeminskning på inventarier i detta inkomstslag. Vid bedömningen av denna fråga konstaterar Regeringsrätten att det enligt reglerna i KL är möjligt att i inkomstslaget rörelse göra avdrag för värdeminskning inte bara till belopp som motsvarar den faktiska värdeminskningen under året utan därutöver till en nivå som innebär en viss överavskrivning. Det är ett grundläggande drag i rörelsebeskattningen att den ger goda möjligheter att skapa obeskattade reserver. Överavskrivning på inventarier är en av flera tillåtna metoder som syftar till att göra det möjligt att bygga upp sådana reserver. Det skall tilläggas att det beträffande inventarier saknas särskilda regler om avdragsbegränsning motsvarande dem som gäller i fråga om s. k. bokslutslager. Den omständigheten att de inventarier som anskaffats för leasingverksamheten inte har direkt anknytning till bolagets verksamhet i övrigt hindrar därför inte i och för sig avdragsrätt. I målet har avskrivningsreglerna beträffande inventarier använts för att uppskjuta beskattningen av inkomst av bolagets tillverknings- och försäljningsverksamhet. Mot bakgrund av vad som anförts i det föregående kan en avdragsrätt för den redovisade avskrivningen inte anses strida mot grunderna för reglerna om beskattning av rörelse.

I rättsfallet RÅ 1992 ref 21 II hade ett handelsbolag köpt och hyrt ut inventarierna till säljaren. Regeringsrätten uttalade, utöver vad som anfördes i Dahlénmålet, att "Inte heller har något förhållande framkommit beträffande redovisningen av verksamheten i handelsbolaget, som medför att de yrkade avdragen strider mot grunderna för reglerna om beskattning av handelsbolag eller delägare i sådant bolag".

Målet gällde beräkning av underskottsavdrag vid taxering av delägare i ett kommanditbolag (Hannafjorton) som yrkat avdrag avseende bl.a. en av bolaget såsom förskottsränta angiven betalning samt beräkning av reaförlust vid försäljning av andel i kommanditbolaget.

Vid prövningen om lagen mot skatteflykt var tillämplig på förfarandet uppkom frågan om den s.k. dubbla avdragsrätten stred mot lagstiftningens grunder. I den delen uttalade Regeringsrätten bl.a. följande.

Regeringsrätten har i det föregående utgått från att ett skatteplanerings-syfte varit avgörande för NN:s förvärv av andelen i Hannafjorton----Den skatteförmån som följer av den dubbla avdragsrätten får---- anses direkt hänförlig till NN:s förvärv och försäljning av andelen i Hannafjorton. Frågan är därmed om en tillämpning av lagen mot skatteflykt bör leda till att skattemässig hänsyn inte tas till dessa rättshandlingar. En förutsättning härför är----att en taxering på grundval av den dubbla avdragsrätten skulle strida mot lagstiftningens grunder. Lagen är med andra ord tillämplig endast om det av NN hävdade sättet för beräkningen av realisationsförlust vid försäljningen av andelen i Hannafjorton kan anses strida mot grundläggande principer inom realisationsvinstsystemet.

Regeringsrätten vill i detta sammanhang erinra om att de regler för bestämmande av realisationsvinst och realisationsförlust vid avyttring av andel i handelsbolag som gäller vid den i målet aktuella taxeringen inte innehåller något som anger i vad mån hänsyn skall tas till underskottsavdrag som delägaren har åtnjutit under innehavstiden. Den lösning som innebär att löpande underskottsavdrag inte skall reducera andelens ingångsvärde grundar sig på en lagtolkning som har gjorts i praxis och som sedan lång tid tillbaka har ansetts motsvara gällande rätt. Det kan i denna situation knappast hävdas att den i praxis valda lösningen är oförenlig med lagstiftningens grunder. Om detta ändå skulle anses vara fallet, hade det legat närmare till hands att ändra praxis än att tillgripa lagen mot skatteflykt. Mot den nu angivna bakgrunden kan inte heller det förhållandet att en skattskyldig på grund av förekomsten av den dubbla avdragsrätten väljer handelsbolaget framför annan företagsform föranleda att lagen mot skatteflykt skall tillämpas. Enligt Regeringsrättens uppfattning utgör därför den dubbla avdragsrätten inte något motiv för att med stöd av nämnda lag bortse från NN:s förvärv, innehav och försäljning av andelen i Hannafjorton.

RA 1994 ref 56 (Bolact)

I målet bedömdes skattekonsekvenser vid köp och försäljning av aktier i s.k. utdelningsbolag (se ovan under rubriken utdelningsbolag). Regeringsrätten uttalade följande avseende tillämpningen av lagen mot skatteflykt på förfarandet.

Det står klart att det aktuella förfarandet, om det godtas vid inkomst-taxeringen, medför en inte oväsentlig skatteförmån för NN. Det får också anses klart att uppnåendet av denna skatteförmån utgjort skälet för förfarandet. För att lagen mot skatteflykt skall vara tillämplig krävs emellertid därutöver att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

 Det inledningsvis berörda förfarandet med växling av intäktsslag skall ses mot bakgrund av 1982 års skattereform. Enligt de bestämmelser som då infördes skulle vid beräkning av underlaget för tilläggsbelopp gjorda avdrag för underskott i förvärvskälla återföras till beskattning. För den som fått en skattepliktig realisationsvinst kunde effekterna av avdragsbegränsningen undgås på så sätt att realisationsvinsten genom ett växlingsförfarande ersattes med en kapitalintäkt. Syftet med de år 1986 införda bestämmelserna var att förhindra att avkastningsfonderna i fortsättningen användes för växlingsförfaranden. I rättsfallen RÅ 1990 ref 101 I och II har Regeringsrätten ansett att taxeringar på grundval av förfaranden avseende s.k. utdelningsfonder, som bedömdes vara i sak identiska med sådana som lagstiftningen om avkastningsfonderna var avsedd att förhindra, skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Den av NN använda metoden för växling av intäktsslag innefattar rättshandlingar med anknytning till ett aktiebolag och inte till någon form av fond. Situationen skiljer sig därigenom från de fall som berörs av 1986 års lagstiftning och Regeringsrättens nyssnämnda avgörande bl.a. genom att hennes förvärv och försäljning avser aktier och inte fondandelar. Någon betalning till överkurs har heller inte förekommit.

Metoden att förvandla en realisationsvinst till en kapitalintäkt genom förvärv av aktier i direkt anslutning till utdelningstidpunkten i kombination med försäljning av samma aktier omedelbart därefter är sedan länge allmänt känd och i stor utsträckning tillämplig. Lagstiftaren har inte ingripit mot sådana transaktioner, vare sig de avsett enstaka aktier eller skett i större omfattning och i organiserad form. Det förhållandet att transaktionerna, som i förevarande fall, utgör led i ett sammanhållet och huvudsakligen förutbestämt förfarande, som skett under kort tid och som haft syftet att undgå beskattning i form av tilläggsbelopp, innebär i sig inte att grund för att tillämpa skatteflyktslagen föreligger (jfr SOU 1989:81 s. 73).

Att NN genom det praktiserade förfarandet med köp och försäljning av aktier lyckats minska underlaget för beräkning av tilläggsbelopp kan mot denna bakgrund inte anses strida mot grunderna för 1982 års lagstiftning om begränsning av avdragsrätten för underskott. Inte heller kan förfarandet anses strida mot grunderna för 1986 års stopplagstiftning, som specifikt gällde beskattning vid avyttring av andel i avkastningsfond och således tog sikte på en helt annan och klart definierad typ av transaktion än den nu aktuella. Till skillnad från vad som gällde beträffande de i rättsfallen RÅ 1990 ref 101 I och II berörda s.k. utdelningsfonderna är det här fråga om förvärv av aktier i ett aktiebolag, som vid förvärvstillfället innehöll en substans motsvarande minst den strax efter aktieförvärvet mottagna utdelningen.

4.11 Genomsyn

En rättstillämpning som innebär genomsyn intar en central roll när olika metoder att motverka skatteflykt förs på tal. Frågan om genomsyn och dess räckvidd som metod att motverka skatteflykt har utförligt behandlats i bl.a. förarbetena till 1980 års lagstiftning och har sedan länge varit föremål för diskussion i litteraturen. Genomsynsmetoden har huvudsakligen tillämpats på kapitalbeskattningsområdet och på utbetalda ersättningar eller förmåner till anställda eller deras närstående. Regeringsrätten har också i flera fall prövat

frågan om vem som skall beskattas när en fysisk person som bedriver personlig verksamhet lägger verksamheten i eget bolag. Även på företagsbeskattningsområdet har frågan om genomsyn aktualiserats i några uppmärksammade avgöranden.

Bortsett från den osäkerhet som råder angående metodens räckvidd synes en tämligen väl förankrad uppfattning vara att genomsyn i skatterätten i allmänhet innebär att man vid den skatterättsliga prövningen av en transaktion eller ett förfarande bortser från rättshandlingarnas formella innebörd och i stället lägger rättshandlingarnas reella innebörd till grund för taxeringen. I bedömningen läggs ofta stor vikt vid om rättshandlingen eller rättshandlingarna saknar betydelse om man skulle bortse från skatteförmånen.

Till skillnad från fall av skenrättshandlingar, som saknar rättverkningar, innebär genomsyn definitionsmässigt att ett förfarande eller en transaktion ges en annan innebörd än som följer av dess formella lydelse. En genomsyn kan således inte utmyнна i att man helt bortser från vidtagna rättshandlingar. Rättshandlingarna skall i stället ges den eller de rättsverkningar de i realiteten ger upphov till.

I RÅ 1987 ref 78 (Accenta) ansågs den skattskyldige i stället för att ha ingått ett kreditavtal ha förvärvat en handling som skulle läggas till grund för ett avdragsyrkande. Betalningen för handlingen utgjorde således inte ränta. Motsvarande utgång finns i bl.a. RÅ 1989 ref 127 (Diamantfinans), RÅ 1989 not 525 (Diamantfinans) och RÅ 1989 not 526 (Conquestus). I RÅ 1986 ref 51 (Guldobligationsmålet) ansågs förfarandet innebära att det mot obligationen svarande guldet förvärvats i stället för obligationen. I RÅ 1989 ref 62 I och II (sale and leaseback av fastighet respektive byggnad på ofri grund) var frågan om förfarandena innebar att parterna ingick kreditavtal med fastigheten respektive byggnaden som säkerhet i stället för avtal om överlåtelse av egendomen.

Av praxis följer också att enbart de förhållandena att förfarandet varit förutbestämt och att den skattskyldiges enda skäl till förfarandet varit att uppnå en viss skatteeffekt inte utgör tillräcklig grund för att bortse från rättshandlingarnas formella innebörd. Av Regeringsrättens motivering i bl.a. RÅ 1989 ref 62 I och II samt RÅ 1994 ref 52 följer att vid bedömningen läggs stor vikt vid frågan huruvida rättshandlingarnas formella lydelse, förutom skattekonsekvenserna, ger eller kan ge upphov till rättsverkningar och ekonomiska konsekvenser för den enskilde. Jämför även Regeringsrättens motiveringar i bl.a. RÅ 1990 ref 101 I och II samt RÅ 1994 ref 56.

5 Överväganden och förslag

Prop. 1996/97:170

5.1 Allmänt om en generell lagstiftning mot skatteflykt

I avsnitt 4.2-4.7 återges de allmänna överväganden som ledde fram till att den nuvarande generalklausulen infördes. Vad som i det avseendet uttalats av bl.a. regering och riksdag får enligt skatteflyktskommittén i stor utsträckning anses ha bärkraft än i dag. Enligt kommittén är skatteflyktslagen dock inte och kommer inte heller i framtiden att vara någon patentlösning för att förhindra oönskade effekter av skattelagstiftningen. Kommitténs slutsats är därför att dessa effekter i första hand måste motverkas genom en lämpligt utformad lagstiftning.

Genom skattereformen har möjligheten till skatteplanering och följaktligen också förekomsten av förfaranden och handlanden som är att betrakta som skatteflykt minskat på viktiga områden. Kommittén för utvärdering av skattereformen, KUSK, konstaterar i betänkandet Skattereformen 1990-1991 En utvärdering (SOU 1995:104) bl.a. att den enhetliga och separata kapitalbeskattningen, den halverade bolagsskattesatsen samt den reducerade fördelen av att omvandla löpande kapitalinkomster till reavinster minskat utrymmet för skatteplanering.

Flera remissinstanser ifrågasätter om skatteflyktsklausulen behövs. Vissa remissinstanser anser att frågan bör prövas ytterligare och andra anser att skatteflyktsregleringen skall slopas. Som skäl för att inte ha någon skatteflyktsklausul åberopas bl.a. att de skattskyldigas möjligheter att förutse vilka transaktioner som kan genomföras minskar. Detta sägs få negativa effekter på företagsamhet och riskkapitalförsörjning.

Enligt skatteflyktskommittén kvarstår dock även efter skattereformen skillnader i beskattningen, t.ex. mellan arbets- och kapitalinkomster. Också i andra avseenden kvarstår eller har i samband med och efter reformen skapats asymmetrier och andra ojämheter i beskattningssystemet. Fortfarande finns således utrymme för dels skatteplaneringsförfaranden, dels sådana förfaranden som är att betrakta som skatteflykt. Det är därför enligt skatteflyktskommittén närmast naivt att tro att skattereformen eller andra ändringar av de materiella beskattningsreglerna helt kan sätta stopp för skatteflyktsförfaranden. Regeringen anser att kommitténs här återgivna ställningstaganden är en realistisk utgångspunkt vid bedömningen av frågan om en lag mot skatteflykt bör finnas eller ej.

Med skatteflykt avses främst – som framgår av motivuttalandena till den nuvarande skatteflyktslagen – sådana förfaranden där civilrättsligt giltiga rättshandlingar används för att kringgå eller utnyttja skattebestämmelser i syfte att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteeffekter. De i praxis utbildade lagtolkningsmetoderna, som den ovan behandlade genomsynen, har visat sig vara otillräckliga när det gäller att förhindra och motverka sådana skatteflyktsförfaranden. Detta talar för att det även i framtiden behövs en lagstadgad tolkningsanvisning som ger tillämparen möjlighet att under vissa förutsättningar angripa förfaranden som inte kan förhindras eller motverkas med annan lagtolkning.

Det hittills anförda liksom lojalitetsaspekten och det grundläggande kravet på att tillämpningen av skattelagstiftningen sker likformigt och rättvist förutsätter att tillämparen har möjlighet att ingripa mot skatteflyktsförfaranden. Erfarenheterna från många olika slag av ingripanden mot skatteflyktsförfaranden genom s.k. stopplagstiftning ger vid handen att detta sätt att angripa skatteflykt är förenat med betydande nackdelar. Slutsatsen blir därför att det även framdeles är nödvändigt att skattelagstiftningen kompletteras med en allmän lag mot skatteflykt. Regeringens uppfattning är således att det även i framtiden finns behov av en sådan lag.

Av rättsfallsgenomgången följer att skatteflyktslagen upprepade gånger inte ansetts tillämplig i fall som haft typiska inslag av skatteflykt. Det har vidare framkommit att lagen även i andra avseenden medför tillämpningsproblem. Skatteflyktskommittén har därför haft i uppgift att göra den nuvarande klausulen effektivare. Regeringen instämmer i kommitténs uppfattning att effektiviseringen inte får ske på bekostnad av kraven på rättssäkerhet och förutsägbarhet. En avgörande utgångspunkt vid utformningen av en ny generalklausul är således att en rimlig avvägning mellan effektivitetskravet och kravet på förutsebarhet uppnås. En i lag meddelad tolkningsanvisning får således inte ges en sådan vidd och allmän utformning att den enskildes rättssäkerhet minskar genom försämrade möjligheter att överblicka konsekvenserna av företagna rättshandlingar.

Den nuvarande klausulen har kritiserats för att den bl.a. skulle ge upphov till oförutsebar tillämpning. Av skatteflyktskommitténs kartläggning och av tidigare genomförda granskningar av bl.a. Justitiekanslern följer att det saknas stöd för antagandet att lagstiftningen lägger hinder i vägen för rättshandlingar som motiverats av andra skäl än att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteeffekter. Inte i något av de prövade fallen kan klausulen anses ha hämmat eller motverkat sund och affärsmässigt betingad verksamhet. Tvärtom ger enligt kommitténs mening karaktären av de frågor som hittills prövats mot skatteflyktslagen vid handen att det knappast kan ha kommit som en överraskning för de skattskyldiga eller – i förekommande fall – de konsulter e.d. som rått de skattskyldiga att genomföra förfarandena, att en tillämpning av generalklausulen aktualiserats. Genomförda förfaranden som angripits med skatteflyktslagen framstår således i hög grad som kalkylerat risktagande. Om dessa förfaranden inte skulle kunna angripas skulle det allmännas ställning gentemot de fåtal individer som finner anledning att vidta dessa förfaranden undermineras i sådan grad att beskattningssystemets trovärdighet allvarligt sätts på spel.

Även *Lagrådet* tar i sitt yttrande upp frågan om avvägningen mellan rättssäkerhet och effektivitet och anför i den delen följande.

Bestämmelserna i skatteflyktslagen bygger på en avvägning mellan önskemålet att göra skattelagstiftningen effektiv och hänsynen till rättssäkerhet och förutsebarhet. Bakom de förslag till skärpningar som nu förs fram ligger den uppfattningen att effektivitetsintresset inte har blivit tillgodosett i tillräcklig utsträckning. Det sägs sålunda i remissprotokollet att lagen vid upprepade tillfällen har ansetts inte vara tillämplig, trots att det har varit fråga om fall som har haft "typiska inslag av skatteflykt".

Enligt remissprotokollet har det framkommit att lagen också i andra avseenden har medfört tillämpningsproblem.

Lagrådet har inte anledning att ifrågasätta att det finns behov av lagändringar av det slag som det nu är fråga om. Det är emellertid uppenbart att en effektivisering inte får drivas så långt att rättssäkerhetens krav åsidosätts. Lagreglerna måste formuleras så, att innebörden blir så tydlig som möjligt.

Som Lagrådet framhåller i samband med 1983 års utvidgning av skatteflyktslagen är det emellertid en nästan olöslig uppgift att utforma en verksam generalklausul mot skatteflykt så, att det blir möjligt för den enskilde att i varje situation avgöra om klausulen är tillämplig på ett visst använt eller planerat förfarande. Vad det gäller är bl.a. att komma till rätta med transaktioner som tidigare är oprövade och som testat gränserna för vad som är tillåtet. Det måste mot den bakgrunden godtas att skatteflyktsreglerna blir tämligen allmänt hållna och att det inte alltid med säkerhet kan förutses om de i ett enskilt fall kommer att tillämpas eller inte.

Den genomgång av Regeringsrättens praxis som har redovisats i betänkandet SOU 1996:44 och i remissprotokollet kan inte sägas visa att skatteflyktslagen i sin hittillsvarande utformning har tillämpats i andra fall än sådana där det funnits rimlig anledning för de skattskyldiga och deras rådgivare att räkna med att en tillämpning av lagen kunde komma att aktualiseras. Det finns enligt Lagrådets mening inte underlag för ett antagande att de i remissen föreslagna ändringarna av lagen skulle komma att åstadkomma någon väsentlig förändring i detta avseende.

Lagrådets uttalande styrker således uppfattningen att skatteflyktslagen i dess nya utformning leder till en rimlig avvägning mellan kraven på förutsebarhet och effektivitet i beskattningen.

Om den skattskyldige befarar att det tilltänkta handlandet ligger i gråzonen mellan vad som är godtagbart och vad som skulle kunna bedömas som skatteflykt har han möjlighet att ansöka om förhandsbesked. Den enskildes rättssäkerhet förstärks således genom möjligheten att få det tilltänkta förfarandet prövat förhandsbeskedsvägen.

Det har vidare gjorts gällande att den nuvarande skatteflyktslagen är ineffektiv och att den av den anledningen skulle sakna berättigande. Detta motsägs enligt skatteflyktskommittén av rättsfallsgenomgången som visar att lagstiftningen, trots den restriktiva tillämpningen, kommit att tillämpas i ett inte obetydligt antal fall. I första hand torde lagstiftningen dock ha betydelse som ett avhållande medel mot skatteflyktstransaktioner. Även om det naturligtvis är omöjligt att i mätbara termer uppskatta lagstiftningens betydelse i preventivt hänseende är det uppenbart att en generalklausul fyller en mycket viktig funktion även i det avseendet.

Vissa remissinstanser har gjort gällande att skatteflyktslagen i dess nuvarande utformning är oförenlig med grundlagen. Den nu gällande skatteflyktsklausulen har dock varit föremål för omfattande utredningar och beredning. Riksdagen har vid ett flertal tillfällen behandlat generalklausulen. I samband med införandet av lagförvaltningsbestämmelsen uttalade konstitutionsutskottet också att riksdagen är den instans som är bäst ägnad att pröva om en viss föreskrift är grundlagsenlig (KU 1978/79:39 s. 13). Lagrådet, som bl.a. har att granska ett lagförslags förenlighet med

regeringsformen, har vid två tidigare tillfällen haft att yttra sig över den nuvarande skatteflyktsklausulen. Inte i något av dessa fall har statsrättsliga invändningar rests mot lagstiftningen. Regeringsrätten har prövat lagstiftningen i sak i ett stort antal fall. Inte i något känt fall har domstol ifrågasatt skatteflyktslagens grundlagsenlighet, än mindre funnit att den skulle stå i strid med regeringsformens bestämmelser.

Lagrådet tar i sitt yttrande också upp denna fråga och konstaterar dels att skatteflyktsbestämmelserna tidigare vid två olika tillfällen har varit föremål för lagrådsgranskning och att det inte vid något av tillfällena har rests statsrättsliga invändningar mot lagstiftningen, dels att de lagändringar som nu föreslås inte kan anses vara av sådan karaktär att de föranleder ett annat synsätt när det gäller lagstiftningens grundlagsenlighet. Enligt regeringens bedömning står det efter den nu företagna lagrådsgranskningen slutgiltigt klart att skatteflyktslagen är förenlig med grundlagen.

Sammantaget anser regeringen att en skatteflyktslag behövs för att minska förekomsten av skatteflyktstransaktioner och som medel att angripa dem med.

I det följande redogörs för regeringens förslag till ändringar i skatteflyktslagen, vilka som tidigare antytts syftar till att förbättra utformningen av den nuvarande klausulen och i vissa hänseenden göra den mer effektiv. Som ett led i det fortsatta arbetet med att förbättra skatteflyktsregleringen bör Justitiekanslern få ett nytt uppdrag att följa tillämpningen av skatteflyktslagen. Därigenom kan rättssäkerhetsaspekten ytterligare tillgodoses samtidigt som ett bättre underlag kommer att finnas vid förnyade ställningstaganden kring skatteflyktslagen.

5.2 Utformningen av en ny lag mot skatteflykt

Skatteflyktskommittén övervägde olika alternativa utformningar av den reformerade lagstiftningen. Ett huvudalternativ var att den nuvarande lagstiftningen efter erforderliga justeringar skulle läggas till grund för den nya generalklausulen. Vidare undersöktes om någon utländsk klausul kunde användas som förebild. Möjligheten att utforma den svenska klausulen utifrån utländska modeller begränsas dock enligt kommittén bl.a. av att de utländska klausulerna är gjorda för att tillämpas i främmande rättssystem. Avsaknaden av en objektiv förutsättning motsvarande "lagstiftningens grunder" e.d. i flera utländska skatteflyktsregleringar ansågs av kommittén påtagligt påverka förutsebarheten och öka risken för olikformig tillämpning.

Skatteflyktskommittén undersökte även om generalklausulen kunde utformas med ledning av den tidigare behandlade genomsynsmetoden. En skatteflyktsklausul som utformas med utgångspunkt i genomsynsmetoden ansågs vara svårtillämpad beträffande kringgåendeförfarandena och måste därför enligt kommittén kompletteras i det avseendet. Det bedömdes att tillämparen borde ges en relativt opreciserad möjlighet att bortse från rättsverkningar och att en sådan bestämmelse troligen inte skulle gå att införa utan stor risk för att förutsebarheten gick förlorad. Vidare torde det vara oundvikligt att klausulen skulle innehålla en möjlighet för tillämparen att helt

bortse från en eller flera rättshandlingar. Om genomsynsmetoden skulle kompletteras med ett sådant moment menade skatteflyktskommittén att det inte längre kunde hävdas att man företar genomsyn och att denna utvidgning av genomsynsmetoden kunde befaras ge upphov till en diskrepans mellan civilrätt och skatterätt. Med hänsyn till kravet att lagstiftningen inte får utformas på sådant sätt att den enskildes rättssäkerhet äventyras ansåg skatteflyktskommittén att det inte var möjligt att utforma en effektivare skatteflyktsklausul med utgångspunkt i den i praxis skapade genomsynsmetoden. Skatteflyktskommittén betonade dock att förekomsten av en generalklausul inte bör minska möjligheten att tolka skattebestämmelserna med tillämpning av genomsyn.

Skatteflyktskommittén ansåg det inte heller lämpligt att utforma generalklausulen på så sätt att den föreskriver att tillämparen skall kunna bortse från sådana förfaranden som inte haft annat syfte än att reducera skatt e. d. eller att komplettera den nuvarande klausulen med en subsidiär bestämmelse av detta slag. Mot en sådan utformning anfördes bl.a. att det kunde ifrågasättas om en sådan tolkningsanvisning i allmänhet skulle motverka skatteflykt i högre grad än vad som i dag är möjligt med t.ex. genomsyn. En sådan föreskrift kunde dessutom befaras ge upphov till gränsdragningsproblem mot sådana förfaranden som uttryckligen eller underförstått accepteras av lagstiftaren. I många skatteflyktsförfaranden har de skattskyldiga dessutom delvis andra motiv för sina ageranden än att uppnå en skatteförmån. I de fall den skattskyldige kan åberopa andra skäl för sitt handlande än att vinna skattefördelar vid beskattningen skulle en sådan föreskrift sakna verkan. Problemet ställs på sin spets om skatteflyktsförfarandet utgår från en i praxis utbildad norm. Ett förfarande som tidigare godtagits i praxis skulle således kunna underkännas vid en senare prövning om det framkommer att den skattskyldige i det senare fallet enbart avsåg att uppnå skattefördelar med sitt handlande.

Med beaktande av de slutsatser rättsfallsgenomgången föranleder och med instämmande i skatteflyktskommitténs bedömning att det inte är lämpligt att utforma klausulen med ledning av genomsynsmetoden eller övriga undersökta alternativ talar enligt regeringen övervägande skäl för att erforderliga ändringar av generalklausulen bör ske med utgångspunkt i den nuvarande lagstiftningen. De synpunkter som framkommit vid remissbehandlingen av betänkandet leder inte till någon annan slutsats.

5.3.1 Rekvisitet lagstiftningens grunder

Regeringens förslag: Det rekvisit som för närvarande uttrycks med orden "strida mot lagstiftningens grunder" ändras på så sätt att det föreskrivs att förfarandet skall "strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av bestämmelsernas allmänna utformning och av de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet".

Kommitténs förslag: Överensstämmer i stort med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser avstyrker ändringen med motiveringen att förutsebarheten minskar. Bl.a. åberopas att den föreslagna lagtextens räckvidd är oklar. *Riksskatteverket* och *Svea hovrätt* föreslår andra utformningar av rekvisitet.

Skälen för regeringens förslag: Som framgår av rättsfallssammanställningen har frågan om ett förfarande strider mot lagstiftningens grunder aktualiserats i merparten av de avgöranden där skatteflyktslagen åberopats men inte ansetts tillämplig. En analys av Regeringsrättens praxis visar att rekvisitet "lagstiftningens grunder" ofta varit det som brustit i dessa fall. Detta rekvisit kan alltså sägas vara det som föranlett att klausulen inte tillämpats i ett antal fall som likväl haft påtaglig skatteflyktskaraktär. Hos företrädare för såväl domstolar som skattemyndigheter och skattekonstuler synes vidare finnas den uppfattningen att rekvisitet är svårt att tillämpa. Skatteflyktskommittén övervägde därför om inte rekvisitet borde ges en något ändrad utformning i en ny generalklausul. Till en början bedömdes om rekvisitet fortfarande skall ha en objektiv karaktär eller om något subjektivt element, såsom "otillbörligt" eller liknande, borde införas. Därefter prövades om rekvisitet var tillräckligt preciserat i själva lagtexten eller om denna borde byggas ut för att tydligare än för närvarande ange innebörden. I det följande redogörs för regeringens ställningstaganden i dessa frågor.

Vad först gäller frågan huruvida rekvisitet bör behålla sin nuvarande objektiva karaktär anser regeringen att avsaknaden av en objektiv förutsättning motsvarande "lagstiftningens grunder" e.d. påverkar förutsebarheten och ökar risken för olikformig tillämpning i en allmän skatteflyktsklausul. Rättssäkerhetsskäl talar således för att en allmän klausul som saknar en uttrycklig hänvisning till lagstiftningens syfte eller motsvarande måste kombineras med andra krav, t.ex. att den skattskyldiges handlande motiverats av enbart skatteskal. Ändras det nuvarande avsiktsrekvisitet "det huvudsakliga skälet för förfarandet" i den riktningen skulle lagstiftningens effektivitet påtagligt begränsas enligt de slutsatser skatteflyktskommittén gjort av rättsfallsgenomgången. Av dessa skäl bör klausulen inte heller utformas med utgångspunkt i en bestämmelse som föreskriver att förfarandet skall vara "otillbörligt", "ovanligt", avse "rättsmissbruk" eller motsvarande. I det avseendet ansluter regeringen sig till vad man i tidigare lagstiftningssammanhang uttalat om att det inte är lämpligt att utforma en allmän skatteflyktsklausul med utgångspunkt i en föreskrift av huvudsakligen sub-

ektiv karaktär. Tillämpade lagtolkningsmetoder och kraven på likformighet och förutsägbarhet gör det mindre lämpligt med ett rekvisit som i större utsträckning än det nuvarande förutsätter att tillämparen lägger moraliska eller etiska värderingar till grund för prövningen. Sammantaget anser regeringen således att rekvisitets objektiva karaktär bör behållas.

Vad gäller frågan om hur detaljerat rekvisitet bör anges i själva lagtexten kan konstateras att rekvisitet i den nuvarande klausulen endast anges med det allmänna uttrycket "lagstiftningens grunder" medan den närmare innebörden belyses i lagmotiven. Skatteflyktskommittén påpekar att det numera finns en tendens hos de svenska förvaltningsdomstolarna, bl.a. på grund av inflytande från europarätten, att vid lagtillämpning sträva efter en tolkning som direkt anknyter till författningstexten. Motivuttalanden som inte helt täcks av lagtexten beaktas inte i samma utsträckning som tidigare. En sådan rättstillämpning är självfallet till fördel för rättssäkerheten. Regeringen anser mot bakgrund härav att rekvisitets innebörd bör anges direkt i lagtexten så långt detta är möjligt.

När det gäller den närmare utformningen av rekvisitet bör en utgångspunkt vara den nyss angivna tendensen hos förvaltningsdomstolarna att vid rättstillämpningen fästa ökad vikt vid lagtexten på bekostnad av lagmotiven. Med hänsyn härtill bör rekvisitet anknyta till de rättsgrundsatser som kommer till uttryck direkt i lagbestämmelserna och lagstiftningens allmänna uppbyggnad. Denna uppfattning att lagstiftningens allmänna principer skall beaktas vid prövningen är i och för sig inte ny. I förarbetena till 1980 års lagstiftning framhålls att bedömningen av lagstiftarens intentioner skall göras med ledning av bl.a. reglernas allmänna uppbyggnad. Uttalanden av motsvarande innebörd återfinns även i förarbetena till 1983 års ändringar av lagstiftningen. Även Skatteflyktsutredningen förordade år 1989 att rekvisitet skulle utformas på så sätt att hänsyn skulle tas till de utnyttjade reglerna i ett större sammanhang. Det förhållandet att lagstiftningens allmänna principer skall läggas till grund för prövningen om ett förfarande strider mot lagstiftningens grunder bör emellertid komma till tydligt uttryck redan i lagtexten. Dessa allmänna principer anser regeringen bör betecknas "lagstiftningens syfte".

När det sedan gäller att bestämma innebörden av "lagstiftningens syfte" bör detta ske med utgångspunkt i bestämmelsernas allmänna utformning och i de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet. Genom dessa uttryck framhävs att det i första hand är lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som skall tjäna som underlag vid prövningen om förfarandet är oförenligt med lagstiftningens syfte.

De regler och andra faktorer som uttrycker lagstiftningens syfte utgörs av de bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet i fråga liksom de allmänna reglerna om bestämmande av skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader samt övriga regler om fastställande av skatteunderlag. Innebär förfarandet i fråga att t.ex. en avdragsregel utnyttjas bör inte bara den bestämmelsens syfte beaktas utan även syftet med de allmänna bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Detta kommer till uttryck genom en hänvisning till skattebestämmelsernas allmänna utformning vilket även innefattar de grundläggande principer som skattelagstiftningen

bygger på. Det är sålunda syftet med bestämmelsen eller bestämmelserna i fråga som skall vara avgörande för bedömningen huruvida de utnyttjas eller kringgås på ett av lagstiftaren inte avsett sätt. Som exempel på att en regel kringgås kan nämnas fall då det finns en regel om avdragsförbud för en viss kostnad men avdrag trots detta uppnås genom ett kringgåendeförfarande. Med bestämmelser avses vid tillämpning av skatteflyktslagen naturligtvis enbart regler om bestämmande av skatteunderlag och inte t.ex. civilrättsliga bestämmelser i annat fall än när sådana regler skall tillämpas enligt skattelagstiftningen.

Skatteflyktskommittén föreslog att rekvisitet skulle ha följande utformning.

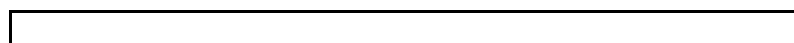
En taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte såsom det kommit till uttryck i bestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

Riksskatteverket uppfattar formuleringen "såsom det kommit till uttryck" så att lagmotivens betydelse inte bara tonas ned utan utesluts. Av skatteflyktskommitténs betänkande framgår dock att detta inte har varit avsikten. Regeringen ansluter sig till skatteflyktskommitténs uppfattning att även om omarbetningen och utbyggnaden av lagtexten bl.a. innebär att lagmotivens betydelse vid prövningen tonas ned avses självfallet – liksom vid sedvanlig lagtolkning – att vid oklarhet angående syftet med en viss bestämmelse eller ett regelsystem ledning bör kunna hämtas från lagmotiven. För att inte någon oklarhet skall råda i detta avseende föreslår regeringen att rekvisitet får följande utformning.

En taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av bestämmelsernas allmänna utformning och av de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

Svea hovrätt anser att rekvisitet bör utformas stramare genom att förfarandet uppenbart skall strida mot beskattningsprinciperna såsom dessa framgår av skattebestämmelsernas utformning. En sådan åtstramning medför dock att tillämpningsområdet minskar i förhållande till gällande rätt vilket regeringen inte anser lämpligt. Den utformning som nu föreslås uppfyller enligt regeringens mening kraven på förutsebarhet i lagstiftningen. Innebörden av det aktuella rekvisitet blir genom den föreslagna formuleringen tydligare. Detta framhålls också av *Lagrådet*, som i sitt yttrande drar slutsatsen att den nya lagtexten får anses ge mer vägledning åt de enskilda och åt de tillämpande domstolarna än den nuvarande. Ändringen bör således underlätta tillämpningen av skatteflyktsklausulen.

5.3.2 Identitetskravet



Regeringens förslag: För att man skall kunna bortse från en rättshandling vid tillämpning av skatteflyktsklausulen skall det vara tillräckligt att den skattskyldige indirekt medverkat i rättshandlingen. Därmed uppställs inte längre något krav på att den skattskyldige företagit den rättshandling som bortses från. Skatteförmånsbegreppet utvidgas inte till att omfatta skatteförmån som tillkommer närstående.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i stort med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* föreslår en annan formulering av rekvisitet. Flera remissinstanser är kritiska till att tillämpningen av skatteflyktsklausulen utvidgas.

Skälen för regeringens förslag: Enligt ingressen till 2 § skatteflyktslagen skall vid taxering 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, 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.

Skatteflyktskommittén påpekar att skatteflyktsbestämmelsen i några underrättsavgöranden har tolkats på så sätt att för dess tillämpning krävs att den skattskyldige själv vidtagit den rättshandling som man med stöd av skatteflyktslagen skall bortse från. I några andra fall har skatteflyktslagen inte ansetts tillämplig då den skattskyldige hävdade att en annan person, t.ex. en banktjänsteman för hans räkning men utan hans godkännande företagit transaktionen i fråga. Även om domstolar i snarlika fall tillämpat skatteflyktslagen kan enligt skatteflyktskommittén konstateras att ingressen till 2 § lagen mot skatteflykt gett upphov till tillämpningsproblem. Regeringen anser att det inte är acceptabelt att förfaranden inte kommit att omfattas av generalklausulen enbart på den grunden att en skattskyldig som medverkat i förfarandet inte själv vidtagit den rättshandling som man skall bortse från. Det kan knappast heller ha varit avsikten att bestämmelsen skulle ge upphov till sådana effekter. Mot bakgrund härav bör klausulen omarbetas i det avseendet. Lämpligen bör ingressen uttryckas så att hänsyn inte skall tas till rättshandling under förutsättning att de i 2 § lagen mot skatteflykt angivna förutsättningarna är uppfyllda. Av förutsättningarna bör framgå att det räcker med att den skattskyldige direkt eller indirekt har medverkat i den rättshandling från vilken man bortser. Med indirekt medverkan avses exempelvis att den skattskyldige erhållit förmånen genom en ställföreträdarens medverkan eller att den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande på den person som medverkat i rättshandlingen. Sådan indirekt medverkan kan i allmänhet antas vid transaktioner via familjemedlemmar o.d. Med den nu föreslagna utformningen av lagtexten behövs inte längre bestämmelsen att skatteflyktslagen kan tillämpas även om rättshandlingen företagits av ett handelsbolag eller liknande subjekt vars inkomst beskattas hos den skattskyldige (se avsnitt 4.7.2). Det beror på att ett sådant agerande, i likhet med agerande via aktiebolag, får anses omfattas av indirekt medverkan. Det skall således

räcka med att bolaget direkt eller indirekt medverkar i rättshandlingen för att delägaren indirekt skall anses ha medverkat i denna.

Skatteflyktsutredningen föreslog år 1989 att klausulen skulle utformas på så sätt att den även omfattade skatteförmåner som tillkom den skattskyldige närstående fysiska eller juridiska personer.

En grundläggande förutsättning för tillämpning av skatteflyktslagen är att det förfarande som angrips medför en inte åsyftad skattelättnad eller annan skatteförmån. En utgångspunkt för att ett handlande skall kunna angripas med generalklausulen bör således vara att den skattskyldige genom förfarandet erhåller en skatteförmån. Om däremot skattskyldig X medverkar i ett förfarande som inte medför någon skatteförmån för honom utan enbart ger upphov till en skatteförmån för skattskyldig Y bör enligt regeringens mening generalklausulen endast kunna tillämpas på skattskyldig Y:s taxering. Därvid prövas om Y direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen.

Det kan ifrågasättas om det finns skäl att införa en beskattning med stöd av skatteflyktslagen av en skattskyldig för inkomster han med stöd av de materiella reglerna aldrig skulle kunna bli taxerad för. Införs en sådan beskattningsrätt skulle således principen att ett skattesubjekt inte skall beskattas för annat än sin skattepliktiga inkomst frångås. Det har förekommit att närstående till den skattskyldige eller den skattskyldige och de närstående som kollektiv gynnats av den skattskyldiges handlande, t.ex. när det varit fråga om förmögenhetsöverföringar till barn eller till dubbelbeskattade subjekt. Mot bakgrund bl.a. av att kapitalinkomster numera beskattas proportionellt och andra ändringar i skattelagstiftningen är sådana transaktioner inte längre lika förmånliga som tidigare. Skatteflyktskommittén ansåg med beaktande därav och efter att dels ha studerat praxis, dels ha undersökt tänkbara situationer att det inte var behövligt att utvidga skatteförmånsbegreppet till närstående. Regeringen saknar skäl att frångå detta ställningstagande. I vissa situationer bör dessutom – som enligt skatteflyktskommittén hittills skett i praxis – genomsynsmetoden kunna användas. Det kan exempelvis vara fallet om den skattskyldige på grund av ett avtals- eller anställningsförhållande utverkat en förmån till honom närstående person.

En skatteförmån i skatteflyktslagens mening kan inte heller anses föreligga om den part som gynnas av förfarandet inte är skattskyldig. I den mån det sett från lagstiftarhåll uppstår oönskade effekter av nyss nämnda förmögenhetsöverföringar o.d. bör dessa förfaranden som hittills skett rättas till genom ändrad lagstiftning.

I detta sammanhang kan slutligen tilläggas att det har uppmärksamats att kommunala bolag genom skatteplanering skulle kunna undgå bolagsskatt på sina vinster. Det har satts ifråga om inte skatteflyktslagen borde göras tillämplig på sådana förfaranden. Inom regeringskansliet pågår ett utredningsarbete kring dessa frågor där även kommunalrättsliga frågeställningar aktualiseras. Lagen mot skatteflykt bör ges en generell utformning och inte innehålla särregler med avseende på vissa ägarkategorier. Det är därför inte lämpligt att lösa de problem som kan föreligga på området genom bestämmelser i skatteflyktslagen.

5.3.3 Den skattskyldiges avsikt

Prop. 1996/97:170

Regeringens förslag: Rekviritet "det huvudsakliga skälet" för förfarandet ersätts med "det övervägande skälet" för förfarandet.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Många remissinstanser avstyrker förslaget med motiveringen att det innebär en utvidgning som medför att förutsebarhet och rättssäkerhet inskränks. *Svea hovrätt* och *Länsrätten i Kronobergs län* föreslår andra utformningar av rekviritet.

Skälen för regeringens förslag: För att den nuvarande klausulen skall kunna tillämpas förutsätts att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Enligt förarbetena skall förfarandet med bortseende från skatteförmånen framstå som praktiskt taget meningslöst (se SkU 1982/83:20 s. 20). Av rättsfallsgenomgången framgår enligt skatteflyktskommittén att det uttalandet medfört att förfaranden med uppenbara inslag av skatteflykt inte angripits med skatteflyktslagen. En starkt bidragande orsak till den restriktiva tillämpningen av rekviritet torde vara utgången i RÅ 85 1:69 (se avsnitt 4.10.1 under rubriken Avyttring av fastigheter till närstående.) Även om en mindre restriktiv tillämpning av beviskravet möjligen kan skönjas i senare praxis, och då huvudsakligen beroende av karaktären av de förfaranden som varit föremål för Regeringsrättens prövning, har motivuttalandet fått stor genomslagskraft. Enligt skatteflyktskommittén föreligger dessutom en inte obetydlig skillnad mellan lagtextens ordalydelse och de förarbetsuttalanden som blivit vägledande vid tillämpningen av rekviritet. Det bör vidare beaktas att andra skatteflyktsförfaranden än s.k. upplägg, som tillhandahålls mot betalning, sällan är praktiskt taget meningslösa, om man bortser från skatteförmånen. Den skattskyldige har således ofta andra motiv för sitt handlande än att minska sin skatt, trots att det valda förfaringssättet i första hand betingas av skatteskal.

Med beaktande av det nu sagda anser regeringen att den tolkning rekviritet "det huvudsakliga skälet" kommit att ges innebär att tillämpningen av den nuvarande skatteflyktslagen inskränkts på ett mindre lämpligt sätt. Det är därför nödvändigt att göra en omarbetning av rekviritet.

Skatteflyktsutredningen föreslog år 1989 att beviskravet skulle utformas på så sätt att skatteförmånen skulle ha utgjort "ett väsentligt skäl" för förfarandet. Förslaget kritiserades under remissbehandlingen. Även enligt regeringens mening kan befaras att en sådan utformning av avsiktsrekviritet skulle vara för långtgående. Länsrätten i Kronobergs län har föreslagit att rekviritet skall ha utformningen "det avgörande skälet". Med hänsyn till den innebörd "det avgörande skälet" getts i tidigare förarbetsuttalanden (se prop. 1980/81:17 s. 29 och s. 126 samt prop. 1982/83:84 s. 18) är inte ett sådant alternativ heller ett lämpligt val. Svea hovrätts förslag att avsiktsrekviritet skall utformas så att "skatteförmånen framstår som det enda väsentliga skälet" skulle medföra att generalklausulens effektivitet påtagligt

begränsades. Som regeringen tidigare anfört är en sådan utformning av skatteflyktslagen inte lämplig.

En tillämpning av skatteflyktsklausulen som bättre svarar mot syftet torde kunna uppnås om rekvisitet utformas på så sätt att skatteförmånen kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. För att skatteflyktsklausulen skall kunna tillämpas bör således krävas att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande. Har den skattskyldige således affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl för sitt handlande som var för sig eller tillsammans väger tyngre än syftet att erhålla skatteförmånen i fråga avses generalklausulen inte vara tillämplig. Som hittills blir vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter framkommer i ärendet avgörande för tolkningen av den skattskyldiges avsikt med förfarandet. I den meningen föreslås ingen ändring av gällande rätt. Detta innebär att bestämmelsen såvitt nu är i fråga bör få följande lydelse:

...skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet...

Regeringen anser att den valda utformningen inte leder till osäkerhet eller minskad förutsebarhet eftersom det nu föreslagna rekvisitets innebörd framgår klart av lagtextens utformning. Det bör dessutom betonas att en avgörande förutsättning för klausulens tillämpning är att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte i enlighet med vad som sagts i avsnitt 5.3.1. De föreslagna förändringarna av skatteflyktslagens utformning innebär enligt regeringens bedömning sammanfattningsvis en väl avvägd balans mellan kraven på rättssäkerhet och effektivitet.

5.3.4 Skatteförmånen

Regeringens förslag: Förutsättningen att förfarandet skall medföra en inte oväsentlig skatteförmån ändras till en väsentlig skatteförmån.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De remissinstanser som har yttrat sig i denna fråga är positiva till den föreslagna ändringen. *Riksskatteverket* och *Föreningen Auktoriserade Revisorer* vill ha klarare riktlinjer för vilken storlek skatteförmånen skall ha.

Skälen för regeringens förslag: I underrättstillämpningen har enligt skatteflyktskommittén vid ett flertal tillfällen fråga uppkommit om förfarandet medför en tillräckligt stor skatteförmån eller om det över huvud taget uppstår en skatteförmån. Den senare frågan gäller hur förfaranden skall bedömas som genomförs ett år men där den eventuella skatteförmånen uppkommer först vid ett senare års taxering. Av förarbetena till den nuvarande bestämmelsen följer att förmånen inte behöver uppkomma samma år som rättshandlingen. I vissa fall kan det dock vara svårt att redan taxeringsåret

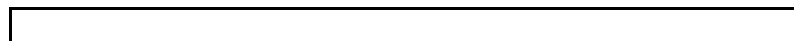
överblicka de framtida konsekvenserna. I praxis har frågan lösts på så sätt att en "eftersyn" görs, vilket i flera fall medfört betydande merarbete för domstolarna och skattemyndigheterna.

Det har framhållits att det borde vara tillräckligt att den skattskyldige genom förfarandet får en möjlighet att senare erhålla en skatteförmån för att skatteförmånsrekvisitet skall anses uppfyllt, alltså oavsett om det vid bedömningstillfället går att avgöra huruvida skatteförmånen verkligen kan komma att "realiseras". Regeringen anser dock att det även fortsättningsvis skall krävas att det vid prövningstillfället framgår att den skattskyldiges skatteförmån kan "realiseras". De problem som framkommit i rätts-tillämpningen torde också ha mindre betydelse efter skattereformen, bl.a. därför att reaförluster numera inte får sparas till ett efterföljande beskattningsår.

Även skatteförmånsbegreppet som sådant har kritiserats. Det kan hävdas att begreppet rent språkligt är mindre lämpligt i vissa situationer av skatteflykt. Några tillämpningsproblem i det avseendet har skatteflyktskommittén inte kunnat belägga. Förutsättningen att förfarandet skall medföra en skatteförmån bör därför kvarstå oförändrad. Vad som avses med skatteförmån är helt enkelt undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd.

Förutsättningen att förfarandet skall medföra "en inte oväsentlig" skatteförmån bör dock ändras. Trots att det i förarbetena till skatteflyktslagen betonats att klausulen normalt skall tillämpas endast om förmånen uppgår till betydande belopp visar enligt skatteflyktskommittén genomgången av underrättspraxis att skattemyndigheterna i ett inte obetydligt antal fall framställt yrkanden om tillämpning av skatteflyktslagen trots att skatteförmånen uppgått till tämligen obetydliga belopp. I några kammarrättsavgöranden har en skatteförmån som uppgått till ett väsentligt lägre belopp än 5 000 kr kommit att betraktas som inte oväsentlig. Enligt regeringen talar bl.a. processekonomiska skäl för att det bör krävas att förfarandet ger upphov till en betydligt större skatteförmån än något tusental kronor för att klausulen skall kunna tillämpas. För att få till en ändrad tillämpning i praxis bör rekvisitet utformas på så sätt att förutsättningen "en inte oväsentlig skatteförmån" ersätts med rekvisitet "en väsentlig skatteförmån". Med hänsyn bl.a. till förändringar av penningvärdet bör vad som avses med "väsentlig skatteförmån" inte uttryckas i ett bestämt belopp. Det är inte heller lämpligt att relatera förmånens storlek till den taxerade inkomsten e. d. i det enskilda fallet. Däremot bör naturligtvis beaktas om förfarandet medför skatteförmåner vid mer än en taxering. En närmare beloppsmässig precisering av rekvisitet bör överlåtas till praxis. Utgångspunkten bör dock vara att skatteflyktslagen endast skall användas som korrektiv om den undandragna skatten uppgår till belopp som påtagligt överstiger de belopp som hittills betraktats som inte oväsentliga.

5.4 Generalklausulens omfattning



Regeringens bedömning: Tillämpningsområdet för generalklausulen bör inte utvidgas. Som hittills begränsas den således till taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* efterlyser ett ställningstagande i fråga om expansionsmedelsskatt. *Kooperativa förbundet* anser att lagen av preventiva skäl bör utvidgas till att omfatta mervärdesskatten.

Skälen för regeringens bedömning: Skatteflyktslagen gäller i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt. Även den nya klausulen bör omfatta i vart fall dessa områden. Detta innebär naturligtvis inte att klausulens tillämpningsområde begränsas till förfaranden som t.ex. kringgår eller utnyttjar bestämmelserna i kommunalskattelagen eller lagen om statlig inkomstskatt på ett sätt som strider mot lagstiftningens syfte. Enligt såväl förarbetena till den nuvarande klausulen som av praxis framgår att det avgörande är om den eller de skattebestämmelser som utnyttjas får återverkningar för den skattskyldiges taxering till kommunal eller statlig inkomstskatt. Ett skatteflyktsförfarande som t.ex. inbegriper ett utnyttjande av bestämmelserna i lagen om expansionsmedel eller lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet utesluter således inte en tillämpning av skatteflyktsklausulen. Det är däremot inte nödvändigt att låta skatteflyktslagen omfatta även expansionsmedelsskatt.

Frågan om lagstiftningen skall utvidgas till att omfatta även andra skatter har varit föremål för diskussion ända sedan lagens tillkomst. De skatter och avgifter som ligger närmast till hands att undersöka om de bör omfattas av lagstiftningen är de indirekta skatterna och arvs- och gåvoskatterna.

Redan i betänkandet Allmän skatteflyktsklausul (SOU 1975:77) föreslogs att generalklausulen skulle omfatta samtliga skatter och avgifter. I betänkandet uttalades att skatteundandragande transaktioner förekommer inom inkomst-, förmögenhets-, arvs- och gåvobeskattningen. Med hänsyn till de indirekta skatternas koppling till företagsbeskattningen ansågs att även dessa skatter borde omfattas av klausulen. I promemorian Lag mot skatteflykt (Ds B 1978:6 s. 99 ff.) konstaterades att det saknades underlag för att bedöma om det var lämpligt att låta klausulen även omfatta t.ex. arvs- och gåvobeskattningen samt mervärdesskatten. För andra skatter uttalades att det i flertalet fall saknades möjlighet att få förhandsbesked. Bl.a. därför ansågs det inte lämpligt att låta t.ex. kupongskatten omfattas av klausulen. I promemorian förordades att frågan om en utvidgning av klausulen till att omfatta andra skatter än inkomst- och förmögenhetsskatterna borde anstå tills praktiska erfarenheter vunnits av klausulens tillämpning.

I prop. 1980/81:17 anslöt regeringen sig till vad som sades i promemorian Ds B 1978:6 och uttalade att möjligheten att få förhandsbesked är ett viktigt komplement till skatteflyktslagen (a. prop. s. 17). Även Skatteutskottet (SkU 1980/81:8 s. 15 f.) ansåg att man skulle avvakta med en eventuell utvidgning tills dess att praktisk erfarenhet vunnits av den då beslutade skatteflyktslagen.

I prop. 1982/83:84 s. 13 framhölls att en utvidgning av lagens tillämpningsområde i linje med vad som uttalades i SOU 1975:77 i princip borde komma till stånd. Skatteutskottet (SkU 1982/83:20 s. 13 f.) anförde för sin del att frågan om en utvidgning av klausulen fick anstå tills dess att skatteflyktslagens tillämpning utvärderats.

Till grund för bedömningen av frågan om generalklausulen skall utvidgas till att omfatta ytterligare skatter bör läggas en behovsprövning. I den delen anför skatteflyktskommittén följande. Den fråga som bör besvaras är om det även på andra skatteområden än de som för närvarande omfattas av klausulen förekommer skatteflyktstransaktioner av sådan karaktär att de bör motverkas med en allmän generalklausul. Enbart det förhållandet att skatteundandragande förekommer på andra skatteområden innebär dock inte med automatik att skatteflyktslagen bör utvidgas till dessa skatter. Bl.a. kan skattens konstruktion eller andra omständigheter tala för att skatteflyktsförfarandena bör motverkas på andra sätt än genom att utvidga generalklausulens tillämpningsområde. Det bör erinras om att möjligheten att få förhandsbesked utgör ett viktigt komplement till generalklausulen.

Enligt skatteflyktskommitténs bedömning torde en viss skatteflykt förekomma på arvs- och gåvoskatteområdet. Förfarandena torde enligt kommittén inte kunna motverkas enbart med ändringar av de materiella reglerna eller genom olika former av stopplagstiftning. Avsaknaden av ett förhandsbeskedsinstitut på arvs- och gåvoskatteområdet utgör dock ett påtagligt hinder mot att utvidga klausulen till att omfatta även dessa skatter. Det kan vidare hävdas att det är olämpligt att prejudikatbildningen avseende skatteflyktslagen formas i två olika instansordningar. Arvs- och gåvoskatte-lagstiftningen är för närvarande föremål för översyn inom regeringskansliet. Enligt regeringens uppfattning bör frågan om införandet av en särskild för arvs- och gåvoskatterna anpassad skatteflyktsklausul undersökas i det arbetet.

Skatteflyktsutredningen konstaterade år 1989 att skatteflykt i traditionell mening är relativt ovanlig inom mervärdesskatten. Skatteflyktskommittén ansluter sig till bedömningen att skatteflykt inte är lika vanligt förekommande på mervärdesskatteområdet som inkomstskatteområdet. Därutöver torde bl.a. den utvidgade skatteplikten genom mervärdesskattereformen ha bidragit till att förutsättningarna för att genomföra skatteflyktsförfaranden på mervärdesskatteområdet minskat. De skatteflyktsförfaranden på mervärdesskatteområdet som kommit till kommitténs kännedom är dessutom i första hand sådana förfaranden som bör angripas med genomsyn eller åtgärdas genom ändringar av de materiella reglerna. Det skattefusk som förekommer i form av bl.a. uppblåsta värderingar i samband med egendomsöverlåtelser eller genom skenrättshandlingar motverkas inte av en skatteflyktsklausul. Kommittén har inte funnit något belägg för att skatteflyktsklausulen ger upphov till att skatteflyktsförfaranden fränkänns verkan vid inkomsttaxeringen men godtas i mervärdesskattehänseende. Inte heller kan enbart skatteflyktsklausulens allmänpreventiva effekt tas som förevändning för att utvidga klausulen till mervärdesskatten. Sammantaget är det således kommitténs bedömning att något behov av att utvidga klausulen

till att omfatta även mervärdesskatteområdet inte föreligger. Regeringen delar denna uppfattning.

På punktskatteområdet förekommer olika former av förfaranden som är att betrakta som skattefusk. Däremot förekommer enligt skatteflyktskommitténs bedömning skatteflykt i teknisk mening endast i begränsad omfattning på punktskatteområdet. Brister i de materiella reglerna justeras också relativt snabbt. I övrigt har vad som redan anförts angående mervärdesskatten även giltighet för punktskatterna. Regeringen anser därför att skatteflyktsklausulen inte heller bör utvidgas till att omfatta punktskatterna. Skatteflyktskommittén har inte heller kunnat konstatera att det förekommer förfaranden som är att betrakta som skatteflykt på övriga skatte- och avgiftsområden. För dessa skatter och flertalet avgifter saknas dessutom möjlighet att erhålla förhandsbesked. Vad gäller kupongskatt har regeringen tillsatt en särskild utredare för att genomföra en översyn av reglerna för denna skatt. Kupongskattelagsutredningen (1996:12) skall enligt direktiven (Dir 1996:76) särskilt beakta problem som rör skatteflykt. Någon anledning att nu utvidga tillämpningen av skatteflyktslagen till kupongskatt föreligger därför inte.

Sammanfattningsvis anser regeringen att skatteflyktsklausulen inte bör utvidgas till att omfatta ytterligare skatteområden.

5.5 Första instans för tillämpning av generalklausulen

Regeringens bedömning: Tillämpningen av generalklausulen i första instans skall även i fortsättningen ske hos länsrätten.

Kommitténs förslag: Tillämpningen av generalklausulen i första instans föreslås nedflyttad till skattemyndigheterna.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser är negativa till att skattemyndigheten blir första instans. Därvid åberopas bl.a. att rättssäkerheten försämrats genom att skattemyndigheten blir både beslutande instans och part samt att komplexiteten i de frågor som aktualiseras medför att prövning bör ske i domstol. En generell rätt till anstånd med betalning av skatten efterlyses av några remissinstanser. Av de remissinstanser som inte motsätter sig en överflyttning av beslutsfattandet till skattemyndighet uttrycker vissa tveksamhet till lämpligheten i förslaget.

Skälen för regeringens bedömning: I olika sammanhang har uttalats att det bör övervägas om tillämpningen av generalklausulen kan flyttas ned till skattemyndighet. Redan i förarbetena till 1980 års lagstiftning uttalade den dåvarande regeringen att prövningen av principiella skäl borde läggas hos taxeringsnämnderna som första instans. Genom taxeringsreformen flyttades fr.o.m. 1991 års taxering behörigheten att besluta om eftertaxering, obehöriga vinstöverföringar m.m. från länsrätt till skattemyndigheten.

En för beskattningsförfarandet grundläggande princip är således att beskattningsbeslut skall fattas av skattemyndighet i första instans. I förarbetena till den nuvarande taxeringslagen (prop. 1989/90:74 s. 277 f.)

anförs att skattemyndigheten skall ha behörighet att fatta beslut i alla uppkommande taxeringsfrågor om inte rättssäkerhetssynpunkter eller andra särskilda skäl medför att domstol bör vara första instans. Förutom beslut om eftertaxering och tillämpning av bl.a. bestämmelserna om obehöriga vinstöverföringar som tidigare var förbehållna domstol är skattemyndigheten även behörig att tillämpa den skatteflyktsklausul som finns intagen i omstruktureringslagen (se avsnitt 5.7). Efter taxeringsreformens genomförande har skattemyndigheten således befogenhet att fatta beslut i alla uppkommande taxeringsfrågor med undantag för beslut om tillämpning av lagen mot skatteflykt.

Mot denna bakgrund ansåg skatteflyktskommittén att en nedflyttning av tillämpningen av skatteflyktslagen till skattemyndigheten bl.a. skulle leda till att prövningen kunde samordnas med övriga taxeringsåtgärder och att den enskilde på ett tidigare stadium skulle kunna få besked om huruvida skatteflyktslagen var tillämplig. De rättssäkerhetsskäl som kunde anföras för att t.ex. tvångsåtgärder borde prövas av domstol i första instans menade skatteflyktskommittén inte gjorde sig gällande i detta sammanhang. Lagtolkning ansågs inte heller på något sätt förbehållet domstolarna i deras arbete. I tveksamma fall hade den enskilde alltid möjlighet att begära förhandsbesked. Om förhandsbeskedsinstitutet inte utnyttjas förutsattes att anstånd med betalning av skatten i allmänhet skulle medges. Det förordades dock inte att en ovillkorlig rätt till anstånd infördes enbart av den anledningen att lagen mot skatteflykt skulle tillämpas i ett taxeringsärende. Sammanfattningsvis ansåg skatteflyktskommittén att varken rättssäkerhetsskäl eller andra skäl kunde anföras mot att flytta ned tillämpningen av skatteflyktslagen till skattemyndigheten.

Som framgår av tidigare avsnitt förekommer hos många remissinstanser en viss misstro mot de förändringar i generalklausulens rekvisit som föreslås. Den ökade effektivitet i tillämpningen av generalklausulen som skatteflyktskommittén föreslår och som regeringen i allt väsentligt ansluter sig till med de föreslagna ändringarna ses som en inskränkning av rättssäkerheten och den enskildes möjlighet att kunna bedöma utfallet av olika rättshandlingar. Regeringen anser, som framgår av tidigare ställningstaganden, att dessa farhågor är obefogade. Innan det har utvecklats en praxis avseende de nya rekvisiten är det dock inte lämpligt att ytterligare öka den känsla av osäkerhet som kan uppkomma hos vissa skattskyldiga genom att flytta prövningen av skatteflyktsklausulen i första instans från domstol till skattemyndighet. Tills vidare bör därför länsrätt förbli första instans för tillämpning av skatteflyktslagen. Därmed föreligger inte heller skäl att öka möjligheten att få anstånd med betalning av skatt i de fall då en tillämpning av skatteflyktslagen aktualiseras. Sedan en praxis utvecklats avseende de nya rekvisiten finns enligt regeringens mening skäl att åter överväga frågan om första instans vid tillämpning av skatteflyktslagen.

5.6 Taxeringsresultatet

Rättsfallsgenombgången ger enligt skatteflyktskommittén inte stöd för slutsatsen att de i 3 § skatteflyktslagen anvisade metoderna för hur taxeringsbeslutet skall bestämmas om generalklausulen anses tillämplig på ett förfarande medför tillämpningsproblem. Undantagsregeln som ger möjlighet att jämka taxeringen om huvudregeln skulle leda till oskäligt resultat har såvitt framgår endast aktualiserats i något enskilda fall. Det förhållandet bör dock inte tas till intäkt för att den är överflödig. Tvärtom får undantagsregeln anses fylla en viktig funktion som säkerhetsventil om de i huvudregeln anvisade handlingsalternativen skulle ge upphov till ett oskäligt resultat. Däremot kan hävdas att hänvisningen till 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324) är mindre lämplig eftersom det inte är fråga om skönstaxering i vedertagen bemärkelse när undantagsregeln tillämpas. Med anledning därav anser regeringen att en ändring av närmast redaktionellt slag bör göras i 3 § skatteflyktslagen.

5.7 Skatteflyktsbestämmelsen i omstruktureringslagen

Regeringens bedömning: Den särskilda skatteflyktsbestämmelsen i omstruktureringslagen behålls oförändrad.

Kommitténs förslag: Det föreslås att skatteflyktsbestämmelsen i omstruktureringslagen slopas.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att ett avskaffande av skatteflyktsbestämmelsen i omstruktureringslagen bör anstå tills vägledande praxis hunnit komma eftersom den är betydligt mer omfattande än den föreslagna generalklausulen och har en preventiv effekt. *Länsrätten i Göteborgs och Bohus län* tillstyrker att bestämmelsen tas bort.

Skälen för regeringens bedömning: Lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, i fortsättningen benämnd omstruktureringslagen, trädde i kraft den 1 januari 1995 och är baserad på det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEG). Enligt lagen skall, under vissa i lagen angivna förutsättningar, gränsöverskridande omstruktureringar (fusioner, fissioner, andelsbyten och verksamhetsöverlåtelser) kunna genomföras utan att det uppkommer några omedelbara skattekonsekvenser.

Av fusionsdirektivet (artikel 11. led a) följer att en medlemsstat helt eller delvis får avstå från att tillämpa direktivets bestämmelser om skattelättnader om det finns anledning att befara att en omstrukturering (fusionen e. d.) har skatteundrandragande eller skatteflykt som huvudändamål eller som ett av sina huvudändamål.

Med anledning av den möjlighet direktivet ger Sverige att motverka skatteflyktsförfaranden som utnyttjar lagens lättnadsregler har ansetts behövt att ta in en särskild skatteflyktsbestämmelse i omstruktureringslagen. Bestämmelsen återfinns i 25 § av nämnda lag och har följande lydelse.

Medför ett förfarande som anges i 3-6 §§, ensamt eller i förening med andra rättshandlingar, vid tillämpning av 7- 24 §§ en otillbörlig skatte-

förmån för den skattskyldige, som inte är oväsentlig, och kan det antas att skatteförmånen utgjort ett huvudskäl för förfarandet, skall de sistnämnda paragraferna inte tillämpas på detta.

Prop. 1996/97:170

Bestämmelsen kan – till skillnad från den generella generalklausulen – tillämpas av skattemyndigheten som första instans. I likhet med generalklausulen kan bestämmelsen tillämpas genom omprövning inom de frister som gäller för eftertaxering, oberoende av om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna riktig uppgift.

Regeringen har i den till riksdagen nyligen avlämnade propositionen Beskattning av aktievinster i bolagssektorn (prop. 1996/97:151) i samband med förslaget att begränsa aktiebolags och andra juridiska personers möjlighet att tillämpa strukturregeln i 27 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gjort bedömningen att det inte är nödvändigt att göra någon ändring i de bestämmelser i omstruktureringslagen som reglerar internationella andelsbyten. Bedömningen grundas på uppfattningen att skatteflyktsbestämmelsen i omstruktureringslagen förhindrar ett utnyttjande av den lagen i skatteundrandragande syfte. Företagsskatteutredningen (1992:11) arbetar för närvarande med en generell översyn av beskattningsreglerna vid omstruktureringar inom näringslivet och skall redovisa sitt uppdrag senast vid utgången av detta år. Någon anledning att nu föreslå annat än att den särskilda skatteflyktsbestämmelsen i omstruktureringslagen tills vidare behålls oförändrad föreligger därför inte.

6 Ekonomiska effekter

De föreslagna ändringarna i skatteflyktsklausulen medför att tillämpningsområdet utvidgas. Det innebär en inkomstförstärkning för det allmänna. Storleken på denna inkomstförstärkning är dock inte möjlig att beräkna. Ändringarna bedöms inte föranleda något behov av resursförstärkning hos de berörda instanserna.

Tillämpliga delar av sammanfattningen i delbetänkandet Översyn av skatteflyktslagen Reformerat förhandsbesked (SOU 1996:44)

Prop. 1996/97:170
Bilaga 1

I betänkandet föreslår kommittén bl.a. vissa ändringar i lagen (1995:575) mot skatteflykt. Förslagen sammanfattas på följande sätt.

Översyn av skatteflyktslagen

Enligt direktiven skall kommittén utarbeta en ny lag mot skatteflykt. Av direktiven följer att rättssäkerhetssynpunkter skall sammanvägas med samhällsintresset av att ha ett effektivt verkande medel mot skatteflykt vid utformningen av den nya lagstiftningen. Särskild uppmärksamhet skall ägnas åt tillämpningsområdet för den nya lagen och kriterierna för skatteflykt.

Skatteflyktslagen upphävdes 1992 men är alltså tillämplig på rättshandlingar som har företagits före den 1 januari 1993. En i förhållande till den äldre lagen i princip oförändrad lagstiftning återinfördes den 1 juli 1995 (SFS 1995:575). Lagstiftningen har varit i kraft över 10 år och har tidigare varit föremål för översyn och granskningar. Justitiekanslern har på uppdrag av regeringen granskat tillämpningen av skatteflyktslagen och har 1985 resp. 1988 till regeringen lämnat redogörelser för hur lagen tillämpats. I 1988 års redogörelse uttalade Justitiekanslern bl.a. att inkomna domar och förhandsbesked visar att tillämpningen av lagen präglats av stor försiktighet och att materialet inte ger stöd för antagandet att lagen och tillämpningen av denna lett till att kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet för de skattskyldiga har blivit åsidosatt. Skatteflyktsutredningen avlämnade 1989 betänkandet Ny generalklausul mot skatteflykt (SOU 1989:81). Betänkandet remissbehandlades men föranledde inga lagstiftningsåtgärder.

För att skapa ett brett underlag för utvärderingen av praxis har kommittén gjort en enkät hos länsrätterna. Riksskatteverket har på uppdrag av kommittén tillställt skattemyndigheterna en förfrågan avseende i vilken utsträckning myndigheterna yrkat tillämpning av skatteflyktslagen. Vidare har Skatterättsnämnden gjort en sammanställning av förhandsbeskedsansökningar med anknytning till skatteflyktslagen under perioden 1989-1992. Regeringsrättens praxis avseende tillämpningen av skatteflyktslagen har analyserats. Slutligen har kommittén också låtit studera ett stort antal domar från läns- och kammarrätterna där olika förfaranden av skatteflyktskaraktär varit föremål för prövning.

Allmänt om en generell lagstiftning mot skatteflykt

Av rättsfallsgenomgången följer att skatteflyktslagen upprepade gånger inte ansetts tillämplig i fall som haft typiska inslag av skatteflykt. En generell lag mot skatteflykt är dock inte någon patentlösning för att förhindra oönskade effekter av skattelagstiftningen. Dessa effekter måste som hittills skett i första hand motverkas genom en lämpligt utformad lagstiftning.

De i praxis utbildade lagtolkningsmetoderna, t. ex. genomsynsmetoden, har visat sig vara otillräckliga för att förhindra och motverka förfaranden där civilrättsligt giltiga rättshandlingar används för att kringgå eller utnyttja skattebestämmelser i syfte att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteeffekter.

Genom skattereformen har på viktiga områden möjligheten till skatteplanering minskat och följaktligen också förekomsten av förfaranden och handlanden som är att betrakta som skatteflykt. Även efter skattereformen kvarstår dock fortfarande skillnader i beskattningen, t. ex. mellan arbets- och kapitalinkomster. Också i andra avseenden kvarstår eller har i samband med reformen skapats asymmetrier och andra ojämnheter i beskattningssystemet. Efter skattereformen har dessutom ett stort antal ändringar skett. Flera av dessa har bidragit till att öka asymmetrierna i systemet.

Vad regering och riksdag allmänt uttalat avseende behovet av en allmän skatteflyktsklausul får därför i stor utsträckning anses ha bärkraft än i dag. Det är således närmast naivt att tro att skattereformen eller andra ändringar av de materiella beskattningsreglerna helt kan sätta stopp för skatteflyktsförfaranden.

En effektivisering av lagstiftningen får enligt vår bestämda uppfattning inte ske på bekostnad av kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet. En avgörande utgångspunkt vid utformningen av en ny generalklausul är därför att en rimlig avvägning mellan effektivitetskravet och kravet på förutsebarhet uppnås.

Utformningen av en ny lag mot skatteflykt

Kommittén har övervägt olika alternativa utformningar av den reformerade lagstiftningen. Ett huvudalternativ har varit att den nuvarande lagstiftningen efter erforderliga justeringar läggs till grund för den nya generalklausulen. Vidare har undersökts om någon utländsk klausul kan användas som förebild. Vi har även undersökt om generalklausulen kan utformas med ledning av den s.k. genomsynsmetoden.

Vi anser inte att det är lämpligt att utforma klausulen med ledning av någon av de studerade utländska klausulernas lydelse. Vi anser inte heller att man bör utforma klausulen med utgångspunkt i en bestämmelse som föreskriver att förfarandet skall vara "otillbörligt", "ovanligt" eller motsvarande. I det senare avseendet ansluter vi oss till vad man i tidigare lagstiftningssammanhang uttalat om att det inte är lämpligt att utforma klausulen med utgångspunkt i en föreskrift av huvudsakligen subjektiv karaktär. Med hänsyn till att lagstiftningen inte får utformas på sådant sätt att den enskildes rättssäkerhet äventyras anser vi inte heller att det är möjligt att utforma en effektivare klausul med utgångspunkt i den i praxis skapade genomsynsmetoden eller utifrån en tolkningsanvisning som föreskriver att tillämparen skall bortse från sådana förfaranden som inte haft annat syfte än att reducera skatt e.d. Genomsynsmetoden bör i stället som hittills skett utvecklas i praxis vid sidan av den lagtolkning som skatteflyktslagen leder till.

Med hänsyn härtill och med beaktande av de slutsatser rättsfalls-
genomgången föranleder anser vi att erforderliga ändringar av general-
klausulen bör ske med utgångspunkt i den nuvarande lagstiftningen.

Prop. 1996/97:170
Bilaga 1

Generalklausulens tillämpningsföresättningar

Vid utformningen av den nya klausulens tillämpningsföresättningar avser vi
att dessa i högre grad än i den nuvarande klausulen bör tydliggöras redan i
lagtexten.

Vi föreslår att det rekvisit som f.n. uttrycks med orden "strida mot
lagstiftningens grunder" ändras på så sätt att det föreskrivs att förfarandet
skall strida mot lagstiftningens syfte såsom det kommit till uttryck i
bestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt
tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

Skatteförmånsbegreppet bör behållas oförändrat. Någon utvidgning i den
meningen att även skatteförmån som tillkommer närstående skall beaktas
föreslås inte. För att man skall kunna bortse från en rättshandling vid
tillämpning av skatteflyktsklausulen är det tillräckligt att den skattskyldige, i
enlighet med vad som hittills gällt, indirekt medverkat i förfarandet. Däremot
uppställs inte något krav på att den skattskyldige själv vidtagit den
rättshandling som bortses från.

Vad avser ändamålsrekvisitet, dvs. den skattskyldiges motiv för det valda
förfarandet, föreslås för att få till stånd en rimlig avvägning mellan kraven på
effektivitet och rättssäkerhet att rekvisitet "det huvudsakliga skälet för
förfarandet" ersätts med "det övervägande skälet för förfarandet".

Av bl.a. processekonomiska skäl föreslås att föresättningen att skatte-
förmånen medför en inte oväsentlig skatteförmån ändras till en väsentlig
skatteförmån.

Vi föreslår ingen utvidgning av tillämpningsområdet för generalklausulen.
Som hittills begränsas den således till taxering till kommunal inkomstskatt,
statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt.

Med hänsyn bl.a. till den för beskattningsförfarandet grundläggande
principen att beskattningsbeslut skall fattas av skattemyndigheten i första
instans föreslår vi att tillämpningen av generalklausulen i första instans
flyttas ned till skattemyndigheten.

Ikraftträdande

Vi föreslår att de lagförslag som följer av våra överväganden träder i kraft
den 1 januari 1997.

Tillämpliga delar av lagförslagen i delbetänkandet
Översyn av skatteflyktslagen Reformerat
förhandsbesked (SOU 1996:44)

Prop. 1996/97:170
Bilaga 2

1 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:575) mot
skatteflykt

Häri genom föreskrivs dels att 2 och 3 §§ lagen (1995:575) mot skatteflykt
skall ha följande lydelse, dels att 4 § skall upphöra att gälla.

Nuvarande lydelse

Föreslagen 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 be-
skattas hos den skattskyldige,*
om

1. rättshandlingen, ensam
eller tillsammans med annan
rättshandling i vilken den skatt-
skyldige *eller den juridiska per-
sonen* direkt eller indirekt med-
verkat, ingår i ett förfarande som
medför en *inte oväsentlig*
skatteförmån för den skatt-
skyldige,

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

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

Vid taxeringen skall hänsyn ej tas
till rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam
eller tillsammans med annan
rättshandling i vilken den skatt-
skyldige direkt eller indirekt
medverkat, ingår i ett förfarande
som medför en *väsentlig* skatte-
förmån för den skattskyldige,

2. skatteförmånen med hänsyn
till omständigheterna kan antas ha
utgjort det *övervägande* skälet
för förfarandet, och

3. en taxering på grundval av
förfarandet skulle strida mot lag-
stiftningens *syfte såsom det
kommit till uttryck i skatte-
bestämmelsernas allmänna ut-
formning och de bestämmelser
som är direkt tillämpliga eller
har kringgåts genom förfaran-
det*.

3 §

Om 2 § tillämpas skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet - bortsett från skatteförmånen - som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet.

Om de nu angivna grunderna för
taxeringsbeslutet inte kan tilläm-
pas eller skulle leda oskäligt

Om de nu angivna grunderna för
taxeringsbeslutet inte kan tilläm-
pas eller skulle leda oskäligt

Nuvarande lydelse

resultat, skall *taxeringsbeslutet*
fattas med tillämpning av 4 kap.
3 § taxeringslagen (1990:324).

Föreslagen lydelse

resultat, skall *underlaget för att*
ta ut skatt uppskattas till skäligt
belopp.

Prop. 1996/97:170
Bilaga 2

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997 och tillämpas på rättshandlingar som har företagits efter ikraftträdandet.

2. 4 § skall alljämt tillämpas på ärenden avseende 1997 och tidigare års taxeringar.

2 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Prop. 1996/97:170
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 17 § samt 6 kap. 6 § taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap. 17 §¹

Eftertaxering får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,
2. när kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,
3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1 - 5.

Eftertaxering får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,
2. när kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,
3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1 - 5,
4. när förhandsbesked enligt lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor meddelats efter ansökan av Riksskatteverket om ansökan om förhandsbesked kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av året efter taxeringsåret, och
5. vid tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

1. Senaste lydelse 1991:1902

3 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1854) om
inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande
omstruktureringar inom EG

Prop. 1996/97:170
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att 25 § lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen
vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG skall upphöra att gälla.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.
 2. 25 § skall alltså tillämpas på förfaranden som företagits före den 1 januari 1997.

**Förteckning över remissinstanser – Översyn av skatteflyktlagen
Reformerat förhandsbesked (SOU 1996:44)**

Prop. 1996/97:170
Bilaga 3

Efter remiss har yttrande över betänkandet inkommit från Justitiekanslern, Finansinspektionen, Riksskatteverket, Riksrevisionsverket, Svea hovrätt, Kammarrätten i Jönköping, Länsrätten i Göteborgs och Bohus län, Länsrätten i Kronobergs län, Kammarkollegiet, Sveriges Akademikers Centralorganisation, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Företagarnas Riksorganisation, Handelshögskolan i Stockholm, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Kooperativa förbundet, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska Revisorsamfundet, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, Tjänstemännens Centralorganisation.

Yttranden har också inkommit från Sveriges Fastighetsägareförbund och Stockholms Handelskammare.

Förslag till lag om ändring i lagen (1995:575) mot
skatteflykt

Härigenom föreskrivs att 2 och 3 §§ lagen (1995:575) mot skatteflykt
skall ha följande 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 be-
skattas hos den skattskyldige,*
om

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

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

3. en taxering på grundval av
förfarandet skulle strida mot lag-
stiftningens *grunder*.

Föreslagen lydelse

2 §

Vid taxeringen skall hänsyn ej
tas till rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam
eller tillsammans med annan
rättshandling, ingår i ett för-
farande som medför en *väsentlig*
skatteförmån för den skatt-
skyldige,

2. *den skattskyldige direkt
eller indirekt medverkat i rätts-
handlingen eller rättshand-
lingarna,*

3. skatteförmånen med hänsyn
till omständigheterna kan antas
ha utgjort det *övervägande* skälet
för förfarandet, och

4. en taxering på grundval av
förfarandet skulle strida mot lag-
stiftningens *syfte som det fram-
går av skattebestämmelsernas
allmänna utformning och de
bestämmelser som är direkt
tillämpliga eller har kringgåts
genom förfarandet.*

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Prop. 1996/97:170
Bilaga 4

3 §

Om 2 § tillämpas skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall *taxeringsbeslutet fattas med tillämpning av 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990: 324)*.

Om 2 § tillämpas skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall *underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp*.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1998 och tillämpas på rättshandlingar som har företagits efter ikraftträdandet.

Lagrådet

Prop. 1996/97:170
Bilaga 5

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1997-05-22

Närvarande: justitierådet Staffan Magnusson, f.d. presidenten i Försäkringsöverdomstolen Leif Ekberg, regeringsrådet Leif Lindstam.

Enligt en lagrådsremiss den 7 maj 1997 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över ett förslag till lag om ändring i lagen (1995:575) mot skatteflykt.

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Christina Otto.

Förslaget föranleder följande yttrande av *Lagrådet*:

I remissen föreslås att de centrala bestämmelserna i lagen mot skatteflykt skall få en delvis ny utformning. Ändringarna innebär att lagen skärps i ett par avseenden. På en punkt kan emellertid förslaget anses innebära en lindring, i och med att det, för att lagen skall vara tillämplig, krävs att det förfarande som det är fråga om skall medföra en "väsentlig" skatteförman för den skattskyldige och inte bara, som i dag, en "inte oväsentlig" skatteförman.

Lagrådet saknar anledning att i detta sammanhang gå in på frågan om det allmänna behovet av en lag mot skatteflykt. När det gäller spørsmålet om lagens förenlighet med grundlagen nöjer sig Lagrådet med att konstatera att skatteflyktsbestämmelserna tidigare vid två olika tillfällen har varit föremål för lagrådsgranskning och att det inte vid något av tillfällena har rests statsrättsliga invändningar mot lagstiftningen. De lagändringar som nu föreslås kan inte anses vara av sådan karaktär att de föranleder ett annat synsätt när det gäller lagstiftningens grundlagsenlighet.

Bestämmelserna i skatteflyktslagen bygger på en avvägning mellan önskemålet att göra skattelagstiftningen effektiv och hänsynen till rätts-säkerhet och förutsebarhet. Bakom de förslag till skärpningar som nu förs fram ligger den uppfattningen att effektivitetsintresset inte har blivit tillgodosett i tillräcklig utsträckning. Det sägs sålunda i remissprotokollet att lagen vid upprepade tillfällen har ansetts inte vara tillämplig, trots att det har varit fråga om fall som har haft "typiska inslag av skatteflykt". Enligt remissprotokollet har det framkommit att lagen också i andra avseenden har medfört tillämpningsproblem.

Lagrådet har inte anledning att ifrågasätta att det finns behov av lagändringar av det slag som det nu är fråga om. Det är emellertid uppenbart att en effektivisering inte får drivas så långt att rättssäkerhetens krav åsidosätts. Lagreglerna måste formuleras så, att innebörden blir så tydlig som möjligt.

Som Lagrådet framhöll i samband med 1983 års utvidgning av skatteflyktslagen är det emellertid en nästan olöslig uppgift att utforma en verksam generalklausul mot skatteflykt så, att det blir möjligt för den enskilde att i varje situation avgöra om klausulen är tillämplig på ett visst använt eller planerat förfarande. Vad det gäller är bl.a. att komma till rätta med transaktioner som tidigare är oprövade och som testat gränserna för vad som är tillåtet. Det måste mot den bakgrunden godtas att skatteflyktsreglerna blir tämligen allmänt hållna och att det inte alltid med säkerhet kan förutses om de i ett enskilt fall kommer att tillämpas eller inte.

Den genomgång av Regeringsrättens praxis som har redovisats i betänkandet SOU 1996:44 och i remissprotokollet kan inte sägas visa att skatteflyktslagen i sin hittillsvarande utformning har tillämpats i andra fall än sådana där det funnits rimlig anledning för de skattskyldiga och deras rådgivare att räkna med att en tillämpning av lagen kunde komma att aktualiseras. Det finns enligt Lagrådets mening inte underlag för ett antagande att de i remissen föreslagna ändringarna av lagen skulle komma att åstadkomma någon väsentlig förändring i detta avseende.

I lagrådsremissen föreslås bl.a. att 2 § skatteflyktslagen skall föras med en ny punkt 4, som skall ersätta den nuvarande punkten 3 i samma paragraf. Enligt den nuvarande punkten 3 gäller som förutsättning för lagens tillämpning att en taxering på grundval av det förfarande som det är fråga om skulle strida mot "lagstiftningens grunder". Enligt det remitterade förslaget skall det i stället krävas att taxeringen skulle strida mot "lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet".

Det framgår av remissprotokollet att förslaget delvis syftar till att åstadkomma ett förtydligande av den nuvarande punkten 3. Bakom förslaget ligger också en önskan att framhäva att det i första hand är skattebestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som skall tjäna som underlag vid prövningen av om ett förfarande är oförenligt med lagstiftningens syfte. Dessa skäl för en lagändring måste anses godtagbara.

Enligt Lagrådets mening kan det emellertid ifrågasättas om, även efter de föreslagna ändringarna, lagtexten uppfyller de krav på tydlighet som bör ställas upp. Till en början kan det diskuteras vad som menas med "skattebestämmelsernas allmänna utformning". Det kan också i vissa fall förväntas uppstå praktiska svårigheter när det gäller att avgöra vilka bestämmelser som har "kringgåts genom förfarandet".

Även om den föreslagna utformningen av 2 § punkt 4 reser vissa invändningar, får den nya lagtexten anses ge mer vägledning åt de enskilda och åt de tillämpande domstolarna än den nuvarande. Lagtexten har också kompletterats med vissa motivuttalanden.

Mot bakgrund av det anförda vill Lagrådet inte motsätta sig att remissförslaget läggs till grund för lagstiftning. Det är emellertid önskvärt att de föreslagna lagreglerna kommenteras utförligare i en kommande proposition än som har skett i remissprotokollet. Detta gäller inte bara 2 § punkt 4 utan också övriga delar av den angivna paragrafen.

Prop. 1996/97:170
Bilaga 5

Finansdepartementet

Prop. 1996/97:170

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 12 juni 1997

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden, Hjelm-Wallén, Peterson, Tham, Åsbrink, Blomberg, Andersson, Uusmann, Sundström, Lindh, Johansson, von Sydow, Klingvall, Åhnberg, Pagrotsky, Östros, Messing

Föredragande: statsrådet Östros

Regeringen beslutar propositionen 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag