

NY GENERALKLÄUSUL MOT SKATTEFLYKT

Betänkande av skatteflyktsutredningen

SOU
1989:81

Ref



Statens offentliga utredningar
1989:81
Finansdepartementet

Ny generalklausul mot skatteflykt

Betänkande av skatteflyktsutredningen
Stockholm 1989

Allmänna Förlaget har utgivit en bibliografi över SOU och Ds som omfattar åren 1981-1987. Den kan köpas från förlagets Kundtjänst, 106 47 STOCKHOLM.
Best. nr. 38-12078-X.

Beställare som är berättigade till remissexemplar eller friexemplar kan beställa sådana under adress:

Regeringskansliets förvaltningskontor

SOU-förrådet

103 33 STOCKHOLM

Tel: 08/763 23 20 Telefontid 8¹⁰ - 12⁰⁰ (externt och internt)

08/763 10 05 12⁰⁰ - 16⁰⁰ (endast internt)

GRAPHIC SYSTEMS AB
Göteborg 1989

ISBN 91-38-10416-4
ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för
finansdepartementet

Genom beslut den 13 oktober 1988 bemyndigade regeringen
chefen för finansdepartementet att tillkalla en särskild
utredare med uppdrag att se över lagen mot skatteflykt.

Som särskild utredare förordnades regeringsrådet Göran
Wahlgren.

Att såsom experter biträda utredningen förordnades
kansliråden Annette Hansson och Göran Schubert, kammar-
rättsassessorerna Per Sjöblom och Johan Svanberg samt
revisionschefen Åke Sjöstedt.

Med verkan fr.o.m. den 1 februari 1989 förordnades
rådmannen Bengt Gustavsson att vara sekreterare i
utredningen.

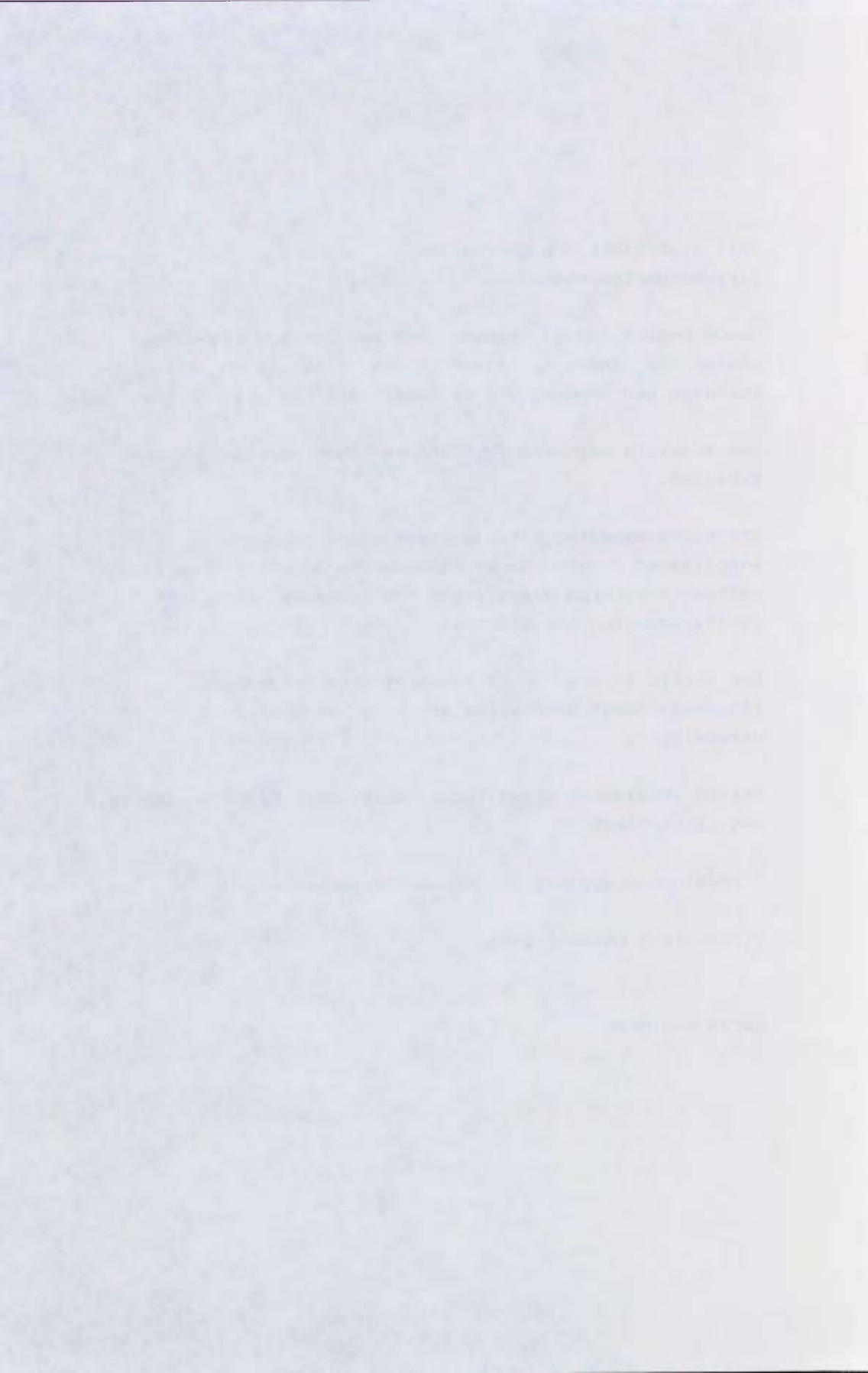
Härmed överlämnar utredningen betänkandet Ny generalklausul
mot skatteflykt.

Utredningens uppdrag är därmed slutfört.

Stockholm i oktober 1989

Göran Wahlgren

/Bengt Gustavsson



Innehåll

Förkortningar	7
Sammanfattning	9
Författningsförslag	13
1	NU GÄLLANDE LAGSTIFTNING AV
	GENERALKLAUSULSKARAKTÄR MOT SKATTEFLYKT 15
1.1	Lagen (1980:865) mot skatteflykt 15
1.2	Bakgrund 16
1.3	Tidigare överväganden 16
	1.3.1 Expertgruppens förslag i SOU 1975:77 .. 17
	1.3.2 Expertgruppens förslag omarbetades 19
	1.3.3 Propositionen 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt m.m. 19
	1.3.4 Efter två år ändrades skatteflykts- lagen 21
1.4	Praxis 24
	1.4.1 JK:s utvärdering 24
	1.4.2 Rättsfall från regeringsrätten, varvid skatteflyktsklausulen tillämpats 25
	1.4.3 Rättsfall från regeringsrätten, varvid skatteflyktsklausulen inte ansetts tillämplig 29
	1.4.4 Andra rättsfall med skatteflyktsfrågor 32
1.5	Direktiven för skatteflyktsutredningen 34
1.6	Utländsk rätt 36
	1.6.1 Storbritannien 36
	1.6.2 Finland 36
	1.6.3 Norge 37
	1.6.4 Canada 37
	1.6.5 Västtyskland 37
	1.6.6 Frankrike 37
2	ÖVERVÄGANDEN 39
2.1	Allmänt om skatteflykt 39
	2.1.1 Skatteflyktens orsaker 41
2.2	Hur bör skatteflykten motverkas 42
	2.2.1 Principiella synpunkter 42

2.2.2	Närmare om utfyllnadsskatt	56
2.2.3	Sammanträffande av skatteflykt och skattefusk	61
2.3	Generalklausulens omfattning	61
2.3.1	Tidigare utredningsförslag m.m.	62
2.3.2	AGL efter familjerätsreformen	64
3	SPECIALMOTIVERING	69
3.1	Förslag till lag mot skatteflykt	69

Förkortningar

AGL	Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
ATP	Allmän tilläggspension
BrB	Brottsbalken
JK	Justitiekanslern
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
Prop	Proposition
RINK	Utredningen om reformerad inkomstbeskattning
rskr	Riksdagens skrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SKU	Skatteutskottets betänkande
SOU	Statens offentliga utredningar
URF	Utredningen om reformerad företagsbeskattning
ÄktB	Äktenskapsbalken

100	100
101	101
102	102
103	103
104	104
105	105
106	106
107	107
108	108
109	109
110	110
111	111
112	112
113	113
114	114
115	115
116	116
117	117
118	118
119	119
120	120
121	121
122	122
123	123
124	124
125	125
126	126
127	127
128	128
129	129
130	130
131	131
132	132
133	133
134	134
135	135
136	136
137	137
138	138
139	139
140	140
141	141
142	142
143	143
144	144
145	145
146	146
147	147
148	148
149	149
150	150
151	151
152	152
153	153
154	154
155	155
156	156
157	157
158	158
159	159
160	160
161	161
162	162
163	163
164	164
165	165
166	166
167	167
168	168
169	169
170	170
171	171
172	172
173	173
174	174
175	175
176	176
177	177
178	178
179	179
180	180
181	181
182	182
183	183
184	184
185	185
186	186
187	187
188	188
189	189
190	190
191	191
192	192
193	193
194	194
195	195
196	196
197	197
198	198
199	199
200	200

SAMMANFATTNING

Skatteflyktsutredningen redovisar i detta betänkande förslag till en ny lag mot skatteflykt. Utredningen har vid sin översyn av den nu gällande lagen i ämnet funnit att den brister i effektivitet såsom instrument för att motverka skatteflykt. Orsakerna härtill synes vara flera. Huvudorsaken är kanske att själva begreppet skatteflykt är för obestämt. Skatteflykt är enligt gällande lag ett skäl att frångå taxeringen. Vad som är skatteflykt är inte närmare beskrivet. När förutsättningarna för en tillämpning av generalklausulreglerna är för handen frångås taxeringen, varvid ibland även civilrättsligt giltiga transaktioner lämnas utan avseende. Påfallande är det motstånd som från domstolarnas sida förefaller föreligga mot att tillämpa en lag som enligt sin ordalydelse skall bortse från vissa rättshandlingar vid taxeringen, trots att dessa är giltiga i civilrättsligt hänseende. Det verkar med andra ord finnas ett inbyggt motstånd mot att skatterättsligt underkänna rättshandlingar som parter och utomstående tredje män förlitar sig på i andra hänseenden. Nuvarande generalklausul är således med sin tillämpning för snäv och fångar inte in allt som är att anse som skatteflykt. Utredningen föreslår därför att själva begreppet skatteflykt definieras bättre och får utgöra ett självständigt begrepp på vilket skall följa en samhällsreaktion. Den av utredningen föreslagna lagen mot skatteflykt innehåller således en definition av begreppet skatteflykt. Vid den ordinarie taxeringen skall normalt sett civilrättsligt giltiga transaktioner godtas. Självfallet skall så inte ske när fråga är om skentransak-

tioner. Frågan huruvida skatteflykt förekommit prövas i en särskild process. Vid konstaterad skatteflykt skall den ordinarie taxeringen inte ändras. Vid skatteflykt inträder en sanktion i form av en särskild avgift, kallad utfyllnadsskatt. Utfyllnadsskatten skall motsvara den skatteförmån som den skattskyldige fått till följd av ett konstaterat skatteflyktsförfarande.

Såsom skatteflykt definierar utredningen ett förfarande som leder till att underlaget för fastställandet av skatt och socialavgifter bestäms till ett lägre belopp än som annars skulle ha skett. Detta är det första rekvisitet i den föreslagna nya lagen mot skatteflykt. Det andra rekvisitet är att ett väsentligt skäl för förfarandet kan antas vara att uppnå ett sådant resultat. Enligt nuvarande generalklausul gäller att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna "kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet". Det föreslagna rekvisitet har således en större räckvidd. Det är tillräckligt att avsikten att uppnå lägre skatt varit ett av flera olika skäl för förfarandet. En ytterligare förutsättning för att skatteflykt skall anses föreligga är att förfarandet kan anses strida mot grunderna för den lagstiftning som gäller för fastställande av underlaget. Detta rekvisit ansluter rätt nära till nuvarande lydelse och bör också i stora drag tillämpas såsom hittills skett i rättspraxis. Det betonas dock att bedömningen skall ske av transaktionen eller transaktionerna sedda i ett större sammanhang, mot bakgrund av vad som kan anses ekonomiskt normalt i sammanhanget och hur skattesystemet är uppbyggt i sin helhet.

Nuvarande lag mot skatteflykt tar hänsyn enbart till en skatteförmån som uppstått hos den skattskyldige själv. Utredningen har emellertid funnit att det vid skatteflykt inte är ovanligt att skatteförmånen uppstår hos en familjegendenskap eller mellan bolag och dess intressenter. Utredningen föreslår därför att utfyllnadsskatt skall

utgå för den skattskyldige, oavsett om skatteförmånen uppkommit hos denne eller någon denne närstående fysisk eller juridisk person.

Den föreslagna lagens tillämpningsområde har inte föreslagits utvidgad i förhållande till gällande lags. Således anses den föreslagna lagen tillämplig i fråga om statlig och kommunal inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt och ersättningsskatt.

Ikraftträdandet är föreslaget till den 1 januari 1991. Tidigare lagstiftning skall emellertid gälla i frågor om rättshandlingar som företagits före ikraftträdandet.

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

Förslag tillLag mot skatteflykt

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

Bestämmelserna i lagen gäller endast i den mån icke i annan lag meddelade särskilda bestämmelser till motverkande av skatteflykt skall tillämpas på förfarandet.

2 § Med skatteflykt avses i denna lag ett förfarande som, utan att förfarandet innebär oriktigt meddelande eller förtigande av uppgift, leder till att underlag för fastställande av skatt och socialavgifter bestäms till lägre belopp än som annars skulle ha skett, när

1. ett väsentligt skäl för förfarandet kan antas vara att uppnå ett sådant resultat och

2. förfarandet kan anses strida mot grunderna för den lagstiftning som gäller för fastställande av underlaget.

Den skatt eller den socialavgift som inte påförts till följd av skatteflykt benämns i denna lag skatteförmån.

3 § Har en inte obetydlig skatteförmån uppkommit för en skattskyldig som medverkat i skatteflykt eller för en honom eller henne närstående person utgår utfyllnadsskatt för den skattskyldige.

Med närstående person avses sådan fysisk eller juridisk person som sägs i 4 kap. 3 § första och andra styckena punkterna 1 - 2 och 4 konkurslagen (1987:672).

4 § Utfyllnadsskatt skall bestämmas med hänsyn till den skattskyldiges skäl för förfarandet och omständigheterna i övrigt och utgår med ett belopp som högst får uppgå till den skatteförmån som skatteflykten har lett till hos den skattskyldige eller någon honom eller henne närstående.

Om utfyllnadsskatt skall påföras flera som har medverkat i skatteflykt, får den totala utfyllnadsskatten inte överstiga skatteförmånen.

5 § Fråga om utfyllnadsskatt prövas av länsrätt efter framställning av länsskattemyndighet. Om handläggning av sådan fråga och om överklagande av beslut med anledning härav gäller i tillämpliga delar bestämmelserna om eftertaxering i taxeringslagen (1956:623).

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991, då lagen (1980:865) mot skatteflykt upphör att gälla.

2. Den gamla lagen gäller dock fortfarande i fråga om rättshandlingar som företagits före den 1 januari 1991.

1 NU GÄLLANDE LAGSTIFTNING AV GENERALKLAUSULKARAKTÄR
MOT SKATTEFLYKT

1.1 Lagen (1980:865) mot skatteflykt

Lagen (1980:865) mot skatteflykt trädde i kraft den 1 januari 1981 och har sedan den 1 mars 1983 följande lydelse:

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

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 taxeringen bestämmas 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 taxeringen i stället ske som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringen inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall taxeringen bestämmas till skäligt belopp.

Lagen är tidsbegränsad och har därigenom fått en provisorisk prägel. Dess giltighetstid sträcker sig för närvarande fram t.o.m. utgången av år 1989.

1.2 Bakgrund

Till grund för den nuvarande lagstiftningen ligger ett år 1975 avlämnat betänkande (SOU 1975:77) Allmän skatteflyktsklausul. Betänkandet utarbetades av en till företagsskatteberedningen knuten expertgrupp. Betänkandet överarbetades i en departementspromemoria (Ds B 1978:6) Lag mot skatteflykt. Lagstiftningen tillkom genom prop. 1980/81:17, SkU 8, rskr 27, SFS 1980:865. Efter förslag i prop. 1982/83:84, SkU 20, rskr 139, SFS 1987:75 utvidgades lagens tillämpningsområde fr.o.m. den 1 mars 1983.

JK har från lagens tillkomst haft regeringens uppdrag att följa dess tillämpning. JK:s yttranden finns redovisade i prop. 1985/86:49, SkU 11 och i prop. 1987/88:150 Bil. 3, SkU 40.

1.3 Tidigare överväganden

Expertgruppens betänkande SOU 1975:77 var inte det första förslaget avsett att komma till rätta med skatteflykt. År 1931 föreslog 1928 års bolagsskatteberedning en bestämmelse av innebörd att en åtgärd, som hade betydelse från beskattningssynpunkt, skulle bedömas efter sin verkliga innebörd och inte efter den benämning som givits den. Förslaget ledde dock inte till lagstiftning.

1950 års skattelagssakkunniga tog i sitt betänkande (SOU 1954:24) upp en bestämmelse liknande den som 1928 års bolagsskatteberedning föreslagit. Remisskritiken blev stark. Förslaget ledde därför inte till lagstiftning och frågan utreddes på nytt av 1953 års skatteflyktskommitté. Denna redovisade sina överväganden i betänkandet (SOU 1963:52) Om åtgärder mot skatteflykt. Kommittén fann att en allmän skatteflyktsklausul måste innehålla ett subjektivt rekvisit för att klausulen skulle bli effektiv. Ett sådant rekvisit, som exempelvis syfte att vinna en

otillbörlig skattelättnad, skulle enligt kommitténs mening inte vara försvarligt ur rättssäkerhetssynpunkt. Kommittén ansåg inte att det var möjligt att utforma en klausul som klarade balansgången mellan kraven på rättssäkerhet och kraven på effektivitet. Den bedömningen delades av de flesta remissinstanser, liksom föredragande statsrådet i prop. 1966:85.

1.3.1 Expertgruppens förslag i SOU 1975:77

Den särskilda expertgruppen inom företagsskatteberedningen hade till uppdrag att undersöka hur en generalklausul mot skatteflykt skulle kunna utformas. En sådan skulle enligt anvisningarna vara uppbyggd så att den gav skattemyndigheterna stöd för att tolka inte bara skenrättshandlingar, utan även kringgåendehandlingar enligt deras verkliga natur.

Arbetsgruppen fann att skatteflykten utgjorde ett samhällsproblem av allvarlig karaktär. Inte minst försvagades viljan att fullgöra en betungande skattebörda av vetskapen att vissa genom skatteflyktsåtgärder undgick skatt. Som främsta orsak till skatteflykt angavs den successiva ökningen av skattetrycket och skatteprogressionen. Den komplicerade skattelagstiftningen och skillnaden i skattebelastningen på olika slags inkomster utpekades också som faktorer som bidragit till ökad skatteflykt.

Arbetsgruppen analyserade de skäl som talade för en generalklausul och de skäl som talade för speciallagstiftning riktad mot särskilda typer av skatteflykt. Det främsta argumentet för ståndpunkten att skatteflykt bör bekämpas punktvis genom speciella regler var, enligt gruppen, att de skattskyldiga har ett befogat anspråk på att i förväg veta vad som är tillåtet och otillåtet. Emellertid kom med den valda lagstiftningsmetoden det allmänna ohjälpligt i efterhand. Genom speciallagstiftning

grundad på objektiva kriterier träffas dessutom fall där någon skatteflyktsavsikt inte föreligger. Detta fick då modereras med dispenser som i sin tur kunde inge betänkligheter.

Till förmån för skatteflyktsklausulen talade i första hand preventiva skäl. Det allmänna borde inte behöva finna sig i att uppfinnarna av nya skatteflyktsmetoder gjorde stora vinster, innan motåtgärder genom lagstiftning kan sättas in. Expertgruppen erinrade om att svensk rätt redan arbetade med generalklausuler i den meningen att skentransaktioner underkänns och att avtal och andra rättshandlingar bedöms efter sitt verkliga innehåll och inte efter den etikett som parterna satt på dem. Gruppen konstaterade också att generella skatteflyktsklausuler finns i andra länder och där, t.ex. i Västtyskland, visat sig ha stor praktisk betydelse.

Gruppens förslag omfattade både skenrättshandlingar och övriga kringgåenden av skattelag. Den föreslagna lagen inleddes med ett stadgande som fastslog att en rättshandling skall bedömas efter sin verkliga innebörd och ekonomiska verkningar. För att generalklausulen skulle få tillämpas skulle följande objektiva förutsättningar vara uppfyllda

- den skattskyldige skall ha ingått avtal eller andra rättshandlingar som medför en skatteförmån av inte alltför obetydligt slag,
- skatteförmånen skall stå i strid med lagstiftningens anda och mening,
- skatteförmånen skall vara den skattskyldiges huvudsakliga fördel av affären. Denna skall helt eller i fråga om ett eller flera mellanled te sig mer eller mindre meningslös, bortsett från skatteförmånen.

Om samtliga dessa objektiva förutsättningar var uppfyllda, skulle transaktionerna i princip betraktas som skatteflykt. Den skattskyldige skulle emellertid ha möjlighet att göra sannolikt att transaktionerna föranletts av marknadsmässiga, organisatoriska eller andra godtagbara ekonomiska motiv. Kunde han göra detta skulle han få behålla skatteförmånen.

Expertgruppens förslag omfattade så gott som samtliga de direkta och indirekta skatter och avgifter som tagits upp i 1 § skattebrottslagen (1971:69). För att de skattskyldiga lättare skulle kunna få veta om skatteflyktsklausulen var tillämplig föreslogs en vidgad rätt till förhandsbesked.

1.3.2 Expertgruppens förslag omarbetades

I samband med beredningen av expertgruppens förslag inom budgetdepartementet gjordes en omarbetning av förslaget. I departementspromemorian Ds B 1978:6 föreslogs att bestämmelserna skulle ges en snävare inriktning och mer preciserad utformning. I det nya förslaget uteslöts skenrättshandlingar och ogiltiga avtal från lagstiftningen. Skälet härför var i första hand att sådana transaktioner redan underkändes av domstolarna. Lagstiftningens tillämpningsområde begränsades till i huvudsak inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Den föreslagna klausulen begränsades till sådana skatteflyktsförfaranden som från kommersiella eller liknande synpunkter framstår som en onödigt omväg med hänsyn till det ekonomiska resultatet.

1.3.3 Propositionen 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt m.m.

Prop. 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt m.m. byggde på förslaget i departementspromemorian. Klausulen var således inriktad mot den typ av skatteflykt som representeras av de egentliga kringgåendefallen, dvs.

fall där en skattskyldig som vill uppnå ett visst ekonomiskt resultat av skatteskäl väljer ett förfarande som från kommersiella och andra liknande synpunkter framstår som en onödig omväg.

Lagtekniskt kom detta till uttryck dels genom en föreskrift om att hänsyn inte skulle tas till en rättshandling som ingick i ett förfarande som innebar att en skattebestämmelse kringgicks, dels genom ett rekvisit som skulle vara uppfyllt för att ett sådant kringgående skulle föreligga, nämligen det s.k. omvägsrekvisitet. Omvägsrekvisitet innebar att förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet skulle framstå - bortsett från beskattningen - som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet.

Det uppställdes inte något krav på att det skulle vara exakt samma ekonomiska resultat som uppnåddes för att man skulle kunna tala om att ett annat förfarande låg närmast till hands. Man fick bortse från sådana ekonomiska sidoeffekter som hade ringa betydelse och i stället se till den väsentliga ekonomiska innebörden av transaktionerna.

För att ett kringgående skulle föreligga enligt klausulen krävdes - förutom att det var fråga om ett omvägsförfarande - att förfarandet medfört en inte oväsentlig skatteförmån som kunde antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet och att en taxering på grundval av detta klart skulle strida mot grunderna för skattebestämmelserna i fråga.

Klausulen hade sålunda byggts upp med sikte främst på sådana mer eller mindre invecklade konstruktioner som under de senaste decennierna hade använts för att kringgå t.ex. dubbelbeskattningen av aktiebolagets vinster eller

förbudet mot avdrag för periodiskt understöd till hemmavarande barn.

Utanför tillämpningsområdet föll däremot en annan typ av skatteflykt, nämligen fall där hela handlandet framstod som meningslöst om det inte vore för skatteförmånen, dvs. transaktionen genomfördes uteslutande i syfte att uppnå eller undvika viss beskattningseffekt.

1.3.4 Efter två år ändrades skatteflyktslagen

I prop. 1982/83:84 föreslogs vissa ändringar av lagen mot skatteflykt. Skatteflyktsklausulen ansågs ha fått för snäv utformning för att fylla rimliga effektivitetskrav. Genom omvägsrekvisitet hade möjligheterna att bekämpa skatteflykt med tillämpning av klausulen blivit mycket begränsade. Fr.o.m. den 1 mars 1983 skärptes sålunda lagstiftningen. Omvägsrekvisitet slopades. Klausulens tillämpningsområde begränsades inte längre till omvägsförfarandena, utan omfattade också andra former av skatteflykt. Utvidgningen anslöt nära till arbetsgruppens förslag. Departementschefen utvecklade förutsättningarna för tillämpning av klausulen (prop. 1982/83:84 s. 16):

Såväl nuvarande klausul som arbetsgruppens klausul innehåller rekvisit som tar sikte på den skattskyldiges avsikter med sitt handlande. Det kan i och för sig ifrågasättas om inte tillämpningen av en skatteflyktsklausul borde vara oberoende av de skäl som har legat till grund för den skattskyldiges handlande. Till detta vill jag säga att ett rekvisit med avseende på den skattskyldiges avsikter med förfarandet torde vara ofrånkomligt om man inte i stället begränsar klausulens tillämpningsområde genom rekvisit som objektivt beskriver de förfaranden som man vill träffa med klausulen. Det är sålunda enligt min mening inte möjligt att låta villkoren för klausulens tillämpning inskränka sig till att den skattskyldige genom sitt handlande uppnår en skatteförmån som lagstiftaren inte avsett. Frågan blir då om man lämpligen kan ersätta det s.k. omvägsrekvisitet med något annat rekvisit av objektiv natur. En diskussion om sådana rekvisit, bl.a. byggda på uttryck som "konstlade" och "rättsmissbruk", har förts i förarbetena till nuvarande lagstiftning (se

bl.a. prop. 1980/81:17 s. 22). Enligt min mening ger emellertid sådana uttryck inte någon bra beskrivning av det område där en skatteflyktklausul bör kunna tillämpas. Jag föredrar därför att tillämpningsområdet begränsas med hjälp av ett rekvisit som tar sikte på den skattskyldiges avsikter med förfarandet. En annan sak är att ett sådant rekvisit bör utformas så att den skattskyldiges faktiska handlande och de ekonomiska konsekvenserna av detta läggs till grund för bedömningen av den skattskyldiges avsikter. Jag återkommer till detta.

Jag kommer mot denna bakgrund fram till att klausulen i framtiden bör bygga på de villkor som i princip är gemensamma för den nuvarande klausulen och arbetsgruppens klausul. Det gäller således villkoren att det skall vara fråga om en skatteförmån, att en beskattning på grundval av förfarandet strider mot grunderna för bestämmelserna eller, som arbetsgruppen uttrycker det, mot lagstiftningens anda och mening, samt att syftet med förfarandet har varit att erhålla en skatteförmån.

Det första villkoret för tillämpning av klausulen är att det skall uppkomma en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige till följd av förfarandet.

Med en skatteförmån avses enligt prop. 1982/83:84 s. 17 allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen. Förfarandet behöver inte leda till lägre skatt det aktuella beskattningsåret. Det är inte något krav att förmånen skall ha uppkommit genom den skattskyldiges rättshandling ensam. Det är tillräckligt att skatteförmånen uppkommer genom rättshandlingen tillsammans med andra rättshandlingar i vilka den skattskyldige indirekt verkat.

Som ett andra villkor gäller att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna skall antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. I prop. 1982/83:84 s. 18 anfördes:

Jag anser att en lämplig avgränsning av tillämpningsområdet uppnås om man som villkor för tillämpningen av klausulen föreskriver att skatteförmånen kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Det innebär att tillämpningsområdet i princip begränsas till förfaranden som till den helt övervägande delen betingats av möjligheten att uppnå en skatteförmån. Samtidigt elimineras möjlig-

heterna att komma förbi klausulen genom att visa att det vid sidan om skatteförmånen förelegat andra ej helt obetydliga skäl för förfarandet. Som jag tidigare har antytt har rekvisitet av naturliga skäl utformats så att omständigheter av objektiv natur blir avgörande för bedömningen av den skattskyldiges avsikter. Det avgörande blir således givetvis inte vad den skattskyldige innerst inne avsett utan vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter som framkommit i ärendet framstår som det huvudsakliga skälet för förfarandet.

Lagrådet (prop. s. 44) anförde i anslutning härtill att för att skatteförmånen skall anses som det huvudsakliga skälet för förfarandet torde böra fordras, att förfarandet helt eller i viktiga delar framstår som praktiskt taget meningslöst, om man bortser från skatteförmånen. Vid anmälan av lagrådets yttrande anslöt sig departementschefen till lagrådets uttalanden.

Som tredje villkor för tillämpning av klausulen gäller att beskattning på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. Departementschefen anförde härom (prop. 1982/83:84 s. 19 - 20):

En tillämpning av klausulen aktualiseras i sådana fall där man funnit att vanliga tolkningsregler leder till ett materiellt sett otillfredsställande resultat i den meningen att detta strider mot de berörda skattereglernas syfte såsom det har kommit till uttryck genom uttalanden i förarbetena eller genom reglernas allmänna uppbyggnad och inriktning. Är det fråga om en kringgåendetransaktion är läget i allmänhet det att vissa regler formellt sett är tillämpliga medan det materiellt sett framstår som riktigare att tillämpa andra regler. Det blir här en uppgift för rättstillämpningen att efter en sammanvägning av grunderna för de olika reglerna avgöra om en taxering på grundval av förfarandet och således enligt de regler som formellt sett är tillämpliga skulle strida mot lagstiftningens grunder. Är så fallet är det meningen att domstolarna i stället skall tillämpa de materiellt sett riktigare reglerna analogt. I kringgåendefallen är det således meningen att prövningen liksom enligt nuvarande klausul skall göras med ledning av grunderna för inte bara de regler som formellt sett är tillämpliga utan också de regler som har kringgåtts. Om grunderna för de olika reglerna är motstridiga får man pröva vilka grunder som bör ha försteg i den aktuella situationen.

När det sedan gäller skatteflykt som 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 även i detta fall måste man inte sällan beakta grunderna för andra bestämmelser, t.ex. bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Kan det konstateras att en taxering strikt efter ordalagen i den föreliggande situationen skulle strida mot grunderna för de aktuella skattebestämmelserna skall taxeringen bestämmas utan hänsyn till rättshandlingen i fråga.

1.4 Praxis

1.4.1 JK:s utvärdering

Lagen mot skatteflykt är tidsbegränsad och gäller för närvarande t.o.m. 1989 års utgång. Tidsbegränsningen motiverades med att klausulen efter en tid skulle utvärderas och omprövas. JK fick uppdraget att göra utvärderingen. Den första utvärderingen, som avser tiden 1981 - 1985, finns redovisad i prop. 1985/86:49. Den andra avser tiden 1985 - 1987 och redovisas i prop. 1987/88:150 Bil. 3.

En sammanställning av uppgifterna i JK:s utvärdering ger följande resultat

Antal domar från taxeringsprocess

År	Läns- rätt	Kammar- rätt	Rege- rings- rätten	Totalt	Skatteflykts- lagen till- lämplig
1981	0	0	0	= 0	0
1982	4	0	0	= 4	0
1983	0	1	0	= 1	0
1984	0	0	0	= 0	0
1985	9	0	0	= 0	0
1986	5	0	0	= 5	3
1987	11	3	0	= 14	1
1988	7	1	0	= 8	2
	36	5	0	= 41	6

Antal avgöranden avseende förhandsbesked

År	Riksskatte- verket	Skatteflykts- lagen till- lämplig	Rege- rings- rätten	Skatteflykts- lagen till- lämplig
1981	19	1	0	0
1982	26	3	0	0
1983	30	7	1	0
1984	31	6	3	1
1985	10	2	5	1
1986	15	1	1	1
1987	12	0	1	0
1988	25	0	0	0
	168	21	11	3

1.4.2 Rättsfall från regeringsrätten, varvid
skatteflyktsklausulen tillämpats

RA 1984 1:92

Sökandenas far hade avlidit och efterlämnat en jordbruksfastighet till dödsboet. Dödsboet bestod av änkan och fem söner. Sönerna avsåg att driva jordbruksfastigheten vidare. Man avsåg att genom bodelning tillskifta änkan

hela fastigheten. Änkan skulle därefter sälja fastigheten till de fem sönerna för gängse marknadspris. Sökandena uppgav sig ha två syften med förfarandet. Det ena vara att ge modern full kompensation för det marknadsmässiga värdet av hennes hälft av fastigheten. Det andra syftet var att sönerna efter köpet skulle få ett ingångsvärde på skogen baserat på köpeskillingen, dvs. ett väsentligt högre värde än de skulle fått som arvingar.

Regeringsrätten fann att det var uppenbart att det första syftet kunde uppnås på andra mer närliggande sätt än det föreslagna. Enligt regeringsrätten framstod förfarandet att tillskifta modern hela fastigheten vid bodelningen och därefter sälja den till sönerna som meningslöst om inte avsikten är den att åstadkomma en lindring av beskattningen av framtida skogsuttag från fastigheten. Kravet på att det huvudsakliga skälet skulle vara att uppnå en skatteförmån var därmed uppfyllt. När det gällde rekvisitet att beskattningen skulle strida mot lagstiftningens grunder fann regeringsrätten att sönerna genom förfarandet skulle undgå att träffas av de med kontinuitetsprincipen förenade reglerna, som ett fång grundat på deras ursprungliga arvsrätt skulle medfört. Att på detta sätt uppnå en lägre beskattning kunde enligt regeringsrätten inte anses förenligt med de grunder som lagstiftningen vilar på, enligt vilka det vid beräkning av skogsvärde skall göras en klar skillnad mellan onerösa och benefika fång.

RA 1985 Aa 62

En skattskyldig hade sålt aktier och en realisationsvinst uppkommit. Han avsåg nu att sälja sin villafastighet till hustrun för ett pris understigande marknadspriset. Härigenom skulle en realisationsförlust uppkomma. Riksskatteverket (RSV) uttalade att det på goda grunder kunde antas att mannen inte skulle göra motsvarande försäljning till en utomstående. Hans dispositionsmöj-

ligheter till fastigheten skulle bli i stort sett oförändrade. Genom försäljningen framkallades en realisationsförlust som framstod som konstlad och inte kunde motsvaras av någon faktisk förlust. En taxering på grundval av förfarandet befanns strida mot lagstiftningens grunder såvitt avsåg bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning. Regeringsrätten ändrade inte beslutet.

RÅ 1986 ref 54

Den skattskyldige övervägde att sälja sin sommarstuga till hustrun. Köpeskillingen skulle erläggas genom en revers ställd till innehavaren. Reversen löpte med 15 procents ränta. Efter försäljningen avsåg mannen att skänka reversen till makarnas dotter och hustruns son. Sommarstugan ingick i mannens giftorättsgods och skulle efter hustruns förvärv komma att ingå i hennes giftorättsgods. RSV fann att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet och att hustrun till följd härav inte skulle medges avdrag för räntorna på reversen sedan denna skänkts till barnen.

Regeringsrätten konstaterade inledningsvis att en inte oväsentligt skatteförmån skulle uppstå för hustrun genom den tillskapade avdragsrätten. Enligt den av sökandena uppgivna konstruktionen skulle syftet med förfarandet - att mannen skulle ge barnen medel för deras utbildning och uppfostran - fullföljas endast om hustrun medgavs rätt till avdrag för ränta. På grund härav och då det uppgivna syftet kunde uppnås t.ex. genom att mannen sålde sommarstugan till någon utomstående och överlämnade köpeskillingen som gåva till barnen, framstod förfarandet enligt regeringsrätten som praktiskt taget meningslöst, bortsett från skatteförmånen. En taxering i enlighet med förfarandet skulle strida mot grunderna för bestämmelserna om periodiska understöd.

Regeringsrättens dom den 20 mars 1989 i mål 504-1988

Aktiebolaget X var under hela år 1985 ett helägt dotterbolag till ABY. Enligt 1986 års självdeklaration uppgick ABX:s underskott av rederirörelse till ca 34 milj. kr, varav 30 milj. kr utgjorde koncernbidrag som lämnats till moderbolaget. I deklarationen togs som en ej skattepliktig intäkt upp ett aktieägartillskott från moderbolaget om 30 milj. kr. Aktierna i ABX såldes i december månad till ett tredje aktiebolag, ABZ, som också drev rederirörelse.

Regeringsrätten uttalade bl.a. följande.

Genom koncernbidraget, som möjliggjorts genom aktieägartillskottet, har hos ABX skapats ett underskott som kan utnyttjas som förlustavdrag. Förfarandet medför en inte oväsentlig skatteförmån för ABX. I målet har uppgetts att syftet med koncernbidraget var att återställa tidigare resultatreglerande åtgärder för att ge en mer rättvis bild av ställningen i koncernen. Transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott, vilka får antas ha genomförts med tanke på en förestående försäljning av aktierna i ABX, framstår emellertid som praktiskt taget meningslösa, om man bortser från skatteförmånen för ABX. Denna skatteförmån måste därför anses ha varit det huvudsakliga skälet till transaktionerna. En taxering på grundval av ett förfarande, varigenom så som skett skapats en förlust hos ABX, skulle strida mot grunderna för 2 § 3 mom. lagen om statlig inkomstskatt. Enligt 2 § lagen om skatteflykt skall således vid bedömningen av ABX:s rätt till förlustavdrag vid 1988 års taxering hänsyn inte tas till koncernbidraget till ABY.

Regeringsrättens dom den 15 juni 1989 i mål 5598-1988

Ett moderbolag - fåmansföretag - ägde fastigheter, bokförda såsom omsättningstillgångar till ett värde av ca 4,5 milj. kr. Avsikten var att fastigheterna skulle överföras till bolagets ägare som därefter skulle sälja samtliga aktier i bolaget till en utomstående köpare. Det sätt som valdes för att förverkliga ägarens avsikt var att moderbolaget först sålde fastigheterna till ett helägt dotterbolag till bokförda värden, att dotterbolaget därefter sålde fastigheterna vidare till moderbolagets

ägare mot marknadsmässiga priser, samt att ägarna slutligen avyttrade sina aktier i moderbolaget innan vinstmedlen från fastighetsförsäljningen beskattades.

Regeringsrätten fann inledningsvis att förfarandet medförde en inte oväsentlig skatteförmån för ägarna och att, med hänsyn till omständigheterna, skatteförmånen kunde antas utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet. Regeringsrätten fann vidare att vad som i förarbetena till vinstbolagsbestämmelserna anfördes om syftet med dessa, talade för att ett förfarande, som avvek från den typiska vinstbolagstransaktionen endast på det sättet att vinstmedlen placerades hos ett helägt dotterbolag, stod i strid med grunderna för bestämmelserna. Regeringsrätten hänvisade också till ett likartat exempel som omtalats i förarbetena till lagen mot skatteflykt. Lagen mot skatteflykt ansågs sålunda tillämplig på det i målet aktuella förfarandet.

1.4.3 Rättsfall från regeringsrätten, varvid skatteflyktsklausulen inte ansetts tillämplig

RA 1984 1:46

Två makar avsåg att skänka två tredjedelar av sin tomträtt till sina underåriga barnbarn. En försäljning av hela tomträtten skulle ske inom två år från gåvotillfället. De sökte förhandsbesked bl.a. i vad mån de kunde komma att beskattas för hela realisationsvinsten med stöd av skatteflyktslagen när tomträtten såldes. RSV:s nämnd för rättsärenden ansåg att skatteflyktslagen skulle tillämpas.

Regeringsrätten ansåg att generalklausulen inte var tillämplig. Försäljningen av barnbarnens andelar skulle inte komma att förutsätta någon medverkan vare sig direkt eller indirekt från farföräldrarna. Den nödvändiga samordning som en framtida försäljning krävde kunde inte

jämställas med den direkta eller indirekta medverkan i rättshandling som anges i punkt 1 av 2 § skatteflyktslagen. Gåvotransaktionerna i förening med försäljningen av barnbarnens andelar i tomträtten kunde inte anses medföra någon sådan skatteförmån för klagandena som enligt punkt 1 av 2 § skatteflyktslagen uppställs som en förutsättning för tillämpningen av lagen mot skatteflykt.

RA 1984 Aa 189

I målet var fråga om sökandena av förhandsbeskedet var berättigade till s.k. 3 000-kronorsavdrag vid realisationsvinstbeskattningen vid försäljningen av en jordbruksfastighet. Sökandena avsåg att sälja hela fastigheten och sedan omedelbart köpa tillbaka bostadsbyggnaden med tomt. RSV:s nämnd för rättsärenden fann att skatteflyktslagen var tillämplig.

Regeringsrätten ansåg att förfarandet inte framstod som helt eller praktiskt taget meningslöst om man bortser från skatteförmånen. Enligt regeringsrätten fanns det inte grund för antagande att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna utgjorde det huvudsakliga skälet för förfarandet. Sökandena hade angett vissa avstyckningstekniska och ekonomiska skäl för förfarandet. Skatteflyktsklausulen ansågs således inte tillämplig.

RA 1985 1:42

Föräldrar åtog sig tillsammans med en studerande dotter betalningsansvaret för lån i dotterns och hennes fästmans villa under uppförande. De räntor och amorteringar som föräldrarna skulle betala för dotterns räkning var ett lån till henne, vilket skulle återbetalas efter studietidens slut. Anledningen till förfarandet angavs vara att statliga lån hade vägrats och att banken inte godtog dottern som ensam betalningsansvarig. Föräldrarna önskade besked om räntan de betalade för dottern var

avdragsgill med beaktande av generalklausulen. RSV:s nämnd för rättsärenden ansåg att skatteflyktslagen inte var tillämplig.

Regeringsrätten delade denna bedömning. Regeringsrätten fann att det saknades anledning att inte godta uppgifterna om avsikten med förfarandet. Skatteförmånen ansågs därför inte utgöra det huvudsakliga skälet till förfarandet.

RA 1985 1:68

En far avsåg att till sin sexåriga dotter låna ut 75 000 kr räntefritt. Avsikten med transaktionen var att överföra kapital till dottern för maximal tillväxt. Avkastningen var avsedd för dotterns framtida studier. RSV:s nämnd fann att skatteflyktslagen var tillämplig.

Regeringsrätten erinrade om att en långivare som inte betingat sig ränta på ett lån till barnen enligt praxis inte påförs någon skälig ränta e.d. På skattemässiga grunder finns det ingen skyldighet för en skattskyldig att se till att hans kapital får avkastning. Genom att fadern lämnar ett räntefritt lån till barnet - som kommer att beskattas för uppkommen avkastning på medlen - i stället för att skänka avkastningen till barnet sedan den beskattats hos honom, kan han inte anses åtnjuta någon skatteförmån vid inkomsttaxeringen. På grund härav och då lånet inte påverkade förmögenhetstaxeringen för fadern, var kravet för lagens tillämpning enligt 2 § punkt 1 skatteflyktslagen inte uppfyllt.

RA 1985 1:69

En far avsåg att sälja aktier. En skattepliktig realisationsvinst om ca 4 milj. kr skulle uppstå. Han tänkte vidare köpa en hyresfastighet för ca 15 milj. kr (taxeringsvärde 11 milj. kr). Då han samtidigt hade en önskan att berika sina två barn, övervägde han att sälja fastigheten

till dem för 11 milj. kr. Härigenom skulle en realisationsförlust om 4 milj. kr uppstå. RSV:s rättsnämnd ansåg att lagen om skatteflykt var tillämplig på förfarandet.

Regeringsrätten fann att transaktionen ingick i ett förfarande som medförde en inte oväsentlig skatteförmån för fadern. När det gällde bedömandet av det huvudsakliga skälet för förfarandet, ansåg regeringsrätten att transaktionerna innebar betydande förmögenhetsöverföringar till barnen. Även om man bortsåg från skatteförmånen blev förfarandet alltså meningsfullt. Skatteförmånen kunde därigenom inte antas utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet.

RÅ 1985 Aa 218

Samma sak som i RÅ 1985 1:69.

RÅ 1987 ref 131

Två ägare av ett fåmansföretag avsåg att i samband med försäljning av alla aktier i bolaget utan vederlag avstå från tidigare utfästa ålderspensioner. Sökandena av förhandsbeskedet hade uppgett att det huvudsakliga skälet för pensionsavståendet var att det från både säljarnas och köparnas synpunkt var praktiskt lämpligt att säljarna inte hade kvar något engagemang i bolaget. Med hänsyn härtill ansåg RSV: nämnd och regeringsrätten att en eventuell skatteförmån inte kunde antas utgöra det huvudsakliga skälet för avståendet. Lagen om skatteflykt var således inte tillämplig.

1.4.4 Andra rättsfall med skatteflyktsfrågor

Det finns ett antal rättsfall från senare år i vilka regeringsrätten underkänt skatteflyktstransaktioner utan

att lagen mot skatteflykt har tillämpats. Exempel på sådana är följande rättsfall.

RA 1984 1:39

Fallet gällde kostnader för båtplats. En privatperson skulle lämna ett räntelöst lån till bryggägaren. Ett bryggägaren närstående bolag tillhandahöll privatpersonen med lånebeloppet mot 15 procents ränta. Om bryggägaren inte kunde återbetala det deponerade beloppet, skulle bolaget avsäga sig sin fordran. Regeringsrätten yttrade bl.a.:

Konstruktionen med ett låneavtal mellan privatpersonen och bolaget har uppenbarligen till syfte att privatpersonen skall kunna göra ränteavdrag vid sin taxering för att därigenom reducera det reella vederlaget för båtplatsen. Räntan får med hänsyn härtill anses jämställd med hyra och är alltså att bedöma som en till levnadskostnad hänförlig utgift. Rätt till avdrag för räntan föreligger därför inte.

RA 1987 ref. 78

Enligt ett såsom lån betecknat avtal fick Ragnar den 23 juli 1981 50 000 kr från finansbolaget Accenta. I avtalet föreskrevs vidare att lånet skulle återbetalas den 30 april 1987 samt att låneräntan 49 500 kr skulle betalas i förskott. Accenta fick 49 500 kr i ränta från Ragnar före den 13 november 1981 (den dag begränsningen av avdragsrätten på förskottsränta började gälla). Regeringsrätten anförde bl.a.:

Av det från Accenta till Ragnar utbetalade beloppet, 50 000 kr, återbetalades 49 500 kr inom fyra månader. Under resterande del av avtalstiden kunde Ragnar disponera över endast 500 kr, dvs. bara en procent av det ursprungliga utbetalade beloppet. Mot denna bakgrund kan betalningarna på sammanlagt 49 500 kr inte anses utgöra ersättning för kredit. Den egentliga innebörden av avtalet får i stället anses vara att Ragnar mot betalningen på 50 000 kr år 1987 skulle få tillgång till en handling som redan vid 1982 års taxering kunde ligga till grund för ett avdrags-

yrkande på 49 500 kr. Av det anförda följer att de belopp på sammanlagt 49 500 kr som Ragnar erlagt under hösten 1981 inte utgör ränta eller annan avdragsgill kostnad som avses i 39 § kommunalskattelagen.

Regeringsrättens dom den 17 april 1989 i mål nr 3089-3090-87

Helmer lånade 30 000 kr i bank mot sedvanlig ränta. Beloppet överlämnades räntefritt till en frikyrkoförsamling som bidrag till församlingens kyrkobygge. Enligt en såsom revers undertecknad handling förband sig församlingen att amortera det av Helmer upptagna banklånet med 4 000 kr per år till dess lånet slutbetalats. Regeringsrätten anförde bl.a.:

Församlingen har enligt den såsom revers betecknade handlingen förpliktat sig att till länssparbanken återbetala Helmers lån i viss ordning. Härigenom får Helmer anses ha fått en fordran på församlingen motsvarande kvarstående skuld på banklånet. Att innehavare av fordran underlåter att betinga sig ränta utgör enligt rättspraxis inte i och för sig skäl att vid beskattningen anse honom ha åtnjutit inkomst till belopp motsvarande skälig ränta. Sådant skäl föreligger endast om genom räntans efter-skänkande får anses ha skett en sådan överföring av medel från borgenären till gäldenären, som har särskild betydelse i skattehänseende (jfr RÅ 1954 ref 22).

Med hänsyn till omständigheterna i målet - Helmers upplåning av medel, hans överlåtelse av samma belopp till församlingen och dennas åtagande att återbetala beloppet till banken - och mot bakgrund av att Helmer saknar avdragsrätt för sedvanliga bidrag till församlingen får hans underlåtenhet att betinga sig ränta anses innefatta en överföring av medel från honom till församlingen som har särskild betydelse i skattehänseende. Skäl finns därför att beskatta honom för beräknad ränta så som skett i målet.

1.5 Direktiven för skatteflyktsutredningen (Dir. 1988:59)

Uppdraget är att utvärdera den hittillsvarande tillämpningen av lagen mot skatteflykt och mot bakgrund härav ta

ställning till om och i vilken utsträckning som lagen behöver ändras samt lämna förslag till sådan lagstiftning.

I direktiven slås bl.a. fast att det inte är möjligt att utforma regler som inte innebär någon form av avvägning mellan kravet på rättssäkerhet och kravet på effektivitet när det gäller att bekämpa skatteundandragande. Punktinsatser i form av speciallagstiftning bedöms inte vara tillräckligt effektiva, varför det enligt direktiven framstår som ofrånkomligt att utgå från att någon form av allmän generalklausul behövs. Det erinras också om att riksdagen (SkU 1987/88:40) nyligen slagit fast att det föreligger ett klart behov av en sådan lag med hänsyn till dess allmänpreventiva verkningar.

Enligt direktiven stöder inte de utvärderingar som gjorts av skatteflyktslagen uppfattningen att kraven på rättssäkerhet skulle ha eftersatts. Utvärderingarna har däremot gett vid handen att lagstiftningen fått en alltför snäv utformning för att kunna uppfylla rimliga effektivitetskrav. Huvudinriktningen av utredningsarbetet bör därför bli att söka åstadkomma en utvidgning av lagstiftningen som syftar till att göra den till ett mera effektivt medel mot skatteundandragande åtgärder. Samtidigt måste kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet beaktas.

Enligt direktiven bör vidare undersökas om klausulen bör utvidgas till att omfatta även den indirekta beskattningen, arvs- och gåvobeskattningen och andra områden som i dag gäller utanför klausulens tillämpningsområde.

1.6 Utländsk rätt

1.6.1 Storbritannien

Genom ett antal rättsfall under 1980-talet (W T Ramsay Ltd v IRC, CIR v Burmah Oil Co Ltd och Furniss v Dawson) har en regel skapats mot skatteflyktstrukturer. Regeln har följande innehåll:

- Föreligger det en förut bestämd serie av transaktioner eller en sammansatt transaktion som består av flera steg och
- ett eller flera av stegen har införts av skatteskäl och har inte någon kommersiell mening även om de kanske har en kommersiell effekt, så skall vid taxeringen bortses från de införda stegen.

1.6.2 Finland

Finland har en generalklausul mot skattekringgående (56 § beskattningsslagen). Den har följande lydelse:

Har ett förhållande eller åtgärd givits sådan rättslig form som ej motsvarar sakens egentliga natur eller syfte, skall vid beskattningen förfaras så som riktig form i saken hade använts. Har köpeskilling, annat vederlag eller prestationstid i köpe- eller annat avtal bestämts eller annan åtgärd vidtagits uppenbarligen i syfte att uppnå befrielse från skatt, kan den beskattningsbara inkomsten och förmögenheten uppskattas.

Om det är uppenbart att vid beskattningen bör förfaras på det sätt som avses i 1 momentet, skall vid verkställandet av beskattningen alla omständigheter som kan påverka sakens bedömning prövas omsorgsfullt samt den skattskyldige beredas möjlighet att förete utredning om de konstaterade sakförhållandena. Företer den skattskyldige inte härvid utredning om att den rättsliga form som har givits förhållandet eller åtgärden motsvarar sakens egentliga natur eller syfte eller åtgärden inte uppenbarligen har vidtagits i syfte att uppnå befrielse från skatt, skall vid verkställandet av beskattningen förfaras på det sätt som avses i 1 momentet.

1.6.3 Norge

I Norge finns inte någon generalklausul mot skatteflykt. Skatteflykt angrips i stället med principer utvecklade i praxis. Skattereglerna tillämpas i Norge mer realistiskt och fritt än i Sverige. Höyesterett underkänner med stöd av en "ikke lovfestet omgælsenorm" konstlade transaktioner.

1.6.4 Canada

Canada har nyligen infört en ny generalklausul mot skatteflykt. Den lyder i fri översättning : a) En skatteflyktstransaktion är varje transaktion som lett till en skatteförmån, om det inte skäligen kan antas att transaktionen i första hand företagits i något ärligt/verkligt syfte och inte för att uppnå skatteförmånen. b) Är det fråga om skatteflykt skall skatten bestämmas efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna i syfte att den skattskyldige skall förvägras skatteförmånen. c) Konsekvenserna av b) inträder dock inte vid en transaktion där det skäligen kan antas att transaktionen inte innebär ett missbruk av bestämmelserna i inkomstskattelagen.

1.6.5 Västtyskland

I 42 § Abgabenordnung finns en bestämmelse mot skatteflykt som lyder i översättning: Genom missbruk av rättsliga former kan skatterätten inte kringgås. Föreligger sådant missbruk skall skatten beräknas som om den rättsliga form använts som hade varit lämplig med hänsyn till det ekonomiska händelseförloppet.

I 41 § regleras skenrättshandlingar och ogiltiga rättshandlingar. 41 § lyder: Är en rättshandling ogiltig eller blir den ogiltig så är detta betydelselöst vad gäller beskattningen, om rättshandlingens delaktighet i det ekonomiska resultatet likafullt inträder och består. Detta gäller dock inte om något annat är stadgat i skattelagarna. Skenrättshandlingar och skenhandlingar är utan betydelse vid beskattningen. Döljs en rättshandling bakom en skenrättshandling så är den dolda rättshandlingen bestämmande för beskattningen.

I 39 § finns bestämmelser om s.k. "Zurechnung". Regeln anger schablonvis vem som i vissa fall skall räknas som skattskyldig för egendom oavsett den egentliga äganderätten till egendomen.

1.6.6 Frankrike

I artikel 64 i Code Général des Impôts finns en bestämmelse av följande innehåll:

Gentemot skattemyndigheten kan inte åberopas åtgärder som döljer den verkliga innebörden av ett kontrakt eller ett avtal med hjälp av villkor

- a) som leder till lägre avgift eller skatt, eller
- b) som döljer en försäljning eller vinstöverföring eller inkomst eller
- c) som gör det möjligt att undvika helt eller delvis, betalning av skatt på affärsomslutning som uppkommit till följd av åtgärder för att uppfylla ett kontrakt eller avtal.

Skattemyndigheten har rätt att lägga den omtvistade åtgärdens verkliga karaktär till grund för beskattningen.

2.1 Allmänt om skatteflykt

Uttrycket skatteflykt hör hemma bland de begrepp som med olika innebörd sinsemellan betecknar undandragande av skatt. Ett sådant undandragande kan ske genom skattefusk, varmed menas förfaranden som medför ett oriktigt angivande av själva underlaget för fastställande av skatt. Mot skattefusk ingriper samhället med straffsanktioner enligt skattebrottslagen eller avgiftssanktioner, såsom t.ex. skattetillägg enligt taxeringslagen. Från begreppet skattefusk skiljer sig skatteflykt genom att underlaget för skatteberäkningen visserligen är riktigt angivet men att detta underlag har påverkats av åtgärder som syftar till att minska skatteuttaget i strid med andan i skattelagstiftningen. Begreppet skatteplanering, slutligen, brukar användas för att beteckna sådana åtgärder i syfte att minska skatteuttaget som anses ligga i linje med skattelagstiftarens intentioner.

Skatteflykt är ingen ny företeelse. Skatteflykten har emellertid på senare tid aktualiserats som ett växande samhällsproblem till följd av det dominerande inflytande över medborgarnas ekonomi som beskattningen fått. Skatteflykten bidrar till svårigheter att åstadkomma rättvisa i beskattningen mellan de skattskyldiga och motverkar därigenom fördelningspolitiska mål. Den har dessutom troligen fått ökad statsfinansiell betydelse genom storleken av de belopp som undandras. Vidare kan göras den invändningen mot skatteflykten som allmän och

numera också alltmer kommersialiserad företeelse att reala och personella resurser slösas på samhällsekonomiskt sett skadlig verksamhet.

Det saknas tillförlitliga uppgifter om storleken av de statsfinansiella eller samhällsekonomiska förluster som förorsakas av skatteflykt. En bidragande orsak till svårigheten att beräkna omfattningen av skatteflykt är givetvis att det - bortsett från de domar med fällande innebörd som föreligger på skatteflyktsområdet - är svårt att finna okontroversiella avgränsningar av de fall som bör bedömas som skatteflykt. Uppfattningarna om vad som bör tillåtas eller ej går vida isär beroende på om bedömningen görs av fiskala intressenter eller av den skatteplanerande allmänheten. Det finns trots allt emellertid vägande skäl för antagandet att dessa förluster uppgår till avsevärda belopp. Inom ramen för skatteråd-givningsverksamhet har skett en kommersialisering av även tillhandahållandet av lösningar som måste innebära en skatteflykt.

Den tilltagande omfattningen av skatteflykten har gynnats av en rad yttre omständigheter, såsom t.ex. avregleringen på kreditmarknaden och en växande tillgång till krediter av olika slag. Det förhållande att - sannolikt under inflytande av förebilder i USA - såsom nyss nämnts utbudet av skatteproblemlösningar av skatteflyktskaraktär kommersialiserats och omhändertagits av företag med avsevärda resurser, såsom banker och finansbolag, har givetvis också spelat en stor roll för utvecklingen på skatteflyktsområdet. Härtill kommer att aktier och fastigheter under 1980-talet kraftigt ökat i värde och därmed gett upphov till realisationsvinster. För att undvika skatt på dessa vinster har inte sällan skatteflyktsbetonade arrangemang vidtagits.

2.1.1 Skatteflyktens orsaker

Skatteflyktens orsaker är givetvis att söka i skattesystemet självt, dess principiella och systematiska utformning och skatteuttagets relativa ekonomiska effekt, dvs. effekter av beskattningen för ekonomiska transaktioner av skilda slag. Inget skattesystem är helt homogent i den bemärkelsen att alla ekonomiska situationer och handlanden behandlas fullkomligt likvärdigt från beskattningssynpunkt. Tvärtom är det så att skatteinstrumentet har fått komma till livlig användning som styrinstrument i samhället. Genom s.k. skatteincentives av olika slag gynnas skilda former av ekonomisk verksamhet, såsom investeringar, sparande m.m. Å andra sidan finns regler av närmast konfiskatorisk natur, s.k. stoppregler, i avsikt att avskräcka från missbruk av situationer vari manipulationer innebärande skatteundandragande är särskilt befarade eller svårkontrollerbara, såsom t.ex. inom fåmansföretagssektorn.

Det finns således inbyggt i skattesystemet en rad olikformigheter som kan inbjuda till skatteflykt. Det är t.ex. olikformiga skattesatser för olika personer och för olika skatteobjekt, olikformig värdering av inkomster, tillgångar, kostnader och skulder samt olikformiga beskattningstidpunkter. Som skatteflyktsincitament bör kanske också särskilt nämnas den dubbelbeskattning av vinster som gäller företagsamhet som bedrivs i aktiebolagsform, liksom de möjligheter till reserveringar med obeskattade medel som gäller på rörelsebeskattningsområdet.

Vidare är situationen sådan att även likformiga skatteregler kan ge olikformiga ekonomiska utfall. Den gemenskap som finns mellan nära anhöriga leder ofta till att ekonomiska transaktioner dem emellan får ett annat resultat reellt sett än vad som skulle följa av samma transaktioner mellan av varandra helt oavhängiga personer. Ett skattemässigt korrektiv fullt ut i sådana fall skulle t.ex. behöva medföra ett frångående av en så grundläggande

princip som ett likställande av makar som skattesubjekt och således en återgång till tidigare ordning med sambeskattnings av familjer.

Den höga skattenivån i Sverige har ofta angivits som en huvudorsak till skatteflykt. Om detta orsakssammanhang kan väl å ena sidan sägas att det är självklart att skatteflyktsåtgärder får ökad betydelse för både samhället och de enskilda individerna som skattesubjekt ju mer inflytande som skatterna har för ekonomin, varmed då får förstås såväl samhällsekonomin som den enskildes privatekonomi. Å andra sidan kan göras den reflexionen att, eftersom en stor del av skatteflyktstransaktionerna förefaller koncentrerade till kapitalvinstbeskattningsområdet, där åtminstone såvitt gäller realisationsvinsterna beskattningseffekten är lägre än inom andra områden av inkomstbeskattningen, skattetrycket i sig har mindre betydelse än olikformigheterna inom skattesystemet i stort för förekomsten av skatteflykt.

2.2 Hur bör skatteflykt motverkas?

2.2.1 Principiella synpunkter

Det mest ingripande sättet att angripa skatteflykten är att utforma skattesystemet så att uppkomsten av skatteflykt försvåras. RINK och URF har nyligen i betänkandena (SOU 1989:33) Reformerad inkomstbeskattning och (SOU 1989:34) Reformerad företagsbeskattning föreslagit långtgående förändringar i de grundläggande reglerna för beskattningen. Utredningarna föreslår bl. a. att beskattningen genom färre inkomstslag och skattesatser skall göras så jämn och enhetlig som möjligt. Analyser som de båda utredningarna gjort visar att enhetlighet minskar möjligheterna till skatteflykt. En annan åtgärd som verkar i samma riktning bör vara de kraftigt sänkta marginalsatser som föreslås.

När det gäller att motverka skatteflykt är förbättrad lagstiftning på det särskilda skatteområde där skatteflykten förekommer en annan viktig metod och sannolikt i det långa loppet också ofrånkomlig. Erfarenheten har emellertid gång på gång visat att lagstiftning för det speciella fallet inte är en tillräckligt snabb och effektiv metod för att komma till rätta med problemet skatteflykt. Lagstiftning för det särskilda fallet som metod lider dessutom av den svagheten, sedd från det fiskala intressets sida, att sådana skattskyldiga som beslutat sig för skatteflykt kan anpassa sitt handlande efter den nya lagstiftningen och kringgå även den. Till nackdelarna med denna typ av lagstiftning hör också att lojala transaktioner drabbas. Bristen på snabbhet och effektivitet i de åtgärder mot skatteflykt som består i speciell lagstiftning har föranlett uppkomsten av mer generellt gällande bestämmelser mot skatteflykt, bl.a. den generalklausulsbetonade och tidsbegränsat gällande lag mot skatteflykt som för närvarande är i kraft.

Tanken att motverka skatteflykt enbart genom skatteregler av materiellt innehåll, s.k. punktinsatser, är antagligen illusorisk. De tider när skatter spelade en underordnad roll för individernas ekonomi är förbi och kommer nog aldrig tillbaka. Varje skattesystem som medför mera påtagliga ekonomiska belastningar på individerna är utsatt för risken för angrepp bl.a. i form av skatteflykt. Därmed finns det också skäl att vid sidan av de materiella regler som gäller i fråga om speciella former av skatteflykt upprätthålla regler av mer allmän karaktär i syfte att motverka skatteflykt. Som framgår av avsnitt 1.6 har man i ett flertal länder funnit det nödvändigt att införa sådana regler.

Mot regler av generalklausulskaraktär i syfte att motverka skatteflykt har gjorts olika slag av invändningar. Den allvarligaste av dessa invändningar tar sikte på rättssäkerhetsaspekten och kan uttryckas så, att ju mer generella

och vidsträckta skatteflyktsreglerna görs, desto större hot utgör de mot rättssäkerheten och desto mindre blir därmed benägenheten hos de rättstillämpande organen, dvs. framför allt domstolarna, att tillämpa reglerna. Detta leder i sin tur till en minskad effektivitet hos generalklausulen och själva huvudsyftet motverkas. En sådan lag blir alltså enligt nyssnämnda invändning vad man skulle kunna kalla kontraproduktiv.

En granskning av statistiken över hittills gällande generella skatteflyktslagars tillämpning visar sålunda att dessa lagar tillämpats i mycket liten omfattning under de åtta år de har gällt. Skatteflyktsklausulerna har befunnits tillämpliga i något enstaka fall varje år. Det låga antalet domar från taxeringsprocess är särskilt intressant när det gäller att bedöma lagarnas effektivitet. Förhandsbeskeden är ju initierade av de skattskyldiga. Domarna från skatteprocess däremot ger en bild av skattemyndigheternas nytta av lagen. Bilden är klar. Någon direkt nytta kan inte iakttas. En anledning till att skatteflyktsbestämmelserna inte tillämpats i skatteprocessen kan vara att svenska domstolar som nyss angetts av tradition är ovana vid och obenägna att tillämpa bestämmelser som inte ger klara direktiv för dömandet. En annan anledning kan vara att man i de fall skatteflyktsklausuler skulle ha kunnat tillämpas, i stället har kunnat underkänna transaktionerna i fråga med stöd av normala tolkningsmetoder och beskattningsprinciper.

Vad beträffar först rättssäkerhetsaspekten är följande att anmärka.

Till grund för skatterättsliga avgöranden ligger, när inte uttryckliga materiella skatteregler stadgar något annat, oftast civilrättsliga bedömningar. Ett frångående av civilrättsliga bedömningar kommer i fråga just i skatteflyktssituationer där generalklausulen tillämpas. I sådana situationer görs en s.k. genomsyn, varvid transak-

tionernas verkliga ekonomiska innehåll blir bestämmande för beskattningen. En genomsyn kan emellertid ske också i andra skatteflyktsfall. För att en genomsyn skall få ske vid sidan av skatteflyktsklausulen krävs emellertid att det till grund för beskattningen liggande civilrättsliga förfarandet bedöms mer eller mindre ha karaktär av sken, dvs. det skall sakna reell innebörd.

Ett viktigt inslag i kritiken mot generell skatteflyktslagstiftning såvitt gäller rättssäkerheten är påståendet att skatteflyktsreglerna tillåts "intervenera" i civilrättsligt giltiga förhållanden. Tillämpningen av generalklausulen innebär ju alltid att i och för sig giltiga civilrättsliga förhållanden underkänns i den meningen att de inte läggs till grund för taxeringen. Å ena sidan leder detta till ökad rättsosäkerhet, eftersom parter inte längre kan lita på att civilrättsligt giltiga avtalskonstruktioner också står sig i skattehänseende. Å andra sidan kan existensen av en generalklausul mot skatteflykt minska domstolarnas benägenhet för en genomsyn av skatteflyktstransaktioner i andra fall än där så kan ske med en strikt tillämpning av klausulen.

Tydligt är att en lösning av detta i praktiken så betydelsefulla problem bör innehålla en avdramatisering av förhållandet mellan civilrätt och skatterätt. Allmänt bekant torde vara att skatterättsliga överväganden finns med i bilden vid flertalet civilrättsliga transaktioner. I åtskilliga fall är dessutom sådana överväganden avgörande för valet av tillvägagångssätt och transaktionsform. Av intresse i förevarande sammanhang är emellertid vidare att observera att civilrätten utgör ett under lång tid utvecklat system av sedvänja, praxis och rättsregler tillkomna bl.a. till skydd för borgenärs- och tredjemansintressen. Man kan således urskilja ett klart intresse av att upprätthålla civilrättsliga bedömningsaspekter även i skattesammanhang.

En genomsyn av civilrättsliga giltiga transaktioner har motiverats av civilrättens dispositiva karaktär, dvs. det förhållandet att parterna kan åsidosätta civilrättens regler genom egna dispositioner. Civilrätten innehåller inga regler till skydd för det fiskala intresset så länge inte fiskus har ställning av borgenär eller tredje man. Det är i just dessa förhållanden som konflikten mellan civilrätt och skatterätt har sin grund.

Utredningen anser på grund av det anförda att ingenting står att vinna i en utökad användning av genomsynsmetoden i dess nuvarande tillämpning som bärande instrument i en generell skatteflyktslagstiftning. Tvärtom bör i det normala taxeringsarbetet genomsyn inte användas i andra fall än där fråga är om äkta skentransaktioner, dvs. i andra fall än där även en civilrättslig bedömning enligt 3 kap. avtalslagen skulle leda till att en skentransaktion föreligger.

Utredningens här redovisade ståndpunkt innebär i praktiken att det i 2 § lagen mot skatteflykt förekommande övergripande stadgandet "skall hänsyn ej tas till rättshandling" bör avskaffas. I stället bör vederbörlig hänsyn, som nyss sagts, tas till alla civilrättsligt giltiga transaktioner.

Ett viktigt led i en lagstiftning av generell natur mot skatteflykt - viktigt inte minst från rättssäkerhetsaspekter - är att få till stånd en definition av begreppet skatteflykt. Att skatteflykt förekommer i samhället är ställt utom tvivel. Däremot går meningarna i sår vad beträffar de konkreta situationer som bör bedömas som skatteflykt. Inte minst mot denna bakgrund är det angeläget att lagstiftande och rättstillämpande organ så långt det är görligt utmejslar konturerna kring företeelsen så att den blir så tydlig som möjligt för de skattskyldiga. Att begreppet skatteflykt därvid får ett eget materiellt innehåll och får bilda en särskild rättsfigur synes utredningen angeläget. Mot gällande lagstiftning på

området kan nämligen enligt utredningens uppfattning göras gällande att skatteflykten som självständig rättsfigur inte har framhävts tillräckligt. Begreppet skatteflykt finns endast i rubriken till lagen mot skatteflykt, och rekvisiten för skatteflykt ger som rättsföljd endast att en transaktion inte skall beaktas vid taxeringen. Men det finns också annat än skatteflyktsbeteende som inte skall beaktas vid taxeringen, t.ex. skenhandlingar och andra förfaranden i strid mot skattelagstiftningen och dess grunder. Skatteflyktssituationen blir därmed lätt oklar i konturerna. Det är mot bakgrund av det nu anförda som utredningen föreslår regler i syfte att ge en klarare bild av företeelsen skatteflykt.

Frågan huruvida skatteflykt föreligger bör, i huvudsaklig överensstämmelse med vad som gäller redan nu, bedömas med hänsyn till det skattemässiga utfallet av transaktionen jämfört med övriga omständigheter, framför allt då de omständigheter som är av ekonomisk betydelse. Utgångspunkten blir den uppkomna skatteförmånen jämförd med övriga skäl för det förfarande i vilket rättshandlingen ingår. Är det fråga om en betydande skatteförmån och kan skatteförmånen med fog antas vara ett väsentligt skäl för förfarandet, föreligger förutsättningar för att anse skatteflykt vara för handen. Härutöver bör också - och detta kommer i praktiken säkert att bli det viktigaste rekvisitet - krävas att förfarandet kan anses strida mot grunderna för den aktuella skattelagstiftningen.

Utredningens nyss redovisade ståndpunkt i den principiella frågan hur skatteflykt bör motverkas leder emellertid för det första till att taxering av skatteflyktstransaktioner bör ske med utgångspunkt i deras civilrättsliga innebörd, dvs. med användning av de skatteförmånsregler som åberopas (såvida inte andra skatteregler hindrar, givetvis). Däremot skall, när en skatteflyktssituation visas föreligga, detta leda till en viss påföljd. Denna

påföljd föreslås, som närmare skall utvecklas i det följande, få formen av en avgift.

Som nämnts i det föregående bör det krävas att förfarandet kan anses strida mot grunderna för den aktuella skatte- lagstiftningen för att enligt utredningens mening skatteflykt skall anses föreligga. Med grunderna avses här grunderna för den eller de bestämmelser som tillämpats vid fastställandet av den ordinarie taxeringen. En i stora drag motsvarande prövning av transaktioners skattekonsekvenser och dessas överensstämmelse med lagstiftningens grunder finns redan i gällande lagstiftning mot skatteflykt. I detta sammanhang bör emellertid beröras en principiell svårighet vid hanteringen av rekvisitet "stridande mot lagstiftningens grunder". Enligt en allmän uppfattning, som för övrigt inte sällan bestyrks av regeringsrättens praxis, tas även utan förekomsten av särskilda regler därom, vid taxeringen hänsyn till lagstiftningens grunder på så sätt att om ett förfarande befins stridande däremot, så tillämpas inte lagstiftningen i fråga, eller så sker en korrigerig med hänsyn till lagstiftningens allmänna syfte, se t.ex. regeringsrättens dom den 17 april 1989 i mål nr 3089--3090-1987, redovisad på s. 34 i det föregående. På grund härav skulle kunna hävdas att det föreligger en "dubblyr" i generalklausulslagstiftningen, ett slags övertydlig het i förhållande till vanlig lagtolkningsmetodik. En sådan övertydlig het är inte utan sina risker, menar kritikerna, eftersom den uttryckliga regeln skulle kunna föranleda den missuppfattningen att lagstiftningen skulle, utanför regelns räckvidd, kunna tillämpas i strid med sina grunder.

Om de här anförda synpunkterna bör följande sägas. För det första torde redan gällande regel med rekvisitet "stridande mot lagstiftningens grunder", syfta vidare än vad vanliga tolkningsmetoder skulle leda till såvitt avser hänsynstagande till lagstiftningens grunder. Med

uttrycket "grunder" skall nämligen förstås inte bara grunderna för de regler som formellt är tillämpliga, utan även grunderna för de regler som har kringgåtts. Härutöver skall emellertid beaktas även grunderna för andra bestämmelser, t.ex. bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag t.ex. förbudet mot avdrag för privata levnadskostnader, liksom allmänna principer för dubbelbeskattning av aktiebolag. Härutöver bör observeras, att på grund av skattesystemets ofta komplexa natur frågan huruvida ett förfarande "strider mot grunderna" för skattelagstiftningen kräver ett särskilt uppmärksammande i skattelagstiftningsarbetet. Inte minst av praktiska skäl - till hjälp såväl för tillämpande myndigheter och domstolar som för de skattskyldiga - finns således skäl att i det speciella sammanhang varom här är fråga - lagstiftningsåtgärder av generell karaktär mot skatteflykt - särskilt behandla rekvisitet "stridande mot lagstiftningens grunder" och framhäva det genom uttryckliga regler i själva lagen och därigenom göra rekvisitet till ett självständigt och väsentligt kriterium vid bedömningen av huruvida skatteflykt skall anses föreligga eller ej. Rekvisitet "stridande mot grunderna för den lagstiftning som gäller för fastställande av underlaget" - vilket är den lydelse av rekvisitet som utredningen anser det böra ha - torde därmed få ett vidare omfång än vad uttrycket "lagstiftningens grunder" har i gängse lagtolkningsmetodik. Det är för övrigt viktigt att observera den skillnad i betydelse av det rättsliga begreppskomplexet "stridande mot grunderna för lagstiftningen" som enligt det här anförda anses böra föreligga vid å ena sidan det ordinarie taxeringsarbetet och bedömningen av huruvida en skatteflyktssituation är förhanden å den andra. Vid det ordinarie taxeringsarbetet bör det räcka med ett konstaterande av huruvida det till grund för taxeringen förefintliga civilrättsliga förhållanden kan godtas som sådant och huruvida den eller de lagregler som påkallas också verkligen kan tillämpas, bl.a. med hänsyn till grunderna för dessa regler. Vid

bedömningen av huruvida skatteflykt föreligger vidgas som nyss berörts horisonten betydligt. Utredningen koncentreras på den skattskyldiges ekonomiska förehavanden sedda i ett större perspektiv och kanske också i jämförelse med situationen för närstående rättssubjekt.

Det nu anförda innebär således att vid bedömningen av huruvida skatteflykt föreligger rekvisitet "förfarandet kan anses strida mot grunderna för den lagstiftning som gäller för fastställande av underlaget" således innefattar en prövning med hänsyn till grunderna för de utnyttjade reglerna sedda i ett större sammanhang. Om man därvidlag finner att ett visst handlande syftar till att en bestämmelse skall tillämpas i en situation för vilken den uppenbarligen inte är avsedd och där det kan konstateras att lagstiftaren med all sannolikhet skulle ha motsatt sig en tillämpning av regeln om situationen principiellt varit föremål för lagstiftarens bedömning, föreligger förutsättningar för att säga att förfarandet kan anses strida mot grunderna för den aktuella skattelagstiftningen. Även om det förefaller självklart är det av vikt att framhålla att prövningen måste ske helt objektivt. Den dömande instansen måste sålunda ha klart fog för sitt antagande att lagstiftaren skulle ha motsatt sig den tillämpning som påståtts leda till skatteflykt.

Lagstiftningens syfte kan vanligen utläsas av förarbetena. Den situation som lagstiftaren avsett att reglera finns mer eller mindre utförligt beskriven i lagtexten. Saken kan också uttryckas så att frågan om lagstiftningens grunder normalt aldrig aktualiseras i de fall den aktuella situationen mer eller mindre är identisk med den situation lagstiftningen uttryckligen tar sikte på. Kringgåendefallen däremot kännetecknas regelmässigt av att den aktuella situationen inte omedelbart är hänförlig till en viss regel och det är först då en sådan prövning som nyss nämnts kan komma att aktualiseras. Det kan för övrigt anmärkas att redan begreppet "kringgående" antyder

problemets kärna, nämligen att den skattskyldige med mer eller mindre långsökta metoder söker åstadkomma ett visst resultat utan att hans åtgärder skall ha det formella innehåll som gör att handlandet kan hänföras till en viss skattebestämmelse. Det är under dessa förutsättningar frågan om lagstiftarens intentioner aktualiseras.

Bedömningen härav måste i första hand göras med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål såsom det kommit till uttryck i lagtext och förarbeten. Genom 1991 års skattereform kommer nya förutsättningar att skapas för att fastställa vad som är förenligt med eller strider mot lagstiftningens grunder. Det kan förmodas att det i större utsträckning än tidigare kommer att finnas uttryckliga uttalanden härom.

Utredningen har som framgår av det nyss sagda stannat för att föreslå att rekvisitet skall utformas ungefär som i nu gällande generalklausul. Utredningen vill emellertid framhålla att den valda ordalydelsen "kan anses strida mot" i stället för nuvarande "skulle strida mot" innebär att ett något lägre krav skall ställs vid prövningen enligt den nya lagen. Syftet med det nuvarande rekvisitet är enligt förarbetena (prop. 1982/83:84 s. 20) att få till stånd materiellt sett riktiga taxeringar. Syftet med det nya rekvisitet är ett annat, nämligen att få en användbar definition av begreppet skatteflykt.

Utredningen är givetvis medveten om att rekvisitet "förfarandet kan anses stridande mot grunderna för den lagstiftning som gäller för fastställande av underlaget" medför en grannliga uppgift för de myndigheter som har att befatta sig med skatteflyktsfrågor. Det kan dessutom - från rättssäkerhetssynpunkt - tyckas som en lek med ord att förändra påföljden för skatteflykt från ändrad taxering till särskild avgift, i synnerhet som förutsättningarna för avgiftspåföring enligt detta förslag snarast blir större än för en taxeringsändring enligt gällande regler. Utredningen är emellertid angelägen om att

framhålla att förslaget inte innebär endast denna formella skillnad. Ett viktigt skäl till förslaget är nämligen, som nämnts i det föregående, att skatteflykt i fortsättningen blir att bedöma som ett helt självständigt moment, något som skall ses, inte som en tekniskt sett "felaktig" deklaration utan som ett förfarande sui generis, som skall bedömas för vad det är, ekonomiskt och juridiskt sett, och, när förutsättningar föreligger för det, mötas av en samhällelig reaktion. Några diskussioner huruvida ett civilrättsligt giltigt förfarande skall "godkännas" vid taxeringen skall normalt sett inte behöva göras. Vad som skall undersökas är om ett förfarande - utifrån ett samlat ekonomiskt och juridiskt bedömande - är att anse som skatteflykt eller inte. Skatteflykt är en påtaglig realitet, vars existens ingen torde kunna förneka, och några principiella betänkligheter mot att låta saken bedömas av domstolar torde inte behöva föreligga.

Det är dock inte tillräckligt att förfarandet strider mot grunderna för lagstiftningen. Ett ytterligare rekvisit som tar hänsyn till den skattskyldiges avsikter med förfarandet går inte att undvara i en generell skatteflyktklausul.

Det rekvisit som tar sikte på den skattskyldiges avsikter med handlandet är ytterligare en orsak till att generalklausulen inte har blivit effektiv i rättstillämpningen. Skatteförmånen skall enligt 2 § punkt 2 skatteflyktslagen ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Detta innebär enligt förarbetena att förfarandet skall te sig mer eller mindre meningslöst om man bortser från skatteförmånen. I flera betydelsefulla rättsfall har regeringsrätten funnit att de aktuella förfarandena kunnat bedömas som meningsfulla när de skattskyldiga angett även andra motiv för transaktionerna än skatteförmånen (se t.ex. RÅ 1985 1:69 och RÅ 1987 ref. 131).

Enligt utredningens mening är det verklighetsfrämmande att tro att avsikten med en skatteflyktstransaktion alltid är enbart att uppnå en skatteförmån. De skattskyldigas motiv är ofta sammansatta. Skatteförmånen är ett betydelsefullt skäl för förfarandet, men inte alltid det enda. Enligt utredningens mening bör rekvisitet utformas så att det för tillämpning av skatteflyktsklausulen räcker att skatteförmånen utgjort ett väsentligt skäl för förfarandet. Skatteflyktsskäl behöver således inte dominera över de andra skäl som den skattskyldige haft för sitt handlande för att särskild skatt skall komma i fråga. De andra skälen - andra kommersiella skäl än skattevinsten, familjeskäl eller organisatoriska skäl - kan, som utredningen skall återkomma till, påverka påföljden för skatteflykt.

Den nuvarande skatteflyktslagen innehåller i 2 § punkt 1 rekvisitet att förfarandet skall ha medfört en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Rekvisitet anses inte uppfyllt om den skattskyldige genom förfarandet åstadkommer en skatteförmån för en närstående eller någon annan med vilken han har intressegemenskap. Det måste med andra ord föreligga identitet mellan den handlande och den som får förmånen. Denna inskränkning utgör ett hinder mot att tillämpa generalklausulen på fall där inkomster eller tillgångar förs över till närstående eller till egna bolag eller från bolag till anställda eller deras närstående och där skatteförmånen snarare gynnar hela gemenskapen än en enskild skattskyldig. Enligt utredningens mening bör rekvisitet utformas så att även skatteförmåner som tillkommer den skattskyldige närstående fysiska och juridiska personer omfattas.

Enligt gällande regler skall vid taxeringen hänsyn inte tas till den skatteflyktsgrundande rättshandlingen. Taxeringen skall i stället, enligt 3 § skatteflyktslagen, bestämmas 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 enligt nyssnämnda stadgande taxeringen ske som om den skattskyldiga hade valt det förfarandet. Till denna hjälpbestämmelse anknyter ytterligare en regel, nämligen att om de här angivna grunderna för taxeringen inte kan tillämpas, taxeringen skall bestämmas till skäligt belopp.

Om skatteflyktstransaktioner - bortsett från rena skentransaktioner - inte längre skall påverka själva taxeringen utan bli föremål för en särskild beskattning, behöver några farhågor för rättssäkerheten beträffande taxeringsutfallet inte lägre hysas från de utgångspunkter som diskuterats i förevarande sammanhang. Däremot kan givetvis rättssäkerhetsaspekterna inte undvikas i diskussionerna kring konstruktionen av det förfarande varigenom skall bestämmas påföljd för skatteflyktstransaktioner. Utredningens tanke är att förfarandet skall vara utformat som en självständig process, i ungefärlig analogi med eftertaxeringsprocessen.

Vad härefter gäller den påföljd som enligt utredningens mening under angivna förutsättningar skall inträffa vid skatteflykt är följande huvudprinciper att anföra. Påföljden föreslås som tidigare nämnts få formen av en avgift att benämnas "utfyllnadsskatt". Avgiften bör bestämmas till ett belopp som i princip motsvarar den skattevinst som en konstaterad skatteflyktstransaktion lett till för den skattskyldige eller någon honom närstående. Utfyllnadsskattens maximum bör inte få överstiga nyssnämnda skattevinst. Den bör å andra sidan kunna jämkas beroende på omständigheterna i det särskilda fallet. Som jämkningsskäl bör kunna få åberopas en skatteflyktstransaktions betydelse för den skattskyldige vid sidan av skattevinsten. Här bör observeras att det är ett oavvisligt krav för att skatteflykt skall anses föreligga att förfarandet kan anses strida mot grunderna

för den lagstiftning som gäller för fastställande av underlaget. Det får absolut inte förekomma att låta osäkerhet i fråga om tillämpningen av detta rekvisit så att säga kompenseras genom användande av jämningsreglerna. Den situation som utredningen här har i tankarna är att den skattskyldige - i omedvetenhet eller osäkerhet om innebörden av nyssnämnda rekvisit - förleds till en skatteflyktstransaktion av delvis andra - och godtagbara - skäl än skattevinsten. Klart skall emellertid vara, som nyss sagts, att det objektivt sett rör sig om skatteflykt.

Påpekas bör i detta sammanhang att den av utredningen här föreslagna utfyllnadsskatten grundad på skatteflyktstransaktioner inte skall tillämpas i sådana fall där särskilda skatteflyktsregler tillämpas. Utredningsförslaget är med andra ord avsett att tillämpas subsidiärt i förhållande till annan lagstiftningen på området.

Vinsten med den här föreslagna ordningen i förhållande till nu gällande skatteflyktsklausul är enligt utredningens mening följande. För det första undviks den tilltagande konflikten i det vanliga taxeringsarbetet mellan civilrätt och skatterätt. Det vanliga taxeringsarbetet kan så långt möjligt lita till civilrättsliga konstruktioner. Endast i de fall där speciella skatterättsliga regler till skydd mot skatteflykt föreligger samt i fall där det är fråga om rena skentransaktioner, finns anledning för taxeringsmyndigheterna att frångå de civilrättsliga bedömningarna.

För det andra blir genom att skatteflyktstransaktioner definieras och får utgöra en självständig grund för utfyllnadsskatt, själva begreppet klarare att urskilja. Skatteflyktsprocesser blir självständiga processer och en särskild praxis vad beträffar skatteflykt kommer så småningom att kunna utvecklas. En sådan utveckling blir till gagn inte bara för rättsbildningen och därmed också rättssäkerheten, utan också för de skattskyldigas möjligheter att förutse följderna av sitt handlande.

För det tredje kan, genom ökad smidighet vad beträffar själva påföljdsbestämmandet, dvs. bestämmandet av utfyllnadsskattens storlek, området för skatteflykt vidgas i förhållande till dagens situation. Samhällets åtgärder mot skatteflykt kan härigenom bli effektivare.

2.2.2 Närmare om utfyllnadsskatt

Enligt 2 § lagen mot skatteflykt skall vid taxeringen hänsyn inte tas till rättshandlingen, om denna ingått i ett förfarande som lett till en skatteförmån och övriga angivna rekvisit föreligger. Taxeringen skall enligt huvudregeln i 3 § bestämmas som om rättshandlingen inte hade företagits. Taxeringen kan också bestämmas på grundval av det närmast till hands liggande förfarandet eller i vissa fall bestämmas till skäligt belopp.

En tillämpning av skatteflyktslagen leder således till att taxeringen ändras med bortseende från rättshandlingen. I förarbetena (prop. 1980/81:17 s. 31) till lagen erinras om att det inte bara är fråga om att fastställa en ny taxerad inkomst. Rättelsen bör regelmässigt ta sikte på att bestämma t.ex. inkomsten av den berörda förvärvskällan, de allmänna avdrag som kan komma i fråga, osv. I propositionen (s. 32 - 33) erinras också om att en tillämpning av skatteklausulen på en viss skattskyldigs taxering kan tänkas återverka på en medkontrahents skattessituation. Vidare togs upp frågan om en skattskyldig, som velat lägga ett visst avtal till grund för beskattningen, bör få möjlighet att med verkan i skattehänseende ändra avtalet eller låta det återgå, om det sedermera visar sig att skatteflyktsklausulen blir tillämplig. Departementschefen ansåg inte att en sådan möjlighet skulle finnas. Återverkningar på en medkontrahents skattessituation ansågs inte heller böra beaktas. Det påpekades vidare att en ändring med stöd av skatteflyktslagen av den skattskyldiges taxering också kan komma att återverka på hans

egna efterföljande taxeringar. Har en skattskyldig, anfördes det i propositionen, vidtagit en transaktion som helt eller delvis har underkänts, får man således i motsvarande mån bortse från denna när man tar ställning till efterföljande taxering. Det erinrades också om att en ändring av taxeringen påverkar t.ex. egenavgifter och rätten till olika inkomstprövade bidrag. Genom en bestämmelse i 114 a § taxeringslagen har införts möjlighet till eftertaxering när rättelse påkallas av att lagen mot skatteflykt är tillämplig. En framställning om tillämpning av lagen kan därför göras inom fem år efter utgången av taxeringsåret.

När skatteflyktslagen tillämpas skall vid taxeringen inte någon hänsyn tas till rättshandlingarna, trots att dessa inte befunnits ogiltiga enligt reglerna i 3 kap. avtalslagen. Häri ligger, som utredningen tidigare nämnt, förmodligen en av förklaringarna till att generalklausulen inte har tillämpats av skattedomstolarna i avsedd utsträckning. Domstolarna kan antas vara obenägna att bortse från civilrättsligt godtagbara rättshandlingar, som bundit parterna och som tredje man förlitat sig på.

Det finns emellertid förfaranden, bestående av en eller flera rättshandlingar som, trots att de är giltiga, kan åstadkomma en skatteförmån i strid med vad lagstiftaren avsett. Om skatteförmånen varit ett väsentligt skäl för förfarandet föreligger enligt utredningens mening skatteflykt.

Skatteflykt i den mening som nu används är inte straffbar såvida förfarandet inte bygger på en oriktig uppgift. Åberopande av skenrättshandlingar och oriktigt rubricerade rättshandlingar har ansett utgöra oriktig uppgift. Det är däremot inte givet att sådan skatteflykt, på vilken nuvarande generalklausul kan appliceras, innefattar en oriktig uppgift. I vissa fall kan de lämnade uppgifterna vara objektivt oriktiga. Det karakteristiska för dem

torde dock oftast vara att de är oriktiga eller ofullständiga bara i den meningen att de inte lämnar upplysning om de omständigheter som möjliggör en tillämpning av generalklausulen. Det kan inte generellt göras gällande att underlåtenhet att lämna upplysning om sådana omständigheter innebär ett oriktigt meddelande. Angående sammanträffande av skatteflykt och skattefusk, se i övrigt avsnitt 2.2.3.

Den skatteflykt utredningen nu talar om bygger således på civilrättsligt giltiga rättshandlingar och innefattar normalt inte straffbar handling eller sådan oriktig uppgift som kan föranleda skattetillägg. Under sådana förhållanden bör enligt utredningens mening inte taxeringen ändras till följd av förfarandet, såvida inte detta strider mot någon skatteregel eller mot grunderna för en sådan i mer inskränkt betydelse än vad som tidigare berörts beträffande rekvisitet i skatteflyktssammanhang. Det bör inte göras någon åtskillnad mellan ett civilrättsligt och ett skatterättsligt betraktelsesätt. Vad som är giltigt enligt civilrättsliga regler, bör också godtas inom skatterätten när det gäller att fastställa den taxerade inkomsten.

Någon annan metod än ändring av taxeringen bör därför väljas för att göra skatteflykt olönsam för den skattskyldige. Utgångspunkten bör vara att den skatteförmån som uppstått till följd av skatteflykten skall elimineras, utan att taxeringen ändras. Det lämpligaste sättet att uppnå detta är att vid skatteflykt låta en avgift utgå med ett belopp som i princip motsvarar den skatteförmån som den skattskyldige erhållit till följd av förfarandet. Avgiften skall tillfalla staten och skall inte vara avdragsgill för den skattskyldige. Den bör följa reglerna för uppbörd och tekniskt sett bestämmas att falla in under begreppet skatt såsom detta begrepp förstås enligt 1 § uppbördslagen. Därmed kommer också i övrigt uppbördslagens regler att bli tillämpliga. Här kan tilläggas

att utfyllnadsskatten också i statsrättsligt hänseende torde vara att anse närmast som en skatt. Detta innebär t.ex. att reglerna i 2 kap. 10 § regeringsformen angående förbud mot retroaktiv lagstiftning torde bli tillämpliga på ifrågavarande avgift.

Avgiften - som utredningen valt att kalla utfyllnadsskatt - skall högst motsvara skatteförmånen. Skatteförmånen bör bestämmas med hänsyn till den skattskyldiges skäl för förfarandet och övriga omständigheter. Genom att taxeringen ligger fast finns ingen anledning att ta särskild hänsyn till medkontrahenter eller inverkan på den skattskyldiges efterföljande taxeringar.

Den vid taxeringen fastställda inkomsten av viss förvärvskälla har betydelse vid fastställandet av egenavgifter. Egenavgifter utgår enligt lagen (1981:691) om socialavgifter med viss procent av avgiftsunderlaget, som utgörs av inkomsten av viss förvärvskälla. Eftersom taxeringen enligt utredningens förslag inte skall ändras vid konstaterad skatteflykt, måste hänsyn tas till egenavgifterna vid bestämmandet av utfyllnadsskatten. Utredningen föreslår därför att den skatteförmån som utfyllnadsskatten skall neutralisera, skall utgöras av såväl den skatt som de socialavgifter som inte påförts till följd av skatteflykten.

Den taxerade inkomsten har betydelse även för försäkringen för tilläggspension, vissa bostadsbidrag och återbetalning av vissa studiestöd. Den kan också ha inverkan på vissa kommunala avgifter för t.ex. barntillsyn, social hemhjälp m.m. Utredningen anser emellertid inte det är realistiskt att tro att någon ägnar sig åt skatteflykt i syfte att uppnå fördelar i de avseenden som nu nämnts. Utredningen anser därför inte att det är påkallat att i lagen mot skatteflykt ta in bestämmelser härom. Utredningen erinrar om att det givetvis är möjligt att genom ändringar i de bestämmelser som reglerar angivna avgifter m.m., åstadkomma

ett hänsynstagande till eventuellt förekommande avgöranden i mål om skatteflykt. Därvid kan t.ex. föreskrivas att avgiften får omprövas om någon påförts utfyllnadsskatt och anledning förekommer till antagande att avgiftens storlek påverkats av skatteflyktsförfarandet. Vidare bör då också föreskrivas att avgiften får bestämmas till skäligt belopp, dock högst vad som motsvarar en beräkning enligt de grunder efter vilka utfyllnadsskatten beräknats.

Utfyllnadsskatten skall alltså bestämmas med hänsyn tagen till den skatt eller socialavgift som inte påförts till följd av skatteflyktsförfarandet. Utfyllnadsskatten bör utgå med ett belopp som högst får uppgå till den skatteförmån som skatteflykten lett till hos den skattskyldige eller någon denne närstående fysiska eller juridiska person. Enligt utredningens mening bör det råda stor frihet att inom denna ram bestämma utfyllnadsskatten efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till skälen för förfarandet och övriga omständigheter. Om förfarandet vid sidan av skatteskalen också motiveras av t.ex. organisatoriska eller andra kommersiella skäl än skattevinsten eller familjeskäl bör utfyllnadsskatten kunna bestämmas till lägre belopp än vad som annars skulle utgått. Ett annat skäl för lägre belopp än skatteförmånen kan vara att ingångsvärden och andra liknande värden påverkar den skattskyldiges skattesituation på ett ofördelaktigt sätt till följd av skatteflyktsförfarandet. Ett annat skäl kan exempelvis vara att gåvoskatt också kommer att påföras. Det kan vidare förhålla sig så att den skattskyldige vid tiden för skatteflyktsprocessen bringat skatteflyktstransaktionerna att upphöra trots att de från början var avsedda att pågå flera år. Om han åsamkats kostnader härför, bör detta kunna beaktas när utfyllnadsskatten skall bestämmas. Återigen bör emellertid erinras om att jämningsreglerna inte får tas till som en komplettering av rekvisitet "stridande mot grunderna för den lagstiftning som gäller för fastställande av underlaget", när denna fråga är osäker.

2.2.3 Sammanträffande av skatteflykt och skattefusk

Som antytts i föregående avsnitt kan det förekomma oriktiga uppgifter i samband med förfaranden som enligt utredningens förslag kommer att bedömas som skatteflykt. Det är inte möjligt att ange någon generell regel för att komma till rätta med frågan huruvida orsaken till skatteundandragandet skall anses ligga i den oriktiga uppgiften eller i förfarandet i övrigt. Kan ett urskiljande ske, så att det är möjligt att hänföra en viss del av det undandragna beloppet till skattefusk - eller sådant oriktigt meddelande som kan föranleda eftertaxering och skattetillägg - skall givetvis så ske. Är detta inte möjligt eller kan det ske endast med stora svårigheter bör det inte föreligga hinder att betrakta förfarandet i sin helhet som skatteflykt. Det är med andra ord endast i den mån ett oriktigt meddelande eller förtigande kan medföra straffrättsligt eller skatterättsligt ansvar i annan ordning (inkl. skattetillägg) som hinder föreligger att bedöma ett förfarande som skatteflykt.

2.3 Generalklausulens omfattning

Lagen mot skatteflykt gäller i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt och ersättningsskatt.

I utredningens direktiv erinras om att det finns områden inom beskattningen som ligger utanför klausulens tillämpningsområde och att det även där kan finnas stort intresse av att undandra skatt. Den indirekta beskattningen avses i första hand, men även inom arvs- och gåvobeskattningen kan väsentliga belopp undandras genom olika skatteflyktsåtgärder. Enligt direktiven bör, om utredningsarbetet visar att tillämpningen av klausulen bör utvidgas till att omfatta dessa och andra områden, som

för närvarande faller utanför klausulens tillämpning, förslag till en sådan utvidgning också kunna lämnas.

2.3.1 Tidigare utredningsförslag m.m.

Frågan om en skatteflyktsbestämmelse inom olika skatteområden diskuterades i förarbetena till den nuvarande lagen. I det tidigare angivna betänkandet, SOU 1975:77, Allmän skatteflyktsklausul, föreslogs att lagstiftningen skulle omfatta alla skatter och avgifter, som anges i skattebrottslagen (1971:69), däribland arvs- och gåvoskatten. Expertgruppen konstaterade (s. 57) att åtskilliga skatteflyktsåtgärder med anknytning till företagsbeskattningen inte riktar sig mot reglerna härom, utan mot andra delar av skattelagstiftningen. Den slutsats som drogs var, att en skatteflyktsklausul inte bara borde omfatta inkomstbeskattningen utan samtliga direkta och indirekta skatter samt sociala avgifter.

Efter remissbehandling överarbetades som nämnts expertgruppens förslag i departementet. Arbetet ledde fram till departementspromemorian, Ds B 1978:6, Lag mot skatteflykt. Lagförslaget omfattade inte andra skatter än inkomst- och förmögenhetsskatterna. I promemorian konstaterades bl.a. (s. 100), att det i och för sig kunde vara av värde om en skatteflyktsklausul omfattade arvs- och gåvobeskattningen och att särskilt sambandet mellan dessa skatteformer och förmögenhetsbeskattningen - som omfattades av förslaget - talade för en sådan lösning. Att något förslag i den riktningen likväl ej lades fram torde i första hand ha berott på att man tagit intryck av den remissopinion, som bl.a. ifrågasatt om expertgruppens lagförslag verkligen var lämpat för skatter av sådant slag. Ett ytterligare skäl som åberopades var att det bl.a. i fråga om arvs- och gåvoskatten saknades möjlighet att få bindande förhandsbesked.

Vid remissbehandlingen av promemorian ställde sig en övervägande del av remissinstanserna positiva till den avgränsning i fråga om lagens tillämpningsområde som skett. I prop. 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt, m.m. anslöt sig departementschefen i allt väsentligt till vad som i denna fråga anförts i promemorian.

År 1983 skedde en viss skärpning av klausulen (prop. 1982/83:84, SkU 20, rskr. 139, SFS 1983:75). I det sammanhanget berördes också frågan om lagen skulle ges ett utvidgat tillämpningsområde. Departementschefen anförde bl.a. (s. 13) att han i princip delade arbetsgruppens uppfattning att i stort sett hela skatteområdet borde omfattas av klausulen. Departementschefen konstaterade emellertid att detta förutsätter vissa överväganden rörande bl.a. behovet av ett utökat förhandsbeskedsinstitut. Sådana överväganden hade av tidsskäl inte varit möjliga att göra i det aktuella lagstiftningsärendet och frågan skulle tas upp i ett senare sammanhang.

Frågan om en skatteflyktsregel avseende arvs- och gåvobeskattningen har senast tagits upp i arvs- och gåvoskattekommitténs slutbetänkande (SOU 1987:62) Ny arvs- och gåvoskatte lag (s. 283 - 297). I betänkandet redovisas utförligt förarbetena till den nuvarande lagstiftningen och de överväganden som gjorts om dess tillämpningsområde.

Kommitténs uppgift var bl.a. att undersöka huruvida den gällande skatteflyktslagens tillämpningsområde skulle utsträckas till att också omfatta arvs- och gåvobeskattningen. I uppdraget ingick också att ta ställning till frågan om ett förhandsbeskedsinstitut.

Kommittén föreslog ett nytt institut som skulle möjliggöra återvinning av gåvoskatt om en gåva gått åter t.ex. på den grunden att parterna missbedömt skatteeffekterna. På grund härav gjorde kommittén den bedömningen att ett

förhandsbeskedsinstitut kunde undvaras. Denna lösning innebar att ett tidigare tungt vägande skäl mot en skatteflyktsbestämmelse på arvs- och gåvoskatteområdet kvarstod, nämligen avsaknaden av möjligheten att få förhandsbesked. Härtill kom, enligt kommittén, att erfarenheterna från inkomstbeskattningens område talade för att även en skatteflyktsklausul på arvs- och gåvoskatteområdet skulle tillämpas snävt. Kommitténs slutsats var att det inte fanns utrymme för att föreslå en skatteflyktsklausul. Betänkandet har remissbehandlats och kommitténs ställningstagande i fråga om en skatteflyktsbestämmelse har godtagits eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. Inom finansdepartementet förbereds för närvarande en lagrådsremiss på grundval av betänkandet om en ny arvs- och gåvoskattelag.

2.3.2 AGL efter familjerätsreformen

Arvs- och gåvoskattekommittén presenterade sitt betänkande i november 1987. Härefter har genomförts vissa förändringar i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt med anledning av familjerätsreformen (prop. 1987/88:61, SkU 14, rskr 100). Familjerätsreformen - liksom de därav föranledda förändringarna i AGL - trädde i kraft den 1 januari 1988. Enligt utredningens mening kan den nya arvs- och gåvoskattelagstiftningen - i vart fall när det gäller arvsbeskattningen - inte föranleda annan slutsats än att utrymmet för en skatteflyktsklausul blivit mindre. Bakgrunden till ett sådant ställningstagande är följande.

AGL bygger på att arvsbeskattningen - låt vara på ett schematiskt sätt - skall ske utifrån de civilrättsliga dispositioner som faktiskt har skett.

Genom familjerätsreformen har den efterlevande maken, ensam eller tillsammans med andra dödsbodelägare eller tillsammans med den avlidnes efterarvingar, oftast de

gemensamma barnen, getts vittgående möjligheter att påverka kvarlåtenskapens fördelning. Det kan enligt utredningens mening inte uteslutas att en rad åtgärder som företas före och efter ett dödsfall huvudsakligen syftar till att påverka arvsbeskattningen samt att åtgärderna i fråga i princip kan vara av det slag som står kringgåendeåtgärderna nära. Att man likväl inte hänför beteendena till denna kategori beror, enligt utredningens mening, på att principen om att de civilrättsliga dispositionerna skall beaktas vid arvsbeskattningen är godtagen av lagstiftaren.

Som ett exempel på det sagda kan anföras följande.

I 12 kap. 2 § ÄktB finns en ny bestämmelse av innebörd att den efterlevande maken kan förklara att hon eller han som sin giftorättsandel behåller sin egendom. Om bestämmelsen i fråga åberopas leder detta till att boet vid bodelningen inte skall delas i två lika stora delar utan i två delar vars storlek bestäms i förhållande till hur stor del av det sammanlagda giftorättsgodset som vardera maken bidrar med.

Bestämmelsen syftar till att ge den efterlevande maken ett skydd mot att behöva dela med sig av sitt giftorättsgods till den avlidnes barn som inte också är barn till den efterlevande (s.k. särkullbarn). Antaga att den avlidnes giftorättsgods uppgår till 200 000 kr och att den efterlevandes utgör 800 000 kr. En hälftendelning skulle i realiteten innebära att den efterlevande får avstå 300 000 kr till särkullbarnet. Om den efterlevande åberopar 12 kap. 2 § ÄktB leder det till att den dödes giftorättsandel - och därmed särkullbarnets arv - kommer att uppgå till 200 000 kr.

Bestämmelsen i 12 kap. 2 § ÄktB är emellertid tillämplig också i de fall bodelning i vanlig mening inte kan ske därför att den efterlevande maken är ensam dödsbodelägare.

Giftorättsanspråket och den efterlevande makens nya arvsrätt (3 kap. 1 § ärvdabalken), innebär i ensamdödsbofallen att den efterlevande maken övertar all egendom. Om 12 kap. 2 § ÄktB åberopas av den efterlevande maken innebär detta att fördelningen mellan giftorättsgods och arv blir en annan. Med utgångspunkt i förhållandena i exemplet ovan skulle den efterlevandes skattefria giftorättsandel bli 800 000 kr och arvet 200 000 kr.

I lagrådsremissen föreslogs ingen ändring i den redan tidigare gällande ordningen, att den efterlevande makens giftorättsandel vid beskattningen skall anses utgöra hälften av det sammanlagda giftorättsgodset, om inte beskattningen skall ske på grundval av en bodelning mellan olika dödsbodelägare. I sak skulle detta ha inneburit att man vid beskattningen inte skulle kunna ta hänsyn till att den efterlevande i ett enmansdödsbo åberopat 12 kap. 2 § ÄktB.

Departementschefen anförde i sammanhanget följande (prop. 1987/88:61 s. 37):

Vid ett ställningstagande till frågan när en avvikelse från den schematiska hälftendelningen skall medges finns det också anledning att väga in de uppenbara risker för skatteplanering som ett beaktande av 12 kap. 2 § ÄktB skulle föra med sig i nu aktuella fall. Till följd av att det saknas motstående intressen skapas det enligt min mening ett alltför stort utrymme för den efterlevande maken att uppnå icke avsedda skattefördelar. Vid den bedömningen har jag också beaktat den omständigheten att det i många fall kan vara svårt att avgöra ägarförhållanden mellan makar.

Det är enligt utredningen uppenbart att departementschefen i lagrådsremissen syftar till en bestämmelse avsedd att underkänna en viss i och för sig giltig åtgärd därför att den generellt sett kan leda till "icke avsedda skattefördelar".

Lagrådet konstaterade dock att det var uppenbart att om 12 kap. 2 § ÄktB åberopas måste detta i arvsskatterättsligt hänseende ges samma genomslagskraft som en formenlig bodelning (prop. s. 88). Lagrådets ställningstagande får ses i skenet av lagrådets inledningsvis framställda redogörelse för dess uppgift. Lagrådet konstaterar i fråga om arvsbeskattningen att "den arvsskatterättsliga regleringen inte får utformas så, att den civilrättsliga grundregleringen delvis betages sin verkan genom arvsskatte-uttag som drabbar den efterlevande på sådant sätt att de henne i civilrättsligt hänseende tillerkända förmånerna kan urholkas." Detta synsätt på förhållandet mellan civilrätt och arvsbeskattningen godtogs efter lagrådsbehandlingen och blev sedan helt genomfört i den framlagda propositionen.

Av det sagda torde framgå att det knappast finns utrymme för att införa en skatteflyktsbestämmelse avsedd för arvsbeskattningen. När det gäller gåvobeskattningen är en sådan slutsats inte lika självklar. Det torde i och för sig inte vara ovanligt att gåvor utgör ett led i skatteflyktsåtgärder. Å andra sidan kan antas att gåvoåtgärderna oftare syftar till att påverka inkomstbeskattningen än gåvobeskattningen. Utredningen har dock inte funnit anledning att komma till en annan slutsats än arvs- och gåvoskattekommittén. Till bilden hör också att det inom arvs- och gåvobeskattningen torde vara lättare än inom t.ex. inkomstbeskattningen att lagstiftningsvägen ingripa mot frekventa och i ögonfallande skatteflyktsåtgärder.

Det sista argumentet har bärkraft även såvitt avser mervärdeskatten. På mervärdeskatteområdet finns visserligen en bestämmelse (63 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt) enligt vilken riksskatteverket kan meddela förhandsbesked, om det är av vikt med hänsyn till sökandens intresse eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Utredningen har emellertid inhämtat att skatteflykt i traditionell mening är relativt ovanlig inom mervärdeskatte-

området. Det förekommer däremot skattefusk och förfaranden som bygger på skenavtal eller oriktigt betecknade rättshandlingar. De exempel på skatteflykt som utredningen blivit upplyst om har gällt förhållanden som lagstiftaren kunnat lagstifta emot om det ansetts nödvändigt eller också har det gällt skattefusk.

Utredningens slutsats är således att skatteflyktsbestämmelserna inte skall utvidgas till att omfatta andra skatteområden än de för närvarande gäller.

3 SPECIALMOTIVERING

3.1 Förslag till lag mot skatteflykt

Förslaget innebär - trots att mycket är övertaget från gällande lagstiftning - en helt ny inriktning av samhällets åtgärder mot skatteflykt. På grund härav och då gällande lag måste anses provisorisk bör generella regler mot skatteflykt tas upp i en helt ny lag. Benämningen torde emellertid kunna behållas.

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

Bestämmelserna i lagen gäller endast i den mån icke i annan lag meddelade särskilda bestämmelser till motverkande av skatteflykt skall tillämpas på förfarandet.

Av första stycket framgår att lagen liksom nuvarande lag omfattar inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt ett par skatter som utgör komplement till inkomstbeskattningen, nämligen utskiftningskatten och ersättningsskatten.

I nuvarande lag finns inte någon bestämmelse om konkurrens mellan generalklausulen och andra speciella skatteflyktsregler. Expertgruppen uttalade sig emellertid i frågan i betänkandet (SOU 1975:77) Allmän skatteflyktsklausul (s. 79):

Kollisioner mellan en ev. framtida skatteflyktsklausul och speciella skatteflyktsregler torde inte förorsaka några problem. De speciella skatteflyktsreglerna har i allmänhet den verkan, att skatteflyktstransaktioner av det ifrågavarande slaget försvinner. Skulle en kollision

uppkomma i något fall ligger det i sakens natur, att den speciella regeln har företräde. Det är en allmänt vedertagen princip, att speciella regler utesluter tillämpningen av en allmän regel på samma område. Härtill kommer, att de speciella skatteflyktsreglerna oftast har karaktär av materiella skatteregler. Dessa kan alltså tillämpas direkt och kräver inte hjälp av en allmän klausul.

Skatteflyktsutredningen anser att det bör framgå direkt av lagen att den gäller endast subsidiärt i förhållande till i annan lag meddelade särskilda bestämmelser till motverkande av skatteflykt.

Inom vissa områden finns emellertid s.k. stoppregler. Det är omtvistat i vilken mån man med stöd av en generalklausul får tillämpa stoppregler analogt för att hindra förfaranden som ligger något vid sidan av de förfaranden som stoppregeln avser. Enligt skatteflyktsutredningens mening utgör förekomsten av en stoppregel inte något hinder mot att generalklausulen tillämpas på förfaranden som syftar till att kringgå stoppreglerna. (Se regeringsrättens dom den 15 juni 1989, som återges på s. 28.) Tvärtom framstår grunderna för lagstiftningen ofta särskilt tydliga när det gäller stoppregler. Om den skattskyldige väljer förfaranden som inte direkt omfattas av stoppregeln men som syftar till att undgå dess konsekvenser, kan generalklausulen bli tillämplig på förfarandet. Detta gäller dock inte om förfarandet nämnts i motiven till stoppregeln och då inte föranlett någon åtgärd av lagstiftaren. I sådant fall kan klausulen inte användas mot förfarandet. Den kan inte heller användas i sådana fall där förfarandet visserligen inte nämnts i motiven, men regeln ändå avgränsats på annat sätt. Om stoppregeln exempelvis gäller förfaranden som företas före visst datum, kan inte generalklausulen användas på förfaranden som företagits efter detta datum.

2 § Med skatteflykt avses i denna lag ett förfarande som, utan att förfarandet innebär oriktigt meddelande eller

förtigande av uppgift, leder till att underlag för fastställande av skatt och socialavgifter bestäms till lägre belopp än som annars skulle ha skett, när

1. ett väsentligt skäl för förfarandet kan antas vara att uppnå ett sådant resultat och

2. förfarandet kan anses strida mot grunderna för den lagstiftning som gäller för fastställande av underlaget.

Den skatt eller den socialavgift som inte påförts till följd av skatteflykt benämns i denna lag skatteförmån.

I paragrafen anges vad som i lagen avses med begreppet skatteflykt. Liksom i nuvarande lag används ordet förfarande i stället för "rättshandling" för att beteckna det handlande som lagen riktar sig mot (jfr prop. 1980/81:17 s. 198 och prop. 1982/83:84 s. 18).

Den skatteflykt som avses i bestämmelsen bygger på civilrättsligt giltiga rättshandlingar. Det är således inte fråga om skenrättshandlingar eller oriktigt betecknade rättshandlingar. Sådana kan underkännas med stöd av allmänna rättsgrundsatser. Det är normalt inte heller fråga om straffbar handling eller sådan oriktig uppgift som kan föranleda skattetillägg, se avsnitt 2.2.3.

Det första villkoret för att skatteflykt skall föreligga är att förfarandet leder till att underlaget för fastställandet av skatt och socialavgifter har bestämts till ett lägre belopp än som annars skulle ha skett. Villkoret föranleder att ett spørsmål uppmärksammas, nämligen huruvida bestämmandet av nämnda underlag skall behöva ha vunnit laga kraft eller inte. Utredningen anser inte att bestämmandet skall behöva ha vunnit laga kraft för att en process om skatteflykt skall få inledas. Även häri finns likheter med eftertaxeringsprocessen, som ju kan löpa parallellt med en taxeringsprocess. Skulle i en samtidigt pågående taxeringsprocess frågor som är av betydelse för skatteflyktsprocessen dyka upp, synes det vara lämpligt att låta skatteflyktsprocessen vila till dess taxeringen

slutligen fastställts. För övrigt kan här nämnas att något särskilt förfarande i analogi med extraordinär besvärsmätt i taxeringsprocessen inte är föreslaget. En sådan ordning synes sakna praktisk betydelse.

Det andra rekvisitet för skatteflykt är att ett väsentligt skäl för förfarandet kan antas vara att uppnå resultatet att underlaget minskas. Enligt nuvarande generalklausul gäller att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna "kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet". Enligt förarbetena till bestämmelsen (prop. 1982/83:84 s. 44) innebär detta att förfarandet helt eller i viktiga delar skall framstå som praktiskt taget meningslöst, om man bortser från skatteförmånen. Det föreslagna rekvisitet har en större räckvidd. Det är tillräckligt att avsikten att uppnå lägre skatt kan antas ha varit ett av flera olika skäl för förfarandet. Skatteförmånen skall visserligen ha utgjort ett väsentligt skäl men behöver inte ha varit det huvudsakliga skälet för förfarandet. Transaktionen kan således framstå som meningsfull i flera andra betydelsefulla avseenden, men ändå anses som en skatteflyktstransaktion om också skatteförmånen kan antas ha utgjort ett väsentligt skäl. Här bör tilläggas att denna bedömning är av objektiv karaktär, dvs. transaktionen skall bedömas såsom den framstår för den utomstående bedömaren. Den skattskyldiges egna inställning är givetvis av värde att utvärdera, men kan inte tillmätas avgörande betydelse.

Enligt nuvarande klausul gäller som förutsättning att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot grunderna för lagstiftningen. I den definition av skatteflykt, som utredningen nu föreslår, har rekvisitet utformats så att förfarandet kan anses strida mot grunderna för den lagstiftning som gäller för fastställande av underlaget för skatt och socialavgifter. Rekvisitet ansluter således nära till nuvarande lydelse och bör också i huvudsak tillämpas så som hittills skett i

rättspraxis, se avsnitt 2.2.1. Detta innebär emellertid inte bara att man måste göra en prövning av hur lagstiftaren skulle ha förhållit sig till förfarandet om det varit föremål för hans bedömning. Även hur lagstiftaren har förhållit sig sedan förfarandet blivit vanligt och känt kan behöva beaktas till ledning för bedömningen av lagstiftarens inställning. Detta får i sin tur till följd bl.a. att förfaranden som har blivit godtagna i praxis - i synnerhet om regeringsrätten godtagit förfarandet - och är vanliga i affärslivet inte bör stoppas med hjälp av generalklausulen. Här har lagstiftaren haft möjlighet att gå in med ändrad lagstiftning. Meningen är alltså inte att domstolarna skall ta generalklausulen till hjälp för att ändra gällande praxis eller för att stoppa transaktioner som varit kända och pågått under en längre tid men som omvärderats kanske till följd av ändrad lagstiftning på andra områden än skatteområdet.

Under de senaste åren har det förekommit en organiserad handel med bl.a. bolagsandelar i syfte att tillhandahålla skatteavdrag. Gemensamt för de olika förfaranden som förekommit är bl.a. att försäljningen av andelarna har skett i organiserad form, att den skattskyldiges innehav av andelarna varit kortvarigt och att verksamheten redovisat negativt resultat. Skatteflyktsutredningen - som med hänsyn till pågående processer inte vill uttala sig i detalj om förfarandena - vill i detta sammanhang endast konstatera att enbart det förhållandet att det är fråga om organiserad verksamhet i stor skala inte torde böra föranleda en tillämpning av vare sig gällande skatteflyktslag eller den av utredningen föreslagna skatteflyktslagen.

En genomgång av de rättsfall från regeringsrätten varvid skatteflyktsklausulen har tillämpats (RÅ 1984 1:92, RÅ 1985 Aa 62, RÅ 1986 ref. 54) visar att även den nu föreslagna klausulen skulle vara tillämplig. När det

gäller rättsfall varvid klausulen inte har ansetts tillämplig är bilden inte helt entydig.

I rättsfallet RÅ 1983 1:35 var fråga om tillämpning av den ursprungliga klausulen. En skattskyldig avsåg att överlåta av honom själv ägda rörelsetillgångar till ett av honom helägt aktiebolag och därefter sälja aktierna i aktiebolaget till en utomstående köpare. Regeringsrätten fann att det angivna förfarandet inte avvek från kommunal-skattelagens regelsystem och att det inte stred mot grunderna för lagens bestämmelser om beskattning vid överlåtelse av rörelsetillgångar och företag. Med hänsyn till regeringsrättens entydiga inställning till rekvisitet "stridande mot lagstiftningens grunder" torde inte heller den av utredningen nu föreslagna lagen mot skatteflykt kunna tillämpas på fallet.

I två av rättsfallen (RÅ 1985 1:68 och RÅ 1984 1:46) har regeringsrätten funnit att någon sådan skatteförmån som sägs i punkten 1 av 2 § skatteflyktslagen inte uppkommit för den skattskyldige. Dessa rättsfall kommenteras nedan under 3 §.

I övriga rättsfall har regeringsrätten ansett att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna inte utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Det gäller RÅ 1984 Aa 189, RÅ 1985 1:42, RÅ 1985 1:69 och RÅ 1987 ref. 131. Med den nya utformningen av rekvisitet - att det uppnådda skatteresultatet utgjort ett väsentligt skäl för förfarandet - kommer förfaranden som anges i RÅ 1984 Aa 189, RÅ 1985 1:69 och RÅ 1987 ref. 131 tveklöst att omfattas av lagen. (Utredningen bortser från att förfarandena har stoppats eller kommer att stoppas genom annan lagstiftning). Rättsfallet RÅ 1985 1:42 innebar att regeringsrätten inte fann att skatteförmånen utgjorde det huvudsakliga skälet för förfarandet. Skatteflyktsutredningen anser för sin del att det kan antas att skatteförmånen utgjorde ett väsentligt skäl för det valda förfarandet.

Det saknas visserligen anledning att betvivla de skattskyldigas uppgifter om skälet till att de lämnade ekonomisk hjälp till dottern i samband med hennes husbygge. Att man som stödform valde den i rättsfallet angivna konstruktionen betingades emellertid enligt utredningens mening till väsentlig del av skatteskäl. Punkten 1 i den föreslagna lagen skulle således vara uppfylld.

3 § Har en inte obetydlig skatteförmån uppkommit för en skattskyldig som medverkat i skatteflykt eller för en honom eller henne närstående person utgår utfyllnadsskatt för den skattskyldige.

Med närstående person avses sådan fysisk eller juridisk person som sägs i 4 kap. 3 § första och andra styckena punkterna 1 - 2 och 4 konkurslagen (1987:672).

Enligt nuvarande skatteflyktslag skall taxeringen ändras vid fall av konstaterad skatteflykt. Enligt den nya lagen görs ingen ändring i den ordinarie taxeringen. I stället utgår utfyllnadsskatt för den skattskyldige.

Nuvarande lag tar hänsyn enbart till en skatteförmån som uppstått hos den skattskyldige själv. Det är vanligt vid skatteflykt att skatteförmåner uppstår hos en familjegendenskap eller mellan bolag och dess intressenter. Enligt den föreslagna lagen spelar det därför ingen roll om den skattskyldige gynnar sig själv eller någon närstående.

Med närstående avses samma krets som sägs i 4 kap. 3 § första och andra styckena punkterna 1 - 2 och 4 konkurslagen. 4 kap. 3 § konkurslagen lyder:

Som närstående till gäldenären anses den som är gift med gäldenären eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till gäldenären eller är besvägrad med honom i rätt upp- eller nedstigande led eller så att

den ene är gift med den andres syskon samt den som på annat sätt står gäldenären personligen särskilt nära.

Som närstående till en näringsidkare eller en juridisk person anses vidare

1. den som har en väsentlig gemenskap med näringsidkaren eller den juridiska personen som är grundad på andelsrätt eller därmed jämförligt ekonomiskt intresse,
2. den som inte ensam men tillsammans med en närstående till honom har sådan gemenskap med näringsidkaren eller den juridiska personen som sägs under 1,
3. den som genom en ledande ställning har ett bestämmande inflytande över verksamhet som näringsidkaren eller den juridiska personen bedriver,
4. den som är närstående till någon som enligt 1 - 3 är närstående.

Bestämmelsen har samma lydelse som 29 a § gamla konkurslagen (1921:225) erhöill genom propositionen 1975:6. Enligt propositionen (s. 198) avses med begreppet den som på annat sätt står gäldenären särskilt nära i första hand sambor och fosterbarn. Med andelsrätt åsyftas bl.a. aktieinnehav. Bestämmelsen inbegriper alla tänkbara kopplingar t.ex. mellan moderbolag och dotterbolag eller mellan företag med gemensamt moderbolag.

Om en skatteförmån uppkommit för den skattskyldige eller för någon närstående som nyss sagts, och skatteflykt enligt 2 § föreligger, skall utfyllnadsskatt påföras den skattskyldige. I två rättsfall, RÅ 1985 1:68 och RÅ 1984 1:46, har regeringsrätten funnit att skatteflyktslagen inte varit tillämplig eftersom någon skatteförmån inte uppstått hos den skattskyldige. I båda fallen uppkom skatteförmåner för familjegemenskapen i dess helhet. I ena fallet var fråga om farföräldrar - barnbarn. I det andra far - dotter. Utredningen konstaterar att det visserligen är tveksamt om skatteflykt enligt 2 § i den föreslagna lagen skulle anses föreligga i de angivna fallen. Det förhållandet att någon skatteförmån inte uppstått hos den skattskyldige utan hos familjegemenskapen, skulle emellertid inte hindrat en tillämpning av den nya lagen.

Utfyllnadsskatt blir enligt 3 § i förslaget aktuellt först vid en inte obetydlig skatteförmån. I likhet med nuvarande ordning är generalklausulen inte avsedd för att komma till rätta med småförmåner i skattehänseende (prop. 1980/81:17 s. 119). Vad som sades vid tillkomsten av nuvarande lag äger giltighet även i fråga om den nya lagen. Det är således inte möjligt eller lämpligt att i lagtexten ange något bestämt belopp. En mindre skattevinst bör kunna anses som inte obetydlig om den uppnås genom ett förfarande som upprepas från år till år eller ger skatteförmåner under flera år. Vid transaktioner av engångskaraktär bör den undandragna skatten, som anfördes i prop. 1980/81:17 (s. 120), uppgå till något tusental kronor innan klausulen tillämpas.

4 § Utfyllnadsskatt skall bestämmas med hänsyn till den skattskyldiges skäl för förfarandet och omständigheterna i övrigt och utgår med ett belopp som högst får uppgå till den skatteförmån som skatteflykten har lett till hos den skattskyldige eller någon honom eller henne närstående. Om utfyllnadsskatt skall påföras flera som har medverkat i skatteflykt, får den totala utfyllnadsskatten inte överstiga skatteförmånen.

När det gäller frågan hur skatteförmånen skall beräknas bör följande beaktas. Till en början bör ledning kunna hämtas från det "omvägsrekvisit" som tidigare gällt i generalklausulssammanhang. Föreligger en "omväg" kan man jämföra med vad som tycks vara det naturligaste sättet att uppnå det ekonomiska resultatet som skatteflyktstransaktionen åstadkommit och bestämma skatteförmånen med utgångspunkt häri. I övrigt kan anmärkas att det ju ankommer på det allmänna att i skatteflyktsprocessen ange vari skatteflykten består. I samband härmed måste naturligtvis utredas i vilket avseende en skattelättnad har uppnåtts. Även här är det förloppet sett i det större ekonomiska sambandet som kommer i blickpunkten. Kommer domstolen fram till att ett förfarande strider mot grunderna för den lagstiftning som gäller för fastställda av underlaget, får man även här välja det naturligaste,

av skattelagstiftningen "tillåtna" sättet att åstadkomma motsvarande ekonomiska resultat, och jämföra beskattningseffekterna. Här kan det bli utrymme för olika alternativ, varvid det för den skattskyldige gynnsammaste alternativet bör väljas. Utredningen erinrar om att utrymme härutöver finns för jämkning av utfyllnadsskatten när skäl föreligger för det.

Ett särskilt problem föreligger när den skattskyldige i en skatteflyktsprocess uppger att han - därest en transaktion skulle falla in under lagen mot skatteflykt - helt och hållet önskar avstå från transaktionen och vill att den skall återgå. Detta synes böra tillåtas och skatteflyktspåföljd således inte förekomma, i den mån situationen är den att genom taxeringsbesvär kan åstadkommas att taxeringarna blir ändrade. Har taxeringarna vunnit laga kraft bör återtagandet av transaktionen inte beaktas i skatteflyktsprocessen.

Som framgår närmare av den allmänna motiveringen skall utfyllnadsskatten bestämmas med hänsyn till de skäl som legat till grund för förfarandet. Om skatteskalen varit ensamt avgörande, finns anledning bestämma utfyllnadsskatten till ett högre belopp än när också t.ex. andra kommersiella skäl än skatteförmånen, familjeskäl eller organisatoriska skäl spelat en roll för det valda förfarandet. Med övriga omständigheter som kan påverka utfyllnadsskattens storlek, avses att den skattskyldige eller en närstående t.ex. kommer att drabbas av gåvoskatt eller ett oförmånligt ingångsvärde till följd av förfarandet. Utfyllnadsskatten får inte överstiga den skatteförmån som skatteflykten lett till hos den skattskyldige eller någon närstående.

Vid bestämmandet av utfyllnadsskatten bör domstolen ha stor frihet, varvid mycket stor hänsyn för fästas vid omständigheterna i det särskilda fallet. Som tidigare nämnts får det dock inte förekomma att osäkerhet i fråga om rekvisitet "förfarandet kan anses strida mot grunderna

för den lagstiftning som gäller för fastställande av underlaget" leder till utfyllnadsskatt som jämkas på grund av osäkerheten.

Bestämmelsen i andra stycket har tillkommit för att inte utfyllnadsskatten skall kunna överstiga skatteförmånen när flera har medverkat i skatteflykt och utfyllnadsskatten skall påföras fler än en av dem. Vid fördelningen av utfyllnadsskatten mellan de medverkande kan rätten med stöd av regeln att utfyllnadsskatten skall bestämmas med hänsyn till den skattskyldiges skäl för förfarandet och omständigheterna i övrigt påföra den mest aktive eller den som framstår som organisatör av förfarandet ett större belopp än de övriga. När juridiska personer är inblandade, finns det skäl att i första hand vända sig gentemot medverkande fysiska personer.

5 § Fråga om utfyllnadsskatt prövas av länsrätt efter framställning av länsskattemyndighet. Om handläggning av sådan fråga och om överklagande av beslut med anledning härav gäller i tillämpliga delar bestämmelserna om eftertaxering i taxeringslagen (1965:623).

Nuvarande lag mot skatteflykt innehåller bestämmelser i 3 § om hur taxeringen skall ändras till följd av att lagen tillämpas. Den innehåller emellertid inga processuella bestämmelser i övrigt. I stället anges i 67 § taxeringslagen att frågor om tillämpning av klausulen skall prövas i första instans av länsrätten på talan av länsskattemyndighet. Det anges vidare att om handläggning av sådan framställning och om fullföljd av talan mot beslut i sådan fråga, skall i tillämpliga delar gälla vad som är stadgat om besvär rörande taxering. I 114 a § taxeringslagen har införts en möjlighet till eftertaxering, när rättelse av taxering påkallats av att lagen mot skatteflykt är tillämplig.

Skatteförenklingskommittén har i betänkandet (SOU 1988:21 - 22) Ny taxeringslag - reformerad skatteprocess föreslagit

ett nytt taxeringsförfarande fr.o.m. 1991 års taxering. Betänkandet bereds för närvarande i regeringskansliet.

Frågor om tillämpning av lagen mot skatteflykt är av sådan svårighetsgrad att de - liksom hittills skett - bör prövas av domstol redan från början. Taxeringsnämnden måste således åläggas att snarast underrätta länsskatte-myndigheten om misstänkta fall så att denna får möjlighet att göra en framställning till länsrätten.

Handläggningen hos länsrätten av en fråga om tillämpning av lagen och överklagande av en sådan fråga bör i tillämpliga delar följa de regler som gäller om efter-taxering.

Utfyllnadsskatten bör anses utgöra en skatt enligt 1 § uppbördslagen. En bestämmelse härom måste tas in i 1 § uppbördslagen. Utfyllnadsskatt kommer då att tas ut som tillkommande skatt, varpå respitränta bör utgå enligt huvudregeln i 32 § uppbördslagen.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991, då lagen (1980:865) mot skatteflykt upphör att gälla.

2. Den gamla lagen gäller dock fortfarande i fråga om rättshandlingar som företagits före den 1 januari 1991.

Nuvarande lag är tidsbegränsad och tillämpas på rätts-handlingar som företagits fram t.o.m. den 31 december 1989. Det kan enligt utredningens mening antas att riksdagen efter framställning av regeringen kommer att förlänga lagen t.o.m. den 31 december 1990.

Den nya lagen bör gälla från den 1 januari 1991, då den aviserade inkomstskattereformen avses träda i kraft. Med hänsyn till förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning bör lagen gälla endast förfaranden som ägt rum efter detta datum. Den gamla lagen bör samtidigt förlängas och

under the same conditions as the other two
and the same results were obtained.

Statens offentliga utredningar 1989

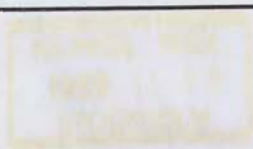
Kronologisk förteckning

1. Rapport av den särskilde utredaren för granskning av hotbilden mot och säkerhetsskyddet kring statsminister Olof Palme. C.
 2. Beskattning av fåmansföretag. Fi.
 3. Integriteten vid statistikproduktion. C.
 4. Fasta Öresundsförbindelser. K.
 5. Samordnad länsförvaltning. Del 1: Förslag. C.
 6. Samordnad länsförvaltning. Del 2: Bilagor. C.
 7. Vidgad etableringsfrihet för nya medier. U.
 8. UD:s presstjänst. UD.
 9. Särskild inkomstskatt för utländska artister m.fl. Fi.
 10. Två nya treåriga linjer. U.
 11. Hushållssparandet - Huvudrapport från Spardelegationens sparundersökning. Fi.
 12. Den regionala problem bilden. A.
 13. Mångfald mot enfald. Del 1. A.
 14. Mångfald mot enfald. Del 2. Lagstiftning och rättsfrågor. A.
 15. Storstadstrafik 2 - Bakgrundsmaterial. K.
 16. Kostnadsutveckling och konkurrens i banksektorn. Fi.
 17. Risker och skydd för befolkningen. Fö.
 18. SÄPO - Säkerhetspolisens arbetsmetoder. C.
 19. Regionalpolitikens förutsättningar. A.
 20. Tullregisterlag m.m. Fi.
 21. Sätt värde på miljön - miljöavgifter på svavel och klor. ME.
 22. Censurlagen - en modernisering av biografförordningen. U.
 23. Parkeringsköp. Bo.
 24. Statligt finansiellt stöd? I.
 25. Rapporter till finansieringsutredningen. I.
 26. Kustbevakningens roll i den framtida sjöövervakningen. Fi.
 27. Forskning vid de mindre och medelstora högskolorna. U.
 28. Utbildningar för framtidens tandvård. U.
 29. Samarbete kring klinisk utbildning och forskning inför 90-talet. U.
 30. Professorstillsättning. En översyn av proceduren vid tillsättning av professorstjänster. U.
 31. Statens mät- och provstyrelse. I.
 32. Miljöprojekt Göteborg - för ett renare Hisingen. ME.
 33. Reformerad inkomstbeskattning
 - Skattereformens huvudlinjer. Del 1.
 - Inkomst av kapital. Del 2.
 - Inkomst av tjänst, lagtext och kommentarer. Del 3.
 - Bilagor, expertrapporter. Del 4. Fi.
 34. Reformerad företagsbeskattning
 - Motiv och lagförslag. Del 1.
 - Expertrapporter. Del 2. Fi.
 35. Reformerad mervärdesskatt m.m.
 - Motiv. Del 1.
 - Lagtext och bilagor. Del 2. Fi.
 36. Inflationskorrigerad inkomstbeskattning. Fi.
 37. Utländska förvärv av Svenska företag - en studie av utvecklingen. I.
 38. Det nya skatteförslaget - sammanfattning av skatteutredningarnas betänkanden. Fi.
 39. Hjälpmedelsverksamhetens utveckling - kartläggning och bedömning. S.
 40. Datorisering av tullrutinerna - slutrapport. Fi.
 41. Samerätt och sameting. Ju.
 42. Det civila försvaret. Del 1.
 - Det civila försvaret. Del 2. Författningstext. Fö.
 43. Storstadstrafik 3 - Bilavgifter. K.
 44. Översyn av vapenlagstiftningen. Ju.
 45. Standardiseringens roll i EFTA/EG - samarbetet. I.
 46. Arméns utveckling och försvarets planeringssystem. Fö.
 47. Hjälpmedelsverksamhetens utveckling - Bilagor. S.
 48. Energiforskning för framtiden. ME.
 49. Energiforskning för framtiden. Bilagor. ME.
 50. Stiftelser för samverkan. U.
 51. Den gravida kvinnan och fostret - två individer. Om fosterdiagnostik. Om sena aborter. Ju.
 52. Det statliga energiforskningsprogrammet - aktörer inom energisektorn. ME.
 53. Arbetstid och välfärd.
 - Arbetstid och välfärd. Bilagedel A.
 - Arbetstid och välfärd. Bilagedel B. A.
 54. Rätt till gymnasieutbildning för svårt rörelsehindrade ungdomar. S.
 55. Fungerande regioner i samspel. A.
 56. Fiskprisregleringen och fiskeriadministrationen. JO.
 57. DO och Nämnden mot etnisk diskriminering
 - de tre första åren.
 58. Undantagandepensionärens ekonomi. S.
 59. Nominering av redovisningskonsulter. C.
 60. Huvudbetänkande från alternativmedicinkommittén. S.
 61. Hälsohem. S.
 62. Alternativa terapier i Sverige. S.
 63. Värdering av alternativmedicinska teknologier. S.
 64. Kommunalbot. C.
 65. Staten i geografin. A.
-

Statens offentliga utredningar 1989

Kronologisk förteckning

- 66. Begreppet krigsmateriel. UD.
- 67. Levnadsvillkor i storstadsregioner. SB.
- 68. Storstadens partier och valdeltagande 1948-1988. SB.
- 69. Storstadsregioner i förändring. SB.
- 70. Storstädernas arbetsmarknad. SB.
- 71. Ny bostadsfinansiering. Bo.
- 72. Värdepappersmarknaden i framtiden. Fi.
- 73. TV - politiken. U.
- 74. Forskningsetisk prövning. Organisation, information och utbildning. U.
- 75. Etisk granskning av medicinsk forskning. De forskningsetiska kommittéernas verksamhet. U.
- 76. Att förebygga ALLERGI / överkänslighet.
- 77. Expertbilaga. Beskrivningar av ALLERGI / överkänslighet.
- 78. Statistikbilaga. Omfattning av ALLERGI / överkänslighet.
- 79. Storstadstrafik 4 - Ytterligare bakgrundsmaterial. K.
- 80. Förenklad handläggning hos HSAN m.m. S.
- 81. Ny generalklausul mot skatteflykt. Fi.



Statens offentliga utredningar 1989

Systematisk förteckning

Statsrådsberedningen

- Levnadsvillkor i storstadsregioner. [67]
Storstadens partier och valdeltagande 1948-1988. [68]
Storstadsregioner i förändring. [69]
Storstädernas arbetsmarknad. [70]

Justitiedepartementet

- Samerätt och sameting. [41]
Översyn av vapenlagstiftningen. [44]
Den gravida kvinnan och fostret - två individer. Om fosterdiagnostik. Om sena aborter. [51]

Utrikesdepartementet

- UD:s presstjänst. [8]
Begreppet krigsmateriel. [66]

Försvarsdepartementet

- Risker och skydd för befolkningen. [17]
Det civila försvaret. Del 1. [42]
Det civila försvaret. Del 2. Författningstext. [42]
Arméns utveckling och försvarets planeringssystem. [46]

Socialdepartementet

- Hjälpmedelverksamhetens utveckling - kartläggning och bedömning. [39]
Hjälpmedelverksamhetens utveckling - Bilagor. [47]
Rätt till gymnasieutbildning för svårt rörelsehindrade ungdomar. [54]
Undantagandepensionärernas ekonomi. [58]
Huvudbetänkande från alternativmedicinkommittén. [60]
Hälsohem. [61]
Alternativa terapier i Sverige. [62]
Värdering av alternativmedicinska teknologier. [63]
Att förebygga ALLERGI / överkänslighet. [76]
Expertbilaga. Beskrivningar av ALLERGI / överkänslighet. [77]
Statistikbilaga. Omfattning av ALLERGI / överkänslighet. [78]
Förenklad handläggning hos HSAN m.m. [80]

Kommunikationsdepartementet

- Fasta Öresundsförbindelser. [4]
Storstadstrafik 2 - Bakgrundsmaterial. [15]
Storstadstrafik 3 - Bilavgifter. [43]

- Storstadstrafik 4 - Ytterligare bakgrundsmaterial. [79]

Finansdepartementet

- Beskatning av fåmansföretag. [2]
Särskild inkomstskatt för utländska artister m.fl. [9]
Hushållsparandet - Huvudrapport från Spardelegationens sparundersökning. [11]
Kostnadsutveckling och konkurrens i banksektorn. [16]
Tullregisterlag m.m. [20]
Kustbevakningens roll i den framtida sjöövervakningen. [26]
Reformerad inkomstbeskatning
- Skattereformens huvudlinjer. Del 1. [33]
- Inkomst av kapital. Del 2. [33]
- Inkomst av tjänst, lagtext och kommentarer. Del 3. [33]
- Bilagor, expertrapporter. Del 4. [33]
Reformerad företagsbeskatning
- Motiv och lagförslag. Del 1. [34]
- Expertrapporter. Del 2. [34]
Reformerad mervärdeskatt m.m.
- Motiv. Del 1. [35]
- Lagtext och bilagor. Del 2. [35]
Inflationskorrigerad inkomstbeskatning. [36]
Det nya skatteförslaget - sammanfattning av skatteutredningarnas betänkanden. [38]
Datorisering av tullrutinerna - slutrapport. [40]
Värdepappersmarknaden i framtiden. [72]
Ny generalklausul mot skatteflykt. [81]

Utbildningsdepartementet

- Vidgad etableringsfrihet för nya medier. [7]
Två nya treåriga linjer. [10]
Censurlagen - en modernisering av biografförordningen. [22]
Forskning vid de mindre och medelstora högskolorna. [27]
Utbildningar för framtidens tandvård. [28]
Samarbete kring klinisk utbildning och forskning inför 90-talet. [29]
Professorstillsättning. En översyn av proceduren vid tillsättning av professorstjänst. [30]
Stiftelser för samverkan. [50]
TV - politiken. [73]
Forskningsetisk prövning. Organisation, information och utbildning. [74]
Etisk granskning av medicinsk forskning.
De forskningsetiska kommittéernas verksamhet. [75]



Statens offentliga utredningar 1989

Systematisk förteckning

Jordbruksdepartementet

Fiskprisregleringen och fiskeriadministrationen. [56]

Det statliga energiforskningsprogrammet - aktörer inom energisektorn. [52]

Arbetsmarknadsdepartementet

Den regionala problembilden. [12]

Mångfald mot enfald, Del 1. [13]

Mångfald mot enfald, Del 2.

Lagstiftning och rättsfrågor. [14]

Regionalpolitikens förutsättningar. [19]

Arbetstid och välfärd.

Arbetstid och välfärd. Bilagedel A.

Arbetstid och välfärd. Bilagedel B. [53]

Fungerande regioner i samspel. [55]

DO och Nämnden mot etnisk diskriminering

— de tre första åren. [57]

Staten i geografin. [65]

Industridepartementet

Statligt finansiellt stöd. [24]

Rapporter till finansieringsutredningen. [25]

Statens mät- och provstyrelse. [31]

Utländska förvärv av svenska företag - en studie av utvecklingen. [37]

Standardiseringens roll i EFTA/EG - samarbetet. [45]

Civildepartementet

Rapport av den särskilde utredaren för granskning av hotbilden mot och säkerhetsskyddet kring statsminister Olof Palme. [1]

Integriteten vid statistikproduktion. [3]

Samordnad länsförvaltning. Del 1: Förslag. [5]

Samordnad länsförvaltning. Del 2: Bilagor. [6]

SÄPO - Säkerhetspolisens arbetsmetoder. [18]

Nominering av redovisningskonsulter. [59]

Kommunalbot. [64]

Bostadsdepartementet

Parkeringsköp. [23]

Ny bostadsfinansiering. [71]

Miljö- och energidepartementet

Sätt värde på miljön - miljöavgifter på svavel och klor. [21]

Miljöprojekt Göteborg - för ett renare Hisingen. [32]

Energiforskning för framtiden. [48]

Energiforskning för framtiden. Bilagor. [49]





1989 offentlig utredningar

tematisk förteckning

1. Allmänna principer

1.1. Allmänna principer för utredningar (1989)

1.2. Allmänna principer för utredningar (1989)

2. Arbetsmarknad och arbetslöshet

2.1. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

2.2. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

2.3. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

2.4. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

2.5. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

2.6. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

2.7. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

2.8. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

2.9. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

2.10. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

2.11. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

2.12. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

3. Arbetsmarknad och arbetslöshet

3.1. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

3.2. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

3.3. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

3.4. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

3.5. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

3.6. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

4. Arbetsmarknad och arbetslöshet

4.1. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

4.2. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

4.3. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

4.4. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

4.5. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

4.6. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

4.7. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

4.8. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

4.9. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

4.10. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

5. Arbetsmarknad och arbetslöshet

5.1. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

5.2. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

6. Arbetsmarknad och arbetslöshet

6.1. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

6.2. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

6.3. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

6.4. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

6.5. Arbetsmarknad och arbetslöshet (1989)

