

# SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

Nr 4 1976

---

## Begreppet verklig innebörd i skatterätten

Några reflektioner med anledning av betänkandet om en allmän skatteflyktsklausul

*Av t f universitetslektorn Sture Bergström*

En expertgrupp inom företagsskatteberedningen (i fortsättningen kallad skatteflyktsutredningen) har lagt fram ett förslag till en allmän skatteflyktsklausul inom skatterätten.<sup>1</sup>

Skatteflyktsklausulen är uppbyggd på följande tre rekvisit.

- 1) Den skattskyldige skall ha företagit en rättshandling.
- 2) Denna rättshandling skall ensam eller i förening med en eller flera rättshandlingar där den skattskyldige är direkt eller indirekt inblandad, bereda honom en skatteförmån i strid med lagstiftningens anda och mening.
- 3) Det skall pga omständigheterna vara sannolikt att denna förmån utgör den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen.

Om dessa tre rekvisit är uppfyllda skall den skattskyldiges transaktioner betraktas som skatteflykt och leda till rättelse av beskattningsresultatet, såvida inte den skattskyldige kan visa, att hans syfte inte varit illojalt. I det sistnämnda fallet får den skattskyldige behålla sin skatteförmån.<sup>2</sup>

### **Svårigheter att i rättspraxis ingripa mot försök att kringgå skattelag**

Innan utredningens förslag behandlas mera i detalj, skall jag diskutera varför det är svårt att ingripa mot kringgåendeförsök i praxis.

Kringgående av skattelag föreligger om en skattskyldig, genom att föeta en eller flera civilrättsligt giltiga rättshandlingar, uppnår en skattelindring som inte är avsedd från lagstiftarens sida.<sup>3</sup> Jag skall konkretisera problemen med hjälp av ett exempel.

Ett typiskt kringgåendeförsök föreligger om en skattskyldig utnyttjar en skatteregel i syfte att kringgå en annan skattebestämmelse.

En sådan situation förelåg i rättsfallet RA 1958 ref 56, där omständigheterna i korthet var följande.

D tecknade en pensionsförsäkring och tillgodoförde sig avdrag för premiebetalningarna på denna försäkring. Som förmånstagare till utfallande försäkringsbelopp satte han in två vetenskapliga samfund, som inte var skattskyldiga för utfallna belopp på försäkringen. Under ett beskattningsår hade 40.000 kr betalats ut till dessa samfund.

D lyckades på detta sätt kringgå reglerna om att periodiskt understöd till juridiska personer inte är avdragsgillt samtidigt som utfallande belopp blev skattefria för de vetenskapliga samfunden. Jag tillåter mig att förenkla problemställningen i målet och diskutera frågan om D skulle ha medgetts avdrag för pensionsförsäkringspremierna enligt då gällande lagstiftning.<sup>4</sup>

Av förarbetena till då gällande bestämmelser om avdrag för pensionsförsäkringspremier framgår att avdragsrätten för pensionsförsäkringspremier var avsedd att gälla generellt – utom i vissa fall som särskilt reglerades i kommunalskattelagen – och att den som insatts som förmånstagare skulle beskattas för utfallande belopp.<sup>5</sup>

Å andra sidan synes syftet med reglerna, om att periodiska understöd till juridiska personer inte är avdragsgillt, tala för att avdrag skulle ha vägrats D för erlagda premier.

Vi har här att göra med en konflikt mellan två sinsemellan oförenliga skatterättsliga regler. Konflikten kan endast lösas genom att den ena bestämmelsen anses ta över den andra.

Antingen skall D medges avdrag för erlagda premier eller så skall han vägras avdrag pga att de betalda beloppen skulle ha ansetts utgöra ej avdragsgilla periodiska understöd till juridiska personer. Det är inte givet att denna konflikt skall lösas på så sätt att den kringgångna regeln skall tillämpas istället för den utnyttjade bestämmelsen.<sup>6</sup> Förklaringen till detta är att en sådan rättstillämpning kräver att den kringgångna regeln tillämpas analogt på pensionsförsäkringspremieinbetalningarna. Analog rättstillämpning förekommer emellertid mycket sparsamt i svensk skattepraxis. Det torde få tolkas som så att det krävs mycket starka skäl för att en skatteregel skall tillämpas analogt. Det går inte utan vidare att bedöma om sådana skäl föreligger i det aktuella fallet.

Ovanstående resonemang kan användas även om en skattskyldig utnyttjar en fördelaktig skatteregel i strid mot dess mera allmänna syfte utan att han därför försöker kringgå någon annan regel.

Här föreligger en konflikt mellan de skäl som talar för att den rättsliga form, som den skattskyldige valt, skall respekteras och de syften som pekar på att regeln inte bör omfatta det aktuella fallet, dvs att regeln genom ett reduktions-

slut inte skall tillämpas på detta fall. I övrigt löses denna konflikt på samma sätt som diskuterats ovan.

### **Lagstiftningens anda och mening**

De starka skäl, som talar för att den kringgångna regeln skall tillämpas, kan översättas till utredningens terminologi med att de rättshandlingar, som den skattskyldige vidtagit, måste strida mot lagstiftningens anda och mening. Utredningen menar ju att skatteflyktsklausulen skall tillämpas på transaktioner som strider mot skattelagstiftningens syfte om klausulens övriga rekvisit är uppfyllda.

Det är uppenbarligen inte någon *lätt* uppgift att tolka vad som menas med lagstiftningens anda och mening. I det valda exemplet har den utnyttjade och den kringgångna regeln syften som strider mot varandra.

Lagstiftningens anda och mening måste därför tolkas fram genom en avvägning mellan den utnyttjade och den kringgångna regelns syften. Det återstår dock att bestämma hur denna konflikt skall lösas i olika konkreta fall.

Innan vi diskuterar hur denna konflikt bör lösas, skall en presentation ske av utredningens syn på hur lagens anda och mening skall utrönas.

Enligt utredningen saknas det i allmänhet vägledande motivuttalanden, som kan användas att tolka lagen, när den skattskyldige försöker kringgå olika regler. Detta förhållande beror på att skatteflyktsåtgärderna kommer, mer eller mindre, som en överraskning för de lagstiftande myndigheterna. Utredningen menar dock att det i allmänhet inte bereder några svårigheter att slå fast om ett förfarande strider mot lagstiftningens anda och mening.<sup>7</sup> Ledning ska då hämtas från lagstiftningens allmänna uppläggning och utformning. Utredningen är dock medveten om att det stundom kan bli svårt att fastställa lagens anda och mening och påpekar, att detta ytterst får bli en uppgift för rättstillämpningen.<sup>8</sup>

En tolkning med hjälp av den kringgångna lagstiftningens uppläggning och utformning ger i bästa fall klarhet i den kringgångna regelns syfte. Det primära är dock hur man skall lösa den konflikt som uppstår, när vi har två regler, vars ändamål är stridande mot varandra. Vårt exempel visar, att det inte är självklart att den kringgångna regelns syfte alltid skall anses vara lagstiftningens huvudsakliga anda och mening. Det krävs m a o regler som talar om hur lagstiftningens syfte skall uppfattas vid regelkonflikter av detta slag.

Utredningen menar att generalklausulen endast är tillämplig på konstlade transaktioner. Skatteflyktsklausulen skall inte tillämpas om skatteförmåner mera framstår som en konsekvens av lagstiftningens utformning än som sinnrikt uttänkta arrangemang.<sup>9</sup>

Denna regel innebär endast en skenlösning, eftersom den inte bidrar till att sprida något ljus över frågan när en skatteförmån skall anses strida mot lagstiftningens anda och mening. Utredningens regel utsäger i princip bara att generalklausulen inte skall tillämpas på normala, affärsmässigt motiverade transaktioner.

### *Avvägning mellan ändamålsskäl bakom utnyttjad och kringgången regel*

Det exempel som diskuterades tidigare visar att lagens samlade syfte måste utvärderas genom att man gör en avvägning mellan de ändamålsskäl som ligger till grund för den utnyttjade respektive den kringgånga regeln.

För att denna avvägning skall bli rättvis och meningsfull måste man ta hänsyn till de skatterättsliga ändamålsskäl, som är aktuella i ett enskilt fall.

Dessa syften skall därvid användas som tolkningsdata när det gäller att bestämma vilken regels mening som skall anses vägledande för lagens anda och mening, den utnyttjade eller den kringgånga bestämmelsen.

Vilka dessa ändamålsskäl kan vara i olika konkreta fall skall diskuteras längre fram.

Det är givet att man måste tillämpa en överviktsprincip när det gäller att fastställa lagstiftningens huvudsakliga anda och mening. Om övervägande skäl talar för att den kringgånga regelns syfte bör anses vägledande, innebär detta att den skattskyldiges handlande strider mot lagstiftningens ändamål. I annat fall strider inte den skattskyldiges åtgärder mot skattereglernas anda och mening.

### *Andra tolkningsdata*

Nästa steg blir nu att försöka utvärdera vilka andra skatterättsliga ändamålsövervägande som skulle kunna användas som tolkningsdata när det gäller att lösa den skisserade regelkonflikten.

En målsättning som man ofta måste ta hänsyn till, är principen om att beskattningen skall vara likformig och rättvis. Denna målsättning anförs sällan som skäl för analog eller extensiv tolkning till den skattskyldiges nackdel i nuvarande praxis. Förklaringen härtill är antagligen, att regeringsrätten anser, att denna princip måste tillämpas med försiktighet pga rättssäkerhetskraven. Enligt legalitetsprincipen skall man vara försiktig med extensiv och analog lagtolkning till den skattskyldiges nackdel.

I vissa fall synes dock kravet på likformig och rättvis beskattning tillmätas betydelse vid analog tillämpning men då till den skattskyldiges fördel. Som exempel på detta kan nämnas möjligheten för heltidsarbetande aktieägare i ett rörelsedrivande fåmansbolag att ta ut hela bolagets vinst som lön. I dessa fall har RR i praxis i allmänhet bortsett från att en del av denna vinst ofta är kapitalavkastning och att det därför t ex föreligger skyldighet att göra vissa tvingande fondavsättningar till reservfond och skuldregleringsfond.<sup>10</sup> Tanken bakom denna praxis torde vara att aktiebolagsformen ofta framstår som mindre lämplig företagsform för den typ av verksamhet som dessa bolag bedriver. Principen om aktiebolagens dubbelbeskattning har här fått ge vika för kravet på en rättvis och likformig beskattning i syfte att aktieägaren inte skall hamna i en sämre skatterättslig situation än om han drivit rörelsen i form av handelsbolag eller enskild firma.<sup>11</sup>

Andra ändamålsskäl, som man regelmässigt bör ta hänsyn till, är kravet på att civilrättsliga begrepp bör uppfattas på principiellt samma sätt inom olika discipliner med hänsyn till rättsordningens enhet. I tysk rätt betonar man civilrättens "ordningsfunktion" mycket starkt som argument för att den utnyttjade regeln bör tillämpas.<sup>12</sup> Man menar där att rättsordningen som helhet skulle motverka sina egna syften om samma begrepp skulle uppfattas på olika sätt inom skatterätten och civilrätten utan direkt lagstöd. Bakom detta synsätt ligger det förhållandet att många rättsliga regler är intimt förbundna med olika ekonomiska rättsverkningar.

Exempelvis skyddar många regler i aktiebolagslagen borgenärernas ekonomiska intressen. Det skulle då rubba såväl den rättsliga som den ekonomiska jämvikten i systemet om fiscus – som ju har ställning av skatteborgenär gentemot bolaget – utan lagstöd skulle ges en starkare ställning än bolagets övriga borgenärer genom att man omformar aktiebolagslagens regler i skatterätten i syfte att uppnå en effektivare beskattning.

Starka ändamålsskäl talar m a o emellanåt för att olika civilrättsliga lösningar bör tillerkännas skatterättslig relevans. Styrkan i detta argument skiftar dock i olika sammanhang framförallt beroende på hur starkt en civilrättslig regel är förbunden med olika ekonomiska rättsverkningar.

Om man i skatterätten vill komma till rätta med mindre lyckade rättsfigurer torde man bäst lösa dessa problem genom en samordnad civilrättslig och skatterättslig lagstiftning. Man kan exempelvis skapa en särskild företagsform för mindre fåmansbolag, för att på så sätt undvika vissa nackdelar i skattehänseende, som aktiebolagsformen medför ifråga om dessa bolag.<sup>13</sup>

Jag skall nu med hjälp av det synsätt som jag redogjort för ovan, försöka att fastställa lagens anda och mening med hjälp av några av de exempel som utredningen tar upp.

Det första exemplet är regeringsrättens dom den 28/2 1974 (Roos).<sup>14</sup> En skattskyldig köpte den 28/10 1968 en fastighet för 245.000 kr. Den 4/11 samma år sålde han sedan denna fastighet till sina omyndiga barn för 145 000 kr. Fastigheten var vid denna tidpunkt taxerad till 115 000 kr. Genom försäljningen uppstod en realisationsförlust för den skattskyldige, som uppgick till 100 000 kr. Denna förlust kvittade han sedan, till övervägande delen, mot realisationsvinst som uppkommit under samma beskattningsår.

KR medgav den skattskyldige avdrag för denna realisationsförlust. Genom att RR vägrade TI prövningstillstånd kom KR:s domslut att stå fast.

Generalklausulutredningen menar, att generalklausulen är tillämplig på detta fall och att den skattskyldige skulle ha vägrats avdrag om generalklausulen gällt vid den aktuella tidpunkten.<sup>15</sup>

Utredningen redogör för de närmare omständigheterna i målet, som enligt utredningens mening klart utvisar, att det rörde sig om kringgående av realisationsvinstreglerna. Utredningens sakskalet för detta är enligt min mening övertygande. Utredningen säger vidare, att det just är det förhållandet att försäljningen till barnen skett samma år som realisationsvinsten uppstod som konstituerar att ett kringgående föreligger. Om försäljningen till barnen skett under ett senare år, hade den knappast kunnat angripas.<sup>16</sup> Enligt utredningens mening strider förfarandet mot lagstiftningens anda och mening. Utred-

ningen motiverar detta på följande sätt: "Det har inte varit lagstiftarens mening att realisationsvinster skulle kunna kvittas genom realisationsförluster som samtidigt åstadkommit genom konstlade transaktioner mellan närstående".<sup>17</sup>

Om vi antar, att fastigheten verkligen var värd 245 000 kr, är uppenbarligen försäljningen till barnen till sin verkliga civilrättsliga innebörd att bedöma som ett blandat fång.<sup>18</sup> Den köpeskillning 145 000 kr, som barnen erlagt, representerar då avtalets köpdel, medan fastighetens övervärde, 100 000 kr, är att betrakta som en gåva från fadern till barnen. Någon konflikt råder inte enligt detta synsätt mellan realisationsvinstbeskattningsreglernas förmodade syfte, som utredningen uppfattat det,<sup>19</sup> och rättshandlingarnas verkliga civilrättsliga och skatterättsliga innebörd.

I skattepraxis har dock andra omständigheter betonats i liknande fall när det gällt att fastställa rättshandlingarnas verkliga innebörd. Enligt stadgad praxis anses en fastighetsöverlåtelse som köp om köpeskillningen överstiger taxeringsvärdet på fastigheten. I annat fall föreligger gåva. Syftet med denna princip är att rättstillämpningen skall bli klar och entydig och att parterna i taxeringsprocessen inte skall behöva tvista om hur de faktiska sakförhållandena är beskaffade. Denna schablonregel gäller såväl till fördel som nackdel för de skattskyldiga. Vid tillämpningen av denna regel har regeringsrätten ansett att transaktioner varit att betrakta som köp, trots att rättshandlingarna innehållit betydelsefull gåvomoment.<sup>20</sup> RR har i sina domskäl i målet RÅ 1969 ref 32 uttalat, att kravet på att en rättsbehandling bör ha samma innebörd i olika skattesammanhang – där sakförhållandena i och för sig är likartade – får ge vika för kravet på en klar och entydig praxis.

I det aktuella fallet har den skattskyldige utnyttjat denna schablonregel till sin egen fördel. Syftet med en schablonregel är dock, att den skall tillämpas såväl till fördel som till nackdel för den skattskyldige. Det är då ur rättsteknisk synpunkt inte särskilt lämpligt att rycka undan denna grund för regeln, genom att säga att den inte skall tillämpas om den skattskyldige bevisligen försökt utnyttja regeln. Någon jämvikt vid regelns tillämpning – som råder genom att den tillämpas såväl till fördel som till nackdel för den skattskyldige – skulle då inte längre finnas.<sup>21</sup>

Schablonregeln bör alltså tillmätas särskild betydelse som tolkningsdatum.

Även andra skatterättsliga principer är av betydelse i detta fall. Avdrag för realisationsförlust förutsätter att förlusten kan kvittas mot realisationsvinst som uppkommit under samma beskattningsår. Beträffande fastighetsförsäljningsförluster, kan man dock utnyttja avdrag för realisationsförlust inom en sexårsperiod. Reglerna förutsätter dock att vinstbringande försäljningar och förlustaffärer samordnas. Regelns syfte talar alltså för att den skattskyldige skall kunna kvitta realisationsvinster mot realisationsförluster. Det ligger alltså inget anmärkningsvärt just i det förhållandet att Roos kvittar realisationsvinster mot uppkomna realisationsförluster, eftersom det var Roos enda chans att kunna kvitta bort den realisationsvinst som uppkommit under året.

En helhetsbedömning av lagens anda och mening ger följande resultat. De syften som rättshandlingens verkliga rättsliga innebörd fullföljer talar för att förfarandet strider mot lagstiftningens anda och mening. Mot denna lösning talar, dels det syfte som schablonregeln fullföljer, dels realisationsförlustavdragsreglerna som talar för att avdrag bör samordnas med vinster. Mot bakgrund av den starka betydelse som schablonreglerna tillmäts i praxis, borde en avvägning av samtliga tolkningsdata ge till resultat att den skattskyldiges förfarande inte kan sägas stå i strid med skatterättens anda och mening. Skatteflyktsklausulen skulle m a o inte vara tillämplig i detta fall. Man bör istället överväga om det inte är möjligt att istället avskaffa denna schablonregel genom praxisändring eller lagstiftning, för att på så sätt uppnå att de blandade fången i fortsättningen skulle kunna uppfattas mera i enlighet med sin reella innebörd än vad som sker för närvarande.

Som ett andra exempel har jag valt att diskutera utredningens analys av olika arvs- och testamentsavståenden.<sup>22</sup>

Enligt utredningen synes statsmakterna acceptera att man kan avstå från arv och testamente vid arvsbeskattningen och att detta får arvsskatterättsliga konsekvenser. Å andra sidan menar utredningen, att det är en annan sak hur dessa avståenden skall bedömas vid den efterföljande inkomstbeskattningen, men tillägger att generalklausulen på detta område endast kan komma att tillämpas i flagranta fall.

Enligt utredningen skulle avdrag för ränta vägras en avstående förälder, som utställt en räntelöpande revers till ett barn istället för att barnet tillskiftas egendom, såvida detta inte framstår som en försvarlig form förlottläggning. "Räntebärande reverser bör sålunda inte anses godtagbara om boet skulle bestå av egendom som inte avlämnar avkastning eller eljest mycket låg sådan. Är situationen sådan att det är uppenbart olämpligt att barnen får del i boets tillgångar bör dock avdrag kunna ske".<sup>23</sup>

Utfärdande av en revers till barn i sådana fall är enligt praxis att anse som en onerös rättshandling.<sup>24</sup> Det är därför inte möjligt att betrakta räntan som en periodisk betalning eller ett periodiskt understöd i enlighet med den praxis som RR har utvecklat beträffande de benefika barnreverserna i RÅ 1956 ref 11.

#### *Samma rättshandling bör behandlas lika inom olika skatteområden*

Övervägande skäl talar för att man bör sträva efter, att samma rättshandling behandlas på principiellt likartat sätt inom olika skatteområden, åtminstone så länge inte starka skäl talar emot detta förhållande.

Den avgörande skattefördelen uppnår den skattskyldige genom att han kan avstå arv utan att själv drabbas av vare sig arvs- eller gåvoskatt. De inkomstskatterättsliga fördelarna är endast en följd av detta.

Eftersom statsmakterna synes ha accepterat att skattskyldiga kan uppnå betydande arvsskatte- och gåvoskattefördelar genom arvsavståenden, verkar det inkonsekvent att hävda att de skatteförmåner som kan uppnås på inkomstskattesidan skulle strida mot de ändamålssynpunkter som ligger till grund för beskattningen.

Det förhållandet att ett förfarande är accepterat på ett skatteområde – där de huvudsakliga skatteförmånerna kan erhållas – är ett mycket starkt argument för att samma synsätt bör gälla även på andra skatteområden med hänsyn till principen om att beskattningen bör vara likformig och rättvis. Enligt min modell är detta argument ett bland flera. Om andra starkare argument talar för att beskattningen bör vara olikformig för att lagstiftningens samlade ändamål skall kunna uppfyllas får kravet på en likformig beskattning ge vika. Skäl av denna styrka synes dock saknas ifråga om arvsavståendena. Det förhållandet att man endast kan uppnå mer begränsade fördelar på inkomstskatteområdet till skillnad från vad som gäller vid arvs- och gåvobeskattningen, talar dessutom för att arvsavståendena skall behandlas lika på såväl inkomst- som på arvs- och gåvoskatteområdet.

Vill man ingripa mot denna typ av avståenden vid inkomstbeskattningen, så måste det ske lagstiftningsvägen och inte i praxis. Eftersom de största fördelarna med att avstå arv och testamente är störst i arvsbeskattningen, borde reglerna i AGL ändras i konsekvensens namn.

Ett tredje exempel som jag skall diskutera är de sk lagerbevisaffärerna i samband med bokslut.<sup>25</sup>

I syfte att nedbringa rörelsens vinst inköpte skattskyldiga metallager på metallbörsen i London. Lagret förvarades i lagerhus i utlandet och bolaget innehade det i form av lagerbevis, som civilrättsligt sett representerar partiet. De skattskyldiga skrev sedan ner lagret, som representerades av lagerbeviset i företagets bokföring, enligt vanliga lagernedskrivningsregler. På så sätt uppnådde företagen en vinstutjämning i rörelsen. De skattskyldiga inköpte oftast metallpartiet strax före bokslutsdagen, varefter det försålde med leverans efter räkenskapsårets utgång.

I RA 1972 ref 44 I (Beijer-målet) medgav RR bolaget nedskrivning på lagret enligt vanliga lagernedskrivningsregler. Regeringsrätten framhöll bl a följande i sina domskäl: ”KL:s bestämmelser om värdering av varulager syftar bland annat till att möjliggöra för rörelseidkare att i viss omfattning enligt eget skön uppskjuta beskattningen av vinstmedel för återinvestering i rörelsen. Det förhållandet att en företagare anskaffar ett varuparti i syfte att genom nedskrivning av anskaffningsvärdet åstadkomma en jämnare inkomstfördelning mellan olika beskattningsår bör i och för sig icke föranleda att partiet ej betraktas som varulager i rörelsen.”

Eftersom bolaget normalt handlade med metaller och transaktionerna genomförts på så sätt, att bolaget civilrättsligt ägde lagret per bokslutsdagen, godtogs den skattskyldiges lagernedskrivningar av RR.

I målet RA 1972 ref 44 II (Hirsch) ansågs inte ett liknande parti som varulager i detta bolags rörelse p g a att företaget inte hade förvärvat äganderätten till lagret genom giltiga rättshandlingar vid bokslutstillfället. Varulagernedskrivningen vägrades därför bolaget.

Skatteflyktsutredningen menar dock, att skatteflyktsklausulen täcker även Beijerfallet och att detta bolags förfarande står i strid med lagens anda och mening. ”Lagstiftarens mening har inte varit att göra det möjligt för skattskyldiga att enbart genom att upprätta kontrakt och överföra lagerbevis skaffa sig skattekrediter vid sidan om den egentliga rörelsen”.<sup>26</sup>

Utredningen visar vidare, att bolaget kunde uppnå samma skatteförmån på ett enklare sätt utan att kringgå lagen genom att göra avsättning till särskild nyanskaffningsfond.

Utredningen uttalar fortsättningsvis följande: "Det kan i och för sig synas riktigt att inte tillämpa generalklausulen om den skattskyldige på ett annat sätt kunnat uppnå samma skatteförmån som genom en kringgåendehandling. Den invändning som bolaget framfört kan dock även användas mot bolaget - genom att lagstiftaren anvisat en särskild väg för vinstutjämnning i överlåtelsefall har det också varit hans mening att den vägen skall användas i förekommande fall".<sup>27</sup>

En rättvis och likformig beskattning talar dock för att ekonomiskt likartade förfaranden bör bedömas på ett likartat sätt. Den skattskyldige kunde ju uppnå samma skattesituation på ett skatterättsligt acceptabelt sätt. Det synes då vara väl hårt att beskatta den skattskyldige på ett annat tekniskt oskickligare metod. Utredningen gör sig här skyldig till samma formella synsätt som den kritiserar domstolarna för, nämligen att domstolarna är bundna av den form som valts i det enskilda fallet.<sup>28</sup>

I vad mån dylika lagernedskrivningar strider mot lagstiftningens anda och mening är tydligen inte så klart, eftersom RR och utredningen kommit till helt olika uppfattningar på samma premisser. Enligt min uppfattning, torde det vara svårt att tro att RR skulle överge sin uppfattning om lagens syfte bara för att skatteflyktsutredningen har en annan uppfattning om lagens syfte.<sup>29</sup>

#### *Kritik av utredningens analys av lagstiftningens anda och mening*

Ovanstående diskussion om lagens anda och mening har visat, att man kan ifrågasätta utredningens analys av skattelagstiftningens anda och mening i en del principiellt viktiga fall. Utredningen har i de fall som diskuterats inte beaktat samtliga relevanta omständigheter när det gäller att fastställa lagstiftningens anda och mening. Utredningen beaktar inte att som tolkningsdata skall användas såväl den kringgående regeln som den utnyttjade regelns syfte. Om dessa syften talar mot varandra, vilket torde vara vanligt, måste andra relevanta tolkningsdata användas för att det skall vara möjligt att avgöra vad som kan anses var lagens huvudsakliga syfte. Sådana tolkningsdata är exempelvis principen om en likformig och rättvis beskattning och de i skatterätten relevanta syften som kräver att civilrättsliga rättshandlingar skall uppfattas enligt sin verkliga civilrättsliga innebörd.

Om övervägande skäl vid denna avvägning talar för att den kringgående regeln bör tillämpas, strider den skattskyldiges förfarande mot lagens anda och mening. I övriga fall strider transaktionerna inte mot lagens ändamål. Mot bakgrund av att skattelagstiftningen innehåller många olika målsättningar som är svåra att förena med varandra, torde det ofta vara svårt att hävda att uppnådda skatteförmåner strider mot lagstiftningens anda och mening.

#### **Den huvudsakliga förmånen av rättshandlingen – skatteförmån**

Jag skall nu övergå till att diskutera det tredje rekvisitet i skatteflyktsklausulen, som innebär att den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen skall vara en skatteförmån.

Detta rekvisit uppfyller, enligt utredningen, sådana rättshandlingar som framstår "som en från normala kommersiella synpunkter onödig omväg eller eljest som ett konstlat arrangemang".<sup>30</sup> I sådana fall framstår transaktionen för ett naturligt betraktelsesätt som konstlad och, bortsett från skatteeffekten, som meningslös. Om däremot rättshandlingen ter sig som ett naturligt led i transaktionernas genomförande, är inte skatteflyktsklausulen tillämplig även om den skattskyldige uppnår ett förmånligt skatteresultat. Vid bedömningen av om transaktionen huvudsakligen medfört fördelar i skattehänseende, skall man enligt utredningen se på "hur transaktionen ter sig utifrån, ett vanligt förnuftigt betraktelsesätt".<sup>31</sup> Denna bedömning skall ske utifrån den aktuella situationen och den närmaste framtiden.<sup>32</sup> Ofta medför dock en rättshandling huvudsakliga fördelar i skatteavseende endast om den ses i sammanhang med en eller flera andra rättshandlingar, som ligger före eller efter den aktuella rättshandlingen i tiden. Det stora problemet är då att kunna påvisa ett sådant samband mellan dessa rättshandlingar, att transaktionerna sammantagna kan tolkas som ett kringgåendeförsök från den skattskyldiges sida. Utredningen löser det med hjälp av ett tidsresonemang, där ett nära samband i tiden mellan rättshandlingarna presumeras konstituera ett försök att kringgå lagen. "De skattskyldiga har nämligen ofta ett intresse av tillgodogöra sig vinsterna av en skatteflyktsåtgärd så snart som möjligt".<sup>33</sup>

Om den skattskyldige inom några år från det den första rättshandlingen vidtogs, företar någon ytterligare rättshandling, som medför skatteförmåner – och om man ser denna rättshandling tillsammans med den första transaktionen – är det enligt utredningens mening den skattskyldiges sak att visa, att den senare rättshandlingen inte är förestavad huvudsakligen av skatteskäl.<sup>34</sup>

Utredningen anför bl a följande exempel: A säljer en fastighet till B år 1. Betalningen utgörs av en revers. År 3 kommer A och B överens om att B skall betala A en livränta i stället för att erlagga resterande betalning enligt reversen.<sup>35</sup> Enligt utredningens mening kan man med stöd av skatteflyktsklausulen anse att likviden för fastigheten i verkligheten erlagts genom livräntan, om inte den skattskyldige kan visa motsatsen. Frågan är dock om generalklausulen kan tillämpas på detta sätt. Om man kan visa, att det ursprungliga avtalet ingåtts under förutsättning att reversen år 3 skulle utbytas mot en livränta, är avtalet i denna del en skenrättshandling, som enligt allmänna tolkningsprinciper i skatterätten skall beskattas enligt sin verkliga civilrättsliga och skatterättsliga innebörd, d v s fastigheten anses då ursprungligen försäld mot livräntan, varvid rätten till avdrag för köpeskillingen försvinner vid en senare fastighetsförsäljning. Utredningen använder uppenbarligen detta rekvisit, tidsfaktorn, som en styrningsmekanism för att kunna sortera ut de fall, som är att anse som lojal skatteplanering. Innan jag går in på hur denna styrningsmekanism fungerar, skall jag kortfattat redogöra för de styrningsmekanismer som gäller i detta hänseende i praxis.

Nyckeln till denna mekanism återfinns i Nordbäcksmålet, RÅ 1953 ref 10. Av de särskilda yttranden som majoritetens företrädare avgav – se särskilt regeringsrådet Hedfeldts yttrande – framgår, att de rättshandlingar, som en skattskyldig vidtar i syfte att kringgå lagen, skall prövas var för sig – led för led – för att utreda om varje sådant led överensstämmer med eller liknar något som är vanligt eller normalt i det ekonomiska livet.

Detta synsätt innebär, att RR, om en enskild rättshandlings verkliga och uppgivna innehåll sammanfaller, inte är beredd att ingripa mot den skattskyldiges försök att kringgå lagen, förutsett att rättshandlingen även har ett reellt ekonomiskt innehåll, dvs att den inte framstår som ett missbruk av den civilrättsliga avtalsfriheten.<sup>36</sup>

RR har i vissa fall helt eller delvis bortsett från rättsligt giltiga rättshandlingar när dessa saknat beaktansvärt reellt ekonomiskt innehåll. Följande två rättsfall illustrerar detta.

I RA 1956 ref 15 hade en fader bildat ett kommanditbolag med sina omyndiga barn. Fadern var därvid komplementär. Vinsten fördelades sedan enligt avtal lika mellan delägarna, sedan fadern tillgodoförts en mindre ersättning såsom lön. Regeringsrätten godkände bolagsbildningen som sådan, men underkände vinstfördelningen - som i och för sig stod i överensstämmelse med handelsbolagens bestämmelser om vinstfördelning - eftersom den inte tjänade något annat vettigt syfte än att ge den skattskyldige och hans familj fördelar vid beskattningen. Skattevinsten bestod i att familjen som helhet gjorde progressionsvinster genom att rörelseöverskottet kunde delas upp på familjemedlemmarna. Fadern beskattades för rörelsens överskott, sedan barnen tillgodoförts skälig ränta på satsat kapital.

I RA 1963 fi not 121 hade en skattskyldig iklätt en fastighetsöverlåtelse formen av ett arrendekontrakt, där arrendatorn tillförsäkrades i huvudsak alla de befogenheter och skyldigheter, som normalt tillkommer fastighetens ägare. Avtalet var civilrättsligt giltigt. Rättshandlingen kunde inte heller anses som en äganderättsöverlåtelse i civilrättsligt avseende p g a de formkrav som gäller vid fastighetsköp. Trots detta ansåg RR att arrendeupplåtelsen i skatterättsligt hänseende var en äganderättsöverlåtelse.

Men då de flesta rättshandlingar också har ett ekonomiskt innehåll, får RR:s tolkningsmetod i allmänhet till följd att olika transaktioner behandlas i enlighet med sin civilrättsliga innebörd. Detta innebär, att begreppet verklig innebörd tolkas utifrån de synpunkter som ligger till grund för den civilrättsliga lagstiftningen och inte utifrån ett speciellt skatterättsligt synsätt.

Frågan är då, om rekvisitet, "att skatteförmånen utgör den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen", är en bättre lösning när det gäller att komma tillrätta med illojalt kringgående av olika skatteregler. Jag skall diskutera denna fråga med hjälp av några exempel.

I Nordbäcksmålet, RA 1953 ref 10, ägde Nordbäck samtliga andelar i en fastighetsförening.<sup>37</sup> Genom civilrättsligt giltiga transaktioner - åtminstone såsom bevisläget var i målet - sålde föreningen sin enda tillgång, en fastighet, till Nordbäck till marknadspris. Denne betalade med en revers. Därefter sålde Nordbäck sina andelar i föreningen, numera ett sk skalbolag, till ett aktiebolag. Likviden bestod i att aktiebolaget övertog betalningsansvaret för Nordbäck's revers. Aktiebolaget kunde sedan, med stöd av dåtida lagstiftning, utdela föreningens tillgångar till sig skattefritt och sedan likvidera föreningen. Nordbäck tillgodogjorde sig med andra ord föreningens tillgångar utan skattekonsekvenser.

RR ansåg sig inte kunna beskatta Nordbäck såsom för utdelning med anledning av transaktionerna.

Utredningen anser å sin sida att generalklausulen kunnat tillämpas på detta fall. Enligt utredningens mening, var den första transaktionen, fastighetsförsäljningen, en vanlig och harmlös transaktion, som inte ensamt beredde Nordbäck någon skattemässig fördel.<sup>38</sup> Däremot innebar andelsförsäljningen, att den skattskyldige slapp ifrån de skatte-

skulder, som åvilade föreningen. Generalklausulens tredje rekvisit skulle därigenom vara uppfyllt.<sup>39</sup>

*Såväl skatterättsliga som ekonomiska verkningar bör beaktas*

Utredningens sätt, att enbart tala om ekonomiska konsekvenser, synes i vissa avseenden vara tveksamt. Vid bedömningen av, om den huvudsakliga fördelen av rättshandlingen är en skatteförmån, bör man beakta såväl de rättsliga som de ekonomiska verkningarna av avtalet. Det torde därvid vara olyckligt att tala om att de rättsliga verkningarna av en rättshandling alltid visar sig i dess ekonomiska verkningar. Det är klarare att säga, att man vid ovanstående huvudsaklighetsbedömning bör beakta såväl civilrättsliga och skatterättsliga rättsverkningar som de ekonomiska effekter som inträder eller kan inträda. Detta skall dock endast gälla, om dessa verkningar har någon beaktansvärd skatterättslig relevans i det konkreta fallet. Utredningens uppfattning om att man bara skall ta hänsyn till sådana omedelbara konsekvenser av handlandet som visar sig på kort sikt, står i strid med lagtexten och är även ur andra aspekter tveksam.<sup>40</sup> Rättshandlingar, med en ur ekonomisk och rättslig synpunkt accepterad verkan enbart på lång sikt, skulle då falla in under generalklausulen, oavsett om skatteförmånen är den huvudsakliga förmånen av rättshandlingen eller ej. Det vore naturligare att se saken som så att olika rättsliga konsekvenser som är av mer formell art inte bör beaktas vid beskattningen. Om någon säljer hela sin fastighet för att sedan återköpa bostadshuset i syfte att få s k fasta tillägg, skall man inte ta hänsyn till, att säljaren formellt riskerade att köparen inte ville sälja tillbaka bostadshuset, om det visar sig att den skattskyldige i realiteten inte löpte någon sådan risk. Fall av denna typ kan man inte anses ha sådana ekonomiska och rättsliga konsekvenser, som skall tillerkännas rättsverkan i skatteavseende.

Om man väger samman de ekonomiska och rättsliga konsekvenserna som Nordbäcks olika rättshandlingar medförde, synes det vara den första rättshandlingen, d v s utköpet av fastigheten från fastighetsföreningen, som medförde de avgörande skattefördelarna för den skattskyldige. Genom denna rättshandling överförde han fastigheten i sin egen ägo utan att han drabbades av några mera betydande skattekonsekvenser. Betalningen utgjordes av en revers och hur denna skulle amorteras och förräntas kunde Nordbäck själv bestämma över. Om föreningen däremot tvingades att träda i konkurs, kunde konkursförvaltaren dock kräva in reversen hos Nordbäck.

Nordbäck hade alltså, trots köpet av fastigheten, fortfarande kvar ansvaret för föreningen med de problem detta kunde medföra när det gällde att förvalta föreningen och indirekt svara för föreningens skatteskulder. Med det sistnämnda avses, att Nordbäck var gäldenär för reversen till föreningen. Det torde vara dessa konsekvenser i rättsligt hänseende, som gjorde att denna rättshandling

accepterats såsom en alldaglig affärstransaktion, såväl av RR:s majoritet som av utredningen.

De rättsliga nackdelarna med den första rättshandlingen gjorde sig Nordbäck kvitt genom att sälja andelarna och därigenom befria sig från reversskulden. Grunden för att man möjligen skulle kunna acceptera den första rättshandlingen rycks då undan. Nordbäck drabbas nu inte längre av de rättsliga nackdelar som man förutsatte, när man godkände den första rättshandlingen. Eftersom den första rättshandlingen uppenbarligen står i samband med andelsförsäljningen torde det vara möjligt att tillämpa skatteflyktsklausulen på den första rättshandlingen, om vi förutsätter att Nordbäcks förfarande strider mot lagens anda och mening. Utköpet av fastigheten i förening med andelsförsäljningen innebar, att Nordbäck uppnådde en skatteförmån, som utgjorde hans huvudsakliga fördel av denna rättshandling.

Det är emellertid, enligt min mening, inte möjligt att angripa den andra rättshandlingen. Det står inte i överensstämmelse med ett normalt förnuftigt handlings sätt att likvidera en skalförening med hänsyn till skattekonsekvenserna. Det finns inte heller några andra civilrättsliga eller skatterättsliga skäl att likvidera föreningen. Mot denna bakgrund torde det vara svårt att hävda att Nordbäck slapp ifrån utskiftningsskatteskulden genom att sälja andelarna. Försäljningen av andelarna medförde övervägande rättsliga och ekonomiska konsekvenser för Nordbäck.

Om Nordbäck inte sålde andelarna, bestod föreningens enda tillgång av reversen, som utfärdats av Nordbäck. Om föreningen till äventyrs gick i konkurs skulle konkursförvaltaren säkert kräva in reversbeloppet hos Nordbäck. Genom att sälja andelarna och därigenom friskriva sig från reversen, riskerade Nordbäck inte att råka ut för dessa för honom förödande ekonomiska konsekvenser. På köpet slapp han ifrån de problem som föreningsförvaltningen kunde medföra. Han måste t ex hela tiden anpassa föreningens förvaltning efter gällande skatteregler. Föreningens fordran på Nordbäck måste exempelvis varje år ökas med ett belopp motsvarande skälig ränta för att föreningen inte skulle beskattas för beräknad ränta. Fördelarna med denna rättshandling synes alltså huvudsakligen vara av rättslig och ekonomisk art. Naturligare är därför att angripa den första rättshandlingen, som gav Nordbäck en skatteförmån vilken i förening med andelsförsäljningen huvudsakligen medförde fördelar i skatteavseende för honom.

#### *Inskränkning i rätten att välja företagsform*

Enligt svensk och tysk rätt anses de skattskyldiga ha möjlighet att fritt välja företagsform. Utredningen vill inskränka denna möjlighet i viss utsträckning, framförallt beträffande de sk enmansbolagen:

”För att kunna angripa ett enmansbolag med stöd av vår generalklausul fordras att bolagsbildningen leder till inte avsedda skattelättnader i det konkreta fallet och att bo-

lagsbildningen huvudsakligen har skattemässiga motiv. Möjligheterna till ingripande är självfallet störst i de fall där bolaget inte har några utomstående anställda, men enbart den omständigheten, att en läkare eller tandläkare anställer en sköterska eller en artist anställer en manager eller sekreterare skall självfallet inte utesluta tillämpning av generalklausulen. Situationen kan i viss mån jämföras med den som föreligger vid enmansdödsbon. Sådant dödsbo anses i praxis upphöra som självständigt skattesubjekt efter ca ett år från dödsfallet, och boet anses då uppgå i ägarens förmögenhet'.<sup>41</sup>

Hänvisningen till praxis ifråga om enmansdödsbon är missvisande, eftersom det här rör sig om en helt annan fråga.

Enligt civilrättens regler sker inte arvsskifte, om det endast finns en delägare i dödsboet, utan dödsboets förmögenhet anses automatiskt uppgå i delägarers förmögenhet, när boutredningen är avslutad. Det är denna civilrättsliga uppfattning som är bakgrunden till den skatterättsliga praxis som utredningen nämner.

Det torde även i andra avseenden vara svårt att motivera och göra sannolikt, att aktiebolagsbildningar medför sådana skattefördelar som det krävs för att generalklausulen skall vara tillämplig. De rättsliga och ekonomiska konsekvenser som bolagsbildningen medför – som visserligen, i viss utsträckning, kan omvandlas till mera formella rättsverkningar<sup>42</sup> – kräver att aktiebolagsbegreppet uppfattas på ungefärligen samma sätt inom civilrätten och skatterätten, för att inte jämvikten i systemet skall rubbas.

På familjerättens område synes utredningen i viss mån ha underskattat de rättsliga konsekvenserna som olika rätthandlingar medför. Som exempel kan tas överlåtelse av fastigheter från föräldrar till barn. Utredningen påpekar visserligen, att skatteförmåner i sådana fall får köpas till priset av att den skattskyldige mister äganderätten till ifrågavarande tillgångar, men utredningen menar i ett annat sammanhang, att om barnen är omyndiga, har denna överföring ingen reell ekonomisk betydelse.<sup>43</sup>

Enligt 15: 16 föräldrabalken får förmyndare inte sälja eller skuldbelasta den omyndiges fasta egendom utan överförmyndarens samtycke. Det synes därför vara överdrivet att tala om att föräldrarna kan disponera över tillgångarna efter eget godtycke. Det blir ingen skillnad om skötseln av fastigheten undandras överförmyndarens tillsyn genom att särskild förvaltning anordnas, eftersom den särskilde förvaltaren torde ådra sig skadeståndsansvar om han på föräldrarnas uppmaning inlåter sig på fastighetsaffärer som inte gagnar barnets bästa. När barnen sedan blir myndiga har föräldrarna inga rättsliga möjligheter att disponera över barnens fastighet.

Mot bakgrund av detta synes det vara tveksamt om man kan hävda, att det inte föreligger andra beaktansvärda, rättsliga konsekvenser för den skattskyldige, om denna skänker sina barn fast egendom. Tvärtom medför dessa rätthandlingar nästan alltid rättsliga och ekonomiska konsekvenser för föräldrarna.

Jag har inte velat göra gällande, att generalklausulen aldrig skulle vara an-

vändbar mot kringgående. Det är troligt att klausulen kommer att utvidga området för domstolarnas möjligheter att ingripa mot kringgående framförallt i sådana fall där rättshandlingarna, som de skattskyldiga vidtar, har ett förhållandevis blygsamt ekonomiskt och eller rättsligt berättigande. I de fall transaktionerna är kombinerade med vissa inte alltför obetydliga rättsliga och/eller ekonomiska konsekvenser, synes inte skatteflyktsklausulen kunna tillämpas, även om förfarandet strider mot lagstiftningens anda och mening.

En fördel med den föreslagna klausulen, är att den gör det möjligt för domstolarna att kunna tolka lagen i enlighet med dess syfte i större utsträckning än vad som sker för närvarande. Detta är dock bara möjligt att göra om den skattskyldige försöker att kringgå lagen. I alla andra fall skall rättshandlingen visserligen tolkas i enlighet med sin verkliga innebörd, men detta begrepp i lagen skall enligt utredningens uttalanden endast ses som en kodifiering av gällande praxis.<sup>44</sup> I denna praxis kännetecknas begreppet verklig innebörd av att domstolarna känner sig bundna av den form, som parterna valt under förutsättning att denna motsvarar sin verkliga civilrättsliga innebörd. I vissa fall har man dock underkänt sådana civilrättsligt giltiga rättshandlingar som nästan helt saknar reellt ekonomiskt innehåll. Detta begrepp är alltså något helt annat än det begrepp ”verklig innebörd”, som skall användas mot den skattskyldige, när han försöker kringgå lagen. Enligt min mening saknas det anledning att bedöma innehållet i olika rättshandlingar på principiellt annorlunda sätt beroende på vad den skattskyldige haft för syfte med rättshandlingarna. Begreppet ”verklig innebörd” bör uppfattas på samma sätt, vare sig den skattskyldige försökt kringgå lagen eller inte. Om den skattskyldige i en viss situation med fog menar att lagen borde tillämpas analogt eller extensivt för att han på så vis skulle få en lindrigare beskattning, kan detta endast undantagsvis komma ifråga enligt gällande praxis. Förklaringen till detta är tydligen att man i nuvarande praxis i stor utsträckning känner sig bunden av den rättsliga form de skattskyldiga valt. Analog rättstillämpning förekommer därför ytterst sparsamt. Någon förändring i detta förhållande medför inte den föreslagna skatteflyktsklausulen. Analog och extensiv tolkning skulle då m a o endast användas som ett vapen mot de skattskyldiga som försöker kringgå lagen.

Detta synsätt går igen i utredningens uttalanden. Följande citat, som är hämtat från fallet Roos – som har kommenterats ovan – är belysande :

”Resultatet skulle då bli att avdrag för realisationsförlust vägras. Barnen har dock enligt ett civilrättsligt giltigt köpeavtal förvärvat äganderätten till fastigheten. Köpeskillingen var därvid 100 000 kr lägre än vid faderns förvärv. Vid en efterföljande försäljning av fastigheten kan barnen komma att få betala skatt för realisationsvinst. I detta fall – där fadern efter försäljningen inte har att vidkännas några ytterligare olägenheter ur skattesynpunkt – saknas anledning att jämka barnens ingångsvärden med tanke på att fadern kort innan köpt fastigheten för ett betydligt högre pris.”<sup>45</sup>

Utredningen använder sig här av samma formella synsätt som den kritiserar RR för. Detta synsätt kännetecknas av att man skall vara bunden av de rätts-

liga former som valts. Utredningen finner inte anledning att beakta, att barnen kommer i en sämre skatterättslig situation, om man inte tar hänsyn till att avtalet i själva verket var ett blandat fång. Fadern skall alltså vägras avdrag för realisationsvinst, men barnens ingångsvärde skall tydligen enligt utredningen inte påverkas av att klausulen tillämpas, vilket är ofördelaktigt för dem. Tillämpningen av klausulen verkar – om utredningens synsätt skulle bli normerande – som en bestraffning i många fall för sådana som medverkar till kringgåendeförsök.<sup>46</sup>

#### *Kritik av principen – skatteförmånen skall utgöra den huvudsakliga fördelen*

Diskussionen visar, att det är svårt att komma tillrätta med olika former av kringgåendeförsök. Principen att en skatteförmån skall vara den huvudsakliga fördelen av transaktionen visar sig vara ett trubbigt svärd mot olika kringgåendeförsök, eftersom det i många fall är lätt att visa, att även andra rättsliga och ekonomiska motiv spelat en roll vid sidan av syftet att erhålla en så låg beskattning som möjligt.

Om generalklausulen tillämpas i enlighet med den snäva utformning den fått, blir tillämpningsområdet smalt. Utredningens egen tillämpning synes dock i flera fall gå utanför de ramar som den själv dragit upp i lagtexten. Mot bakgrund av att skatteflyktsklausulen innebär, att olika skatteregler skall tillämpas analogt till den skattskyldiges nackdel, synes det med hänsyn till rättssäkerhetsintressena ytterst tveksamt om man skall tillåta en analog tolkning av skattereglerna med stöd av motivuttalanden i strid med lagtextens ordalydelse.<sup>47</sup>

<sup>1</sup> SOU 1975: 77. Skatteflyktsklausulen återfinns i 3 och 4 §§ i utredningens förslag till lag om skatteflykt.

<sup>2</sup> A a s 8. Enligt 4 § i lagen gäller att 3 § inte är tillämplig, ”om den skattskyldige gör sannolikt att rättshandlingen tillkommit och fått sitt innehåll huvudsakligen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller eljest i annat ekonomiskt syfte än att erhålla förmån vid beskattningen”. Jag har valt att i fortsättningen begränsa mig till att behandla 3 § i utredningens förslag.

<sup>3</sup> Se Lindencrona. Generalrapport angående kringgående av skattelag. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 3 s 105 ff. Ovanstående definition förutsätter att den skattskyldiges förfarande inte står i strid med bestämmelsens ordalydelse.

<sup>4</sup> I målet yrkade TI att D skulle beskattas för utfallande belopp som kommit de båda samfunden tillgodo. RR konstaterade dock att det saknades laga grund för att beskatta D för dessa belopp.

<sup>5</sup> Se prop 1950: 93 s 186f.

<sup>6</sup> Jämför utgången i målet.

<sup>7</sup> SOU 1975: 77 s 61 f.

<sup>8</sup> A a s 66.

<sup>9</sup> A a s 131, 138 och s 165.

<sup>10</sup> Lindencrona. Aktiebolagens dubbelbeskattning. – Sverige. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 2 s 55. Jfr även SOU 1975: 53 s 164. Grosskopf, Beskattning av fåmansbolag s 154 ff är dock av delvis annan uppfattning.

<sup>11</sup> Se även t ex RA 1956 ref 5 där en rörelseidkare medgavs värdepappersavdrag på inventarier som han försålt genom lösörekontrakt. RR åberopade att rörelseidkaren trots

lösöreskontraktet själv stod för kostnaden med anledning av att inventarierna minskade i värde. Med hänsyn till detta medgavs han avdrag med stöd av inkomstskattelagstiftningens grunder.

Stiftelser har kommit i åtnjutande av begränsad skattefrihet med stöd av en analogisk tillämpning av regler som gäller för andra skatteobjekt. Även i dessa fall synes likformig hänsyn legat bakom ställningstagandena. Se vidare om detta i Hagstedt, Om stiftelser s 231 ff.

- <sup>12</sup> Se t ex Spitaler, Deutsches Steuerrecht 1962 s 29 ff.
- <sup>13</sup> Denna fråga är för närvarande föremål för utredning. Se SOU 1975 : 54 s 170 f.
- <sup>14</sup> Se SOU 1975 : 77 s 160 f.
- <sup>15</sup> A a s 161.
- <sup>16</sup> A a s 161.
- <sup>17</sup> A a s 161.
- <sup>18</sup> Om fastigheten i verkligheten var värd mindre än 245.000 kr synes skillnaden mellan faderns inköpspris och det verkliga värdet vara en kapitalförlust som är avdragsgill.
- <sup>19</sup> A a s 161.
- <sup>20</sup> Se t ex RA 1950 ref 33 II och RA 1952 fi not 708.
- <sup>21</sup> Se även det exempel som utredningen behandlar på s 166.
- <sup>22</sup> A a s 135 f.
- <sup>23</sup> A a s 136.
- <sup>24</sup> Det har hävdats att RR:s dom den 25/11 1974 (SvSkT 1975 häfte 10 s 2 f.) strider mot denna praxis. Så torde dock inte vara fallet. Förklaringen till utgången i detta mål - avstående förälder vägrades i detta mål avdrag för ränta på utfärdad revers - synes vara att den avstående föräldern ansågs ha avstått från sitt arv på sådana villkor att avståendet inte kunde tillerkännas arvsrättslig relevans. Som en följd av detta ansågs rättshandlingen även inkomstskatterättsligt som en gåva från föräldern till barnet och räntan på reversen betraktades som ett periodiskt understöd till det hemmavarande barnet. Avdrag vägrades därför med stöd av de principer som utvecklats i målet RA 1956 ref 11.
- <sup>25</sup> A a s 169 ff.
- <sup>26</sup> A a s 172.
- <sup>27</sup> A a s 172.
- <sup>28</sup> Se t ex a a s 128.
- <sup>29</sup> Ett annat exempel återfinns i betänkandet på sid 167. Utredningen diskuterar där avgörandet RSV Dt 1974 : 21.  
Den skattskyldige tillgodogjorde sig s k fast tillägg vid realisationsvinstbeskattningen genom att först sälja hela sin jordbruksfastighet till en lantbruksnämnd för att sedan omedelbart återköpa mangårdsbyggnaden med tomt.  
Utredningen konstaterar att det fasta avdraget på 3 000 kr per år inte är avsett att vara någon vinstregulator vid denna typ av försäljningar och att det står utom all diskussion att den skattskyldiges förfarande strider mot lagstiftningens anda och mening.  
Å andra sidan synes Realisationsvinstkommittén vara av motsatt uppfattning. (Se SOU 1975 : 53 s 117 ff och sid 128). Kommittén finner det skäligt att lantbrukare som säljer sin jordbruksfastighet men behåller mangårdsbyggnaden medges detta avdrag och att detta ligger i linje med de syften som ligger till grund för att de fasta tilläggen ursprungligen infördes. (SOU 1975 : 53 s 128.)
- <sup>30</sup> A a s 64.
- <sup>31</sup> A a s 67.
- <sup>32</sup> Se t ex a a s 65. Jämför s 69.
- <sup>33</sup> A a s 146. Jämför även t ex s 151, 161 och 166.
- <sup>34</sup> A a s 166.
- <sup>35</sup> A a s 166.
- <sup>36</sup> Se t ex rättsfallsredogörelsen i SOU 1975 : 77 s 81 ff.
- <sup>37</sup> Se a a s 93 ff.
- <sup>38</sup> A a s 96.
- <sup>39</sup> A a s 96.
- <sup>40</sup> Se t ex a a s 65 och 69.
- <sup>41</sup> A a s 120.

<sup>42</sup> Se närmare därom i SOU 1975 : 53 s 163 ff.

<sup>43</sup> Se SOU 1975 : 77 s 136 och 139

<sup>44</sup> A a s 56.

<sup>45</sup> A a s 161.

<sup>46</sup> Utredningen diskuterar på ett liknande sätt på flera ställen i utredningen. Se t ex s 163 och s 172. Jämför s 139.

<sup>47</sup> I tysk rätt - där skattelagarna tolkas med ledning bl a av deras syften och ekonomiska innebörd - anses analog tillämpning förbjuden utanför tillämpningsområdet för den tyska generalklausulen.