

Lag mot skatteflykt

Av assessorn Arne Bækkevold

1 Inledning

När riksdagen nyligen beslutade om en lag mot skatteflykt sattes åtminstone tillfälligt punkt för en av de mest segslitna och kontroversiella lagstiftningsfrågorna på skatteområdet. Frågan om införandet av en allmän skatteflyktsklausul har sålunda sedan den först aktualiserades i lagstiftningssammanhang i början av 1930-talet utretts i flera omgångar och stundom vållat intensiva debatter mellan förespråkare och motståndare till klausulen. Jag skall emellertid inte här gå in närmare på de olika förslag som under årens lopp har förts fram i ämnet eller på de många argumenten för och emot en skatteflyktsklausul. Intresset riktar sig nu mot den införda klausulen.

Till grund för lagstiftningen ligger dels ett betänkande från en arbetsgrupp inom företagsskatteberedningen (SOU 1975:77) Allmän skatteflyktsklausul, dels en departementspromemoria (Ds B 1978:6) Lag mot skatteflykt. Efter remiss till lagrådet under sommaren 1979 lade regeringen fram sitt slutliga förslag i prop 1980/81:17. Skatteutskottets utlåtande återfinns i betänkandet 1980/81:8 och författningarna är intagna i SFS 1980:865—868.

Lagstiftningen har trätt i kraft den 1 januari 1981. Den har tidsbegränsats och skall tillämpas på rättshandlingar som företas under åren 1981—1985. Det är meningen att generalklausulen skall utvärderas från rättssäkerhetssynpunkter mot slutet av femårsperioden och att lagstiftningen därvid skall övervägas på nytt.

Den skatteflyktsklausul som sålunda har beslutats är inte avsedd att vara något generellt botemedel mot allt vad som brukar betecknas som skatteflykt i vid bemärkelse, dvs förfaranden som innebär att den skattskyldige utnyttjar olika bestämmelser för att uppnå en beskattning som är förmånligare än den som lagstiftaren har avsett. Klausulen har ett mera begränsat syfte. Den skall ge möjlighet att ingripa mot en viss form av skatteflykt, nämligen vad som brukar kallas för kringgående av skattelag. Mer härom i det följande.

Innan jag går in på bestämmelserna i den nya lagen skall jag nämligen teckna en bakgrund till lagstiftningen. Först redovisas med utgångspunkt i 1975 års förslag mycket kortfattat hur lagstiftningen har vuxit fram. Därefter behandlas något mera ingående de principiella överväganden som har legat till grund för den slutliga inriktningen av lagstiftningen.

2 Bakgrunden

Huvuddragen i lagstiftningsarbetet

Det förslag som lades fram år 1975 hade ett vidsträckt tillämpningsområde som omfattade inte bara skatteflykt utan också närliggande förfaranden.

I departementspromemorian renodlas lagstiftningen till att gälla kringgåendetransaktioner på inkomst- och förmögenhetstaxeringsområdet. Det innebär bl a att skentransaktioner och andra förfaranden vid sidan av den egentliga skatteflykten lämnas utanför lagstiftningen. Men även inom ramen för den egentliga skatteflykten begränsas tillämpningsområdet. Klausulen är tillämplig endast i fråga om kringgående av skatteregler, dvs när en skattskyldig, som vill genomföra en ekonomisk transaktion, försöker komma förbi de skatteregler som normalt tillämpas i sammanhanget genom att välja ett annat förfaringsätt än det direkta eller närmast till hands liggande. Bara den omständigheten att en regel utnyttjas i strid med lagstiftningens anda och mening räcker alltså inte för att klausulen skall gripa in och inte heller att transaktioner genomförs uteslutande i syfte att uppnå eller undvika viss beskattningseffekt.

Denna inriktning av klausulen har sedan i huvudsak bibehållits i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Lagrådsremissen bygger sålunda i allt väsentligt på departementspromemorian, även om en del av rekvisiten har mjukats upp.

I lagrådets yttrande redovisas delade meningar om inriktningen och utformningen av klausulen. Två av ledamöterna godtar i huvudsak det remitterade förslaget medan de två andra ledamöterna anser att klausulen bör ha en annan inriktning. Enligt deras mening bör klausulen inriktas mot fall där någon, i syfte att uppnå vissa fördelar, för en transaktion använder juridiska former, som inte motsvarar den verkliga eller egentliga innebörden av transaktionen.

I propositionen görs vissa smärre justeringar i lagtexten men i huvudsak ligger tillämpningsområdet fast i enlighet med förslagen i departementspromemorian och lagrådsremissen.

Skatteutskottet godtar att klausulens tillämpningsområde begränsas till kringgåendetransaktioner. En minoritet inom skatteutskottet (s) reserverar sig dock till förmån för en klausul i huvudsaklig överensstämmelse med 1975 års förslag.

Skatteflyktsproblemet och inriktningen av klausulen

De materiella skattereglerna bör givetvis så långt möjligt klart ange vilka inkomster som är skattepliktiga och hur inkomsteräkningen skall ske. Samtidigt måste reglerna utformas med särskild hänsyn till att i sak lika fall beskattas lika. Det är emellertid inte möjligt att förutse och reglera alla situationer som kan uppkomma inom det ekonomiska livet eller att utforma reglerna så att de kan ges en entydig tolkning i alla fall. Det är därför ofrånkomligt att det ibland uppkommer fall där en transaktion sakligt sett "hör hemma" bland

vissa bestämmelser men formellt sett omfattas av andra och för den skattskyldige förmånligare bestämmelser. Skattedomstolarna har i sådana fall i regel anlagt ett formellt betraktelsesätt och således inte ansett sig kunna analogt tillämpa de bestämmelser som materiellt sett ger den mest tillfredsställande lösningen. Denna rättstillämpning har skapat utrymme för de skattskyldiga att utnyttja bestämmelserna för att uppnå en förmånligare beskattning än lagstiftaren har avsett.

I lagrådsremissen påpekas att ett sådant utnyttjande av bestämmelserna i skatteflyktsyfte kan avse allt ifrån ett utnyttjande av skatteregler som alltså gäller trots att de på grund av utvecklingen inom andra områden har kommit att te sig föråldrade, via vad som kan kallas ett missbruk av skattestimulanser och till komplicerade avtalskonstruktioner som leder till ett kringgående av de skatteregler som normalt skulle ha tillämpats.

Om man vill fånga alla sådana skatteflyktsfall med en generalklausul måste den ges formen av en allmän tolkningsanvisning till domstolarna, som innebär att bestämmelsernas syfte eller ändamål skall tillmätas avgörande betydelse. Tanken på en sådan vidsträckt klausul avvisas i lagrådsremissen av flera skäl. Ett skäl är att de skattskyldiga bör kunna utgå från att normala transaktioner bedöms på grundval av de materiella regler som gäller för dessa transaktioner. Ett annat skäl är att det i praktiken kan vara svårt att klarlägga bestämmelsernas syfte — eller om man så vill lagstiftarens intentioner — särskilt som det utmärkande för flertalet skatteflyktsförfaranden är att lagstiftaren inte har förutsett dem och följaktligen inte heller behandlat dem i förarbetena.

Klausulens tillämpningsområde måste alltså begränsas med hänsyn till kravet på att de skattskyldiga skall kunna förutse de skattemässiga konsekvenserna av sina rättshandlingar. Det innebär också att man måste finna en lämplig gräns mellan de fall där ett förfarande, som leder till inte avsedda skatteförmåner, skall stoppas genom ändring av de materiella reglerna och de fall där en skatteflyktsklausul bör kunna tillämpas.

Lagstiftningsåtgärderna mot skatteflykten måste med andra ord anpassas efter den skiftande karaktären på problemen. Är det fråga om en föråldrad lagregel måste den ersättas med en som är bättre avpassad till nya värderingar eller ändrade förutsättningar i övrigt. Gäller det missbruk av stimulanser får man också räkna med att den enda möjliga åtgärden är att ändra den materiella lagstiftningen för att begränsa förmånerna eller för att mer noggrant precisera villkoren för dem. Är det däremot fråga om ett kringgående av skattereglerna med hjälp av konstlade transaktioner blir läget enligt vad som framhålls i lagrådsremissen ett annat. Föredraganden konstaterar sålunda att det inte är rimligt att den materiella skattelagstiftningen skall behöva byggas upp med särskilt beaktande av alla de mer eller mindre konstlade förfaranden som kan tänkas och som — om de godtas vid rättstillämpningen — leder till inte avsedda skatteförmåner. Föredraganden ifrågasätter från dessa utgångspunkter

om inte klausulens tillämpningsområde borde omfatta även sådana fall där de skattskyldiga uppnår inte avsedda skatteförmåner genom komplicerade eller ovanliga förfaranden. Han avvisar emellertid tanken på ett sådant tillämpningsområde med hänsyn till önskemålet att de skattskyldiga skall kunna förutse vad som är tillåtet eller otillåtet.

Föredraganden kommer i remissprotokollet alltså fram till att klausulens tillämpningsområde skall begränsas till sådana fall där den skattskyldige kringgår skattereglerna med hjälp av konstlade arrangemang, vars främsta syfte i realiteten är att just nedbringa skatten. De fall som avses beskrivs också på det sättet att en person uppnår ett visst ekonomiskt resultat, inte genom det förfarande som ligger närmast till hands, utan genom ett annat som från kommersiella och liknande synpunkter är en omväg och därigenom undviker de beskattningsregler som annars skulle bli tillämpliga. Som exempel på sådana kringgåendetransaktioner nämns olika metoder att undvika ett av leden i dubbelbeskattningen av aktiebolagens inkomster eller kringgå förbudet mot avdrag för periodiskt understöd till hemmavarande barn.

3 Förutsättningar för tillämpning av klausulen

Allmänt

Generalklausulen har intagits som 2 § i lagen (1980:865) mot skatteflykt. Lagen innehåller ytterligare två paragrafer. Av 1 § framgår att lagen gäller i fråga om taxering till inkomstskatt, förmögenhetsskatt, utskiftningskatt och ersättningskatt. I 3 § finns bestämmelser om taxeringen när 2 § tillämpas.

Det kan vara lämpligt att inleda kommentaren till skatteflyktsklausulens olika rekvisit med att återge lagtexten i 2 §

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

Ett förfarande skall anses innebära att skattebestämmelse kringgås om

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

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

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

Lagtexten inleds alltså med en föreskrift som innebär att en rättshandling skall underkännas vid taxeringen om den är ett led i ett förfarande som innebär att en skattebestämmelse kringgås. Därefter anges i ett andra stycke de rekvisit som skall vara uppfyllda för att ett i lagens mening otillåtet kringgående skall anses ha skett.

Förfarandet

Själva kringgåendeförfarandet beskrivs i punkt 1. Förfarandet skall med hänsyn till det ekonomiska resultat som — bortsett från beskattningen — har uppnåtts genom det, framstå som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet.

För att dessa rekvisit skall vara uppfyllda krävs det i princip att ett visst ekonomiskt resultat kan uppnås på åtminstone två olika sätt. Man skall sålunda jämföra det närmast till hands liggande förfarandet med det använda och detta skall därvid framstå som en omväg. Det ligger i sakens natur att om den skattskyldige tar en omväg för att nå ett visst resultat så medför det normalt vissa verkningar av ekonomisk eller annan civilrättslig art, som inte följer med det direkta eller närmast till hands liggande förfarandet. När man bedömer om ett förfarande framstår som en omväg måste man alltså i första hand se till slutresultatet och till det väsentliga i detta. Det kan t ex vara fråga om uttag av kontanter från ett aktiebolag eller överföring av medel till barn. Det avgörande är alltså om det använda förfarandet för en utomstående betraktare framstår som en omväg med hänsyn till det ekonomiska slutresultatet.

Detta framgår av remissprotokollet där föredraganden bl a framhåller att man bör kunna bortse från sådana ekonomiska effekter som inte har någon väsentlig betydelse. Det gäller bl a sådana tillfälliga förändringar i den ekonomiska situationen som har uppkommit under förfarandets gång men som i ett senare led av detta har eliminerats eller visat sig sakna betydelse. Men inte heller i fråga om det bestående ekonomiska resultatet är det något krav att identiskt samma effekter uppnås genom de båda förfarandena. Givetvis måste det dock vara fråga om i huvudsak likvärdiga resultat för att man skall kunna tala om ett omvägsförfarande och ett närmast till hands liggande förfarande.

Som har påpekats i remissprotokollet kan det givetvis ibland inträffa att det finns flera alternativa handlingsmönster som alla skulle kunna betecknas som normala för att nå det eftersträvade målet. De uttalanden som görs i remissprotokollet med avseende på denna situation har emellertid inte längre någon direkt betydelse från tolkningssynpunkt eftersom lagtexten ändrats på den aktuella punkten. Har den skattskyldige emellertid använt sig av ett i sammanhanget normalt förfaringsätt torde det regelmässigt inte bli aktuellt att tillämpa klausulen.

Som jag nyss har antytt har lagtexten i den nu behandlade punkten omformulerats i propositionen med anledning av ett påpekande från två av lagrådsledamöterna. Det remitterade lagförslaget förutsätter närmast att den skattskyldige vill uppnå ett visst ekonomiskt resultat som i och för sig inte har med beskattningen att göra och att han kan kringgå skattebestämmelserna genom att han har möjlighet att utnyttja olika handlingssätt för att uppnå detta resultat. Påpekandet från de två lagrådsledamöternas sida går ut på att man inte träffar de verkliga förhållandena med en sådan beskrivning eftersom det ofta

är så att den önskade skattevinsten ensam betingat tillvägagångssättet och det ekonomiska resultat, bortsett från skattevinsten, som följt är något som den skattskyldige har fått på köpet. I propositionen framhålls att lagtexten har justerats så att det klarare framgår att klausulen kan tillämpas även i sådana fall.

Det nu anförda leder fram till frågan om klausulens tillämplighet på sådana fall där den skattskyldiges förfarande visserligen kan sägas innebära en omväg eller vara konstlat men där förfarandet över huvud taget inte medför några bestående ekonomiska verkningar bortsett från skatteförmånen, dvs det närmast till hands liggande förfarandet är att inte göra någonting alls. Det kan t ex gälla vissa fall av försäljning och återköp av egendom i syfte att skapa en avdragsgill realisationsförlust. Uttalandena i lagrådsremissen (s 30) tyder närmast på att klausulen inte skulle vara tillämplig i några sådana fall. Detta skulle då bero på att det förutsätts att även det normala eller närmast till hands liggande förfarandet skall bestå i ett aktivt handlande. Efter de nyss nämnda justeringarna i den slutliga lagtexten torde det emellertid inte i och för sig finnas något hinder mot att klausulen tillämpas på transaktioner som inte leder till några bestående verkningar, under förutsättning att man enligt punkt 3 kan konstatera att någon viss skattebestämmelse har kringgåts.

En annan sak är att de nu behandlade transaktionerna ofta har karaktären av skenavtal eller liknande och är åtkomliga på den grunden. I remissprotokollet framhålls just att sådana förfaranden är åtkomliga redan enligt gällande rätt och att införandet av en generalklausul självfallet inte innebär att sådana eller liknande transaktioner som underkänns av domstolarna i dag blir tillåtna från skattesynpunkt.

Den skattskyldiges avsikter

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

Denna princip kommer till uttryck i punkt 2, där som villkor uppställs att skatteförmånen kan antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet.

Denna punkt skall alltså lämna utrymme för att ta hänsyn till sådana omständigheter som inte direkt avspeglar sig i det ekonomiska resultatet av förfarandet men som ändå kan antas ha haft avgörande betydelse för valet av förfaringsätt. Det kan gälla organisatoriska eller marknadsmässiga överväganden som syftar till att uppnå förbättrade försäljningsmöjligheter o d. Men även andra än rent ekonomiska skäl kan godtas, t ex familjerättsliga övervä-

ganden. Självfallet bör man dock inte med befriande verkan kunna åberopa att förfarandet har tillkommit för att kringgå annan lagstiftning.

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

När det gäller bevisfrågan uttalas i remissprotokollet att det måste ankomma på den skattskyldige att göra sannolikt att han — trots vad som framgår av det yttre skeendet — ändå har haft andra och i detta sammanhang godtagbara skäl för sitt handlande.

Skatteförmånen

Det ligger i sakens natur att en förutsättning för tillämpning av klausulen måste vara att en skatteförmån uppkommer om den skattskyldiges förfarande godtas. I punkt 2 uppställs följaktligen som villkor att förfarandet medför en "icke oväsentlig skatteförmån".

Tillämpligheten av klausulen skall givetvis normalt prövas vid taxering av den som har åtnjutit skatteförmånen. Det förutsätts därvid att denne också har deltagit i de transaktioner som har gett upphov till förmånen. Detta framgår bl a av att det införts en särskild bestämmelse för det fall att den som agerar är ett handelsbolag eller liknande. Eftersom beskattningen här sker hos delägarna har det ansetts nödvändigt med ett tillägg som klargör att klausulen kan tillämpas i det fall bolaget företar en rättshandling som medför en skatteförmån för delägarna.

I remissprotokollet pekas på ytterligare ett fall där man måste göra avsteg från principen att den som åtnjutit skatteförmånen också skall ha företagit eller deltagit i kringgåendetransaktionen. Det gäller sådana fall där en skattskyldig — som har företagit en kringgåendetransaktion — redovisar ett underskott som vid taxeringen skall föras över till maken. Kringgåendetransaktionen förutsätts därvid ha ökat underskottet i fråga. Den omständigheten att den skattskyldige i ett sådant fall själv inte hade kunnat tillgodogöra sig skatteförmånen skall alltså inte hindra tillämpningen av klausulen.

Prövningen av om den skattskyldiges förfarande innebär en skatteförmån måste givetvis i första hand grundas på en bedömning av de aktuella ekonomiska förhållandena. Det bör sålunda enligt remissprotokollet inte vara möjligt att hindra tillämpningen av klausulen genom påståenden om sådana tänkbara skatteolägenheter, som inte blir aktuella inom en relativt snar framtid. Vidare framhålls att den omständigheten att den skattskyldige genom andra åtgärder — t ex genom att begära uppskov med beskattningen av realisationsvinst — hade kunnat skjuta upp beskattningseffekterna av sitt förfarande till ett sena-

re är inte hindrar tillämpningen av klausulen.

Med uttrycket "icke oväsentlig" skatteförmån menas enligt departementspromemorian — till vilken föredraganden får anses ha anslutit sig — en förmån som uppgår till åtminstone något tusental kronor i fråga om transaktioner av engångskaraktär. Storleken av skatteförmånen skall enligt ett särskilt påpekande i remissprotokollet bedömas endast med hänsyn till de skatter som klausulen är tillämplig på.

Lagstiftningens grunder

Klausulen innehåller också ett rekvisit som skall ge uttryck för att den skattskyldiges förfarande inte är förenligt med lagstiftarens intentioner. I punkt 3 anges sålunda som villkor att "en taxering på grundval av förfarandet klart skulle strida mot grunderna för bestämmelsen i fråga eller för de bestämmelser som skulle tillämpas om förfarandet lades till grund för taxeringen".

Prövningen skall alltså ske med ledning av grunderna för dels de bestämmelser som skulle ha varit tillämpliga om den skattskyldige hade valt det närmast till hands liggande förfarandet, dels de bestämmelser som skulle tillämpas om den skattskyldiges förfarande lades till grund för beskattningen. Det är i och för sig tillräckligt att förfarandet strider mot grunderna för det ena slaget av bestämmelser.

Prövningen av frågan om ett visst förfarande strider mot lagstiftningens grunder skall ske enligt den metodik som gäller för rättstillämpning i allmänhet. Eftersom det normalt saknas uttryckliga uttalanden i förarbetena rörande de transaktioner det här är fråga om måste bedömningen i regel göras med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål såsom det har kommit till uttryck i lagtexten och sådana förarbeten som utgör allmänt vedertagna rättskällor.

Oklarhet beträffande lagstiftningens grunder skall gå ut över den fiskala sidan. Detta har markerats i den slutliga lagtexten genom skrivningen "klart skulle strida . . ."

4 Taxering

En tillämpning av generalklausulen i 2 § innebär att man vid taxeringen inte skall ta hänsyn till sådana rättshandlingar som ingår i kringgåendeförfarandet. Bestämmelser om hur taxeringen i stället skall ske finns i 3 §.

Huvudregeln är att taxeringen skall bestämmas som om den skattskyldige hade använt sig av det närmast till hands liggande förfarandet. En tillämpning av en sådan taxeringsgrund kan t ex innebära att ett avdrag vägras, att den skattskyldige taxeras för en inkomst som överförts på någon annan eller att reglerna för beskattning av rörelseinkomst tillämpas i stället för reglerna för realisationsvinstbeskattning. Skulle det någon gång finnas två vägar som kan sägas ligga lika nära till hands får man uppenbarligen gå på den väg som är

mest förmånlig för den skattskyldige. Det bör också påpekas att en rättelse av taxeringen kan få återverkningar i andra avseenden. Ändras t ex inkomsten av en rörelse slår detta igenom på egenavgifterna. Vidare kan en ändring av den taxerade inkomsten återverka på rätten till olika inkomstprövande bidrag.

Om huvudregeln skulle leda till ett oskäligt resultat skall taxeringen enligt en kompletterande regel bestämmas till skäligt belopp. Enligt remissprotokollet skall denna regel ge utrymme för att beakta bl a att de rättshandlingar som har företagits kan ha lett till civilrättsligt bindande förpliktelser för den skattskyldige. Det skall också vara möjligt att ta hänsyn till medkontrahenternas skattesituation. Enligt föredraganden bör jämkning framför allt ske i sådana fall där den skattskyldige själv, direkt eller indirekt kan sägas bli dubbelt beskattad. Jämkning bör inte ske om medkontrahentens beskattning är oviss eller ligger långt fram i tiden.

5 Praktiska fall

I lagrådsremissen har intagits den ståndpunkten att rättsutvecklingen inte lämpligen bör styras genom detaljerade anvisningar om klausulens tillämplighet i olika fall. Det förekommer därför i huvudsak inte några exempel på praktiska fall i remissprotokollet. Däremot innehåller departementspromemorian tre sådana exempel. Vidare har budgetministern i andra lagstiftningssammanhang gjort uttalanden om klausulens tillämplighet på vissa situationer som i ett par fall ligger mycket nära exemplen i promemorian. Jag skall därför i det följande mycket kortfattat redogöra för dessa och för budgetministerns uttalanden.

Det första exemplet i promemorian gäller beräkning av realisationsvinst på grund av fastighetsförsäljning. Om avyttringen omfattar byggnad, som är avsedd att användas för bostadsändamål, får säljaren under vissa förutsättningar rätt till ett årligt s k 3 000-kronorstillägg. Vid försäljning av mark från jordbruksfastighet har det förekommit att parterna lägger upp affären på det sättet att avtal först träffas om försäljning av hela egendomen, varefter säljaren omedelbart återköper mangårdsbyggnaden med tillhörande tomtområde.

I en lagrådsremiss den 20 november 1980 kommenterar budgetministern samma typ av förfaranden med anledning av ändringar i realisationsvinstbeskattningen vid avyttring av del av fastighet. Ändringarna avser frågan om vilken enhet som skall utgöra grund för resultatberäkningen. Huvudregeln skall alltså vara att denna baseras på den taxeringsenhet som gäller vid avyttringstillfället. Ett undantag föreslås dock för det fall då två eller flera vid avyttringstillfället befintliga taxeringsenheter tidigare under innehavet har ingått i en och samma taxeringsenhet. I ett sådant fall skall den skattskyldige alternativt få göra beräkningen som om taxeringsenheterna alltså utgjorde en enda taxeringsenhet.

Med anledning av ett påpekande från ett par remissinstanser om att möjlig-

heten till gemensam resultatberäkning för två eller flera samtidigt avyttrade taxeringsenheter kan missbrukas anför föredraganden följande.

Man syftar på förfaranden vars innebörd kan illustreras med följande exempel. En person äger två taxeringsenheter, A och B, som tidigare under innehavet har ingått i samma enhet. A har stigit i värde betydligt mer än B. En försäljning av A skall genomföras. Affären läggs emellertid upp på det sättet att A och B säljs gemensamt, varvid A säljs för sitt verkliga värde och B för ett pris som motsvarar enhetens nominella ingångsvärde. Vid en gemensam resultatberäkning reduceras vinsten på A genom indexuppräknings av B:s ingångsvärde. Därefter köper säljaren tillbaka B för oförändrat pris. De remissinstanser som har tagit upp frågan anser att en särskild regel bör införas för att förhindra sådana förfaranden. Jag delar uppfattningen att det är angeläget att hindra att transaktioner av detta slag leder till obehöriga skatteförmåner. I den mån det inte redan enligt gällande rätt skulle vara möjligt att underkänna transaktionerna vid taxeringen, synes de i vart fall ligga inom tillämpningsområdet för den lag mot skatteflykt som regeringen nyligen har föreslagit (prop 1980/81:17). Någon särregel riktad mot återköpsransaktionerna behöver således inte införas.

I båda de nu angivna fallen är det fråga om förfaranden av skenkaraktär. Men det är ofta svårt att i praktiken konstatera att det varit fråga om sken. I sådana fall får generalklausulen otvivelaktigt betydelse.

Det andra exemplet i promemorian gäller förfaranden som har till syfte att kringgå förbudet mot avdrag för periodiskt understöd till hemmavarande barn. Genom att teckna en pensionsförsäkring — där premien är avdragsgill för den som tecknar försäkringen — och därefter insätta barnet som förmånsstagare till utfallande försäkringsbelopp försökte den skattskyldige att sätta det nämnda avdragsförbudet ur spel.

Denna och liknande metoder att via en pensionsförsäkring ta sig förbi avdragsförbudet är numera stoppad genom lagstiftning. Den nu antagna generalklausulen torde i likhet med den som föreslogs i promemorian kunna tillämpas på situationer av det slag som anges i exemplet.

Det tredje exemplet i promemorian gäller en metod att försöka undvika tillämpning av redan existerande specialregler mot skatteflykt. Enligt den lagregel som har införts för att stoppa vinstbolagstransaktioner skall skattskyldig som avyttrar aktie i ett vinstbolag beskattas för hela vederlaget för aktien som skattepliktig realisationsvinst (35 § 3 mom åttonde stycket KL). Enligt promemorian har följande försök att kringgå denna regel förekommit.

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

Liknande fall av s k indirekta aktieöverlåtelser behandlas av budgetministern i prop 1978/79:210 (s 178). Frågan där gäller försök att kringgå andra specialregler mot skatteflykt. I samband med att den "eviga" beskattningen

av aktievinster infördes år 1966 gjorde man undantag för realisationsvinst, som uppkom när ett företag inom en koncern överlät organisationsaktier till ett annat företag inom samma koncern.

Det visade sig att skattefriheten utnyttjades på ett inte avsett sätt. Inför en förestående försäljning av organisationsaktier till köpare utanför koncernen således aktierna först till ett koncernföretag för marknadspris och därefter till den utomstående köparen. För att hindra sådana förfaranden ändrades reglerna år 1976. Enligt de nya reglerna är vinsten vid internförsäljningen fortfarande skattefri, men det köpande koncernföretaget övertar den anskaffningskostnad och den innehavstid som gällde för det säljande koncernföretaget (35 § 3 mom sjätte stycket KL). Redan vid remissbehandlingen framhölls att de nya reglerna inte skulle hindra sådana indirekta överlåtelser. Organisationsaktierna säljs till ett koncernföretag för marknadspris och därefter säljs aktierna i det köpande koncernföretaget till den utomstående köparen. I prop 1975/76:180 (s 162) anfördes att transaktioner av detta slag i regel torde vara att betrakta som kringgåendehandlingar. Föredraganden avsåg att inom kort ta upp frågan om införande av en allmän skatteflyktsklausul.

Företagsskatteberedningen föreslog i sitt slutbetänkande SOU 1977:86 (s 113, 580) en särskild bestämmelse som var riktad mot indirekta överlåtelser.

I prop 1978/79:210 ansåg föredraganden att ställning för den inte borde tas till beredningens förslag. Den föreslagna bestämmelsen täckte *en* form av indirekt överlåtelse, men även liknande transaktioner som inte täcktes av förslaget kunde påvisas. Skulle frågan regleras, måste bestämmelsen alltså byggas ut ytterligare. Innan en sådan åtgärd vidtogs, borde statsmakternas ställningstagande till frågan om att införa en allmän skatteflyktsklausul avvaktas. En sådan klausul kunde reducera eller eliminera behovet av särregler för de indirekta aktieöverlåtelserna.

6 Processuella frågor m m

Skatteflyktsklausulen har kompletterats med vissa specialregler på det processuella området, dels för att tillvarata de skattskyldigas intressen, dels för att möjliggöra en smidig tillämpning.

Förhandsbesked

Bestämmelser har införts i 1 § lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor som innebär att riksskatteverket får meddela förhandsbesked i frågor om tillämpningen av skatteflyktslagen. Sådana förhandsbesked skall kunna ges så snart det är av vikt för sökanden. Det bör påpekas att det i fråga om övriga taxeringsfrågor krävs synnerlig vikt om det inte föreligger prejudikatskäl.

Någon absolut rätt att få ett förhandsbesked föreligger inte. Föredraganden

framhåller att en förutsättning för att förhandsbesked skall kunna påräknas är att den skattskyldige presenterar ett så pass utförligt material att det kan läggas till grund för en saklig prövning. Vidare påpekas att prövningen skall avse en eller flera bestämda transaktioner där relevanta omsändigheter är entydigt angivna.

Beslutande myndighet

Enligt ett tillägg till 67 § taxeringslagen (1956:623), TL, skall frågor om tillämpning av skatteflyktslagen handläggas i den ordning som anges i paragrafen. Det innebär att länsrätten beslutar i första instans efter framställning av skattechefen. Av 3 § TL framgår att skattechefen kan delegera uppgiften till vissa kvalificerade befattningshavare vid länsstyrelsernas skatteavdelningar.

Eftertaxering m m

I en ny paragraf, 114 a §, i TL har intagits en föreskrift om att — utöver vad som följer av 114 § — eftertaxering skall ske när rättelse påkallas av att skatteflyktslagen är tillämplig. Något krav på att en oriktig uppgift har lämnats krävs alltså inte för eftertaxering i detta fall.

Frågan om en oriktig uppgift har lämnats har emellertid betydelse när det gäller skattetillägg och skattebrott. Den speciella frågeställning som här uppkommer är i vad mån det kan anses föreligga en sådan oriktig uppgift som kan föranleda sanktion när de lämnade uppgifterna är oriktiga eller ofullständiga bara i den meningen att de inte lämnar upplysning om de omständigheter som möjliggör tillämpning av skatteflyktsklausulen. Lagrådet behandlar denna fråga och kommer fram till att man inte generellt kan göra gällande att underlåtenhet att lämna sådana upplysningar innebär ett oriktigt meddelande. Föredraganden biträder i denna del lagrådets uttalande och understryker samtidigt att klausulen inte är avsedd att utvidga tillämpningsområdet för reglerna om skattetillägg och skattebrott. Detta får bl a anses innebära att skattetillägg inte skall påföras för uppgifter som är oriktiga eller ofullständiga bara i nyss angiven mening.

Anstånd med skatteinbetalningen

Länsstyrelsen har fått möjlighet att medge anstånd med inbetalningen av kvarstående eller tillkommande skatt som har påförts på grund av att skatteflyktslagen har tillämpats. Bestämmelserna härom har tagits in i 49 § 2 mom uppbördslagen (1953:272). Som förutsättning för anstånd gäller att nöjaktig säkerhet ställs om det inte med hänsyn till anståndstidens varaktighet, den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antas, att det belopp som avses med anståndet ändå kommer att behöva erläggas.

7 Ikraftträdande m m

Lagstiftningen har trätt i kraft den 1 januari 1981. Skatteflyktslagen är som nämnts tidsbegränsad. Den skall tillämpas på rättshandlingar som företas under tiden den 1 januari 1981—den 31 december 1985.

En fråga som har uppmärksamats särskilt i förarbetena är tillämpningen av lagen på en efter ikraftträdandet företagen rättshandling som utgör led i ett förfarande som påbörjats före ikraftträdandet. Lagrådet diskuterar frågan med utgångspunkt i den övergångsbestämmelse som upptagits i det remitterade förslaget och som innebär att lagen inte skall tillämpas på rättshandlingar som har företagits före ikraftträdandet. Även om övergångsbestämmelserna har ändrats i propositionen är lagrådets uttalanden av intresse eftersom fördraganden ansluter sig till dem i slutprotokollet. Lagrådet finner att man måste pröva vilket samband som föreligger mellan de olika leden i förfarandet och anför.

Av avgörande betydelse torde därvid vara huruvida den skattskyldige på grund av åtagande före ikraftträdandet var rättsligen pliktig att företa rättshandlingen. Var han pliktig att företa rättshandlingen torde den nya lagen i regel ej kunna tillämpas. Så torde t ex ej kunna ske i fråga om reversräntor som förfaller efter ikraftträdandet, om reversen utfärdats dessförinnan och sådana omständigheter inte föreligger att reversen kan anses utfärdad för skens skull. Om det däremot är fråga om en rättshandling som endast innebär en faktisk uppföljning av ett före ikraftträdandet inlett förfarande, torde i regel hinder inte möta att tillämpa den nya lagen.

Som jag tidigare har sagt skall lagen utvärderas mot slutet av femårsperioden. För att säkerställa att det finns underlag för utvärderingen avser regeringen att ålägga domstolar och myndigheter att löpande inrapportera sina erfarenheter av lagstiftningen till JK. Vidare är det meningen att JK skall få i uppdrag att med eget yttrande överlämna materialet till regeringen.