Allmän skatteflyktsklausul

Av assessorn Per Anclow

Inledning

En expertgrupp[1] inom företagsskatteberedningen har nyligen redovisat sina överväganden angående utformningen av en allmän skatteflyktsklausul (SOU 1975: 77). Betänkandet skall nu remissbehandlas.

Skattefusk och skatteflykt är gamla företeelser. Skattefusket, som i sin enklaste form innebär att en inkomst inte redovisas eller att avdrag yrkas för påhittade kostnader, har man sökt bekämpa genom skärpta straff och förbättrad taxeringskontroll. För att komma till rätta med skatteflykten – som kännetecknas av att skattskyldig med hjälp av avtal eller juridiska konstruktioner söker skaffa sig inte avsedda skatteförmåner – har man hittills använt speciallagstiftning. Särskilda regler har alltså införts med sikte på just en viss typ av förfaranden. Vid några tillfällen har man dock övervägt att gå längre och införa en s. k. generalklausul mot kringgående av skattelag. Denna fråga behandlades ingående av bl. a. 1953 års skatteflyktskommitté som i sitt slutbetänkande (SOU 1963: 52) dock avvisade tanken på en dylik klausul.

Företagsskatteberedningen skall enligt sina direktiv uppmärksamma olika skatteflyktsfrågor. I prop. 1972: 93 – som rörde den av beredningen föreslagna lagstiftningen mot skatteflykt genom s. k. vinstbolagstransaktioner – berördes frågan om att införa en allmän skatteflyktsklausul. Departementschefen uteslöt inte att en sådan klausul på sikt kunde vara den bästa lösningen. Sedermera tillkallades en expertgrupp med uppdrag att undersöka *hur* en dylik generalklausul skulle kunna utformas. Däremot skulle gruppen inte ta ställning till frågan *om* en sådan klausul borde införas.

Skatteflyktens bakgrund

Skatteflykten utgör i dag ett allvarligt samhällsproblem. Högst avsevärda belopp kan förmodas undgå beskattning. Redan på 1950-talet antog man att miljardbelopp årligen undandrogs stat och kommun och det torde i dag vara realistiskt att räkna med en mångdubbling av beloppen. Skattefusk och skatteflykt förekommer numera i alla samhällsgrupper och på alla inkomstnivåer. Exempel kan ges där statliga och kommunala myndigheter medverkat till skatteundandragande åtgärder.

[1] Expertgruppen består av generaldirektören Sten Walberg, tillika ordförande, jur. dr Bertil af Klercker, länsrådet Carl-Gustaf Petersson och assessorn Per Anclow.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:27

I betänkandet nämner man också några omständigheter som bidragit till skattefuskets och skatteflyktens kraftiga ökning de senaste decennierna.

En starkt bidragande orsak till det ökade intresset för skatteundandragande åtgärder bottnar självfallet i skärpningarna av det totala skattetrycket och i synnerhet av skatteprogressionen. Vid sidan härav har en betydande utbyggnad skett inte bara av de indirekta skatterna utan även av arbetsgivaravgifter och sociala avgifter vilka fått en ständigt ökad betydelse från skatteflyktssynpunkt.

Av betydelse är vidare att skattelagstiftningen är synnerligen komplicerad. Till en del är det ofrånkomligt, att så har blivit fallet. Det alltmer utvecklade ekonomiska livet har sin naturliga motsvarighet i skattelagstiftningens regelsystem. Och inte minst strävanden att motverka olika former av skatteflykt har medfört invecklade regler på en del områden. Till bilden hör, att undantagsregler av olika slag tillkommit för att främja i och för sig behjärtansvärda näringspolitiska eller sociala syften eller för att tillgodose gruppintressen. Invecklade regler skapar dock lätt orättvisor på det sättet att den mindre förfarne inte kan utnyttja honom tillkommande förmåner eller rentav riskerar att hamna i fallgropar, medan den i lagstiftningen fullt insatte kan bereda sig särskilda fördelar. En invecklad lagstiftning inbjuder också till allehanda juridiska konstruktioner i skatteflyktssyfte.

En faktor som ytterligare bidragit till ökad skatteflykt är att skillnaden i skattebelastningen på olika slags inkomster har vidgats på senare år; rörelseinkomster behandlas olika, när den skattskyldige har enskild firma eller driver verksamheten i aktiebolagsform. Valet av förvärvskälla kan också ha avgörande betydelse för beskattningens och avgiftsuttagets höjd. Exempel härpå är skillnaderna mellan intäkt av rörelse och intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

Speciella eller allmänna skatteflyktsregler

Hittills har man som nyss nämnts bekämpat skatteflykten med hjälp av speciallagstiftning; ett visst förfaringssätt drabbas av särskilda påföljder. Vår skattelagstiftning innehåller åtskilliga sådana bestämmelser. I betänkandet diskuteras för- och nackdelarna med speciallagstiftning resp. en mer generellt utformad reglering mot skatteflykten.

Till förmån för den traditionella metoden att möta skatteflykt har man ofta anfört de skattskyldigas berättigade intresse av att i förväg kunna bedöma om ett visst förfaringssätt kan godkännas av skattemyndigheterna eller inte. Man har menat att en generalklausul skulle tvinga domstolarna att göra subjektivt färgade bedömningar för att söka utröna om den skattskyldige t. ex. haft ett ont syfte osv. Bärkraften av denna argumentering beror självfallet på hur en generalklausul utformas. Vidare kan sägas att de tidigare argumenten mot en generalklausul hade större tyngd på den tid skatte-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:27

flyktsproblemet hade någorlunda begränsade dimensioner och de ingrepp som gjordes i skattelagstiftningen var förhållandevis fåtaliga.

Situationen är nu en annan. Skatteflykten har fått mer förfinade former och på sina håll har färdiga skatteflyktsprojekt utbjudits i kommersiell omfattning. Genom speciallagstiftning har förvisso åtskilliga förfaringssätt stoppats. Emellertid har den metoden uppenbara nackdelar. Visserligen hindras för framtiden normalt det förfarande lagstiftningen avser. Redan gjorda skattevinster kan dock inte omintetgöras. Det allmänna måste alltså acceptera skatteförluster på högst avsevärda belopp och motsvarande orättfångna vinster hos ifrågavarande skattskyldiga och deras medhjälpare. Lika allvarligt är att det alltjämt framstår som mycket lönande att finna och använda nya skatteflyktsmöjligheter. Med den valda lagstiftningsmetoden kommer det allmänna ohjälpligt i efterhand.

Metoden med speciallagstiftning medför också att om det avsedda förfaringssättet endast obetydligt ändras, så är lagstiftningen genast satt ur spel. Flera exempel nämns i betänkandet där lagstiftaren fått återkomma upprepade gånger för att få bukt med ett visst sätt att kringgå en skatteregel. Likaså ges exempel där t. o. m. en skatteflyktsregel visat sig användbar för just skatteflykt.

En annan nackdel är att inte alla de transaktioner, som omfattas av en speciallagstiftning, innebär skatteflykt. Reglerna måste göras vidsträckta och i enskilda fall kan alltså lagstiftningen drabba mycket hårt. En sådan lagstiftning blir ett trubbigt vapen. Lagstiftaren har varit medveten härom och inrymt möjlighet till dispens för att undgå de mest stötande konsekvenserna av lagstiftningen. En alltför vidsträckt användning av dispenser är dock i sig ägnad att inge betänkligheter; riksdagen avhänder sig en del av sin beskattningsmakt och frågor som normalt hör till förvaltningsdomstolarna överlämnas till administrativa organ.

En ytterligare nackdel med specialregler är att de kan sägas mista sin aktualitet redan i och med att de införes. De måste ändå stå kvar och skattelagstiftningen belastas för lång tid med dött material, vars innehåll och bakgrund så småningom faller i glömska. Överskådligheten i lagstiftningen blir försämrad.

I den mån nya former av skatteflykt framkommer – och all sannolikhet talar för det – måste nya speciella skatteflyktsregler tillskapas. Därmed kommer de nyss beskrivna olägenheterna att accentueras än ytterligare. Härtill kommer, att det finns skatteflykt som måste lämnas opåtalad av det skälet att det i praktiken är omöjligt att skapa adekvata specialregler mot densamma. Den skatteflykt som sker i anslutning till reglerna om individuell beskattning av äkta makar torde sålunda inte kunna effektivt bekämpas utan långtgående ingrepp, som innebär att statsmakterna helt eller delvis uppger vad man ville vinna genom den individuella beskattningen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:27

Expertgruppen framhåller också att nackdelarna av den hittills använda metoden att motverka skatteflykt numera är långt mera påtagliga än vid den tidpunkt då skatteflyktskommittén avgav sitt betänkande. Mot dessa nackdelar har gruppen ställt för- och nackdelarna av en allmän skatteflyktsklausul.

Till förmån för en dylik klausul kan i första hand åberopas den allmänpreventiva effekten. De som planerar skatteflyktsåtgärder kan inte som nu räkna med framgång så snart de kan utfinna en metod som rent formellt överensstämmer med de materiella beskattningsreglerna. I den mån skatteflykt förekommer kan den motarbetas redan från början. Det allmänna behöver inte finna sig i att uppfinnarna av en ny skatteflyktsmetod och klienter till dem gör stora orättmätiga vinster, innan motåtgärder genom lagstiftning kan insättas. En väsentlig fördel är vidare att sådana lagstiftningsåtgärder i största utsträckning blir obehövliga i framtiden.

Man kan också överväga att avskaffa åtminstone en del av de nuvarande speciella skatteflyktsreglerna och därigenom göra skattelagstiftningen något mindre komplicerad. – I betänkandet föreslås också att de särskilda reglerna beträffande vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser upphävs.

Invändningarna mot en generell klausul mot skatteflykt har främst varit att de skattskyldiga skulle få svårare att förutse vad som skall beskattas och vad som skall föranleda avdrag. Delvis sammanhänger detta med att en generell skatteklausul hittills ansetts behöva utformas så att domstolarna i varje särskilt fall skulle pröva, om en skatteförmån är obehörig eller otillbörlig och om den skattskyldige haft för avsikt att uppnå en sådan skatteförmån, alltså haft ett slags ont uppsåt. Expertgruppen har försökt utforma sitt förslag så att dessa invändningar bortfaller.

Skatteflyktsklausulens utformning

Till utgångspunkt har expertgruppen tagit den i domstolarnas praxis allmänt omfattade principen att avtal och andra rättshandlingar skall bedömas efter sitt verkliga innehåll och ekonomiska verkningar. Detta innebär inte bara att man bortser från rena skenavtal, dvs. avtal som inte alls har någon verklig innebörd, utan också att man går efter den verkliga innebörden även om parterna utformat avtalet så att den verkliga innebörden döljes. Domstolarna tillämpar genomsyn. Expertgruppen föreslår att denna princip lagfästes.

Domstolarna har emellertid i allmänhet hittills inte tillämpat genomsyn, när man kringgått skattelag genom flera var för sig formellt korrekta rättshandlingar, som tillsammans ger skatteförmåner som står i strid med skattelagstiftningens anda och mening. Expertgruppens förslag innebär, att principen om genomsyn skall kunna tillämpas även i sådana fall.

För att så skall få ske skall följande objektiva förutsättningar vara uppfyllda

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:27

- den skattskyldige skall ha ingått avtal eller andra rättshandlingar som ensamma eller tillsammans med andra rättshandlingar medför en skatteförmån av icke alltför obetydligt slag
- skatteförmånen skall stå i strid med lagstiftningens anda och mening. För domstolarna blir det inte fråga om något tyckande om skatteförmånen är obehörig eller otillbörlig. I stället skall domstolen göra en analys av de ifrågavarande skattebestämmelsernas förarbeten och allmänna uppläggning och med ledning därav ta ställning till om skatteförmånen står i strid med bestämmelsernas 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 meninglös bortsett från skatteförmånen. Däremot innebär det inte skatteflykt om en i övrigt meningsfull affär också är fördelaktig från skattesynpunkt.

Om alla dessa objektiva förutsättningar är uppfyllda, skall transaktionerna i princip betraktas som skatteflykt och föranleda rättelse av beskattningsresultatet. Den skattskyldige skall emellertid ha möjlighet att göra sannolikt att transaktionerna föranletts av marknadsmässiga, organisatoriska eller andra godtagbara ekonomiska motiv och att hans syfte alltså inte varit illojalt. Kan han göra detta, skall rättelse inte ske, utan han ska få behålla skatteförmånen. I så måtto innehåller även expertgruppens förslag en subjektiv förutsättning. De subjektiva förutsättningarnas uppgift blir med andra ord att inskränka och inte utvidga det område för skatteflyktsklausulens tillämpning som i första hand anges av de objektiva förutsättningarna.

Den allmänna skatteflyktsklausulen föreslås omfatta inkomstbeskattningen i dess helhet och samtliga direkta skatter. Med tanke på företagsbeskattningens nära samband med indirekta skatter, i främsta rummet mervärdeskatten, föreslås klausulen omfatta även dessa skatter. Likaså inbegripas de numera allt betydelsefullare sociala avgifterna.

Den rättelse som skall ske, om klausulen är tillämplig, innebär i allmänhet, att domstolen bortser från den eller de transaktioner som anses utgöra skatteflykt. Om detta är praktiskt omöjligt eller resultatet skulle bli oskäligt hårt för den skattskyldige, skall skatten eller taxeringen bestämmas till skäligt belopp.

Expertgruppen har vidare på flera sätt försökt utforma sina förslag så att det inte med fog skall kunna göras gällande att några rättssäkerhetsintressen åsidosätts. Skatteflyktsklausulen skall inte få tillämpas av taxeringsnämnd, utan skatterätt skall vara första instans, såvitt gäller skatter på inkomst och förmögenhet. För att de skattskyldiga lättare skall kunna förutse om skatteflyktsklausulen kan komma att åberopas mot en tilltänkt transaktion eller serie av transaktioner föreslår expertgruppen dessutom en ovillkorlig rätt att få bindande förhandsbesked.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:27

Vidare föreslås att om ett visst förfarande för att uppnå skatteförmåner börjar få spridning, skall riksskatteverkets rättsnämnd kunna utfärda bindande förklaring om att förfarandet utgör skatteflykt i generalklausulens mening. Sådan förklaring skall kunna överklagas av organisation, vars medlemmar beröres av förklaringen, och av riksskatteverket.

Generalklausulen skall enligt förslaget inte kunna tillämpas på avtal eller annan rättshandling som ingåtts före ikraftträdandet. Den innebär inte någon utvidgning av området för tillämpning av skattebrottslagen eller av taxeringslagens regler om skatte- eller avgiftstillägg. Den innebär inte heller, att mindre krav än hittills skall ställas på stringens, klarhet och precision i skattelagstiftningen.

För att praktiskt pröva den föreslagna generella skatteflyktsklausulen har expertgruppen gjort en ingående analys av skatteflyktsfall och av fall som har beröringspunkter med dessa utan att klausulen enligt expertgruppens uppfattning är tillämplig. Analysen har det dubbla syftet att närmare belysa klausulens innebörd och att, om den skulle upphöjas till lag, underlätta tillämpningen av densamma. Analysen omfattar fall som föranlett speciella skatteflyktsregler, fall som bedömts av förvaltningsdomstolarna men också fall som inrapporterats av skattemyndigheterna eller eljest varit under diskussion.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:27