Några synpunkter på en generalklausul

Av Claes Söderström

I det följande skall jag ta upp några synpunkter på en effekt som är tänkbar om det införs en generalklausul på skatteområdet avsedd att motverka skatteflykt. Jag tänker på den betydelse en sådan lag skulle ha när det gäller tillämpningen av skattebrottslagen och det skatteadministrativa skattesanktionssystemet i taxeringslagen (skattetillägg).

I motionen 1979/80:1590 som lämnades den 25 januari 1980 av Olof Palme med flera anförs bl a följande:

> ”Statsmakterna har tidigare på olika sätt försökt att komma till rätta med skatteundandragandet. Medlen har växlat allt efter de förfaranden man velat hindra. Det skatteundandragande som sker genom att oriktiga uppgifter lämnas i deklarationer och andra handlingar brukar kallas skattefusk. Utelämnar någon skattepliktig inkomst eller yrkar han avdrag för en utgift som han inte haft är handlandet straffbelagt. En väsentlig skärpning av straffen skedde genom skattebrottslagen (1971:69). Ett likartat syfte har de samtidigt införda reglerna i 116 a § taxeringslagen (1956:623) om skattetillägg, vilka utgör en administrativ sanktionsform för mindre allvarliga överträdelser.
>
> Skattefusk föreligger också när den skattskyldige hävdar s k skenavtal. Ett sådant avtal medför inga verkliga förpliktelser för parterna utan dess enda funktion är inte sällan just att undvika eller lindra beskattningen. Arrangemang av detta slag brukar regelmässigt underkännas hos skattedomstolarna utan uttryckligt stöd i lag. Av liknande karaktär är sådana avtal som ges en oriktig benämning: ett köp nämns gåva, ett periodiskt understöd kallas lön o s v. I sådana fall brukar domstolarna bortse från den oriktiga benämningen och bedöma rättshandlingen efter dess verkliga innebörd.
>
> En tredje form av skatteundandragande brukar kallas skatteflykt eller kringgående av skattelag. Kännetecknande för dessa förfaranden är att den skattskyldiga begagnar sig av civilrättsligt giltigt avtal för att uppnå inte avsedda skatteförmåner. Även om avtalen är juridiskt bindande och fullföljs i enlighet med parternas viljeförklaringar har de i allmänhet tillkommit endast för att undvika en beskattning som eljest hade bort ske om det normala tillvägagångssättet använts. Från företagsekonomiska och andra aspekter framstår avtalen som konstruktioner”.

Framställningen i motionen låter förmoda att tanken inte är att stävja skatteflykt i form av kringgående åtgärder med lagföring och straff eller genom att påföra skattetillägg.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:12

Inte heller betänkandet allmän skatteflyktsklausul (SOU 1975:77) som avlämnades av en expertgrupp inom företagsskatteberedningen låter anta att fall av kringgående skall föranleda sådana åtgärder.

I den lagrådsremiss med förslag till lag om generalklausul på skatteområdet som regeringen avlämnade under våren 1979 behandlas frågan om vilken betydelse en justering med tillämpning av en skatteflyktsklausul skulle ha för frågan om skattebrott skall anses ha begåtts eller om oriktig uppgift som kan föranleda skattetillägg skall anses ha lämnats av den skattskyldige. Departementschefen uttalar (s. 30) att en justering normalt inte skall anses innebära att oriktig uppgift har lämnats av den skattskyldige.

Jag förmodar emellertid att det normala kommer att vara att oriktig uppgift anses ha lämnats av den skattskyldige, när man finner att de åtgärder han vidtagit bör föranleda justering med tillämpning av skatteflyktsklausulen. Därmed föreligger också möjlighet att åtala den skattskyldige eller att påföra skattetillägg eller att alternativt endast påföra skattetillägg.

Bakgrunden till detta är den mycket vida innebörd som begreppen ''oriktig uppgift'' och ''oriktigt meddelande'' anses ha. Oriktig uppgift konstitueras nämligen inte endast av att den skattskyldige tillgodofört sig ett avdrag till vilket han inte varit berättigad eller undanhållit en inkomst från beskattning. Uttrycket omfattar i stället mycket mera än detta. I prop 1971:10 med förslag till skattebrottslag m m anförs på s. 247 att begreppen ''oriktig uppgift'' och ''oriktigt meddelande'' omfattar inte endast osann utan också ofullständig uppgift, d v s partiellt förtigande av sanningen. Vad som är oriktigt kan oftast avgöras genom en jämförelse mellan uppgifterna i handlingen och de faktiska förhållandena.

På s. 266 i samma proposition anförs följande: ''Beträffande förutsättningen att meddelandet skall innehålla oriktig uppgift hänvisas till 31 § 1 mom (taxeringslagen; min anmärkning) enligt vilken skattskyldig är pliktig att utöver vad deklarationsformuläret föranleder lämna alla de upplysningar som kan vara av betydelse för åsättande av riktig taxering. *För att en riktig taxering skall kunna ske krävs att beskattningsmyndigheten får kännedom om alla förhållanden som är av betydelse för taxeringen.*'' Det är uppenbart att detta är något helt annat än endast undanhållna inkomster och obehörigen yrkade avdrag.

I prop 1977/78:136 om ändrade regler för skattetillägg m m anförs på s. 154 att den avgränsning av sanktionsområdet som följer av rekvisitet oriktig uppgift visar att kraven på att den skattskyldige redovisar betydelsefulla sakuppgifter är ganska höga. Det påpekas också att *detta innebär bl a att den skattskyldige måste ha en uppfattning om vilka uppgifter som är väsentliga för bedömningen av ett yrkande för* att inte riskera att anses ha lämnat oriktig uppgift och därför bli påförd skattetillägg. *Han måste med andra ord ha en viss kunskap* om beskattningsreglerna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:12

Det kan inskjutas att i prop på s. 134 nämns att begreppet ''oriktig uppgift'' i princip är detsamma vid tillämpningen av bestämmelse om eftertaxering, skattebrottslagen och det skatteadministrativa sanktionssystemet.

De åtgärder som den skattskyldige vidtar i ett ''normalt'' kringgående fall är att genomföra en serie civilrättsliga handlingar vilka i och för sig är giltiga eller för att uttrycka det något annorlunda; när en person skall ta sig från punkten A till punkten E går han inte direkt från A till E utan tar omvägen över B,C och D för att hamna i E.

Såvitt jag förstår är det för den skattskyldige nödvändigt om han inte vill riskera att anses ha lämnat oriktig uppgift att han upplyser skattemyndigheterna i sin deklaration att han har vidtagit alla dessa i och för sig giltiga åtgärder, handlingar eller avtal för att han inte skall vara förfallen till oriktig uppgift, förutsatt naturligtvis att en justering med stöd av generalklausulen kan företas. Jag tror att de flesta skattskyldiga inte ens anar att de har en så långtgående uppgiftsskyldighet.

Man kan givetvis ha olika uppfattning om det är riktigt att i ett sådant fall åtala den skattskyldige eller påföra honom skattetillägg. Oavsett hur det förhåller sig därmed är det rimligt att kräva att lagen och framför allt dess förarbeten tydligare anger huruvida lagföring och straff eller skattetillägg kan påföras med anledning av en justering med tillämpning av skatteflyktsklausulen. Man bör också diskutera det lämpliga i att en justering också skall föranleda sanktion.

Såvitt jag har kunnat se har detta spörsmål endast flyktigt berörts i de ganska omfattande förarbeten som hittills har presenterats.

Om denna aspekt på den föreslagna generalklausulen inte penetreras är det risk att man råkar i samma säregna situation som den som inträffade, när de skattskyldiga och skattemyndigheterna, efter det att det skatteadministrativa sanktionssytemet hade införts, upptäckte att den som gjorde avsättning till investeringsfond enligt lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning men glömt att göra sådan inbetalning på konto hos Riksbanken som föreskrevs i lagen ansågs ha lämnat oriktig uppgift. Avdrag kunde inte medges, eftersom inbetalningen inte hade verkställts så att den kommit Riksbanken tillhanda senast den dag då den skattskyldige enligt 34 § taxeringslagen skulle avlämna allmän självdeklaration för det beskattningsår som var i fråga. Därmed hade oriktig uppgift lämnats. Det har förekommit att skattetillägg påförts i sådana fall.

Jag förmodar att man hade fått ett nekande svar om man, innan det skatteadministrativa sanktionssystemet infördes, hade frågat någon om det skulle vara tänkbart att påföra skattetillägg därför att inbetalning till Riksbanken på grund av avsättning till konjunkturinvesteringsfond inte verkställts i tid.

Det föreligger alltid en fara att egendomliga effekter uppkommer när två

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:12

system som från början inte är avsedda att tillämpas gemensamt får en sådan tillämpning.

Jag anser därför att det bör belysas närmare i vilka fall det kan vara riktigt och rimligt att tillämpa skattebrottslagen eller bestämmelserna om skattetillägg med anledning av att justering med stöd av skatteflyktsklausul genomförts. En sådan diskussion saknas i de förarbeten som har presenterats. Uttalandena tyder närmast på att man inte har åsyftat att lagföring och straff skall kunna föranledas av en justering. Den utformning skattebrottslagen och det skatteadministrativa systemet har jämfört med den utformning skatteflyktsklausulen kan tänkas få lägger däremot inte några hinder i vägen för att justering av beskattningsresultatet på grund av en kringgåendeåtgärd också följts upp med lagföring och straff.

Jag hoppas att denna aspekt belyses mer ingående i den proposition som regeringen aviserat i ämnet. Vill man undvika det resultat som jag menar är oundvikligt med nuvarande uppläggning kan man antingen komplettera skatteflyktsbestämmelserna med en särskild föreskrift eller precisera begreppet ”oriktig uppgift”. Det sistnämnda alternativet kan vara tekniskt sett svårt, eftersom begreppet ”oriktig uppgift” i princip är detsamma i de tre regelsystemen om skattebrott, skattetillägg och eftertaxering. Allmänna uttalanden i förarbetena förefaller emellertid inte tillfyllest.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:12