



Statens offentliga utredningar
1996:44
Finansdepartementet

Översyn av skatteflyktslagen

Reformerat förhandsbesked

Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2015



National Library
of Sweden

Delbetänkande av 1995 års skatteflyktskommitté
Stockholm 1996



Statens offentliga utredningar
1996:44
Finansdepartementet

Översyn av skatteflyktslagen

Reformerat förhandsbesked

Delbetänkande av 1995 års skatteflyktskommitté
Stockholm 1996



Statens offentliga utredningar
1996:44
Finansdepartementet

A: Ref KB
Occ SOU
46

Översyn av skatteflyktslagen

Reformerat förhandsbesked

Delbetänkande av 1995 års skatteflyktskommitté
Stockholm 1996



SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes, Offentliga Publikationer, på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningskontor.

Beställningsadress: Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Fax: 08-20 50 21
Telefon: 08-690 91 90

Svara på remiss. Hur och Varför. Statsrådsberedningen, 1993.

– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som skall svara på remiss.

Broschyren kan beställas hos:

Regeringskansliets förvaltningskontor
Arkiv- och informationsenheten
103 33 Stockholm
Fax: 08-790 09 86
Telefon: 08-405 24 81

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Genom beslut den 26 januari 1995 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en parlamentarisk kommitté med uppdrag att utforma en ny lagstiftning mot skatteflykt och föreslå de ändringar av revisionsreglerna m.m. som är motiverade i syfte att stärka och effektivisera skattekontrollen.

Den 21 december 1995 beslutade regeringen att genom tilläggsdirektiv ge kommittén i uppdrag att kartlägga de brister och problem som finns vid den punktskattekontroll som gäller införsel av EG-interna varor och lämna de förslag som behövs för att förbättra effektiviteten i kontrollen.

Till ledamöter i kommittén förordnades fr.o.m. den 3 april 1995 generaldirektören Claes Ljungh, ordförande, samt fr.o.m. den 1 maj 1995 riksdagsledamöterna Lars Hedfors (s), Karl-Gösta Svenson (m) och Eskil Erlandsson (c).

Till sakkunniga förordnades fr.o.m. den 1 maj 1995 regeringsrådet Gunnar Björne samt departementsrådet Carl Gustav Fernlund, vilken entledigades den 11 september 1995, och, fr.o.m. den 11 september 1995, departementsrådet Peter Kindlund. Till experter att biträda kommittén förordnades fr.o.m. den 1 maj 1995 professorn Sture Bergström, länsskattechefen Lennart Bjerkner, kammarrättsassessorn Stefan Holgersson, avdelningsdirektören Kerstin Källman, vilken entledigades den 17 januari 1996, skattejuristen Kerstin Nyquist samt skattedirektören Leif Rosenfeld.

Till sekreterare förordnades fr.o. m. den 1 maj 1995 numera jur. kand. Magnus Elfström samt kammarrättsassessorn Lena Gustafsson.

Kommittén har antagit namnet 1995 års skatteflyktskommitté.

Kommittén överlämnar härmed delbetänkandet Översyn av skatteflyktslagen och reformerat förhandsbesked.

Sekreterare i denna del av arbetet har varit Magnus Elfström.

Ledamoten Karl-Gösta Svenson har reserverat sig mot vissa delar av förslaget. Särskilt yttrande har avgetts av experten Kerstin Nyquist.

Kommittén fortsätter närmast sitt arbete med översynen av revisionsreglerna m.m.

Stockholm i mars 1996

Claes Ljungh

Lars Hedfors

Karl-Gösta Svenson

Eskil Erlandsson

/Magnus Elfström

Innehåll

Sammanfattning	9
Författningsförslag	15

1	Snabbare prejudikatbildning på skatteområdet	37
1.1	Inledning	37
1.2	Förhandsbeskedsinstitutet	39
1.3	Skatteförenklingskommitténs förslag till tolkningsbesked i skattefrågor ...	43
1.4	Rättegångsutredningens modeller för de allmänna domstolarna	48

Överväganden och förslag

1.5	Möjliga reformvägar för skatteärenden	50
1.5.1	Förbättrad förursbehandling	50
1.5.2	Överlämnade av fråga till Regeringsrätten	53
1.5.3	Språngrevision	54
1.5.4	Reformerat förhandsbesked	54
1.6	Förhandsbesked för det allmänna ...	56
1.6.1	Initiativrätten	57
1.6.2	Instansordningen m.m.	58
1.6.3	Utformningen av förfarandet	60
1.6.4	Vilka skatter skall omfattas?	70
1.6.5	Statsrättsliga spørsmål m.m.	71
1.6.6	Övrigt	72
1.6.7	Genomförande och kostnader	74
1.6.8	Behovet av övriga lagändringar	75

2	Översyn av skatteflyktslagen	77
2.1	Inledning	77
2.2	Allmän skatteflyktsklausul (SOU 1975:77)	78
2.3	Lag mot skatteflykt (Ds B 1978:6)	80
2.4	1980 års lagstiftning	82
2.5	1982 års lagstiftning	85
2.6	Fortsatt giltighet, avskaffandet och återinförandet	88
2.7	Den nuvarande skatteflyktslagen	89
2.7.1	Generalklausulens tillämplighet på olika skatter	90
2.7.2	Beskattningsresultatet	90
2.7.3	Avsikten med förfarandet	91
2.7.4	Lagstiftningens grunder	92
2.8	Tidigare översyner	94
2.8.1	Justitiekanslerns granskning	94
2.8.2	Ny generalklausul mot skatteflykt (SOU 1989:81)	95
2.9	Rättsfalls- och ärendesammanställning	99
2.10	Regeringsrättens praxis	103
2.10.1	S.k. organiserade skatteupplägg	103
2.10.2	Övriga fall där skatteflyktslagen tillämpats	106
2.10.3	Övriga fall där skatteflyktslagen inte ansetts tillämplig	106
2.11	Övriga domstolsavgöranden	114
2.12	Genomsyn	116
	<i>Överväganden och förslag</i>	
2.13	Kodifiering av genomsynsmetoden?	119
2.14	Allmänt om en generell lagstiftning mot skatteflykt	120

2.15	Utformningen av en ny lag mot skatteflykt	122
2.16	Generalklausulens tillämpningsförutsättningar	127
2.16.1	Rekvisitet lagstiftningens grunder . . .	127
2.16.2	Identitetskravet	132
2.16.3	Den skattskyldiges avsikt	134
2.16.4	Skatteförmånen	136
2.17	Övriga frågor	138
2.17.1	Generalklausulens omfattning	138
2.17.2	Första instans för tillämpning av generalklausulen	141
2.17.3	Taxeringsresultatet	143
2.18	Skatteflyktsbestämmelsen i omstruktureringslagen	143
2.18.1	Skatteflyktsbestämmelsens tillämpningsområde	144
2.18.2	Överväganden	146
2.19	Konstitutionella spørsmål m.m.	147
2.20	Ikraftträdande och kostnader	149
3.	Författningskommentar	151

Bilagor:

Bilaga 1	Förhandsbeskedsärenden 1989-1992	157
Bilaga 2	Genomsyn i praxis	163
Bilaga 3	Utländska skatteflyktsklausuler	173
Bilaga 4	Reservation	179
Bilaga 5	Särskilt yttande	185

Sammanfattning

I betänkandet föreslår kommittén dels vissa ändringar i lagen (1995:575) mot skatteflykt, dels att det allmänna företrätt av Riksskatteverket i vissa fall bör få ansöka om förhandsbesked i skattefrågor.

Översyn av skatteflyktslagen

Enligt direktiven skall kommittén utarbeta en ny lag mot skatteflykt. Av direktiven följer att rättssäkerhetssynpunkter skall sammanvägas med samhällsintresset av att ha ett effektivt verkande medel mot skatteflykt vid utformningen av den nya lagstiftningen. Särskild uppmärksamhet skall ägnas åt tillämpningsområdet för den nya lagen och kriterierna för skatteflykt.

Skatteflyktslagen upphävdes 1992 men är alltså fortfarande tillämplig på rättshandlingar som har företagits före den 1 januari 1993. En i förhållande till den äldre lagen i princip oförändrad lagstiftning återinfördes den 1 juli 1995 (SFS 1995:575). Lagstiftningen har varit i kraft över 10 år och har tidigare varit föremål för översyn och granskningar. Justitiekanslern har på uppdrag av regeringen granskat tillämpningen av skatteflyktslagen och har 1985 resp. 1988 till regeringen lämnat redogörelser för hur lagen tillämpats. I 1988 års redogörelse uttalade Justitiekanslern bl.a. att inkomna domar och förhandsbesked visar att tillämpningen av lagen präglats av stor försiktighet och att materialet inte ger stöd för antagandet att lagen och tillämpningen av denna lett till att kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet för de skattskyldiga har blivit åsidosatt. Skatteflyktsutredningen avlämnade 1989 betänkandet Ny generalklausul mot skatteflykt (SOU 1989:81). Betänkandet remissbehandlades men föranledde inga lagstiftningsåtgärder.

För att skapa ett brett underlag för utvärderingen av praxis har kommittén gjort en enkät hos länsrätterna. Riksskatteverket har på uppdrag av kommittén tillställt skattemyndigheterna en förfrågan

avseende i vilken utsträckning myndigheterna yrkat tillämpning av skatteflyktslagen. Vidare har Skatterättsnämnden gjort en sammanställning av förhandsbeskedsansökningar med anknytning till skatteflyktslagen under perioden 1989-1992. Regeringsrättens praxis avseende tillämpningen av skatteflyktslagen har analyserats. Slutligen har kommittén också låtit studera ett stort antal domar från läns- och kammarrätterna där olika förfaranden av skatteflyktskaraktär varit föremål för prövning.

Allmänt om en generell lagstiftning mot skatteflykt

Av rättsfallsgenomgången följer att skatteflyktslagen upprepade gånger inte ansetts tillämplig i fall som haft typiska inslag av skatteflykt. En generell lag mot skatteflykt är dock inte någon patentrösning för att förhindra oönskade effekter av skattelagstiftningen. Dessa effekter måste som hittills skett i första hand motverkas genom en lämpligt utformad lagstiftning.

De i praxis utbildade lagtolkningsmetoderna, t. ex. genomsynsmetoden, har visat sig vara otillräckliga för att förhindra och motverka förfaranden där civilrättsligt giltiga rättshandlingar används för att kringgå eller utnyttja skattebestämmelser i syfte att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteeffekter.

Genom skattereformen har på viktiga områden möjligheten till skatteplanering minskat och följaktligen också förekomsten av förfaranden och handlanden som är att betrakta som skatteflykt. Även efter skattereformen kvarstår dock fortfarande skillnader i beskattningen, t. ex. mellan arbets- och kapitalinkomster. Också i andra avseenden kvarstår eller har i samband med reformen skapats asymmetrier och andra ojämnheter i beskattningssystemet. Efter skattereformen har dessutom ett stort antal ändringar skett. Flera av dessa har bidragit till att öka asymmetrierna i systemet.

Vad regering och riksdag allmänt uttalat avseende behovet av en allmän skatteflyktsklausul får därför i stor utsträckning anses ha bärkraft än i dag. Det är således närmast naivt att tro att skattereformen eller andra ändringar av de materiella beskattningsreglerna helt kan sätta stopp för skatteflyktsförfaranden.

En effektivisering av lagstiftningen får enligt vår bestämda uppfattning inte ske på bekostnad av kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet. En avgörande utgångspunkt vid utformningen av en ny generalklausul är därför att en rimlig avvägning mellan effektivitetskravet och kravet på förutsebarhet uppnås.

Utformningen av en ny lag mot skatteflykt

Kommittén har övervägt olika alternativa utformningar av den reformerade lagstiftningen. Ett huvudalternativ har varit att den nuvarande lagstiftningen efter erforderliga justeringar läggs till grund för den nya generalklausulen. Vidare har undersökts om någon utländsk klausul kan användas som förebild. Vi har även undersökt om generalklausulen kan utformas med ledning av den s.k. genomsynsmetoden.

Vi anser inte att det är lämpligt att utforma klausulen med ledning av någon av de studerade utländska klausulernas lydelse. Vi anser inte heller att man bör utforma klausulen med utgångspunkt i en bestämmelse som föreskriver att förfarandet skall vara "otillbörligt", "ovanligt" eller motsvarande. I det senare avseendet ansluter vi oss till vad man i tidigare lagstiftningssammanhang uttalat om att det inte är lämpligt att utforma klausulen med utgångspunkt i en föreskrift av huvudsakligen subjektiv karaktär. Med hänsyn till att lagstiftningen inte får utformas på sådant sätt att den enskildes rättssäkerhet äventyras anser vi inte heller att det är möjligt att utforma en effektivare klausul med utgångspunkt i den i praxis skapade genomsynsmetoden eller utifrån en tolkningsanvisning som föreskriver att tillämparen skall bortse från sådana förfaranden som inte haft annat syfte än att reducera skatt e.d. Genomsynsmetoden bör i stället som hittills skett utvecklas i praxis vid sidan av den lagtolkning som skatteflyktslagen leder till.

Med hänsyn härtill och med beaktande av de slutsatser rättsfallsgenomgången föranleder anser vi att erforderliga ändringar av generalklausulen bör ske med utgångspunkt i den nuvarande lagstiftningen.

Generalklausulens tillämpningsföresättningar

Vid utformningen av den nya klausulens tillämpningsföresättningar avser vi att dessa i högre grad än i den nuvarande klausulen bör tydliggöras redan i lagtexten.

Vi föreslår att det rekvisit som f.n. uttrycks med orden "strida mot lagstiftningens grunder" ändras på så sätt att det föreskrivs att förfarandet skall strida mot lagstiftningens syfte såsom det kommit till uttryck i bestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

Skatteförmånsbegreppet bör behållas oförändrat. Någon utvidgning i den meningen att även skatteförmån som tillkommer närstående skall beaktas föreslås inte. För att man skall kunna bortse från en rättshandling vid tillämpning av skatteflyktsklausulen är det tillräckligt att den skattskyldige, i enlighet med vad som hittills gällt, indirekt medverkat i förfarandet. Däremot uppställs inte något krav på att den skattskyldige själv vidtagit den rättshandling som bortses från.

Vad avser ändamålsrekvisitet, dvs. den skattskyldiges motiv för det valda förfarandet, föreslås för att få till stånd en rimlig avvägning mellan kraven på effektivitet och rättssäkerhet att rekvisitet "det huvudsakliga skälet för förfarandet" ersätts med "det övervägande skälet för förfarandet".

Av bl.a. processekonomiska skäl föreslås att förutsättningen att skatteförmånen medför en inte oväsentlig skatteförmån ändras till en väsentlig skatteförmån.

Vi föreslår ingen utvidgning av tillämpningsområdet för generalklausulen. Som hittills begränsas den således till taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt.

Med hänsyn bl.a. till den för beskattningsförfarandet grundläggande principen att beskattningsbeslut skall fattas av skattemyndigheten i första instans föreslår vi att tillämpningen av generalklausulen i första instans flyttas ned till skattemyndigheten.

Reformerat förhandsbesked

Det är varken möjligt eller lämpligt att utforma skattelagstiftningen så att alla olika tänkbara situationer förutses och samtliga oklarheter undanröjs. Prejudikatbildningen inom skatterätten utgör därför ett mycket betydelsefullt komplement till lagstiftningen. I ovisa skattefrågor är snabba klarlägganden till gagn för rättslivet i allmänhet och för den enskildes rättssäkerhet i synnerhet. Prejudikaten från Regeringsrätten ökar effektiviteten i rättstillämpningen och avlastar skattemyndigheter och domstolar.

Kommittén har studerat följande metoder att påskynda prejudikatbildningen på skatteområdet.

- Förbättrad förtursbehandling inom taxeringsprocessen.
- Överlämnade av fråga från länsrätt till Regeringsrätten.
- Språngrevision.

-Skatteförenklingskommitténs förslag om tolkningsbesked i skattefrågor (Ds Fi 1987:1).

Vår uppfattning är att införandet av en möjlighet för det allmänna att initiera förhandsbeskedsprövningar i vissa fall är den enda verkningfulla vägen för att på ett effektivt och påtagligt sätt påskynda prejudikatbildningen på skatteområdet. Härigenom skapas också förutsättningar för att bringa klarhet i ovissa skattefrågor utan att skattemyndigheten behöver fatta beslut till den enskildes nackdel.

För att uppnå bästa möjliga samordning och säkerställa att de frågor som väljs ut för en förhandsbeskedsprövning lämpar sig för en sådan prövning bör det allmännas framställningar göras av Riksskatteverket.

Förfarandet bör i allt väsentligt anpassas till det nuvarande förhandsbeskedsinstitutet.

Till skillnad från de förhandsbesked som meddelas efter ansökan av enskild har det allmänna att utgå ifrån omständigheter i ett enskilt ärende som efter yrkande eller ansökan av den enskilde är föremål för skattemyndighetens bedömning. För att ett förhandsbesked skall få lämnas efter framställan av det allmänna krävs att frågan angår en enskild och att den är av vikt för enhetlig lagtolkning och rättstillämpning. Den enskilde skall således betraktas som part i förfarandet. För att den skattskyldige inte skall åsamkas oskäligen kostnader bör han i normalfallet tillerkännas ersättning för kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Vi föreslår att det allmänna ges möjlighet att initiera förhandsbeskedsprövningar i ärenden som rör samtliga skatter som enligt nuvarande ordning kan prövas förhandsbeskedsvägen och som handläggs av Skatterättsnämnden som första instans.

Ikraftträdande

Vi föreslår att de lagförslag som följer av våra överväganden träder i kraft den 1 januari 1997.

Författningsförslag

1 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:575) mot skatteflykt

Härigenom föreskrivs dels att 2 och 3 §§ lagen (1995:575) mot skatteflykt skall ha följande lydelse, dels att 4 § skall upphöra att gälla.

Nuvarande lydelse

2 §

Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling *som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige*, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige *eller den juridiska personen* direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en *inte oväsentlig* skatteförmån för den skattskyldige,

2. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det *huvudsakliga* skälet för förfarandet och

3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens *grunder*.

Föreslagen lydelse

Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en *väsentlig* skatteförmån för den skattskyldige,

2. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det *övervägande* skälet för förfarandet, och

3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens *syfte såsom det kommit till uttryck i*

skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

3 §

Om 2 § tillämpas skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet - bortsett från skatteförmånen - som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet.

Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda oskäligt resultat, skall *taxeringsbeslutet fattas med tillämpning av 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324).*

Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda oskäligt resultat, skall *underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997 och tillämpas på rättshandlingar som har företagits efter ikraftträdandet.
2. 4 § skall alltså tillämpas på ärenden avseende 1997 och tidigare års taxeringar.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor

Härigenom föreskrivs att 1, 5-6 , 8-9, 11-12 §§ lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1§¹

Förhandsbesked får, om det är av synnerlig vikt för någon, efter ansökan lämnas angående viss fråga, som avser sökandens taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader samt fråga rörande tillämpning av lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst. Gäller ansökningen fråga om tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt får förhandsbesked meddelas, om det är av vikt för sökanden.

I frågor som avses i första stycket får förhandsbesked också meddelas, om det är av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Vad som har sagts i första stycket första meningen och andra stycket skall också tillämpas, när ägare till fastighet önskar erhålla förhandsbesked angående viss fråga, som avser taxering av fastigheten. Detsamma gäller den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.

Förhandsbesked får också lämnas efter ansökan av Riksskatteverket avseende en fråga som angår en enskilds taxering eller skatteberäkning i sådant avseende som avses i första eller tredje styckena om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Som förutsättning gäller härvid att frågan

härifrån från ett yrkande eller en ansökan som den enskilde framställt till skattemyndighet.

Bestämmelser om rätt att erhålla förhandsbesked finns också i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, fordonsskattelagen (1988:327) och mervärdesskattelagen (1994:200).

5 §²

En ansökan om förhandsbesked skall vara skriftlig. *Ansökningen får inte ges in senare än den dag, då deklaration senast skall avlämnas till ledning för det års taxering som frågan avser.*

En ansökan om förhandsbesked skall vara skriftlig.

En ansökan av enskild får inte prövas om den kommit in senare än den dag då deklaration senast skall avlämnas till ledning för det års taxering som frågan avser.

En ansökan av Riksskatteverket får inte prövas om den fråga ansökan avser har överklagats till allmän förvaltningsdomstol.

Om fråga i ansökan av Riksskatteverket inte längre angår den enskilde förfaller ansökan.

Vid ansökningen skall fogas all den utredning i ärendet, som står sökanden till buds. Sökanden kan föreläggas att inom viss tid komma in med de ytterligare upplysningar, som nämnden anser sig behöva för att meddela förhandsbesked. I föreläggandet skall det

tas in en upplysning om att ansökningen annars kan komma att avvisas.

6 §³

Om ansökningen inte omedelbart avvisas enligt 7 § första stycket, skall riksskatteverkets yttrande inhämtas i ärendet. Riksskatteverket får uppdra åt en tjänsteman vid en skattemyndighet att företräda verket. Avser ansökningen fråga av särskilt intresse för kommun, får denna beredas tillfälle att yttra sig över ansökningen.

Sökanden och riksskatteverket får beredas tillfälle att muntligen lämna upplysningar inför nämnden.

Om en enskild ansöker om förhandsbesked är Riksskatteverket motpart i ärendet. Ansöker Riksskatteverket om förhandsbesked är den enskilde som frågan angår motpart i ärendet.

Part får beredas tillfälle att muntligen lämna upplysningar inför nämnden. Riksskatteverket får uppdra åt en tjänsteman vid en skattemyndighet att företräda verket. Avser en ansökan av enskild fråga av särskilt intresse för kommun, får denna beredas tillfälle att yttra sig över ansökningen.

8 §⁴

Förhandsbesked skall sändas till sökanden och riksskatteverket i rekommenderat brev med mottagningsbevis.

Part skall underrättas om innehållet i beslut varigenom Skatterättsnämnden avgör ett förhandsbeskedsärende. Har förhandsbesked meddelats skall underrättelse ske genom delgivning.

9 §⁵

Beslut om förhandsbesked får överklagas hos regeringsrätten av sökanden och riksskatteverket. Riksskatteverket får uppdra åt en tjänsteman vid en skattemyndighet att företräda verket. Vederbörande kommun och landstingskommun får också överklaga beslutet, om förhandsbeskedet avser taxering av fastighet eller såvitt detsamma avser taxering till kommunal inkomstskatt.

Ett förhandsbesked får överklagas hos Regeringsrätten.

Riksskatteverket får överklaga ett förhandsbesked oavsett utgången i Skatterättsnämnden.

Riksskatteverket får uppdra åt en tjänsteman vid en skattemyndighet att företräda verket i Regeringsrätten.

Vederbörande kommun och landsting får också överklaga beslutet, om förhandsbeskedet avser taxering av fastighet eller såvitt detsamma avser taxering till kommunal inkomstskatt.

Beslut, varigenom skatterättsnämnden avvisat en ansökan om förhandsbesked, får inte överklagas.

11 §⁶

Av skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked eller, om besvär däröver anförts, regeringsrättens i anledning av besvären meddelade beslut skall lända till efterrättelse vid taxering, som med beskedet avses, om och i den mån den, på vilkens begäran förhandsbeskedet meddelats, därom framställer yrkande. Därvid har denne att meddela erforderliga upplysningar till bedömande av beskedets tillämplighet.

Ett förhandsbesked som vunnit laga kraft är bindande för skattemyndigheten i förhållande till den enskilde som beskedet angår, om denne yrkar det.

Vad i första stycket är stadgat skall dock icke gälla, därest efter beskedets lämnande vidtagits författningsändring av beskaffenhet att påverka taxeringen i det avseendet beskedet angår.

12 §⁷

För ett förhandsbesked skall varje sökande betala en avgift. Avgiften bestäms av skatterättsnämnden med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet till lägst 600 kronor och högst 10 000 kronor. Nämnden får dock om särskilda skäl föreligger bestämma en lägre avgift än 600 kronor eller lämna sökanden förhandsbeskedet utan avgift. Nämndens beslut om avgift får inte överklagas.

För ett förhandsbesked skall varje *enskild* sökande betala en avgift. Avgiften bestäms av skatterättsnämnden med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet till lägst 600 kronor och högst 10 000 kronor. Nämnden får dock om särskilda skäl föreligger bestämma en lägre avgift än 600 kronor eller lämna sökanden förhandsbeskedet utan avgift. Nämndens beslut om avgift får inte överklagas.

Avgiften får tas ut genom postförskott på den försändelse genom vilken förhandsbeskedet enligt 8 § sänds till sökanden. Betalas inte avgiften inom en månad efter det att krav framställts får den tas ut genom utmätning.

Har regeringsrätten undanröjt ett av skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked på grund av att det inte borde ha lämnats, skall avgiften betalas tillbaka.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

1. Senaste lydelse 1995:582
2. Senaste lydelse 1991:177
3. Senaste lydelse 1991:177
4. Senaste lydelse 1991:177
5. Senaste lydelse 1991:177
6. Senaste lydelse 1991:177
7. Senaste lydelse 1991:177

3 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 17 § samt 6 kap. 6 § taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap. 17 §¹

Eftertaxering får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,
2. när kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,
3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1 - 5.

Eftertaxering får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,
2. när kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,
3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1 - 5,
4. när förhandsbesked enligt lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor meddelats efter ansökan av Riksskatteverket om ansökan om förhandsbesked kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av året efter taxeringsåret, och
5. vid tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt.

6 kap.

6 §

Skattemyndigheten skall snarast ompröva det överklagade beslutet. Detta gäller dock inte om överklagandet skall avvisas enligt 5 § *eller* hinder mot omprövningen föreligger enligt 4 kap. 8 §.

Skattemyndigheten skall snarast ompröva det överklagade beslutet. Detta gäller dock inte om överklagandet skall avvisas enligt 5 §, hinder mot omprövningen föreligger enligt 4 kap. 8 § *eller den överklagade frågan efter ansökan av Riksskatteverket redan är föremål för prövning enligt lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.*

Ett överklagande förfaller, om skattemyndigheten ändrar beslutet så som den skattskyldige begär.

Om myndigheten ändrar beslutet på annat sätt än den skattskyldige begär, skall överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Finns skäl för det, får myndigheten lämna den skattskyldige tillfälle att återkalla överklagandet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

4 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs att 15 kap. 11 §, 20 kap. 6 § samt 21 kap. 1 och 3 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

15 kap.

11 §

Efterbeskattning får beslutas om den skattskyldige

1. i en deklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat någon oriktig uppgift till ledning för beskattningen,

2. lämnat någon oriktig uppgift i ett mål om skatt enligt denna lag, eller

3. underlåtit att lämna en deklaration eller en begärd uppgift och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats.

Efterbeskattning får också beslutas

1. när en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende skall rättas, *och*

2. när en ändring föranleds av ett beslut som anges i 8 § andra stycket.

Efterbeskattning får också beslutas

1. när en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende skall rättas,

2. när en ändring föranleds av ett beslut som anges i 8 § andra stycket, *och*

3. när förhandsbesked enligt 21 kap. 1 § meddelats efter ansökan av Riksskatteverket om förhandsbesked kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av den i 9 § första stycket angivna tiden.

20 kap.**6 §**

Skattemyndigheten skall snarast ompröva det överklagade beslutet. Detta gäller dock inte om överklagandet skall avvisas enligt 5 § *eller* hinder mot omprövning finns enligt 15 kap. 3 § tredje stycket.

Skattemyndigheten skall snarast ompröva det överklagade beslutet. Detta gäller dock inte om överklagandet skall avvisas enligt 5 §, hinder mot omprövning finns enligt 15 kap. 3 § tredje stycket *eller den överklagade frågan efter ansökan av Riksskatteverket redan är föremål för förhandsbeskedsprövning enligt 21 kap.*

Ett överklagande förfaller, om skattemyndigheten ändrar beslutet såsom den skattskyldige begär.

Om myndigheten ändrar beslutet på ett annat sätt än den skattskyldige begär, skall överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Myndigheten får lämna den skattskyldige tillfälle att återkalla överklagandet om det finns skäl för det.

21 kap.**1 §**

Den särskilda nämnd som avses i 2 § lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor (Skatterättsnämnden) kan på ansökan av den som är eller kan komma att bli skattskyldig enligt denna lag meddela förhandsbesked i frågor som avser den sökandes skattskyldighet. Förhandsbesked får meddelas om det är av vikt med hänsyn till den sökandes intresse eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Förhandsbesked får också lämnas efter ansökan av Riksskatteverket avseende en fråga som angår en enskilds skattskyldighet om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstill-

lämpning. Som förutsättning gäller härvid att frågan härrör från ett yrkande eller en ansökan som den enskilde framställt till skattemyndighet.

3 §

I övrigt gäller bestämmelserna i 2-4 §§, 5 § *andra stycket* och 6-11 §§ lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

I övrigt gäller bestämmelserna i 2-4 §§, 5 § *tredje och fjärde styckena* och 6-11 §§ lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor *i tillämpliga delar*.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

5 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 7 §, 6 kap. 1, 3 och 5 §§ samt 8 kap. 4 och 7 §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

7 §¹

Efterbeskattning får ske om den skattskyldige

1. i deklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för beslut rörande beskattningen,

2. lämnat oriktig uppgift i mål om skatt,

3. underlåtit att lämna deklaration eller infordrad uppgift, eller,

4. underlåtit att tillhandahålla begärt varuprov,

och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats.

Efterbeskattning får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

2. när en ändring föranleds av beslut som anges i 5 § andra stycket.

2. när en ändring föranleds av beslut som anges i 5 § andra stycket, *eller*

3. när förhandsbesked enligt 6 kap. 1 § meddelats efter ansökan av Riksskatteverket om ansökan om förhandsbesked kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av den i 6 § första meningen angivna tiden.

6 kap.**1 §²**

Den särskilda nämnd som avses i 2 § lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor (Skatterättsnämnden) får, efter ansökan av den som är skattskyldig eller avser att bedriva verksamhet eller vidta åtgärd som kan medföra skyldighet att betala skatt, meddela förhandsbesked i frågor som rör beskattningen, om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Vad som sägs i första meningen om Skatterättsnämnden skall i stället gälla för Jordbruksverket och Fiskeriverket när fråga är om avgifter enligt 1 kap. 1 § första stycket 2.

Förhandsbesked får också lämnas efter ansökan av Riksskatteverket avseende en fråga som angår en enskilds beskattning i det avseende som anges i första stycket första meningen om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Som förutsättning gäller härvid att frågan härrör från ett yrkande eller en ansökan som den enskilde framställt till skattemyndighet.

I fråga om skatteplikt för trycksak enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam kan förhandsbesked också meddelas efter ansökan av den som avser att beställa en trycksak av en skattskyldig.

I frågor som rör beskattning enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi kan förhandsbesked meddelas även efter ansökan av den som i större omfattning förbrukar eller avser att förbruka elektrisk kraft eller bränslen.

3 §³

Finner myndighet som avses i 1 § med hänsyn till ansökningens innehåll, utredningens beskaffenhet eller andra omständigheter att förhandsbesked inte bör meddelas, skall ansökningen avvisas.

Om ansökningen inte omedelbart avvisas skall Riksskatteverkets eller allmänna ombudets yttrande inhämtas i ärendet. Riksskatteverket får uppdra åt tjänsteman vid Skattemyndigheten i Kopparbergs län att företräda verket i ärende om förhandsbesked.

Om enskild ansöker om förhandsbesked är Riksskatteverket eller allmänna ombudet motpart i ärendet. Ansöker Riksskatteverket om förhandsbesked är den enskilde som frågan angår motpart i ärendet.

Riksskatteverket får uppdra åt tjänsteman vid Skattemyndigheten i Kopparbergs län att företräda verket i ärende om förhandsbesked.

Ansökan av Riksskatteverket får inte prövas om den fråga ansökan avser har överklagats till allmän förvaltningsdomstol. Om en sådan fråga inte längre angår den enskilde som ansökan avser förfaller ansökan.

5 §

Ett förhandsbesked som har vunnit laga kraft är bindande för statsverket i förhållande till sökanden, om denne yrkar det. Förhandsbeskedet gäller skatt som redovisas efter det att beskedet har meddelats. Det får inte avse

Ett förhandsbesked som har vunnit laga kraft är bindande för staten i förhållande till den enskilde som beskedet angår, om denne yrkar det. Ett förhandsbesked som meddelats efter ansökan av enskild gäller skatt som

längre tid än tre år. Förhandsbeskedet upphör att gälla vid författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser.

redovisas efter det att beskedet har meddelats *och* får inte avse längre tid än tre år. Förhandsbeskedet upphör att gälla vid författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser.

8 kap.

4 §⁴

Beskattningsmyndigheten skall snarast ompröva det överklagade beslutet. Detta gäller dock inte om överklagandet skall avvisas enligt 3 § *eller* hinder mot omprövning föreligger enligt 4 kap. 3 § tredje stycket.

Beskattningsmyndigheten skall snarast ompröva det överklagade beslutet. Detta gäller dock inte om överklagandet skall avvisas enligt 3 §, hinder mot omprövning föreligger enligt 4 kap. 3 § tredje stycket *eller den överklagade frågan efter ansökan av Riksskatteverket redan är föremål för förhandsbeskedsprövning enligt 6 kap.*

Ett överklagande förfaller, om beskattningsmyndigheten ändrar beslutet så som den skattskyldige begär.

Om myndigheten ändrar beslutet på annat sätt än den skattskyldige begär, skall överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Finns skäl för det, får myndigheten lämna den skattskyldige tillfälle att återkalla överklagandet.

7 §⁵

Ett *beslut varigenom* förhandsbesked *har meddelats* får överklagas hos Regeringsrätten av den skattskyldige, annan sökande,

Ett förhandsbesked får överklagas hos Regeringsrätten av den skattskyldige, annan *enskild* sökande, Riksskatteverket och det allmänna ombudet.

Riksskatteverket och det allmänna ombudet.

Överklagande av sökanden, Riksskatteverket eller det allmänna ombudet skall ha kommit in inom en månad från den dag då den som klagar har fått del av förhandsbeskedet. Överklagande av skattskyldig som inte är sökande skall ha kommit in inom en månad från den dag då förhandsbeskedet meddelades.

Riksskatteverket får överklaga ett meddelat förhandsbesked oavsett utgången i Skatterättsnämnden.

Överklagande av den skattskyldige, annan enskild sökande, Riksskatteverket eller det allmänna ombudet skall ha kommit in inom en månad från den dag då den som klagar har fått del av förhandsbeskedet. Överklagande av skattskyldig som inte är sökande skall dock ha kommit in inom en månad från den dag då förhandsbeskedet meddelades.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

1. Senaste lydelse 1991:1906
2. Senaste lydelse 1994:1786
3. Senaste lydelse 1993:462
4. Senaste lydelse 1990:331
5. Senaste lydelse 1993:462

6 Förslag till lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327)

Härigenom föreskrivs att 38 § fordonsskattelagen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

38 §

Beskattningsmyndigheten skall meddela slutligt beslut om skatt, om den skattskyldige begär det inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket skatteåret eller skatteperioden har gått till ända. Slutligt beslut skall meddelas även om begäran härom kommer in senare men inom två månader från den dag då den skattskyldige har fått del av ett beslut enligt 37 §. Om det finns särskilda skäl, får slutligt beslut meddelas inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket skatteåret eller skatteperioden har gått till ända även om den skattskyldige inte har begärt det.

Slutligt beslut får inte meddelas om den överklagade frågan efter ansökan av Riksskatteverket redan är föremål för förhandsbeskedsprövning enligt 68 §.

Sedan slutligt beslut har meddelats för en viss skatteperiod eller ett visst skatteår får beslut enligt första stycket inte meddelas för samma period eller år.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

7 Förslag till

lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Härigenom föreskrivs att 1 och 10 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Denna lag gäller ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet. Lagen tillämpas även i mål enligt lagen (1978:880) om betalnings-säkring för skatter, tullar och avgifter. *Den tillämpas dock inte i ärenden om förhandsbesked.*

Föreslagen lydelse

1 §

Denna lag gäller ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet. Lagen tillämpas även i mål enligt lagen (1978:880) om betalnings-säkring för skatter, tullar och avgifter. *I ärenden om förhandsbesked är lagen endast tillämplig om Riksskatteverket ansökt om förhandsbeskedet.*

Med skatter, tullar och avgifter avses i denna lag detsamma som i 2 § första stycket 1-4 lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Med skattskyldig avses den vars skyldighet att betala skatt, tull eller avgift har varit föremål för prövning, liksom den som är ägare till fastighet eller som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.

10 §¹

Myndighets beslut överklagas hos länsrätten i det län där myndigheten är belägen.

Skatterättsnämndens beslut överklagas hos Regeringsrätten. Övriga myndigheters beslut överklagas hos allmän förvaltningsdomstol i det län där myndigheten är belägen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997 och tillämpas i fråga om kostnader för åtgärder som vidtagits efter ikraftträdandet.

8 Förslag till**lag om ändring i lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen
vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG**

Härigenom föreskrivs att 25 § lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG skall upphöra att gälla.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.
2. 25 § skall alltjämt tillämpas på förfaranden som företagits före den 1 januari 1997.

1 Snabbare prejudikatbildning på skatteområdet

1.1 Inledning

Det är varken möjligt eller lämpligt att utforma skattelagstiftningen så att alla olika tänkbara situationer förutses och samtliga oklarheter undanröjs. Prejudikatbildningen inom skatterätten utgör därför ett mycket betydelsefullt komplement till lagstiftningen.

Det är inte ovanligt att oklara rättsfrågor påverkar ett stort antal enskilda personers situation och i många fall avser frågorna dessutom betydande belopp. I ovissa skattefrågor är därför snabba klarlägganden till gagn för rättslivet i allmänhet och för den enskildes rättssäkerhet i synnerhet. Prejudikaten från Regeringsrätten ökar effektiviteten i rättstillämpningen och avlastar skattemyndigheter och domstolar. En snabb prejudikatbildning tillför dessutom lagstiftaren underlag för att bedöma om lagstiftningen uppfyller de uppställda målsättningarna eller om den ger upphov till inte avsedda effekter och därför behöver ses över.

Inom skatterätten har lagstiftaren och domstolarna sedan länge strävat efter att skapa förutsättningar för att påskynda prejudikatbildning. I taxeringsprocessen har förtursbehandling genom s.k. pilotmålsförfaranden kommit att tillämpas i allt större utsträckning. Olika reformer har genomförts på det processuella området, bl.a. har den 1991 genomförda övergången från beloppsprocess till sakprocess ökat förutsättningarna för att få till stånd en snabbare prejudikatbildning.

Ett institut som kommit att få allt större betydelse för prejudikatbildningen är förhandsbeskedet. Förhandsbesked för taxeringsfrågor infördes redan i början av 1950-talet och har därefter

kommit att utvidgas till att omfatta även andra skatter och avgifter. Även om förhandsbeskedsförfarandet ursprungligen syftade till att i första hand bereda enskilda möjlighet att inför förestående affärer eller andra rättshandlingar få klarhet i hur förfarandet skulle komma att bedömas i beskattningshänseende har de förhandsbesked som överklagats till Regeringsrätten kommit att få en allt betydelsefullare roll för prejudikatbildningen på skatteområdet.

Behovet av en snabbare prejudikatbildning gör sig gällande över hela skatteområdet, inte minst i frågor som avser tillämpningen av lagen mot skatteflykt. Under vårt arbete med att kartlägga general-klausulens tillämpning har tydligt framkommit att Regeringsrättens prejudikatbildning fyller en mycket betydelsefull funktion. Tillämpning av lagen mot skatteflykt i underrätt har också huvudsakligen aktualiserats på förfaranden av liknande eller snarlik beskaffenhet till dem som redan varit föremål för Regeringsrättens prövning.

Behovet av en snabbare prejudikatbildning på skatteområdet har berörts i flera olika sammanhang och har utförligt belysts av bl. a. Skatteförenklingskommittén i betänkandet Tolkningsbesked i skattefrågor (Ds Fi 1987:1).

Flertalet av de omständigheter Skatteförenklingskommittén åberopar till stöd för behovet av en snabbare prejudikatbildning på skatteområdet har bärkraft även sedan taxeringsförfarandet reformerats. Kommittén angav bl.a. följande skäl till att den dåvarande prejudikatbildningen inte var tillfredsställande. Den prejudikatbildning som sker genom att en fråga förs upp till Regeringsrätten domstolsvägen är långsam. Den långsamma rättsbildningen medför olikformig taxering och många överklaganden till domstol. Avsaknaden av snabba besked i ovissa skattefrågor minskar förutsägbarheten och är en fara för den enskildes rättssäkerhet. Vilka mål som kommer under Regeringsrättens prövning via den ordinarie instansordningen är ofta beroende av tillfälligheter. Den ovissa frågan kan aktualiseras redan under beskattningsåret och innan frågan överhuvudtaget kommer under domstolsprövning kan lång tid ha förflutit.

I dagsläget existerar i princip två tillvägagångssätt för att påskynda prejudikatbildningen, nämligen förhandsbesked resp. förtursbehandling genom s.k. pilotmålsförfarande. Båda metoderna har påtagliga begränsningar. Förhandsbeskedsinstitutet förutsätter att en enskild anser sig ha anledning att påkalla en förhandsbeskedsprövning för att frågan eventuellt skall kunna komma under Regeringsrättens prövning. Pilotmålsförfarandet är relativt långsamt

och innebär att skattemyndigheten måste fatta beslut i frågan och att det beslutet sedan omprövas eller överprövas fem gånger.

I den fortsatta framställningen undersöks olika metoder att påskynda prejudikatbildningen på skatteområdet. Förutom förbättringar inom den nuvarande ordningen övervägs alternativa reformvägar. Införandet av sakprocess i taxeringsprocessen öppnar bl.a. möjlighet för att i enlighet med vad som diskuterats för de allmänna domstolarnas del överväga att hänskjuta prejudikatfrågor direkt från länsrätt till Regeringsrätten. Det finns också anledning att närmare studera det av Skatteförenklingskommittén förordade tolkningsbeskedsinstitutet.

1.2 Förhandsbeskedsinstitutet

Allmänt

Det har sedan länge varit möjligt för enskilda att få bindande förhandsbesked i olika beskattningsfrågor. Redan 1911 infördes en möjlighet att få bindande förhandsbesked i stämpelskatteärenden. 1951 tillskapades en möjlighet att få förhandsbesked i taxeringsfrågor. Möjligheten att få bindande förhandsbesked har sedermera utvidgats till de indirekta skatterna och mervärdesskatten.

Förhandsbeskedsärenden i taxeringsfrågor, frågor om indirekt skatt samt mervärdesskatt prövas av Skatterättsnämnden efter ansökan av den skattskyldige. På punktskatteområdet kan i vissa fall förhandsbesked begäras även av annan än den skattskyldige. Jordbruksverket och Fiskeriverket kan lämna förhandsbesked i vissa avgiftsfrågor.

Förhandsbesked kan även lämnas av skattemyndigheten i frågor med anknytning till skyldigheten att betala socialavgifter. Det senare institutet har med anledning av genomförda reformer på avgiftsområdet förlorat i betydelse.

Förfarandet och förutsättningarna för att förhandsbesked skall få meddelas regleras i lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor (härefter kallad LFB). För punktskatterna m.m. finns särskilda bestämmelser i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter och för fordonsskatt i 68 § fordonsskatte-lagen (1988:327) samt för mervärdesskatten i 21 kap. mervärdes-skattelagen (1994:200).

För att ett förhandsbesked skall kunna meddelas i ett punkt- och mervärdesskatteärende krävs att frågan är av vikt för sökanden. För taxeringsfrågor krävs att frågan är av synnerlig vikt för någon enskild eller av vikt om frågan avser tillämpning av lagen mot skatteflykt. Förhandsbesked kan även lämnas om frågan är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Ett förhandsbesked är bindande för det allmänna om det åberopas av sökanden. Skatterättsnämndens beslut om förhandsbesked kan överklagas till Regeringsrätten. Prövningen i Regeringsrätten kräver inte prövningstillstånd.

I Skatterättsnämnden gäller s.k. absolut sekretess enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100). Sekretessen omfattar även nämndens beslut. Den enskilde kan efterge sekretessen. I Regeringsrätten gäller sekretessen endast om det kan antas att den enskilde lider skada eller men om uppgiften röjs. Tas uppgift i ett förhandsbeskedsärende in i Regeringsrättens avgörande upphör sekretessen att gälla.

Enligt uppgift är handläggningstiden i Skatterättsnämnden för flertalet av de ärenden rörande direkt skatt som leder fram till förhandsbesked 3-8 månader (för ärenden rörande indirekt skatt är handläggningstiden något längre). Förutsatt att några mer omfattande kompletteringar av utredningen i ärendet inte behövs kan dock ett enskilt ärende avgöras betydligt snabbare. Överklagas förhandsbeskedsärendet skall det handläggas med förtur i Regeringsrätten. 25-40 procent av förhandsbeskedsärendena överklagas till Regeringsrätten. Förhandsbeskeden är i regel utförligt motiverade. Under senare år har Skatterättsnämnden årligen meddelat ungefär ett åttiotal förhandsbesked avseende direkt skatt och ett trettiotal avseende mervärdesskatt och annan indirekt skatt (för 1995 är siffrorna något lägre). Minst hälften av ansökningarna avvisas eller avskrivs. T. ex. avvisades under perioden 1989 - 1992 knappt hälften av samtliga ansökningar som avsåg tillämpning av lagen mot skatteflykt. Handläggningstiden i Regeringsrätten uppgår enligt uppgift i normalfallet till 6-12 månader per ärende.

Närmare om förhandsbesked i taxeringsfrågor

För närvarande omfattar LFB följande skatter m.m.

- kommunal inkomstskatt
- statlig inkomstskatt
- statlig förmögenhetsskatt

- avkastningsskatt på pensionsmedel
- särskild löneskatt på pensionskostnader
- beräkning av statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst
- frågor avseende taxering av fastighet

Enligt 5 § LFB får ansökan om förhandsbesked inte ges in senare än den dag då deklarationen senast skall ha avlämnats till ledning för det års taxering som frågan avser. För ett förhandsbesked skall sökanden betala en avgift som bestäms av nämnden. Avgiften bestäms i det enskilda fallet till lägst 600 kr och högst 10 000 kr. Föreligger särskilda skäl kan en lägre avgift tas ut. Om nämnden finner att förhandsbesked inte bör meddelas skall ansökan avvisas. Meddelat förhandsbesked får enligt 9 § LFB överklagas av sökanden eller Riksskatteverket. Om förhandsbeskedet avser taxering av fastighet eller taxering till kommunal inkomstskatt får även kommun och landsting överklaga förhandsbeskedet. Avvisningsbeslut och avgiftsbeslut får inte överklagas. Har den aktuella lagstiftningen ändrats efter det att Skatterättsnämnden lämnade förhandsbeskedet gäller inte förhandsbeskedet. Beskattningsmyndighetens prövning går således enbart ut på att konstatera om de i förhandsbeskedet angivna förutsättningarna är för handen.

Ursprungligen kunde förhandsbesked endast lämnas i en fråga av synnerlig vikt för den sökande. I vilka fall förhandsbesked borde meddelas återopade vid införandet av LFB vad 1947 års taxeringssakkunniga hade anfört (prop 1951:64 s. 38). I den av de taxeringssakkunniga gjorda exemplifieringen av frågor som lämpade sig för förhandsbesked upptogs bl.a. frågor med anknytning till rörelseöverlåtelser, nyinvesteringar och fusioner. De taxeringssakkunniga framhöll att de frågor som kunde bli föremål för förhandsbesked huvudsakligen var av sådan natur att de kunde hänföras till bedömningsfrågor. Med anledning av att även rättsfrågor kunde komma under dåvarande riksskattenämndens prövning återopade departementschefen vad de taxeringssakkunniga anförde avseende möjligheten att använda förhandsbeskedsinstitutet för att få till stånd snabba lösningar av frågor av mera allmän räckvidd (prop. 1951:64 s. 103 f.).

Då riksskattenämnden sålunda i sin beskedsgivande verksamhet i vissa fall kommer att göra bindande uttalanden jämväl i rena lagtolkningsspörsmål, ligger den frågan nära till hands, om icke tillämpningen av förhandsbeskedet skulle kunna utsträckas så, att förhandsbeskedet kunde anlitas för åstadkommande av en snabb lösning av aktuella sådana spørsmål av mera allmän

räckvidd. Emellertid skulle en utvidgning i antydd riktning av förhandsbeskedets tillämpningsområde medföra, att på en omväg uppnåddes det resultat, som icke ansetts böra åstadkommas genom att riksskattenämnden gaves befogenhet att meddela anvisningar rörande tillämpningen av skatteförfattningarna med för beskattningsnämnderna och skattedomstolarna bindande verkan. De sakkunniga förorda därför, att meddelat förhandsbesked även i dylikt fall skall hava den innebörden att dess bindande verkan blir begränsad till den skattskyldige, som beskedet avser. I fråga om andra skattskyldigas taxering, får--- av riksskattenämnden meddelat förhandsbesked betydelse såsom prejudikat. Detta torde vara tillfyllest.

Möjligheten att meddela förhandsbesked i andra fall än när frågan är av synnerlig vikt för sökanden utvidgades dels 1960 när en möjlighet att meddela förhandsbesked om det är av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning infördes, dels 1980 när det infördes en möjlighet att meddela förhandsbesked avseende tillämpning av lagen mot skatteflykt om det är av vikt för sökanden.

I förarbetena till 1960 års reform konstaterades att förhandsbeskeden fått en mycket stor betydelse såsom vägledande prejudikat vid rättstillämpningen (prop. 1960:79 s. 32 ff.).

Förhandsbeskedet, som ursprungligen var avsett att tjäna de enskilda skattskyldigas intressen, hade sålunda alltmer kommit att uppfattas såsom ett medel att snabbt få aktuella prejudikatfrågor klarlagda. Enligt departementschefen framstod det som en brist att nämnden inte kunde tillmötesgå en begäran om förhandsbesked när denna uteslutande kunde motiveras av intresset att erhålla ett vägledande prejudikat.

I samband med att skatteflyktslagen infördes framhölls att behovet av att kunna meddela förhandsbesked rörande tillämpning av skatteflyktslagen kom till för att tillvarata såväl de skattskyldigas intressen som för att möjliggöra en smidig tillämpning av generalklausulen (prop. 1980/81:17 s. 34). I den promemoria som låg till grund för skatteflyktslagstiftningen uttalades bl.a. följande vad avser möjligheten att meddela förhandsbesked rörande tillämpningen av lagen mot skatteflykt (Ds B 1978:6 Lag mot skatteflykt s. 103).

I och med att skatteflyktsklausulen blir en del av regelsystemet ligger det i sakens natur att en ansökan om besked huruvida klausulen är tillämplig på visst i ansökningen angivet förfarande inte får avvisas därför att RSV finner att förfarandet är att

bedöma som skatteflykt. Detta är en direkt följd av den föreslagna utvidgningen av tillämpningsområdet för förhandsbeskeden. Den som har intresse av att få veta om en viss planerad transaktion faller inom skatteflyktsklausulens tillämpningsområde eller ej skall alltså kunna få förhandsbesked---. Liksom hittills måste den fråga, som skall besvaras genom förhandsbesked, avse något eller några konkreta förfaranden.

1.3 Skatteförenklingskommitténs förslag till tolkningsbesked i skattefrågor

Skatteförenklingskommittén föreslog i betänkandet Tolkningsbesked i skattefrågor (Ds Fi 1987:1) att staten skall kunna ansöka om s.k. tolkningsbesked i skattefrågor som har ett mer allmänt prejudikatintresse. Betänkandet har remissbehandlats men inte lett till några lagstiftningsåtgärder.

Sammanfattning av förslaget

Riksskatteverket föreslås få rätt att ansöka om tolkningsbesked. Någon formell motpart till det allmänna finns inte i förfarandet. Ansökan om tolkningsbesked prövas i första instans av Skatterättsnämnden. Nämndens beslut skall genom ett obligatoriskt underställningsförfarande överprövas av Regeringsrätten.

Ansökan skall helst bygga på omständigheterna i konkreta fall som kommit till skattemyndighetens kännedom. Ansökan kan också utgå från antagna förutsättningar. Om ansökan utgår från en abstrakt situation skall förutsättningarna konkretiseras i sådan grad att problemställningen avgränsas på liknande sätt som i ett normalt förhandsbeskedsärende. Skatterättsnämnden har att tillse att ärendet blir tillräckligt utrett och vid behov inhämta yttranden från näringslivsorganisationer o. d.

Skatterättsnämnden avgör om en ansökan skall upptas till prövning eller inte. Om nämnden avvisar en ansökan får avvisningsbeslutet inte överklagas. Finner Regeringsrätten att tolkningsbesked inte borde ha lämnats skall nämndens beslut undanröjas. Enligt förslaget skulle tolkningsbesked kunna lämnas för samtliga skatter som omfattas av förhandsbeskedsinstitutet med undantag för punktskatterna.

Möjliga reformvägar enligt Skatteförenklingskommittén

Enligt direktiven hade kommittén till uppgift att utreda möjligheten att ge det allmänna rätt att begära förhandsbesked enligt de principer som i dag gäller för de skattskyldiga. Kommittén berörde även andra lösningar för att få till stånd en snabbare prejudikatbildning innan man närmare övervägde utformningen av tolkningsbeskedsförfarandet.

Lagförklaring i den mening som förekom i 1809 års regeringsform förkastades med anledning av att ett sådant förfarande skulle medföra att domstol skulle åläggas uppgifter som på konstitutionell grund tillkommer riksdagen. Kommittén redogjorde även för de modeller som Rättegångsutredningen presenterat i syfte att förbättra prejudikatbildningen i de allmänna domstolarna (Högsta domstolen och rättsbildningen, SOU 1986:1).

Gränsdragningen mellan rättsskipning och lagstiftning

Kommittén övervägde frågan om tolkningsbeskedets förhållande till regeringsformens bestämmelser och konstaterade bl.a. följande. Ansökningsförfarandet och beskeden borde utformas så att de så nära som möjligt anslöt sig till reguljära mål och domar. Ansökningarna från det allmänna borde i första hand bygga på omständigheter i konkreta fall som kommit till skattemyndighetens kännedom. Även om ansökningarna byggde på antagna förutsättningar måste dessa konkretiseras i sådan grad att en avgränsad problemställning uppkom. Det kunde inte komma i fråga att beskeden gavs någon form av bindande verkan och beskeden skulle - i likhet med vad som gäller för den som inte är berörd av ett förhandsbesked - endast få prejudicerande betydelse. Det betonades att Regeringsrätten genom underställningsförfarandet gavs möjlighet att undanröja ett tolkningsbesked om det inte borde ha lämnats. Mot bakgrund av dessa omständigheter och med hänsyn till att det existerande förhandsbeskedsinstitutet fungerat under mer än 30 år utan att ge upphov till några statsrättsliga problem menade kommittén att ett tolkningsbeskedsförfarande kunde införas utan några konstitutionella betänkligheter.

En eller två instanser

Kommittén föreslog att tolkningsbeskeden i vart fall inledningsvis skulle meddelas av Skatterättsnämnden som första instans men

påtalade att det kunde finnas skäl att ompröva ordningen när institutet varit i bruk en tid. Enligt kommittén talade följande omständigheter mot resp. för ett förfarande med två instanser.

Mot

-Skatterättsnämnden skulle bara bli en förberedande instans eftersom alla ärenden ändå avsågs att föras vidare till Regeringsrätten.

-Det allmännas ansökningar torde vara så genomarbetade att ett såll inte behövdes före prövningen i Regeringsrätten.

-Tidsaspekten.

För

-Två instanser kan medföra en mer allsidig prövning av frågan.

-Likartad handläggning av tolkningsbesked och förhandsbesked.

-Skatterättsnämndens sammansättning.

-Avsaknad av motpart i förfarandet.

Motpartsfrågan

Enligt kommittén vore ett av Skatterättsnämnden lett utredningsförfarande att föredra framför en särskild förordnad motpart. Följande omständigheter talade enligt kommittén mot resp. för ett kontradiktoriskt förfarande.

Mot

-Eftersom syftet är att få till stånd en allsidig belysning av en rättsfråga och inte att utreda fakta är Skatterättsnämnden och Regeringsrätten kapabla att själva införskaffa erforderligt material.

-De olika meningar som kan vara företrädade i ärendet kan belysas genom ett remissförfarande hos nämnden. Vid behov kan även sakkunniga anlitas.

-Tidsaspekten; dyrbar tid kan gå förlorad om motparten inte hör viktiga remissinstanser, vilkas yttranden i stället får inhämtas genom nämndens försorg.

För

-Förhandsbeskedsförfarandet är uppbyggt som en kontradiktorisk process.

-Rättegångsutredningens modell med s.k. fristående rättsförklaring förutsatte ett kontradiktoriskt förfarande i Högsta domstolen. Även flertalet av de remissinstanser som yttrade sig över Rättegångsutredningens förslag förutsatte att förfarandet skulle vara kontradiktoriskt i Högsta domstolen.

Utformningen av ansökan och beskedet

Skatteförenklingskommittén framhöll att ansökningarna och beskeden borde utformas så att de så nära som möjligt anslöt till reguljära mål och domar för att undvika en konflikt med regeringsformens regler om kompetensfördelningen mellan lagstiftaren och de rättstillämpande myndigheterna. Vad avsåg karaktären av de frågor som kunde bli föremål för prövning anförde kommittén bl.a. följande (bet. s. 58).

Om inte en närmare reglering sker av vad tolkningsbesked på det allmännas initiativ får innehålla kan det befaras att ansökningarna kommer att avse mer allmänt formulerade frågor än när initiativet kommer från en enskild skattskyldig. För att undvika det därmed förenade konstitutionella problemet bör därför ansökningarna från det allmänna i första hand bygga på omständigheterna i konkreta fall som kommit till skattemyndigheternas kännedom. Vi tänker här närmast på fall som redan är under handläggning hos myndighet i och för taxering. Men om institutet skall vara ändamålsenligt kan inte det allmännas rätt inskränkas så långt. Att vänta till taxeringsåret för att få pilotfall skulle innebära en onödig tidsförlust. Genom källskattesystemet aktualiseras åtskilliga besvärliga skattefrågor redan under inkomståret, i bland t.o.m. dessförinnan i samband med preliminärdeklaration, som skall lämnas senast den 1 december året före inkomståret. Även av andra anledningar kan skattemyndigheterna få klart för sig att en skattefråga, som hittills inte fått en klar lösning, är under uppsegling. Det kan ske t.ex. på grund av muntliga förfrågningar från de skattskyldiga, branschorganisationer m.fl. eller på grund av uttalanden i den allmänna debatten. Skattemyndigheterna kan också tänkas uppmärksamma hithörande ärenden genom att studera annonser i pressen som exempelvis kan innehålla affärserbjudanden till allmänheten av det ena eller andra slaget.

Enligt vår mening bör således det allmänna få begära tolkningsbesked även i fall som bygger på antagna förutsättningar. Dessa

måste konkretiseras så att det blir en avgränsad problemställning. Därmed blir inte skillnaden mot de nuvarande förhandsbeskeden stor. De frågeställningar som kan komma upp är i princip inte av annan karaktär än de som aktualiseras av skattskyldiga. Att de mer generellt kan komma att ha ett intresse för större grupper av skattskyldiga medför inte att de bör bedömas på annat sätt. Det kan inte komma i fråga att ge dem någon form av bindande verkan. De bör - i likhet med de nuvarande förhandsbeskeden - endast få prejudicerande betydelse.

Skatteförenklingskommittén betonade att framställningen måste vara utformad så att den utifrån vissa uppgivna faktiska omständigheter presenterade en problemställning som svarade mot den som föreligger i en verklig tvist. Vidare ansåg kommittén att nämnden skulle ges en möjlighet att efter samråd med Riksskatteverket justera den aktuella frågeställningen för att få ansökan mer specificerad och konkretiserad.

Remissinstansernas inställning

Av de remissinstanser som yttrade sig över Skatteförenklingskommitténs betänkande tillstyrkte flertalet instanser förslaget helt eller i dess huvudsak (Justitiekanslern, Riksdagens ombudsmän, Riksskatteverket, Kammarrätterna i Göteborg och Stockholm, Länsrätten i Kronobergs län m. fl.). Av de instanser som inte tillstyrkte förslaget var endast ett fåtal helt avvisande till förslaget (Domarförbundet, Länsrätterna i Stockholms, Älvsborgs och Jämtlands län), medan övriga (bl.a. majoriteten av Regeringsrättens ledamöter, Domstolsverket, Riksrevisionsverket och Advokat-samfundet) menade att förslaget måste undersökas närmare.

Den del av kritiken som alltså kan hävdas ha bärkraft kan sammanfattas enligt följande. Behovet av att införa ett tolkningsbeskedsförfarande ifrågasattes. Vidare anfördes konstitutionella skäl rörande frågan om förhållandet mellan rättsskipning och lagstiftning. Kritik framfördes även mot enpartsförfarandet och lämpligheten i att ha ett obligatoriskt underställningsinstitut ifrågasattes också. Det framhölls även att prejudikatbildningen inom skatterätten borde samordnas med de lösningar som tas fram för de allmänna domstolarna.

Avseende gränsdragningen mellan lagstiftning och rättsskipning framhöll majoriteten av Regeringsrättens ledamöter bl.a. att även om frågeställningen konkretiseras så att den avser en avgränsad

problemställning kommer beskedet att få en generell innebörd och verksamheten att meddela tolkningsbesked kommer att framstå som en form av normgivning. Kammarrätten i Stockholm menade att frågor förskjuts från den lagstiftande till den dömande makten. Sveriges Domarförbund ansåg att tolkningsbeskedsinstitutet öppnade en möjlighet att "lagstifta bakvägen helt i strid mot RF:s regler".

1.4 Rättegångsutredningens modeller för de allmänna domstolarna

I Rättegångsutredningen diskuterades olika metoder för att få till stånd en bättre prejudikatbildning i de allmänna domstolarna (Högsta domstolen och rättsbildningen, SOU 1986:1). Tre modeller presenterades:

1. En rätt för tingsrätt och övriga domstolar under Högsta domstolen (HD) att redan under handläggningen av ett mål få hänskjuta en prejudikatfråga direkt till HD.

2. Fullföljd direkt från tingsrätt till HD, s.k. språngrevision, efter yrkande av part och samtycke av motparten.

3. Fristående rättsförklaringar rörande renodlade rättsfrågor som det inte behöver föreligga tvist om. Enligt detta förslag skulle vissa myndigheter, t.ex. JK och Riksåklagaren, få begära rättsförklaring direkt hos HD. Övriga framställningar skulle eventuellt gå via hovrätt.

Av de av Rättegångsutredningen diskuterade modellerna har numera genomförts en möjlighet för tingsrätt att under pågående rättegång hänskjuta en prejudikatfråga till HD¹. Övriga undersökta modeller, språngrevision och fristående rättsförklaring, har inte lett till lagstiftning.

¹Prop. 1988/89:78. Frågan är reglerad i RB 56 kap. 13-15 §§.

För att tingsrätt skall kunna hänskjuta viss fråga i målet till HD krävs båda parternas samtycke, att fråga är om en prejudikatfråga (vikt till ledning för rättstillämpningen) samt att parterna träffat en överenskommelse om att inte överklaga tingsrättens dom.

Fristående rättsförklaring

Enligt den av Rättegångsutredningen skissade modellen för fristående rättsförklaringar skulle en prejudikatfråga kunna underställas HD för rättsförklaring utan anknytning till en konkret tvist. Utredningen hade förhandsbeskedsinstitutet som en förebild för sitt förslag. Särskilda rättsförklaringar skulle inte ha lagstiftningskaraktär utan i princip ha samma verkan som prejudikat. Det påtalades dock att det skulle kunna bli svårt att helt och hållet tillämpa gängse prejudikatläror. Enligt den presenterade modellen skulle HD ges rätt att efter hörande av sökanden justera frågeställningen men förfarandet skulle dock i princip vara kontradiktorsrisk. Den sökandes framställning skulle förslagsvis få bemötas av en av HD efter förslag av advokatsamfundet utsedd advokat. När statliga intressen berördes av framställningen borde normalt JK höras. Utredningen var inte främmande för andra lösningar och det uteslöts inte att HD i vissa fall borde kunna avge en rättsförklaring utan annat underlag än sökandens uppgifter.

Förslaget fick ett blandat mottagande vid remissbehandlingen. Behovet av fristående rättsförklaringar vitsordades av flera remissinstanser. Några instanser påtalade svårigheten med att få frågeställningarna tillräckligt konkretiserade. Bl.a. flertalet av de domstolar som yttrade sig påtalade att de konstitutionella aspekterna måste penetreras närmare. Några instanser befarade att institutet skulle bli alltför resurskrävande för HD. Näringslivets representanter var i huvudsak positivt inställda till förslaget. Flertalet remissinstanser ansåg att ytterligare utredning och överväganden erfordrades.

I anslutning till att möjligheten att under pågående rättegång hänskjuta prejudikatfrågor direkt från tingsrätt till HD infördes anförde regeringen (prop. 1988/89:78 s. 72) att det är angeläget att en reform med fristående rättsförklaringar genomförs. Det påtalades samtidigt att det finns flera frågor som kräver ytterligare utredning och analys. Frågan om fristående rättsförklaring har sedan dess inte varit föremål för närmare utredning.

1.5 Möjliga reformvägar för skatteärenden

För att stärka den enskildes rättssäkerhet och effektivisera beskattningsförfarandet är det enligt vår uppfattning av stor vikt att prejudikatbildningen på skatteområdet påskyndas. I det följande undersöker kommittén olika metoder för att påskynda prejudikatbildning.

1.5.1 Förbättrad förtursbehandling

Om en och samma beskattningsfråga berör ett större antal skattskyldiga och vägledande prejudikat saknas är det inte ovanligt att skattedomstolarna handlägger ett eller flera mål med förtur medan övriga mål vilandeförklaras i avvaktan på att domen i det mål som handlagts med förtur skall vinna laga kraft. Avsikten är oftast att de mål som handläggs med förtur, de s.k. pilotmålen, skall föras upp till högsta instans och bli föremål för ett vägledande utlåtande från Regeringsrätten och i sin tur kan få prejudicerande verkan vid prövningen av de vilandeförklarade målen.

Flertalet pilotmål är mycket omfattande såväl vad gäller faktamaterialet som rättsfrågorna. Skriftväxlingen i målen pågår vanligtvis ofta under en längre tid och det förekommer att både förberedande och muntliga förhandlingar hålls i målen.

Ett pilotmålsförfarande förutsätter att både skattemyndigheten - i förekommande fall Riksskatteverket - och den skattskyldige aktivt medverkar till att pilotmålet kan handläggas snabbt och föras vidare genom instanserna.

För att en skattskyldig som väljs ut i ett pilotmålsförfarande inte skall drabbas av oskäligen kostnader har han möjlighet att få ersättning för nedlagda kostnader enligt ersättningslagen (1989:479). Denna lagstiftning har nyligen setts över och möjligheten att få ersättning i s.k. pilotmål har utökats².

Införandet av sakprocess och omprövningsförfarandet i skattenämnd (tillämplig på mål och ärenden fr.o.m. 1991 års taxering) har medfört att förutsättningarna att få till stånd en snabbare prövning av prejudikatfrågor förbättrats. En domstol kan

² SFS 1994:470, tillämplig på ärenden och mål som anhängiggjorts efter den 30 juni 1994 (prop. 1993/94:151).

t.ex. genom deldom och mellandom (6 kap. 22-23 §§ taxeringslagen) pröva endast rättsfrågan i ett mål och vilandeförklara målet i övrigt.

Även om införandet av sakprocessen innebär att förfarandet i domstolarna kan påskyndas har det obligatoriska omprövningsförfarandet i skattenämnd inneburit att en och samma fråga kan komma att omprövas flera gånger innan den överklagas till länsrätt. Arbetsbelastningen har följaktligen ökat hos skattenämnderna med påföljande tidsutdräkt. Det kan alltså hävdas att länsrätternas målbalanser i viss utsträckning flyttats ned till skattemyndigheterna. Det bör dessutom tas i beaktande att det kan ta lång tid innan en fråga som väcks t. ex. under en revision överhuvudtaget blir föremål för prövning i skattenämnd. Visserligen föreligger inget formellt hinder mot att Riksskatteverket överklagar ett beslut i skattenämnd som går den skattskyldige emot. Motivet till verkets talerätt är också i första hand att prejudikatvärda frågor blir föremål för domstolsprövning. I praktiken förekommer det dock ytterst sällan att Riksskatteverket överklagar skattemyndighetens beslut.

Innan ett ärende av pilotmålskaraktär anhängiggörs i länsrätt kan således ha förflutit lång tid. Därefter kan det dröja flera år innan frågan slutligen blir avgjord.

Det har i olika sammanhang framhållits att pilotmålsförfarandet kan göras snabbare, t.ex. genom att målen handläggs med "särskild" förtur och att domstolarna bedriver en mer aktiv processledning och bl.a. - om det är lämpligt i det särskilda fallet - tar initiativ till muntliga förhandlingar och andra åtgärder för att påskynda handläggningen.

Enligt vår bedömning skulle det möjligen i något enstaka fall gå att påskynda handläggningen genom en än striktare materiell processledning från domstolarna. Även den handläggning som sker inför skattenämndens beslut torde kunna påskyndas. Det är dock realistiskt att tro att några större tidsvinster kan uppnås. Kommitténs genomgång av olika pilotmål visar att länsrätt och kammarrätt har en hög ambitionsnivå när det gäller att få fram avgöranden i skattemål av förturskaraktär och sedan länge lägger domstolarna ner betydande resurser på att bereda och avgöra viktiga skattemål snabbt. I det stora flertalet fall utövar domstolarna också en strikt processledning och vi har inte funnit belägg för påståendet att processledningen skulle vara eftersatt i mål av förturskaraktär.

Trots de insatser domstolarna lägger ner visar erfarenheten att det kan ta flera år innan ett lagakraftvunnet avgörande föreligger.

Ett exempel av flera är förfarandet med utdelningsbolag (Bolact-målet, RÅ 1994 ref 56). Målet avsåg 1989 års taxering och prövades av Länsrätten i Malmöhus län i april 1991, av Kammar-rätten i Göteborg i februari 1992 och av Regeringsrätten i juni 1994. Motsvarande tidsutdräkt gäller för flertalet av de kommandit-bolagsupplägg från slutet av 1980-talet som valts ut som pilotmål. Ett annat exempel är de s.k. flygplansleasingmålen. Merparten av pilotmålen avseende flygplansleasing avser 1989 års taxering. Målen kom in till Länsrätten i Stockholms län vid halvårsskiftet 1990. Dom meddelades av länsrätten i maj 1992 och av Kammar-rätten i Stockholm i april 1994. Regeringsrätten har ännu inte beslutat om prövningstillstånd. De senare målen omfattar flera besvärliga rättsfrågor samt innehåller ett mycket omfattande faktamaterial, och är därför kanske inte representativt för ett typiskt pilotmål. Kommittén har emellertid informerats om att motsvarande tidsåtgång gäller för flertalet pilotmål. Erfarenheten visar således att den totala handläggningstiden från det att skattemyndig-heten påbörjar sin handläggning av ärendet till det att Regeringsrät-ten slutligen avgör målet i flertalet ärenden av pilotmålskaraktär uppgår till åtminstone fyra till fem år, undantagsvis betydligt längre.

Även om sakprocessreformen lagt en grund för att bryta ut rättsfrågor i en pågående process och påskynda handläggningen av prejudikatfrågor tar fortfarande lång tid innan ett ärende är slutligen avgjort. Vad kommittén erfarit vinner stöd av en genom-gång av sådana ärenden som initierats efter reformen och nu är under handläggning i domstolarna. Det kan således fortfarande ta flera år innan den fråga som väcks hos skattemyndigheten blir slutligen avgjord. Ett effektivt pilotmålsförfarande förutsätter dessutom aktiv medverkan och vilja från parterna att få till stånd ett snabbt avgörande. Även om motsatsen naturligtvis förekommer är det inte ovanligt att den skattskyldige av olika anledningar motsätter sig ett snabbt avgörande.

Sammanfattningsvis kan konstateras att den nuvarande förturs-behandlingen av pilotmål och Riksskatteverkets rätt att överklaga till den enskildes fördel medför att prejudikatbildningen på skatteområdet påskyndas. Metoden är dock, också efter sakprocess-reformen, bevisligen långsam. Förfarandet kan på olika sätt förbättras men några betydelsefulla tidsvinster kan enligt vår uppfattning inte påräknas.

1.5.2 Överlämnande av fråga till Regeringsrätten

En metod att möjligen reducera tidsutdräkten i domstolarna är att införa ett system varigenom prejudikatfrågan lyfts ut och överlämnas av länsrätt direkt till Regeringsrätten.

Det kan emellertid sättas i fråga om ett sådant förfarande skulle påskynda prejudikatbildningen nämnvärt i jämförelse med de medel som står till buds genom mellan- och deldomsinstitutet. Visserligen avkortas instanskedjan genom att prövningen i kammarrätt slopas. Redan genomförda reformer och pågående reformarbete inom den allmänna förvaltningsprocessen (nedflyttning av vissa måltyper till länsrätt, prövningstillstånd i kammarrätt för vissa ärendetyper och införandet av tvåpartsförfarande) torde medföra att kammarrätterna kan anslå mer tid åt att prejudikativärda mål på bl.a. skatteområdet. De tidsvinster som kan uppnås i förhållande till pilotmålsförfarandet genom att kammarrätten lyfts bort torde därför inte vara särskilt påtagliga.

I likhet med pilotfallsmetoden förutsätter ett överlämnandeförfarande att ett grundläggande taxeringsbeslut föreligger. Därefter måste en omprövning ske i skattenämnden innan frågan kan anhängiggöras i länsrätten. Länsrätten skall besluta om hänskjutande och slutligen skall Regeringsrätten företa en dispensprövning innan prejudikatfrågan kan avgöras.

Även bortsett från att några mer betydande tidsvinster antagligen inte skulle kunna uppnås torde hänskjutandet av frågor direkt från länsrätt till Regeringsrätten vara mindre lämpligt för skattemål. För det första saknar parterna möjlighet att förfoga över processföremålet. Parterna, alltså även den skattskyldige, måste dessutom ha ett intresse av att frågan hänskjuts till Regeringsrätten och aktivt medverka till att så sker. Vidare skulle den för skatteprocessen allsidiga och grundläggande beredning som sker i underinstanserna - eller i Skatterättsnämnden i förhandsbeskedsärendena - gå förlorad. Dessutom skulle förfarandet inte påskynda handläggningen hos skattemyndigheten. Slutligen kan det i sättas i fråga om det är lämpligt att begränsa ett hänskjutningsförfarande inom förvaltningsrättsprocessen till skattemålen. Hänskjutningsfrågan bör därför inte övervägas enbart som en särlösning för skattemålen.

Sammanfattningsvis talar således starka skäl mot att nu införa ett hänskjutningsinstitut begränsat till skatteområdet.

1.5.3 Språngrevision

Rättegångsutredningen diskuterade en modell som innebar att tappande part i tingsrätt skulle få överklaga domen direkt till Högsta domstolen genom s.k. språngrevision.

Överförd till skatteprocessen skulle språngrevision innebära att den som förlorade skattetvisten i länsrätt skulle kunna överklaga frågan direkt till Regeringsrätten. Till skillnad från den ovan behandlade möjligheten att hänskjuta en rättsfråga direkt till Regeringsrätten skulle språngrevisionen ha fördelen att den tvistiga frågan genom länsrättens handläggning och dom blev utredd och belyst innan frågan blir föremål för prövningstillstånd i Regeringsrätten. Ett sådant förfarande skulle dock medföra risk för att Regeringsrätten skulle komma att belastas av stort antal ansökningar om prövningstillstånd. Detta gäller särskilt om en generell möjlighet att klaga direkt till Regeringsrätten införs. Rättegångsutredningen (SOU 1986:1 s. 143) skissade i det avseendet på möjligheten att införa någon form av "säll" redan på tingsrättsnivå, exempelvis genom att tingsrätt på begäran av part ges möjlighet att pröva språngrevisionsfrågan från lämplighetssynpunkt i samband med målets avgörande. Enligt kommittén kan lämpligheten i en sådan ordning för skatteärendena ifrågasättas på flera grunder. Det kan inte heller anses lämpligt att exempelvis låta enbart Riksskatteverket föra ett ärende vidare direkt till Regeringsrätten. Frågan om språngrevisionen har inte heller varit föremål för vidare överväganden för de allmänna domstolarnas del. De tidsvinster som skulle kunna uppnås med ett sådant förfarande skulle inte vara särskilt betydelsefulla och kan knappast anses uppväga institutets brister. Bl.a. förutsätts - i likhet med vad som gäller för den nyss behandlade frågan om överlämnade av fråga direkt till Regeringsrätten - att skattemyndigheten skilt ärendet från sig.

Vår bedömning är därför att inte heller s.k. språngrevision är en framkomlig väg för att få till stånd en snabbare prejudikatbildning på skatteområdet.

1.5.4 Reformerat förhandsbesked

Som tidigare visats fyller det nuvarande förhandsbeskedsinstitutet en viktig roll för prejudikatbildningen inom skatterätten. Förhands-

beskedets nytta begränsas dock av att enbart skattskyldiga kan initiera en prövning. Frågan är om även det allmänna i vissa fall skall få påkalla prövningar förhandsbeskedsvägen.

Enbart det förhållandet att den enskilde under vissa förutsättningar kan påkalla en förhandsbeskedsprövning av skatteärenden kan inte tas till intäkt för att även det allmänna bör ges motsvarande möjlighet. Ovan belysta metoder för att få till stånd en snabbare prejudikatsbyggnad är dock, med undantag för det hittills tillämpade pilotmålsförfarandet, inte särskilt realistiska för skatteområdet. Pilotmålsförfarandet har å sin sida, även efter införandet av sakprocessen, visat sig vara tidsödande och behäftat med brister. Kommittén bedömer därför att den enda verkningfulla metoden för att få till stånd en snabbare prejudikatsbyggnad på skatteområdet är att införa en möjlighet för det allmänna att under vissa förhållanden få begära någon form av förhandsbesked i skatteärenden.

Förhandsbeskedsinstitutets stora försteg är att prejudikatprövningar kan komma till stånd i frågor som ännu inte blivit föremål för domstolsprövning. Teoretiskt kan frågeställningar komma att aktualiseras närmare två år innan ett första taxeringsbeslut kan tas i frågan. Möjligheten att få till stånd så tidiga prövningar av prejudikatfrågor skall dock inte överskattas. Troligen skulle flertalet av de frågor som erfordrar vägledande prejudikat komma att aktualiseras först i anslutning till det årliga taxeringsarbetet eller i samband med efterkontrollarbete och under det av skattemyndigheten bedrivna revisionsarbetet. Även i det senare fallet skulle institutet kunna få stor betydelse eftersom det kan gå lång tid från det att frågan aktualiseras under en revision innan ett första omprövnings- eller eftertaxeringsbeslut kan tas.

En möjlighet för det allmänna att ansöka om förhandsbesked skulle bl.a. vara av betydelse för att få till stånd en enhetlig tillämpning hos skattemyndigheterna. Genom att skattemyndigheten numera har möjlighet att ompröva ett taxeringsbeslut till nackdel för den enskilde kan myndigheten avvakta utgången av förhandsbeskedsärendet och därigenom avlasta länsrätten. För det fall den skattskyldige av någon anledning inte funnit anledning att begära förhandsbesked tillgodoses naturligtvis även dennes intresse av att en omtvistad rättsfråga ges en snabb lösning. Vidare får lagstiftaren snabbare besked om det föreligger ett behov av att se över och eventuellt anpassa tillämplig lagstiftning. Även domstolarna kommer att kunna avlastas. De positiva effekterna för domstolarnas del bör dock inte överskattas. Erfarenheten visar att även om

Regeringsrätten avgjort ett förhandsbesked eller ett pilotmål som därefter läggs till grund för underinstansernas prövningar i andra mål är det inte ovanligt att lejonparten av de skattskyldiga av olika anledningar ändå överklagar underinstansens avgörande. Å andra sidan torde sådana överklaganden inte belasta länsrätterna särskilt hårt.

Om det skall finnas anledning att överväga att införa en möjlighet för det allmänna att ansöka om förhandsbesked bör den totala handläggningstiden för ett sådant ärende understiga de tider som för närvarande gäller för de nuvarande förhandsbeskedsärendena. I så fall skulle, även om den aktuella frågan aktualiseras först under taxeringsarbetet, betydande tidsvinster kunna uppnås jämfört med idealförhållandena i ett pilotmålsförfarande efter införandet av sakprocessen.

Institutet skulle t. ex. fylla en viktig funktion vid tillämpningen av lagen mot skatteflykt, åtminstone vid prövningen om klausulens objektiva rekvisit är uppfyllda. Som tidigare anförts visar den av kommittén företagna genomgången av praxis att Regeringsrättens prejudikatbildning fyller en mycket betydelsefull funktion för underinstansernas tillämpning av skatteflyktsklausulen. Med hänsyn till att kommittén förordar att tillämpningen av lagen mot skatteflykt skall flyttas ned till skattemyndigheten kan det allmänna snabbt få prövat om skatteflyktslagen är tillämplig i en tvistig fråga (se avsnitt 2.17.2).

Sammanfattningsvis är det kommitténs uppfattning att införandet av en möjlighet för det allmänna att initiera förhandsbeskedsprövningar är den enda framkomliga vägen för att på ett effektivt och påtagligt sätt påskynda prejudikatbildningen på skatteområdet.

1.6 Förhandsbesked för det allmänna

Skatteförenklingskommitténs betänkande Tolkningsbesked i skattefrågor (Ds Fi 1987:1) och remissynpunkterna på detta ger upphov till en rad frågor som måste ges tillfredsställande lösningar innan det bör komma i fråga att förorda att även det allmänna ges möjlighet att ansöka om förhandsbesked. Förutom det konstitutionella spörsmålet kan bl.a. följande övergripande problemområden identifieras.

Skall förfarandet vara kontradiktoriskt? Vilka instanser skall pröva frågan? Om Skatterättsnämnden blir första instans i ett förhandsbeskedsärende, hur skall ärendet anhängiggöras i Regeringsrätten? Vilken typ av frågor bör kunna bli föremål för prövning? Vilka skatter skall omfattas av förfarandet?

Enligt vår uppfattning kan två huvudlinjer skönjas. Antingen utformas institutet efter vissa modifieringar med utgångspunkt i det av Skatteförenklingskommittén föreslagna tolkningsbeskedsförfarandet eller så utformas institutet på det sättet att det i större utsträckning ansluter till det befintliga förhandsbeskedsinstitutet med den skillnaden att det enbart får omfatta t.ex. redan vidtagna rättshandlingar eller andra åtgärder. I det senare avseendet skulle förfarandet således kunna anpassas till det nuvarande förhandsbeskedsförfarandet med den skillnaden att frågeställningen härrör ur ett yrkande från den enskilde som är föremål för skattemyndighetens bedömning.

1.6.1 Initiativrätten.

Förslag: För att uppnå bästa möjliga samordning och säkerställa att de frågor som väljs ut för en förhandsbeskedsprövning lämpar sig för en sådan prövning bör det allmännas framställningar göras av Riksskatteverket.

Skatteförenklingskommittén föreslog att Riksskatteverket företrätt av ett allmänt ombud skulle begära tolkningsbesked hos den dåvarande Rättsnämnden. Skälen för att kommittén föreslog att framställningen skulle göras av ett allmänt ombud var att den dåvarande Rättsnämnden fortfarande sorterade under Riksskatteverket. Med hänsyn till att Skatterättsnämnden numera är fristående från Riksskatteverket saknas anledning att inrätta en särskild ombudsfunktion hos verket.

Skattemyndigheterna i länen, i synnerhet i de större länen, besitter väl den kompetens som krävs för att de på egen hand skulle kunna initiera förhandsbeskedsprövningar. Samordningsaspekter och behovet av att ett lämpligt urval görs av de frågor som lämpar sig för ett förhandsbesked talar dock för att de formella framställningarna bör skötas på verksnivå. Något hinder

mot att Riksskatteverket, såsom redan sker i ärenden som initierats av enskilda, i det enskilda fallet uppdrar åt en skattemyndighet att föra verkets talan kan inte anses föreligga.

1.6.2 Instansordningen m.m.

Förslag: Riksskatteverkets ansökan om förhandsbesked skall i enlighet med vad som gäller för övriga förhandsbesked prövas av skatterättsnämnden i första instans. Skatterättsnämndens beslut skall genom överklagande kunna underställas Regeringsrättens prövning.

Några andra framkomliga alternativ än att förhandsbeskedsärendena skall prövas av Skatterättsnämnden och/eller Regeringsrätten existerar inte i praktiken. I den allmänna debatten har visserligen förts fram att skattemyndigheten enligt utländsk förebild i större utsträckning borde kunna ges en möjlighet att lämna någon form av snabba förhandsbesked som den skattskyldige skulle kunna förlita sig på. En ordning där skattemyndigheten skulle vara första instans i ett förhandsbeskedsärende är dock inte tänkbar för den typ av ärenden som förhandsbeskedsinstitutet bör utnyttjas för. De förhandsbesked skattemyndigheten kan meddela i avgiftsärenden (22 a § lagen (1988:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare) är av annan karaktär och fyller ett annat syfte än att skapa prejudikat. Dessutom existerar redan ett väl inarbetat och beprövat förfarande i det existerande förhandsbeskedsinstitutet med Skatterättsnämnden som första instans. Vi bedömer inte heller en ordning där förhandsbeskeden meddelas av länsrätt eller kammarrätt i första instans som lämplig.

Tre möjliga alternativ existerar därmed: Endast en instans, antingen Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten, eller två instanser, Skatterättsnämnden och Regeringsrätten. Skatteförenklingsskommittén förordade att förfarandet skall omfatta två instanser; Skatterättsnämnden och Regeringsrätten.

Enligt vår bedömning talar flera omständigheter för att förfarandet i möjligaste mån bör utformas på så sätt att det överensstämmer med den nuvarande förhandsbeskedsordningen. Inte minst gäller detta av konstitutionella skäl. Om förfarandet endast skall

omfatta en instans torde det i prejudiciellt hänseende vara mindre lämpligt att Skatterättsnämnden meddelar förhandsbeskedet. En förutsättning för att Skatterättsnämnden skall kunna meddela beskeden är således att nämndens beslut kan överprövas av Regeringsrätten och därigenom få prejudikatvärde.

Mot ett tvåinstansförfarande talar främst tidsaspekten. En föregående prövning i Skatterättsnämnden torde dock få till följd att antalet handläggningsåtgärder i Regeringsrätten kan begränsas med åtföljande tidsvinst.

Vad avser frågan hur förhandsbeskedet skall komma under Regeringsrättens prövning, och få ett allmänt prejudikatvärde, kan konstateras att om förfarandet skall vara kontradiktoriskt bör utgångspunkten vara att förhandsbeskedet skall kunna överklagas. Visserligen utesluter inte ett tvåpartsförfarande i sig att en obligatorisk underställning av nämndens beslut införs. Flera omständigheter talar dock enligt vår mening mot att införa ett obligatoriskt underställningsförfarande. Utgången i nämnden, karaktären av frågan eller andra omständigheter, t.ex. ändrad lagstiftning, kan visa att det är mindre lämpligt att en viss fråga förs vidare till Regeringsrätten. Dessutom utmönstras underställningsinstitutet allt mer ur förvaltningsförfarandet. Behovet av att den prövade frågan underställs Regeringsrättens prövning torde därför tillgodoses bäst med ett överklagandeinstitut.

Av praxis följer att Riksskatteverket får överklaga ett förhandsbesked även om förhandsbeskedet gått den enskilde emot. Det kan möjligen hävdas att det är osäkert om Riksskatteverket oavsett utgången skulle ha rätt att överklaga ett förhandsbesked av förevarande slag. Med anledning härav och då de besked som kommer att lämnas efter ansökan av Riksskatteverket syftar till att föra upp prejudikatfrågor till Regeringsrätten bör för tydlighetens skull föreskrivas att Riksskatteverket oavsett utgången i nämnden får överklaga ett förhandsbesked. Härigenom kodifieras också den för de nuvarande förhandsbeskedsärendena i praxis utbildade besvärsgregeln. I likhet med vad som gäller för övriga förhandsbeskedsärenden bör prövningen i Regeringsrätten ske utan krav på prövningstillstånd. Vi ställer oss därmed avvisande till införandet av prövningstillstånd för förhandsbeskedsärenden (I betänkandet Några frågor angående Regeringsrätten (SOU 1992:138) föreslås att prövningstillstånd bör införas i förhandsbeskedsärendena).

1.6.3 Utformningen av förfarandet

Förslag: Förfarandet anpassas i allt väsentligt till det nuvarande förhandsbeskedsinstitutet. Till skillnad från de förhandsbesked som meddelas efter ansökan av enskild har det allmänna att utgå ifrån omständigheterna i ett enskilt ärende som efter yrkande av en enskild är föremål för skattemyndighetens bedömning. För att ett besked skall få lämnas förutsätts således att frågan angår en enskild skattskyldig och att den är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Motpartsfrågan

En grundläggande fråga är om förfarandet skall vara kontradiktoriskt eller ej. Skatteförenklingskommittén föreslog att Skatterättsnämnden skulle leda utredningsarbetet och att någon motpart inte skulle förordnas i ärendet. I den delen möttes förslaget av kritik från flera remissinstanser. Enligt Skatteförenklingskommittén är syftet med att "skapa" en motpart främst att få till stånd ett tillförlitligt bedömningsmaterial och det kunde därför sättas i fråga om det är nödvändigt att gå omvägen över en förordnad motpart för att få de olika meningar som kan finnas i ett ärende företrädda. Det avgörande skälet till att kommittén förordade att någon motpart inte borde förordnas synes dock ha varit tidsaspekten.

Vi gör i denna fråga följande bedömning. Förhandsbeskedsförfarandet är kontradiktoriskt. Skatteprocessen i förvaltningsdomstolarna är uppbyggd som ett tvåpartsförfarande. Det pågående reformarbetet inom förvaltningsprocessen syftar till att utmönstra enpartsförfarandet. Införandet av ett enpartsförfarande i delar av förhandsbeskedsförfarandet skulle därmed gå stick i stäv med den övriga utvecklingen på förvaltningsprocessområdet. Ett tvåpartsförfarande skulle även ha den fördelen att förfarandet skulle bli mer domstolslikt och ansluta till det traditionella förhandsbeskedsinstitutet.

Det finns flera möjliga tillvägagångssätt för att tillgodose behovet av att förhandsbeskedsförfarandet får en kontradiktorisk utformning. Om förfarandet huvudsakligen skall utformas med det av Skatteförenklingskommittén föreslagna tolkningsbeskedsförfarandet som förebild bör inte någon enskild skattskyldig uppträda

som part i förfarandet. I sådant fall får i stället övervägas en ordning där Skatterättsnämnden förordnar en formell motpart som argumenterar i sak i den fråga som är föremål för prövning. Om förfarandet i stället skall ansluta till den nuvarande förhandsbeskedsprövningen bör den skattskyldig som berörs av den fråga skattemyndigheten vill ha prövad förhandsbeskedsvägen ges partsställning i förfarandet, t.ex. den skattskyldig som framställt ett yrkande till skattemyndigheten. I det följande övervägs de ovan skissade modellerna närmare, med särskild inriktning på modellernas för- och nackdelar samt hur de kan komma att påverka förfarandet i övrigt.

Skatterättsnämnden utser en motpart

I Rättegångsutredningens förslag till fristående rättsförklaring förordades att det vid behov skulle utses en motpart till sökanden i Högsta domstolen. Även Skatteförenklingskommittén övervägde huruvida en formell motpart borde introduceras i förfarandet.

Om utgångspunkten för de besked som lämnas på ansökan av det allmänna inte skall vara formellt bindande utan endast ha prejudicerande verkan samt att någon enskild motpart inte skall identifieras i förfarandet kan ett delvis kontradiktoriskt förfarande endast uppnås om Skatterättsnämnden förordnar en motpart till Riksskatteverket med uppgift att ge uttryck för den enskildes intressen i saken. En sådan ordning torde vara en förutsättning om det är önskvärt att förfarandet även skall kunna baseras på abstrakta förhållanden, i den meningen att prejudikatfrågan ännu inte aktualiserats i eller inför myndighetens taxerings- eller beskattningsarbete, d.v.s. att frågan inte grundar sig på ett förhållande som är föremål för tvist mellan skattemyndigheten och en enskild. Med tvist avses i detta sammanhang inte nödvändigtvis att skattemyndighetens inställning i frågan kommit till uttryck i ett beslut, utan det torde vara tillräckligt att en oklar rättsfråga uppdragats genom ett av den skattskyldige framställt ett yrkande e.d. som kan få betydelse för beskattningsresultatet i det enskilda fallet.

Fråga uppkommer vem som i så fall skall förordnas som motpart. Skatteförenklingskommittén diskuterade följande modeller:

1. En eller flera fast förordnade advokater med skattejuridik som specialitet.

2. En i det enskilda fallet förordnad advokat.
3. En sammansatt "nämnd" av kvalificerade revisorer.

Även andra lösningar kan vara möjliga. Däremot torde det vara mindre lämpligt att en intresseorganisation eller ett branschorgan förordnas som motpart. Inte heller Justitiekanslern eller annan myndighet under regeringen eller riksdagen bör komma i fråga som förordnad motpart till staten.

Om en formell motpart skall förordnas talar enligt vår mening övervägande skäl för att det bör vara en i det enskilda fallet förordnad advokat med skattejuridik som specialitet, eller möjligen en skattekonsult vid revisionsbyrå. En advokatlösning överensstämmer såväl med Rättegångsutredningens överväganden som med domstolsförfarandet i övrigt. Flertalet av de instanser som uttalade sig i frågan vid remissbehandlingen av Rättegångsutredningens och Skatteförenklingskommitténs betänkanden förordade också en sådan lösning. Den förordnade advokaten bör i så fall ersättas enligt taxa som får fastställas särskilt.

Det förhållandet att Skatterättsnämnden eventuellt förordnar en formell motpart till det allmänna torde inte lägga hinder i vägen för att Skatterättsnämnden vid behov vidtar egna utredningsåtgärder. Motparten har inget intresse av att fördröja förfarandet och troligen kan relativt korta svarstider sättas ut. Fara för större tidsutdräkt torde därför inte föreligga. Behöver särskilda sakkunnigutlåtanden inhämtas kan det ske parallellt med att den förordnade motparten bereds tillfälle att yttra sig över Riksskatteverkets ansökan.

Den ovan skissade modellens försteg är att det allmännas framställan om förhandsbesked inte behöver utgå från ett konkret förhållande. Inte heller krävs att en enskild skattskyldig identifieras i förfarandet. Teoretiskt kan förfarandet således initieras på ett tidigare stadium än om en skattskyldig skall ha partsställning i ärendet. Då förfarandet inte kommer att beröra någon enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden skapas dessutom förutsättningar för Skatterättsnämnden och Regeringsrätten att ha en i jämförelse med de nuvarande förhandsbeskeden öppen handläggning. Något skäl för sekretess skulle i normalfallet således inte existera i dessa ärenden.

En ordning med en fingerad motpart ger dock upphov till betänkligheter, inte minst i statsrättsligt hänseende. Vidare kan förutsättas att förhandsbeskedsärendet - direkt eller indirekt - kommer att ha eller få betydelse för ett antal skattskyldiga. Dessa

kommer, oavsett om de så önskar eller inte, att sakna formell partsställning. Å andra sidan kommer beskedet inte att vara direkt bindande för de skattskyldiga och de har alltid möjlighet att själva ansöka om förhandsbesked. Oberoende av om den konkreta frågan utgår från en viss skattskyldigs agerande eller ett tänkt förfarande får således förhandsbeskedet, till skillnad från det nuvarande förhandsbeskedsinstitutet, endast en prejudiciell betydelse, även om frågan har aktualiserats med anledning av en konkret tvist mellan skattemyndighet och en enskild.

Genom att förfarandet till sin konstruktion medger att även sådana frågor som inte emanerar ur konkreta tvister blir föremål för prövning bör närmare regleras vilken typ av frågor som kan bli föremål för prövning och hur konkret och preciserad en ansökan måste vara för att den skall kunna tas upp till prövning. Lämpligheten i att som Skatteförenklingskommittén förordade överlåta till Skatterättsnämnden och Regeringsrätten att avgöra om en ansökan är tillräckligt konkretiserad för att läggas till grund för en prövning ifrågasattes också under remissbehandlingen.

Eftersom avsikten med förfarandet är att föra upp prejudikatfrågor till Regeringsrätten kommer Skatterättsnämnden att få en delvis annorlunda ställning än i de nuvarande förhandsbeskedsärendena. Nämndens funktion som utredande och handläggande instans accentueras och den beredande funktionen får i jämförelse med de vanliga förhandsbeskeden större betydelse. Nämndens funktion förskjuts således från att vara en beslutsinstans till en förberedande instans inför den kommande prövningen i Regeringsrätten.

Enskild skattskyldig som part

Om förfarandet skall anpassas till det existerande förhandsbeskedsinstitutet bör en enskild skattskyldig uppträda som part i förfarandet. I princip kan förfarandet utformas med ledning av hur det nuvarande förhandsbeskedsförfarandet är utformat med den skillnaden att även det allmänna ges rätt att påkalla en förhandsbeskedsprövning. En avgörande skillnad bör dock vara att det allmännas ansökningar endast kan utgå från yrkanden som är föremål för skattemyndighetens bedömning. Skatterättsnämndens och Regeringsrättens beslut skulle därigenom bli bindande för skattemyndigheten om den enskilde väljer att åberopa förhandsbeskedet vid taxeringen eller motsvarande. För att beslutet skall få prejudikatvärde krävs att Riksskatteverket eller den enskilde överklagar beskedet till Regeringsrätten. Ett sådan ordning

förutsätter att prejudikatfrågan utgår från ett konkret förhållande i den meningen att en tvist i ovan angiven betydelse är för handen och att en enskild skattskyldig framställt ett yrkande som kommer till skattemyndighetens kännedom i eller under beskattningsarbetet. Till skillnad från den ovan skissade modellen med en fingerad motpart utesluts således möjligheten att få frågor prövade i vilka en enskild skattskyldig inte kan identifieras.

Eftersom varje ansökan kommer att utgå från ett specifikt förhållande minskar risken för att ansökan inte är konkret och preciserad till sitt innehåll. Tidsmässigt torde inte föreligga någon påtaglig skillnad att handlägga ett ärende med en enskild skattskyldig som part i stället för en av Skatterättsnämnden utsedd motpart.

Förfarandet brister i första hand genom att det allmänna inte kan ansöka om förhandsbesked i sådana frågor som inte bygger på omständigheterna i ett konkret fall, t. ex. sådana ärenden som Skatteförenklingskommittén påtalade att skattemyndigheten kunde uppmärksamma genom att studera annonser i pressen eller frågor som på annat sätt kommer till myndighetens kännedom. Såvitt kommittén kan bedöma är dock skattemyndighetens möjlighet att fånga upp sådana frågor och få dem tillräckligt konkretiserade att de lämpar sig för en prejudikatprövning överskattad. Mycket talar i stället för att ärendena huvudsakligen kommer att aktualiseras i eller under skattemyndighetens prövning av enskilda ärenden.

Sammanfattande överväganden i motpartsfrågan

Ett förfarande med en av Skatterättsnämnden förordnad motpart kan antagligen fånga upp fler frågeställningar än om en enskild skattskyldig ges partsställning. Med en av Skatterättsnämnden förordnad motpart kan förfarandet dessutom initieras i ett tidigare skede. Å andra sidan kan förutsättas att flertalet frågeställningar kommer att aktualiseras i samband med skattemyndigheternas handläggning av enskilda ärenden med en identifierbar motpart. Även om förhandsbeskedet inte skulle bli bindande i formell mening för den enskilde, kan rimligheten i att han inte får ta del i förfarandet ifrågasättas. I vart fall kommer det att bli svårt att hos den enskilde vinna förståelse för att ett förhandsbeskedsärende som emanerar från ett av honom anhängigjort ärende hos skattemyndigheten inte angår honom.

Med en enskild som motpart ansluter förfarandet i större utsträckning till det nuvarande förhandsbeskedsinstitutets utform-

ning, med den skillnaden att institutet endast fångar upp redan genomförda åtgärder.

Sammanfattningsvis kan konstateras att behovet av att förfarandet ges en kontradiktorisk utformning kan tillgodoses på olika sätt. De två redovisade metoderna har olika förtjänster och tillgodoser delvis olika behov. I valet mellan de två metoderna bör enligt vår mening fästas stor betydelse vid att ett förfarande där en enskild skattskyldig ges partsställning i allt väsentligt kan utformas och anpassas till det nuvarande förhandsbeskedsinstitutet. Vidare ges den enskilde möjlighet att aktivt medverka och ta del i ärendets handläggning i överensstämmelse med vad som är normalt för traditionell rättsskipning. Enligt kommittén talar således övervägande skäl för att förfarandet bör utformas på så sätt att en enskild skattskyldig ges partsställning även i de förhandsbeskedsärenden som anhängiggörs av det allmänna. När praktisk erfarenhet vunnits av reformen kan finnas anledning att utvärdera bl.a. partsfrågan och överväga om förfarandet bör ges en annorlunda utformning.

Följaktligen bör det ankomma på Riksskatteverket att i ansökan uppge vem förhandsbeskedsprövningen berör och således är att betrakta som motpart i förfarandet.

För att den enskilde inte skall åsamkas oskäligen kostnader bör han i normalfallet tillerkännas ersättning för eventuella kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Vid behov bör den enskilde även få hjälp med finna ett kompetent biträde. Den enskilde bör i ett inledande skede av förfarandet upplysas om dessa förhållanden. Genom de ändringar som 1994 gjordes i ersättningslagen torde den enskildes intresse av att få ersättning för kostnader även kunna tillgodoses i dessa ärenden. Den enda ändring som behövs i ersättningslagen är en bestämmelse som gör lagen tillämplig också på de nu diskuterade ärendena.

Den enskildes behov av skydd för sina personliga och ekonomiska förhållanden tillgodoses genom de redan gällande sekretessbestämmelserna.

Då det ankommer på Riksskatteverket att avgöra om ett ärende lämpar sig för en förhandsbeskedsprövning torde inte föreligga någon risk för att skattskyldiga av kostnadsskäl eller av andra anledningar avstår från att initiera en förhandsbeskedsprövning i förhoppning om att det allmänna i stället skall initiera prövningen. Den enskilde kommer således att sakna formell möjlighet att begära att det allmänna initierar en förhandsbeskedsprövning. Å andra sidan föreligger inget hinder mot att den skattskyldige vid

behov uppmärksammar skattemyndigheten om att en prejudikatvärd fråga är för handen.

Prövningsgrund

Syftet med reformen är att tillskapa snabba beslut i frågor av allmänt prejudikatvärde. Den av kommittén förordade utformningen av förfarandet skall ansluta till det existerande förhandsbeskedsinstitutet med det undantaget att det förutsätts att frågan angår en enskild i det avseendet att denne framställt ett yrkande eller motsvarande till skattemyndigheten som har betydelse för dennes beskattning. Med beaktande härav bör förhandsbesked endast meddelas i sådana frågor som enligt nuvarande ordning är av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Uppfyller en ansökan inte dessa krav bör Skatterättsnämnden ha möjlighet att avvisa ansökan. Om Regeringsrätten finner att ett förhandsbesked inte borde ha lämnats har Regeringsrätten enligt gällande bestämmelser möjlighet att undanröja beskedet. Enligt nuvarande ordning får Skatterättsnämndens beslut att avvisa en ansökan får inte överklagas. Dessa bestämmelser bör bli tillämpliga även på ansökningar av Riksskatteverket.

Avvisningsbesluten saknar som regel utförligare skäl. Även om det kan hävdas att det endast undantagsvis kan komma i fråga att avvisa en ansökan från det allmänna saknar vi tillräckliga skäl för att föreslå att en annan ordning skall gälla för dessa ansökningar. I fall att nämnden finner att den av Riksskatteverket framställda ansökningen inte uppfyller prövningsföresättningarna bör dock övervägas om inte skälen för att ansökan inte tas upp till prövning återges i beslutet. Frågan är inte av sådan karaktär att den i första hand bör regleras genom lagstiftning.

Frågans karaktär

Det bör i första hand överlämnas till praxis att avgöra vilka frågor som lämpar sig för förhandsbesked. Ledning torde bl.a. kunna hämtas från de förhandsbeskedsärenden som redan i dag prövas på den grunden att de är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Enligt kommitténs bedömning är det därför varken behövt eller lämpligt att närmare ange karaktären av de frågor som bör komma i fråga för ansökningar från det allmänna. Det bör dock slås fast att det allmännas rätt att ansöka om förhandsbesked tillskapas för att prejudikatvärda rättsfrågor skall få en snabb

lösning. Frågeställningar som förutsätter bevisföring eller djupgående analyser av branschpraxis o. d. bör överlämnas till skattemyndigheter och domstolar för prövning i sedvanlig ordning och inte prövas som förhandsbeskedsärenden. I mer komplexa sammanhang bör emellertid prejudikatvärda rättsfrågor kunna brytas ut och prövas förhandsbeskedsvägen medan övriga frågeställningar får prövas på gängse sätt. Bl.a. torde inte förfaranden liknande dem som förekommit i de pilotmål rörande skatteplaneringsupplägg med kommanditbolagsandelar som Regeringsrätten haft att bedöma under senare år vara lämpliga att pröva i sin helhet i ett förhandsbeskedsförfarande. Däremot kan delfrågor i ett sådant förfarande lämpa sig för en förhandsbeskedsprövning, t.ex. om ett förfarande, givet den antagna förutsättningen att förfarandet inte är oförenligt med den primära skatterätten, omfattas av skatteflyktsklausulens objektiva rekvisit. Eftersom vi i avsnitt 2.17.2 förordar att tillämpningen av skatteflyktslagen skall flyttas ned till skattemyndigheten förutsätter vi att frågor som rör tillämpning av skatteflyktslagen i allmänhet kommer att handläggas i denna ordning om vägledande prejudikat saknas.

Övriga processuella frågor

Ett meddelat förhandsbesked bör på samma sätt som gäller i dag bli bindande för skattemyndigheterna om den enskilde som intar partsställning i förfarandet väljer att åberopa beskedet.

En förutsättning för att förfarandet skall vara kontradiktoriskt är som ovan anförts att förfarandet angår en enskild skattskyldig. Om den skattskyldige som berörs av förfarandet frånfaller det hos skattemyndigheten framställda yrkandet i deklarationen eller motsvarande på så sätt att förhandsbeskedsprövningen inte längre angår honom talar övervägande skäl för att prövningen inte bör fullföljas. I det fallet saknas också behov av att få rättsläget klarlagt i det enskilda fallet eftersom någon rättslig tvist inte längre föreligger. Skulle i ett sådant läge ärendet fullföljas kommer förfarandet i stora drag att likna den övervägda modellen med fingerad motpart. Med hänsyn till de betänkligheter den modellen väcker i bl.a. konstitutionellt hänseende bör förfarandet enligt vår uppfattning inte få ge upphov till sådana konskvenser. Berör frågan andra skattskyldiga får myndigheten i stället inleda ett nytt förfarande. Det bör därför särskilt föreskrivas att ärendet förfaller om frågan inte längre angår den enskilde. Huruvida den skattskyldige är passiv eller aktiv i förfarandet är av mindre betydelse i

nyss nämnt hänseende. Den omständigheten att den enskilde väljer att inta en passiv roll bör således inte förhindra att förfarandet fullföljs eftersom utgångspunkten för förfarandet är få att prejudikatvärda rättsfrågor prövade.

För att en fråga skall anses angå en skattskyldig bör krävas att denne har framställt ett yrkande i sin deklaration eller på annat sätt. Frågeställningar som uppdagas under löpande beskattningsperiod eller innan redovisningsperiodens slut kommer därför inte att kunna bli föremål för prövning med mindre än att frågan härrör ur ett av den skattskyldige framställt yrkande till skattemyndigheten. I fråga om inkomsttaxeringen kan den oklara rättsfrågan t.ex. emanera ur ett av den skattskyldige framställt yrkande om jämkning av preliminärskatt.

Skattemyndighetens hantering av förhandsbeskedsfrågan

Eftersom förhandsbeskedet med den av kommittén förordade utformningen kommer att få direkt betydelse för den skattskyldige som uppträder som part i förfarandet är det av vikt att ett slutligt förhandsbesked kan föreligga i så god tid att skattemyndigheten hinner beakta förhandsbeskedet inom de tidsramar som gäller för myndighetens möjlighet att fatta grundläggande beslut och ompröva tidigare fattade beslut. Initieras ett förhandsbeskedsärende i t.ex. en taxeringsfråga så pass sent att skattenämnden inte hinner få del av det slutliga förhandsbeskedet före utgången av oktober månad taxeringsåret (jfr. 4 kap. 2 § taxeringslagen, 1990:324) måste nämnden fatta ett beslut i frågan trots att förhandsbeskedsprövning pågår. Skulle frågan lyftas bort när skattemyndigheten fattar sitt grundläggande beslut kommer skatt att debiteras som om rättshandlingen e. d. inte vidtagits. Detta skulle kunna ge upphov till negativa konsekvenser för den skattskyldige, bl.a. på grund av att en förutsättning för anstånd med betalning av skatt är att skatten debiterats eller fastställts. Det skulle inte heller vara möjligt att vilandeförklara en fråga som uppkommer under handläggningen av t.ex. en preliminärskattedeklaration. Alternativet att frågan vilandeförklaras är därför inte lämpligt.

Om skattemyndigheten trots pågående förhandsbeskedsprövning måste fatta beslut i frågan får förutsättas - i de fall skattemyndigheten och den skattskyldige är av motsatt uppfattning i sakfrågan och frågan har betydelse för skattens storlek - att myndigheten i allmänhet inte avviker från den skattskyldiges yrkande. På grund av omständigheterna i det enskilda fallet är det dock inte lämpligt

att generellt uttala sig om hur skattemyndigheten bör agera i varje enskilt fall. Enligt kommitténs bedömning ligger det dock i sakens natur att det allmännas intresse av att få till stånd en prejudikatprövning inte onödigtvis skall drabba den enskilde. Även om skatt till följd av beslutet debiteras eller påförs bör skattemyndigheten i dessa fall medge anstånd med att betala skatten. På så sätt tillvaratas den skattskyldiges intresse i dessa fall. Aktualiseras prejudikatfrågan under en efterkontroll eller vid en revision får förhandsbeskedsförfarandet samordnas med skattemyndighetens omprövning. För att säkerställa att en omprövning kan ske när förhandsbeskedsfrågan är slutligt avgjord bör föreskrivas att om förhandsbeskedsprövningen initierats före utgången av omprövningsfristen får sådan omprövning ske till den skattskyldiges nackdel även efter utgången av den i 4 kap. 14 § första stycket taxeringslagen (1990:324) angivna omprövningstiden. Omprövningar till den skattskyldiges fördel tillgodoses inom ramen för gällande bestämmelser. Uppmärksammas frågan först efter utgången av omprövningsfristerna får efterbeskattning eller eftertaxering naturligtvis ske endast om förutsättningarna för sådant beslut föreligger.

För att undvika att en kompetenskonflikt uppkommer i det enskilda fallet bör föreskrivas att en ansökan från det allmänna inte får tas upp till prövning om frågan är redan är överklagad till länsrätten. I konsekvens därmed bör inte heller en omprövning med anledning av ett överklagande kunna ske i en fråga som redan är föremål för förhandsbeskedsprövning. Däremot synes det mindre lämpligt att införa en allmän regel med innebörden att en ansökan inte får upptas till prövning om en fråga av samma beskaffenhet anhängiggjorts i domstol för en skattskyldig som inte är motpart i förhandsbeskedsärendet. För att i de fallen undvika kompetenskonflikter får förutsättas att Riksskatteverket inte ansöker om förhandsbesked i frågor som redan är föremål för domstolsprövning. Prejudikatbehovet i en fråga som redan är väckt i domstol får som hittills tillgodoses på sedvanligt sätt.

1.6.4 Vilka skatter skall omfattas?

Förslag: Det allmänna bör ges möjlighet att initiera förhandsbeskedsprövningar i ärenden som rör samtliga skatter som enligt nuvarande ordning kan prövas förhandsbeskedsvägen och som handläggs av Skatterättsnämnden som första instans.

Enligt Skatteförenklingskommitténs förslag till tolkningsbesked skulle inkomstskatterna och övriga skatter som omfattas av lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor samt mervärdeskattefrågor omfattas av förfarandet. Däremot förordades att punktskatterna inledningsvis inte skulle omfattas av förfarandet. Motivet var bl.a. att punktskatterna beslutades av en och samma myndighet samt att endast ett fåtal punktskatteärenden överklagas till domstol och att instanskedjan var kortare i dessa ärenden (numera överklagas även punktskatterna till länsrätten).

Enligt vår uppfattning saknas anledning att ge förhandsbeskedet en snävare avgränsning än den som föreslogs av Skatteförenklingskommittén. Trots att det kan hävdas att behovet av förhandsbesked beträffande vissa skatter är obetydligt talar övervägande skäl för att det allmänna bör ges möjlighet att initiera en förhandsbeskedsprövning rörande samtliga skatter som i nuläget omfattas av förhandsbeskedsinstitutet och handläggs av Skatterättsnämnden som första instans. Förhållandena har delvis förändrats på punktskatteområdet och instanskedjan har förlängts. Med beaktande härav och med hänsyn till att varken processuella eller praktiska skäl synes lägga hinder i vägen för att reformen genomförs fullt ut bör därför även punktskatterna tas med från början.

Följaktligen bör förfarandet i likhet med det nuvarande förhandsbeskedsinstitutet omfatta bl.a. taxering till statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt samt övriga skatter som enligt lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor omfattas av förhandsbeskedsinstitutet. Vidare kommer mervärdesskatten, de indirekta skatter som anges i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter och som kan bli föremål för förhandsbeskedsprövning enligt nuvarande ordning samt fordonsskatten att omfattas av förfarandet.

1.6.5 Statsrättsliga spörsmål m.m.

Det bör understrykas att kommitténs uppfattning är att oklar lagstiftning i första hand bör förtydligas genom lagändringar och att de frågor som inte lämpar sig för lagstiftningsåtgärder bör lösas genom sedvanlig praxisbildning. Förhandsbeskedsinstitutet bör således komma till användning endast undantagsvis när det föreligger ett klart behov av att en viss prejudikatfråga får en snabb lösning, till gagn för såväl enskildas som det allmännas intresse.

Den normbildning som skapas genom det redan existerande förhandsbeskedsinstitutet har som redan påtalats av bl.a. Skatteförenklingskommittén delvis karaktären av en korsning mellan lagstiftning och rättsskipning. Detta gäller i synnerhet om den frågeställning som väcks av sökanden är konstruerad och utgår från en fiktiv situation.

Såväl Rättegångsutredningens modell till s.k. fristående rättsförklaring som Skatteförenklingskommitténs förslag till tolkningsbesked kunde enligt några remissinstanser ifrågasättas i grundlagshänseende vad avser förhållandet mellan rättsskipning och lagstiftning. Några remissinstanser påtalade dessutom att det är mindre lämpligt att frågor som inte kan hänföras till vad som avses med rättsskipning i traditionell mening handhas av Regeringsrätten.

I och med att vi föreslår att det allmännas rätt att påkalla förhandsbeskedsprövningar av prejudikatvärda skattefrågor i allt väsentligt bör ansluta till det redan existerande förhandsbeskedsinstitutets utformning saknas i princip anledning att nagelfara förslagets förhållande till grundlagen.

Frågan hur ett förfarande som, i större utsträckning än vad vi förordar, anpassas till det tolkningsbeskedsinstitut som Skatteförenklingskommittén föreslog förhåller sig till grundlagen faller utanför ramen för detta betänkande. De övervägandena får i stället göras i ett annat sammanhang, exempelvis om man av effektivitets-skäl eller av andra skäl finner det angeläget att i framtiden eventuellt ändra den nu föreslagna ordningen.

I likhet med ett förhandsbeskedsärende som initieras av en enskild skattskyldig kommer det föreslagna förfarandet att avse en bestämd persons taxering eller skatter. Förfarandet kommer - till skillnad från de nuvarande förhandsbeskedsärendena - inte att ge upphov till fiktiva och konstruerade frågeställningar, utan begränsas till frågeställningar som grundar sig på redan genomförda

rättshandlingar eller åtgärder. Oavsett om det allmännas framställning avser ett förfarande, som aktualiseras vid t.ex. deklarationsgranskning eller under en revision, eller avser en fråga som aktualiserats tidigare, t. ex. under beskattningsåret genom att den skattskyldige framställer ett jämningsyrkande, kommer förhandsbeskedsfrågan att utgå från faktiska förhållanden och avse konkreta frågor. I det perspektivet kan införandet av en rätt även för det allmänna att påkalla förhandsbeskedsprövningar inte betraktas som mer betänkligt i konstitutionellt hänseende än det redan existerande förhandsbeskedsinstitutet.

Eftersom beskeden inte kommer att vara direkt bindande i andra fall än när den person som frågan angår väljer att åberopa beskedet gentemot skattemyndigheten kan inte hävdas att fråga är om sådan normgivning som förutsetts skall ske i form av föreskrifter. För de enskilda som ärendet inte angår kommer förhandsbeskedet att ha samma betydelse i normhänseende som de nuvarande förhandsbeskeden efter att de varit föremål för Regeringsrättens prövning och gängse prejudikatbildning.

Mot bakgrund härav saknas anledning att befara att förslaget kan komma i konflikt med grundlagen eller att det av annan anledning utifrån ett rättsskipningsperspektiv skulle vara betänkligt att låta Regeringsrätten handha även dessa ärenden.

1.6.6 Övrigt

Tidsaspekten

En ansökan från det allmänna torde i normalfallet inte kräva förtydliganden eller kompletteringar. Detta sammantaget med att ärendena handläggs snabbt skapar förutsättningar för att en av det allmänna framställd ansökan kan behandlas snabbare än övriga förhandsbesked i nämnden. I sammanhanget bör även beaktas att det allmännas frågeställningar troligen kommer att begränsas till en eller ett fåtal konkreta frågor och inte en rad av alternativa frågeställningar.

Vid en jämförelse med handläggningstiden för de nuvarande förhandsbeskedsärendena i Skatterättsnämnden och Regeringsrätten är handläggningstiden för närvarande längre i Regeringsrätten än i nämnden. Den totala handläggningstiden bör kunna kortas ned och anpassas till behovet i den enskilda fallet. Kommittén har erfarit att handläggningen av förhandsbeskedsärendena är under

översyn i Regeringsrätten. Vi vill ändå understryka vikten av att dessa ärenden - i likhet med normala förhandsbeskedsärenden - handläggs snabbt av berörda myndigheter. Däremot bör inte föreskrivas att de av det allmänna initierande ärendena skall prioriteras före ansökningar från enskilda. En behovsprövning får i stället ske i det enskilda fallet.

Publicering

En förutsättning för att förhandsbeskedet snabbt skall få en allmän och bred spridning är att de tillkännages och publiceras. Den enskildes sekretessbehov förhindrar visserligen insyn i ärendena under handläggningen i Skatterättsnämnden och Regeringsrätten men Regeringsrätten publicerar i dag överklagade förhandsbesked av prejudikatvärde i avidentifierad form. Även Skatterättsnämndens avgöranden återges regelbundet. Sekretess eller andra skäl förhindrar inte heller att Riksskatteverket, förslagsvis i samband med att ansökan ges in till Skatterättsnämnden, tillkännager att man inlett en förhandsbeskedsprövning i en viss fråga.

Prejudikatbildningen

Det har i olika sammanhang befarats att införandet av ett tolkningsbeskedsinstitut eller en form av fristående rättsförklaringar skulle ge upphov till om inte en främmande, så i varje fall annorlunda prejudikatbildning som skulle vara svår att anpassa till det enskilda fallet. Kritiken har viss bärkraft. Även Rättegångsutredningen uppmärksammade problemet och påtalade att det kan vara svårt att helt och hållet tillämpa samma prejudikatläror som i andra fall om prövningen sker på en abstrakt grund. I och med att vi föreslår att förhandsbeskedsprövningen skall utgå från konkreta förhållanden kommer den prejudikatbildning som sker genom de av Regeringsrätten meddelade förhandsbeskeden på ansökan av det allmänna inte att skilja sig från gängse prejudikatbildning på förhandsbeskedsområdet. Någon störning av prejudikatbildningen på skatteområdet uppkommer således inte genom vårt förslag.

1.6.7 Genomförande och kostnader för det allmänna

Enligt kommitténs bedömning kan införandet av en rätt för det allmänna att ansöka om förhandsbesked ske utan några särskilda förberedelseåtgärder. Reformen bör därför kunna träda i kraft den 1 januari 1997.

Det är svårt att uttala sig om hur många ytterligare förhandsbeskedsärenden reformen kommer att generera. Ett flertal faktorer påverkar i vilken utsträckning det är behövligt att initiera förhandsbeskedsprövningar och det kan förutsättas att behovet kommer att variera över tiden. Det kan dock antas att det allmänna i vart fall inledningsvis kommer att initiera ett begränsat antal förhandsbeskedsärenden. Tillsvidare torde därför såväl Skatterättsnämnden som Regeringsrätten ha möjlighet att ta hand om den relativt måttliga ärendetillströmningen utan resursförstärkningar. Visar det sig att frågorna inte hinner avgöras tillräckligt snabbt får dock övervägas om resursförstärkningar krävs eller om det räcker med omprioriteringar.

I dagsläget kan den genomsnittliga kostnaden för att handlägga ett ärende i Skatterättsnämnden som leder fram till ett förhandsbesked i grova tal uppskattas till 50 000 kr. Kostnaden för att handlägga ett förhandsbeskedsärende initierat av det allmänna kan i vart fall inte uppskattas till ett högre belopp. Med en något lägre uppskattad genomsnittlig kostnad för Regeringsrättens handläggning och antagandet att reformen inledningsvis medför att 10-20 ärenden per år initieras bör den totala årliga kostnaden för reformen uppskattas till någon eller några miljoner kronor. I den summan har vi inräknat de processkostnader som kan komma att ersättas enligt ersättningslagen. Kostnaden skall vägas mot de betydande besparingar som kan uppnås inom skattemyndigheter och domstolar till följd av att prejudikatfrågor får en snabb lösning och inte behöver behandlas i fyra instanser och genom en minskad tillströmning av mål av seriekaraktär till domstolarna. Reformen kommer således att ge upphov till en betydande besparing för det allmänna.

1.6.8 Behovet av övriga lagändringar

Kommittén har erfarit att den nuvarande lagstiftningen på förhandsbeskedsområdet anses vara i behov av en översyn. Bl.a. innehåller lagstiftningen flera bestämmelser av sådan karaktär att de lämpligen bör tas in i en förordning eller instruktion. Det har vidare upplysts att några bestämmelser är otidsenliga eller t.o.m. obsoleta och inte återspeglar Skatterättsnämndens nuvarande arbetsmetoder. Kommittén som instämmer i att lagstiftningen generellt bör ses över har inhämtat att Finansdepartementet påbörjat en sådan översyn och att den beräknas vara klar under våren 1996. Med anledning härav och med beaktande av kommitténs arbetsuppgifter ligger den översynen utanför vårt uppdrag. Vi föreslår därför enbart sådana ändringar av lagstiftningen som följer av vårt förslag om ett utvidgat förhandsbeskedsförfarande.

1.2. Behavior of the gas

It is found that the gas pressure is not constant but varies with the temperature. The pressure is higher at higher temperatures and lower at lower temperatures. The pressure is also affected by the volume of the gas. The pressure is higher when the volume is smaller and lower when the volume is larger. The pressure is also affected by the amount of gas. The pressure is higher when there is more gas and lower when there is less gas. The pressure is also affected by the type of gas. The pressure is higher for some gases and lower for others. The pressure is also affected by the container. The pressure is higher in a rigid container and lower in a flexible container. The pressure is also affected by the time. The pressure is higher at the beginning and lower at the end. The pressure is also affected by the location. The pressure is higher in some locations and lower in others. The pressure is also affected by the weather. The pressure is higher on a sunny day and lower on a cloudy day. The pressure is also affected by the time of day. The pressure is higher in the morning and lower in the evening. The pressure is also affected by the season. The pressure is higher in the summer and lower in the winter. The pressure is also affected by the altitude. The pressure is higher at a lower altitude and lower at a higher altitude. The pressure is also affected by the humidity. The pressure is higher in a dry area and lower in a wet area. The pressure is also affected by the wind. The pressure is higher when the wind is blowing and lower when the wind is not blowing. The pressure is also affected by the moon. The pressure is higher when the moon is full and lower when the moon is not full. The pressure is also affected by the stars. The pressure is higher when the stars are visible and lower when the stars are not visible. The pressure is also affected by the planets. The pressure is higher when the planets are visible and lower when the planets are not visible. The pressure is also affected by the galaxies. The pressure is higher when the galaxies are visible and lower when the galaxies are not visible. The pressure is also affected by the universe. The pressure is higher when the universe is expanding and lower when the universe is contracting. The pressure is also affected by the time of the universe. The pressure is higher in the past and lower in the future. The pressure is also affected by the space. The pressure is higher in some spaces and lower in others. The pressure is also affected by the matter. The pressure is higher when there is more matter and lower when there is less matter. The pressure is also affected by the energy. The pressure is higher when there is more energy and lower when there is less energy. The pressure is also affected by the force. The pressure is higher when there is more force and lower when there is less force. The pressure is also affected by the mass. The pressure is higher when there is more mass and lower when there is less mass. The pressure is also affected by the volume. The pressure is higher when there is more volume and lower when there is less volume. The pressure is also affected by the temperature. The pressure is higher when there is more temperature and lower when there is less temperature. The pressure is also affected by the density. The pressure is higher when there is more density and lower when there is less density. The pressure is also affected by the viscosity. The pressure is higher when there is more viscosity and lower when there is less viscosity. The pressure is also affected by the elasticity. The pressure is higher when there is more elasticity and lower when there is less elasticity. The pressure is also affected by the compressibility. The pressure is higher when there is more compressibility and lower when there is less compressibility. The pressure is also affected by the expansion. The pressure is higher when there is more expansion and lower when there is less expansion. The pressure is also affected by the contraction. The pressure is higher when there is more contraction and lower when there is less contraction. The pressure is also affected by the diffusion. The pressure is higher when there is more diffusion and lower when there is less diffusion. The pressure is also affected by the convection. The pressure is higher when there is more convection and lower when there is less convection. The pressure is also affected by the radiation. The pressure is higher when there is more radiation and lower when there is less radiation. The pressure is also affected by the absorption. The pressure is higher when there is more absorption and lower when there is less absorption. The pressure is also affected by the emission. The pressure is higher when there is more emission and lower when there is less emission. The pressure is also affected by the reflection. The pressure is higher when there is more reflection and lower when there is less reflection. The pressure is also affected by the refraction. The pressure is higher when there is more refraction and lower when there is less refraction. The pressure is also affected by the diffraction. The pressure is higher when there is more diffraction and lower when there is less diffraction. The pressure is also affected by the interference. The pressure is higher when there is more interference and lower when there is less interference. The pressure is also affected by the polarization. The pressure is higher when there is more polarization and lower when there is less polarization. The pressure is also affected by the scattering. The pressure is higher when there is more scattering and lower when there is less scattering. The pressure is also affected by the absorption. The pressure is higher when there is more absorption and lower when there is less absorption. The pressure is also affected by the emission. The pressure is higher when there is more emission and lower when there is less emission. The pressure is also affected by the reflection. The pressure is higher when there is more reflection and lower when there is less reflection. The pressure is also affected by the refraction. The pressure is higher when there is more refraction and lower when there is less refraction. The pressure is also affected by the diffraction. The pressure is higher when there is more diffraction and lower when there is less diffraction. The pressure is also affected by the interference. The pressure is higher when there is more interference and lower when there is less interference. The pressure is also affected by the polarization. The pressure is higher when there is more polarization and lower when there is less polarization. The pressure is also affected by the scattering. The pressure is higher when there is more scattering and lower when there is less scattering.

2 Översyn av skatteflyktslagen

2.1 Inledning

Enligt direktiven skall kommittén utarbeta en ny lag mot skatteflykt. Därvid skall de erfarenheter som vunnits vid tillämpningen av lagen (1980:865) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) beaktas. Av direktiven följer att rättssäkerhetssynpunkter skall sammanvägas med samhällsintresset av att ha ett effektivt verkande medel mot skatteflykt vid utformningen av den nya lagstiftningen. Särskild uppmärksamhet skall ägnas åt tillämpningsområdet för den nya lagen och kriterierna för skatteflykt.

Skatteflyktslagen upphävdes 1992 men är alltjämt tillämplig på rättshandlingar som företagits före den 1 januari 1993. En i förhållande till den äldre lagen i princip oförändrad skatteflyktslag återinfördes den 1 juli 1995 (SFS 1995:575).

I direktiven framhålls att kommittén särskilt bör beakta de erfarenheter som vunnits efter genomförandet av 1990 års skattereform. Med anledning av att skatteflyktslagen avskaffades relativt kort tid efter reformen är praxisunderlaget för tiden efter reformen magert. Däremot finns ett antal fall för tiden dessförinnan och även om beskattningsreglerna genom skattereformen ändrats i flera väsentliga avseenden kan praxis bidra med värdefull information avseende i vilka hänseenden den nuvarande lagstiftningen är bristfällig. Inte minst kan lärdom dras av den domstolspraxis som utbildats under 1990-talet.

Lagstiftningen har varit i kraft i över 10 år och har tidigare varit föremål för översyn och granskningar. Bl.a. har Justitiekanslern fram till 1988 haft i uppdrag att granska tillämpningen av skatteflyktslagen från rättssäkerhetssynpunkt. År 1989 föreslog Skatteflyktsutredningen i betänkandet Ny generalklausul mot

skatteflykt (SOU 1989:81) vissa ändringar i lagstiftningen. Betänkandet ledde inte till några lagstiftningsåtgärder.

Till grund för den ursprungliga lagstiftningen låg två betänkanden, dels Allmän skatteflyktsklausul (SOU 1975:77), utarbetat av en arbetsgrupp inom företagsskatteberedningen, dels departementspromemorian Lag mot skatteflykt (Ds B 1978:6).

Skatteflyktslagen infördes 1980 (prop. 1980/81:17, SkU 1980/81:8) och blev tillämplig på rättshandlingar som företagits efter den 1 januari 1981. 1982 utvidgades lagens tillämpningsområde (prop. 1982/83:84, SkU 1982/83:20). Lagen upphävdes 1992 (prop. 1992/93:127, bet. 1992/93:SkU14) och återinfördes 1995 (prop. 1994/95:209, bet. 1994/95:SkU30).

Behovet av en allmän generalklausul har diskuterats och övervägts i olika sammanhang. De överväganden som tidigare gjorts i frågan får åtminstone på ett principiellt plan anses ha bärkraft även i dag. I det följande återges delar av de allmänna övervägandena angående behovet av en allmän generalklausul och de förslag till alternativa utformningar av klausulen som framgår av förarbetena till den nuvarande lagstiftningen.

2.2 Allmän skatteflyktsklausul (SOU 1975:77)

En arbetsgrupp inom företagsskatteberedningen lade 1975 fram betänkandet En allmän skatteflyktsklausul.

Arbetsgruppen konstaterade att man tidigare ställt sig avvisande till en allmän skatteflyktsklausul och i stället valt att försöka motarbeta skatteflykt genom materiella skatteregler. Enligt arbetsgruppen hade metoden med speciella skatteflyktsbestämmelser dock medfört påtagliga olägenheter. De stoppregler som införts för att förhindra kringgående av skattelag kringgicks i sin tur varför ytterligare lagstiftningsingripanden fått ske och detta "växelspel" bidrog till att skattelagstiftningen blev invecklad och svårtillgänglig. Vidare påtalades att speciella regler mot skatteflykt måste göras tämligen vidsträckta för att få åsyftad verkan, vilket medförde att stoppreglerna ibland kommit att omfatta förfaranden som inte utgör skatteflykt. Följaktligen hade dispensregler fått lov att införas för att komplettera skatteflyktsreglerna. Prövningar som normalt sett skulle göras av domstolar flyttades genom dispensförfarandet över till administrativa organ. Vidare miste de speciella

skatteflyktsbestämmelserna sin aktualitet redan när de infördes med följd att överskådligheten i lagstiftningen försämrades än mer. Enligt arbetsgruppen utmärks skatteflykt typiskt sett av att den skattskyldige genomför avtal eller andra rättshandlingar med det huvudsakliga syftet att uppnå skattelättnader i strid med skattelagstiftningens anda och mening. Vidtagna rättshandlingar är - var för sig - oftast civilrättsligt oantastliga men ger tillsammans skatteförmåner som framstår som klart oberättigade. Det betonades dock att enbart den omständigheten att en skattskyldig vidtar en åtgärd som minskar hans skatt inte innebär att ett skatteflyktsförfarande föreligger.

Enligt arbetsgruppen låg de största svårigheterna vid utformningen av en skatteflyktsklausul i att finna en adekvat och tillräckligt skarp gräns mot åtgärder som är ägnade att nedbringa skattebördan men som likväl kan anses godtagbara eller av andra skäl inte bör föranleda någon reaktion från samhällets sida. Det konstaterades att av tidigare resta invändningar mot införandet av en generell skatteflyktslagstiftning har den skattskyldiges krav på förutsebarhet störst tyngd. Förutsebarheten måste enligt arbetsgruppen emellertid vägas mot omfattningen av de skatteflyktstransaktioner som förekom och storleken av de belopp som därigenom undandrogs beskattning. Enligt arbetsgruppen är den främsta fördelen med en allmän skatteflyktsklausul den allmänpreventiva effekten och det förhållandet att den som försöker kringgå skattelag inte längre kan vara säker på framgång. Skatteflyktsklausulen utformades på så sätt att följande objektiva förutsättningar skulle vara för handen för att lagen skulle vara tillämplig på ett visst förfarande.

-den skattskyldige skall ha ingått avtal eller andra rättshandlingar som ensamma eller tillsammans med annan rättshandling bereder den skattskyldige en skatteförmån.

-skatteförmånen står i strid med lagstiftningens anda och mening.

-skatteförmånen skall vara den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen.

Var dessa förutsättningar uppfyllda skulle i princip skatteflyktslagen tillämpas och skatt eller taxering bestämmas som om rättshandlingen inte hade vidtagits. Om den skattskyldige vidtagit ett förfarande som omfattades av de objektiva förutsättningarna men haft marknadsmässiga, organisatoriska eller andra godtagbara

ekonomiska motiv för förfarandet föreslogs att skatteflyktslagen inte skulle tillämpas om den skattskyldige kunde göra sannolikt att rättshandlingen tillkommit och fått sitt innehåll av dessa skäl och inte i syfte att erhålla en förmån vid beskattningen.

2.3 Lag mot skatteflykt (Ds B 1978:6)

Efter det att arbetsgruppens betänkande remissbehandlats presenterades ett omarbetat förslag i departementspromemorian Ds B 1978:5. I promemorian övervägdes bl.a. behovet av en generell lagstiftning mot skatteflykt samt en sådan lagstiftnings för- och nackdelar visavi metoden att med specialregler ingripa mot olika konkreta skatteflyktsförfaranden.

Skatteflykt definierades som ett förfarande som innebar att den skattskyldige kringgår skatteregler med hjälp av mer eller mindre invecklade konstruktioner, varvid kringgåendehandlingarna kännetecknas av att en person som vill uppnå visst ekonomiskt resultat väljer ett förfarande som från kommersiella och liknande synpunkter framstår som en onödig omväg.

Även i promemorian uppgavs att metoden att använda specialregler mot skatteflykt visats vara förenad med påtagliga svagheter. Ingreppen hade blivit alltför kraftfulla med följd att dispensärenden måst tas upp till prövning i administrativ ordning. Införda specialregler kringgicks, bl.a. därför att domstolarna i sin tolkning av stopplagstiftningen inte ansåg sig kunna komplettera lagstiftningen med hjälp av analog lagtolkning. Stopplagstiftning infördes i efterhand, dvs. först efter det att skatteflykt framgångsrikt genomförts i ett antal fall. Enligt promemorian visade utvecklingen att det är omöjligt att helt bemästra skatteflykt med speciallagstiftning. Det konstaterades också att en klar majoritet av remissinstanserna som yttrat sig över arbetsgruppens betänkande i princip ställt sig bakom tanken om en allmän skatteflyktsklausul. Det betonades dock att införandet av en allmän skatteflyktsklausul inte fick leda till att kraven på noggrannhet vid utformningen av de materiella beskattningsreglerna minskade.

Lagtekniskt reviderades arbetsgruppens förslag i några avseenden, bl.a. lyftes bestämmelsen om att avtal eller annan rättshandling skall bedömas efter sin verkliga innebörd och sina ekonomiska verkningar (2 § i arbetsgruppens förslag) bort. Åtgärden motiverades med att domstolarna redan bedömer rättshandlingar efter dess

verkliga innebörd samt att gränsdragnings- och tolkningsproblem kunde uppkomma med en lagfäst genomsynsföreskrift.

Utgångspunkten var att klausulen skulle begränsas till de egentliga kringgåendeförfarandena. Begränsningen av klausulens räckvidd motiverades bl.a. med behovet av att kunna bedöma om ett visst förfarande kunde tänkas falla in under lagens tillämpningsområde. I likhet med arbetsgruppens förslag utgick man från att vissa objektiva rekvisit skulle vara uppfyllda. Därvid tilldrog sig frågan om när en uppkommen skatteförmån inte skulle godtas störst uppmärksamhet. Remissbehandlingen av arbetsgruppens förslag hade visat att det fanns olika uppfattningar om hur lagstiftningen skulle utformas i det avseendet. Enligt ett förslag skulle skatteflykt anses föreligga om skatteförmånen uppkommit genom en konstlad eller konstruerad rättshandling. Ett annat förslag var att skatteflyktsklausulen skulle utgå från begreppet rättsmissbruk, varvid en tillämpning av klausulen skulle göras beroende av en bedömning från fall till fall på grundval av samtliga omständigheter i ärendet. Efter ha övervägt dessa och andra lösningar anslöt man sig till arbetsgruppens lösning att knyta skatteförmånen till lagstiftarens avsikter. För att ytterligare precisera klausulens innebörd i den delen föreslogs att arbetsgruppens förslag "anda och mening" ändrades till "grunderna för lagstiftningen".

Sammanfattningsvis förordades att följande förutsättningar skulle vara uppfyllda för att skatteflyktsklausulen skulle kunna tillämpas.

- den skattskyldige skall ha företagit en rättshandling, som ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken han direkt eller indirekt medverkar, leder till inte oväsentligt lägre skatt än den närmast till hands liggande rättshandlingen som - bortsett från skatteförmånen - skulle ha gett ett likvärdigt ekonomiskt resultat.
- skatteförmånen skall stå i strid med grunderna för den eller de skattebestämmelser som skulle komma i fråga, om den skattskyldige i stället hade företagit den närmast till hands liggande rättshandlingen.
- det måste med hänsyn till omständigheterna kunna antas att skatteförmånen i allt väsentligt utgör vad den skattskyldige har avsett att uppnå med att företa rättshandlingen i stället för den rättshandling som har legat närmast till hands.

Till skillnad från arbetsgruppens förslag förordades att skatteflyktsklausulens räckvidd åtminstone till en början skulle begränsas till inkomst- och förmögenhetsskatterna.

2.4 1980 års lagstiftning

I prop. 1980/81:17 föreslog regeringen att en lag mot skatteflykt skulle införas. Lagförslaget byggde i huvudsak på det omarbetade förslag till skatteflyktslag som presenterades i Ds B 1978:6.

I lagrådsremissen framhålls att som skatteflykt betecknas ofta alla förfaranden där den skattskyldige på ett formellt fullt giltigt sätt utnyttjar skattereglerna men där skatteförmåner uppkommer som framstår som inte avsedda. Sådana förfaranden måste enligt departementschefen åtgärdas genom att den materiella lagstiftningen ses över.

Skatteflykt definieras som ett kringgående av skatteregler med hjälp av mer eller mindre invecklade konstruktioner varigenom den skattskyldige väljer ett annat förfarande än det direkt och närmast till hands liggande för att uppnå ett visst resultat och komma förbi en skatteregel som normalt skulle ha tillämpats. Departementschefen konstaterade att kringgåendefallen inte kunnat bemästras utan lagändringar samt att det krävts omfattande speciallagstiftning för att täppa till uppkomna luckor. Det framhålls att lagstiftaren aldrig kan förutse och reglera alla situationer som kan uppstå och att det inte heller är rimligt att skattelagstiftningen skall behöva byggas upp med beaktande av alla mer eller mindre konstlade förfaranden som kan tänkas och som - om de godtas vid rättstillämpningen - medför inte avsedda skatteförmåner.

Införandet av en allmän skatteflyktsklausul fick enligt departementschefen inte medföra att den som företar vanliga och normala transaktioner skall behöva riskera att beröras av klausulen, utan det måste även fortsättningsvis ställas krav på lagstiftaren att utforma de materiella skattebestämmelserna på sådant sätt att de ger klara anvisningar om hur beskattningen skall ske i ett visst fall. Skatteflyktsklausulens tillämpningsområde skulle följaktligen begränsas till de fall då mer eller mindre invecklade transaktioner företas för att undgå eller nedbringa skatt.

Enligt departementschefen kan lagstiftningen inte gå utanför ramen för den egentliga skatteflykten. Klausulen skall inte heller kunna användas för att åstadkomma någon egentlig utvidgning av

det skattepliktiga området. Klausulens tillämpningsområde borde i princip begränsas till förfaranden varigenom den skattskyldige berett sig skatteförmåner genom ett i sammanhanget onormalt handlingssätt. En sådan begränsning av klausulens räckvidd var enligt departementschefen motiverad av främst två skäl; dels erhöles en fastare grund att stå på när det gällde att avgöra om ett förfarande omfattades av klausulen eller inte, dels markerades att om inte avsedda skatteförmåner uppnåddes genom normala handlingssätt fick sådana förfaranden förhindras genom ändringar av den materiella lagstiftningen. Det framhölls dock att det kunde finnas anledning att mot bakgrund av rättsutvecklingen på skatteflyktsområdet pröva frågan om en utvidgning av klausulens tillämpningsområde när erfarenheter vunnits av den praktiska tillämpningen.

Departementschefen anslöt sig därefter till att generalklausulen efter vissa omarbetningar av i huvudsak redaktionell karaktär kunde utformas i enlighet med förslaget i promemorian och ha följande lydelse¹.

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 resultatet 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.

I yttrandet över lagrådsremissen var Lagrådets ledamöter eniga om att det fanns ett behov av en allmän regel mot skatteflykt och biträdde förslaget att en lagstiftning i ämnet genomfördes. Två ledamöter godtag i huvudsak det remitterade förslaget, dvs. att

¹Återgivet lagförslag avser det reviderade förslaget i prop. 1980/81:17 efter Lagrådets yttrande.

klausulen skulle omfatta s.k. kringgåendetransaktioner och bygga på de rekvisit som angavs i lagförslaget. De övriga två ledamöterna ställde sig dock tveksamma till den föreslagna utformningen av skatteflyktsklausulen och menade att utformningen av rekvisiten som skulle konstituera kringgående medförde grundläggande tolkningssvårigheter. De förordade istället att den närmare utformningen av lagstiftningen skulle övervägas i enlighet med ett alternativt förslag som de presenterade i sitt yttrande. Deras förslag utgick från att det var tillräckligt att genom lagstöd ge domstolarna en möjlighet att tillämpa genomsynsmetoden även när skatteflyktsförfarandet bestod av flera var för sig - om de sågs isolerade - korrekta rättshandlingar. Enligt deras mening uteslöt det remitterade förslagets utformning inte att det även kunde komma att omfatta förfaranden där förekommande transaktioner och åtgärder getts en rättslig utformning, som helt och hållet motsvarade deras verkliga eller egentliga innebörd och syfte. Detta skulle medföra risk för att utgången i alltför hög grad skulle bli beroende av subjektiva tyckanden hos bedömaren. Deras alternativa förslag innebar att klausulen begränsades till att omfatta genomsynsfallen medan andra förfaranden, varigenom den skattskyldige inte sökt dölja den verkliga eller egentliga innebörden av en åtgärd eller en transaktion, inte skulle omfattas av generalklausulen. Sådana förfaranden skulle i stället få angripas med speciallagstiftning. Följande förslag till hur den av dem skissade regeln skulle kunna utformas presenterades (prop. 1980/81:17 s. 184).

Vid bestämmande av taxering skall åtgärd av betydelse vid taxeringen bedömas efter vad som framstår som dess verkliga innebörd, med bortseende från avtal, förfaranden eller andra anordningar, som skäligen får antas huvudsakligen ha syftat till att av skattemässiga skäl dölja åtgärdens verkliga innebörd.

Bedömningen skall ske under beaktande av samtliga omständigheter. Har den skattskyldige av skattemässiga skäl anordnat ett förfarande, som innefattar flera formellt skilda rättshandlingar, skall hänsyn tas till det samband som i verkligheten föreligger mellan rättshandlingarna.

Efter att tagit del av den framförda kritiken mot den föreslagna utformningen påtalades i propositionen (prop. 1980/81:17 s. 196) att idén om att bygga en klausul på rekvisitet "verklig innebörd" inte var någon principiell nyhet i diskussionen om utformningen av en lagstiftning mot skatteflykt. Rekvisitet "verklig innebörd" skulle inte ge klarare uttryck för den i det remitterade lagförslaget föreslagna principen att klausulen ger utrymme för att vid taxering-

en bortse från vissa rättshandlingar av väsentligen formell art även om dessa faktiskt medfört vissa bestående rättsverkningar. Tvärtom skulle det enligt departementschefen, med hänsyn till hur man hittills i regel uppfattat rekvisitet "verklig innebörd", finnas risk för att tillämpningen av en klausul med en sådan lydelse skulle begränsas till felaktigt betecknade rättshandlingar o. d. Enbart användandet av rekvisitet "verklig innebörd" skulle bl.a. kunna skapa osäkerhet vid bedömningen av förfaranden som med lagstiftarens goda minne hittills bedömts med hänsyn mera till den formella än den verkliga innebörden.

Skatteutskottet (SkU 1980/81:8) påtalade att det var angeläget att gå fram med försiktighet när det gällde att reglera omfattningen av lagstiftningen och förutsättningarna för dess tillämpning. Efter att ha övervägt en utformning av lagstiftningen i enlighet med arbetsgruppens förslag visavi det i propositionen framlagda förslaget uttalade utskottet att det remitterade förslaget utgjorde en rimlig avvägning mellan kraven på rättssäkerhet och effektivitet.

2.5 1982 års lagstiftning

I januari 1982 föreslogs en utvidgning av skatteflyktsklausulens tillämpningsområde (prop. 1982/83:84). Enligt regeringen hade den antagna skatteflyktsklausulen erhållit en allt för snäv utformning för att kunna uppfylla rimliga effektivitetskrav.

Skatteflykt definieras i propositionen som ett förfarande varigenom de skattskyldiga med hjälp av civilrättsligt giltiga transaktioner utnyttjar skattereglerna för att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteförmåner. Enligt departementschefen var den avgörande faktorn för en särskild lagstiftning mot skatteflykt att skattedomstolarna vid den skattemässiga bedömningen av olika transaktioner ser mycket formellt på de civilrättsliga rättshandlingar som ligger till grund för beskattningen och således inte ansett sig till den skattskyldiges nackdel kunna analogt tillämpa de bestämmelser som med hänsyn till den ekonomiska innebörden av transaktionerna och skattelagstiftningens grunder medför en riktig beskattning.

Departementschefen menade att man i princip kunde urskilja två skilda typer av skatteflykt. Det betonades dock att skatteflykts-transaktionerna ofta var komplicerade och att de därför inte alltid föll inom ramen för de av honom beskrivna typfallen.

Den ena typen av skatteflykt kännetecknas av att den skattskyldige utnyttjar skattestimulanser, avdragsregler eller schablonregler på ett inte avsett sätt. Den skattskyldiges handlande motiveras uteslutande eller så gott som uteslutande således av skatteskal. Handlandet som sådant framstod därför i regel som meningslöst eller omotiverat om man bortser från skatteförmånen. Den andra typen av skatteflykt kännetecknas av att det ekonomiska resultatet, bortsett från beskattningen, som den skattskyldige vill uppnå är naturligt medan däremot det valda handlingssättet framstår som onormalt eller konstlat.

De skattskyldiga vill i det senare fallet således uppnå ett visst ekonomiskt resultat som i och för sig inte har med beskattningen att göra men väljer han det "normala" eller närmast till hands liggande förfarandet inträdde en bestämd beskattningseffekt. För att uppnå det avsedda resultatet - och samtidigt minska skatten - väljs, i stället för det normala förfarandet, ett förfarande som från kommersiella eller andra inte skattemässiga synpunkter utgör en omväg; de s.k. egentliga kringgåendefallen. Enligt departementschefen föll skatteflyktstransaktioner av den förra typen utanför den ursprungliga skatteflyktslagens tillämpningsområde, dvs. transaktioner där hela handlandet framstod som meningslöst bortsett från skatteförmånen. Ett absolut krav är att klausulen utformas på så sätt att den även omfattar förfaranden som tillkommit enbart i syfte att uppnå inte avsedda skatteförmåner, oavsett om dessa utgjorde omvägsförfaranden eller inte. Den begränsning som genomfördes i den ursprungliga generalklausulen gick enligt departementschefen längre än vad som är behövligt ur rättssäkerhetssynpunkt. För att inte riskera att helt vanliga och normala transaktioner skulle beröras av skatteflyktsklausulen var det enligt departementschefen tillräckligt att klausulen gjordes beroende av att syftet med förfarandet varit att uppnå en skatteförmån. Från rättssäkerhetssynpunkt kunde således det s.k. omvägsrekvisitet undvaras.

Sammanfattningsvis konstaterades att det fanns anledning att utforma klausulen på sådant sätt att den inte bara kunde tillämpas på s.k. omvägsförfaranden utan också fall där den skattskyldige använder sig av den "närmaste vägen" men där handlandet huvudsakligen betingas av syftet att erhålla av lagstiftaren inte avsedda skatteförmåner. De föreslagna ändringarna medförde att 2 och 3 §§ i lagen mot skatteflykt erhöi följande lydelse.

2 § Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

2. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och

3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

3 § Om 2 § tillämpas skall taxeringen bestämmas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet - bortsett från skatteförmånen - som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringen i stället ske som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringen inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall taxeringen bestämmas till skäligt belopp.

Lagrådet, som visserligen menade att det var olämpligt att redan efter knappt två år vidta ändringar i skatteflyktslagen, anförde att det är svårt att avvisa kritiken att generalklausulen fått ett för snävt tillämpningsområde. Det framhölls att det nästan är en olöslig uppgift att utforma en verksam generalklausul mot skatteflykt så, att det blir möjligt för den enskilde att i varje situation avgöra, om klausulen är tillämplig på ett visst använt eller planerat förfarande. Enligt Lagrådet får dock den skattskyldige i de s.k. egentliga kringgåendefallen med hänsyn till förfarandets natur förutsättas ha anledning att hysa tvekan om det skattemässigt godtagbara i sitt handlingssätt. Detsamma gäller enligt Lagrådet beträffande förfaranden med extraordinära inslag som kunde komma att omfattas av den utvidgade klausulen. Lagrådet påpekade att det föreföll osannolikt att klausulen skulle komma att tillämpas på förfaranden utan extraordinära inslag, då det knappast kan befaras att sådana förfaranden skulle stå i strid med skattelagstiftningens grunder. Mot bakgrund därav och då det var fråga om en provisorisk lagstiftning, som skulle omprövas inom ett par år motsatte Lagrådet sig inte att förslaget genomfördes.

Med anledning av att kritik riktades mot utvidgningen av skatteflyktslagen uttalade skatteutskottet (SkU 1982/83:20 s. 11) att en skatteflyktsklausul måste utformas så att inte elementära rättssäkerhetskrav äventyras. Samtidigt borde klausulen, inte minst av rättviseskäl och av hänsyn till lojala skattebetalare, kunna tillgodo-

se någorlunda rimliga effektivitetskrav. Utskottet påtalade att en snävare avfattning av klausulen och ett alltför exakt innehåll skulle minska skattedomstolarnas möjligheter till analog lagtillämpning, vilket skulle medföra betydande risk för att skatteflyktsklausulen - liksom speciallagstiftningen på området - skulle komma att kringgås.

2.6 Fortsatt giltighet, avskaffandet och återinförandet

Vid införandet av den ursprungliga lagstiftningen 1980 var avsikten att lagen skulle tidsbegränsas till att omfatta rättshandlingar som företogs under åren 1981 t. o. m. 1985. 1985 utsträcktes giltighetstiden för lagen i ytterligare tre år. Departementschefen anförde i anslutning därtill (prop. 1985/86:49 s. 6) att de erfarenheter som dittills vunnits om den praktiska tillämpningen av klausulen var av mycket begränsad räckvidd och otillräckliga som underlag för någon egentlig utvärdering av klausulen, varför lagens giltighetstid borde utsträckas ytterligare för möjliggöra en säkrare utvärdering. Lagens giltighetstid förlängdes därefter med ett år i taget 1988 resp. 1989. 1990 beslöts att lagen skulle ges fortsatt giltighet t.o.m. 1993.

1992 upphävdes lagen mot skatteflykt fr.o.m. den 1 januari 1993. Den dåvarande skatteministern motiverade upphävandet med att lagen mot skatteflykt kritiserats från rättssäkerhetssynpunkt sedan dess tillkomst. Kritiken hade enligt propositionen bl.a. gällt att förekomsten av en sådan lagstiftning stärker det allmännas ställning gentemot den enskilde på ett sätt som inte är rimligt i ett rättssamhälle. Lagstiftningen medförde vidare svårigheter för den enskilde att bedöma skattekONSEKVENSerna av olika rättshandlingar. Den omständigheten att lagen synes ha tillämpats med försiktighet företog enligt propositionen inte ovan nämnda principiella invändningar. Slutligen påtalades att de vid skattereformen sänkta skattesatserna medfört att intresset för skatteundandragande åtgärder minskat avsevärt och att motivet för skatteflyktslagen - att motverka skatteflyktsåtgärder - således inte längre hade samma tyngd (prop. 1992/93:127 s. 49).

Vid återinförandet 1995 (prop. 1994/95:209) uttalade den nya regeringen att de skäl som anförts till grund för avskaffandet av lagstiftningen inte var hållbara. Det betonades att några negativa

effekter av lagen inte kunnat påvisas och att lagen enligt regeringens bedömning haft en väsentlig preventiv funktion och utgjort ett betydelsefullt redskap för att förhindra skatteflyktsförfaranden. Skatteutskottets majoritet anslöt sig till regeringens bedömning (bet. 1994/95: SkU 30). I särskilda yttranden anförde reservanterna bl.a. att skatteflykt i första hand borde bekämpas genom tillräcklig klarhet i skattelagstiftningen. I den kritik som riktades mot lagen hävdades bl.a. att den är så allmänt hållen att tillämpningen blir oförutsägbart, att den knappast går att tillämpa på grund av den allmänna utformningen och att det kan sättas i fråga om kostnaderna för att administrera generalklausulen står i någon rimlig proportion till de eventuella skatteintäkter den medför. Kritikerna framhöll vidare att de regler som gör det möjligt att se igenom skentransaktioner borde tillämpas för att undvika oönskade skattekonsekvenser.

2.7 Den nuvarande skatteflyktslagen

Förutom den omarbetning som gjordes vid 1982 års reform har vissa redaktionella ändringar gjorts i generalklausulen i samband med återinförandet av lagstiftningen 1995. Lagen (1995:575) mot skatteflykt har följande lydelse.

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

2 § Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

2. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och

3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

3 § Om 2 § tillämpas skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet - bortsett från skatteförmånen - som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu

angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall taxeringsbeslutet fattas med tillämpning av 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324).

4 § Fråga om tillämpning av denna lag prövas av länsrätten efter framställning av skattemyndighet eller Riksskatteverket. Om handläggning av framställning om tillämpning av lagen och om överklagande av beslut i anledning av sådan framställning gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 6 kap. taxeringslagen (1990:324).

Framställning enligt första stycket får göras före utgången av de frister som enligt 4 kap. 19-22 §§ taxeringslagen gäller för beslut om eftertaxering.

2.7.1 Generalklausulens tillämplighet på olika skatter

Lagen gäller i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt. Den 1992 upphävda lagstiftningen var dessutom tillämplig på utskiftnings-skatt och ersättningsskatt. Genom anknytningen till taxeringen klargörs enligt förarbetena (prop. 1980/81:17 s. 18) att avgifter o.d. som bestäms på grundval av taxeringen, t.ex. egenavgifterna, i förekommande fall får ändras om taxeringen ändras med tillämpning av klausulen. När det gäller att bedöma skatteförmånens storlek får hänsyn inte tas till annat än de skatter som direkt berörs av klausulen.

2.7.2 Beskattningsresultatet

En första förutsättning för att skatteflyktsklausulen skall kunna tillämpas är att förfarandet medför en skatteförmån som inte är oväsentlig. Vid prövningen om en skatteförmån föreligger skall enligt departementschefen (prop. 1980/81:17 s. 28) tillämpningen i första hand grundas på en bedömning av aktuella förhållanden. En tillämpning av klausulen bör inte kunna undgås genom påståenden om tänkbara framtida skatteolägenheter av det ifrågasatta avtalet.

Vid utvidgningen av klausulens tillämpningsområde påtalade departementschefen (prop. 1982/83:84 s. 17) att med skatteförmån avses inte bara de skattefördelar som kan utläsas vid en jämförelse mellan det valda förfarandet och det närmast till hands liggande

förfarandet utan även i princip allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen.

Förmånen skall tillkomma den skattskyldige själv. Med anledning av att några remissinstanser efterlyste en utvidgning i den meningen att även skatteförmåner hos närstående (maka och barn samt t.ex. egna aktiebolag) skulle kunna beaktas anförde departementschefen (prop. 1980/81:17 s. 27) bl.a. följande.

Enligt min mening är det nödvändigt att här skilja mellan två olika frågor. En skatteförmån kan - med undantag för de fall jag strax tar upp - knappast tillkomma en skattskyldig utan att denne själv på något sätt deltagit i de transaktioner som har givit upphov till förmånen. Tillämpligheten av skatteflyktsklausulen får då prövas vid denna skattskyldigs taxering. Att andra - en make eller en aktieägare - också deltagit i förfarandet men utan att själva få någon förmån därav är i det sammanhanget knappast av intresse.

En särskild situation uppkommer emellertid om den som agerar är ett handelsbolag eller liknande. Ett sådant bolag är inte ett självständigt skattesubjekt utan beskattningen sker här hos delägarna. Enligt min mening måste klausulen kunna tillämpas i de fall bolaget företar en rättshandling som medför en skatteförmån för delägarna. Jag föreslår att en särskild bestämmelse härom tas in i klausulen.

Enligt förarbetena skall skatteförmånens storlek uppgå till åtminstone något tusental kronor i fråga om transaktioner av engångskaraktär. Förfarandet behöver inte leda till lägre skatt det aktuella beskattningsåret (prop. 1980/81:17 s. 28).

Det är tillräckligt att skatteförmånen uppkommer genom en rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen indirekt medverkar. Vad gäller kravet på bevisning för att indirekt medverkan skall anses föreligga i de rättshandlingar som kompletterar den skattskyldiges egna anför departementschefen (prop. 1982/83:84 s. 17) att det bör vara tillräckligt att rättshandlingarna för en utomstående betraktare framstår som en enhet.

2.7.3 Avsikten med förfarandet

Enligt 2 § 2 skatteflyktslagen skall skatteförmånen antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för den skattskyldiges förfarande. Rekvisitetet har utformats så att omständigheter av objektiv natur blir avgörande för bedömningen av den skattskyldiges avsikter. Det

avgörande är enligt förarbetena inte vad den skattskyldige innerst inne avsett utan vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter som framkommit i ärendet framstår som det huvudsakliga skälet för förfarandet. Regeringen och riksdagen anslöt sig till Lagrådets uttalande att förfarandet helt eller i viktiga delar skall framstå som praktiskt taget meningslöst, om man bortser från skatteförmånen.

2.7.4 Lagstiftningens grunder

För att generalklausulen skall kunna tillämpas på ett förfarande krävs enligt 2 § 3 skatteflyktslagen att förfarandet strider mot lagstiftningens grunder.

Vad avser s.k. kringgåndeförfaranden framgår av förarbetena till 1980 års lagstiftning att prövningen i första hand skall inrikta sig på om beskattningsresultatet strider mot grunderna för de regler som skulle ha varit tillämpliga om den skattskyldige, som företagit en kringgåendehandling, i stället valt det "normala" förfarandesättet. Klausulen syftar därvid enligt departementschefen till att möjliggöra en analog tillämpning av de regler som kringgåtts. Prövningen skall även göras mot bakgrund av grunderna för de regler som utnyttjats vid kringgåendet. Enligt departementschefen kan således tänkas fall där det av de grunderna för de utnyttjade reglerna - men inte av grunderna för de regler som gäller det närmast till hands liggande förfarandet - framgår att de utnyttjade reglerna inte är avsedda att tillämpas på det förfarande som den skattskyldige har valt utan i stället de regler som gäller för det närmast till hands liggande förfarandet. Hur den egentliga prövningen skall gå till för att fastställa lagstiftningens grunder utvecklade departementschefen (prop. 1980/81:17 s. 26) enligt följande.

Som jag tidigare påpekat ligger det i sakens natur att det ofta saknas uttryckliga uttalanden i förarbetena rörande de transaktioner som det här är fråga om. Lagstiftaren har sålunda normalt inte gått in på dessa vid de aktuella reglernas tillkomst. Bedömningen av lagstiftarens intentioner måste därför i första hand göras med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål såsom det har kommit till uttryck i lagtext och förarbeten. Däremot föreligger genom anknytningen till lagstiftningens grunder en begränsning så till vida att nya åsikter och värderingar som med tiden växer fram

om hur lagstiftningen borde se ut inte skall läggas till grund för bedömningen.

Departementschefen framhåller att prövningen av frågan om ett visst förfarande strider mot lagstiftningens grunder givetvis bör ske enligt den metodik som gäller för rättstillämpning i allmänhet. Av betydelse är här framför allt själva lagstiftningens utformning samt sådana uttalanden i det aktuella lagstiftningsärendet som riksdagen gjort eller ställt sig bakom. Visar det sig att grunderna för de regler som formellt är tillämpliga och de regler som kringgått är motstridiga får man pröva vilka grunder som skall ha försteg i den aktuella situationen (prop. 1982/83:84 s. 19).

Oklarheter beträffande lagstiftningens grunder måste enligt departementschefen gå ut över den fiskala sidan (prop. 1980/81:17 s. 26 och s. 198).

Med anledning av att skatteflyktsklausulen genom 1982 års lagstiftning även kom att omfatta andra förfaranden än kringgåendeförfaranden uttalade departementschefen att om skatteflykten består i att den skattskyldige utnyttjar t. ex. en avdragsregel är det givetvis i första hand grunderna för denna regel som skall beaktas vid prövningen, men att man även i de fallen inte sällan måste beakta grunderna för andra bestämmelser, t. ex. bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag (prop. 1982/83:84 s. 19). I övrigt anslöt sig departementschefen till vad som uttalats i motiven till 1980 års lagstiftning. Skatteutskottet anförde avseende tillämpningen av rekvisitet lagstiftningens grunder bl.a. följande (SkU 1982/83:20 s. 12).

Som ett ytterligare villkor för tillämpningen av klausulen krävs att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. Detta innebär att det förmånliga skatteresultatet skall ha uppnåtts genom ett förfarande som står i strid antingen med uttryckliga uttalanden av de lagstiftande instanserna eller med uppläggnings- och utformningen av ett visst i det enskilda fallet aktuellt avsnitt av skattelagstiftningen. I kringgåendefallen kommer prövningen - liksom hittills - att göras med ledning av grunderna för inte bara de regler som formellt sett är tillämpliga utan också de regler som kringgått. I de fall en skatteförmån inte varit avsedd av lagstiftaren utan tvärtom måste anses strida mot vad denne förutsatt eller menat kan man enligt utskottets mening inte resa några befogade invändningar mot att skatteförmånen vägras.

2.8 Tidigare översyner

I anslutning till att skatteflyktslagen infördes gav regeringen Justitiekanslern (JK) i uppdrag att följa tillämpningen av lagen mot skatteflykt. JK har 1985 och 1988 till regeringen lämnat redogörelser för hur lagen tillämpats.

1988 tillsatte regeringen en särskild utredare med uppdrag att se över lagstiftningen. Enligt direktiven skulle utredaren utvärdera den dittillsvarande tillämpningen av lagen mot skatteflykt och mot bakgrund därav ta ställning till om och i vilken utsträckning lagen behövde ändras samt lämna förslag till sådan lagstiftning. Enligt direktiven skulle utredningen söka åstadkomma en utvidgning av lagstiftningen i syfte att göra den till ett mer effektivt medel mot skatteundandragande åtgärder. Samtidigt skulle kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet beaktas. Slutligen skulle undersökas om klausulen borde utvidgas till att omfatta även den indirekta beskattningen, arvs- och gåvobeskattningen och andra områden som föll utanför gällande skatteflyktslags tillämpningsområde. Utredningen som antog namnet Skatteflyktsutredningen avlämnade 1989 betänkandet Ny generalklausul mot skatteflykt (SOU 1989:81). Betänkandet remissbehandlades men föranledde inga lagstiftningsåtgärder.

2.8.1 Justitiekanslerns granskning

I 1985 års redogörelse, som baserades på fyra länsrättsdomar, varav en överklagats till kammarrätten samt 106 förhandsbeskedsärenden, varav två överklagats till Regeringsrätten, uttalade JK att föreliggande material inte tillät några egentliga slutsatser rörande den effekt som lagstiftningen haft men att tillämpningen dittills inte gav stöd för påståendet att rättsäkerhetsintressen trätts för när.

I 1988 års redogörelse, som huvudsakligen omfattade avgöranden under tiden 1985 - 1987 och baserades på knappt 40 domar samt 37 förhandsbesked, uttalade JK bl. a. följande (se prop. 1987/88:150 bilaga 3, s. 29).

Endast i sju domar och tre förhandsbesked har lagen ansetts vara tillämplig. Regeringsrätten synes vid sin prövning av förhandsbeskeden ha haft en något restriktivare tillämpning av lagen än Riksskatteverket. Regeringsrättens avgöranden tycks omgående ha uppmärksammats av underrätterna och Riksskatte-

verket och kommit att tjäna till ledning för tillämpning av lagen. Det föreliggande materialet visar inte på ojämnheter i tillämpningen av lagen.

Inkomna domar och förhandsbesked visar att tillämpningen av lagen präglas av stor försiktighet. Materialet ger inte stöd för antagandet att lagen och tillämpningen av denna lett till att kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet för de skattskyldiga har blivit åsidosatt.

2.8.2 Ny generalklausul mot skatteflykt (SOU 1989:81)

Utredarens lagförslag

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Utredarens överväganden

Efter att ha redogjort för nackdelarna med stopplagstiftning och annan lagstiftning av punktinsatskaraktär mot skatteflykt framhöll utredaren att tanken att motverka skatteflykt enbart genom skatteregler av materiellt innehåll är illusorisk.

Utredaren konstaterade att skatteflyktslagen kommit att tillämpas i mycket liten omfattning i taxeringsprocessen och menade att en av anledningarna kunde vara att domstolarna är ovana och obenägna att tillämpa bestämmelser som inte ger klara direktiv för dömandet. Vidare anfördes att ett viktigt inslag i kritiken mot en generell skatteflyktslagstiftning är påståendet att skatteflyktsreglerna tillåts "intervenera" i civilrättsligt giltiga förhållanden. Enligt utredaren var det därför av vikt att avdramatisera förhållandet mellan civilrätt och skatterätt. Utredaren anförde att han inte ansåg att en utökad användning av genomsynsmetoden i den generella skatteflyktsbestämmelsen var till någon nytta. Tvärtom menade han att genomsyn inte borde användas i det normala taxeringsarbetet i andra fall än där fråga var om sken-transaktioner även i civilrättslig mening.

Enligt utredaren var det av vikt att få till stånd en legaldefinition av begreppet eller företeelsen skatteflykt. Genom att införa rekvisitet "förfarandet kan anses strida mot grunderna för den lagstiftning som gäller" vid fastställandet av skatt eller avgift avsåg utredaren att få till stånd en användbar definition av begreppet skatteflykt. I den delen anförde han bl.a. följande (bet. 51 f.).

Utredningen är givetvis medveten om att rekvisitet "förfarandet kan anses stridande mot grunderna för den lagstiftning som gäller för fastställandet av underlaget" medför en grannliga uppgift för de myndigheter som har att befatta sig med skatteflyktsfrågor. Det kan dessutom - från rättssäkerhetssynpunkt - tyckas som en lek med ord att förändra påföljden för skatteflykt från ändrad taxering till särskild avgift, i synnerhet som

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

Vidare framhöll utredningsmannen att det rekvisit som tar sikte på den skattskyldiges avsikter med handlandet varit en starkt bidragande orsak att generalklausulen inte blivit effektiv i rättstillämpningen samt att det var verklighetsfrämmande att tro att avsikten med en skatteflyktstransaktion alltid är enbart att uppnå en skatteförmån. Enligt hans mening borde därför rekvisitet utformas så att det för tillämpning av skatteflyktsklausulen räckte att skatteförmånen utgjort ett väsentligt skäl för förfarandet. Enligt utredaren behövde följaktligen inte skatteflyktsskäl dominera över de andra skäl som den skattskyldige haft för sitt handlande för att klausulen skulle kunna tillämpas.

Vad avser rekvisitet "lagstiftningens grunder" anfördes att med uttrycket grunder förstås redan i den ursprungliga lydelsen av klausulen även generella bestämmelser (exempelvis avdrag för privata levnadskostnader och allmänna principer för dubbelbeskattningen inom bolagssektorn). Den förordade formuleringen "kan anses strida mot" torde enligt utredningsmannen få ett vidare omfång än det gällande uttrycket "skulle strida mot". Härigenom skulle uppnås en prövning med hänsyn till grunderna för de utnyttjade reglerna sedda i ett större sammanhang. Det anfördes att ordalydelsen "kan anses strida mot" innebär att ett något lägre krav skulle ställas vid prövningen. Å andra sidan påtalades att rekvisitet nära ansluter till den nuvarande lydelsen och i huvudsak bör tillämpas så som dittills skett i rättspraxis.

Avslutningsvis framhölls att fördelarna med den nu förslagna ordningen framför den äldre var följande (bet. s 55 f.).

För det första undviks den tilltagande konflikten i det vanliga taxeringsarbetet mellan civilrätt och skatterätt. Det vanliga taxeringsarbetet kan så långt möjligt lita till civilrättsliga konstruktioner. Endast i de fall där speciella skatterättsliga regler till skydd mot skatteflykt föreligger samt i fall där det är fråga om rena skentransaktioner, finns anledning för taxeringsmyndigheterna att frånga de civilrättsliga bedömningarna.

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

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

Remissinstansernas inställning

Ett övervägande antal av remissinstanserna var avvaktande eller avvisande till utredningens förslag. Av totalt över 30 remissinstanser tillstyrkte mindre än en fjärdedel förslaget helt eller i huvudsak. Några av remissinstanserna ifrågasatte om det överhuvudtaget fanns behov av att bibehålla en generell lagstiftning mot skatteflykt. Övriga remissinstanser avstyrkte förslaget i sin helhet eller grundläggande delar i förslaget. Ett antal remissinstanser efterlyste en fördjupad studie av utformningen av lagstiftningen när erfarenhet vunnits av skattereformen. Flera instanser var också skeptiska mot införandet av ett nytt förfarande vid sidan om den ordinarie taxeringsprocessen.

Av de remissinstanser som närmare yttrade sig över ändringarna av ändamålsrekvisitet till "ett väsentligt skäl" i stället för det "huvudsakliga skälet" resp. ändringen från "skulle strida mot lagstiftningens grunder" till "kan antas strida mot lagstiftningens grunder" för förfarandet var en överväldigande majoritet emot utvidgningen av klausulen i de avseendena.

Riksskatteverket anförde att förändringarna var så långtgående och behäftade med så stor osäkerhet att det blev svårt att överblicka följderna av förslagen. Enligt verket talade framför allt

rättssäkerhetsskäl för att ytterligare överväganden borde göras i den delen. Hovrätten över Skåne och Blekinge och Göta Hovrätt menade att rekvisitet "ett väsentligt skäl" var för långtgående och förespråkade i stället rekvisitetet det "avgörande skälet". Även Kammarrätten i Göteborg menade att det var tillräckligt att skatteförmånen skulle ha varit det "avgörande skälet". Justitiekanslern anförde att det var tillräckligt att skatteförmånen utgjorde det "dominerande skälet" för förfarandet. Kammarrätten i Stockholm anförde å sin sida att det med viss tvekan kunde godtas att rekvisitet "ett väsentligt skäl" infördes, dock under förutsättning att rekvisitet "strider mot lagstiftningens grunder" kvarstod oförändrat. Uppsala Universitet m. fl. anförde att för att inte normala affärstransaktioner skulle falla under lagen borde skatteförmånen utgöra ett starkare skäl för förfarandet, än att "bara" ha varit ett väsentligt skäl. Flera remissinstanser godtog överhuvudtaget ingen utvidgning av ändamålsrekvisitetet och menade att det skulle leda till alltför mycket godtycke.

Flertalet av de remissinstanser som var negativa till en utvidgning av ändamålsrekvisitetet var även negativt inställda till ändringen av rekvisitet "strider mot lagstiftningens grunder" och menade att det medförde för stor rättsosäkerhet och bristande förutsebarhet för de skattskyldiga.

2.9 Rättsfalls- och ärendesammanställning

För att skapa ett brett underlag för utvärderingen av praxis har kommittén gjort en enkät hos länsrätterna för att få ett underlag för att kunna bedöma i vilken utsträckning skatteflyktslagen varit föremål för prövning. Med beaktande av de av Justitiekanslern gjorda granskningarna och för att underlätta för länsrätterna begränsades enkäten till mål avgjorda efter 1988. Riksskatteverket har på uppdrag av kommittén tillställt skattemyndigheterna en förfrågan om i vilken utsträckning tillämpning av lagen mot skatteflykt yrkats i ännu inte avgjorda mål avseende rättshandlingar som vidtagits efter 1990 års skattereform. Slutligen har Skatterättsnämnden gjort en sammanställning av förhandsbeskedsansökningar med anknytning till skatteflyktslagen under perioden 1989 - 1992 (en sammanställning av beskeden återfinns i bilaga 1).

Av de svar som kommit in från skattemyndigheterna och länsrätterna framgår att inte särskilt många processer avseende

förfaranden som vidtagits efter skattereformen hunnit påbörjas och i endast något enstaka fall har länsrätterna vid halvårsskiftet 1995 avgjort mål som avser förhållandena efter reformen.

För tiden före skattereformen finns i länsrätterna fortfarande ett antal oavgjorda mål. Målen är ofta av seriekaraktär och skattemyndigheten har vanligtvis i andra eller tredje hand yrkat att skatteflyktslagen skall tillämpas på förfarandena. Målen är med något enstaka undantag vilandeförklarade i avvaktan på att domar i s.k. pilotmål skall vinna laga kraft. I de pilotmål som hittills avgjorts i kammarrätterna och Regeringsrätten har inte i något fall skatteflyktslagen befunnits tillämplig.

Sammanfattning

I taxeringsprocessen har ungefär 30-35 olika former eller typfall av förfaranden e. d. varit föremål för prövning i länsrätt, i flertalet fall även i kammarrätt. Inte i något fall har Regeringsrätten tillämpat skatteflyktslagen när fråga varit om överklagade taxeringar. Regeringsrätten har dock vägrat prövningstillstånd i ett antal mål i vilka kammarrätten tillämpat skatteflyktslagen. Såvitt kan bedömas har detta skett huvudsakligen när det varit fråga om förfaranden som varit av samma eller snarlik beskaffenhet till sådana förfaranden som redan prövats av Regeringsrätten genom förhandsbesked. Tabellen på nästa sida utgår från Justitiekanslerns granskning och kommitténs enkätundersökning och utgör en uppskattning av antalet domar från länsrätterna där länsrätten prövat om lagen mot skatteflykt är tillämplig på ett visst förfarande. De olika förfarandena beskrivs i avsnitt 2.10.1.

Typ av förfarande	Antal domar	Varav lagen tillämpats	Anmärkning
utdelningsfonder	ca 2 000	ca 1 800	
utdelningsbolag	ca 600	ca 10	ändrade i kr ¹
vinstbolag	ca 100	ca 20	enstaka ändrad i kr ¹
kommanditbolag	ca 50	enstaka	ändrade i kr ¹
övriga förfaranden	ca 170	ca 75	²
Totalt antal mål	ca 2 900	ca 1 900	

(1) kammarrätten

(2) huvudsakligen (ca 50 mål) avser avsiktligt framkallade reaförluster vid avyttring av fastigheter till närstående eller till av närstående kontrollerade bolag.

I förhandsbeskedsärenden har Skatterättsnämnden (dessförinnan Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden) tagit ställning till skatteflyktslagen i ca 220 ansökningar, varav lagen ansetts tillämplig i ca 20 ärenden. Dessutom har nämnden avvisat ett betydande antal ansökningar med anledning av att frågan inte ansetts vara av vikt för sökanden eller det av annan anledning inte funnits skäl att lämna förhandsbesked. Under perioden 1989-1992 avvisades t.ex. knappt hälften av alla ansökningar angående tillämpning av skatteflyktslagen.

Taxeringsprocessen

Av enkätsvaren från landets skattemyndigheter framgår att skattemyndigheterna i juni 1995 yrkat att skatteflyktslagen skall tillämpas på förfaranden som vidtagits efter skattereformen i ett 10-tal fall som ännu inte avgjorts av länsrätt. Därefter har ytterligare processer anhängiggjorts i länsrätt. Därutöver pågår för närvarande skatterevisioner som enligt uppgift från skattemyndigheterna kan komma att medföra att yrkanden om tillämpning av lagen mot skatteflykt framställs. Skattemyndigheten i Stockholms län har uppgett att man under det senaste året konstaterat en inte oväsentlig ökning av ärenden av skatteplaneringskaraktär.

Enligt Justitiekanslerns granskning har i taxeringsprocessen fram till 1988 prövats om lagen mot skatteflykt är tillämplig vid 36

tillfällen, varav lagen ansetts tillämplig vid sex tillfällen. Flertalet av avgörandena avser tillämpning av klausulen på förskottsräntor som betalades innan lagändringar förhindrade rätten till avdrag för förskottsränta.

Efter 1988 har ett relativt stort antal mål där skattemyndigheten yrkat att lagen mot skatteflykt skall tillämpas avgjorts i länsrätterna. Huvudsakligen gäller detta mål som har anknytning till organiserade skatteplaneringstransaktioner, s.k. skatteupplägg. Dessa avgöranden omfattar förfaranden med andelar i kommandit- och handelsbolag, utdelningsfonder och utdelningsbolag. Med undantag för dessa transaktioner har enligt enkätsvaren lagen mot skatteflykt varit föremål för prövning i länsrätt i knappt 250 mål. Av de domar som kommit in till kommittén framgår att flertalet fall omfattar s.k. vinstbolagsförfaranden samt tillskapade förluster vid avyttring av fastigheter till närstående. Med undantag för de ovan nämnda s.k. skatteplaneringsuppläggen har lagen mot skatteflykt prövats mot ett ca 30-tal olika typer av förfaranden. Dessa har huvudsakligen avsett transaktioner mellan närstående, företrädesvis mellan barn och föräldrar resp. transaktioner med eller i fåmansbolag, samt vid koncerninterna transaktioner.

Förhandsbeskedsärenden

Fram t.o.m. 1988 har Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden prövat om lagen mot skatteflykt är tillämplig i knappt 170 ansökningar om förhandsbesked, varav lagen ansetts tillämplig i 21 av ansökningarna. Dessa avser huvudsakligen förmögenhetsöverföringar till barn genom olika former av lånekonstruktioner samt avsiktligt framkallade reaförluster vid avyttring av fast egendom till närstående. I ett par av förhandsbeskedsärendena ändrade Regeringsrätten förhandsbeskeden på grund av att det huvudsakliga syftet med förfarandena inte ansetts vara att tillskapa en skatteförmån.

Under perioden 1989-1992 har i rättsnämnden (Skatterättsnämnden fr.o.m. den 1 juli 1991) frågan om lagen mot skatteflykt är tillämplig på ett visst förfarande ställts i 83 ansökningar, varav 35 ansökningar avvisats. Inte i någon av de 48 ansökningar som prövats har lagen mot skatteflykt ansetts tillämplig. Inte sedan 1986 har nämnden ansett att lagen mot skatteflykt varit tillämplig på ett tilltänt förfarande (RÅ 1986 ref 54). I två fall (RÅ 1990 ref 100 I och II samt RÅ 1990 ref 22) har Regeringsrätten med ändring av Skatterättsnämndens besked ansett att lagen mot

skatteflykt är tillämplig. I det ena fallet underkände Skatterättsnämnden förfarandet på andra grunder (RÅ 1990 ref 100 I och II).

2.10 Regeringsrättens praxis

Fram till dess att skatteplaneringsförfarandena med andelar i kommandit- och handelsbolag, utdelningsfonder, utdelningsbolag och vinstbolag tog fart under slutet av 1980-talet har frågan om skatteflyktslagen är tillämplig huvudsakligen aktualiserats i förhandsbeskedsärenden. Allt som allt har Regeringsrätten ansett skatteflyktslagen tillämplig i 6 fall, samtliga överklagade förhandsbesked.

2.10.1 S.k. organiserade skatteupplägg

I syfte att bl.a. kvitta bort uppkomna reavinster under slutet av 1980-talet tillhandahölls i stor omfattning företag och privatpersoner olika former av organiserade s.k. skatteupplägg. Dessa kan grovt sett indelas i följande kategorier: transaktioner med andelar i kommandit- och handelsbolag, transaktioner med utdelningsfondsandelar och med aktier i s.k. utdelningsbolag.

Kommandit- och handelsbolagsupplägg

Med kommandit- och handelsbolagsuppläggen utnyttjades den s.k. dubbla avdragsrätten, varigenom delägaren dels fick avdrag för bolagets underskott såsom underskottsavdrag, dels fick en avdragsgill reaförlust vid avyttringen av andelarna i bolaget.

Regeringsrätten har i bl.a. RÅ 1994 ref 52 slagit fast att den dubbla avdragsrätten inte strider mot lagstiftningens grunder, bl.a. därför att den dubbla avdragsrätten sedan länge godtagits i praxis. Regeringsrätten underkände i de hittills prövade fallen underskottsavdragen delvis på andra grunder. Ett antal upplägg med kommandit- och handelsbolag är fortfarande föremål för domstolsprövning. Totalt fanns från början ungefär 6 000 ärenden med anknytning till olika former av handels- och kommanditbolagsupplägg. Genom lagändring avskaffades den s.k. dubbla avdragsrätten i augusti 1988.

Utdelningsfonder

Transaktionerna med utdelningsfondsandelarna innebar att den skattskyldige genom köp och förvärv av andelar i utdelningsfonder omvandlade reavinster till kapitalintäkter. Kapitalintäkten kvittades bort mot underskott av kapital som annars skulle ha återförts till beskattning vid beräkningen av underlaget för tilläggsbelopp vid bestämmandet av den statliga inkomstskatten.

Regeringsrätten fann i RÅ 1990 ref I och II (förhandsbesked) att lagen mot skatteflykt var tillämplig på förfarandet med utdelningsfondsandelar. Med ledning av Regeringsrättens avgöranden har drygt 2 000 mål med utdelningsfondsandelar avgjorts i länsrätterna. I det stora flertalet fall har skatteflyktslagen tillämpats. Förfarandet saknar betydelse efter skattereformen.

Utdelningsbolag

I likhet med utdelningsfonderna omvandlades reavinster till kapitalintäkter. Förfarandet skedde dels i organiserad form genom att bl.a. finansinstitut sålde aktier i olika skalbolag, dels genom att enskilda skattskyldiga förvärvade skalbolag.

Regeringsrätten fann i RÅ 1994 ref 56 (överklagad taxering) att lagen mot skatteflykt inte var tillämplig på förfarandet eftersom det inte ansågs strida mot lagstiftningens grunder, bl.a. därför att metoden sedan länge varit känd utan att lagstiftaren ingripit mot förfarandet. Med ledning av Regeringsrättens dom har underinstanserna avgjort ca 600 mål. Även detta förfarande saknar betydelse efter skattereformen.

Vinstbolagstransaktioner

Före skattereformen var det inte ovanligt att skalbolag med obeskattade vinstmedel avyttrades med följd att upparbetad rörelsevinst kom att beskattas till 40 % enligt reglerna för reavinst i stället för 100 % om vinsten tagits ut i form av lön eller utdelning.

För att förhindra de renodlade skalbolagsaffärerna infördes stopplagstiftning mot vinstbolagstransaktionerna redan på 1970-talet. Regeringsrätten har i några fall prövat om olika förfaranden som inneburit att vinstbolagsregeln kringgåts kan angripas med lagen mot skatteflykt. I ett av de av Regeringsrätten prövade fallen

ansågs skatteflyktslagen tillämplig, RÅ 1989 ref 89 (förhandsbesked).

Under slutet av 1980-talet var det inte ovanligt att skattskyldiga på olika sätt försökte kringgå vinstbolagsregeln och skattemyndigheterna yrkade i ett 100-tal mål att lagen mot skatteflykt skulle tillämpas. I några mål ansåg länsrätterna att förfarandena kunde angripas utan tillämpning av lagen mot skatteflykt, varför frågan om skatteflyktslagens tillämplighet inte kom att prövas. I ungefär 20 fall har länsrätterna tillämpat lagen mot skatteflykt. I något fall har kammarrätten med ändring av länsrättens dom funnit att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig. Vinstbolagsregeln avskaffades genom skattereformen.

Avyttring av fastigheter till närstående

Under mitten av 1980-talet prövade Regeringsrätten i ett par förhandsbesked om lagen mot skatteflykt var tillämplig när en reaförlust tillskapades genom att en fastighet överläts till den skattskyldiges hustru eller barn till underpris. Vid överlåtelse till hustru ansåg Regeringsrätten att lagen mot skatteflykt var tillämplig (RÅ 1985 Aa 62). Däremot ansåg Regeringsrätten att lagen inte var tillämplig vid avyttring till barn (RÅ 1985 1:69 och RÅ 1985 Aa 218) eftersom skatteförmånen inte ansågs utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet. Sökandena hade bl.a. uppgett att syftet med överlåtelseerna var att berika barnen.

Med anledning av att lagen mot skatteflykt inte ansågs tillämplig vid avsiktligt framkallade förluster vid avyttring till barnen infördes en stoppregel med innebörden att avdrag för reaförlust vid avyttring av fastighet till närstående endast medges om det är visat att försäljningspriset motsvarar marknadsvärdet. I ett senare förhandsbesked (RÅ 1990 ref 22) ansåg Regeringsrätten att lagen mot skatteflykt var tillämplig på ett förfarande som innebar att stoppregeln kringgicks genom att fastigheten avyttrades till ett bolag som ägdes av säljarens barn.

Med ledning av Regeringsrättens avgöranden överklagade skattemyndigheterna ett 50-tal taxeringar där de skattskyldiga tillskapat förluster genom att sälja fastigheter till andra närstående än barn eller till av närstående ägda bolag. Länsrätterna har med undantag för något enstaka fall funnit lagen mot skatteflykt tillämplig på de tillskapade förlusterna. Inte i något fall har länsrättsdomarna ändrats av kammarrätten. Ett fåtal mål av denna kategori var fortfarande inte prövade i juni 1995. Numera gäller att avdrag för reaförlust vid avyttring av egendom endast medges om

det framgår att överlåtaren saknat avsikt att öka mottagarens förmögenhet.

2.10.2 Övriga fall där skatteflyktslagen tillämpats

I ett förhandsbesked (RÅ 1989 ref 31) ansåg Regeringsrätten att lagen mot skatteflykt var tillämplig och vägrade ett dotterbolag som skulle avyttras avdrag för tidigare års förlust som uppkommit genom att bolaget lämnat koncernbidrag och samtidigt erhållit ett aktieägartillskott. Ett liknande fall har påträffats i taxeringsprocessen.

I ytterligare två förhandsbesked har Regeringsrätten ansett lagen mot skatteflykt tillämplig. Det ena fallet avsåg framtida underlag för skogsavdrag (RÅ 1984 1:92) där barnen efter den avlidne i stället för att förvärva en skogsfastighet från dödsboet avsåg att förvärva den från den avlidnes maka, sedan hon tilldelats den vid bodelningen. Inget liknande fall har påträffats i taxeringsprocessen. Det andra fallet avsåg avdrag för ränta på revers som överlätits till barn. Mannen hade avyttrat en fastighet till sin hustru mot revers. Hustrun överlät reversen till makarnas barn (RÅ 1986 ref 54). Ett liknande fall har påträffats i taxeringsprocessen.

2.10.3 Övriga fall där skatteflyktslagen inte ansetts tillämplig

De avgöranden från Regeringsrätten där lagen mot skatteflykt inte ansetts tillämplig kan indelas i tre grupper:

- A. Avgöranden där lagen inte ansetts tillämplig redan på den grunden att den som företagit transaktionen inte erhållit någon skatteförmån.
- B. Avgöranden där skatteförmån förelegat men den inte ansetts utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet.
- C. Avgöranden där skatteförmån förelegat och skatteförmånen ansetts utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet men förfarandet inte ansetts strida mot lagstiftningens grunder.

Det kan anmärkas att i flertalet fall när generalklausulen inte ansetts tillämplig på de grunder som anges under A resp. B har inte prövats om förfarandet strider mot lagstiftningens grunder.

(A) Den som företar transaktionen erhåller ingen skatteförmån

I ett överklagat taxeringsärende (RÅ 1990 ref 11) ansåg Regeringsrätten, till skillnad från underinstanserna, att ett förfarande där den skattskyldige sålde en hyresfastighet till ett helägt bolag som samma dag sålde fastigheten vidare till ett betydligt högre belopp inte innebar att den skattskyldige erhöll en skatteförmån. Målet avsåg tillämpning av skatteflyktslagen i dess äldre lydelse. Motsvarande utgång finns i ett förhandsbesked (RÅ 1984 1:46) där två makar avsåg att skänka delar av en tomträtt till sina barn. Barnen skulle i sin tur avyttra andelarna. Gåvotransaktionerna ansågs inte medföra några skatteförmåner för föräldrarna. Inte heller ansågs en skatteförmån föreligga i ett annat förhandsbeskedsärende (RÅ 1985 1:68) där fadern avsåg att låna ut pengar skattefritt till en dotter. Lånet påverkade inte förmögenhetstaxeringen.

(B) Skatteförmånen har inte utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet

Utöver de ovan nämnda fallen med avsiktligt framkallade reaförluster vid avyttringar av fastigheter till barn har Regeringsrätten i ytterligare några förhandsbesked uttalat att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig p.g.a. att skatteförmånen inte utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet.

Vid en försäljning av en jordbruksfastighet till en granne som återförsålde bostadsbyggnaden med tomtmark till den ursprungliga ägaren skulle denne kunna komma i åtnjutande av s.k. fasta tillägg vid en framtida vidareförsäljning (RÅ 1984 Aa 189). Numera gäller ändrade regler för reavinstberäkning vid fastighetsförsäljning.

I ett annat fall övertog ett par föräldrar en dotters betalningsansvar för ett lån. De av föräldrarna betalda räntorna och amorteringarna skulle senare återbetalas av dottern (RÅ 85 1:42). Skatteförmånen bedömdes inte utgöra det huvudsakliga skälet för det valda förfarandet. Samma bedömning gjordes i ett fall där två delägare vid en avyttring av ett fåmansbolag avsåg att utan vederlag avstå från utfästa ålderspensioner i bolaget (RÅ 1987 ref 131). Numera gäller skärpta skattesatser vid avyttring av fåmansbolag.

(C) Förfarandet strider inte mot lagstiftningens grunder

Förutom de avgöranden som kommenterats under rubriken skatteplaneringstransaktioner eller omfattar vinstbolagstransaktioner har Regeringsrätten i fyra fall av överklagade taxeringar ansett att förfarandena inte strider mot lagstiftningens grunder. Förfarandena avsåg dels två olika fall av s.k. partnerleasing, dels två fall avseende tillämpning av bestämmelsen i förutvarande anvisningspunkt 2 b nionde stycket till 36 § kommunalskattelagen. I de förstnämnda fallen ansåg Regeringsrätten, i likhet med kammarrätten, att ett förfarande varigenom de skattskyldiga kom i åtnjutande av skattemässiga överavskrivningar genom att förvärva inventarier som därefter hyrdes ut till säljaren inte stred mot lagstiftningens grunder (RÅ 1992 ref 21 I och II). I de senare fallen (Regeringsrättens avgöranden den 14 november 1995 i bl.a. mål nr. 4734-1994) hade i ett nybildat aktiebolag ett annat bolag till en kurs av 37 500 kronor per aktie tecknat aktier, vilkas nominella belopp var 500 kronor. Vissa av aktierna överläts till den skattskyldige för ett pris av 37 500 kronor per aktie. För varje förvärvad aktie har denne kort därefter till en kurs av 1 500 kronor tecknat ett konvertibelt skuldebrev, som efter några år skulle kunna konverteras till tre nya aktier. Fråga om om hela beloppet 37 500 kronor skulle anses som anskaffningsvärde för en ursprunglig aktie eller om viss del av beloppet skulle hänföras till skuldebrevet eller rätten att teckna detta (tillämpning av bestämmelserna i förutvarande anvisningspunkt 2 b nionde stycket till 36 § kommunalskattelagen).

Övriga avgöranden avser överklagade förhandsbesked.

Med anledning av betydelsen av rekvisitet lagstiftningens grunder för prövningen om ett visst förfarande är angripbart med skatteflyktslagen finns anledning att närmare återge Regeringsrättens motiveringar i de avgöranden där förfarandet inte ansetts strida mot lagstiftningens grunder.

I några av avgörandena nöjer sig Regeringsrätten med att konstatera att de aktuella förfarandena inte strider mot lagstiftningens grunder eller ändrar inte rättsnämndens beslut, bl.a. följande.

I RÅ 1985 1:25 (fråga om avdrag för förskottsräntor) ändrades inte rättsnämndens beslut. Rättsnämnden anförde i sin beslutsmotivering att "med hänsyn till bestämmelsen i 41 § tredje stycket kommunalskattelagen, enligt vilken avdrag inte medges för förskottsränta avseende tid efter taxeringsårets utgång, och till vad

som kan utläsas av förarbetena till detta lagrum, kan det av NN tilltänkta förfarandet att erlægga förskottsränta för ett år inte anses strida mot grunderna för någon skattebestämmelse”.

I RÅ 1988 not 159 (fråga om avdrag skulle medges för förlust som uppkommit i allmännyttigt bostadsföretag som genom fusion hade upplösts och uppgått i annat bolag) delade Regeringsrätten rättsnämndens bedömning att det varken stred mot grunderna för reglerna om schablonbeskattningen av allmännyttiga bostadsföretags fastigheter eller andra bestämmelser att den skattskyldige efter fusion medgavs avdrag för de förluster som uppkommit i bostadsföretaget.

I RÅ 1989 not 66 (fråga om avsatta medel till allmän investeringsreserv skulle återföras till beskattning) anges i Rättsnämndens av Regeringsrätten godtagna motivering att “det tilltänkta förfarandet inte strider mot grunderna för någon skattebestämmelse”.

I RÅ 1990 not 95 (fråga om tillämpning av vinstbolagsbestämmelsen) ändrades inte Rättsnämndens beslut. Rättsnämnden anförde att förfarandet “kan inte anses strida mot grunderna för vinstbolagsbestämmelsen eller någon annan skattebestämmelse”.

I RÅ 1990 not 500 (fråga om avdrag för premier på en pensionsförsäkring) anges i Regeringsrättens domskäl att “kan en taxering på grundval av det aktuella förfarandet inte anses strida mot grunderna för 54 § 4 mom. första stycket KL eller annan lagstiftning”.

I de ovan nämnda domarna meddelade den 14 november 1995 avseende tillämpning av dåvarande anvisningspunkt 2 b nionde stycket till 36 § kommunalskattelagen uttalade Regeringsrätten att förfarandet i fråga inte kunde anses strida mot grunderna för reavinstbeskattningen, så som de kommer till uttryck i anvisningspunkten.

I följande domar har Regeringsrätten utförligt motiverat varför ett visst förfarande inte strider mot lagstiftningens grunder.

RÅ 1992 ref 21 I (Dahlénmålet) och II

Målen gällde sale- and leaseback av inventarier, s.k. partner- eller investorseasing samt fråga om avdrag för värdeminskning på inventarier som hyrs ut till säljaren.

Skattemyndigheten anförde bl.a. följande till stöd för att värdeminskningensavdraget skulle underkännas med stöd av lagen mot skatteflykt.

Det framgår av förarbetena till lagstiftningen att skatteflyktslagen är avsedd att tillämpas på transaktioner som skattskyldig genomför uteslutande i syfte att uppnå viss beskattningseffekt, t.ex. tillskapar konstlade förluster för att få en avdragsrätt.----- Det förfarande som de i målet aktuella transaktionerna innebar utgör således ett konstlat förfarande för att tillskapa underskottsavdrag och bör därför anses strida mot lagstiftningens grunder.

Regeringsrätten uttalade följande avseende tillämpningen av lagen mot skatteflykt:

När det gäller frågan huruvida avdragsyrkandet kan underkännas med stöd av lagen mot skatteflykt finner Regeringsrätten att det aktuella förfarandet, om det godtas vid inkomsttaxeringen, medför en inte oväsentlig skatteförmån för bolaget. Med hänsyn till omständigheterna får vidare antas att denna skatteförmån utgjort i varje fall det huvudsakliga skälet för förfarandet.

För att förfarandet skall kunna underkännas krävs emellertid också att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. När det gäller den frågan utgår Regeringsrätten-----från att de civilrättsliga förvärven som det är fråga om i målet är giltiga i enlighet med vad som avtalats och från att leasingverksamheten utgjort rörelse enligt KL.

Med dessa utgångspunkter är en tillämpning av lagen mot skatteflykt beroende av om avdragsyrkandet för värdeminskning på inventarier kan underkännas på grund av att det strider mot grunderna för reglerna om beskattning av rörelse och särskilt för reglerna om värdeminskning på inventarier i detta inkomstslag. Vid bedömningen av denna fråga konstaterar Regeringsrätten att det enligt reglerna i KL är möjligt att i inkomstslaget rörelse göra avdrag för värdeminskning inte bara till belopp som motsvarar den faktiska värdeminskningen under året utan därutöver till en nivå som innebär en viss överavskrivning. Det är ett grundläggande drag i rörelsebeskattningen att den ger goda möjligheter att skapa obeskattade reserver. Överavskrivning på inventarier är en av flera tillåtna metoder som syftar till att göra det möjligt att bygga upp sådana reserver. Det skall tilläggas att det beträffande inventarier saknas särskilda regler om avdragsbegränsning motsvarande dem som gäller i fråga om s. k. bokslutslager. Den omständigheten att de inventarier som anskaffats för leasingverksamheten inte har direkt anknytning till bolagets verksamhet i övrigt hindrar därför inte i och för sig avdragsrätt.

I målet har avskrivningsreglerna beträffande inventarier använts för att uppskjuta beskattningen av inkomst av bolagets tillverknings- och försäljningsverksamhet. Mot bakgrund av vad som anförts i det föregående kan en avdragsrätt för den redovisade avskrivningen inte anses strida mot grunderna för reglerna om beskattning av rörelse.

I rättsfallet RÅ 1992 ref 21 II hade ett handelsbolag köpt och hyrt ut inventarierna till säljaren. Regeringsrätten uttalade, utöver vad som anfördes i Dahlénmålet, att "Inte heller har något förhållande framkommit beträffande redovisningen av verksamheten i handelsbolaget, som medför att de yrkade avdragen strider mot grunderna för reglerna om beskattning av handelsbolag eller delägare i sådant bolag".

RÅ 1994 ref 52 (Capinova)

Målet gällde beräkning av underskottsavdrag vid taxering av delägare i ett kommanditbolag (Hannafjorton) som yrkat avdrag avseende bl.a. en av bolaget såsom förskottsränta angiven betalning. Även fråga om beräkning av reaförlust vid försäljning av andel i kommanditbolaget.

Vid prövningen om lagen mot skatteflykt var tillämplig på förfarandet uppkom frågan om den s.k. dubbla avdragsrätten stred mot lagstiftningens grunder. I den delen uttalade Regeringsrätten bl.a. följande.

Regeringsrätten har i det föregående utgått från att skatteplaneringssyfte varit avgörande för NN:s förvärv av andelen i Hannafjorton----Den skatteförmån som följer av den dubbla avdragsrätten får---- anses direkt hänförlig till NN:s förvärv och försäljning av andelen i Hannafjorton. Frågan är därmed om en tillämpning av lagen mot skatteflykt bör leda till att skattemässig hänsyn inte tas till dessa rättshandlingar. En förutsättning härför är----att en taxering på grundval av den dubbla avdragsrätten skulle strida mot lagstiftningens grunder. Lagen är med andra ord tillämplig endast om det av NN hävdade sättet för beräkning av realisationsförlust vid försäljningen av andelen i Hannafjorton kan anses strida mot grundläggande principer inom realisationsvinssystemet.

Regeringsrätten vill i detta sammanhang erinra om att de regler för bestämmande av realisationsvinst och realisationsförlust vid avyttring av andel i handelsbolag som gäller vid den i målet aktuella taxeringen inte innehåller något som anger i vad mån hänsyn skall tas till underskottsavdrag som delägaren har åtnjutit under innehavstiden. Den lösning som innebär att löpande underskottsavdrag inte skall reducera andelens ingångsvärde grundar sig på en lagtolkning som har gjorts i praxis och som sedan lång tid tillbaka har ansetts motsvara gällande rätt. Det kan i denna situation knappast hävdas att den i praxis valda lösningen är oförenlig med lagstiftningens grunder. Om detta ändå skulle anses vara fallet, hade det legat närmare till hands att ändra praxis än att tillgripa lagen mot skatteflykt. Mot den nu angivna bakgrunden kan inte heller det förhållandet att en

skattskyldig på grund av förekomsten av den dubbla avdragsrätten väljer handelsbolaget framför annan företagsform föranleda att lagen mot skatteflykt skall tillämpas. Enligt Regeringsrättens uppfattning utgör därför den dubbla avdragsrätten inte något motiv för att med stöd av nämnda lag bortse från NN:s förvärv, innehav och försäljning av andelen i Hannafjorton.

RÅ 1994 ref 56 (Bolact)

I målet bedömdes skattekonsekvenser vid köp och försäljning av aktier i s.k. utdelningsbolag (se ovan under rubriken utdelningsbolag). Regeringsrätten uttalade följande avseende tillämpningen av lagen mot skatteflykt på förfarandet.

Det står klart att det aktuella förfarandet, om det godtas vid inkomsttaxeringen, medför en inte oväsentlig skatteförmån för NN. Det får också anses klart att uppnåendet av denna skatteförmån utgjort skälet för förfarandet. För att lagen mot skatteflykt skall vara tillämplig krävs emellertid därutöver att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Förfarandet med växling av intäktsslag skall---ses mot bakgrund av 1982 års skattereform. Enligt de bestämmelser som då infördes---skulle vid beräkning av underlaget för tilläggsbelopp gjorda avdrag för underskott i förvärvskälla återföras till beskattning. För den som fått en skattepliktig realisationsvinst kunde effekterna av avdragsbegränsningen undgåas på så sätt att realisationsvinsten genom ett växlingsförfarande ersattes med en kapitalintäkt. Syftet med de år 1986 införda bestämmelserna---var att förhindra att avkastningsfonderna i fortsättningen användes för växlingsförfaranden. I rättsfallet RÅ 1990 ref 101 I och II har Regeringsrätten ansett att taxeringar på grundval av förfaranden avseende s.k. utdelningsfonder, som bedömdes vara i sak identiska med sådana som lagstiftningen om avkastningsfonderna var avsedda att förhindra, skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Den av NN använda metoden för växling av intäktsslag innefattar rättshandlingar med anknytning till ett aktiebolag och inte till någon form av fond. Situationen skiljer sig därigenom från de fall som berörs av 1986 års lagstiftning och Regeringsrättens nyssnämnda avgörande bl.a. genom att hennes förvärv och försäljning avser aktier och inte fondandelar. Någon betalning till överkurs har heller inte förekommit.

Metoden att förvandla en realisationsvinst till en kapitalintäkt genom förvärv av aktier i direkt anslutning till utdelningstidpunkten i kombination med försäljning av samma aktier omedelbart därefter är sedan länge allmänt känd och i stor utsträckning tillämpad. Lagstiftaren har inte ingripit mot sådana

transaktioner, vare sig de avsett enstaka aktier eller skett i större omfattning och i organiserad form. Det förhållandet att transaktionerna, som i förevarande fall, utgör led i ett sammanhållet och huvudsakligen förutbestämt förfarande, som skett under kort tid och som haft syftet att undgå beskattning i form av tilläggsbelopp, innebär i sig inte att grund för att tillämpa skatteflyktslagen föreligger (jfr SOU 1989:81 s. 73).

Att NN genom det praktiserade förfarandet med köp och försäljning av aktier lyckats minska underlaget för beräkning av tilläggsbelopp kan mot denna bakgrund inte anses strida mot grunderna för 1982 års lagstiftning om begränsning av avdragsrätten för underskott. Inte heller kan förfarandet anse strida mot grunderna för 1986 års stopplagstiftning, som specifikt gällde beskattning vid avyttring av andel i avkastningsfond och således tog sikte på en helt annan och klart definierad typ av transaktion än den nu aktuella. Till skillnad från vad som gällde beträffande de i rättsfallen RÅ 1990 ref 101 I och II berörda s.k. utdelningsfonderna är det här fråga om förvärv av aktier i ett aktiebolag, som vid förvärvstillfället innehöll en substans motsvarande minst den strax efter aktieförvärvet mottagna utdelningen.

En av Regeringsrättens ledamöter var skiljaktig och anförde att "förfarandet också strider mot grunderna för 1982 års lagstiftning om begränsning av avdragsrätten för underskott vid beräkning av underlag för tilläggsbelopp". I den delen anförde reservanten, efter att ha konstaterat att lagstiftaren ansett att växlingsförfarandet genom användandet av avkastningsfonder stred mot grunderna för 1982 års lagstiftning, bl.a. följande.

Förfarandet berörs inte direkt av 1986 års stopplagstiftning. Det är likväl i väsentliga hänseenden likartat med inkomstväxling genom avkastningsfonder. Sålunda har förfarandet i princip samma utformning, dvs. köp av andelar i ett rättssubjekt som man i praktiken kontrollerar, mottagande av utdelning och försäljning av andelarna till ett pris motsvarande inköpspriset minskat med utdelningen. Hela förfarandet är i allt väsentligt förutbestämt, förutsebart och genomfört på kort tid.

Syftet med förfarandet är detsamma som i fråga om avkastningsfonderna dvs. att genom inkomstväxling undgå 1982 års avdragsbegränsning. Förfarandet skiljer sig påtagligt från vad som är normalt då aktier köps och försäljes i anslutning till utdelningstidpunkten. Förhållandet mellan insatt kapital och utdelning är också helt annorlunda än vad som är fallet vid marknadsmässiga transaktioner. - 1986 års stopplagstiftning innefattar --- endast inkomstväxling genom avkastningsfonder. Ingenting i lagmotiven eller eljest tyder dock på att detta skulle vara en avsedd gränsdragning från lagstiftarens sida med innebörd att eventuella andra varianter av inkomstväxlingsförfar-

randen skulle godtas. Skälet torde vara att inkomstväxling genom avkastningsfonder var i stort sett den enda metod som vid den tiden tillämpades och att stoppreglerna därför inriktades på detta förfarande.

2.11 Övriga domstolsavgöranden

Följande redogörelse bygger huvudsakligen på domar som läns- och kammarrätterna tillställt kommittén och gör inte anspråk på att vara fullständig.

Skatteflyktslagen har ansetts tillämplig

De avgöranden från länsrätt och kammarrätt i vilka skatteflyktslagen ansetts tillämplig avser i stor omfattning förfaranden som redan varit föremål för Regeringsrättens prövning, huvudsakligen transaktioner med utdelningsfondsandelar och tillskapade förluster vid avyttringar till närstående eller närståendes bolag samt kringgående av vinstbolagsbestämmelsen. I övrigt har lagen mot skatteflykt tillämpats i ett relativt fåtal fall. Nedan följer några typfall som framkommit vid kommitténs kartläggning av avgjorda mål i länsrätt och kammarrätt.

1. I flera fall har avdrag för ränta på reverser som på olika sätt transporterats till utställarens barn vägrats.
2. Avdrag för reaförlust vägrades vid avyttring av bostadsrätt till underpris till närstående.
3. Avdrag vägrades för reaförlust vid avyttring av aktier i konkursmässigt fåmansbolag till maka. I två snarlika fall har Kammarrätten i Stockholm inte ansett lagen mot skatteflykt tillämplig.
4. Avdrag för räntekompensation vägrades.
5. Avdrag för reaförlust vid avyttring av fåmansbolag vägrades. Före överlåtelsen hade bolagets inkråm överlåtits till ett av säljaren kontrollerat bolag. I snarlika fall har andra länsrätter inte ansett lagen mot skatteflykt tillämplig.
6. Dotterbolag vägrades avdrag för förlust som tillskapats genom koncernbidrag till moderbolag. Moderbolaget lämnade i sin tur aktieägartillskott till dotterbolaget. Kammarrätten ansåg att lagen mot skatteflykt inte var tillämplig.

7. Dotterbolag vägrades avdrag för reaförlust vid avyttring av dotterbolag till moderbolag till underpris. Moderbolaget kompenserade det säljande dotterbolaget med aktieägartillskott.

8. Ett förfarande varigenom stoppregeln mot att sätta fastighet på bolag och sälja aktierna i bolaget i stället för att direkt sälja fastigheten kringgicks genom att fastigheten avyttrades till ett dotterbolag till det bolag som avyttrades. Stoppregeln tillämpades med stöd av skatteflyktslagen.

9. Avdrag för reaförlust vid avyttring av revers avseende villkorat aktieägartillskott till skalbolag vägrades. Motsatt utgång i snarlikt fall i annan länsrätt. Båda domarna överklagade till kammarrätt.

10. Avdrag för reaförlust vägrades vid avyttring av lösöre till underpris till närstående.

Kartläggningen visar att vid i vart fall två tillfällen har kammarrätten till skillnad från länsrätten ansett att lagen mot skatteflykt är tillämplig i en viss typsituation. Det gäller dels för tillskapad förlust vid avyttring av fastighet till av närstående ägt bolag, dels vid en vinstbolagstransaktion där länsrätten hade underkänt förfarandet utan stöd av lagen mot skatteflykt.

Skatteflyktslagen har inte ansetts tillämplig

Med undantag för de organiserade uppläggen med handels- och kommanditbolag, förfarandena med utdelningsbolag, vissa vinstbolagstransaktioner samt andra förfaranden som redan varit föremål för Regeringsrättens prövning är följande avgöranden exempel på när lagen mot skatteflykt inte ansetts tillämplig.

1. I ett tiotal fall varigenom förluster (såväl reaförluster som underskottsavdrag) tillskapats genom koncerninterna transaktioner har länsrätter inte ansett att avdrag för förlusterna kan vägras med stöd av lagen mot skatteflykt. Huvudsakligen har det varit fråga om s.k. fiktiva reaförluster vid avyttring av tömda dotterbolag. Förlusterna har redovisats i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Förfarandena har inte ansetts strida mot lagstiftningens grunder. Några av domarna har överklagats till kammarrätt.

2. Fåmansbolagsdelägares avstående från löneuttag vid avyttring av fåmansbolag ansågs inte kunna angripas med stöd av av lagen mot skatteflykt. Förfarandet ansågs inte utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet (jfr RÅ 1987 ref 131).

3. Ett förfarande varigenom delägare i ett kommanditbolag tog ut medel från bolaget till förfång för det aktiebolag som var

komplementär i kommanditbolaget (delägarna ägde även komplementären) ansågs inte strida mot grunderna för reglerna om förbjudna lån.

4. Flera stora företag deltog i förfaranden som gav upphov till stora underskott i kommanditbolag. Kommanditbolagen köpte in flygplan och vidareuthyrde dem (de s.k. flygplansleasingmålen). Förfarandet ansågs inte strida mot lagstiftningens grunder. Målen är överklagade till Regeringsrätten.

5. Juridiska personers transaktioner med utdelningsfundsandelar har i flera fall inte ansetts strida mot lagstiftningens grunder. I något fall har lagen mot skatteflykt ansetts tillämplig.

6. Ett förfarande varigenom den s.k. uppskovsregeln i 2 § 4 mom. 10 st. lagen om statlig inkomstskatt utnyttjats för att säljaren skulle undgå reavinstbeskattning vid avyttring av ett dotterbolag (indirekt aktieöverlåtelse) har i ett fall inte ansetts strida mot lagstiftningens grunder. Länsrättsdomen är överklagad.

7. I flera fall har avdrag för förskottsränta som betalats innan ny lagstiftning trätt i kraft inte ansetts strida mot lagstiftningens grunder.

8. Överlåtelse av andelar i skogsbruksfastighet till närstående i syfte att skapa avdragsutrymme för skogsavdrag har i flera fall inte ansetts utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet.

9. Ett förfarande varigenom en skattskyldig som skulle flytta utomlands ingick ett optionsavtal att sälja aktier (när optionsavtalet infriades var säljaren inte längre skattskyldig i Sverige) ansågs inte strida mot lagstiftningens grunder.

10. En skattskyldig tilldelade sig genom nyemission aktier i ett fåmansbolag, vilket medförde att det totala anskaffningsvärdet steg. Aktierna avyttrades därefter med förlust. Förfarandet ansågs inte strida mot lagstiftningens grunder.

2.12 Genomsyn

En rättstillämpning som innebär genomsyn intar en central roll när olika metoder att motverka skatteflykt förs på tal. Frågan om genomsyn och dess räckvidd som metod att motverka skatteflykt har utförligt behandlats i bl.a. förarbetena till 1980 års lagstiftning och har sedan länge varit föremål för diskussion i litteraturen. Genomsynsmetoden har huvudsakligen tillämpats på kapitalbeskattningsområdet och på utbetalda ersättningar eller förmåner till

anställda eller deras närstående. Regeringsrätten har också i flera fall prövat frågan om vem som skall beskattas när en fysisk person som bedriver personlig verksamhet lägger verksamheten i eget bolag. Även på företagsbeskattningsområdet har frågan om genomsyn aktualiserats i några uppmärksammade avgöranden.

Bortsett från den osäkerhet som råder angående metodens räckvidd synes en tämligen väl förankrad uppfattning vara att genomsyn i skatterätten i allmänhet innebär att man vid den skatterättsliga prövningen av en transaktion eller ett förfarande bortser från rättshandlingarnas formella innebörd och i stället lägger rättshandlingarnas reella innebörd till grund för bedömningen av transaktionen eller förfarandets rättsverkningar för taxeringen. I bedömningen läggs ofta stor vikt vid om rättshandlingen eller rättshandlingarna med undantag för skatteförmånen saknar betydelse. I litteraturen har uttalats följande rörande tillämpningen av genomsynsmetoden.²

Genomsynsprincipen är ett komplement till övriga angreppsmetoder avseende skatteflykt. Principen tillämpas med försiktighet och endast i fall, då det är uppenbart att parterna endast avsett att uppnå en skattelindring genom de i och för sig civilrättsligt giltiga avtal som träffats. I stället för att göra en ingående civilrättslig analys avseende partsavsikten bakom upprättade handlingar har regeringsrätten valt att tillskapa ett särskilt skatterättsligt rättsläge, där de civilrättsliga rättshandlingarnas ordalydelse har frångåtts. Detta behöver inte innebära, att det verkligen föreligger en skillnad mellan civilrätten och skatterätten. Rättshandlingarna är av den naturen, att man inte kan utesluta, att annan partsavsikt än den som kommit till uttryck i de skrivna handlingarna, skulle kunnat intolkas i de företagna rättshandlingarna även vid en civilrättslig bedömning.

I bilaga 2 återges några avgöranden från Regeringsrätten där frågan om genomsyn aktualiserats i mål där förfaranden enbart eller huvudsakligen synes ha tillkommit för att uppnå skattelättnader. Praxisgenomgången är på intet sätt uttömmande och omfattar huvudsakligen förfaranden med anknytning till kapital- eller företagsbeskattningsområdet. Genomgående omfattar förfarandena fler än en rättshandling. Regeringsrätten har i flera av domarna

²Grosskopf, Rabe och Johansson, Det svenska skattesystemet, 8 upplagan s 732.

uttryckligen uttalat att de rättshandlingar som vidtagits skall bedömas sammantaget och inte var för sig. Huruvida de rättshandlingar som ingår i förfarandet vidtas vid ett och samma tillfälle eller under en kortare eller längre tidsperiod synes vara av underordnad betydelse. Avgörande är i stället om det på förhand varit bestämt att de olika rättshandlingarna skall vidtas, dvs. om utfallet av de olika transaktionerna varit förutbestämt. Praxis ger således stöd för att genomsyn kan tillgripas när ett förfarande består av flera av varandra formellt oberoende rättshandlingar som vidtagits för att uppnå en visst skattemässigt resultat.

Till skillnad från fall av skenrättshandlingar, som saknar rättverkningar, innebär genomsyn definitionsmässigt att ett förfarande eller en transaktion ges en annan innebörd än som följer av dess formella lydelse. En genomsyn kan således inte utmynna i att man helt bortser från vidtagna rättshandlingar. Rättshandlingarna skall i stället ges den eller de rättsverkningar de i realiteten ger upphov till.

I RÅ 1987 ref 78 (Accenta) ansågs den skattskyldige i stället för att ha ingått ett kreditavtal ha förvärvat en handling som skulle läggas till grund för ett avdragsyrkande. Betalningen för handlingen utgjorde således inte ränta. Motsvarande utgång finns i bl.a. RÅ 1989 ref 127 (Diamantfinans), RÅ 1989 not 525 (Diamantfinans) och RÅ 1989 not 526 (Conquestus). I RÅ 1986 ref 51 (Guldobligationsmålet) ansågs förfarandet innebära att det mot obligationen svarande guldmetallet förvärvats i stället för obligationen. I RÅ 1989 ref 62 I och II (sale and leaseback av fastighet resp. byggnad på ofri grund) var frågan om förfarandena innebar att parterna ingick kreditavtal med fastigheten resp. byggnaden som säkerhet i stället för avtal om överlåtelse av egendomen.

Av praxis följer också att enbart de förhållandena att förfarandet varit förutbestämt och den skattskyldiges enda skäl till förfarandet varit att uppnå en viss skatteeffekt inte utgör tillräcklig grund för att bortse från rättshandlingarnas formella innebörd. Av Regeringsrättens motivering i bl.a. RÅ 1989 ref 62 I och II samt RÅ 1994 ref 52 följer att vid bedömningen läggs stor vikt vid frågan huruvida rättshandlingarnas formella lydelse, förutom skattekonsekvenserna, ger eller kan ge upphov till rättsverkningar och ekonomiska konsekvenser för den enskilde. Jämför även Regeringsrättens motiveringar i bl.a. RÅ 1990 ref 101 I och II samt RÅ 1994 ref 56 (se bilaga 2).

2.13 Kodifiering av genomsynsmetoden?

Innan vi överväger hur den nya skatteflyktsklausulen bör utformas finns anledning att beröra frågan om den i praxis utbildade genomsynsmetoden bör lagfästas. I den frågan gör vi följande bedömning.

En kodifiering av genomsynsmetoden i linje med t. ex. vad som föreslogs av två ledamöter av Lagrådet vid granskningen av 1980 års skatteflyktsklausul (se avsnitt 2.4) torde inte ge upphov till någon förändring i synen på när genomsyn som metod kan komma att användas för att komma tillrätta med skatteflykt. En kodifiering av genomsynsmetoden skulle således enbart få till följd att grunddragen i en redan i praxis fast förankrad och allmänt vedertagen metod lagfästs. Kodifieringen i sig skulle varken underlätta för tillämparen att fastställa vad som är förfarandets verkliga innebörd eller öka förutsebarheten för de enskilda. Alltjämt skulle i varje enskilt fall vara nödvändigt att ta ställning till om förfarandet har en annan, verklig innebörd, än som följer av rättshandlingarnas formella lydelse.

De överväganden som ledde fram till att någon kodifiering inte skedde i samband med 1980 års lagstiftning får i viss utsträckning anses ha bärkraft än i dag. I promemorian Ds B 1978:6 (s. 76) framfördes bl.a. följande skäl mot att lagfästa genomsynsmetoden.

Har en rättshandling utåt rubricerats på ett felaktigt eller missvisande sätt eller har den i övrigt utformats så att de egentligen åsyftade rättsverkningarna döljs, brukar domstolarna bedöma den efter dess verkliga innebörd. Den---föreslagna regeln om att rättshandlingar skall bedömas efter sin verkliga innebörd är alltså inte nödvändig för att komma tillrätta med de klara fallen av sken och felaktig rubricering. Samtidigt kan en sådan regel i andra fall aktualisera vissa gränsdragnings- och tolkningsproblem. Gränsen mellan å en sidan sken och felaktig rubricering och å andra sidan vissa kringgåendeförfaranden kan nämligen vara oklar. Ett skatteflyktsförfarande kan ofta bedömas ur olika synvinklar. I praktiken finns flera exempel på att ett förfarande av vissa bedömare har betraktats som en skenrättshandling i mer vidsträckt mening medan andra bedömt förfarandet som ett kringgående av skattelag. Ett ytterligare skäl mot att införa den föreslagna regeln är att den, för att domstolarnas hittillsvarande praxis skall kunna upprätt-hållas, skulle behöva göras tillämplig över hela skatte- och avgiftsområdet, medan en allmän skatteflyktsklausul----f.n. bör ha ett betydligt snävare tillämpningsområde. -----Förslaget skulle inte heller få någon större betydelse för inkomst- och förmögenhets-

beskattningen, eftersom den ordning som föreslås-- redan i viss utsträckning tillämpas på det området av skattedomstolarna.

Av det ovan anförda följer att bl.a. att frågan om vilka skatter som skall omfattas av skatteflyktslagen har betydelse vid ställningstagandet om genomsynsmetoden bör kodifieras. Om en genomsynsföreskrift skulle tas in i t.ex skatteflyktslagen och den allmänna skatteflyktsklausulen ges en snävare utformning än vad som i dag gäller för genomsyn måste särskilt anges att den lagfästa genomsynen inte är begränsad till de skatter som omfattas av den allmänna skatteflyktsklausulen. Detta skulle kunna ge upphov till tolkningsproblem. Dessutom kan befaras att en kodifiering skulle hämma den utveckling som alltjämt sker i praxis av genomsynsmetoden.

Sammanfattningsvis anser vi således att den i praxis utbildade genomsynsmetoden inte bör lagfästas.

2.14 Allmänt om en generell lagstiftning mot skatteflykt

I avsnitt 2.2-2.7 återges de allmänna överväganden som ledde fram till att den nuvarande generalklausulen infördes. Vad som i det avseendet uttalats av bl.a. regering och riksdag får i stor utsträckning anses ha bärkraft än i dag. Skatteflyktslagen är dock inte och kommer inte heller i framtiden att vara någon patentrösning för att förhindra oönskade effekter av skattelagstiftningen. I första hand måste dessa effekter som hittills skett motverkas genom en lämpligt utformad lagstiftning.

Genom skattereformen har möjligheten till skatteplanering och följaktligen också förekomsten av förfaranden och handlanden som är att betrakta som skatteflykt minskat på viktiga områden. Kommittén för utvärdering av skattereformen³ konstaterar bl.a. att den enhetliga och separata kapitalbeskattningen, den halverade bolagsskattesatsen samt den reducerade fördelen av att omvandla löpande kapitalinkomster till reavinster minskat utrymmet för skatteplanering.

³ KUSK (SOU 1995:104) Skattereformen 1990-1991 En utvärdering.

Även efter skattereformen kvarstår dock fortfarande skillnader i beskattningen, t.ex. mellan arbets- och kapitalinkomster. Också i andra avseenden kvarstår eller har i samband med reformen skapats asymmetrier och andra ojämnheter i beskattningssystemet. Fortfarande finns således utrymme dels för skatteplaneringsförfaranden, dels för sådana förfaranden som är att betrakta som skatteflykt. Det är därför närmast naivt att tro att skattereformen eller andra ändringar av de materiella beskattningsreglerna helt kan sätta stopp för skatteflyktsförfaranden.

Med skatteflykt avses härvid främst - som framgår av motivuttalandena till den nuvarande skatteflyktslagen - sådana förfaranden där civilrättsligt giltiga rättshandlingar används för att kringgå eller utnyttja skattebestämmelser i syfte att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteeffekter. De i praxis utbildade lagtolkningsmetoderna, såsom den ovan behandlade genomsynen, har visat sig vara otillräckliga när det gäller att förhindra och motverka sådana skatteflyktsförfaranden. Således behövs även i framtiden en lagstadgad tolkningsanvisning som ger tillämparen möjlighet att under vissa förutsättningar angripa förfaranden som inte kan förhindras eller motverkas med annan lagtolkning.

Såväl lojalitetsaspekten som det grundläggande kravet på att tillämpningen av skattelagstiftningen sker likformigt och rättvist förutsätter att tillämparen har möjlighet att ingripa mot skatteflyktsförfaranden. En i lag meddelad tolkningsanvisning får dock inte ges en sådan vidd och allmän utformning att den enskildes rättssäkerhet träds för när genom minskad möjlighet att överblicka konsekvenserna av företagna rättshandlingar.

Av rättsfallsgenomgången följer att skatteflyktslagen upprepade gånger inte ansetts tillämplig i fall som haft typiska inslag av skatteflykt. Det har vidare framkommit att lagen även i andra avseenden medför tillämpningsproblem. Enligt direktiven skall den nuvarande klausulen göras effektivare. Effektiviseringen får enligt vår bestämda uppfattning dock inte ske på bekostnad av kraven på rättssäkerhet och förutsägbarhet. En avgörande utgångspunkt vid utformningen av en ny generalklausul är således att en rimlig avvägning mellan effektivitetskravet och kravet på förutsebarhet uppnås.

Den nuvarande klausulen har kritiserats för att den bl.a. skulle ge upphov till oförutsebar tillämpning. Av kommitténs kartläggning och av tidigare genomförda granskningar av bl.a. Justitiekanslern följer att det saknas stöd för antagandet att lagstiftningen lägger hinder i vägen för rättshandlingar som

motiverats av andra skäl än att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteeffekter. Inte i något av de prövade fallen kan klausulen anses ha hämmat eller motverkat sund och affärsmässigt betingad verksamhet. Tvärtom ger enligt vår mening karaktären av de frågor som hittills prövats mot skatteflyktslagen vid handen att det knappast kan ha kommit som en överraskning för de skattskyldiga eller - i förekommande fall - de konsulter e.d. som rått de skattskyldiga att genomföra förfarandena, att en tillämpning av generalklausulen aktualiserats. Genomförda förfaranden som angripits med skatteflyktslagen framstår således i hög grad som kalkylerat risktagande. Om dessa förfaranden inte skulle kunna angripas skulle det allmännas ställning gentemot de fåtalet individer som har anledning att vidta dessa förfaranden undermineras i sådan grad att beskattningssystemets trovärdighet allvarligt sätts på spel.

Om den skattskyldige befarar att det tilltänkta handlandet ligger i gråzonen mellan vad som är godtagbart och vad som är att betrakta som skatteflykt har han möjlighet att ansöka om förhandsbesked. Den enskildes rättssäkerhet förstärks således genom möjligheten att få det tilltänkta förfarandet prövat förhandsbeskedsvägen. Vi anser därför att förhandsbeskedsinstitutet utgör ett viktigt komplement till skatteflyktslagen.

Det har vidare gjorts gällande att den nuvarande skatteflyktslagen är ineffektiv och att den av den anledningen skulle sakna berättigande. Detta motsägs av rättsfallsgenomgången som visar att lagstiftningen, trots den restriktiva tillämpningen, kommit att tillämpas i ett inte obetydligt antal fall. I första hand torde lagstiftningen dock ha betydelse som ett avhållande medel mot skatteflyktstransaktioner. Även om det naturligtvis är omöjligt att i mätbara termer uppskatta lagstiftningens betydelse i preventivt hänseende är det enligt vår mening uppenbart att en generalklausul fyller en mycket viktig funktion även i det avseendet.

2.15 Utformning av en ny lag mot skatteflykt

Kommittén har övervägt olika alternativa utformningar av den reformerade lagstiftningen. Ett huvudalternativ har varit att den nuvarande lagstiftningen efter erforderliga justeringar läggs till grund för den nya generalklausulen. Vidare har undersökts om

någon utländsk klausul kan användas som förebild. Vi har även undersökt om generalklausulen kan utformas med ledning av den tidigare behandlade genomsynsmetoden.

I bilaga 3 beskrivs översiktligt hur skatteflykt motverkas i några andra länder. Möjligheten att utforma den svenska klausulen utifrån utländska modeller begränsas dock bl.a. av att de utländska klausulerna är gjorda för att tillämpas i främmande rättssystem. Utan ingående kunskaper om de andra ländernas beskattningsregler och tillämpade lagtolkningsmetoder torde man ha svårt för att i detalj utforma en svensk skatteflyktsklausul utifrån förhållandena i andra länder. Vi har emellertid studerat utländska klausuler, även om de rättsordningar klausulerna tillämpas eller har tillämpats i skiljer sig från vår, för att se om de kan tjäna till ledning för utformningen av en ny svensk klausul. Vi har mot den bakgrunden närmare studerat de finska, holländska och kanadensiska klausulernas lydelse.

Som framgår av bilaga 3 har den finska klausulen i 56 § 1 mom. beskattningslagen följande lydelse.

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

Enligt vår mening är i första hand utformningen av bestämmelsens andra mening av intresse. "Har köpeskilling, annat vederlag eller prestationstid i köpe- eller annat avtal bestämts eller annan åtgärd vidtagits uppenbarligen i syfte att uppnå befrielse från skatt, kan den beskattningsbara inkomsten och förmögenheten uppskattas." Bestämmelsen saknar en objektiv förutsättning motsvarande "lagstiftningens grunder" i den svenska klausulen.

Även enligt den holländska klausulen skall under vissa förutsättningar bortses från rättshandlingar om det "måste antas att de inte hade kommit till stånd om de inte skulle ha för framtiden helt eller delvis omöjliggjort beskattning". Även den holländska klausulen saknar en objektiv förutsättning av den typ vi har i Sverige. Eftersom klausulen förutsätter att man skall bortse från rättshandlingarna fångar den enligt sin översatta lydelse inte upp kringgåendeförfaranden. Om den svenska klausulen skall utformas med ledning av den holländska klausulens lydelse måste klausulen

således kompletteras i det avseendet. Vidare är ändamålsrekvisitet "måste antas ha kommit till stånd" annorlunda utformat än motsvarande rekvisit i lagen mot skatteflykt, "det huvudsakliga skälet".

Till skillnad från nyss nämnda klausuler innehåller den kanadensiska klausulen ett rekvisit av viss objektiv karaktär i den meningen att en förutsättning för tillämpning av klausulen är att transaktionen i fråga innebär ett missbruk av skattebestämmelserna. I övrigt omfattar klausulen enligt sin översatta ordalydelse "varje transaktion som lett till en skatteförmån, om det inte skäligen kan antas att transaktionen i första hand företagits i något ärligt/verkligt syfte och inte för att uppnå skatteförmånen". Klausulen innehåller - i likhet med t.ex. den finska klausulen - en bestämmelse om att skatten skall uppskattas efter vad som är skäligt. Enligt vår mening skulle troligen en klausul som utformas med ledning av den kanadensiska klausulen behöva kompletteras för att kunna tillämpas på kringgåendeförfaranden.

Om generalklausulen skulle utformas med ledning av den finska klausulen eller den holländska klausulen krävs att den objektiva förutsättningen "lagstiftningens grunder" slopas. Vad gäller den kanadensiska klausulen torde förutsättningen att förfarandet skall innebära ett missbruk av skattebestämmelserna medföra att tillämparen på ett eller annat sätt ändå måste utröna vad som är lagstiftningens syfte för att kunna bedöma om ett "missbruk" föreligger. I annat fall skulle tillämparen vara utlämnad till sina egna etiska och moraliska värderingar vid bedömningen av vad som är missbruk.

Vi anser att avsaknaden av en objektiv förutsättning motsvarande "lagstiftningens grunder" e.d. påtagligt påverkar förutsebarheten och ökar risken för olikformig tillämpning. Enligt vår mening skulle risken för godtycke bli än mer tydlig om en sådan bestämmelse kombinerades med ett lägre beviskrav för att den skattskyldiges motiv för förfarandet varit att tillägna sig en skatteförmån. Rättssäkerhetsskäl talar således för att en klausul som saknar en uttrycklig hänvisning till lagstiftningens syfte eller motsvarande måste kombineras med krav på att den skattskyldiges handlande motiverats av enbart skatteskal. Ändras det nuvarande avsiktsrekvisitet "det huvudsakliga skälet för förfarandet" i den riktningen skulle mot bakgrund av de slutsatser rättsfallsgenombången föranleder lagstiftningens effektivitet påtagligt begränsas. Vi anser därför att det inte är lämpligt att utforma den nya klausulen med ledning av de ovan nämnda klausulerna.

På ovan anförda skäl anser vi att man inte heller bör utforma klausulen med utgångspunkt i en bestämmelse som föreskriver att förfarandet skall vara "otillbörligt", "ovanligt" eller motsvarande. I det avseendet ansluter vi oss således till vad man i tidigare lagstiftningssammanhang uttalat om att det inte är lämpligt att utforma klausulen med utgångspunkt i en föreskrift av huvudsakligen subjektiv karaktär.

Vad avser möjligheten att utforma generalklausulen med ledning av den i praxis tillskapade genomsynsmetoden gör vi följande bedömning.

Generalklausulen infördes bl.a. för motverka s.k. kringgåendeförfaranden. En skatteflyktsklausul som utformas med utgångspunkt i genomsynsmetoden är svårtillämpad beträffande kringgåendeförfarandena och måste således kompletteras i det avseendet. Vad gäller själva genomsynen utgår den som tidigare nämnts från en prövning av en eller flera rättshandlingars verkliga innebörd. Eftersom det redan av praxis följer att prövningen inte är begränsad till enstaka rättshandlingar bör frågan om hur genomsynen skall "utvidgas" för att på ett effektivare sätt motverka skatteflykt ta sikte på fastställandet av den verkliga innebörden av ett förfarande. Som framgår av praxis är det därvid av betydelse om rättshandlingarnas formella innebörd, förutom skattekonsekvenserna, ger eller kan ge upphov till rättsverkningar och ekonomiska konsekvenser för den enskilde. Om dessa rättsverkningar i jämförelse med de skattemässiga konsekvenserna är betydelselösa eller är helt underordnade det skattemässiga utfallet av förfarandet kan göras gällande att en kodifierad genomsynsmetod bör kompletteras med ett rekvisit som ger tillämparen möjlighet att bortse från dessa rättsverkningar. För att inte låsa tillämparen torde det i så fall vara nödvändigt att överlåta till denne att i det enskilda fallet ta ställning till vilken betydelse rättsverkningarna som följer av den formella innebörden av förfarandet skall ha. Således borde tillämparen ges en relativt opreciserad möjlighet att bortse från rättsverkningar. En sådan bestämmelse skulle troligen inte gå att införa utan stor risk för att förutsebarheten går förlorad. Även om det skulle gå att utforma ett sådant rekvisit så att en någorlunda godtagbar avvägning mellan kraven på effektivitet och förutsebarhet uppnås brister genomsynsmetoden i vart fall i andra avseenden. Definitionsmässigt skall vid genomsyn den verkliga innebörden av förfarandet läggas till grund för bedömningen av dess rättsverkningar vid taxeringen, dvs. man kan inte bortse från rättshandlingarna. Om det bedöms att den verkliga innebörden av

ett förfarande är att ett kreditavtal ingåtts mellan parterna i stället för avtal om överlåtelse av egendom torde det vara tämligen enkelt att fastställa konsekvenserna för den skattskyldiges taxering. I andra situationer, exempelvis med konstruerade avdrag eller förluster, uppstår problemet att fastställa en annan innebörd än som följer av rättshandlingarnas formella lydelse. Det torde därför vara oundvikligt att klausulen innehåller en möjlighet för tillämparen att helt bortse från en eller flera rättshandlingar. Kompletteras genomsynsmetoden med ett sådant moment kan inte hävdas att man företar genomsyn. Den nu diskuterade utvidgningen av genomsynsmetoden kan vidare befaras ge upphov till en diskrepans mellan civilrätt och skatterätt.

Med beaktande av vad ovan anförts och med hänsyn till kravet att lagstiftningen inte får utformas på sådant sätt att den enskildes rättssäkerhet äventyras anser vi att det inte är möjligt att utforma en effektivare skatteflyktsklausul med utgångspunkt i den i praxis skapade genomsynsmetoden.

Enligt vår mening är inte heller lämpligt att utforma generalklausulen på så sätt att den föreskriver att tillämparen skall kunna bortse från sådana förfaranden som inte haft annat syfte än att reducera skatt e. d. Mot en sådan utformning kan i huvudsak anföras vad ovan påtalats angående bristerna med en bestämmelse utformad med ledning av t.ex. den finska klausulen eller genomsynsmetoden. Frågan är dessutom om en sådan tolkningsanvisning i allmänhet skulle motverka skatteflykt i högre grad än vad som i dag är möjligt med t.ex. genomsyn. En sådan föreskrift kan dessutom befaras ge upphov till gränsdragningsproblem till sådana förfaranden som uttryckligen eller underförstått accepteras av lagstiftaren. I många skatteflyktsförfaranden har de skattskyldiga dessutom delvis andra motiv för sina ageranden än att uppnå en skatteförmån. I de fall den skattskyldige kan åberopa andra skäl för sitt handlande än att vinna skattefördelar vid beskattningen skulle en sådan föreskrift sakna verkan. Problemet ställs på sin spets om skatteflyktsförfarandet utgår från en i praxis utbildad norm. Ett förfarande som tidigare godtagits i praxis skulle således kunna underkännas vid en senare prövning om det framkommer att den skattskyldige i det senare fallet enbart avsåg att uppnå skattefördelar med sitt handlande. Enligt vår uppfattning bör inte en generalklausul få ge upphov till sådana effekter. Med beaktande härav anser vi inte heller att det är lämpligt att komplettera den nuvarande klausulen med en subsidiär bestämmelse av det nu diskuterade slaget.

2.16 Generalklausulens tillämpningsförutsättningar

Med beaktande av de slutsatser rättsfallsgenomgången föranleder och kommitténs bedömning att det inte är lämpligt att utforma klausulen med ledning av genomsynsmetoden eller övriga undersökta alternativ talar övervägande skäl för att erforderliga ändringar av generalklausulen bör ske med utgångspunkt i den nuvarande lagstiftningen. Härvid bör dock betonas att även om vi ställer oss avvisande till en kodifiering av genomsynsmetoden innebär detta inte att förekomsten av en generalklausul bör minska möjligheten att tolka skattebestämmelserna med tillämpning av genomsyn. Av den tidigare framställningen framgår också att domstolar och andra rättstillämpande instanser såväl före den nuvarande skatteflyktsklausulens tillkomst som under dess giltighetstid tolkat skattebestämmelserna med beaktande av rättshandlingarnas verkliga innebörd. Genomsynsmetoden får som hittills skett utvecklas i praxis vid sidan av den lagtolkning som skatteflyktslagen leder till. Vid utformningen av den nya klausulens tillämpningsförutsättningar anser vi att dessa i högre grad än i den nuvarande klausulen bör tydliggöras redan i lagtexten. Då det dessutom kan hävdas att de nuvarande lagmotiven i viss utsträckning är oklara och motivuttalandena i något fall t.o.m. kan uppfattas som motstridiga bör lagtexten till den omarbetade klausulen förändras.

2.16.1 Rekvisitet lagstiftningens grunder

Förslag: Rekvisitet som f.n. uttrycks med orden "strida mot lagstiftningens grunder" ändras på så sätt att det föreskrivs att förfarandet skall "strida mot lagstiftningens syfte såsom det kommit till uttryck i bestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet".

Som framgår av rättsfallsammanställningen har frågan om ett förfarande strider mot lagstiftningens grunder aktualiserats i merparten av de avgöranden där skatteflyktslagen åberopats men

inte ansetts tillämplig. En analys av Regeringsrättens praxis visar att rekvisitet "lagstiftningens grunder" ofta varit det som brustit i dessa fall. Detta rekvisit kan alltså sägas vara det som föranlett att klausulen inte tillämpats i ett antal fall som likväl haft påtaglig skatteflyktskaraktär. Hos företrädare för såväl domstolar som skattemyndigheter och skattekonsulter synes vidare finnas den uppfattningen att rekvisitet är svårt att tillämpa. Vi har därför övervägt om inte rekvisitet borde ges en något ändrad utformning i en ny generalklausul.

Vid dessa överväganden aktualiseras flera frågor. Till en början bör bedömas om rekvisitet fortfarande skall ha en objektiv karaktär eller om något subjektivt element, såsom "otillbörligt" eller liknande, bör införas. Därefter bör prövas om rekvisitet är tillräckligt preciserat i själva lagtexten eller om denna bör byggas ut för att tydligare än för närvarande ange innebörden. Vidare bör tas upp frågan om förhållandet mellan skatteflyktsklausulen och s.k. stopplagstiftning. I det sammanhanget aktualiseras också spørsmålet om när ett visst förfarande, som inte föranlett lagstiftning, skall anses vara godtaget av lagstiftaren. I sådana fall bör sålunda förfarandet, även om det i övrigt uppfyller skatteflyktslagens kriterier, inte anses strida mot lagstiftningens grunder eller motsvarande förutsättning.

Vad först gäller frågan huruvida rekvisitet bör behålla sin nuvarande objektiva karaktär vill vi anföra följande.

Vi har tidigare redovisat vår uppfattning om skatteflyktslagens allmänna utformning. Därvid har vi funnit att någon grundläggande förändring, omfattande nya rekvisit sådana som otillbörlighet, rättsmissbruk m.m., inte bör genomföras. Vi har i stället bedömt att utgångspunkten i förevarande hänseende bör vara ett rekvisit som i likhet med "lagstiftningens grunder" är av objektiv karaktär. Tillämpade lagtolkningsmetoder och kraven på likformighet och förutsägbarhet utesluter enligt vår uppfattning ett rekvisit som i större utsträckning än det nuvarande förutsätter att tillämparen lägger moraliska eller etiska värderingar till grund för prövningen. De alternativa utformningar av rekvisitet som tidigare diskuterats, i varje fall sedan mitten av 1970-talet, såsom otillbörlig, ovanlig, rättsmissbruk etc. anser vi som ovan redovisats i avsnitt. 2.15 inte lämpliga. Vi anser sålunda att rekvisitets objektiva karaktär bör behållas.

Vi redovisar härfter våra synpunkter på frågan om hur detaljerat rekvisitet bör anges i själva lagtexten. I den nuvarande klausulen anges rekvisitet endast med det allmänna uttrycket

“lagstiftningens grunder” medan den närmare innebörden belyses i lagmotiven.

Vi vill här peka på att det numera finns en tendens hos de svenska förvaltningsdomstolarna - bl.a. på grund av inflytande från europarätten - att vid lagtillämpning sträva efter en tolkning som direkt anknyter till författningstexten. Motivuttalanden som inte helt täcks in av lagtexten beaktas inte i samma utsträckning som tidigare. En sådan rättstillämpning är självfallet till fördel för rättssäkerheten. Vi anser mot bakgrund härav att rekvisitets innebörd bör anges direkt i lagtexten så långt detta är möjligt.

När det gäller den närmare utformningen av rekvisitet redovisar vi följande överväganden.

En utgångspunkt bör vara den nyss angivna tendensen hos förvaltningsdomstolarna att vid rättstillämpningen fästa ökad vikt vid lagtexten på bekostnad av lagmotiven. Med hänsyn härtill anser vi att rekvisitet bör anknyta till de rättsgrundsatser som kommer till uttryck direkt i lagbestämmelserna och lagstiftningens allmänna uppbyggnad, dvs. inte huvudsakligen till vad som anges i motiven till bestämmelserna. Kommitténs uppfattning att lagstiftningens allmänna principer skall beaktas vid prövningen är i och för sig inte ny. I förarbetena till 1980 års lagstiftning framhålls att bedömningen av lagstiftarens intentioner skall göras med ledning av bl.a. reglernas allmänna uppbyggnad. Uttalanden av motsvarande innebörd återfinns även i förarbetena till 1982 års ändringar av lagstiftningen. Även Skatteflyktsutredningen förordade att rekvisitet utformades på så sätt att hänsyn skulle tas till de utnyttjade reglerna i ett större sammanhang. Det förhållandet att lagstiftningens allmänna principer skall läggas till grund för prövningen om ett förfarande strider mot lagstiftningens grunder bör emellertid komma till tydligt uttryck redan i lagtexten. Dessa allmänna principer anser vi bör betecknas “lagstiftningens syfte”.

När det sedan gäller att bestämma innebörden av “lagstiftningens syfte” anser vi att detta bör ske med utgångspunkt i bestämmelsernas allmänna utformning och i de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. Genom dessa uttryck framhävs att det i första hand är lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som skall tjäna som underlag vid prövningen om förfarandet är oförenligt med lagstiftningens syfte.

De regler och andra faktorer som enligt vår uppfattning uttrycker lagstiftningens syfte utgörs av de bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet i fråga liksom de allmänna reglerna om bestämmande av skattepliktig inkomst och avdragsgilla

kostnader liksom övriga regler om fastställande av skatteunderlag. Vi anser därför att rekvisitet bör ges följande utformning.

En taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte såsom det kommit till uttryck i bestämmelsernas allmänna utformning och i de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Innebär förfarandet i fråga att t.ex. en avdragsregel utnyttjas bör inte bara den bestämmelsens syfte beaktas utan även syftet med allmänna bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Det är sålunda syftet med bestämmelsen eller bestämmelserna i fråga som skall vara avgörande för bedömningen huruvida de utnyttjas eller kringgås på ett av lagstiftaren inte avsett sätt. Med bestämmelser avses vid tillämpning av skatteflyktslagen naturligtvis enbart regler om bestämmande av skatteunderlag och inte t.ex. civilrättsliga bestämmelser.

Även om omarbetningen av lagtexten bl.a. innebär att lagmotivens betydelse vid prövningen tonas ned avses självfallet - liksom vid sedvanlig lagtolkning - att vid oklarhet angående syftet med en viss bestämmelse eller ett regelsystem ledning bör hämtas från lagmotiven.

Innebörden av uttrycket "strider mot lagstiftningens syfte" är också beroende på den betydelse man tillägger införandet av s.k. stopplagstiftning eller det motsatta förhållandet, dvs. att ett visst förfarande i praxis godtagits utan att lagstiftaren ingripit.

I den skatterättsliga debatten har i bland gjorts gällande att en stopplagstiftning beträffande vissa särskilt angivna förfaranden innebär att lagstiftaren underförstått godtagit förfaranden som har likartad karaktär men likväl på något sätt skiljer sig från dem som stopplagstiftningen direkt tar sikte på. Av praxis framgår att ett kringgående av en stoppregel i vissa fall inte utesluter tillämpning av den nuvarande generalklausulen. Enligt vår uppfattning bör inte heller den omständigheten att ett förfarande som innebär att en stoppregel kringgås förhindra att skatteflyktsklausulen tillämpas på förfarandet.

Ett samband med den nyssnämnda frågan har som tidigare nämnts det mera generella spørsmålet av verkningarna av att lagstiftaren inte ingripit mot enstaka förfaranden som gett förmånliga skatteeffekter men som skett inom ramen för en normal ekonomisk verksamhet och haft en rimlig affärsmässig motivering. Därefter har förfarandet börjat utnyttjas - och i vissa fall t.o.m.

marknadsföras och tillhandahållas ett stort antal personer som s.k. upplägg - enbart i skatteundandragande syfte. Problemet ställs på sin spets om Regeringsrätten prövat det förra förfarandet och godtagit det. Enligt vår mening bör åtskillnad göras mellan å ena sidan de förfaranden som domstolen enbart prövat mot de materiella skattereglerna och de fall där förfarandet även prövats mot generalklausulen. Har domstolen vid den förstnämnda prövningen av t.ex. processuella skäl varit förhindrad att pröva förfarandet även mot skatteflyktslagen bör inte vid en senare prövning anses att lagstiftaren underförstått accepterat förfarandet. Detsamma bör anses gälla om skatteflyktslagen visserligen åberopats av det allmänna men domstolen vid den förstnämnda prövningen inte ansett att t.ex. belopps- eller ändamålsrekvisitet varit uppfyllt och därför inte prövat om förfarandet strider mot lagstiftningens syfte. Har domstolen däremot prövat det förstnämnda förfarandet mot skatteflyktslagen och inte ansett att det strider mot lagstiftningens syfte bör lagstiftaren anses ha accepterat förfarandet, oavsett om det vid ett senare tillfälle utnyttjas i t. ex. ett upplägg utan annat syfte än att undgå skatt. Den skattskyldiges motiv för handlandet saknar således betydelse vid prövningen om ett förfarande strider mot lagstiftningens syfte.

Vi anser att det varken är lämpligt eller möjligt att genom detaljerade exempel ange vilka förfaranden som bör anses strida mot lagstiftningens syfte. Bestämmelsens innebörd framgår av den föreslagna lagtexten och kommitténs överväganden i det hänseendet.

2.16.2 Identitetskravet

Förslag: Skatteförmånsbegreppet behålls oförändrat. Någon utvidgning i den meningen att även skatteförmån som tillkommer närstående skall beaktas föreslås inte. För att man skall kunna bortse från en rättshandling vid tillämpning av skatteflyktsklausulen är det tillräckligt att den skattskyldige, i enlighet med vad som hittills gällt, indirekt medverkat i förfarandet. Däremot uppställs inte något krav på att den skattskyldige själv vidtagit den rättshandling som bortses från. I det avseendet bör lagtexten justeras.

Av de i avsnitt 2.7.2 återgivna förarbetsuttalandena framgår att man vid införandet av skatteflyktsklausulen ansåg att en skatteförmån inte kan tillkomma en skattskyldig utan att denne själv på något sätt deltagit i de transaktioner som ger upphov till förmånen. Enligt fast praxis förutsätts också att det föreligger identitet mellan den som vidtar förfarandet och den som erhåller skatteförmånen för att skatteflyktsklausulen skall kunna tillämpas. Skatteflyktsutredningen föreslog att klausulen skulle utformas på så sätt att den även omfattade skatteförmåner som tillkom den skattskyldige närstående fysiska eller juridiska personer.

Enligt kommitténs uppfattning är en grundläggande förutsättning att det förfarande som angrips med generalklausulen medför en inte åsyftad skattelättnad eller annan skatteförmån. En utgångspunkt för att ett handlande skall kunna angripas med generalklausulen bör således vara att den skattskyldige genom förfarandet erhåller en skatteförmån. Beviskravet för indirekt medverkan, att rättshandlingen för en utomstående framstår som en enhet, synes inte ha medfört några tillämpningsproblem. Förutsättningen att även indirekt medverkan är tillräckligt för tillämpning av klausulen bör därför kvarstå oförändrad.

Om däremot skattskyldig X vidtar eller medverkar i ett förfarande som inte medför någon skatteförmån för honom utan enbart ger upphov till en skatteförmån för skattskyldig Y skall naturligtvis generalklausulen tillämpas på skattskyldig Y:s taxering. Huruvida Y faktiskt vidtagit den rättshandling som bortses från vid taxeringen bör däremot vara av underordnad betydelse. I stället bör som tidigare prövas om Y direkt eller indirekt medverkat i det förfarande som rättshandlingen ingår i.

Enligt vår uppfattning bör däremot krävas starka skäl för att införa en beskattning av en skattskyldig med stöd av skatteflyktslagen för inkomster han med stöd av de materiella reglerna aldrig skulle kunna bli taxerad för. Införs en sådan beskattningsrätt med stöd av skatteflyktslagen skulle således principen att ett skattesubjekt inte skall beskattas för annat än sin skattepliktiga inkomst frångås. Det har förekommit att närstående till den skattskyldige eller den skattskyldige och de närstående som kollektiv gynnats av den skattskyldiges handlande, t.ex. när det varit fråga om förmögenhetsöverföringar till barn eller till dubbelbeskattade subjekt. Mot bakgrund bl.a. av att kapitalinkomster numera beskattas proportionellt och andra ändringar i skattelagstiftningen är sådana transaktioner inte längre lika förmånliga som tidigare. Med beaktande därav och efter att vi dels studerat den praxis som berör förmåner som tillkommit annan än den som vidtagit förfarandet, dels undersökt andra tänkbara situationer anser vi inte att det är behövligt att utvidga skatteförmånsbegreppet till närstående. Även vid t.ex. transaktioner mellan föräldrar och barn eller mellan fåmansbolagsdelägaren och dennes bolag kan också i allmänhet antas att den som erhåller förmånen i vart fall indirekt medverkat i förfarandet. I vissa situationer bör dessutom - såsom hittills skett i praxis - genomsynsmetoden kunna användas, t.ex. om den skattskyldige på grund av ett avtals- eller anställningsförhållande utverkat en förmån till honom närstående person.

Sammanfattningsvis anser vi således att ett förfarande varigenom en tillgångs- eller förmögenhetsöverföring e.d. sker mellan närstående utan att det resulterar i en skatteförmån i ovan nämnt hänseende för någon av de i förfarandet medverkande personerna inte bör omfattas av skatteflyktslagens bestämmelser. En skatteförmån i skatteflyktslagens mening kan inte heller anses föreligga om den part som gynnas av förfarandet inte är skattskyldig. I den mån det sett från lagstiftarhåll uppstår oönskade effekter av nyss nämnda förmögenhetsöverföringar o.d. bör dessa förfaranden som hittills skett rättas till genom ändrad lagstiftning.

I några underrättsavgöranden har en annan fråga med anknytning till identitetsfrågan aktualiserats. Enligt ingressen till 2 § skatteflyktslagen skall vid taxering 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, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen direkt eller

indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige.

I avgörandena har domstolarna tolkat skatteflyktsbestämmelsen på så sätt att för dess tillämpning krävs att den skattskyldige vidtagit den rättshandling som man med stöd av skatteflyktslagen skall bortse från. I några andra fall har skatteflyktslagen inte ansetts tillämplig då den skattskyldige hävdade att en annan person, t.ex. en banktjänsteman för hans räkning men utan hans godkännande företagit transaktionen i fråga. Även om domstolar i snarlika fall tillämpat skatteflyktslagen kan konstateras att ingressen till 2 § lagen mot skatteflykt gett upphov tillämpningsproblem. Enligt vår mening är det inte acceptabelt att förfaranden inte kommit att omfattas av generalklausulen enbart på den grunden att en skattskyldig som medverkat i förfarandet inte vidtagit den rättshandling som man skall bortse från. Detta kan knappast heller varit lagstiftarens avsikt att bestämmelsen skulle ge upphov till sådana effekter. Mot bakgrund härav bör klausulen omarbetas i det avseendet. Lämpligen bör ingressen uttryckas så att hänsyn inte skall tas till rättshandling under förutsättning att de i 2 § lagen mot skatteflykt angivna förutsättningarna är uppfyllda. Det förtydligande som gjordes i klausulen vid införandet av skatteflyktslagen att den kan tillämpas även om rättshandlingen företagits av ett handelsbolag eller liknande som beskattas hos den skattskyldige (se avsnitt 2.7.2) behövs inte längre med den nu föreslagna utformningen av lagtexten. Den i klausulen intagna bestämmelsen om att hänsyn inte skall tas till en rättshandling som har företagits av juridisk person vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige bör därmed slopas.

2.16.3 Den skattskyldiges avsikt

Förslag: För att få till stånd en rimlig avvägning mellan kraven på effektivitet och rättssäkerhet bör rekvisitet det "huvudsakliga skälet" för förfarandet ersättas med det "övervägande skälet för förfarandet".

För att den nuvarande klausulen skall kunna tillämpas förutsätts att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Enligt förarbetena skall förfarandet med bortseende från skatteförmånen framstå som

praktiskt taget meningslöst (se SkU 1982/83:20 s. 20) Av rättsfallsgenomgången framgår att det uttalandet medfört att förfaranden med uppenbara inslag av skatteflykt inte kunnat angripas med skatteflyktslagen. En starkt bidragande orsak till den restriktiva tillämpningen av rekvisitet torde vara utgången i RÅ 85 1:69⁴. Även om en mindre restriktiv tillämpning av beviskravet möjligen kan skönjas i senare praxis, och då huvudsakligen beroende av karaktären av de förfaranden som varit föremål för Regeringsrättens prövning, har motivuttalandet fått stor genomslagskraft. Enligt vår mening föreligger dessutom en inte obetydlig diskrepans mellan lagtextens ordalydelse och de förarbetsuttalanden som blivit vägledande vid tillämpningen av rekvisitet. Det bör vidare beaktas att andra skatteflyktsförfaranden än s.k. upplägg, som tillhandahålls mot betalning, sällan är praktiskt taget meningslösa, om man bortser från skatteförmånen. Den skattskyldige har således ofta andra motiv för sitt handlande än att tjäna skatt, trots att det valda förfarings sättet i första hand betingas av skatteskal. Med beaktande härav anser vi att den tolkning rekvisitet det "huvudsakliga skälet" kommit att ges bör föranleda en omarbetning av rekvisitet.

Skatteflyktsutredningen föreslog att beviskravet skulle utformas på så sätt att skatteförmånen skulle ha utgjort ett väsentligt skäl för förfarandet. Som framgår av avsnitt 2.8.2 kritiserades förslaget under remissbehandlingen. Även enligt vår mening kan befaras att en sådan utformning av avsiktsrekvisitet är för långtgående. Med hänsyn till den innebörd t.ex. "det avgörande skälet" getts i tidigare förarbetsuttalanden (se prop. 1980/81:17 s. 29 och s. 126 samt prop. 1982/83:84 s. 18) anser vi inte heller att det är ett lämpligt val.

En tillämpning av skatteflyktsklausulen som bättre svarar mot syftet torde kunna uppnås om rekvisitet utformas på så sätt att skatteförmånen kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. För att skatteflyktsklausulen skall kunna tillämpas bör således krävas att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl som den skattskyldige har för sitt handlande. Har den skattskyldige således affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl för sitt handlande som var för sig eller tillsammans väger tyngre än syftet att erhålla skatteförmånen i

⁴Se avsnitt. 2.10.1 under rubriken Avyttring av fastigheter till närstående.

fråga avses generalklausulen inte vara tillämplig. Som hittills blir vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter framkommer i ärendet avgörande för den skattskyldiges avsikt med förfarandet. I den meningen föreslår vi ingen ändring av gällande rätt. Första ledet i 2 § 2 lagen mot skatteflykt bör därför kvarstå oförändrat. Detta innebär att bestämmelsen såvitt nu är i fråga bör få följande lydelse:

skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet.

Det bör dessutom betonas att en avgörande förutsättning för klausulens tillämpning är att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte i den mening som avses i 2 § 3 i vårt förslag om ny skatteflyktslag.

2.16.4 Skatteförmånen

Förslag: Av bl.a. processekonomiska skäl bör förutsättningen att skatteförmånen medför en inte oväsentlig skatteförmån ändras till en väsentlig skatteförmån.

I underrättstillämpningen har vid ett flertal tillfällen fråga uppkommit om förfarandet medför en tillräckligt stor skatteförmån eller om det över huvud taget uppstår en skatteförmån. Den senare frågan gäller hur förfaranden skall bedömas som genomförs ett år men där den eventuella skatteförmånen uppkommer först vid ett senare års taxering. Av förarbetena till den nuvarande bestämmelsen följer att förmånen inte behöver uppkomma samma år som rättshandlingen. I vissa fall kan det dock vara svårt att redan taxeringsåret överblicka de framtida konsekvenserna. I praxis har frågan lösts på så sätt att en "eftersyn" görs, vilket i flera fall medfört betydande merarbete för domstolarna och skattemyndigheterna.

Det har framhållits att det borde vara tillräckligt att den skattskyldige genom förfarandet ges en möjlighet att senare erhålla en skatteförmån för att skatteförmånsrekvisitet skall anses uppfyllt, alltså oavsett om det vid bedömningstillfället går att avgöra

huruvida skatteförmånen verkligen kan komma att "realiseras". Enligt kommitténs bedömning bör dock även fortsättningsvis krävas att det vid prövningstillfället framgår att den skattskyldiges skatteförmån kan "realiseras". De problem som uppdragats i rättstillämpningen torde också ha mindre betydelse efter skattereformen, bl.a. därför att reaförluster numera inte får sparas.

Även skatteförmånsbegreppet som sådant har kritiserats. Det kan hävdas att begreppet rent språkligt är mindre lämpligt i vissa situationer av skatteflykt. Några tillämpningsproblem i det avseendet har vi dock inte kunna belägga. Förutsättningen att förfarandet skall medföra en skatteförmån bör därför kvarstå oförändrad. Vad som avses med skatteförmån är helt enkelt den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd.

Förutsättningen att förfarandet skall medföra "en inte oväsentlig" skatteförmån bör dock ändras. Trots att det i förarbetena till skatteflyktslagen betonas att klausulen normalt skall tillämpas endast om förmånen uppgår till betydande belopp visar genomgången av underrättspraxis att skattemyndigheterna i ett inte obetydligt antal fall framställt yrkanden om tillämpning av skatteflyktslagen trots att skatteförmånen uppgått till tämligen obetydliga belopp. I några kammarrättsavgöranden har en skatteförmån som uppgått till väl under 5 000 kr kommit att betraktas som inte oväsentlig. Enligt vår mening talar bl.a. processekonomiska skäl för att det bör krävas att förfarandet ger upphov till betydligt större skatteförmån än något tusental kronor för att klausulen skall kunna tillämpas. För att få till en ändrad tillämpning i praxis bör rekvisitet utformas på så sätt att förutsättningen "en inte oväsentlig skatteförmån" ersätts med rekvisitet "en väsentlig skatteförmån". Med hänsyn bl.a. till förändringar av penningvärdet bör vad som avses med "väsentlig skatteförmån" inte uttryckas i ett bestämt belopp. Det är inte heller lämpligt att relatera förmånen storlek till den taxerade inkomsten e. d. i det enskilda fallet. Däremot bör naturligtvis beaktas om förfarandet medför skatteförmåner vid fler än en taxering. En närmare beloppsmässig precisering av rekvisitet bör överlåtas till praxis. Utgångspunkten bör dock vara att skatteflyktslagen endast skall användas som korrektiv om den undandragna skatten uppgår till belopp som påtagligt överstiger de belopp som hittills betraktats som inte oväsentliga.

2.17 Övriga frågor

2.17.1 Generalklausulens omfattning

Förslag: Vi föreslår ingen utvidgning av tillämpningsområdet för generalklausulen. Som hittills begränsas den således till taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt.

Skatteflyktslagen gäller i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt. Även den nya klausulen bör omfatta i vart fall dessa områden. Detta innebär naturligtvis inte att klausulens tillämpningsområde begränsas till förfaranden som t.ex. kringgår eller utnyttjar bestämmelserna i kommunalskattelagen eller lagen om statlig inkomstskatt på ett sätt som strider mot lagstiftningens syfte. Enligt såväl förarbetena till den nuvarande klausulen som av praxis är avgörande om den eller de skattebestämmelser som utnyttjas får återverkningar för den skattskyldiges taxering till kommunal- eller statlig inkomstskatt. Ett skatteflyktsförfarande som t.ex. inbegriper ett utnyttjande av bestämmelserna i lagen om expansionsmedel eller lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet utesluter således inte en tillämpning av skatteflyktsklausulen.

Frågan om lagstiftningen skall utvidgas till att omfatta även andra skatter har varit föremål för diskussion ända sedan lagens tillkomst. Kommittén har också genom bl.a. skattemyndigheternas försorg tillställts domar där olika skatteflyktsförfaranden på mervärdesskatte- och punktskatteområdet varit föremål för domstolsprövning. Kommittén har även på andra sätt uppmärksammat om att frågan om en utvidgning av tillämpningsområdet bör bli föremål för förnyade överväganden.

De skatter och avgifter som ligger närmast till hands att undersöka om de bör omfattas av lagstiftningen är de indirekta skatterna och arvs- och gåvoskatterna.

Redan i betänkandet Allmän skatteflyktsklausul (SOU 1975:77) föreslogs att generalklausulen skulle omfatta samtliga skatter och avgifter. I betänkandet påtalades att skatteundandragande transaktioner förekommer inom inkomst-, förmögenhets-, arvs- och

gåvobeskattningen. Med hänsyn till de indirekta skatternas koppling till företagsbeskattningen ansågs att även dessa skatter borde omfattas av klausulen. I promemorian Lag mot skatteflykt (Ds B 1978:6 s. 99 ff.) konstaterades att det saknades underlag för att bedöma om det var lämpligt att låta klausulen även omfatta t.ex. arvs- och gåvobeskattningen samt mervärdesskatten. För andra skatter påtalades att det i flertalet fall saknades möjlighet att få förhandsbesked. Bl.a. därför ansågs det inte lämpligt att låta t.ex. kupongskatten omfattas av klausulen. I promemorian förordades därför att frågan om en utvidgning av klausulen till att omfatta andra skatter än inkomst- och förmögenhetsskatterna borde anstå tills praktiska erfarenheter vunnits av klausulens tillämpning.

I prop. 1980/81:17 anslöt regeringen sig till vad som uttalades i Ds B 1978:6 och påtalade att möjligheten att få förhandsbesked är ett viktigt komplement till skatteflyktslagen (a. prop. s. 17). Även Skatteutskottet (SkU 1980/81:8 s. 15 f.) ansåg att man skulle avvakta med en eventuell utvidgning tills dess att praktisk erfarenhet vunnits av den då beslutade skatteflyktslagen.

I prop. 1982/83:84 s. 13 framhölls att en utvidgning av lagens tillämpningsområde i linje med vad som uttalades i SOU 1975:77 i princip borde komma till stånd. Skatteutskottet (SkU 1982/83:20 s. 13 f.) anförde för sin del att frågan om en utvidgning av klausulen fick anstå tills dess att skatteflyktslagens tillämpning utvärderats.

Skatteflyktsutredningen (SOU 1989:81) som bl.a. hade till uppgift att undersöka om klausulen borde utvidgas till att omfatta även den indirekta beskattningen, arvs- och gåvobeskattningen och andra områden som låg utanför klausulens tillämpningsområde förordade att klausulen inte skulle utvidgas till att omfatta ytterligare skatter.

Enligt vår mening bör till grund för bedömningen om generalklausulen skall utvidgas till att omfatta ytterligare skatter läggas en behovsprövning. Den fråga som således bör besvaras är om det även på andra skatteområden än de som f.n. omfattas av klausulen förekommer skatteflyktstransaktioner av sådan karaktär att de bör motverkas med en allmän generalklausul. Enbart det förhållandet att skatteundandragande förekommer på andra skatteområden innebär dock inte med automatik att skatteflyktslagen bör utvidgas till dessa skatter. Bl.a. kan skattens konstruktion eller andra omständigheter tala för att skatteflyktsförfarandena bör motverkas på andra sätt än genom att utvidga generalklausulens tillämpningsområde. Kommittén erinrar också om att både regering och riksdag

uttalat att möjligheten att få förhandsbesked utgör ett viktigt komplement till generalklausulen.

Det förhållandet att skatteflykt förekommer på arv- och gåvoskatteområdet är allmänt känt. Det kan vidare förutsättas att dessa förfaranden inte kan motverkas enbart med ändringar av de materiella reglerna eller genom olika former av stopplagstiftning. Avsaknaden av ett förhandsbeskedsinstitut på arvs- och gåvoskatteområdet utgör dock ett påtagligt hinder mot att utvidga klausulen till att omfatta även dessa skatter. Det är av uppenbara skäl inte möjligt att skapa ett förhandsbeskedsförfarande för arvsskatten som fyller någon praktisk funktion. Även om det vore möjligt att införa ett fungerande förhandsbeskedsinstitut för i vart fall gåvoskatten synes det inte lämpligt att nu förorda en särlösning för gåvobeskattningen. Det kan vidare hävdas att det är olämpligt att prejudikatbildningen avseende skatteflyktslagen utbildas i två olika instansordningar. Mot bakgrund bl.a. härav och då det inhämtas att utformningen av arvs- och gåvoskattelagstiftningen är föremål för överväganden inom regeringskansliet bör frågan om införandet av en särskild för arvs- och gåvoskatterna anpassad skatteflyktsklausul undersökas i det arbetet.

Skatteflyktsutredningen konstaterade att skatteflykt i traditionell mening är relativt ovanligt inom mervärdesskatten. Kommittén ansluter sig till bedömningen att skatteflykt inte är lika vanligt förekommande på mervärdesskatteområdet som inkomstskatteområdet. Därutöver torde bl.a. den utvidgade skatteplikten genom mervärdesskatteformen ha bidragit till att förutsättningarna för att genomföra skatteflyktsförfaranden på mervärdesskatteområdet minskat. De skatteflyktsförfaranden på mervärdesskatteområdet som kommit till kommitténs kännedom är dessutom i första hand sådana förfaranden som bör angripas med genomsyn eller åtgärdas genom ändringar av de materiella reglerna. Det skattefusk som förekommer i form av bl.a. uppblåsta värderingar i samband med egendomsöverlåtelser eller genom skenrättshandlingar motverkas inte av en skatteflyktsklausul. Vi har inte funnit något belägg för att skatteflyktsklausulen ger upphov till att skatteflyktsförfaranden fränkänns verkan vid inkomsttaxeringen men godtas i mervärdesskattehänseende. Inte heller kan enbart skatteflyktsklausulens allmänpreventiva effekt tas som förevändning för att utvidga klausulen till mervärdesskatten. Sammantaget är det således kommitténs bedömning att något behov av att utvidga klausulen till att omfatta även mervärdesskatteområdet inte föreligger.

På punktskatteområdet förekommer olika former av förfaranden som är att betrakta som skattefusk. Däremot förekommer enligt vår bedömning skatteflykt i teknisk mening endast i begränsad omfattning på punktskatteområdet. Brister i de materiella reglerna justeras också relativt snabbt. I övrigt har vad som redan anförts angående mervärdesskatten även giltighet för punktskatterna. Vi anser därför att skatteflyktsklausulen inte heller bör utvidgas till att omfatta punktskatterna. Vi har inte heller kunnat konstatera att det förekommer förfaranden som är att betrakta som skatteflykt på övriga skatte- och avgiftsområden. För dessa skatter och flertalet avgifter saknas dessutom möjlighet att erhålla förhandsbesked.

Sammanfattningsvis anser vi att skatteflyktsklausulen inte bör utvidgas till att omfatta ytterligare skatteområden.

2.17.2 Första instans för tillämpning av generalklausulen

Förslag: Vi föreslår att tillämpningen av generalklausulen i första instans flyttas ned till skattemyndigheten.

Regering och riksdag har i olika sammanhang uttalat att det bör övervägas om tillämpningen av generalklausulen kan flyttas ned till skattemyndighet. Redan i förarbetena till 1980 års lagstiftning uttalade regeringen att prövningen av principiella skäl borde läggas hos de dåvarande taxeringsnämnderna som första instans. Genom taxeringsreformen flyttades fr.o.m. 1991 års taxering behörigheten att besluta om eftertaxering, obehöriga vinstöverföringar m.m. från länsrätt till skattemyndigheten.

En för beskattningsförfarandet grundläggande princip är således att beskattningsbeslut skall fattas av skattemyndighet i första instans. I förarbetena till den nuvarande taxeringslagen (prop. 1989/90:74 s. 277 f.) anfördes att skattemyndigheten skall ha behörighet att fatta beslut i alla uppkommande taxeringsfrågor om inte rättssäkerhetssynpunkter eller andra särskilda skäl medför att domstol bör vara första instans. Förutom beslut om eftertaxering och tillämpning av bl.a. bestämmelserna om obehöriga vinstöverföringar som tidigare var förbehållna domstol är skattemyndigheten även behörig

att tillämpa den skatteflyktsklausul som finns intagen i omstruktureringslagen (se avsnitt 2.18). Efter taxeringsreformens genomförande har skattemyndigheten således befogenhet att fatta beslut i alla uppkommande taxeringsfrågor med undantag för beslut om tillämpning av lagen mot skatteflykt.

En nedflyttning av tillämpningen av skatteflyktslagen till skattemyndigheten skulle bl.a. leda till att prövningen kan samordnas med övriga taxeringsåtgärder och att den enskilde på ett tidigare stadium får besked om huruvida skatteflyktslagen är tillämplig. De rättssäkerhetsskäl som kan anföras för att t.ex. tvångsåtgärder bör prövas av domstol i första instans gör sig inte gällande i detta sammanhang. Lagtolkning är inte heller på något sätt förbehållet domstolarna i deras arbete. I tveksamma fall har den enskilde alltid möjlighet att begära förhandsbesked. Vidare bör den av kommittén föreslagna möjligheten för det allmänna att begära förhandsbesked utnyttjas om vägledande prejudikat saknas.

Utnyttjas inte förhandsbeskedsinstitutet får förutsättas att anstånd med betalning av skatten i allmänhet kommer att medges. Kommittén vill dock inte gå så långt att vi förordar att en ovillkorlig rätt till anstånd införs enbart av den anledningen att lagen mot skatteflykt tillämpats i ett taxeringsärende. Nuvarande ordning att utgången i ärendet eller målet är oviss för att anstånd skall medges bedömer vi väl tillgodose den enskildes intresse.

Sammanfattningsvis är det vår bedömning att varken rättssäkerhetsskäl eller andra skäl kan anföras mot att flytta ned tillämpningen av skatteflyktslagen till skattemyndigheten. Det är dock naturligt att frågan utvärderas när erfarenhet vunnits av tillämpningen, och då inte enbart med anledning av att tillämpningen flyttas ned till skattemyndigheten utan även på grund av våra övriga förslag.

Enligt 2 kap. 4 § taxeringslagen (1990:324) skall taxeringsärende avgöras i skattenämnd bl.a. om ärendet avser en tvistig fråga och nämnden inte tidigare prövat de omständigheter och bevis som åberopas eller frågan av särskild anledning bör prövas i nämnden. Om det är tvistigt att skatteflyktslagen är tillämplig utesluter nuvarande ordning således att frågan avgörs av enskild tjänsteman vid skattemyndigheten. Ordförande eller vice ordförande i nämnden skall vara tjänsteman vid myndigheten och förordnas av Riksskatteverket. De tjänstemän som förordnas har regelmässigt lång och bred erfarenhet av skattefrågor. Därför torde det inte vara behövligt att överlåta tillämpningen av skatteflyktslagen till skattenämnd där tjänstgörande ordförande eller vice ordförande har särskild behörighet att tillämpa lagen mot skatteflykt. En sådan

ordning har inte ansetts nödvändig i någon annan taxeringsfråga. Kravet på likformighet kan enligt vår mening lika väl säkerställas genom administrativa rutiner inom förvaltningen. Vi förordar därför inte ett system med särskild behörighet för att tillämpa skatteflyktslagen.

2.17.3 Taxeringsresultatet

Rättsfallsgenomgången ger inte stöd för slutsatsen att de i 3 § skatteflyktslagen anvisade metoderna för hur taxeringsbeslutet skall bestämmas om generalklausulen anses tillämplig på ett förfarande medför tillämpningsproblem. Undantagsregeln som ger möjlighet att jämka taxeringen om huvudregeln skulle leda till oskäligt resultat har såvitt framgår endast aktualiserats i något enstaka fall. Det förhållandet bör dock inte tas till intäkt för att den är överflödig. Tvärtom får undantagsregeln anses fylla en viktig funktion som säkerhetsventil om de i huvudregeln anvisade handlingsalternativen skulle ge upphov till ett oskäligt resultat. Däremot kan hävdas att hänvisningen till 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324) är mindre lämplig eftersom fråga inte är om skönstaxering i vedertagen bemärkelse när undantagsregeln tillämpas, i synnerhet om huvudregeln skulle ge upphov till ett för den enskilde oskäligt resultat. Med anledning därav bör en redaktionell ändring av 3 § skatteflyktslagen komma till stånd.

2.18 Skatteflyktsbestämmelsen i omstruktureringslagen

Enligt direktiven skall kommittén föreslå de anpassningar i den skatteflyktsbestämmelse som tagits in i lagen om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (SFS 1994:1854) som kan följa av kommitténs förslag till reformerad generalklausul.

Omstruktureringslagen trädde i kraft den 1 januari 1995 och är baserad på det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEG). Enligt lagen skall, under vissa i lagstiftningen angivna förutsättningar, gränsöverskridande omstruktureringar (fusioner, fissioner, andelsbyten och verksamhetsöverlåtelse) kunna genomföras utan att det uppkommer några omedelbara skattekonsekvenser.

Av fusionsdirektivet (artikel 11. led a) följer att en medlemsstat helt eller delvis får avstå från att tillämpa direktivets bestämmelser om skattelättnader om det finns anledning att befara att en omstrukturering (fusionen e. d.) har skatteundandragande eller skatteflykt som huvudändamål eller som ett av sina huvudändamål.

Med anledning av den möjlighet direktivet ger Sverige att motverka skatteflyktsförfaranden som utnyttjar lagens lättnadsregler har ansetts behövt att ta in en särskild skatteflyktsbestämmelse i omstruktureringslagen. Bestämmelsen återfinns i 25 § av nämnda lag och har följande lydelse.

Medför ett förfarande som anges i 3-6 §§, ensamt eller i förening med andra rättshandlingar, vid tillämpning av 7- 24 §§ en otillbörlig skatteförmån för den skattskyldige, som inte är oväsentlig, och kan det antas att skatteförmånen utgjort ett huvudskäl för förfarandet, skall de sistnämnda paragraferna inte tillämpas på detta.

Bestämmelsen kan - till skillnad från den generella generalklausulen - tillämpas av skattemyndigheten som första instans. I likhet med generalklausulen kan bestämmelsen tillämpas genom omprövning inom de frister som gäller för eftertaxering, oberoende av om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna riktig uppgift.

2.18.1 Skatteflyktsbestämmelsens tillämpningsområde

Regeringen (prop. 1994/95:52 s. 39) uttalade bl.a. följande avseende den valda utformningen av klausulen.

Skatteflyktslagen var allmän i den meningen att den var tillämplig över hela området för inkomstbeskattningen. Med hänsyn härtill var rekvisiten i lagen utformade med stor försiktighet. Nu är det fråga om att i en ny, för de skattskyldiga förmånlig, lag med ett avgränsat tillämpningsområde, i vilken reglerna i huvudsak är bestämda av föreskrifterna i fusionsdirektivet, införa en bestämmelse mot skatteflykt. Denna skillnad motiverar att rekvisiten i den nya bestämmelsen utformas något mindre restriktivt än rekvisiten i skatteflyktslagen.

Av lagtextens lydelse följer att bestämmelsen huvudsakligen skiljer sig från den nuvarande generalklausulen genom att rekvisitet "det

huvudsakliga skälet” ersatts med rekvisitet “ett huvudskäl” för farandet samt att rekvisitet “skulle strida mot lagstiftningens grunder” bytts ut mot rekvisitet “en otillbörlig skatteförmån”.

Enligt regeringen medför användandet av rekvisitet “huvudskäl” i stället för “det huvudsakliga skälet” att tröskeln för tillämpningen av bestämmelsen blir något lägre än motsvarande tröskel i generalklausulen. Av vad som framgår av förarbetena har uttrycket “huvudskäl” hämtats från en provisorisk svensk översättning av fusionsdirektivet. I den engelska lydelsen av direktivtexten används uttrycket “principle objective”.

Vad avser användningen av rekvisitet “otillbörlig” i stället för “strider mot lagstiftningens grunder” anför regeringen (prop. 1994/95:52 s. 40) bl.a. följande.

I preambeln till fusionsdirektivet görs vissa uttalanden rörande syftet med direktivet. Av dessa kan knappast någon ytterligare slutsats dras beträffande grunderna för direktivet utöver de slutsatser som kan dras redan från direktivets lydelse. På ett principiellt plan kan det vara problematiskt att avgöra om ett förfarande som enligt ordalydelsen i omstruktureringslagen skulle omfattas av lättnader i beskattningen, strider eller inte strider mot lagens grunder. Förslaget innebär i stället att ett av rekvisiten i skatteflyktsbestämmelsen skall vara att skatteförmånen är otillbörlig. Regeringen konstaterar att detta rekvisit medger en mer allmän bedömning än ett rekvisit som baseras på lagens grunder. I den särskilda lagstiftning som det här är fråga om bör detta rekvisit väljas.

I författningskommentaren anføres följande avseende när en skatteförmån bör anses otillbörlig (prop. s. 67).

Det ligger i sakens natur att det inte närmare kan anges i vilka fall en skatteförmån bör anses otillbörlig. En förutsättning torde dock normalt vara att förmånen består av en definitiv befrielse från svensk skatt och inte endast ett skatteuppskov. Om förfarandet framstår som affärsmässigt meningslöst, kan det också ligga nära till hands att anta att syftet med förfarandet var att erhålla en otillbörlig skatteförmån. Medför inte förfarandet att den totala skattebelastningen för parterna minskar, torde dock normalt affärsmässiga skäl kunna förutsättas. Vidare torde i allmänhet stor betydelse böra tillmätas varaktigheten av den struktur som skapas genom förfarandet.

2.18.2 Överväganden

Förslag: Kommittén föreslår att den särskilda skatteflyktsbestämmelsen i omstruktureringslagen slopas.

Det förhållandet att en särskild skatteflyktsbestämmelse togs in i omstruktureringslagen bör ses mot bakgrund av att den nuvarande allmänna generalklausulen var upphävd vid omstruktureringslagens tillkomst. Eftersom skatteflyktslagen numera är återinförd kan hävdas att behovet av en särskild skatteflyktsbestämmelse i omstruktureringslagen inte längre existerar. Dessutom kan förekomsten av två olika skatteflyktsbestämmelser ge upphov till gränsdragningsproblem och lagkonfliktsituationer. Mot bakgrund härav bör övervägas om det går att undvara skatteflyktsbestämmelsen i omstruktureringslagen.

Enligt förarbetena till skatteflyktsbestämmelsen går det inte att närmare ange i vilka fall lättnadsreglerna inte bör äga tillämpning. Av fusionsdirektivet framgår dock att den omständigheten att en fusion e. d. inte genomförs av giltiga affärsmässiga skäl, t.ex. omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna i de bolag som deltar i förfarandet, kan utgöra grund för antagandet att förfarandet har skatteundandragande eller skatteflykt som huvudändamål.

Vid en tillämpning av den i skatteflyktsbestämmelsen angivna förutsättningen "otillbörlig skatteförmån" får förutsättas att tillämparen utgår från syftet med lättnadsreglerna. I det avseendet torde därför inte föreligga någon avgörande skillnad mellan hur rekvisitet "otillbörlig skatteförmån" och hur den av kommittén föreslagna nya klausulen bör tillämpas. I förarbetena påtalas visserligen att rekvisitet "otillbörlig skatteförmån" medger en mer allsidig bedömning än rekvisitet "kan antas strida mot lagstiftningens grunder". Hur det i praktiken förhåller sig i det avseendet är - i avsaknad av vägledande praxis - oklart. Det torde dock vara fråga om små eller marginella skillnader. Med hänsyn härtill och det av kommittén föreslagna rekvisitet "lagstiftningens syfte" bör det eventuella försteg rekvisitet "otillbörlig skatteförmån" kan anses ha avseende möjligheten till mer allsidiga bedömningar inte anse överväga nackdelarna med två konkurrerande klausuler. Vi har dessutom ställt oss avvisande till användandet av uttryck som

“otillbörlig” e.d. i den allmänna generalklausulen. Vi kan inte heller finna att den särskilda skatteflyktsbestämmelsens utformning i övrigt gör den mer lämpad än den nu föreslagna allmänna skatteflyktsklausulen att motverka skatteflyktsförfaranden som inbegriper ett utnyttjande av lättnadsreglerna i omstruktureringslagen. Det saknas vidare anledning att anta att den av kommittén föreslagna utformningen av generalklausulen skulle kunna ge upphov till att omstruktureringslagens bestämmelser tillämpas eller underlåts att tillämpas på ett sätt som är oförenligt med bestämmelserna i fusionsdirektivet. Med anledning härav saknas tillräckligt starka skäl för att behålla en särskild skatteflyktsbestämmelse i omstruktureringslagen vid sidan av den allmän generalklausulen. Kommitténs uppfattning är således att skatteflyktsbestämmelsen i omstruktureringslagen bör slopas.

2.19 Konstitutionella spörsmål m.m.

Det har gjorts gällande att skatteflyktslagen i dess nuvarande utformning strider mot det s.k. föreskriftskraveti regeringsformen och att generalklausulen följaktligen skulle vara oförenlig med vår grundlag.⁵ Vidare har invänts att den nuvarande generalklausulen, som berörts i avsnitt 2.16.1, såvitt gäller rekvisitetet “lagstiftningens grunder” endast har en kortfattad och allmänt hållen lagtext. Den närmare innebörden anges i motiven. Detta förhållande har ibland kritiserats från konstitutionell synpunkt. Beträffande dessa frågor vill vi anföra följande.

Enligt det s.k. föreskriftskravet i 1 kap. 1 § tredje stycket regeringsformen (RF) utövas den offentliga makten under lagarna. Av 8 kap. 3 § RF följer att föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna, som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga förhållanden, meddelas

⁵Anders Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm 1995. Författaren tar i sin avhandling avstånd från s.k. analog lagtolkning och menar att sådan lagtolkning är oförenlig med den skatterättsliga legalitetsprincipen. Enligt Hultqvist har riksdagen genom skatteflyktslagen bemyndigat tillämparen att med analog eller reducerande lagtolkning besluta om skatt i vissa fall av skatteflykt, vilket skulle vara oförenligt med föreskriftskravet.

genom lag. Detta gäller bl.a. skyldigheten att betala skatt till staten. Bestämmelsen är ett uttryck för den s.k. legalitetsprincipen. I skatterättslig mening brukar i allmänhet anses att legalitetsprincipen ge uttryck för principen att skatt inte får påföras utan stöd i lag.

Av 11 kap. 14 § RF, den s.k. lagprövningsbestämmelsen, följer att domstol eller annat offentligt organ som finner att en föreskrift står i strid med bestämmelse i grundlag eller annan överordnad författning inte skall tillämpa föreskriften. Har riksdagen eller regeringen beslutat föreskriften, skall tillämpning av föreskriften i fråga underlåtas endast om felet är uppenbart.

Den nu gällande skatteflyktsklausulen har varit föremål för omfattande utredningar och beredning. Riksdagen har vid ett flertal tillfällen behandlat generalklausulen. I samband med införandet av den nyss nämnda lagprövningsbestämmelsen påtalade konstitutionsutskottet också att riksdagen är den instans som är bäst ägnad att pröva om en viss föreskrift är grundlagsenlig (KU 1978/79:39 s. 13).

Lagrådet, som bl.a. har att granska ett lagförslags förenlighet med regeringsformen, har vid två olika tillfällen haft att yttra sig över den nuvarande skatteflyktsklausulen. Inte i något av dessa fall har statsrättsliga invändningar rests mot lagstiftningen.

De allmänna förvaltningsdomstolarna har, som framgår av rättsfallsgenomgången tillämpat lagstiftningen i ett betydande antal fall, varav Regeringsrätten prövat lagstiftningen i sak i mer än 40 olika fall. Inte i något känt fall har en domstol ifrågasatt skatteflyktslagens grundlagsenlighet, än mindre funnit det uppenbart att den skulle stå i strid med regeringsformens bestämmelser. Inte heller finns stöd i övrig juridisk litteratur för den ovan återgivna uppfattningen att generalklausulen är oförenlig med regeringsformens bestämmelser.

Vi har i detta hänseende gjort följande bedömning. En domstol eller annan myndighet som åberopar generalklausulen tillämpar en av riksdagen beslutad föreskrift, lagen mot skatteflykt. Under förutsättning att vissa i lagen angivna förutsättningar är uppfyllda fattas således taxeringsbeslutet med tillämpning av denna lag jämte de materiella skattereglerna. Följaktligen får såväl föreskriftskravet i 1 kap. 1 § tredje stycket RF som det i 8 kap. 3 § RF angivna kravet på att skatt inte får påföras utan stöd av lag anses uppfyllas. Vi har sålunda inte funnit stöd för uppfattningen att generalklausulen är oförenlig med grundlagen. De nu föreslagna ändringarna i lagstiftningen föranleder inte till annat ställningstagande.

Beträffande invändningen att lagtexten i visst hänseende hittills varit för allmänt hållen vill vi säga följande. Den av kommittén nu föreslagna omarbetningen av det nuvarande rekvisitet lagstiftningens grunder tydliggör redan i lagtexten att det är lagstiftningens syfte såsom det kommit till uttryck i bestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet som skall beaktas vid prövningen om lagen mot skatteflykt är tillämplig. Beroendet av lagmotiven har sålunda minskat. Därmed bör lagstiftningen inte heller ge upphov till betänkligheter i det nu berörda avseendet.

2.20 Ikraftträdande och kostnader för det allmänna

De nu föreslagna ändringarna av lagen mot skatteflykt bör i princip kunna träda i kraft redan den 1 januari 1997. Om vårt förslag följs blir den nya generalklausulen således tillämplig på rättshandlingar som har företagits efter utgången av 1996. Den nuvarande lagen tillämpas på rättshandlingar som företagits före den 1 januari 1997. Trots att skattemyndigheterna i princip borde ges behörighet att även tillämpa den nuvarande lagen mot skatteflykt i beslut som fattas efter utgången av 1996 anser vi att övervägande skäl talar för att den nya ordningen med en prövning i första instans hos skattemyndigheten i så stor utsträckning som det är möjligt begränsas till sådana förfaranden som omfattas av den omarbetade generalklausulen. Den nuvarande ordningen att skatteflyktslagen skall prövas i länsrätt som första instans bör därför även fortsättningsvis gälla t.o.m. taxeringsåret 1997. Skattemyndigheten blir således behörig att tillämpa skatteflyktslagen i ärenden fr.o.m. 1998 års taxering.

De av kommittén föreslagna ändringarna i generalklausulen och instansordningen torde inte kräva resursförstärkningar hos myndigheterna. Beträffande intäktssidan för det allmänna anser vi att effekterna bör bli positiva mot bakgrund av att den nya skatteflyktsklausulen torde bli tillämplig i ett större antal situationer än den hittillsvarande.

3 Författningskommentar

3.1 Lagen mot skatteflykt

Se avsnitt 2.16.

3.2 Lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor

1 §

I enlighet med vad som uttalas i avsnitt 1.6.3 är en förutsättning för att förhandsbesked skall kunna lämnas på ansökan av det allmänna att frågan angår en enskild. Härvid förstås att frågan emanerar ur ett yrkande till skattemyndigheten i en deklaration eller på annat sätt och kan få betydelse för beskattningen, dvs. att frågan skall föranleda eller har föranlett ett ställningstagande i sak från skattemyndighetens sida, t.ex. i ett taxerings- eller preliminärskattebeslut. Frånfaller eller justerar den skattskyldige sitt yrkande eller motsvarande på så sätt att frågan inte längre angår honom får förhandsbesked inte lämnas, jfr 5 § fjärde stycket.

5 §

Har den skattskyldige, Riksskatteverket eller kommun överklagat den fråga som omfattas av ansökan får förhandsbesked inte meddelas. Av bestämmelsen i fjärde stycket följer att en ansökan inte får prövas om frågan inte längre angår den enskilde.

6 §

Av bestämmelsen följer att den skattskyldig som frågan angår är part i ärendet. Övriga ändringar är av redaktionell art.

8 §

Av bestämmelsen följer att förhandsbesked skall delges parterna.

9 §

Av andra stycket framgår att ett förhandsbesked får överklagas av Riksskatteverket oavsett utgången i Skatterättsnämnden, se vidare avsnitt 1.6.2. I övrigt redaktionella ändringar.

11 §

Även ett förhandsbesked som lämnats efter ansökan av det allmänna är bindande för skattemyndigheten om den enskilde väljer att åberopa det. Övriga ändringar är av redaktionell art.

12 §

Av ändringen i första meningen framgår att avgift inte skall betalas för ett förhandsbesked som lämnats efter ansökan av det allmänna.

3.3 Taxeringslagen

4 kap. 17 §

Har det allmänna initierat en förhandsbeskedsprövning före utgången av året efter taxeringsåret, dvs inom den tid som gäller för skattemyndighet för omprövning av ett taxeringsbeslut till den skattskyldiges nackdel, kan skattemyndigheten med anledning av förhandsbeskedet ompröva taxeringsbeslutet till dennes nackdel även efter utgången av året efter taxeringsåret. I det fallet får omprövningen ske genom eftertaxering. Detta följer av tillägget

i 4 kap. 17 § 4. Bestämmelsen tillgodoser dels behovet av att prejudikatvärda frågor som uppdagas i efterkontrollarbete och under revision kan prövas förhandsbeskedsvägen, dels den skattskyldiges intresse av att hans taxering inte omprövas innan förhandsbeskedet föreligger. Bestämmelsen är naturligtvis endast tillämplig vid omprövning av taxeringsbeslut för den person som förhandsbeskedet angår. För övriga skattskyldiga gäller de vanliga omprövningsreglerna. Av 4 kap. 13 § första stycket följer att skattemyndigheten kan ompröva till fördel för den skattskyldige inom den femåriga omprövningsfristen. Den skattskyldiges intresse av att kunna påkalla en omprövning med anledning av förhandsbeskedet tillgodoses av bestämmelsen i 4 kap. 9 §. Initieras en förhandsbeskedsprövning först efter utgången av året efter taxeringsåret får skattemyndigheten ompröva till den skattskyldiges nackdel endast om formella förutsättningar för eftertaxering föreligger enligt 4 kap. 16 och 22 §§.

Bestämmelsen i punkt 5 angående eftertaxering vid tillämpning av lagen mot skatteflykt har tillkommit med anledning av att behörigheten att tillämpa skatteflyktslagen flyttats ned till skattemyndigheten. Bestämmelsen har samma innebörd som den upphävda bestämmelsen i 4 § andra stycket lagen mot skatteflykt (se vidare bl.a. prop. 1989/90:74 s. 468 f.).

6 kap. 6 §

Av tillägget i andra meningen följer att skattemyndigheten skall avvakta med omprövningen av ett taxeringsbeslut om det överklagas när frågan redan är föremål för förhandsbeskedsprövning. Därigenom undviks att frågan blir föremål för prövning i allmän förvaltningsdomstol medan förhandsbeskedsprövningen pågår. Av nu föreslagna lydelse av 5 § lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor följer att en ansökan om förhandsbesked inte får prövas om frågan redan är anhängiggjord i allmän förvaltningsdomstol.

3.4 Mervärdesskattelagen

15 kap 11 §

Ändringarna är utformade med ledning av det nu föreslagna tillägget i 4 kap. 17 § 4 taxeringslagen avseende omprövning till den skattskyldiges nackdel. Se vidare kommentaren till den nämnda bestämmelsen i taxeringslagen.

20 kap. 6 §

Se kommentaren till 6 kap. 6 § taxeringslagen.

21 kap. 1 §

Se kommentaren till 1 § lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

21 kap. 3 §

Genom hänvisningen till lagen om förhandsbesked framgår att bl.a. bestämmelsen om att en ansökan av det allmänna inte skall prövas om frågan inte längre angår den enskilde även är tillämplig i mervärdesskatteärenden.

3.5 Lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter

4 kap. 7 §

Se kommentaren till ändringen i 4 kap. 17 § taxeringslagen och avsnitt 1.6.4

6 kap. 1 och 3 §§

Se kommentarerna till 1, 5 och 6 §§ lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

6 kap. 5 §

Ändringarna föranleds av att ett av Riksskatteverket initierat ärende till skillnad mot enskilda sökandes framställningar kan avse redan redovisad skatt.

8 kap 4 §

Se kommentaren till 6 kap. 6 § taxeringslagen.

8 kap. 7 §

Se kommentaren till 9 § lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

3.6 Fordonsskattelagen

37 §

Se kommentaren till 6 kap. 6 § taxeringslagen. Av 68 § fordonsskattelagen följer att bestämmelserna om förhandsbesked i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter är tillämpliga i fordonsskatteärenden.

3.7 Ersättningslagen

1 §

Av ändringen i 1 § första stycket följer att ersättningslagen är tillämplig i förhandsbeskedsärenden som initierats av det allmänna.

10 §

Skatterättsnämndens beslut i en ersättningsfråga överklagas till Regeringsrätten. Övriga myndigheters beslut överklagas som hittills skett till länsrätt.

Förhandsbeskedsärenden 1989-1992

Nedanstående sammanställning avser förhandsbeskedsärenden under tiden 1989-1992 där den skattskyldige gjort framställning om att frågan skall prövas mot lagen mot skatteflykt.

Ärenden där skatteflyktslagen inte har ansetts tillämplig

Inkomna ansökningar 1989

1. Avdrag för överkurs (kursförlust) vid förtida återbetalning av lån.
2. Överlåtelse till underpris av omsättningsfastigheter till ett av fastighetsägaren ägt bolag.
3. Tillämpning av vinstbolagsbestämmelsen (se RÅ 1990 not 95).
4. Fråga om avsatt investeringsreserv skulle återföras till beskattning vid överlåtelse av tillgångar i jordbruk, där ägaren behåller fastigheten, till ett av denne ägt bolag.
5. Fråga bl.a. om avsatt investeringsreserv skulle återföras när en åkerirörelse med dess tillgångar utarrenderades till ett av åkeriägaren ägt aktiebolag.
6. Fråga om återföring till beskattning av avsatt investeringsreserv (jfr 4 och 5).
7. Avsiktligt framkallad reaförlust vid avyttring av fastighet till av närstående ägt aktiebolag (se RÅ 1990 ref 22).
8. Två fall av transaktioner med andelar i utdelningsfonder (se RÅ 1990 ref 101 I och II).
9. Fråga om avsatt investeringsreserv skulle återföras till beskattning (jfr 4-6).
10. Tillämpning av vinstbolagsbestämmelsen.

11. Överföring av tillgångar till underpris vid omfördelning av aktier i fastighetsförvaltande bolag och fastigheter inom en koncern.
12. Tillämpning av vinstbolagsbestämmelsen (se RÅ 1990 ref 81).
13. Införsäljning av fastigheter, som tillhörde ett fastighetsförvaltande handelsbolag, till ett av bolagsmannens barn ägt aktiebolag. Överlåtelsen skulle ske till ett vederlag som översteg fastigheternas taxeringsvärden men understeg deras marknadsvärde.

Inkomna ansökningar 1990

14. Byggmästares införsäljning till bokfört värde av omsättningsfastigheter till ett av honom helägt aktiebolag, vars aktier därefter skulle avyttras (se RÅ 1990 not 387).
15. Införsäljning av fastigheter till pris under marknadsvärdet till ett nybildat aktiebolag.
16. Överlåtelse av fastigheter till bokfört värde till ett nybildat aktiebolag (se RÅ 1990 not 464).
17. Avyttring av aktier i aktiebolag, till vilket ägarna som gåva lämnat vissa fastighetsandelar i utbyte mot att bolaget övertog vissa rättigheter och skyldigheter enligt avtal gentemot kommun om exploatering.
18. Överföring av vissa en kommun tillhöriga inventarier till ett av kommunen bildat aktiebolag. Nedskrivning av tillgångarna skulle täckas med aktieägartillskott. Fråga om vad som skulle läggas till grund för avskrivningsunderlaget.
19. Tillämpning av vinstbolagsbestämmelsen.
20. Tillämpning av vinstbolagsbestämmelsen (se RÅ 1990 not 469).
21. Tillämpning av vinstbolagsbestämmelsen (se RÅ 1990 ref 113).
22. Tillämpning av vinstbolagsbestämmelsen (jfr 21).
23. Två fall av överlåtelse av byggmästares omsättningsfastigheter till underpris till ett av honom ägt aktiebolag varefter aktierna i bolaget avyttrades.
24. Överlåtelse av omsättningsfastighet till eget aktiebolags dotterbolag och efterföljande försäljning av aktierna i moderbolaget.

Inkomna ansökningar 1991

25. Försäljning av fastighet till statlig fond från ett av fonden ägt aktiebolag till pris som understeg marknadsvärdet.
26. Omstrukturering av verksamhet bedriven i två aktiebolag.
27. Överföring till skattemässiga restvärden av tillgångar i ett handelsbolag till ett av bolagsmännen ägt aktiebolag.

Inkomna ansökningar 1992

28. Två fall där fåmansföretagare säljer in bostadsfastighet till fåmansföretaget.
29. Överlåtelse under marknadspris till en dödsbodelägare av en fastighet ägd av ett bolag som i sin tur ägdes av dödsboet.
30. Överlåtelse till bokfört värde av det kvarvarande lagret i en tomtrorelse till ett av fastighetsägaren ägt aktiebolag.
31. Överlåtelse under marknadspris av återstående omsättningsfastigheter m.m. i en rörelse till ett av fastighetsägaren ägt aktiebolag.
32. Överlåtelse till underpris av andel i ett kommanditbolag som utgjorde omsättningstillgång i byggnadsrörelse till ett av andelsägarna ägt aktiebolag samt en efterföljande försäljning av aktierna i bolaget.
33. Överlåtelse av fastigheter som inte var att betrakta som omsättningsfastigheter till pris som översteg anskaffningsvärdet men betydligt understeg marknadsvärdet från ett fastighetsförvaltande bolag till ett annat av aktieägaren ägt bolag.
34. Överlåtelse av bostadsfastighet från en make till den andre makens helägda fastighetsförvaltande bolag.
35. Överlåtelse till pris under marknadsvärdet (genom en som gåva betecknad överlåtelse) av vissa hyresfastigheter till ett av fastighetsägarna gemensamt ägt bolag.
36. Överlåtelse av aktier i ett bolag till pris under marknadsvärdet till ett annat av aktieägaren ägt bolag.
37. Överlåtelse av inkråmet i ett bolag till ett annat av aktieägaren ägt bolag, vilket därefter skulle överlåtas till de anställda. De anställda skulle ta över verksamheten med undantag för fastigheter-na (se RÅ 1993 not 264).
38. Byggmästares avyttring till underpris av privat omsättningsfastighet till ett av honom ägt aktiebolag.
39. Fråga om beskattning kunde ske av en ägare av två aktiebolag, vilka i sin tur ägde andelarna i ett handelsbolag, om handelsbolaget

anskaffade egendom som kunde anses vara egendom för privat bruk för aktieägaren (se RÅ 1993 not 372).

Ärenden där ansökan har avvisats eller frågan om tillämpning av lagen mot skatteflykt förfallit

Om frågan om tillämpning av lagen mot skatteflykt förfallit anges detta särskilt.

Inkomna ansökningar 1989

1. Avsiktligt framkallad reaförlust vid avyttring av fastighet till av närstående ägt aktiebolag.
2. Sex olika ärenden avseende tillämpning av vinstbolagsbestämmelsen.
3. Fråga om avtal, varigenom utbetalning av ränta på investeringskonto uppsköts till ett senare beskattningsår, kunde godtas med skatterättslig verkan.
4. Överlåtelse av viss del av markområde som utgjorde lager i kvalificerad tomtrörelse från ett bolag till ett nybildat bolag med samma ägare till bokförda värdet samt överlåtelse betecknad som gåva av vissa fastigheter, som ägdes av bolagsägarens barn.
5. Enligt ansökningen avsågs att "hyfsa formalia" i ett handelsbolag, som bedrev handel med fastigheter. Omsättningsfastighet som var lagfaren på bolagsman skulle lagfaras på handelsbolaget. Därefter skulle andelen i handelsbolaget avyttras.

Inkomna ansökningar 1990

6. Fråga om rätt till avdrag för förlust vid avyttring av andelar i kommanditbolag, vilket redovisat underskott som bolagsmännen yrkat avdrag för i sina deklarationer. Avvisades med hänsyn till frågans nära samband med pågående taxeringsprocess.
7. Överlåtelse av fastighetsandelar och vissa fonder, som utgjorde självständiga skattesubjekt och förvaltades av en stiftelse, till stiftelsen.
8. Införsäljning av vissa fastigheter till ett av fastighetsägaren ägt fastighetsbolag till bokfört värde. Därefter skulle aktierna vidareförsälas.
9. Överlåtelse av fastighet till ett aktiebolag och en därefter följande försäljning av aktierna i bolaget.

10. Koncerninterna förmögenhetsöverföringar, bl.a. avdrag för tidigare förluster mot erhållna koncernbidrag. Transaktionerna var redan genomförda.

11. Försäljning av aktier i ett bolag efter det att bolagets samtliga tillgångar - med undantag av likvida medel - sålts till antingen verkligt eller bokfört värde.

12. Införsäljning av fastigheter till underpris från två aktiebolag till ett av aktieägaren nybildat fastighetsförvaltande bolag. Frågan om tillämpning av skatteflyktslagen förföll (se RÅ 1992 not 240).

Inkomna ansökningar 1991

13. Omstrukturering mellan ett antal bolag inom kraftindustrin. Ansökan avvisades som för sent inkommen.

14. Överlåtelse av andel i dödsbo till aktiebolag och en utskiftning av dödsboets tillgångar till aktiebolaget sedan det blivit dödsbodelägare, mot vederlag till övriga dödsbodelägare i form av revers.

15. Frågor om uttagsbeskattning vid överlåtelse av fastigheter till eget aktiebolag.

16. Försäljning av vissa fastigheter till bokförda värden till eget bolag och en därefter följande försäljning av aktierna i bolaget.

17. Införsäljning av vissa fastigheter till underpris till eget aktiebolag och en efterföljande försäljning av aktierna i bolaget.

18. Två olika ärenden där fråga var om beskattning kunde ske av ägaren av två aktiebolag, vilka i sin tur ägde andelarna i ett handelsbolag, om handelsbolaget anskaffade egendom som kunde anses vara egendom för privat bruk för aktieägaren.

19. En kommunal stiftelse som ansetts bedriva rörelse, avsåg att bilda ett bolag till vilket all verksamhet skulle överföras. Därefter skulle i stiftelsen erhållna bidrag från olika offentliga organ successivt överföras till bolaget genom aktieägartillskott.

20. Införsäljning av omsättningsfastigheter till bokförda värden till ett eget aktiebolag och en efterföljande försäljning av aktierna.

Inkomna ansökningar 1992

21. Fråga om bl.a. den s.k. takregeln i 25 § 9 mom. SIL var tillämplig vid införsäljning till eget byggnadsaktiebolag av en fastighet som använts som sökandes permanentbostad och som skulle exploateras genom avstyckning av tomter i byggnadsbolaget.

22. Fråga om stoppregeln i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL var tillämplig på ett förvärv av en fastighet för privat boende av ett

kommanditbolag som ägdes dels av sökanden, dels av ett av honom ägt aktiebolag.

23. Fråga om ackumulerade förluster i ett förvärvat bolag, vilka uppkommit genom att bolaget till den tidigare ägaren lämnat koncernbidrag, fick dras av enligt lagen om förlustavdrag. Ansökningen avvisades bl.a. med hänsyn till att transaktionerna redan var genomförda.

24. Fråga om beskattning av förmån till anställd att från arbetsgivaren tillsammans med övriga anställda till underpris få köpa två fritidsfastigheter som tidigare använts av bolaget för personalrekreation. Frågan om tillämpning av lagen mot skatteflykt förföll.

25. Avyttring av handelsbolagsandelar efter det att en viss del av handelsbolagets tillgångar avyttrats till ett av bolagsmännen ägt aktiebolag.

26. Införsäljning av en bostadsfastighet till ett av fastighetsägaren ägt fastighetsbolag.

27. Avdrag för förlust på andelar i ett kommanditbolag vid bolagets upplösning. Bolaget ägdes av ett aktiebolag samt vissa fysiska personer som också ägde aktierna i aktiebolaget. Upplösningen av kommanditbolaget skulle föregås av en inkrämsförsäljning till bokförda värden, bl.a. goodwill, till ett av aktiebolaget nybildat bolag.

28. Tillskott utan vederlag av aktier i ett bolag till ett annat av aktieägarna ägt aktiebolag. Frågan om skatteflyktslagens tillämplighet förföll.

29. Tre olika ärenden om införsäljning av en bostadsfastighet till av fastighetsägare ägda aktiebolag.

30. Frågor i samband med införsäljning av aktier i ett bolag till ett annat av aktieägarna ägt aktiebolag.

31. Skatteeffekter med anledning av överlåtelse av ett stort antal fastigheter.

32. Överlåtelse av tillgångarna med undantag av den fastighet i vilken verksamheten bedrevs till ett av rörelseidkaren nybildat bolag. Fråga om skatteflyktslagens tillämplighet förföll.

33. Överlåtelse av bostadsrätt som använts till permanent boende till ett av bostadsrättsinnehavaren ägt aktiebolag.

Genomsyn i praxis

Räntebetalningar

Flera av Regeringsrättens avgöranden avser olika lånekonstruktioner med förskottsräntor. Exempelvis Accentamålet (RÅ 1987 ref 78), Diamantfinansmålen (RÅ 1989 ref 127 och RÅ 1989 not 525) samt Conquestusmålet (RÅ 1989 not 526)

RÅ 1987 ref 78 (Accenta)

Enligt ett som lån betecknat avtal utfäste gäldenären sig att betala 99 procent av lånet i förskottsränta. Regeringsrätten vägrade avdrag för det som förskottsränta betecknade beloppet.

Den skattskyldige erhöll enligt avtal 50 000 kr i lån från Accenta. Huvuddelen av beloppet användes för inköp av obligationer med ett nominellt värde av 50 000 kr. Obligationerna deponerades som säkerhet för skulden. Lånet skulle återbetalas efter sex år. Låneräntan, 49 500 kr, skulle enligt avtalet betalas i förskott. Den skattskyldige erlade 49 500 kr till Accenta och yrkade avdrag för förskottsränta med motsvarande belopp.

Regeringsrätten uttalade följande.

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

följer att de belopp på sammanlagt 49 500 kr som NN erlagt hösten 1981 inte utgör ränta eller annan avdragsgill kostnad som avses i 39 § KL.

RÅ 1989 ref 127 (Diamantfinans)

Avtal som enligt ordalydelsen avsåg köp på kredit av ädelstenar ansågs med hänsyn till omständigheterna inte innebära att "köparen" ådragit sig en skuld till "säljaren" motsvarande "köpeskillingen" och avdrag medgavs inte för det såsom förskottsränta på krediten betecknade beloppet.

Diamantfinans erbjöd under början av 1980-talet kunder att köpa ädelstenar på kredit. Enligt avtalet erbjöds kunden att köpa ett i avtalet specificerat antal ädelstenar på kredit. Skulden förföll till betalning vid utgången av påföljande kalenderår. I samband med avtalets ingående betalade kunden kontant en förskottsränta om 27 procent som belöpte på tiden fram till kreditens förfallodag. Diamantfinans förbehöll sig äganderätten till ädelstenarna som säkerhet för krediten. Ädelstenarna lades i depå hos bank och kunden ägde inte utan Diamantfinans medgivande tillträde till stenarna. Köparen fick förlänga avtalet under förutsättning att ränta erlades i förskott vid respektive förlängningstillfälle. Om kunden inte ville infria sin resterande skuld hade han möjlighet att låta Diamantfinans behålla stenarna. I det fallet fick Diamantfinans inte kräva kunden på ytterligare betalning. Om kunden lämnade Diamantfinans fullmakt "att uthämta och fritt förvalta" vissa angivna ädelstenar förlängdes kredittiden till fem år utan skyldighet för kunden att erlagga ytterligare ränta i förskott. Vid kredittidens utgång skulle avräkning ske för "det försålda köpeobjektet". Diamantfinans lämnade ursprungligen en värdestegringsgaranti på stenarna motsvarande värdet av de stenar som Diamantfinans inte ägde fritt förvalta. Om kunden inte löste lånet fick Diamantfinans realisera diamanterna. Överskott skulle tillfalla kunden medan brist inte fick utkrävas av kunden. Sedermera avtalades om att värdestegringsgarantin skulle utgå. I stället garanterade Diamantfinans en årlig förräntning med ett visst minimibelopp. I det senare fallet utgick avtalsvillkoret att brist inte fick utkrävas av kunden.

De skattskyldiga yrkade avdrag för såväl den erlagda förskottsrentan som skulden till Diamantfinans.

Regeringsrätten uttalade bl.a. följande.

Vid bedömningen av innebörden av de företagna transaktionerna är att anmärka att redan i Diamantfinans marknadsföring starkt betonades den skattereduktion kunden omedelbart skulle erhålla genom den planerat avdragsgilla förskottsräntan och de ytterligare medel han vid kredittidens utgång genom Diamantfinans förmedling kunde räkna med att få till sitt förfogande. Att kunden samtidigt skulle förvärva eller investera i ädelstenar var något som i sammanhanget spelade en helt underordnad roll. Diamantfinans skulle vidare behålla den faktiska kontrollen inte bara över fullmaktssstenarna - vilka Diamantfinans ägde sälja vidare till andra kunder - utan också över de deponerade garantistena.

Regeringsrätten finner vid en samlad bedömning att de överenskommelser som träffades mellan Diamantfinans och dess kunder inte kan anses ha inneburit att dessa förvärvade ädelstenar av bolaget. Stenarna synes närmast ha fått tjäna som ett slags värdemätare med hjälp av vilken transaktionernas utfall med vinst eller förlust för kunderna var att avgöra.---Med hänsyn till det sagda är vad NN enligt avtalet åtagit sig att erlägga såsom köpeskilling för ädelstenar inte att betrakta som en henne vid taxeringen åvilande skuld och vad som erlagts vid avtalstillfället ej att betrakta såsom för henne avdragsgill ränta.

RÅ 1989 not 525 (Diamantfinans)

I likhet med förhållandena i RÅ 1989 ref 127 "köpte" kunden ädelstenar på kredit från Diamantfinans och yrkade avdrag för erlagd förskottsränta.

Vid ett och samma tillfälle ingick kunden följande avtal. 1. Köp av ädelstenar från Diamantfinans. Beloppet kvitterades av Diamantfinans. 2. Lån av motsvarande belopp av Diamantfinans, vilket skulle återbetalas på förfallodagen fem år senare. 3. Betalning av förskottsränta för lånets hela löptid med en ränta motsvarande 90 procent av det lånade beloppet. 4. Pantförskrivning av ädelstenarna som säkerhet för lånet och placering av dem i depå hos bank, med rätt för Diamantfinans att under vissa förutsättningar hämta ut panten, sälja den och, efter avräkning av lånebeloppet och viss försäljningsprovision, redovisa eventuellt överskott till kunden.

Regeringsrätten uttalade bl.a. följande.

En samlad bedömning av de beskrivna rättshandlingarna ger vid handen att NN:s åtagande att betala det i reversen angivna beloppet inte medför att det såsom ränta betecknade beloppet utgör ersättning för kredit. Regeringsrätten finner därför att beloppet inte utgör ränta som är avdragsgill enligt kommunal-skattelagens regler.

RÅ 1989 not 526 (Conquestus)

Conquestus AB erbjöd kunder att teckna aktier i ett av Conquestus tillhandahållet bolag för medel som Conquestus lånade ut mot säkerhet i de tecknade aktierna. Enligt avtalet skulle kunden betala förskottsränta för krediten. Slutreglering skulle ske efter två år, antingen genom att kunden överlät de pantsatta aktierna till Conquestus eller sålde aktierna och med köpeskillingen betalade skulden.

I det aktuella fallet lånade NN 200 000 kr av Conquestus i mars 1982 med förfallodag i mars 1984. Av räntan på sammanlagt 100 000 kr skulle 50 000 kr erläggas i mars 1982 och 4 000 kr månatligen under resten av året samt resterande ränta i januari 1983. För 150 000 kr tecknades aktier i ett av Conquestus tillhandahållet bolag, vars aktiekapital det första räkenskapsåret uppgick till 26 000 000 kr, varav 24 500 000 kr var utlånat. Intäkterna av rörelsen uppgick till knappt 400 000 kr. Under 1984 överlät NN sina aktier i bolaget till Conquestus.

Regeringsrätten uttalade följande.

NN:s transaktioner med Conquestus bör skattemässigt bedömas i ett sammanhang. Härvid kan konstateras att överenskommen den 11 och 20 mars 1982 visserligen förutsatte teckning eller köp av aktier för medel som lånats ut av bolaget mot ränta i förskott. Av räntan erlades emellertid den första posten om 50 000 kr i sådan ordning att den i praktiken kan sägas ha avräknats mot då lånebeloppet togs i anspråk för NN:s räkning. --NN:s insats var begränsad till de betalningar om tillsammans 50 000 kr som skulle fullgöras--- under år 1982--- och i januari 1983. Härtill kom viss skatt på realisationsvinsten vid överlåtelsen av aktierna. I gengäld hade NN genom transaktionerna fått tillgång till handlingar av innebörd att kunna ligga till grund för yrkande om ränteavdrag med sammanlagt 100 000 kr vid taxeringen. Vid angivna förhållanden finner Regeringsrätten att NN:s åtagande att betala beloppet 200 000 kr enligt handlingen den 11 och 20 mars 1982 inte medför att det i handlingen som ränta betecknade beloppet utgör ersättning för kredit. Beloppet utgör därför inte sådan ränta som är avdragsgill enligt kommunalskattelagen.

Övriga exempel på såsom ränta betecknade betalningar

I ytterligare några fall har Regeringsrätten bedömt att de såsom ränta betecknade betalningarna haft annan innebörd än räntebetalning. Bl.a. i RÅ 1982 Aa 72 avseende depositionsleasing av personbil och i RÅ 1984 1:39 avseende hyra av brygg- och uppläggningsplats för båt. I båda fallen hade de deponerade beloppen finansierats genom lån från företaget eller företaget närstående bolag. Jämför även RÅ 1979 Aa 67 vari en som ränta betecknad betalning betraktades som icke avdragsgill medlemsavgift. I ett senare avgörande från Regeringsrätten avseende depositionsleasing, RÅ 1990 ref 73, påfördes den skattskyldige istället en intäkt motsvarande den hyresminskning som det räntelöst deponerade beloppet föranlett.

Guldobligationsfallet

I ett förhandsbeskedsärende (RÅ 1986 ref 51) avsåg NN att förvärva guldobligationer från Diamanthuset AB (bolaget). Obligationen innehöll en utfästelse från bolaget att på anmodan betala ett belopp motsvarande priset i dollar på guld vid inlösentillfället. NN erhöll samtidigt "pant" i form av guld motsvarande den mängd guld som var angiven i obligationen. Om NN avyttrade "panten" ansågs bolagets betalningsutfästelse infriad.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden uttalade att den verkliga innebörden av att NN förvärvar en guldobligation är att han köper det i obligationen specificerade guldet och samtidigt får en garanti från bolaget om återköp. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.

Transaktioner med kommanditbolagsandelar

Några exempel på avgöranden från Regeringsrätten när genomsynsmetoden inte tillämpats är de s.k. organiserade uppläggen med kommanditbolagsandelar.

RÅ 1994 ref 52 I (Capinova)

I RÅ 1994 ref 52 var fråga bl.a. om beräkning av underskottsavdrag vid taxering av delägare i kommandibolag vilken yrkat

avdrag avseende bl.a. en av bolaget såsom förskottsränta angiven betalning. I det målet uttalande Regeringsrätten följande vad avsåg möjligheten att i det målet företa genomsyn.

Den genomsyn som har satts i fråga i målet avser i första hand de avtal som NN ingått med delägare i Hannafjorten och med Mölndals Allmänna idrottsklubb. Dessa avtal har enligt sin lydelse inneburit att NN köpt en andel i kommanditbolaget, varit delägare i detta under en kortare tid och därefter sålt andelen till idrottsklubben. Frågan är om denna innebörd skall godtas vid taxeringen eller om avtalens rätta innebörd i själva verket skall anses ha varit endast att han förvärvat dokument som varit avsedda att ligga till grund för olika avdragsyrkanden.

Regeringsrätten delar RSV:s uppfattning att Hannafjortonliksom ett antal liknande kommanditbolag - så gott som uteslutande tillhandahållits i skatteplaneringssyfte och att detta syfte också varit avgörande för NN:s engagemang i Hannafjorton. Det får vidare anses klarlagt att verksamheten i de nu angivna kommanditbolagen varit till väsentlig del förutbestämd och inte inriktad på företagsekonomisk vinst samt att externa delägare--- saknat egentligt inflytande över kommanditbolagens förvaltning. Dessa omständigheter utgör emellertid inte tillräcklig grund för slutsatsen att de av NN ingåagna avtalen haft en annan innebörd än den uppgivna. Vid bedömningen av om förutsättningar för en genomsyn föreligger bör hänsyn också tas till de ekonomiska konsekvenser som avtalen kan ha haft för NN vid sidan av de rent skattemässiga effekterna. I detta hänseende är att märka att NN enligt bolagsavtalet hade rätt till och faktiskt fick del av den löpande avkastningen på de värdepapper som bolaget förvärvade samt att de värdeförändringar som inträffade under hans innehav fick direkt betydelse för det ekonomiska utfallet av hans engagemang. Vidare saknas det anledning att utgå från annat än att det ansvar för bolagets skulder som enligt bolagsavtalet åvilat NN varit mer än en formalitet och att detta ansvar således under vissa omständigheter kunde ha medfört skyldighet för honom att helt eller delvis infria bolagets lån. Med hänsyn till det sagda och till vad som i övrigt är upplyst om den faktiska tillämpningen av avtalen finner Regeringsrätten att det saknas anledning att inte godta NN som komplementär i bolaget från den 23 november 1987 till dess andelen såldes genom avtalet den 14 mars 1988 med Mölndals Allmänna Idrottsklubb.

Av det anförda följer att Regeringsrätten ansluter sig till kammarrättens uppfattning att varken brister i kommanditbolagskonstruktionen eller analys av transaktionernas verkliga innebörd motiverar att det av NN uppgivna delägarskapet i Hannafjorton skall fränkännas betydelse i skattehänseende.

Regeringsrättens dom i mål nr 2545-1993

Även i Regeringsrättens avgörande den 30 juni 1995 i mål nr 2545-1993 var fråga om det förelåg grund för att med gensyn bortse från förvärv, innehav och försäljningar av andelar i handelsbolag (Handelsbolaget Barlasten II).

Handelsbolaget bildades av två bolag i den s.k. Nyckelkoncernen. Under ett drygt halvår omsatte handelsbolaget premieobligationer. Obligationerna hade förvärvats från ett bolag i Nyckelkoncernen. Förvärvet finansierades genom lån från det företag som avyttrade obligationerna. Efter det att obligationerna återförsåls till den ursprungliga säljaren och verksamheten upphört i handelsbolaget förvärvade NN andelar i bolaget. Kort tid därefter avyttrade NN andelarna med förlust till ett Nyckelkoncernen närstående företag.

Vad avsåg möjligheten att bortse från NN:s andelsinnehav i handelsbolaget uttalade Regeringsrätten följande.

NN har hävdatt att hon blev delägare i Barlasten II kort efter det att bolaget bildades. Av utredningen får emellertid anses framgå att NN förvärvat andelarna i Barlasten II först sedan detta i december 1987 slutfört sina köp och försäljningar av premieobligationer. Varken denna omständighet eller vad som i övrigt upplysts om förvärvet kan dock leda till slutsatsen att de avtal som NN ingått rörande Barlasten II är civilrättsligt ogiltiga.

Växling av inkomstslag

I såväl RÅ 1990 ref 101 I och II (utdelningsfondsmålen) som RÅ 1994 ref 56 (Bolactmålet) prövade Regeringsrätten i första hand om det förelåg grund för gensyn på förfarandena. Frågan besvarades nekande i båda fallen.

RÅ 1990 ref 101 I och II (Utdelningsfondsmålen)

Regeringsrätten uttalade bl.a. följande.

Den omständigheten att det enda eller huvudsakliga skälet för X:s deltagande i förfarandet varit att uppnå vissa skatteeffekter som varit förmånliga för honom utgör i och för sig inte grund för att vid inkomstaxeringen fränkänna transaktionerna de rättsverkningar som följer av deras formella innehåll. Inte

heller övriga omständigheter i målet ger fog för annan bedömning än att X köpt och avyttrat andelar i fonden.

RÅ 1994 ref 56 (Bolactmålet)

Regeringsrätten uttalade efter ha redogjort för sakförhållandena bl.a. följande.

Till formen har dessa rättshandlingar inneburit dispositioner avseende aktier, beslut om utdelning etc. som varit av sedvanligt slag. Rättshandlingarna ger emellertid tillsammans ett ekonomiskt resultat som kommer hela förfarandet att framstå som omotiverat, om det inte vore så att det leder till skattevinst. Mot bakgrund härav och med hänsyn till den korta tid under vilken rättshandlingarna företagits bör de bedömmas sammantagna. Den omständigheten att det egentliga skälet för NN:s deltagande i förfarandet varit att uppnå vissa skatteeffekter som varit förmånliga för henne utgör emellertid i och för sig inte grund för att vid inkomsttaxeringen fränkänna transaktionerna de rättsverkningar som följer av deras form.

Inkomst av näringsverksamhet.

I RÅ 1989 ref 62 I och II (förhandsbesked) var frågan om s.k. sale and leaseback-transaktioner med fastigheter. Förfarandena omfattade överlåtelse av en fastighet resp. en byggnad på ofri grund till ett finansbolag vilket i sin hyrde ut den överlåtna egendomen till säljaren. Förfarandena ansågs innebära att äganderätten övergått till finansbolaget. I RÅ 1993 ref 86 var frågan om ett kommanditbolag bedrivit rörelse.

RÅ 1989 ref 62 I och II

Ett finansbolag avsåg att erbjuda fastighetsägare att sälja fastigheter till bolaget. Den ursprungliga fastighetsägaren skulle bli kvar i fastigheten som hyresgäst under en period av 3-10 år, varefter avsikten var att fastigheten skulle säljas tillbaka. Hyresmannen skulle erhålla en option att få återköpa fastigheten efter ett visst antal år till ett på förhand bestämt pris.

Inledningsvis uttalade Regeringsrätten följande.

Vid bestämmandet av de skatterättsliga konsekvenserna av transaktionen uppkommer primärt spörsmålet om de rättshand-

lingar mellan parterna, som enligt sin form utgör köp, hyra och återköp av fastighet, skall tilläggas den innebörd de har enligt formen eller om man skall bortse från denna och utgå från andra rättsliga institut som man finner mer ägnade för transaktionerna än de av parterna valda. Av ställningstagandet till detta spörsmål följer svaret på frågan om bolaget vid inkomsttaxeringen skall anses som ägare till den fastighet som omfattas av överlåtelse-, hyres- och optionsavtalet.----Enligt förutsättningarna för ansökningen förvärvar bolaget genom ett i föreskriven form upprättat köpeavtal den fastighet som bolaget sedan hyr ut till den tidigare ägaren. Med hänsyn härtill bör avtalet om överlåtelse av fastigheten också kunna godtagas som ledande till att äganderätten till fastigheten överförs till bolaget, försåvitt det inte föreligger omständigheter som klart visar att den reella och av parterna åsyftade innebörden i den totala transaktionen--är en annan. Vid bedömningen av frågan om ett sådant annat rättsläge skall anses föreligga bör stor restriktivitet iakttas. Annars uppstår lätt betydande svårigheter - för såväl den enskilde som det allmänna - att förutse och överblicka konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer. Detta gäller inte minst i fråga om sådana komplexa affärstransaktioner som detta mål avser.

Efter att ha redogjort för de omständigheter som talade för resp. mot att den reella innebörden i den totala transaktionen var att ställa fastigheten som säkerhet för ett lån i stället för att överföra äganderätten till fastigheten på bolaget uttalade Regeringsrätten följande.

Av det sagda framgår att skäl kan anföras för att ge avtalen en annan innebörd än den deras utformning anvisar. Dessa skäl har emellertid inte den styrka som enligt det föregående bör krävas för att anse rättsläget vara ett annat än det som följer av parternas rättshandlingar.

RÅ 1993 ref 86

I ett av de första organiserade kommanditsbolaguppläggen som prövades av Regeringsrätten, Filmintressenter KB (RÅ 1993 ref 86), aktualierades i viss mening frågan om genomsyn.

Kommanditbolaget förvärvade enligt skilda avtal filmrättigheter avseende svenska och utländska filmer från bolagets komplementär. Komplementären hade förvärvat filmrättigheterna från ett utländskt bolag. Enligt avtal mellan kommanditbolaget och de företag som distribuerade filmerna erhöll distributörerna visningsrätten till filmerna mot erläggande av en s.k. miniroyalty, vilken

motsvarade 95 procent av kommanditbolagets inköpspris. Om distributörerna inte betalade avtalad miniroyalty skulle komplementärens köpeskilling sättas ned i motsvarande mån. Samma dag som royaltyn senast skulle betalas till kommanditbolaget överfördes motsvarande belopp från komplementären till kommanditbolaget.

Efter att ha redogjort för de faktiska förhållandena m.m. uttalade Regeringsrätten bl.a. följande.

Vad kommanditbolaget enligt--- avtalen erlagt till komplementären kan inte, såvitt gäller belopp motsvarande den överenskomna minimiroyaltyn, anses utgöra köpeskilling för förvärvade filmrättigheter. De belopp som-- överförts från komplementärens bankkonto till kommanditbolagets bankkonto utgör i konsekvens härmed inte ersättning för visningsrätter utan får snarast ses som en återbetalning av penningdepositioner. Vid denna bedömning-- kan inte heller vad kommanditbolaget enligt avtalet erlagt till komplementären utöver vad som skulle återbetalas såsom minimiroyalty hänföras till rörelse i kommunalskattelagens mening. Denna del av betalningen till komplementären får i stället anses utgöra vederlag för handlingar som kommanditbolaget bedömde kunna ligga till grund för de gentemot bolagets kommanditdelägare förutskickade skatteeffekterna.

Utländska skatteflyktsklausuler

Såväl i betänkandet Allmän Skatteflyktsklausul (SOU 1975:77) som i Skatteflyktsutredningens betänkande SOU 1989:81 redogjordes för generella skatteflyktsregler m.m. i andra länder.

I SOU 1975:77 redogjordes för utländsk rätt i Norge, Danmark, Finland, Frankrike, Storbritannien, dåvarande Västtyskland, Belgien, Nederländerna, Schweiz, Österrike, USA och Kanada. Redogörelsen byggde i huvudsak på material som inhämtats via Utrikesdepartementets försorg.

I SOU 1989:81 redogjordes kortfattat för förhållandena i Finland, Norge, Storbritannien, dåvarande Västtyskland, Frankrike och Kanada.

Jämförande studier av hur man motverkar skatteflykt genom generella skatteflyktsbestämmelser eller, i avsaknad av sådana bestämmelser, på annat sätt, har bl.a. gjorts av Sture Bergström, *Skatter och civilrätt* (1978), Jan Pedersen *Skatteudnyttelse* (1989) och Anders Hultqvist *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen* (1995). Avhandlingarna behandlar de nordiska länderna, Tyskland, Storbritannien, Frankrike och USA. Hur skatteflykt motverkas i de nordiska länderna har även bl.a. behandlas i några uppsatser i *Skattenytt* nr 11 1992. Följande redogörelse bygger i huvudsak på ovan nämnda källor. Om inte annat särskilt anges avser källhänvisningarna nyssnämnda arbeten.

Nordisk rätt

Finland

Den nuvarande finska generalklausulen infördes 1958. Tidigare hade snarlika klausuler existerat sedan mitten av 1940-talet. Generalklausulen som är intagen i 56 § 1 mom. beskattningslagen har följande lydelse (se SOU 1989:81 s. 36)

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

I mitten av 1970-talet gjordes ett tillägg till klausulen genom att klausulens 2 mom. infördes. Syftet var att vidga den skattskyldiges bevisbörda. 2 mom. har följande lydelse.

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

Första meningen i generalklausulen ger uttryck för möjligheten att bortse från en åtgärds formella innebörd och i stället se till dess egentliga syfte (jfr den svenska genomsynsmetoden). Enligt andra meningen kan under förutsättning att det är uppenbart att åtgärden företagits i syfte att uppnå befrielse från skatt beskattningsresultatet uppskattas. Enligt litteraturen¹ har generalklausulen - som framgår av dess ordalydelse - tillämpning på bl.a. avvikande prissättningar i intressesambandssituationer och fall där de rättsliga formerna

¹Se bl.a. Tikka SN 1992 s 587 f. och Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 3 1975 samt Bergström Skatter och civilrätt s. 45 ff.

inte överensstämmer med den reella ekonomiska innebörden. Klausulen har sedan en tid tillbaka också tillämpats på s.k. kringgåendeförfaranden.

Förr hävdades att klausulen endast var tillämplig på s.k. simulerade och dissimulerade rättshandlingar enligt första meningens ordalydelse och att andra meningen därför saknar självständig betydelse. Tillämpningen i praxis sedan slutet av 1960-talet visar dock att förfaranden även underkänts med stöd av enbart andra meningen.

Enligt Tikka har 56 § beskattningslagen bl.a. tillämpats på s.k. interna aktieöverlåtelse trots att den finska skattelagstiftningen saknar stoppregler mot sådana förfaranden. Ett annat tillämpningsområde som pekas ut i litteraturen är när konsulter o. d. sätter sig själv på bolag och ersättningen för utfört arbete blir beskattad i bolaget i stället för hos den som utfört arbetet. Klausulen har även fått tillämpning i vissa fall när inkomster av verksamheter som uppgetts ha bedrivits gemensamt omfördelats mellan delägarna men där någon eller några av delägarna förhållit sig passiva och syftet enbart varit att fördela inkomsten på flera skattskyldiga. Klausulen har också tillämpats på förfaranden där den skattskyldige försökt att kringgå lagen genom att dela upp sitt handlande på två eller flera rättshandlingar i syfte att uppnå en totalt sett fördelaktigare skattepåföljd än om man bedömt transaktionerna som en helhet. Ett exempel som lyfts fram i litteraturen är en när en familjefar ger sin son aktier som denne i sin tur överlåter vidare. Förfarandet medförde att någon beskattning inte ägde rum då benefikt förvärvad egendom inte utlöste reavinstbeskattning. Högsta förvaltningsdomstolen beskattade fadern för reavinsten trots att köpeskillingen tillföll sonen. Ytterligare exempel på situationer där klausulen tillämpats återfinns i ovan angivna arbeten.

Norge

Norge saknar allmän skatteflyktsklausul. År 1991 lades ett förslag till lagfäst generalklausul fram. Förslaget har ännu inte lett till lagstiftning. Lagförslaget har följande lydelse.

1. Når bestemmelser i skattelovgivningen skal anvendes på et forhold eller en transaksjon, skal eksistensen og innholdet av forholdet eller transaksjonen fastlegges etter alminnelige prinsipper for stiftelse og tolkning av slike forhold eller transaksjoner, men med særlig vekt på forholdets eller tran-

saksjonens økonomiske virkninger for den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår.

2. Når det är en innbyrdes sammenheng mellom flere forhold eller transaksjoner, skal disse behandles som en enhet i forhold til skattelovgivningen.

3. Et forhold eller en transaksjon skal i forhold til skattelovgivningen karakteriseres og klassifiseres etter sine reelle virkninger for den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår.

4. Hvis den hovedsaklige virkningen av et forhold eller en transaksjon vil være en reduksjon i formuen eller inntekten til den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår, kan denne reduksjon ikke kreves når dette ville være urimelig ut fra det grunnlag som skattelovgivningen bygger på.

Enligt litteraturen och propositionen till förslaget² var syftet med bestämmelsen att lagfästa den i norsk praxis befintliga omgåelse-normen, även kallad norm om "gjennomskjaering". Enligt denna norm kan en domstol under vissa förutsättningar se igenom en transaktions yttre kännetecken och behandla den efter vad den i realiteten innebär. Omgåelse definieras som handlingar eller transaktioner som utformas så att de skall få andra skattemässiga konsekvenser än reellt sett likvärdiga handlingar.³

Danmark

Även i Danmark saknas lagfäst generalklausul. Däremot har utformats en lagtolkning som innebär att beskattningsmyndigheter och domstolar kan underkänna formellt korrekta rättshandlingar som står i strid med skattebestämmelsernas ändamål. På vilken grund underkännandet sker är föremål för diskussion i litteraturen.⁴

²Se bl.a. Hultqvist s 446.

³För kommentarer se bl.a. Magnus Aarbakkes artikel i Skattenytt 1992 s. 591 ff.

⁴Se bl.a. Hultqvist s. 451.

Utomnordiska länder med kodifierade generalklausuler

Tyskland

I 42 § Abgabenordnung (AO) har intagits en skatteflyktsbestämmelse med följande innehåll.

Genom missbruk av rättsliga former kan skatterätten inte kringgås. Föreligger sådant missbruk skall skatten beräknas som om den rättsliga form använts som hade varit lämplig med hänsyn till det ekonomiska händelseförloppet.

I AO regleras även hur man skall förfara med s.k. skenhandlingar och skenrättshandlingar. Bergström och Pedersen har utförligt analyserat bestämmelsen. Enligt Bergström⁵ innebär bestämmelsen att den kringgånga bestämmelsen tillämpas analogt på det aktuella förfarandet. Följande förutsättningar skall vara uppfyllda för att bestämmelsen skall kunna tillämpas.

1. Ett missbruk skall föreligga i den meningen att den skattskyldige valt en ur skattelagstiftningens synpunkt inadekvat rättsform för sitt handlande.
2. Den skattskyldige avsåg att försöka kringgå lagen.
3. Transaktionen kan inte förhindras med vanlig lagtolkning.

Österrike

Österrike har en generalklausul som utformats efter samma mönster som i Tyskland.

Nederländerna

I 31 § Algemene wet inzake rijksbelasting återfinns den nederländska generalklausulen som har följande lydelse.

Vid fastställande av direkta skatter bortses från rättshandlingar beträffande vilka det - på grund av att de inte har syftat till några väsentliga förändringar av faktiska förhållanden eller på grund av andra särskilda fakta och omständigheter - måste antas

⁵s. 37 ff. Såväl Bergström som Pedersen redogör för klausulens tillämplighet i praxis.

att de inte hade kommit till stånd om de inte skulle ha för framtiden helt eller delvis omöjliggjort beskattning.

Näringslivets skattedelegation anför i sitt remissyttrande över SOU 1989:81 att för tillämpning av bestämmelsen krävs att skatteförmånen skall ha varit det avgörande eller enda skälet för den vidtagna åtgärden.

Frankrike

Frankrike har en skatteflyktsbestämmelse som är intagen i Code Général des Impôts. Översatta versioner av bestämmelsen har återgetts i såväl SOU 1975:77 som SOU 1989:81. Översättningarna avviker marginellt från varandra. Nedan återgiven översättning härrör från SOU 1975:77.

Åtgärder, som döljer den verkliga innebörden av ett kontrakt eller avtal genom avtalsvillkor som är ägnade att leda till lägre avgifter, eller som döljer en försäljning eller en överföring av vinst eller inkomst, eller som gör det möjligt att helt eller delvis undgå betalning av skatter på affärsomslutning, som uppkommit till följd av åtgärder som vidtagits för att uppfylla kontraktet eller avtalet, kan inte åberopas gentemot myndighet.

Av bestämmelsen följer vidare att det åligger beskattningsmyndighet att inhämta direktiv från en kommitté innan bestämmelsen tillämpas. Har inte direktiv inhämtats eller följs inte direktivet har beskattningsmyndigheten att visa den verkliga innebörden av den tvistiga åtgärden.

Kanada

Kanada införde på 1980-talet en generell lagstiftning mot skatteflykt. Enligt översatt version i SOU 1989:81 har bestämmelsen följande lydelse.

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

Reservation

av ledamoten Karl-Gösta Svenson

Jag avvisar förslaget angående skatteflyktslagen på nedan anförda skäl. Avslutningsvis behandlar jag också förslaget om möjlighet för det allmänna att begära förhandsbesked.

En för skattesystemet viktig förutsättning är att det upplevs som rättvist. Det är därför otillfredsställande att man med olika arrangemang och upplägg kan undvika att betala skatt.

I utvärderingen av skattereformen, SOU 1995:104, slås fast att det före reformen gällande skattesystemet med höga marginalsatser och inneboende olikformigheter inbjöd till skatteplanering. Reformen har inneburit att detta utrymme minskat i hög grad. Problemet med skatteminskande transaktioner är således i första hand beroende av hur skattelagstiftningen är utformad. Det hade därför varit av stort intresse att utreda frågan i ett bredare perspektiv än vad som nu blivit fallet.

Utredningen har enligt min mening präglats av ensidighet i stället för sådan allsidighet och öppenhet som en offentlig utredning normalt bör ha. Kommittén biträds nästan uteslutande av generalklausulförespråkare och vi har inte fått möjligheten att höra eller diskutera med de experter som är kritiska mot generalklausuler inom skatteområdet. Förklaringen till denna arbetsmetod ligger naturligtvis i direktiven som bestämt slutresultatet redan innan utredningen verkställts. Betänkandet är därför enligt min mening i stor utsträckning att betrakta som en utgåva från en enmansutredning.

I sak anser jag att förslaget till ny eller justerad generalklausul är behäftad med samma svagheter som tidigare versioner av klausulen. De rättssäkerhetsskäl som låg till grund för klausulens upphävande 1992 är enligt min mening fortfarande adekvata.

Förekomsten av en sådan lagstiftning stärker det allmännas ställning gentemot den enskilde på ett sätt som inte är rimligt i ett rättssamhälle. Vidare ansågs lagen medföra svårigheter för den enskilde att bedöma skattekONSEKVENSerna av olika rättshandlingar, (prop. 1992/93:127).

Detta bestrids av kommittén med hänvisning till den genomgång av lagens tillämpning som kommittén låtit göra.

Samtidigt finner kommittén att skattemyndigheterna har åberopat klausulen i ett stort antal fall då den inte befunnits vara tillämplbar. Menar kommittén att skattemyndigheterna inte förstår skatteflyktslagen eller är inte detta ett bra bevis för hur svårt det är att i förväg bedöma hur olika domare kommer att tillämpa skatteflyktslagen? Kommittén konstaterar nämligen att företrädare för såväl domstolar som skattemyndigheter och skattekonsulter har den uppfattningen att rekvisitet lagstiftningens grunder är svårt att tillämpa. Enbart den omständigheten att kommittén betonar behovet av förhandsbesked och omvänt ser avsaknaden av ett förhandsbeskedsinstitut på arvs- och gåvoskatteområdet som ett påtagligt hinder mot att utvidga klausulens tillämpningsområde talar sitt tydliga språk. Skatteflyktslagens tillämpning har varit och kommer att vara svår att förutse. Det ligger i generalklausulens konstruktion.

Härtill kommer att skatteflyktslagen i en under 1995 publicerad avhandling (Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen av Anders Hultqvist) befunnits behäftad med en rad svagheter. En sammanfattning av kritiken finns i en artikel i nr 10 av tidskriften Skattenytt 1995. Både i den nuvarande och den här föreslagna utformningen av lagstiftningen och dess förarbeten används begrepp som måste ifrågasättas. Redan begreppet skatteflykt är tvetydigt och i stor utsträckning intetsärande. Skatteförmånsbegreppet förutsätter att en korrekt taxering enligt skattelagstiftningen betraktas som en förmån i förhållande till ett skatteresultat som inte har stöd i skattelagstiftningen. Man talar i förarbetena gärna om en hypotetisk lagstiftarvilja eller lagstiftarens avsikt vid sidan av normal tolkning och tillämpning av skattelag trots att denna fiktion flera gånger befunnits felaktig i den rättsvetenskapliga litteraturen.

I det föreliggande betänkandet nämns inte dessa vägande invändningar, ej heller bemöts eller vederläggs kritiken. För egen del hade jag sett att kommittén tagit kritiken på allvar och noggrant utrett dessa frågor. Måhända ligger svaret till svårigheten att tillämpa skatteflyktslagen i denna mängd oklara begrepp och föreställningar.

På en punkt nämns Hultqvists kritik av skatteflyktslagen och det är fråga om dess förhållande till grundlagen. Inte heller i denna del har den framförda kritiken lett till någon diskussion eller analys i kommitténs arbete. Det hade varit av stort värde att få tillfälle att höra ett flertal experter med djupgående kunskaper i ämnet. Kommitténs bemötande av den framförda kritiken är enligt min mening otillräcklig.

De föreslagna förändringarna av skatteflyktslagen påverkar inte min bedömning av svagheterna med lagens konstruktion. Lagens tillämpning blir tvärtom än svårare att förutse om kommitténs förhoppning att den skall kunna tillämpas i fler situationer blir verklighet. Den utvidgning som blir följd av att rekvisitetet det huvudsakliga skälet ändras till det övervägande skälet leder till ökad rättsosäkerhet.

Samtidigt som man anför att det saknas stöd för uppfattningen att lagstiftningen lagt hinder i vägen för förfaranden som motive-rats av andra skäl än att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteeffekter, utformas det nya avsiktsrekvisitet för att kunna täcka sådana fall där den skattskyldige även har andra motiv än att minska sin skatt. Den föreslagna klausulen utgör således ett större hot mot rättssäkerheten på skatteområdet än den nuvarande. Förslaget strider därför enligt min mening mot kommittédirektiven, som uttryckligen talar om att näringsidkares frihet att ingå avtal och möjligheten att överblicka avtalens konsekvenser måste särskilt beaktas.

Förändringen av rekvisitetet lagstiftningens grunder till lagstiftningens syfte är svår att förstå och har endast milt uttryckt företagits i syfte att mjuka upp tillämpningen. Vid kommitténs slutsammanträde delades slutversionen avseende betänkandet. Slutorden avseende denna del av betänkandet hade följande lydelse:

“Vi vill dock allmänt uttala att den ändrade utformningen av det nu aktuella rekvisitetet syftar till att göra generalklausulen tillämplig i flera situationer av skatteflykt än som gällt beträffande den nuvarande klausulen.”

För att om möjligt undvika viss expertkritik under denna punkt ändrades slutorden till:

“Det går således inte att i allmänna ordalag uttala sig om den nu föreslagna utformningen av rekvisitetet medför att generalklausulen blir tillämplig i fler situationer av skatteflykt än som gällt beträffande den nuvarande klausulen.”

I den slutliga versionen har den aktuella meningen strukits.

Det är för mig som lekman ofattbart och skrämmande att höga juristexperter kan i en sådan för den enskilde allvarlig rättssäkerhetsfråga leka med orden på detta sätt. Dessa omständigheter stärker ytterligare min uppfattning att generalklausulen hör inte hemma i svensk skattelagstiftning.

Slutligen föreslås att tillämpningen av den utvidgade generalklausulen i första instans flyttas från länsrätten till skattemyndigheten. Detta förslag framförs trots att man som nämnts ovan i rättsfallsgenomgången konstaterat att skattemyndigheterna åberopar skatteflyktslagen i en stor mängd fall där domstolarna sedermera inte tillämpat den och att företrädare för såväl domstolar som skattemyndigheter och skattekonsulter har den uppfattningen att rekvisitet lagstiftningens grunder är svårt att tillämpa. Det är således ytterligare belägg för att förslaget leder till ökad rättsosäkerhet. Man får inte glömma att skatteprocessen är en tvåpartsprocess, där skattemyndigheten är den enskildes motpart. Det är enligt min mening farligt för rättssäkerheten att lägga en så vag lagstiftning i händerna på den ena parten i denna process.

Möjligheten till anstånd med skatt under skatteprocessen har inte utvidgats på det sätt som föreslogs av Rättssäkerhetskommittén (SOU 1993:62). Kommittén vill inte heller medge en ovillkorlig rätt till anstånd, utan nöjer sig med att konstatera att nuvarande ordning tillgodoser den enskildes intresse i det avseendet. Anstånd förutsätter att utgången i ärendet eller målet är oviss. Här förefaller kommitténs majoritet dela min bedömning av generalklausulen genom att kommittén antar att anstånd i allmänhet kommer att medges därför att utgången i vad som kallas skatteflyktsmål är så oviss att denna anståndsgrund räcker för att tillgodose den enskildes intresse.

När det gäller kommitténs förslag om möjlighet för det allmänna att söka förhandsbesked får jag anföra följande.

Jag är i stort ense med kommittén att möjlighet till förhandsbesked för det allmänna kan vara fördelaktigt från ett praktiskt perspektiv. Jag vill emellertid till skillnad från kommittémajoriteten slå fast följande. I de fall beskattningsmyndigheten trots pågående förhandsbeskedsprövning måste fatta beslut i frågan skall skattemyndigheten inte avvika från den skattskyldiges aktuella yrkande. Med andra ord skall den skattskyldige i den aktuella frågan som är föremål för prövning taxeras i enlighet med framställt yrkande.

Det bör även framhållas att förhandsbeskedsinstitutet inte i första hand tillskapats för prejudikatsskapande verksamhet utan för att tillgodose behovet för den enskilde att få besked i en för denne

väsentlig fråga avseende taxering. När förhandsbesked nu föreslås bli möjligt för det allmänna har vi nästan erhållit ett renodlat prejudikatinstitut. Det finns därför anledning att noga beakta hur den samlade juristkåren ställer sig till en sådan innovation.

Närskikt yttrande

av expertgruppen Närskikt

Skatteutskottet föreslår i förhållande till den förändrade tillräktningsbeskrivningen i 25 b och 26 b i skattebalken att skatteverket och skattemyndigheterna i samråd med lagstiftaren ska föreslå en bestämmelse om tillräktningsbeskrivning för skattskyldiga från närskikt till skattens vidtagande.

Den följande uttalandet gäller till den skattemyndighet som utser detta.

I lagförslaget föreslås att det ska vara möjligt att i ett beslut om skatteskattens utslag förklarar en skattskyldig skattskyldig för närskiktet. Detta innebär att den skattskyldige kan få en skatteskatt som är lägre än den som skulle ha varit om den skattskyldige hade varit skattskyldig för närskiktet.

Av skattebalkens 25 b och 26 b framgår att skattens utslag är beroende av skattskyldigens tillräktningsbeskrivning. Detta innebär att skattens utslag kan vara olika beroende på vilken skattskyldigens tillräktningsbeskrivning är. Detta innebär att skattens utslag kan vara olika beroende på vilken skattskyldigens tillräktningsbeskrivning är.

Lagutskottet anser att det är viktigt att skattens utslag är beroende av skattskyldigens tillräktningsbeskrivning. Detta innebär att skattens utslag kan vara olika beroende på vilken skattskyldigens tillräktningsbeskrivning är. Detta innebär att skattens utslag kan vara olika beroende på vilken skattskyldigens tillräktningsbeskrivning är.

Det är ju ändå så att skattens utslag är beroende av skattskyldigens tillräktningsbeskrivning. Detta innebär att skattens utslag kan vara olika beroende på vilken skattskyldigens tillräktningsbeskrivning är. Detta innebär att skattens utslag kan vara olika beroende på vilken skattskyldigens tillräktningsbeskrivning är.

...the ... of the ...
 ...the ... of the ...
 ...the ... of the ...

Särskilt yttrande

av experten Kerstin Nyquist

Kommitténs förslag innebär att den nuvarande utformningen av skatteflyktsklausulen behålls och att den skärps genom att avsiktsrekvisitet och rekvisitet lagstiftningens grunder utvidgas. Vidare föreslås att beslut om tillämpning av skatteflyktsklausulen flyttas från länsrätt till skattemyndigheterna.

Av följande skäl ställer jag mig inte bakom kommitténs förslag i denna del.

I betänkandet finns inga fakta som visar att det - i vart fall efter skattereformen - finns behov av en skatteflyktsklausul. Ännu mindre finns det grund för att såsom kommittén föreslår utvidga densamma.

Av direktiven framgår att det i kommitténs arbete ingått att utarbeta en ny lag mot skatteflykt och att därvid särskilt beakta de erfarenheter som vunnits efter genomförandet av 1990 års skattereform.

Jag anser att kommittén inte tillräckligt analyserat skattereformens inverkan på möjligheterna till skatteflyktsåtgärder. Kommittén konstaterar inledningsvis endast att praxisunderlaget för tiden efter reformen är magert eftersom skatteflyktslagen avskaffades relativt kort tid därefter. Kommittén övergår sedan direkt till att hänvisa till den lärdom man kan dra av praxis före reformen.

Det är ju ändå så att skatteflyktsklausulen var i kraft under två år - 1991 och 1992 - efter skattereformen. Av den statistik som kommittén inhämtat framgår att från denna period fanns i juni 1995 endast 10 yrkanden från skattemyndigheterna om tillämpning av skatteflyktsklausulen. Vad dessa yrkanden avser har inte närmare utretts. Det är en anmärkningsvärd skillnad vad gäller antalet framställda yrkanden om tillämpning av skatteflyktsklausu-

len för tiden 1991 - 1992, dvs. efter skattereformen, och antalet mål där skatteflyktsklausulen åberopats avseende tiden dessförinnan. För tiden före skattereformen har hittills skatteflyktsklausulen prövats i närmare 3 000 fall, huvudsakligen s k skatteupplägg. Från perioden efter skattereformen har som sagts endast 10 yrkanden hittills framställts.

Sanningen är ju att de fyra grundbultarna i det nya skattesystemet - lägre skattesatser, bredare skattebaser, mer neutral och likformig beskattning samt enklare regler - radikalt ändrat villkoren för tidigare vanligt förekommande skatteplanering. Det nya systemet och de nya reglerna slog mot de grundläggande förutsättningarna för skatteplanering och skatteflykt. Särskilt viktigt i detta hänseende är den nya betydligt mer likformiga kapitalinkomstbeskattningen. All mer utstuderad skatteplanering medför även vissa transaktionskostnader. Med de nya lägre skattesatserna blir transaktionskostnaderna alltför höga i relation till skattevinsten varför denna typ av skatteplaneringsåtgärder också i stort sett upphört. Därmed faller också argumenten för en skatteflyktsklausul över huvud taget.

Att mot denna bakgrund föreslå att skatteflyktsklausulens tillämpningsområde utvidgas anser jag oacceptabelt. När alla fakta pekar på att behovet av skatteflyktsklausul drastiskt minskat kan inte en utvidgning av klausulen över huvud taget försvaras. En utvidgning av klausulen leder nämligen obönhörligen till minskad rättssäkerhet för den enskilde.

Den enskildes möjligheter att kunna planera och förutse konsekvenserna av en handling kräver att han har möjlighet att förutse hur myndigheterna kommer att bedöma handlingen. Ju mer generell och vidsträckt en skatteflyktsklausul görs desto svårare blir givetvis detta. Med den utvidgning som kommittén föreslår kommer förutsebarheten att minska och därmed även rättssäkerheten.

Beträffande föreslagna ändringar vill jag därtill anföra följande.

Rekvisitet lagstiftningens grunder

Det nuvarande rekvisitet "strida mot lagstiftningens grunder" föreslås av kommittén att ändras till "strida mot lagstiftningens syfte såsom det kommit till uttryck i bestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet".

Kommittén anför att lagstiftningens allmänna principer skall läggas till grund för prövningen om ett förfarande strider mot lagstiftningens grunder. Dessa allmänna principer föreslås betecknas "lagstiftningens syfte". Begränsning skall dock ske till bestämmelser om skatteunderlag och skall inte omfatta t.ex. civilrättsliga bestämmelser.

I tidigare förarbetsuttalanden har det ändå av stadgandet varit tydligt att det inte varit lagstiftningen som en totalitet som åsyftats utan de bestämmelser som den skattskyldige genom sitt förfarande velat utnyttja eller undvika (se lagrådets yttrande i prop. 1982/83:84 s 45).

Att fastställa vad som utgör "grunden" för en skattebestämmelse kan i många fall möta betydande svårigheter. Ännu svårare blir det om man skall fastställa grunden utifrån allmänna principer.

Det är inte rimligt att kräva att de skattskyldiga, förutom lagstiftningen, utifrån reglernas allmänna uppbyggnad skall kunna uttyda lagstiftarens intentioner grundad på allmänna principer.

Kommittén uttalar vidare att det finns anledning att göra åtskillnad mellan å ena sidan de förfaranden som Regeringsrätten enbart prövat mot de materiella skattereglerna och å andra sidan de fall där förfarandet även prövats mot generalklausulen. Om domstolen av t.ex. processuella skäl varit förhindrad att pröva förfarandet även mot skatteflyktslagen bör inte vid en senare prövning anses att lagstiftaren underförstått accepterat förfarandet. Endast för det fall domstolen prövat förfarandet mot skatteflyktslagen och inte ansett att det strider mot lagstiftningens syfte skall enligt kommittén lagstiftaren anses ha accepterat förfarandet.

Med detta uttalande går kommittén t.o.m. längre än vad som föreslogs i det - för stor rättsosäkerhet och bristande förutsebarhet - starkt kritiserade utredningsbetänkandet SOU 1989:81. Där uttalades ändock, s 73, att förfaranden som har blivit godtagna i praxis - i synnerhet om Regeringsrätten godtagit förfarandet - och är vanliga i affärslivet inte bör stoppas med hjälp av generalklausulen. Detta på grund av att lagstiftaren har haft möjlighet att gå in med ändrad lagstiftning.

Om ett visst skatterättsligt förfarande prövats i högsta instans bör det innebära att även lagstiftaren får kännedom om detta. Om förfarandet kan anses strida mot grunderna för lagstiftningen på området måste det ankomma på lagstiftaren att ändra lagen. Har lagstiftaren inte vidtagit sådana åtgärder får han enligt min mening anses ha accepterat förfarandet, vilket därmed inte kan anses strida mot lagstiftningens grunder.

Enligt min mening har det inte någon betydelse i detta avseende om ett förfarande prövats mot rekvisitet lagstiftningens grunder i skatteflyktsklausulen eller inte. Det avgörande måste vara att lagstiftaren fått kännedom om förekomsten av ett visst förfarande.

Om inte de skattskyldiga skall kunna lita på att ett förfarande som prövats i högsta instans överensstämmer med gällande rätt - och således även lagstiftningens grunder - var finns då förutsebarheten?

Den skattskyldiges avsikt

Kommittén föreslår att rekvisitetet det huvudsakliga skälet för förfarandet ändras till det övervägande skälet för förfarandet.

I samband med att rekvisitetet huvudsakliga skälet ersatte rekvisitetet avgörande skälet vid 1982 års utvidgning av skatteflyktsklausulen uttalade lagrådet att det torde böra fordras, att förfarandet helt eller i viktiga delar framstår som praktiskt taget meningslöst, om man bortser från skatteförmånen. Såväl departementschefen som skatteuskottet anslöt sig till denna uppfattning.

Av en internationell jämförelse som Näringslivets Skattedelegation gjorde år 1989 framgår att gemensamt för de generalklausuler eller generella regler mot skatteflykt som fanns i Kanada, Frankrike, Finland, Nederländerna, Västtyskland samt Österrike var att det endast är mycket onormala förfaranden som faller under bestämmelserna. Den rättsliga formen skall dölja åtgärdens verkliga natur, det skall vara fråga om missbruk av rättsliga former eller av skattelagstiftningen, eller skatteförmånen skall ha varit det avgörande skälet för förfarandet. I samtliga länder uppställs ett mycket bestämt krav på att förfarandet skall vara onormalt.

Genom den tolkning som den nuvarande svenska generalklausulen fått av såväl regering, riksdag som lagråd ansluter den svenska lagstiftningen till detta minimikrav på en generalklausul. Kommitténs förslag att ändra avsiktsrekvisitetet till det övervägande skälet i stället för det huvudsakliga skälet innebär, som det framgår av ordalydelsen, en klar utvidgning.

Till detta kommer att tillämpningen av rekvisitetet försvåras. Det är naturligtvis lättare för såväl skattskyldiga som domstol att avgöra om skatteförmånen utgör huvudsak eller bisak jämfört med en överviktsprövning.

Den föreslagna utvidgningen borde inte ens med kommitténs synsätt vara behövlig eftersom man konstaterar att "en mindre

restriktiv tillämpning av beviskravet möjligen kan skönjas i senare praxis".

Det finns således över huvud taget inget behov av att utvidga avsiktsrekvisitet.

Första instans för tillämpning av generalklausulen

Kommittén föreslår att tillämpningen av generalklausulen i första instans flyttas ned till skattemyndigheten.

Vid införandet av skatteflyktslagen 1980 uttalade departementschefen - liksom flertalet remissinstanser - att frågor som aktualiseras vid en tillämpning av klausulen ofta kan antas ha en sådan svårighetsgrad att en prövning redan från början bör göras i domstolsmässiga former.

Enligt min mening finns det även i dag samma starka skäl för uppfattningen att skatteflyktsklausulen skall tillämpas först i länsrätt. Vid denna typ av prövning handlar det inte om att tillämpa lagregler i vanlig ordning utan att döma enligt grunderna för olika lagbestämmelser. I en sådan situation är det olämpligt från rättssäkerhetssynpunkt att skattemyndigheten utgör såväl part som beslutande instans.

Kommitténs förslag till ny instansordning framstår som särskilt olyckligt mot bakgrund av övriga ändringsförslag. De nya och ännu mera svårtillämpade rekvisit som nu föreslås innebär att skattemyndigheternas roll som såväl part som beslutande instans framstår som särskilt olämplig.

Statens offentliga utredningar 1996

Kronologisk förteckning

1. Den nya gymnasieskolan – hur går det? U.
 2. Samverkansmönster i svensk forskningsfinansiering. U.
 3. Fritid i förändring.
Om kön och fördelning av fritidsresurser. C.
 4. Vem bestämmer vad? EU:s interna spelregler inför regeringskonferensen 1996. UD.
 5. Politikområden under lupp. Frågor om EU:s första pelare inför regeringskonferensen 1996. UD.
 6. Ett år med EU. Svenska statstjänstemäns erfarenheter av arbetet i EU. UD.
 7. Av vitalt intresse. EU:s utrikes- och säkerhetspolitik inför regeringskonferensen. UD.
 8. Batterierna – en laddad fråga. M.
 9. Om järnvägens trafikledning m.m. K.
 10. Forskning för vår vardag. C.
 11. EU-mopeden. Ålders- och behörighetskrav för två- och trehjuliga motorfordon. K.
 12. Kommuner och landsting med betalnings-svårigheter. Fi.
 13. Offentlig djurskyddstillsyn. Jo.
 14. Budgetlag – regeringens befogenheter på finansmaktens område. Fi.
 15. Union för både öst och väst. Politiska, rättsliga och ekonomiska aspekter av EU:s sjätte utvidgning. UD.
 16. Förankring och rättigheter. Om folkomröstningar, utträdesrätt, medborgarskap och mänskliga rättigheter i EU. UD.
 17. Bättre trafik med väginformatik. K.
 18. Totalförsvarspliktiga m95. Förslag om jobb/studier efter muck, bostadsbidrag, dagpenning, försäkringar. Fö.
 19. Sverige, EU och framtiden. EU 96-kommitténs bedömningar inför regeringskonferensen 1996. UD.
 20. Samordnad rollfördelning inom teknisk forskning. U.
 21. Reform och förändring. Organisation och verksamhet vid universitet och högskolor efter 1993 års universitets- och högskolereform. U.
 22. Inflytande på riktigt – Om elevers rätt till inflytande, delaktighet och ansvar. U.
 23. Kartläggning och analys av den offentliga sektorns upphandling av varor och tjänster med miljöpåverkan. N.
 24. Från Maastricht till Turin. Bakgrund och övriga EU-länders förslag och debatt inför regeringskonferensen 1996. UD.
 25. Från massmedia till multimedia – att digitalisera svensk television. Ku.
 26. Ny kurs i trafikpolitiken + Bilagor. K.
 27. En strategi för kunskapslyft och livslångt lärande. U.
 28. Det forskningspolitiska landskapet i Norden på 1990-talet. U.
 29. Forskning och Pengar. U.
 30. Borgenärsbrotten – en översyn av 11 kap. brottsbalken. Fi.
 31. Attityder och lagstiftning i samverkan + bilagedel. C.
 32. Möss och människor. Exempel på bra IT-användning bland barn och ungdomar. SB.
 33. Banverkets myndighetsroll m.m. K.
 34. Aktiv arbetsmarknadspolitik + expertbilaga. A.
 35. Kriminalunderrättelseregister DNA-register. Ju.
 36. Högskola i Malmö. U.
 37. Sveriges medverkan i FN:s familjeår. S.
 38. Nationalstadsparker. M.
 39. Rapport från klimatdelegationen 1995. Klimatrelaterad forskning. M.
 40. Elektronisk dokumenthantering. Ju.
 41. Statens maritima verksamhet. Fö.
 42. Demokrati och öppenhet. Om folkvalda parlament och offentlighet i EU. UD.
 43. Jämställdheten i EU. Spelregler och verklighetsbilder. UD.
 44. Översyn av skatteflyktslagen. Reformerat förhandsbesked. Fi.
-

Statens offentliga utredningar 1996

Systematisk förteckning

Statsrådsberedningen

Möss och människor. Exempel på bra IT-användning bland barn och ungdomar. [32]

Justitiedepartementet

Kriminalunderrättelseregister
DNA-register. [35]
Elektronisk dokumenthantering. [40]

Utrikesdepartementet

Vem bestämmer vad? EU:s interna spelregler inför regeringskonferensen 1996. [4]
Politikområden under lupp. Frågor om EU:s första pelare inför regeringskonferensen 1996. [5]
Ett år med EU. Svenska statstjänstemäns erfarenheter av arbetet i EU. [6]
Av vitalt intresse. EU:s utrikes- och säkerhetspolitik inför regeringskonferensen. [7]
Union för både öst och väst. Politiska, rättsliga och ekonomiska aspekter av EU:s sjätte utvidgning. [15]
Förankring och rättigheter. Om folkomröstningar, utträdesrätt, medborgarskap och mänskliga rättigheter i EU. [16]
Sverige, EU och framtiden. EU 96-kommitténs bedömningar inför regeringskonferensen 1996. [19]
Från Maastricht till Turin. Bakgrund och övriga EU-länders förslag och debatt inför regeringskonferensen 1996. [24]
Demokrati och öppenhet. Om folkvalda parlament och offentlighet i EU. [42]
Jämställdheten i EU. Spelregler och verklighetsbilder. [43]

Försvarsdepartementet

Totalförsvarspliktiga m95. Förslag om jobb/studier efter muck, bostadsbidrag, dagpenning, försäkringar. [18]
Statens maritima verksamhet. [41]

Socialdepartementet

Sveriges medverkan i FN:s familjeår. [37]

Kommunikationsdepartementet

Om järnvägens trafikledning m.m. [9]
EU-mopeden. Ålders- och behörighetskrav för två- och trehjuliga motorfordon. [11]
Bättre trafik med väginformatik. [17]
Ny kurs i trafikpolitiken + Bilagor. [26]
Banverkets myndighetsroll m.m. [33]

Finansdepartementet

Kommuner och landsting med betalnings-svårigheter. [12]
Budgetlag – regeringens befogenheter på finansmaktens område. [14]
Borgenärsbrotten – en översyn av 11 kap. brottsbalken. [30]
Översyn av skatteflyktslagen.
Reformerat förhandsbesked. [44]

Utbildningsdepartementet

Den nya gymnasieskolan – hur går det? [1]
Samverkansmönster i svensk forskningsfinansiering. [2]
Samordnad rollfördelning inom teknisk forskning. [20]
Reform och förändring. Organisation och verksamhet vid universitet och högskolor efter 1993 års universitets- och högskolereform. [21]
Inflytande på riktigt – Om elevers rätt till inflytande, delaktighet och ansvar. [22]
En strategi för kunskapslyft och livslångt lärande. [27]
Det forskningspolitiska landskapet i Norden på 1990-talet. [28]
Forskning och Pengar. [29]
Högskola i Malmö. [36]

Jordbruksdepartementet

Offentlig djurskyddstillsyn. [13]

Arbetsmarknadsdepartementet

Aktiv arbetsmarknadspolitik + expertbilaga. [34]

Kulturdepartementet

Från massmedia till multimedia – att digitalisera svensk television. [25]

Näringsdepartementet

Kartläggning och analys av den offentliga sektorns upphandling av varor och tjänster med miljöpåverkan. [23]

Civildepartementet

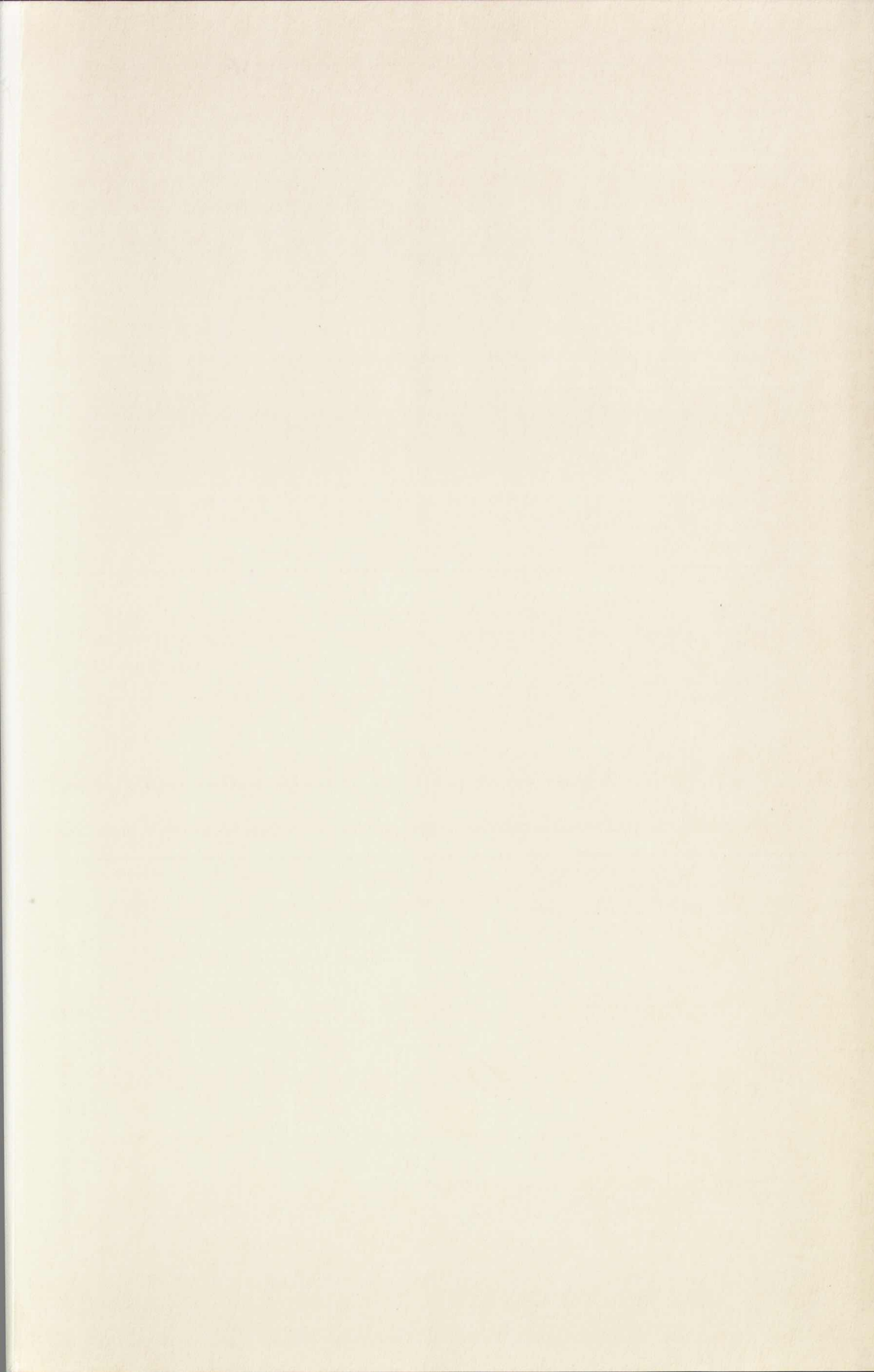
Fritid i förändring.
Om kön och fördelning av fritidsresurser. [3]
Forskning för vår vardag. [10]
Attityder och lagstiftning i samverkan + bilagedel. [31]

Systematisk förteckning

Miljödepartementet

- Batterierna – en laddad fråga. [8]
- Nationalstadsparker. [38]
- Rapport från klimatdelegationen 1995.
- Klimatrelaterad forskning. [39]





FRITZES

POSTADRESS: 106 47 STOCKHOLM
FAX 08-205021, TELEFON 08-6909190

ISBN 91-38-20220-4
ISSN 0375-250X