

Skatteflyktsklausul på gott och ont

Av generaldirektören Sten Walberg

Så fick vi då till slut en generalklausul mot skatteflykt — fem år efter det betänkande som låg till grund. För oss som skrev betänkandet har lagfrågans törnebeströdda bana varit en källa till vemodsfyllda betraktelser.

Uppenbarligen har frågan av politiker i alla läger ansetts vara en skottet potatis. När den skulle utredas, ansåg man sig inte kunna tillsätta en kommitté i vanlig ordning. I stället konstituerades en expertgrupp, som formellt anknöts till företagsskatteberedningen. Betänkandet avgavs hösten 1975. Trots ett förhållandevis gynnsamt remissutfall blev det ingen proposition våren 1976. Ett propositionsutkast, väsentligen baserat på betänkandet, ärvdes av den borgerliga regeringen men låg också till grund för socialdemokratiska motioner under de följande åren liksom för en utskottsreservation vid frågans slutbehandling.

Den borgerliga regeringens överväganden utmynnade efter något mer än två år i en departementspromemoria, som remitterades och i sin tur låg till grund för den slutliga utformningen av lagen.

Det blev folkpartiregeringen som våren 1979 framlade en lagrådsremiss. Lagrådet var klart med sin behandling på hösten samma år. Visserligen förelåg delade meningar i lagrådet om *hur* lagen skulle utformas. Men i fråga om behovet av en skatteflyktsklausul var lagrådet enhälligt.

Det kom att dröja ännu ett år, innan regeringen beslöt sig för att lämna proposition till riksdagen (1980/81:17). Man hade då gjort den kompromissen att lagen skulle tidsbegränsas. Den gäller rättshandlingar som företagits åren 1981—1985 — en konstruktion som innebär att lagen kan komma att återopas långt efter 1985 års utgång.

Onekligen har trepartiregeringens berömda långbänk firat triumfer.

Behandlingen i riksdagen gick nog så snabbt. Lagen utfärdades den 27 november 1980 (nr 865).

I sitt betänkande (SkU 8) gjorde skatteutskottets borgerliga majoritet ett märkligt uttalande (s 17), enligt vilket det inte förelåg några mera avgörande skillnader mellan propositionen och den på betänkandet grundade socialdemokratiska motionen.

Det kan ha sitt intresse att undersöka, om detta uttalande kan få någon

självständig betydelse som lagmotiv. Jag ställer här emot varandra lagen, å ena, och den socialdemokratiska reservationen, å andra sidan.

Jag börjar med reservationen. Enligt den skall tre villkor vara samtidigt uppfyllda för att klausulen skall tillämpas.

1. Det skall föreligga en rättshandling som medför en inte obetydlig skatteförmån.

2. Förmånen skall strida mot lagstiftningens grunder.

3. Det skall på grund av omständigheterna vara sannolikt att förmånen utgör vederbörandes huvudsakliga fördel av rättshandlingen.

Såttillvida har utskottet rätt, att dessa tre förutsättningar med något avvikande ordalag går igen i lagen.

Att den grundläggande rättshandlingen är något annorlunda beskriven betyder inte så mycket i sak.

Förmånen skall även enligt den slutligen antagna lagen strida mot grunderna för lagstiftningen. Men det krävs att den är "klart" stridande däremot och den lagstiftning som konflikten avser är preciserad till den bestämmelse som kringgåts *eller* de bestämmelser som skulle tillämpas om förfarandet lades till grund för taxeringen. Detta innebär något starkare restriktioner men skillnaden är inte stor. Ordet "klart" får väl tolkas så, att klausulen inte får tillämpas om minsta tvekan föreligger. Men det är något som domstolarna sannolikt skulle iakta ändå.

Slutligen kan det konstateras att lagens ord "det avgörande skälet för förfarandet" och reservanternas "hans huvudsakliga fördel" i stort sett är identiska.

Den stora skillnaden ligger i stället i att den slutligen antagna lagen som ett nytt och grundläggande rekvisit anger att rättshandlingen är ett led i ett förfarande som innebär att skattebestämmelse kringgås. Sedan anges, att ett förfarande *skall anses* innebära att skattebestämmelse kringgås, om dels de förut angivna villkoren uppfyllts, dels förfarandet, "med hänsyn till det ekonomiska resultat som — bortsett från beskattningen — har uppnåtts genom förfarandet, framstår som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet". Man har alltså gjort en legal definition.

Genom det grundläggande kravet på kringgående uteslutes från klausulens tillämpning alla fall som inte innefattar kringgående enligt legaldefinitionen.

I den exempelsamling på skatteflyktstransaktioner som fanns i betänkandet är det inte svårt att hitta fall som skulle omfattas av expertgruppens resp utskottsreservationens skatteflyktsklausul men inte den slutligen antagna lagens. Ett sådant är det bekanta Beijermålet RÅ 1972 ref 44 I, där det skattskyldiga bolaget företog nedskrivning av ett abnormt stort silverlager, som strax före balansdagen förvärvats genom lagerbevis och som i samband med förvärvet sålts för leverans strax därefter. Här finns ingen skattebestämmelse som har kringgåts, någon omväg har inte tagits.

Ett annat exempel utgör den fader, som med förlust sålt en nyinköpt fastighet till sina barn och därigenom balanserade en realisationsvinst (RÅ 1974 B not 293, närmare referat i SOU 1975:77 s 160, jfr Sture Bergström: Skatter och civilrätt s 165 och 286). Inte heller här har något kringgående skett.

Mera tveksam blir bedömningen av RSV 1974:21 (jfr betänkandet s 167, Bergström s 89—90, 140, 287—288 samt prop s 129—130). Något förenklad var frågeställningen den, att en lantbrukare ville sälja större delen av sin mark till lantbruksnämnden. Han skulle då inte få något 3.000 kronorsavdrag vid realisationsvinstberäkningen. Tillsammans med lantbruksnämnden gjorde han den konstruktionen, att han sålde hela fastighetskomplexet och köpte tillbaka byggnaderna jämte tomt och övrig mark som han skulle behålla. RegR godkände ett förhandsbesked av innebörd att han skulle få 3.000 kronorsavdraget. Enligt betänkandet var det ingen tvekan om att den där föreslagna klausulen var tillämplig. Detsamma gäller reservanternas förslag i utskottet. Men även i departementspromemorian hade man tagit upp detta fall och ansett den där föreslagna klausulen tillämplig. Detta uttalande kritiserades av Bergström men enbart från den synpunkten att man enligt promemoriaförslaget endast hade att beakta om skatteförmånen stod i strid med grunderna för den bestämmelse som kringgåts (och alltså inte i strid med den skattebestämmelse som åberopats). Så var, som Bergström riktigt anmärkte, inte fallet. Den bristen har emellertid rättats i propositionen och den slutligen antagna lagen. Förmånen skall stå i strid med antingen den kringgångna *eller* den åberopade bestämmelsen.

Men en annan fråga kan med fog ställas: Finns det någon skattebestämmelse som har kringgåts i detta fall? Situationen är en annan än vid de skatteflyktsfall som riktar sig mot avdragsförbudet i 20 § KL för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till person i det egna hushållet. Där är det inte någon tvekan om att en skattebestämmelse kringgåts. Men beträffande 3.000 kronorsavdraget är läget ett annat. Det fanns i punkt 2 a tolvte stycket av anvisningarna till 36 § KL bestämmelser som i huvudsak innebar att ett belopp av 3.000 kr skulle få avdragas för varje påbörjat innehavsår, om en avyttring av fastighet omfattat bostadsbyggnad. I andra fall fick avdraget inte göras. Därom fanns ingen särskild bestämmelse av den enkla anledningen att den inte behövdes.

Vad den skattskyldige ville var att genom ett konstlat arrangemang åstadkomma att han fick 3.000 kronorsavdraget trots att han inte avhände sig någon bostadsbyggnad. Därmed kringgick han emellertid inte någon skattebestämmelse. Det fanns ju ingen bestämmelse som sade att avdrag inte kunde fås under sådana förhållanden. Det ovan återgivna motivuttalandet av skatteutskottet lär inte hjälpa upp den saken.

Ändå blir generalklausulen tillämplig i detta fall. Den skattskyldige har onekligen tagit en omväg, han uppnår en skatteförmån som skulle klart strida

mot grunderna för den av honom åberopade bestämmelsen om 3.000 kronors-avdraget och förmånen kan antagas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet. Under dessa förhållanden skall enligt 2 § andra stycket lagen mot skatteflykt förfarandet anses innebära att skattebestämmelser kringgås. Legaldefinitionen träder i funktion. Men det är föga tillfredsställande att fastslå att en bestämmelse skall anses ha kringgåtts, när man är klart medveten om att det inte finns någon skattebestämmelse som varit föremål för kringgående.

De här anförda exemplen torde visa att skillnaderna mellan klausulerna är i hög grad avgörande och att skatteutskottets uttalande är föga välgrundat. Den slutligen antagna klausulen har ett långt mera begränsat tillämpningsområde än reservationens på betänkandet grundade.

Men det framgår också, att strävandena efter en noggrannare precisering skapat nya problem. Dessa framträder i ännu högre grad då det gäller förhållandet till speciella skatteflyktsregler av olika slag. När expertgruppen på sin tid inventerade för- och nackdelar med en generell klausul, spelade de dåliga erfarenheterna av dittillsvarande speciella skatteflyktsregler en central roll. Vi fann inte bara, att dessa regler kom för sent, att de kunde kringgås och måste kompletteras med nya regler och därmed hade begränsad effektivitet. Lika viktigt var, att dessa regler utgjorde trubbiga vapen som träffade både skatteflyktstransaktioner och fullt lojala transaktioner och att den dispensprövning som i anledning härav hade införts var från rättssäkerhetssynpunkt underlägsen en domstolsprövning som grundades på en generell klausul. När vi utarbetade en allmän klausul, föreslog vi också, att reglerna om vinstbolag, interna aktieöverlåtelser och partrederier skulle avskaffas och att nya speciella skatteflyktsregler inte skulle tillskapas. Alla dessa reglers uppgift skulle övertas av den allmänna klausulen.

Så har det inte blivit. De gamla skatteflyktsbestämmelserna är kvar, nya har tillkommit, och ytterligare är att vänta.

Då uppkommer ett annat problem. Som jag nämnde kan speciella skatteflyktsbestämmelser kringgås. Kan den allmänna klausulen användas för att komplettera de speciella skatteflyktsreglerna? Efter ordalagen kan man göra det, och i departementspromemorian har man uttalat att så bör kunna ske (se prop s 133—134). Det rörde sig där om ett kringgående av de speciella reglerna om försäljning av aktier i vinstbolag. Dessa skulle enligt departementspromemorian kunna tillämpas även i kringgåendefallet.

För egen del måste jag ställa mig tveksam till riktigheten av detta resonemang. Skälet härför är den allmänna rättsprincip, som säger, att om en generell regel kolliderar med en speciell, har den speciella regeln företräde. Tillämpad på det aktuella exemplet innebär detta att lagstiftaren genom de speciella reglerna om vinstbolag har angivit gränserna för vad som godtages, resp inte godtages på området. Till vad som inte godtages har knutits en mycket hård sanktion. Hela vederlaget, alltså inte bara vinsten blir skattepliktig reali-

sationsvinst. Att med hjälp av generalklausulen utvidga området för denna särskilda sanktion till närliggande förfaranden synes knappast riktigt. Expertgruppen gav uttryck för liknande tankegångar när den i betänkandet (s 81—82) påpekade att en allmän skatteflyktsklausul inte kunde användas mot sådana oskifta dödsbon som har ett värde under 100.000 kr eller ger en inkomst under 10.000 kr under förutsättning att skiftet inte är konstruerat. Vidare framhölls (s 79), att om en kollision mellan en allmän klausul och speciella skatteflyktsregler skulle uppkomma, det ligger i sakens natur att den speciella regeln har företräde. Därvid refererades till den förut nämnda allmänt vedertagna principen, att speciella regler utesluter tillämpningen av en allmän regel på samma område.

Den här gjorda genomgången torde vara tillräcklig för att påvisa, att den slutligen antagna skatteflyktsklausulen, trots skatteutskottets uttalande, har ett betydligt mera inskränkt tillämpningsområde än den ursprungliga förslagna. Om man därmed gjort några verkliga vinningar från rättssäkerhetssynpunkt lämnar jag därhän. I vart fall har man avstått från den vinning från rättssäkerhetssynpunkt som det ursprungliga förslaget innebar i fråga om de speciella skatteflyktsreglerna. Det har också framgått, att ändringarna har skapat nya, svårlösta problem.

Ändå hälsar jag med tillfredsställelse att en lagstiftning om skatteflykt till slut har införts. En generell skatteflyktsklausul får sin största betydelse genom sin allmänpreventiva verkan. Och i det avseendet bör även en något urvattnad klausul kunna göra nytta.