Rävsaxen

Kommentar till regeringsrättens första avgörande beträffande den senaste lydelsen av lagen mot skatteflykt (SFS 1983:75)

Av universitetslektor Erik Haglund

Den 6 juni 1984 kom regeringsrättens första dom, 956-1984, beträffande tillämpningen av lagen mot skatteflykt i den utformning, som lagen har sedan den 1 mars 1983.

Målet är ett överklagat förhandsbesked.

Härnedan lämnas inledningsvis en redogörelse för sakförhållandena. Sedan återges skatteflyktsklausulen. Därefter följer en relativt utförlig redovisning av rättsnämndens ställningstagande såväl som av regeringsrättens dom och av minoritetens uppfattning. Avslutningsvis kommenteras målet.

Syftet med den relativt omfattande presentation av ställningstagandena är att belysa de svårigheter, som föreligger vid tillämpningen av skatteflyktsklausulen.

Sökande var makarna Lindh och förhållandena var dessa:

Makarna var ägare till tomträtten Rävsaxen 8, vars marknadsvärde kunde beräknas till 340 000 kronor.

Makarna hade för avsikt att överlåta 2/3 av tomträtten till sina två barns fem omyndiga barn. Som villkor för gåvorna skulle gälla dels att reverser utfärdades av mottagarna intill 84 procent av gåvans värde dels att gåvorna skulle stå under särskild förvaltning.

Makarna hade för avsikt att bebo tomträtten ytterligare en tid för att därefter avyttra den. Det förutsätts därvid att även barnbarnen avyttrar sina delar.

Skatteflyktsklausulen

Den frågeställning rättsnämnden och därefter regeringsrätten hade att ta ställning till var huruvida lagen mot skatteflykt skall vara tillämplig vid ovan angivna förutsättningar. Rekvisiten för skatteflykt redovisas i 2 §. Där sägs:

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

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:31

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 icke 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."

Rättsnämnden

Rättsnämnden fann att lagen var tillämplig och motiverade sitt ställningstagande på följande sätt:

"Genom att ge gåvan i form av tomträttsandelar för en senare försäljning, delvis balanserade av reverser, i stället för i form av ett kontant belopp uppnår sökandena att de slipper skatta för den realisationsvinst, som belöper på dessa andelar, vid försäljning av tomträtten. Visserligen får i stället barnbarnen skatta för denna realisationsvinst, men skatten för dem blir med all sannolikhet betydligt lägre än för sökandena.

Den skatteförmån för sökandena som således uppkommer kan inte anses oväsentlig. Skatteförmånen kan antas utgöra det huvudsakliga skälet för det angivna sättet att genomföra gåvan på. Därmed är de två första villkoren i 2 § lagen mot skatteflykt uppfyllda.

Situationen i ärendet är alltså den att sökandena inför en förestående försäljning av tomträtten planerar att först överlåta andelar av denna på barnbarnen i syfte att genomföra gåvor till dem på ett sådant sätt att beskattningen vid försäljningen minskas. En taxering på grundval av detta förfarande får anses strida mot grunderna för bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst. Följaktligen är även det tredje villkoret i 2 § lagen mot skatteflykt enligt nämndens uppfattning uppfyllt.

Nämnden anser således att alla tre villkoren i 2 § lagen mot skatteflykt är uppfyllda."[1]

Som redan nämnts anfördes besvär över förhandsbeskedet.

Regeringsrättens majoritet

Regeringsrätten var inte enig i sin dom. Majoriteten, bestående av regeringsråden Nordlund, Brodén och Palm anförde följande:

"Enligt 2 § lagen mot skatteflykt skall vid taxeringen hänsyn inte tas till en rättshandling som har företagits av en skattskyldig, om förutsättningar som anges i punkterna 1—3 i paragrafen är uppfyllda. I punkt 1 fordras att rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för *den skattskyldige* (kursiverat här)."

Därefter konstaterar majoriteten att gåvoförfarandet inte kan anses medföra någon skatteförmån för klagandena vare sig i förening med försäljningen av den återstående egna andelen eller i förening med försäljning av barnens andelar. Därmed anses kravet i punkt 1 av 2 § inte uppfyllt och följaktligen är skatteflyktsklausulen inte tillämplig.

Konsekvensen blir alltså att säljarna av tomträtten skall beskattas för uppkommande realisationsvinst efter deras andelstal.

---

[1] Två ledarmöter skiljaktiga.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:31

Regeringsrättens minoritet

Minoriteten, bestående av regeringsråden Voss och Bouvin, kommer fram till samma slutsats — men på en annan grund. Den anför följande:

''I förarbetena till lagen (1980:865) mot skatteflykt har departementschefen sammanfattningsvis uttalat att lagen har sin udd riktad främst mot skatteflykt som sker med hjälp av sinnrikt utformade bolagstransaktioner, arrendeavtal e d som går ut på t ex att en rörelseinkomst eller realisationsvinst skall undgå beskattning eller beskattas på ett alltför fördelaktigt sätt. Men han framhåller att lagen skall kunna tillämpas även på andra områden, exempelvis på transaktioner mellan närstående såsom då föräldrar försöker föra över avkastning till minderåriga barn för att kringgå avdragsförbudet för periodiska understöd (prop 1982/83:84 s 22).

Ett av villkoren för att lagen skall kunna tillämpas är att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Enligt departementschefen (prop 1982/83:84 s 18) innebär detta att tillämpningsområdet i princip begränsas till förfaranden som till den helt övervägande delen betingas av möjligheterna att uppnå en skatteförmån. Departementschefen framhåller emellertid att lagen inte skall kunna tillämpas i alla fall där den skattskyldige får skattefördelar av sitt handlande. *För lagens tillämplighet krävs det att skattefördelarna träder i förgrunden på sådant sätt att transaktionen i övrigt framstår som mer eller mindre meningslös* (kursiverat här) (prop 1982/83:84 s 21).''

Därefter framhålls att såväl lagrådet som skatteutskottet också givit uttryck för den ovan kursiverade tankegången och avslutningsvis anförs följande:

''Enligt vår mening får det antas — bl a med hänsyn till att barnbarnen i samband med gåvotransaktionerna skall utfärda reverser till makarna Lindh intill större delen av tomträttens byggnadsvärde — att makarna vidtar transaktionerna för att vid en framtida försäljning slippa den realisationsvinst som belöper på de andelar som överlåtits till barnbarnen. Förfarandet innebär emellertid också att makarna Lindh helt avhänder sig dispositionsrätten till de överlåtna andelarna och att barnbarnen vid en försäljning av tomträtten för dess beräknade marknadsvärde, 340 000 kronor, tillförs ett icke oväsentligt kapital. Barnens gåvoskatt blir härigenom lägre än om de som gåva erhåller motsvarande andelar av köpeskillingen vid försäljningen. *Syftet att på detta sätt ge barnbarnen en ekonomisk fördel är inte utan praktisk mening. Den skatteförmån som makarna Lindh kan uppnå genom gåvotransaktionerna kan därför inte anses som det huvudsakliga skälet till förfarandet* (kursiverat här). Lagen mot skatteflykt är på grund härav inte tillämplig på förfarandet och den realisationsvinst som uppkommer vid en försäljning skall beskattas hos samtliga säljare efter deras andelar.''

Kommentar

Skatteflyktsklausulen inger i dag många människor — särskilt då näringsidkare — en betydande oro för att de transaktioner de har för avsikt att genomföra skall ''drabbas av någon sorts skattekonsekvens''. Den återhållande effekt detta medför måste ur samhällelig synvinkel ibland anses positiv.

Klausulen har också en annan, med den nyss angivna sammanhängande, effekt. Åtskilliga skatterådgivare anger i dag skatteflyktsklausulen som skäl för att få klienter att undvika olika mer eller mindre konstruerade uppläggningar av olika transaktioner. Klausulen utgör i dessa sammanhang ett förvånansvärt starkt argument. Även denna effekt är ur samhällelig synvinkel positiv — om rådgivarna har gott omdöme.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:31

Ur ovan angivna synvinklar är det en fördel att klausulens innebörd inte framstår som kristallklar.

Samtidigt har skatteflyktsklausulen negativa effekter. Den mest påtagliga är kanske att den kan verka hämmande även på normala kommersiella transaktioner. Med den takt i vilken såväl försäljningsmetoder som skatteförfattningar förändras, blir det allt svårare att fastställa vad som är normalt.

Denna negativa konsekvens leder, enligt min mening, till ett krav på att tillämpningen av skatteflyktsklausulen blir sådan att den uppfattas som rimlig av den skattskyldige. Detta synsätt framhålls också i propositionen till ändringen av klausulen. Där sägs bland annat följande (prop 1982/83:84 s 14):

> ''Dess tillämpning kan fortfarande begränsas till fall där den skattskyldiges förfarande framstår som mer eller mindre meningslöst om man bortser från skatteförmånen och där *den skattskyldige bör vara väl medveten om att skattemyndigheterna kan komma att ifrågasätta giltigheten av förfarandet* (kursiverat här).''

Därtill kommer att tillämpningen av skatteflyktsklausulen bör framstå som rimlig i förhållande till klausulens faktiska utformning.

Mot denna bakgrund måste det uppfattas som positivt att regeringsrätten ändrade rättsnämndens förhandsbesked ty allmänheten skulle knappast haft någon förståelse för ett ifrågasättande av de här aktuella transaktionerna.

För åtskilliga av dem som läst skatteflyktsklausulen är det dessutom svårt att förstå att de ovan redovisade transaktionerna medför en skatteförmån för *givarna*.

Ännu svårare är det, enligt mitt förmenande, att förstå att skatteförmånen skulle ha utgjort det huvudsakliga skälet för transaktionerna. Tvärtom synes det huvudsakliga skälet ha varit en naturlig önskan att gynna barnbarnen.

Till detta kommer, som regeringsrättens minoritet framhållit, att transaktionerna på intet sätt framstår som mer eller mindre meningslösa.

Kvar står den intressanta frågan om i vilka fall skatteflyktsklausulen kan tillämpas.

Vid ett strikt iakttagande av att förfarandet skall framstå som mer eller mindre meningslöst om man bortser från skatteförmånen synes klausulen komma att få en begränsad användning — åtminstone i samband med transaktioner mellan närstående.

Om regeringsrätten fortsättningsvis anlägger det synsätt som minoriteten redovisat i denna första dom beträffande den nya skatteflyktsklausulen kan det visa sig att klausulen hamnat i rävsaxen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:31

Aktiebolagsbildningar är vår specialitet

Det som kan bli både jobbigt och kostsamt i form av skriftväxling, formaliabehandling och tid, blir enkelt, billigt och snabbt åtgärdat med våra rutiner.

Vi erbjuder färdiga lagerbolag, s.k. ''Startskott'', med 50.000 kr eller 100.000 kr i aktiekapital samt färdiga namnbolag. Vi ombesörjer även alla typer av ändringar i befintliga aktiebolag. Våra priser är fasta och låga. Ett ''Startskott'' med 50.000 kr aktiekapital kostar 3.900 kr. Alla dokument skrivs ut i original.

Låt en av marknadens främsta experter sköta din bolagsbildning. Det sparar tid, pengar och besvär åt dig, din klient eller ditt företag.

Aktiebolagstjänst

AKTIEBOLAGSTJÄNST LEIF MALMBORG AB

Vi finns mitt i Stockholms city,
Kungsgatan 37, 3 tr, 111 56 Stockholm. Tel 08-24 83 40. Telex 12041.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:31