Professor Göran Grosskopf

Skatteplanering och skatteflykt

Skatteplaneringen har på ett närmast unikt sätt stått i fokus för den allmänna debatten på skatteområdet under år 1988 och också stått i fokus för lagstiftarens och skattemyndigheternas intresse samt givetvis för allmänhetens intresse. Avsikten är att i detta och några kommande nummer av Skattenytt söka belysa skatteplaneringen såsom företeelse och att belysa olika rättsliga frågeställningar kring skatteplaneringen. Som bakgrund till de följande artiklarna i detta och kommande nummer vill jag försöka ge en beskrivning av skatteplaneringen utifrån mera allmänna utgångspunkter.

Inledningsvis behandlas i denna artikel något om definitionen av skatteplaneringen och det kanske mer korrekta uttrycket skatteflykt. Därefter gör jag en kort historisk beskrivning kring skatteplaneringen och dess utveckling med tyngpunkten lagd på utvecklingen under 1987 och 1988. I det följande ger jag sedan några allmänna synpunkter på lagstiftarens syn på och åtgärder mot skatteflykt, på skattedomstolarnas syn på skatteflyktsåtgärder, på skattemyndigheternas syn på och åtgärder mot skatteflykt, på skattskyldigas och näringslivets syn på och agerande inom skatteflyktsområdet samt slutligen på massmedias syn på skatteflykt.

Skatteplanering — vad är det?

Nästan dagligen under det gångna året har man i den allmänna debatten hört talas om skatteplanering och det finns ingen anledning anta annat än att så blir fallet även under 1989, särskilt som finansministern så starkt betonat vikten av att ett nytt skattesystem verkligen minskar möjligheterna till skatteplanering. Detta till trots är det ingen, som egentligen kan fastställa innebörden av begreppet skatteplanering, och förmodligen är sanningen också den, att många av dem, som använt och kommer att använda sig av begreppet skatteplanering, har helt olika utgångspunkter för den innebörd de lägger i begreppet. Jag tror därför att det kan vara

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:48

värdefullt att försöka bringa någon klarhet i begreppsproblematiken, även om det är uppenbart att det inte är möjligt att entydigt definiera begreppet skatteplanering.

Utgångspunkten för ett försök att strukturera definitionen av begreppet skatteplanering kan lämpligen tas i en artikel i Balans 1982 nr 9 av Ulf Gometz. I artikeln presenteras den s k nordiska skatteetikkommittén — bildad av de nordiska revisiorsorganisationerna — och dess förslag till etiska regler vid revisorsbefattning med skatter. Kommittén definierar där skatteplanering, skatteflykt och skattefusk. Skattefusket är ointressant, då skattefusket innefattar åtgärder i strid mot lagstiftningen. Däremot är definitionen av skatteplanering och skatteflykt intressant. Skatteplanering definieras som åtgärder för att optimera skattekostnaden och i enlighet med lagstiftarens intentioner, medan skatteflykten definieras som åtgärder i syfte att minimera skattekostnaden i strid med lagstiftarens intentioner. Dessa definitioner återfinns senare i EKO-kommissionens betänkande, Kontroll av rådgivare, SOU 1983:41.

Definitionerna av skatteplanering och skatteflykt såsom de redovisats ovan är kanske i sig inte särskilt märkvärdiga. De är dessutom tämligen vaga och reser naturligtvis ett stort antal frågor rörande gränsdragningen. Däremot har definitionerna den stora fördelen att man här klart skiljer mellan sådana åtgärder, som är acceptabla ur lagstiftarens synvinkel, och sådana åtgärder, som inte är acceptabla ur lagstiftarens synvinkel. Detta är enligt min uppfattning viktigt, eftersom skatteplanering alltid måste förekomma inom ramen för varje skattesystem och såsom en fullt acceptabel företeelse inom skattesystemet. I den allmänna debatten under senare år har emellertid skatteplanering främst kommit att användas såsom ett slags allmängiltigt uttryck och med en generell inställning av att skatteplaneringen skulle vara något helt oönskat i samhället. Denna förskjutning i terminologi från början av 1980-talet är olycklig, eftersom den är alltför generell och medför att även en i och för sig acceptabel skatteplanering kan uppfattas som någonting oetiskt och icke önskvärt.

Som exempel på den ovanstående problematiken kan nämnas följande. Ett företag står inför bokslutsarbetet inför valet av värdeminsningsavdrag på fastighet eller värdeminskningsavdrag på inventarier. Eftersom värdeminskningsavdrag på fastighet inte kan förskjutas med skatterättslig verkan väljer företaget naturligtvis att i första hand göra värdeminskningsavdrag på fastigheten. Företagets åtgärd kan knappast karakteriseras såsom någonting annat än en skatteplaneringsåtgärd, oberoende av vilken exakt definition man välja på skatteplanering. Jag kan emelleritd inte föreställa mig att valet av värdeminskningsavdrag på fastighet skulle kunna stå i strid med lagstiftarens intentioner. Tvärtom torde lagstiftaren se det som naturligt att företaget i detta läge fritt väljer det värdeminskningsavdrag, som för tillfället ter sig mest lämpligt, särskilt som lagstiftningen dessutom tillhandahåller speciella regler om förlustutjämning mellan skilda år. Det borde då rimligtvis också komma till uttryck i begreppsapparaten att de här för sig om en fullt acceptabel skatteplanering.

Att då använda samma terminologi för denna form av åtgärd som för exempelvis ett tvivelaktigt utnyttjande av en fiktivt tillskapad realisationsförlust ter sig varken korrekt eller lämpligt. Jag skulle därför starkt vilja förorda att man återgår till de

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:48

definitioner, som jag redogjort för ovan, och som i all sin anspråkslöshet ändå ger ett visst utrymme att skilja mellan oönskade och godtagbara transaktioner. I det följande kommer jag att tillämpa denna terminologi och således inte generalisera begreppet skatteplanering på det sätt, som gjorts i den senaste tidens allmänna debatt.

En kort historisk överblick

Varken skatteplanering eller skatteflykt är produkter av den senaste tidens samhälle. Förmodligen är både skatteplanering och skatteflykt lika gamla som skattesystemen som sådana. Det förtjänar också noteras, att det svenska skattesystemet, särskilt företagsskattesystemet, till sin struktur är så uppbyggt att det närmast förutsätter skatteplanering från de skattskyldigas sida.

De olika möjligheter till resultatreglering, som företagsskattesystemet erbjuder, förutsätter att den skattskyldige gör åtminstone någon övergripande skatteplanering för bedömning av utnyttjandet av resultatregleringsåtgärderna. Det är därför knappast förvånande att ekokommissionen i det nyssnämnda betänkandet rörande kontrollen av rådgivare utryckligen uttalat, att skatteplanering med den definition, som nämnts ovan, är en av lagstiftaren fullt accepterad och naturlig företeelse. Skattesystemets allmänna struktur är ett ytterligare bevis för att lagstiftaren godtar vad som med här använda begrepp kan karakteriseras såsom skatteplanering, och det finns ingen anledning att tro, att lagstiftarens åsikt härom ändrats under de allra senaste åren.

Situationen är en helt annan med avseende på de åtgärder, som snarast bör karakteriseras som skatteflykt. Här finns redan i början av seklet exempel på att lagstiftaren i lagförarbeten uttalat sig för olika typer av regler i syfte att förhindra ett obehörigt utnyttjande av skattesystemen, d v s olika regler mot skatteflykt. Särskilt tydligt diskuteras skatteflyktsproblematiken för första gången i 1928 års bolagsskatteberednings betänkande, SOU 1931:40 sid 353. Betänkandet ledde fram till införandet av den s k ersättningsskatten och i prop 1933:171 diskuteras skatteflykten på ett likartat sätt som idag. Sålunda påtalas att ej åsyftade skatteförmåner kunde upkomma genom att fysiska personer utnyttjade den lägre skattesats, som ett aktiebolag hade jämfört med den fysiska personen såsom aktieägare. Terminologiskt användes dock inte begreppet skatteflykt utan man talade i stället om ej åsyftade skatteförmåner. Härefter har det i lagstiftningen kommit en lång rad åtgärder riktade mot skatteflykten och speciallagstiftningarna är många. Problematiken kring skatteflykten eller om man så vill de icke åsyftade skatteförmånerna har under åren rönt stor uppmärkamhet och här kan exempelvis från doktrinen hänvisas till Dag Helmers omfattande avhandling, Kringgående av skattelag från år 1956. Helmers diskuterar inte bara olika transaktioner av skatteflyktskaraktär utan också olika sätt att angripa skatteflyktsproblemet genom lagstiftning.

Från lagstiftarens sida angreps skatteflyktsproblematiken genom likartat förfarande ända fram till början av 1980-talet. Först konstaterades skatteflyktsförfarandet genom utslag i högsta instans, varvid kan nämnas exempel på skatteflyktsförfaranden som de benefika barnreverserna, lundintransaktionerna, utnyttjandet

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:48

av friheten från kedjebeskattning m fl. Sedan skattedomstolarna funnit att transaktionerna varit rättsligt godtagbara, men lagstiftaren samtidigt konstaterat att transaktionerna stridit mot lagstiftarens intentioner tillsattes en utredning för att förhindra fortsatt utnyttjande av skattereglerna för uppnående av icke åsyftade skattefördelar. Det ligger i sakens natur att detta förfarande innebar en betydande tidsutdräkt och som exempel kan nämnas, att lundintransaktionerna godtogs i regeringsrätten redan år 1953 (RÅ 1953 ref 10), att betänkandet om lagändring framlades 1963 (SOU 1963:52) och att lagstiftningen genomfördes först år 1966 (prop 1966:85) med ikraftträdande år 1967.

Det ligger i sakens natur att sättet att angripa skatteflyktstransaktionerna inte ansågs tillfredsställande. Redan på femtiotalet uppkom diskussion om mera generella angreppssätt mot skatteflyktsproblematiken, bland annat dokumenterat i Helmers nyssnämnda avhandling och också i skatteflyktskommitténs nyssnämnda betänkande, SOU 1963:52. Det var emellertid inte förrän år 1975 som det första förslaget till allmän skatteflyktsklausul kom. I SOU 77 lade en arbetsgrupp inom företagsskatteberedningen fram sitt förslag till allmän skatteflyktsklausul. Förslaget ledde inte till någon lagstiftning, vilket bl a torde ha berott på den oro för att rättssäkerheten skulle hotas, som då framfördes, och som genom regimskiftet år 1976 fick ett relativt starkt gehör. En förnyad utredning gjordes och år 1978 presenterades en reviderad skatteflyktsklausul i DsB 1978:6. Inte heller detta betänkande ledde till någon lagstiftning. Det var först genom prop 1980/81:17 som den allmänna skatteflyktsklausulen verkligen genomfördes.

Skatteflyktsklausulens effektivitet har ifrågasatts och i en efterföljande artikel diskuterar Sture Bergström såväl skatteflyktsklausulens effektivitet som behovet av en skatteflyktsklausul i framtiden. Den kan blott konstateras att erfarenheten under 1980-talet klart visat, att skatteflyktsklausulen inte har kunnat bli en ersättning för den sedan 1980-talet etablerade modellen att angipa skatteflykt, nämligen genom konstaterande av skatteflyktsåtgärderna och en speciallagstiftning riktad direkt mot de konstaterade skatteflyktsåtgärderna. Exemplen på speciallagstiftning mot skatteflykt under 1980-talet är också många och det kan här räcka med att hänvisa till de av höstriksdagen antagna nya reglerna för beskattning av handelsbolag (prop 1988/89:55).

En intressant utvecklingsfas börjar i mitten på 1980-talet och accentueras framförallt under år 1987. Vad som inträffar i mitten av 1980-talet är att skatteplaneringen — eller rättare uttryckt skatteflykten — får en mer kommersialiserad inriktning efter mönster från USA. I USA har skatteplaneringen och skatteflykten alltid drivits betydligt längre och under mer kommersiella former än i Sverige (jfr min artikel i Balans 1984 nr 8, Skatteproblemen är likartade världen över). Det har varit vanligt att avdrag tillhandahållits mot provisionsersättning i USA, att planeringsupplägg sålts mot provisionsersättning etc. Skatteflyktens omfattning i USA och framförallt kommersialiseringen av skatteflykten var ett av de starkaste skälen för 1986 års stora skattereform i USA.

I och för sig är inte kommersialiseringen av skatteflykten någon ny företeelse i Sverige. Redan i slutet på 1940-talet och i början av 1950-talet kommersialierades skatteflykten bl a genom lundintransaktionerna. Revisor Lundin annonserade i fackpress och dagstidningar om lundintrnsaktioner och det är ingen tvekan om att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:48

han tillhandahöll lundinupplägget mot något slag av provisionsbaserad ersättning. Skillnaden gentemot händelseutvecklingen i mitten på 1980-talet är emellertid omfattningen av kommersialiseringen. Det är framförallt under 1987 som kommersialiseringen av skatteflykten får en nästan explosionsartad utveckling. Skälen därtill är säkerligen många. Ett viktigt skäl är utvecklingen på fondbörsen och de stora realisationsvinster, som gjorts under åttiotalet genom börsens positiva utveckling. Ett annat skäl är säkerligen den ökade konkurrensen på finansmarknaden. Banker och finansbolag har i en ökad konkurrens blivit tvingade att söka nya vägar att finna intäkter och så snart något bolag funnit en modell för skatteflykt, som kunnat säljas med god ersättning, har övriga upplevt ett tvång att hänga med i konkurrensen och därför erbjudit motsvarande eller t o m bättre fördelar. Det är kanske denna knivskarpa konkurrenssituation, som framförallt fått karusellen att snurra med en så otrolig hastighet under 1987 och som lett till de skarpa reaktionerna från lagstiftaren under framförallt 1988.

Slutligen är säkerligen de enskilda skattebetalarnas ökade medvetenhet om skattesystemets brister och möjligheter, en starkt bidragande orsak till ökningen av skatteflyktsåtgärderna. Denna ökade medvetenhet beror säkert också till stor del på skattesystemet som sådant och inte minst skattenivåernas höjd. Man skall dock i sammanhanget inte överdriva betydelsen av skattesatsernas storlek, vilket ofta varit fallet i den allmänna debatten. Skatteflyktsåtgärderna under senare tid har nämligen i mycket stor utsträckning varit koncentrerade till aktievinstbeskattningens område och skatteflyktsåtgärder har framförallt satts in för att eliminera 40%-iga aktievinster, vilka netto givit skatteeffekt på endast ca 30 %.

Några skatteflyktstransaktioner

Utan att på något sätt göra anspråk på fullständighet vill jag peka på några vanliga skatteflyktstransaktioner, som flitigt stått i centrum för det senaste årets debatt och som f n är föremål för rättslig prövning i domstolarna. Eftersom transaktionerna behandlats i andra sammanhang nöjer jag mig här med att ge en bakgrundsredogörelse för transaktionerna som sådana.

A. Skalbolagstransaktioner

Skalbolagstransaktionerna har en lång historik och började redan på 1940-talet med lundintransaktionerna. Flera lagregler finns riktade mot handel med skalbolag, framförallt lundinlagstiftningen i 7 § 8 mom 9 st SIL och vinstbolagsreglerna i 35 § 3 mom 7 st KL. Framförallt vinstbolagslagstiftningen har visat sig vara alltför snäv. Detta har inneburit att vinstbolagstransaktioner kunnat genomföras utan att lagen kunnat tillämpas. Denna problematik finns redovisad i Skattenytt 1988 nr 4 (Grosskopf, G, Skalbolagsaffärer och andra finansiella transaktioner i företagssektorn) där en del rättsliga problem knutna till skalbolagstransaktionerna diskuteras. Här kan blott tilläggas, att grunden för genomförande av skalbolagstransaktioner för fysiska personer är ojämnheten i skattesystemet. Realisationsvinster på aktier beskattas med endast 40 % efter två års innehav, medan arbetsinkomster och utdelningsinkomster beskattas till 100 %. Det ligger i sakens natur att skatt-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:48

skyldiga därför strävar efter att omvandla löpande arbets- och utdelningsinkomster till lågbeskattade realisationsvinster. Att en sådan omvandling av löpande inkomster till lågbeskattade realisationsvinster inte står i överensstämmelse med lagstiftarens intentioner visas bl a av de många speciallagstiftningarna riktade mot denna typ av transaktioner. Det är därför fel att generellt tala om skalbolagstransaktioner såsom skatteplaneringstransaktioner. En mera korrekt benämning är skatteflyktstransaktioner. I de fall där syftet att omvandla löpande intäkter till realisationsvinster är mindre framträdande, kan dock termen skatteplanering vara korrekt. Möjligen kan tilläggas, att det är uppenbart att skalbolagstransaktionerna attraherat en hel del kriminella element, vilka utnyttjat lagstiftningens brister till att begå rent kriminella handlingar, d v s en hel del av skalbolagstransaktionerna har uppenbarligen hamnat i det, som definitionsmässigt skall karakteriseras såsom skattefusk.

B. Kommanditbolag

Även kommanditbolagstransaktionerna har en lång historisk bakgrund. Redan på femtiotalet har den dubbla avdragsrätten manifesterats i rättspraxis genom ett förhandsbesked från riksskattenämnden 1959 nr 5:5. Det råder ingen tvekan om att den dubbla avdragsrätten i sig inte vunnit lagstiftarens gillande och de kommanditbolagstransaktioner, som bygger på den dubbla avdragsrätten, bör därför också karakteriseras såsom skatteflykt.

Kommanditbolagstransaktionerna tog framförallt fart under 1987 och sannolikt av de skäl, som jag redovisat ovan. Det var framförallt två typer av kommanditbolag, som då började saluföras i större omfatting. Den ena avsåg filmkommanditbolagen och den andra avsåg rena kapitalförvaltande kommanditbilag. Kommanditbolagstransaktionerna behandlas ytterligare i två efterföljande artiklar av Johan Bojs resp Mats Henricson och kräver därför inte några ytterligare kommentarer.

C. Utdelningsfonder

När skattesystemet för fysiska personer reformerades år 1981 genom den s k underbara natten infördes statlig skatt för tillägsbelopp. Denna skatt innebar att förvärvskällegränsdragningen fick en helt annan betydelse än tidigare. Detta har i sin tur lett till ett flertal transaktioner med strävan att omvandla inkomster av ett inkomstslag till inkomster av ett helt annat inkomstslag. Framförallt har det då rört sig om strävan att omvandla reavinster till kapitalinkomster för att sedan skjuta kapitalinkomsterna på framtiden genom räntor och om möjligt återvandla kapitalinkomsterna till lågbeskattade realisationsvinster. Avkastningsfonderna utnyttjades flitigt härför, men lagstiftaren ingrep med speciallagstiftning mot avkastningsfonderna. I stället tillskapades utdelningsfonder för samma ändamål och utdelningsfonderna har fått en mycket stor omfattning under framförallt år 1987. De rättsliga problemen kring utdelningsfonderna finns beskrivna i Skattenytt 1988 nr 6 (Söderholm, Ulf, Är den skattemässiga behandlingen av utdelningsfonder densamma som för de äldre s k avkastningsfonderna?). Här kan blott tilläggas, att utdelningsfonderna f n är föremål för rättslig prövning i några s k pilotfall och att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:48

därför frågan om utdelningsfonderna verkligen varit ett medel att åstadkomma skatteminskningar ännu inte kan ges ett entydigt svar.

D. Utdelningsbolagen

Även utdelningsbolagen syftar till att omvandla inkomster av ett slag till ett annat slag, nämligen att omvandla realisationsvinster till kapitalinkomster för efterföljande planering. Även utdelningsbolagen, som egentligen är en form av skalbolagsaffärer, finns beskrivna i Skattenytt 1988 nr 4. Här kan blott tillägas, att inte heller utdelningsbolagen har prövats rättsligt. F n pågår ett antal s k pilotfall för rättslig prövning av utdelningsbolagen.

E. Sammanfattning

Gemensamt för de transaktionstyper, som framförallt rönt uppmärksamhet under de senare åren, är att de inte i egentlig mening bör karakteriseras såsom skatteplaneringsåtgärder. Det rör sig snarare om åtgärder inom kategorin skatteflykt, d v s åtgärder, som inte står i överensstämmelse med lagstiftarens intentioner. Ett belägg för detta är bl a att ingen av de många företag, som i stor skala sålt kommanditbolag, utdelningsbolag och utdelningsfonder, velat klargöra rättsfrågorna genom förhandsbesked, något som av flera förklarats med att man inte velat fästa lagstiftarens uppmärksamhet på transaktionerna av oro för en kommande lagändring. Eftersom flera av transaktionerna ännu inte rättsligt prövats och det därmed inte kan helt uteslutas att åtminstone någon av dem kan bedömas stå i strid med gällande lagstiftning, kan snarare teminologiskt övervägas om någon eller några av transaktionerna hör till kategorin skattefusk än till kategorin skatteplanering.

Lagstiftarens syn på och åtgärder mot skatteplanering

Lagstiftarens syn på skatteflyktstransaktioner dokumenterades redan genom lagstiftningsarbetet i slutet av 1920-talet och början av 1930-talet. Jfr de ovannämnda lagförarbetena i samband med tillkomsten av ersättningsskatten. Lagstiftarens inställning är att skattereglerna skall vara så utformade, att de skattskyldiga inte kan åstadkomma icke åsyftade skattefördelar. Denna lagstiftarens uppfattning har genomsyrat lagstiftningsarbetet under hela 1900-talet och är alltjämt oförändrad, även om synen på vad som faktiskt är obehöriga skatteförmåner möjligen må ha skärpts under de senare åren.

Sätten att angripa skatteflykten har beskrivits ovan under den historiska översikten och av tradition innefattat kartläggning av skatteflyktsåtgärderna och anpassad speciallagstiftning samt fr o m 1980-talet även ett generellt angreppssätt i form av en skatteflyktsklausul. Även denna metodik att angripa skatteflyktsåtgärderna är väl förankrad hos lagstiftaren och tillämpas alltjämt. Sålunda har flera skatteflyktsåtgärder blivit föremål för speciallagstiftning under 1988 och intresset för en effektivisering av skatteflyktsklausulen har dokumenterats genom en förnyad utredning om översyn av skatteflyktsklausulen (se Bergströms efterföljande artikel).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:48

Ett nytt moment tycks emellertid ha vunnit insteg med avseende på lagstiftarens ambitioner att angripa skatteflykten. Nyheten i angreppsmetoden är att man angripit s a s grundstrukturen i skattereglerna dels momentant genom mera generella ändringar av de materiella reglerna, dels mera långsiktigt genom en övergripande reformering av skattesystemet. Det förstnämnda angreppssättet finns dokumenterat i ändringen avseende handelsbolagsbeskattningen och framförallt genom ändringen avseende avdragsrätten för realisationsförlust på aktier. I båda fallen är ändringarna i de materiella reglerna mer omfattande än vad skatteflyktsåtgärderna i sig motiverar. Detta innebär, att även helt lojala transaktioner kommer att omfattas av ändringarna. Man får intryck utav att lagstiftaren blivit så trött på skatteflyktstransaktionerna att man nu nästan vill hämnas på de skattskyldiga genom en radikal begränsning med avseende på vissa avdragsmöjligheter, vilken inte enbart är motiverad av just de aktuella kringgåendefrågorna. Det ligger dock en stor risk i denna lagstiftningsteknik i den bemärkelsen att även de lojala skattebetalarna, som aldrig utnyttjat skattesystemet i strid mot dess syften, drabbas av lagändringen, något som i sin tur kan leda till att även de lojala skattebetalarna överväger att tillgripa illojala metoder. I den mån denna form av lagstiftningsteknik uteslutande skall ses såsom ett tillfälligt inslag i lagstiftningsarbetet i syfte att överbrygga övergången från ett föråldrat skattesystem till ett nytt skattesystem kan det möjligen vara acceptabelt.

Den andra metoden att angripa skatteflykten, som nu anvisats av lagstiftaren, är att i grunden reformera inkomstskattesystemet som sådant. Detta är samma lagstiftningsteknik, som tillgripits i USA genom den år 1986 genomförda stora skattereformen. Grundtesen är att lägre skattesatser och bredare skattebas leder till färre möjligheter att utnyttja skattesystemet på ett icke åsyftat sätt samtidigt som incitamentet att utnyttja skattesystemet på fel sätt blir avsevärt lägre. Enligt min uppfattning är också detta den enda möjligheten att effektivt söka minska möjlighterna till skatteflykt. Det går inte längre att lappa på det gamla skattesystemet med speciallagstiftning och varje form av skatteflyktsklausul blir ineffektiv om rättssäkerheten skall kunna upprätthållas. Ett enkelt och lättillämpat skattesystem med låga skattesatser och få avdragsmöjligheter skapar däremot förutsättningar för att bli ett effektivt ingripande mot skatteflykten, dock endast under förutsätting att lagreglerna i det nya systemen formuleras med omsorg och noggrannhet.

Skattedomstolarnas syn på skatteplaneringsåtgärder

Skattedomstolarnas syn på skatteflyktstransaktioner har utretts ingående av Sture Bergström i Skatter och civilrätt, som utkom år 1978. Ett utmärkande drag i rättspraxis, i varje fall fram till 1978, är att regeringsrätten tillämpat en led för ledprövning av transaktionerna oberoende av om transaktionerna vidtagits i skatteflyktssyfte eller ej (se Bergströms nämnda arbete sidan 142). Denna led-för- ledprövningsprincip har i sin tur medfört att skattedomstolarna ''friat'' ett stort antal transaktioner, vilka har karaktär av skatteflyktstransaktioner. Det framgår också av de skilda förarbetena till den allmänna skatteflyktsklausulen, att just led- förledprövningsprincipen varit ett viktigt skäl för lagstiftaren att införa en allmän skatteflyktsklausul.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:48

Under 1980-talet har en utveckling skett på praxisområdet. Denna utveckling har enligt min uppfattning utan tvekan inneburit en friare rättstillämpning och det finns anledning att ifrågasätta om verkligen led-för-ledprövningsrincipen alltjämt lever kvar i regeringsrättens praxis. I varje fall finns flera exempel på att led-för-ledprövningsprincipen inte upprätthållits i samband med skatteflyktstransaktioner. I stället förefaller det som om regeringsrätten i senare rättspraxis sett till effekterna av helheten. Några exempel härpå kan nämnas.

I RÅ 1985 1:51 har regeringsrätten för första gången tillämpat den s k diskonteringsprincipen. En person avsåg att avyttra en fastighet till extern köpare. För att undgå realisationsvinstbeskattning sålde han först fastigheten till sin hustru mot revers, som skulle förfalla till betalning först om tio år. Reversen löpte utan ränta. Hutrun sålde sedan fastigheten vidare och någon nominell vinst uppkom inte vid hustruns vidareförsäljning. Regeringsrätten fann att hustruns anskaffningsvärde skulle beräknas till diskonterat nuvärde, vilket är ett avsteg från den av regeringsrätten tidigare tillämpade nominalistiska principen. Mannen ansågs därför ha överlämnat fastigheten som gåva till hustrun. Det är uppenbart att det i förevarande fall varit helhetseffekterna av transaktionen som varit avgörande för regeringsrättens ställningstagande.

I RÅ 1984 1:39 har ränta på upptaget lån ansetts jämställd med hyra för en båtplats, där totaleffekten enligt regeringsrättens mening inneburit, att den skattskyldige ''skall kunna göra ränteavdrag vid sin taxering för att därigenom reducera det reella vederlaget för brygg- och uppläggningsplatserna''. Även här synes således helhetseffekten ha påverkat regeringsrättens bedömning och i målet synes särskilt tydligt, att en led-för-ledprövningsprincip skulle ha lett till slutsatsen att rätt till ränteavdrag förelegat. Om regeringsrätten uteslutande sett till själva upptagandet av lånet och betalningen av räntan härpå hade nämligen detta tvivelsutan verkligen inneburit att ränta erlagts och med avdragsrätt.

Det sista exemplet är RÅ 1987 ref 78, det s k Accenta-målet. Accenta-målet avsåg en person, som lånat pengar och betalat 99 % av lånebelopet i förskottsränta. Enligt regeringsrättens uppfattning kunde förskottsräntan inte anses utgöra ''ersättning för kredit''. Det kan i och för sig diskuteras om regeringsrättens dom bygger på ett synsätt av skenrättshandling, men det är ändå av intresse att konstatera, att regeringsrätten även här sett till helhetseffekterna och inte strikt begränsat sitt synsätt till en led-för-led-prövning.

Det samlade intrycket av senare rättspraxis är således att det skett en betydande utveckling sedan Bergströms avhandling publicerades §978. Regeringsrätten har successivt lämnat led-för-led-prövningsprincipen i skatteflyktssammanhang och varit beredd att lägga effekter av transaktionerna som helhet till grund för sitt ställningstagande. Det är naturligtvis svårt att spekulera i orsakerna härtill, men man kan ändå inte undgå att notera, att denna rättsutveckling i tiden sammanfaller med tillkomsten av den allmänna skatteflyktsklausulen. Det finns inom domstolskretsar en allmänt negativ inställning till just generalklausuler och detta gäller inte enbart på skatteområdet. Det kan inte uteslutas att den rättsutveckling, som beskrivits ovan, åtminstone delvis kan ha betingats av att regeringsrätten hellre lagt rättssystemets allmänna grunder, skenrättsresonemang eller genomsynsprincip till grund för sitt ställningstagande än att tillämpa skatteflyktsklausulen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:48

Den rättsutveckling, som förevarit under 1980-talet, är sett i ett strikt rättsligt perspektiv problematisk. För det första har utvecklingen inneburit att tidiare etablerade principer för tolkning av skattelagstiftningen ändrats, vilket bl a fått till följd att nya ställningstaganden avseende innebörden i gällande rätt kommit till uttryck i regeringsrättens praxis. Förutsebarheten har minskat. Detta utgör en fara för rättssäkerheten. Enligt min uppfattning är detta en betydligt större risk än de farhågor avseende brister i rättssäkerheten, som uttryckts avseende den allmänna skatteflyktsklausulen. Finansministern konstaterar i utredningsdirektiven rörande översynen av skatteflyktsklausulen, att de farhågor, som utrycktes vid tillkomsten av skatteflyktskausulen, nu visat sig oberättigade och överdrivna, eftersom skatteflyktsklausulen praktiskt taget inte tillämpats. Detta är säkert korrekt, sett i ljuset endast av skatteflyktsklausulens tillämpning, men som framgått ovan har den allmänna skatteflyktsklausulen i stället fått andra effekter, eventuellt i kombination med andra orsaker, på rättstillämpningen och dessa innebär i sig en risk för rättssäkerheten.

Riskerna med avseende på rättssäkerheten ligger självfallet främst i förutsebarheten men också i ändringen av principer. Detta illustreras framförallt genom regeringsrättens ställningstaganden rörande tillämpningen av diskonteringsprincipen. De många rättsfall, som nu finns avseende diskontering av köpeskillingen till nuvärde, bryter helt mot den tidigare tillämpade nominalistiska principen och ändringen i rättspraxis är så radikal, att det för det första givetvis kan kritiseras att avgörandena inte tagits i plenum, men framförallt kan ifrågasättas om en sådan drastisk ändring av en sedan årtionden fast etablerad praxis verkligen överhuvudtaget kan göras via domstolarna. Enligt min uppfattning borde detta inte vara möjligt och skälen därför är framförallt att en sådan total förändring av tidigare etablerade principer skapar en mängd olösta övergångsproblem. Det räcker att peka på en så enkel fråga som hur man nu skall behandla de många utelöpande vederlagsreverser, som tidigare varit föremål för beskattning enligt den nominalistiska principen så länge denna princip tillämpades i rättspraxis. Skall dessa nu vid inlösen behandlas enligt den nya nuvärdesprincipen inträffar en dubbelbeskattning, som knappast ter sig rimlig.

Sammanfattningsvis kan då konstateras, att den gamla led-för-ledprövningsprincipen och den strikta legalitetsprincipen, som varit ledstjärnor för regeringsrättens ställningstagande i varje fall fram t o m 1970-talet, innefattat att ett stort antal skatteflyktstransaktioner ansetts rättsligt korrekta, och att man haft en stabil och säker rättstillämpning med god förutsebarhet. Övergången till en friare rättstillämpning, där led-för-ledprövningsprincipen övergivits och de samlade effekterna av transaktionerna fått en större betydelse har inneburit en ökad effektivitet i kampen mot skatteflyktstransaktioner, man samtidigt lett till minskad förutsebarhet och till att en rad olösta problem tillskapats inom skatterätten. Det finns enligt min uppfattning betydligt större anledning att följa rättsäkerhetsproblematiken inom ramen för de allmänna rättsgrundsatser, som tillämpats av skattedomstolarna, än på skatteflyktsklausulens område. Det vore därför värdefullt om den sittande utredningen avseende översyn av skatteflyktsklausulen även behandlar dessa aspekter.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:48

Skattemyndigheternas syn på och agerande mot skatteplanering

Att skattemyndigheternas inställning till skatteflyktstransaktioner är negativ ter sig tämligen naturligt med de uppgifter skattemyndigheterna har att tillvarata det allmännas intressen. Bortsett från något år i början på 1980-talet, då EKO-kommissionens arbete pågick, synes skattemyndigheterna på ett balanserat sätt ha tillvaratagit det allmännas intresse och under iakttagande av grundläggande krav på integritet, rättssäkerhet m m. Under 1987 och framförallt 1988 har emellertid inträffat en radikal förändring med avseende på skattemyndigheternas syn på skatteflyktstransaktioner. Förändringen har inneburit en ökad aggresivitet, en ökad grad av generalisering och en extendering av gällande regler och praxis på ett sätt, som stundtals varit nästan häpnadsväckande.

Några exempel kan tas på vad som nyss nämnts. Kommanditbolagen är en transaktionstyp som nämnts ovan. Granskningen av kommanditbolagen påbörjades redan i slutet av år 1987, men har framförallt gjorts under 1988. De granskningspromemorior, som upprättats avseende kommanditbolagen, innehåller nästan uteslutande mycket allmänt hållna och upprörda synpunkter, stundtals baserade på felaktiga sakuppgifter. Den rättsliga argumentationen i granskningspromemoriorna är däremot utomordentligt tunn och i vissa fall nästan ingen. Detta har från skattemyndigheternas sida förklarats dels med bristande tid för granskningen, dels med det bemötande granskningsmännen många gånger fått under sitt granskningsarbete och som lett till att även normalt sansade och erfarna granskare upprörts så till den grad, att upprördheten fått ta överhand även vid promemorians slutliga utformning. Detta är naturligtvis förklaringar till det som inträffat, men kan ändå inte försvara de promemorior som upprättats och framförallt inte leda till att skattemyndigheterna vinner några processer. Förhoppningsvis är rättssäkerheten i Sverige alltjämt så hög, att det för underkännande av avdrag krävs åtminstone någorlunda väl genomarbetad rättslig argumentation. Jag är också övertygad om att den utvärdering, som kommer att göras av skatteflyktstransaktionerna och skattemyndigheternas angreppssätt, kommer att leda till att de rättsliga argumenten åter sätts i förgrunden.

En annan observation, som kunnat göras i anledning av 1988 års granskningar, är den bristande samordningen inom skatteförvaltningen. Det har t o m inträffat att man inom ett och samma län åberopat två olika argument, vilka var för sig är oförenliga med varandra. Sålunda har inom en och samma länsskattemyndighet vissa granskare hävdat, att avdraget skall underkännas, då kommanditbolagets verksamhet överhuvudtaget inte utgjort näringsverksamhet, medan andra granskare velat underkänna avdraget med motivering att kommanditbolagets verksamhet utgjort näringsverksamhet, vilket enligt kommunalskattelagens regler bort redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Den bristande samordning som drastiskt exemplifierats, minskar tilltron till den fiskala argumentationen och visar på behovet av att det från fiskalt håll sker en samordning av argumentation och angreppssätt så snart kommersialiserade skatteflyktstransaktioner kunnat konstateras.

En tredje observation, som kunnat göras under framförallt 1988, har varit att skattemyndigheterna även tagit massmedia till hjälp för sin argumentation och för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:48

att angripa skatteflyktstransaktioner. Sålunda har såväl i lokalpress som i rikspress företrädare för skattemyndigheter uttalat sig såväl generellt rörande skatteflyktsproblematiken som individuellt i enskilda fall. Det kan också konstateras, att initiativet till massmedias uppmärksamhet kring olika transaktioner ofta kommit direkt från företrädare för länsskattemyndigheten. Det finns t o m exempel på att taxeringsrevisorer under sin granskning utrycklingen uttalat till den skattskyldige att "det blir säkert inte så roligt när massmedia börjar skriva om det här, även om det inte skulle bli någon fällande dom i ärendet"

Den massmediala bevakningen har därmed blivit ett sätt för skattemyndigheten att skapa opinion, som i sin tur riskerar att påverka den rättsliga behandlingen av skattefrågorna i slutskedet. Den omfattande forskning, som under flera år bedrivits vid psykologiska institutionen vid Umeå universitet avseende massmedias påverkan på domarens yrkesutövning visar, att framförallt yngre domare påverkas av massmediabevakning. Om trenden fortsätter att massmedial exponering blir ett medel för skattemyndigheterna att föra fram åsikter även i individuella fall, där utan tvekan sekretessskyddet fått träda tillbaka för andra och stundtals dunkla intressen, är rättssäkerheten hotad. Det är därför viktigt, att skattemyndigheten på ett kraftfullt sätt hanterar denna problematik. Självfallet syftar jag då inte på uttalanden av generell art och på ett seriöst och sakligt sätt. Det jag syftar på är den massmediala exponering, som skapas som ett led i processföringen.

De skattskyldigas och näringslivets syn på och agerande inom skatteplanering

Det är naturligtvis betydligt svårare att dra generella slutsatser rörande skattskyldigas och näringslivets syn på skatteflykten. Det som utan tvekan är det mest slående avseende de senaste årens utveckling är, att skatteflykten fått en nästan explosionsartad utveckling och omfattning. Att initiativet till skatteflyktsåtgärderna kommer från skattskyldiga är ställt utom varje tvivel. Härtill kommer dock, att näringslivet funnit en ny affärsidé och en ny produkt att sälja, nämligen skatteflykten som sådan. Försäljningsansträngningarna avseende nya skatteflyktsprodukter har intensifierats och skattskyldiga, som många gånger lockats med "fullständigt riskfria upplägg", har naturligtvis inte varit sena att utnyttja de möjligheter, som erbjudits. Konkurrensen inom näringlivet, framförallt mellan finansbolag och banker, har sedan ytterligare drivit fram nya produkter och nya initiativ.

Det kan vidare konstateras, att skatteflyktstransaktionerna i stor utsträckning är begränsade till området för realisationsvinstbeskattning. Detta är förvånande i den bemärkelsen att beskattningen inom detta område är osedvanligt låg. Vid aktievinstbeskattningen gäller att skatten för fysiska personer är omkring 30 % för äldre aktier. Att skatteflykt och skatteplanering varit så vanliga på detta område torde framförallt förklaras av att skatten i nominella tal varit stor. Detta är samtidigt ett belägg för att inte ens en låg skattesats är tillräcklig för att undvika skatteflykt.

Ett intressant konstaterande är att finansbolag och banker under hösten 1988 kunnat notera en förändrad attityd hos de skattskyldiga med avseende på skatteplanering och skatteflykt. Sålunda konstateras relativt enstämmigt i varje fall från

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:48

bankhåll, att många skattskyldiga, som avyttrat aktier under 1988, konstaterat att man vill ta den på aktieavyttringen belöpande skatten och inte ''trassla in sig i mer eller mindre konstlade transaktioner''. Denna attitydförskjutning har säkerligen sin grund i såväl åtgärder från lagstiftarens sida som den massmediala exponeringen av kanske framförallt personer, som vidtagit skatteplanerings- och skatteflyktsåtgärder.

Massmedias syn på skatteplanering

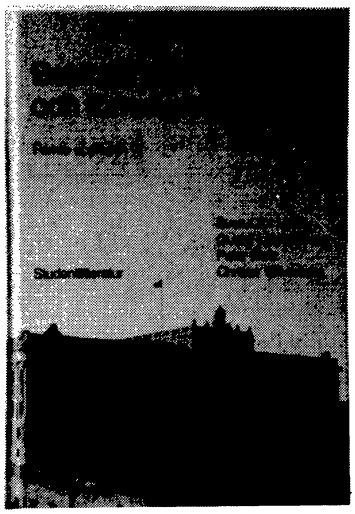
Som nämnts ovan har massmedia i stor utsträckning intresserat sig för det som populärt kallats för skatteplanering och praktiskt taget dagligen under 1988 har stått att läsa om olika former av skatteplanering. Den massmediala exponeringen har säkerligen haft positiva effekter i den bemärkelsen att skatteplaneringen och skatteflykten blivit föremål för en allmän debatt, som drivit fram en sundare utveckling. Samtidigt har den massmediala exponeringen haft betydande nackdelar i den bemärkelsen att den många gånger varit osaklig, innefattat kraftiga ingrepp i personlig integritet, skapat personliga tragedier m m. Detta är inget specifikt för skatteområdet utan ett generellt problem, inte minst vad gäller mediabevakningen på lokalpressnivån, där journalistens kompetens på skatteområdet självfallet inte är särskilt hög utan inskränker till en grundläggande allmänbildning. Icke desto mindre vore det önskvärt att sakligheten i dagspressartiklar kunnat ökas och nivån på journalistiken höjas. Det som framförallt har saknats i den massmediala bevakningen har varit just skillnader i olika typer av transaktioner. Allting synes ha benämnts skatteplanering, från registret av godtagbar skatteplanering till grav kriminalitet. Skalbolagstransaktioner har skurits över en kam och exempel finns på att personer, som bildat kommanditbolag uteslutande för att det varit tal om en lämplig form för näringsverksamhet, i lokalpressen presenterats som presumtiva skattebrottslingar. Mot detta finns naturligtvis inte någon patentlösning annat än att uttrycka en stilla förhoppning om att utbildningsnivån på svenska journalister kan ökas inom skatteområdet.

Sammanfattning

Det går naturligtvis inte att sammanfatta problematiken kring skatteplanering och skatteflykt i några enkla slutsatser. Vad som kan konstateras är att skatteplanering blivit ett modeord av allför generell innebörd och att terminologin även i den allmänna debatten borde stramas upp och skillnad göras mellan skatteplanering och skatteflykt. Vidare kan konstateras att skatteplaneringen i sin rätta bemärkelse är en naturlig och godtagbar företeelse i varje skattesystem och att det inte finns någon anledning att vidtaga åtgärder mot en sådan skatteplanering. Mot skatteflykt är det effektivaste botemedlet ett nytt, homogent och omsorgsfullt utformat skattesystem med lägre skattesatser och färre avdragsmöjligheter. Ett sådant skattesystem ter sig som en realitet redan år 1991 och erfarenheten därefter får utvisa om slutsatsen, att vi då fått ett effektivt medel mot skatteflykt är korrekt eller inte.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:48

FEMTE OMARBETADE UPPLAGAN!



Del 2
Behandlar den statliga inkomstbeskattningen, familjebeskattningen, företags- och juridiska personers beskattning med mera.

Författarna
Sven-Olof Lodin, professor i finansrätt, Industriens skattesakkunnige
Gustaf Lindencrona, professor i finansrätt
Peter Melz, docent i skatterätt
Christer Silfverberg, kammarrättsassessor, högskolelektor i skatterätt

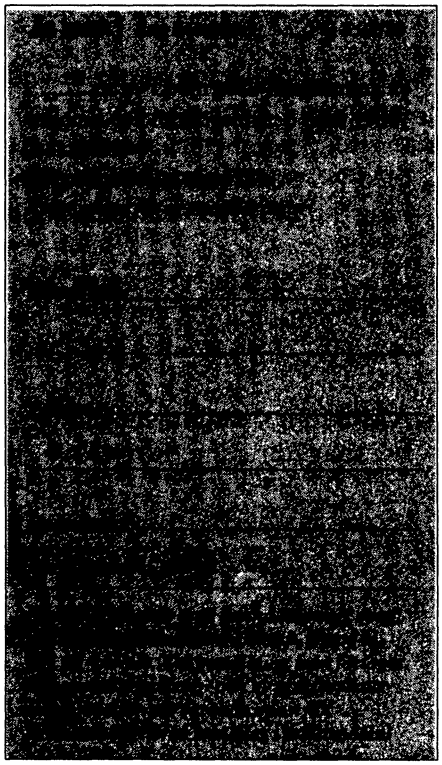
Studentlitteratur
Box 141, S-221 00 Lund, Sweden. Tel. 046-30 70 70

Beskattning av inkomst och förmögenhet

Beskattning av inkomst och förmögenhet lyfter fram grundläggande principer i skattesystemet och illustrerar med ett rikt rättsfallsmaterial principernas tillämpning på praktiska problem.

1989-års femte omarbetade upplaga innebär en uppdatering av det senaste årets lagstiftning och nytillkommen praxis. Femte upplagan beaktar nyheter t o m 15 nov 1988. I denna har särskilt avsnitten om realisationsvinstbeskattningen och handelsbolagens beskattning arbetats om. Det senare med anledning av den nya omfattande lagstiftning som riksdagen nyligen antog.

Del 1
Behandlar grundläggande frågor som inkomst- och kostnadsbegrepp samt i huvudsak kommunalskattelagens bestämmelser fram till 51 § KL.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:48

SKATTEJURIST

Skattebetalarna garanterar sina 170 000 medlemmar kostnadsfri hjälp i skattemål och gratis skatterådgivning.

En av våra tre skattejurister skall sluta sin tjänst. Vi söker nu hans efterträdare.

Den vi söker skall ha flerårig erfarenhet av skattefrågor genom t ex arbete hos skattemyndighet, skattedomstol eller på den privata marknaden.

Vi sätter värde på om Du har lätt att uttrycka Dig i tal och skrift. Dessutom uppskattar vi om Du är idérik och har intresse av skattepolitiska frågor.

Arbetsuppgifterna består huvudsakligen i att besvara våra medlemmars frågor på telefon och att hjälpa till med besvär över skattemyndigheternas och skattedomstolarnas beslut. Att vara med vid t ex deklarationsmöten och att skriva i vår medlemstidning Sunt Förnuft kan också ingå i arbetsuppgifterna.

Om du önskar veta mer kan Du ringa VD Björn Tarras-Wahlberg, tel. 08-10 25 25 eller skattejuristerna Harry Norman, 08-21 44 93 eller Elisabeth Sjödén, tel 08-14 19 00.

Ansökningshandlingar emotses omgående till adress Skattebetalarnas Förening, Box 45191, 104 30 Stockholm.

Skattebetalarna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:48