Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgående av skattelag

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet höll den 8–9 oktober ett seminarium om "Kringgående av skattelag" på hotell Skogshöjd i Södertälje. Det var det tredje seminariet i forskningsrådets regi. 1973 behandlades "Skatteharmoniseringen i EG" i Danmark och 1974 "Bolagsbeskattningen i Norden" i Finland. På samma sätt som vid de tidigare seminarierna hade från forskningsrådets sida inbjudits ett dussin ledande skatteexperter från vardera Sverige, Norge, Finland och Danmark från domstolar, administration, näringsliv och vetenskap.

Årets ämne "Kringgående av skattelag" är ju särskilt aktuellt för Sveriges del med anledning av det förslag till allmän skatteflyktsklausul, som framlagts. Ämnet har emellertid också varit föremål för livligt intresse i de andra nordiska länderna. Det lämpar sig också särdeles väl för internordiska diskussioner, eftersom de metoder, som valts för att bekämpa kringgående av skattelag varit olika i de olika nordiska länderna trots den grundläggande rättsgemenskap som finns i såväl civilrättsligt som skatterättsligt avseende. De svenska arrangörerna av seminariet har därför hyst förhoppningen, att ett nordiskt meningsutbyte på denna punkt skulle bli särdeles livfullt och givande.

Dessa förhoppningar uppfylldes också i rikt mått under seminariet. Detta var upplagt så att den första dagen ägnades åt en diskussion av de erfarenheter, som gjorts i de olika nordiska länderna, medan andra dagen ägnades åt en förutsättningslös diskussion av olika metoder för att bekämpa kringgående av skattelag. Som underlag för seminariet förelåg synnerligen kvalificerade nationalrapporter från de olika nordiska länderna och en av undertecknad författad generalrapport med en komparativ analys av det nordiska rättsläget. Den danska nationalrapporten var författad av professor *Thøger Nielsen,* den finländska av professor *Kari S Tikka,* den norska av underdirektör *Kjell Woldseth.* Sverige bidrog som värdland med två nationalrapporter, en av universitetslektor *Göran Grosskopf* om lagstiftningsingripanden mot kringgående och en av t f universitetslektor *Sture Bergström* om ingripanden i rättspraxis. Då de olika nationalrapporterna och generalrapporten kommer att publiceras i bokform av forskningsrådet, avstår jag från att här ge en fullständig redogörelse för deras innehåll och begränsar mig till de delar av dem, som väckte särskilt intresse i diskussionen.

Förhandlingarna inleddes med ett välkomstanförande av generaldirektör

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:30

Gösta Ekman, Sverige, och ett inledningsanförande av forskningsrådets ordförande, professor *Edward Andersson,* Finland. Sedan undertecknad kortfattat angivit de problemställningar, seminariet skulle behandla, redogjorde de olika nationalrapportörerna för rättsläget i sina länder. Därefter följde en av mig gjord komparativ analys av rättsläget i de nordiska länderna och en allmän diskussion.

Diskussionerna på seminariet hade begränsats till att gälla kringgående av skattelag, d v s civilrättsligt fullt giltiga transaktioner, där olika bestämmelser av de skattskyldiga utnyttjas på ett sätt, som medför en av lagstiftaren ej avsedd skattelindring. Genom denna avgränsning uteslöts skentransaktioner (d v s transaktioner som parterna aldrig tänkt sig att genomföra) och rättshandlingar med oriktig benämning (d v s transaktioner, där parterna valt en annan beteckning för en transaktion än som motsvarar dess verkliga innebörd).

Olikheterna de nordiska länderna emellan när det gällde metoderna att bekämpa kringgående av skattelag visade sig vara tillräckligt betydelsefulla för att stimulera till en intensiv diskussion. I *Sverige* har som bekant ingripandena mot kringgående av skattelag ansetts som en lagstiftningsfråga. Någon generalklausul mot kringgående av skattelag har inte funnits och i praxis har på det hela taget en restriktiv och formell tolkningsmetod använts. I *Danmark* har däremot av tradition en mer "realistisk" tolkningsmetod använts. Generalklausul mot kringgående av skattelag saknas och lagstiftningsingripanden har visserligen skett, men i mer begränsad utsträckning. I *Norge* saknas visserligen en lagfäst generalklausul, men för kringgåendefallen hade utvecklats en slags "generalklausul i rättspraxis". Kringgåendeproblemen kom emellertid ofta att inte sättas på sin spets, eftersom de norska taxeringsmyndigheterna i stor utsträckning godtar att transaktioner görs om, särskilt i ett intressegemenskapsförhållande. Lagstiftaren har varit rätt aktiv med ingripanden mot kringgående av skattelag. I *Finland* har sedan lång tid tillbaka en generalklausul funnits i lagstiftningen (BeskL 56 §). Däremot har lagstiftaren varit relativt passiv.

Den i Norge förekommande möjligheten att göra om transaktioner, som taxeringsmyndigheterna finner oacceptabla, väckte allmänt intresse. Det konstaterades att motsvarigheter saknades i de andra nordiska länderna.

På det hela taget koncentrerades emellertid intresset på erfarenheterna av den finländska generalklausulen. En omfattande praxis förelåg beträffande denna, vilken också redovisats av den finländske nationalrapportören. Av diskussionen framgick emellertid att Högsta Förvaltningsdomstolen i Finland varit restriktiv i sin tillämpning av klausulen. Talare från Danmark och Norge ansåg att samtliga de fall, där den finländska generalklausulen använts, också hade kunnat framgångsrikt angripas i praxis hos dem. Samma förhållande gällde också i stor utsträckning för Sveriges del.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:30

Det framkom emellertid att i såväl Finland som Danmark var förhållandet det, att en relativt stor restriktivitet visades i sista instans medan däremot lägre instanser ofta ansåg, att de skattskyldigas transaktioner kunde anses som kringgående. Detta förhållande medförde ofta stora problem för de skattskyldiga. Problemen ökades av att de skattskyldiga i Finland, ett land där institutet förhandsbesked är väl utbyggt, saknade möjligheter att erhålla förhandsbesked just i kringgåendefall. Professor *Jaakko Voipio,* Finland, betonade också att kriterierna i BeskL 56 § var såväl vaga som vida och att detta förhållande medförde avsevärda risker för en mindre restriktiv tolkning i framtiden. Han ansåg därför att den finländska generalklausulen borde omformuleras och att den i varje fall i sitt nuvarande skick inte var någon lämplig exportvara. Denna uppfattning delades dock inte av *Tikka. Tikka* ansåg också att det medförde vissa fördelar att det fanns en "osäkerhetszon" för de skattskyldiga mellan vad som klart var acceptabelt och vad som var oacceptabelt. Denna mening delades dock inte av *Woldseth,* som framhöll, att förekomsten av en "osäkerhetszon" i Norge hade medfört, att somliga advokater var så till den grad angelägna om att ligga på den säkra sidan, att de avrådde klienter från varje avvikelse från gamla inkörda hjulspår.

Ett visst meningsutbyte förekom också mellan *Tikka* och undertecknad angående orsakerna till den finländske lagstiftarens påfallande passivitet i uppenbara kringgåendefall. Undertecknad uttryckte en förmodan att denna passivitet kunde sammanhänga med förekomsten av generalklausulen. Denna fick således verka som ett alibi för passivitet från lagstiftarens sida, vilket måste anses som desto allvarligare, som det hade visats att generalklausulen tillämpats ganska restriktivt. *Tikka* ville emellertid i stället sätta lagstiftarens passivitet i samband med det parlamentariska läget i Finland och bristen på handlingskraftiga regeringar. Undertecknad ansåg, att om bara viljan till att lagstifta mot kringgående förelåg hos ett flertal av riksdagens ledamöter, spelade det mindre roll om regeringen var en majoritetsregering eller ej och ansåg att en sådan bred uppslutning förelåg i Sverige.

En viss diskussion uppstod också om betydelsen av ändrade värderingar i samhället om vad som ansågs som kringgående av skattelag och vad som ansågs vara tillåtna skattebesparingar. Undertecknad påpekade, att nationalrapporterna visade dels att värderingarna ändrats med tiden och dels att de i en hel del fall var olika i de nordiska länderna. Vad som var kringgående i det ena landet var en tillåten skattebesparing i det andra. Undertecknad ansåg att ingripanden vid fall av ändrade värderingar endast borde få göras av lagstiftaren. Professor *Sven-Olof Lodin,* Sverige, pekade i samband härmed på att det kunde vara så att lagstiftningen innehöll vissa luckor, som emellertid ansågs betydelselösa ända tills den dag de kom att utnyttjas i stor skala. Lagstiftaren blev då tvungen att ingripa.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:30

Forskningsrådets vice ordf *Mogens Eggert Møller,* Danmark, framhöll sambandet mellan de allmänna skatterättsliga tolkningsreglerna och det eventuella behovet av en generalklausul mot kringgående av skattelag. Den i Danmark förekommande "realistiska" tolkningsstilen gjorde behovet av en generalklausul mindre där än i länder med mera restriktiva och formella tolkningsmetoder.

Andra dagens förhandlingar inleddes av professor *Thøger Nielsen,* Danmark, som talade om "lagstiftningens generella utformning för att undvika kringgåendeproblem". Han betonade därvid särskilt vikten av att lagstiftaren gör en realistisk analys av de alternativa handlingsmöjligheter, som står den skattskyldige till buds för att skapa skattemässig neutralitet mellan dessa. Är bolagsskatten lägre än fysiska personers inkomstskatt innebär det att de skattskyldiga kommer att försöka bedriva verksamhet i bolagsform. I den efterföljande diskussionen redogjorde kontorchef *Jens Rosman,* Danmark, för de praktiska problem som föreligger för dem, som i praktiken skall författa lagförslagen. Tiden är absurt kort, oväntade och nya förslag kan vinna gehör i Folketinget o s v. Som exempel angav han den nya lagstiftning i Danmark, som innebär att avdrag inte får göras under visst beskattningsår, om den beskattningsbara inkomsten därigenom kom att understiga "det ligningsmaessigt opgjorte privatforbrug". Trots de ogynnsamma omständigheterna vid tillkomsten av denna lagstiftning visade det sig dock att själva lagstiftningsprodukten kom att väcka livligt intresse i den efterföljande diskussionen.

"Om utformningen av speciallagstiftning mot kringgående" talade professor *Sven-Olof Lodin,* Sverige. Han konstaterade inledningsvis, att sådan lagstiftning förekommer, när man inte vill skapa neutralitet mellan olika handlingsalternativ utan tvärtom bevara en bestående olikhet i skattelagstiftningen. Vid utformningen av en sådan lagstiftning var det väsentligt att inte det objektiva rekvisitet utformades för vitt. I så fall var man tvungen att tillgripa dispenser för att frita de fall, som man egentligen inte ville träffa med lagstiftningen. Dispenser medförde många nackdelar, bl. a. att myndigheterna kunde fatta särskilt förtroende för vissa bestämda skattekonsulter.

I den efterföljande debatten talade länsrådet *Stig Sagnert,* Sverige och direktör *Nils-Georg Hornhammar,* Sverige, om sina erfarenheter från arbetet i rättsnämnden. Den senare beklagade särskilt avsaknaden av överprövningsrätt i dispensärendena.

Under rubriken "lämpligheten och utformningen av generalklausuler i lagstiftningen" redogjorde generaldirektör *Sten Walberg,* Sverige, för det nya svenska förslaget till allmän skatteflyktsklausul. Förslaget har redan presenterats i denna tidskrift. Walberg uppehöll sig särskilt vid de sätt, på vilka man försökt lösa de olika problem, som kommit fram i diskussionen på seminariet. Den bristande förutsebarheten skulle undanröjas genom en ovillkorlig rätt för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:30

den skattskyldige att erhålla förhandsbesked. Genom att klausulen inte skulle få tillämpas på taxeringsnämndsplanet skulle ett alltför vitt bruk av klausulen undvikas. I betänkandet hade lagstiftarens roll betonats.

I den efterföljande diskussionen påpekade docent *Dag Helmers,* Sverige, att förslaget dock innebar att taxeringsnämnderna skulle "se igenom" transaktionerna för att fastställa deras verkliga innebörd även om de inte fick tillämpa generalklausulen mot skatteflykt i lagens 3 §. Eftersom ett subjektivt rekvisit inte helt kunnat undvaras i förslaget kunde den situationen uppkomma att två exakt likadana transaktioner behandlades olika, vilket var ett avgörande skäl till att 1953 års skatteflyktskommitté en gång avstyrkt införandet av en generalklausul. Det var tveksamt om den föreslagna lagstiftningen gick att förena med den likabehandlingsprincip, som lagfästs i taxeringslagens 1 §.

Sagnert kände sig orolig för den ökning av rättsnämndens arbetsbörda, som förslaget skulle medföra. Han ansåg också att dess effektivitet inte skulle bli så stor, eftersom generalklausulen inte kunde tillämpas eftertaxeringsvägen.

Universitetslektor *Leiv Vårdal,* Norge, undrade vad lagstiftaren skulle göra om domstolarna kom att tillämpa den föreslagna skatteflyktsklausulen restriktivt. Ett flertal talare undrade, hur det skulle kunna fastställas vad som var "lagens anda och mening".

Diskussionen om den allmänna skatteflyktsklausulen blev så livlig att nästa inledare, professor *Magnus Aarbakke,* Norge, som skulle tala om "hur bör domstolarna ställa sig till kringgåendeproblemen" ansåg att många punkter i hans anförande redan behandlats. Han önskade därför i stället stimulera diskussionen med ett debattinlägg om rättssäkerhetskravet och ifrågasatte, om kravet på klara rättsregler och förutsebarhet också borde gälla för den grupp, som försökte utnyttja skattelagstiftningen i illojalt syfte.

Dagens siste inledare var generaldirektör *Gösta Ekman,* Sverige, som talade om "tänkbara kontrollåtgärder för att förhindra kringgående". Han underströk därvid att den förlängda granskningsperioden och de betydande personalförstärkningar, som skulle ske i Sverige av skattemyndigheterna, skulle ge möjligheter till en förbättrad kontroll. Särskilt var flera revisioner, gärna i form av stickprovsgranskningar, önskvärda. Önskvärt vore om revisor i framtiden på ett annat sätt än nu kontinuerligt kunde följa ett företags verksamhet. Aktiebolagens rätt till namnbyte kunde ifrågasättas.

Bitr. skattedirektör *Nils Langborn,* Sverige, redogjorde för RSV:s arbete för att kartlägga vinstbolagstransaktionerna. Skattedirektör *Syren Fagernaes,* Norge, framhöll bl. a. den ökade vikten av att få ett grepp om utlandstransaktionerna och byråsjef *Tove Friis-Petersen,* Norge, värdet av samarbete mellan skattemyndigheter och andra myndigheter, främst arbetsmarknads- och valutamyndigheter. Lektor *Ole Björn,* Danmark, betonade vikten av integrerad

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:30

taxering av fåmansbolag och deras ägare och av att det förelåg upplysningsplikt om sådana transaktioner, som var av speciellt intresse ur skattesynpunkt.

I detta referat har det blott varit möjligt att återge en mindre del av de diskussioner, som ägde rum på seminariet. Det var emellertid en allmän uppfattning att de var mycket givande och stimulerande och att seminarier av denna typ var en värdefull form av nordiskt samarbete.

Gustaf Lindencrona

NSFS nr 3. Kringgående av skattelag. Kringgåendeproblem i nordisk skattelagstiftning (utkommer i januari 1976).

Då Skattenytt med detta häfte avslutar sin tjugofemte årgång tackar redaktionen tidskriftens alla gynnare, medarbetare, prenumeranter och läsare för det gångna året och önskar

GOD JUL OCH GOTT NYTT ÅR

Redaktionens förhoppning är, att tidskriften även i fortsättningen skall få röna samma intresse som hittills. Redaktionens ärliga strävan skall vara att även under nästa år tillhandahålla en tidskrift, som motsvarar läsarnas berättigade krav på en förstklassig facktidskrift.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:30