Allmän skatteflykts klausul

Betänkande av expertgrupp inom företagsskatteberedningen

SOU 1975:77

Ref

Allmän skatteflykts klausul

Betänkande av expertgrupp inom företagsskatteberedningen

SOU 1976:77

Statens offentliga utredningar
1975:77
Finansdepartementet

Allmän skatteflykts klausul

Betänkande av expertgrupp inom
företagsskatteberedningen
Stockholm 1975

Omslag av Håkan Lindström
ISBN 91-38-02558-2
Göteborgs Offsettryckeri AB
Stockholm 1975

Innehåll

Förkortningar

AGL	Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
Ds	Departementsserie
Fi	Finansdepartementet
HD	Högsta domstolen
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KR	Kammarrätten
LSR	Länsskatterätten
NJA	Nytt juridiskt arkiv, avd. 1
Prop	Proposition
PN	Prövningsnämnden
R	RRK (rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna)
RN	Riksskattenämnden (Även meddelanden från riksskattenämnden serie I)
RR	Regeringsrätten
rskr	Riksdagens skrivelse
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets meddelanden, serie direkt skatt – taxering
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Sf	Lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
Si	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SFS	Svensk författningssamling
SkU	Skatteutskottets betänkande
SOU	Statens offentliga utredningar
TI	Taxeringsintendenten
TL	Taxeringslagen (1956:623)
TN	Taxeringsnämnden

Sammanfattning

En allmän bestämmelse mot kringgående av skattelag, en generell skatteflyktsklausul, föreslås av en expertgrupp inom företagsskatteberedningen. Expertgruppens uppgift har varit att utforma förslag till en eventuell allmän klausul, inte att ta ställning till om en sådan klausul bör införas. Gruppen har emellertid inventerat och analyserat för- och nackdelar med en sådan klausul.

I Sverige har man hittills ställt sig avvisande till en allmän skatteflyktsklausul och i stället motarbetat skatteflykt genom materiella skattebestämmelser som gjort olika metoder att kringgå skattelag ogynnsamma. Expertgruppen konstaterar, att påtagliga olägenheter med tiden framträtt med denna lagstiftningsmetod. Den hindrar visserligen skatteflykt i den form som skatteflyktsreglerna vänder sig mot, men innan sådana regler kan införas har stora orättmätiga skattevinster kunnat göras. Det allmänna kommer ohjälpligt i efterhand. Och erfarenheten har visat, att även de nya reglerna kan kringgås, vilket i sin tur medfört upprepade nya lagstiftningsingripanden. Detta växelspel har starkt bidragit till att göra skattelagstiftningen invecklad och svårtillgänglig.

Samtidigt har de speciella reglerna mot skatteflykt måst göras tämligen vidsträckta för att få åsyftad verkan. De kan på grund härav i enskilda fall drabba hårdare än som är skäligt och även omfatta fall då det inte är fråga om skatteflykt. De har därför måst kompletteras med dispensregler. Dessa i sin tur har haft nackdelar på så sätt, att riksdagen avhänt sig en del av sin beskattningsmakt och att frågor som normalt skall prövas av förvaltningsdomstolarna överlämnats till administrativa organ.

Fördelarna med en allmän skatteflyktsklausul ligger främst i den allmänpreventiva effekten. Den som försöker kringgå skattelag genom transaktioner, som rent formellt överensstämmer med civilrättsliga och skatterättsliga regler, kan inte längre vara säker på framgång. Göres sådana försök, behöver det allmänna inte finna sig i att stora skattevinster hemtages innan statsmakterna hinner reagera med lagstiftning. Ett instrument finns till reds, med vars hjälp sådana försök kan stoppas. Speciella regler mot skatteflykt blir i allmänhet onödiga, och åtskilliga redan tillskapade sådana bestämmelser kan nu eller i framtiden rensas ut.

Invändningarna mot en generell klausul mot skatteflykt har främst varit att de skattskyldiga skulle få svårare att förutse vad som skall beskattas och vad som skall föranleda avdrag. Delvis sammanhänger detta med att en generell skatteklausul hittills ansetts behöva utformas så att domstolarna

i varje särskilt fall skulle pröva, om en skatteförmån är obehörig eller otillbörlig och om den skattskyldige haft för avsikt att uppnå en sådan skatteförmån, alltså haft ett slags ont uppsåt.

Expertgruppen har försökt utforma sitt förslag så att dessa invändningar bortfaller.

Till utgångspunkt har expertgruppen tagit den i domstolarnas praxis allmänt omfattade principen att avtal och andra rättshandlingar skall bedömas efter sitt verkliga innehåll och ekonomiska verkningar. Detta innebär inte bara att man bortser från rena skenavtal, dvs. avtal som inte alls har någon verklig innebörd, utan också att man går efter den verkliga innebörden även om parterna utformat avtalet så att den verkliga innebörden döljes. Domstolarna tillämpar genomsyn. Expertgruppen föreslår att denna princip lagfästes.

Domstolarna har emellertid i allmänhet hittills inte tillämpat genomsyn, när man kringgått skattelag genom flera var för sig formellt korrekta rättshandlingar, som tillsammans ger skatteförmåner som står i strid med skattelagstiftningens anda och mening. Expertgruppens förslag innebär, att principen om genomsyn skall kunna tillämpas även i sådana fall.

För att så skall få ske skall följande objektiva förutsättningar vara uppfyllda

- den skattskyldige skall ha ingått avtal eller andra rättshandlingar som ensamma eller tillsammans med andra rättshandlingar medför en skatteförmån av icke alltför obetydligt slag.
- skatteförmånen skall stå i strid med lagstiftningens anda och mening. För domstolarna blir det inte fråga om något tyckande om skatteförmånen är obehörig eller otillbörlig. I stället skall domstolen göra en analys av de ifrågavarande skattebestämmelsernas förarbeten och allmänna uppläggning och med ledning därav ta ställning till om skatteförmånen står i strid med bestämmelsernas anda och mening.
- skatteförmånen skall vara den skattskyldiges huvudsakliga fördel av affären. Denna skall helt eller i fråga om ett eller flera mellanled te sig mer eller mindre meningslös bortsett från skatteförmånen. Däremot innebär det inte skatteflykt om en i övrigt meningsfull affär också är fördelaktig från skattesynpunkt.

Om alla dessa objektiva förutsättningar är uppfyllda, skall transaktionerna i princip betraktas som skatteflykt och föranleda rättelse av beskattningsresultatet. Den skattskyldige skall emellertid ha möjlighet att göra sannolikt att transaktionerna föranletts av marknadsmässiga, organisatoriska eller andra godtagbara ekonomiska motiv och att hans syfte alltså inte varit illojalt. Kan han göra detta, skall rättelse inte ske, utan han ska få behålla skatteförmånen. I så måtto innehåller även expertgruppens förslag en subjektiv förutsättning.

Den rättelse som skall ske innebär i allmänhet, att domstolen bortser från den eller de transaktioner som anses utgöra skatteflykt. Om detta är praktiskt omöjligt eller resultatet skulle bli oskäligt hårt för den skattskyldige, skall skatten eller taxeringen bestämmas till skäligt belopp.

Skatteflyktsklausulen skall inte kunna tillämpas av taxeringsnämnd, utan skatterätt skall vara första instans, såvitt gäller skatter på inkomst och för-

mögenhet.

För att de skattskyldiga lättare skall kunna förutse om skatteflyktsklausulen kan komma att åberopas mot en tilltänkt transaktion eller serie av transaktioner föreslår expertgruppen en ovillkorlig rätt att få bindande förhandsbesked.

Å andra sidan skall, om visst förfarande för att uppnå skatteförmåner börjar få spridning, riksskatteverkets rättsnämnd kunna utfärda bindande förklaring om att förfarandet utgör skatteflykt i generalklausulens mening. Sådan förklaring skall kunna överklagas av organisation, vars medlemmar beröres av förklaringen, och av riksskatteverket.

Generalklausulen skall enligt förslaget inte kunna tillämpas på avtal eller annan rättshandling som ingåtts före ikraftträdandet. Den innebär inte någon utvidning av området för tillämpning av skattebrottslagen eller av taxeringslagens regler om skatte- eller avgiftstillägg. Den innebär inte heller, att mindre krav än hittills skall ställas på stringens, klarhet och precision i skattelagstiftningen.

För att praktiskt pröva den föreslagna generella skatteflyktsklausulen har expertgruppen gjort en ingående analys av skatteflyktsfall och av fall som har beröringspunkter med dessa utan att klausulen enligt expertgruppens uppfattning är tillämplig. Analysen har det dubbla syftet att närmare belysa klausulens innebörd och att, om den skulle upphöjas till lag, underlätta tillämpningen av densamma. Analysen omfattar fall som föranlett speciella skatteflyktsregler, fall som bedömts av förvaltningsdomstolarna men också fall som inrapporterats av skattemyndigheterna eller eljest varit under diskussion.

Författningsförslag

1 Förslag till Lag om skatteflykt

Härigenom föreskrives följande.

1 § Med skatt avses i denna lag skatt eller avgift som angives i 1 § skattebrottslagen (1971:69) och med skattskyldig den som har att erlägga sådan skatt eller avgift.

2 § Vid bestämmande av skatt eller taxering till skatt skall avtal eller annan rättshandling bedömas efter sin verkliga innebörd och sina ekonomiska verkningar.

3 § Ingår skattskyldig avtal eller företager han annan rättshandling som, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken han direkt eller indirekt medverkar, bereder honom skatteförmån i strid med lagstiftningens anda och mening, och är det på grund av omständigheterna sannolikt att förmånen utgör hans huvudsakliga fördel av rättshandlingen, skall skatt eller taxering till skatt bestämmas utan avseende på denna eller, om sådan grund inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, till skäligt belopp.

4 § Bestämmelserna i 3 § gäller inte, om den skattskyldige gör sannolikt att rättshandlingen tillkommit och fått sitt innehåll huvudsakligen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller eljest i annat ekonomiskt syfte än att erhålla förmån vid beskattningen.

5 § Förhandsbesked får enligt vad därom är stadgat alltid meddelas i fråga om tillämpning av 3 §, om utredningen det medgiver.

6 § Myndighet som äger meddela förhandsbesked får beträffande särskild typ av rättshandlingar meddela bindande förklaring att den är av beskaffenhet som sägs i 3 §.

Bindande förklaring gäller ej rättshandling som företagits före förklaringens offentliggörande.

Talan mot beslut om bindande förklaring får föras hos regeringsrätten

av riksskatteverket och av sammanslutning, vars medlemmar beröres av beslutet.

Denna lag träder i kraft den men äger ej tillämpning på rättshandling som företagits före ikraftträdandet.

2 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrives att 35 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

35 §

3 mom.[1] Avyttras aktie, andel i aktiefond, fondandel eller teckningsrätt till aktie eller andel i ekonomisk förening eller i handelsbolag eller avyttras annan rättighet som är jämförlig med här avsedd andelsrätt eller aktie, dock ej aktie eller andel i bostadsaktiebolag eller i bostadsförening som avses i 24 § 3 mom., räknas som skattepliktig realisationsvinst:

om egendomen innehafts

mindre än 2 år	100 % av vinsten
2 år men mindre än 3 år	75 % av vinsten
3 år men mindre än 4 år	50 % av vinsten
4 år men mindre än 5 år	25 % av vinsten

Avyttrar skattskyldig egendom som här avses och som den skattskyldige innehaft fem år eller mera och framstår det icke som sannolikt att avyttringen skett utan vinst eller med vinst ej överstigande 5 procent av vad den skattskyldige erhåller för egendomen, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas ett belopp motsvarande 10 procent av vad han erhåller för egendomen efter avdrag för kostnad för avyttringen. Från sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke under ett beskattningsår äger skattskyldig åtnjuta avdrag med 500 kronor. Har den skattskyldige under beskattningsåret varit gift och levt tillsammans med sin make, får sådant avdrag åtnjutas för dem båda gemensamt med 500 kronor. I intet fall får dock skattskyldig åtnjuta avdrag med högre belopp än som svarar mot sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke.

[1] Senaste lydelse 1973:1057 samt 1974:769 (ingressen).

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Kan tillämpning av föregående stycke antagas hindra strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt, äger regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medgiva befrielse därifrån helt eller delvis, om företag som beröres av strukturrationaliseringen gör framställning därom senast den dag avyttringen sker.

Har egendom som avses i detta moment avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 mom. andra stycket, beräknas skattepliktig realisationsvinst icke till högre belopp än som motsvarar 10 procent av vad den skattskyldige erhåller för egendomen efter avdrag för kostnad för avyttringen.

Bestämmelsen i 2 mom. fjärde stycket äger motsvarande tillämpning på egendom som avses i detta moment.

Från skatteplikt enligt detta moment undantages – *där ej annat följer av nionde stycket* – vinst som uppkommer, när aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag överlåtes mellan sådana företag inom samma koncern, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehaves som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Från skatteplikt enligt detta moment undantages vinst som uppkommer, när aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag överlåtes mellan sådana företag inom samma koncern, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehaves som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Har fastighet överlåtits på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening genom fång på vilket lagfart sökts efter den 8 november 1967 av någon som har ett bestämmande inflytande över bolaget eller föreningen, beräknas realisationsvinst vid hans avyttring av aktie eller andel i bolaget eller föreningen som om avyttringen avsett mot aktien eller andelen svarande andel av fastigheten. Vad nu sagts får icke föranleda att realisationsvinst beräknas lägre eller att realisationsförlust beräknas högre än enligt reglerna i detta moment. Bestämmelserna i detta stycke gälla endast om sådan fastighet utgör bolagets eller föreningens väsentliga tillgång. De gälla dock icke vid avyttring av aktie i sådant bostadsaktiebolag eller andel i sådan bostadsrättsförening som avses i 24 § 3 mom., om avyttringen avser endast rätt till viss eller vissa men ej alla bostadslägenheter i fastigheten. Lika med lagfartsansökan anses annan ansökan hos myndighet om viss åtgärd med åberopande av fångeshandlingen.

Avyttrar skattskyldig aktie i aktiebolag och finnes vid avyttringen obeskattade vinstmedel i bolaget till följd av att större delen av dess tillgångar före avyttringen av aktien överlåtits på

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

den skattskyldige eller annan, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för aktien. Vid bedömande av frågan om överlåtelse av större delen av bolagets tillgångar ägt rum skall även beaktas tillgång i bolaget som inom två år efter avyttringen av aktien, direkt eller genom förmedling av annan, överlåtes på den skattskyldige eller honom närstående person eller på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige eller honom närstående person har ett bestämmande inflytande. Har överlåtelse av tillgång i bolaget ägt rum efter utgången av det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinst vid avyttringen av aktie i bolaget uppkom, skall realisationsvinst enligt detta stycke upptagas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning vid avyttring av andel i handelsbolag eller ekonomisk förening. Riksskatteverket får medgiva undantag från detta stycke, om det kan antagas att avyttringen av aktien eller andelen skett i annat syfte än att erhålla obehörig förmån vid beskattningen. Mot beslut av verket i sådan fråga får talan icke föras.

Avyttrar skattskyldig aktie i ett aktiebolag, vari aktierna till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer (fåmansbolag), till ett annat fåmansbolag, vari aktie – direkt eller genom förmedling av annan – äges eller inom två år efter avyttringen vid något tillfälle kommer att ägas av den skattskyldige eller honom närstående person, skall som skattepliktig reali-

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
sationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för aktien. Lika med aktieinnehav i det bolag, som förvärvat aktien, anses den skattskyldiges aktieinnehav i ett annat fåmansbolag, som inom två år efter avyttringen förvärvar större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen. Har överlåtelse av aktie i det förvärvande bolaget eller i bolag, som förvärvat större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen, ägt rum efter utgången av det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinst enligt detta stycke uppkom, får realisationsvinsten upptagas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu föreskrivits äger motsvarande tillämpning i fråga om handelsbolag eller ekonomisk förening eller andel i sådant bolag eller förening liksom teckningsrätt till aktie eller annan rättighet jämförlig med aktie. Sker avyttringen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, äger regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer, för särskilt fall medge undantag från tillämpning av detta stycke.	
Som närstående person räknas i detta moment föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.	

Denna lag träder i kraft den

Äldre bestämmelser tillämpas dock i fråga om rättshandling som företagits före ikraftträdandet.

3 Förslag till
Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrives att 67 § taxeringslagen (1956:623)[1] skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	67 §
Omräkning av inkomst på grund av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen eller taxering till kommunal inkomstskatt på grund av 57 § 3 mom. samma lag må icke verkställas av taxeringsnämnd. Anser nämnden att sådan åtgärd bör vidtagas skall skriftlig anmälan härom göras hos skattechefen. Denne äger göra framställning i frågan hos länsskatterätten. I förekommande fall skall han överlämna anmälan till allmänna ombudet för mellankommunala mål för framställning hos den mellankommunala skatterätten och samtidigt underrätta skattechefen i annat län, där den skattskyldige taxerats till kommunal inkomstskatt.	Omräkning av inkomst på grund av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen eller taxering till kommunal inkomstskatt på grund av 57 § 3 mom. samma lag må icke verkställas av taxeringsnämnd. Anser nämnden att sådan åtgärd bör vidtagas skall skriftlig anmälan härom göras hos skattechefen. Denne äger göra framställning i frågan hos länsskatterätten. I förekommande fall skall han överlämna anmälan till allmänna ombudet för mellankommunala mål för framställning hos den mellankommunala skatterätten och samtidigt underrätta skattechefen i annat län, där den skattskyldige taxerats till kommunal inkomstskatt. *Vad nu sagts gäller i motsvarande mån i fråga om tillämpningen av 3 § lagen (1975:000) om skatteflykt.*

Om handläggning av framställning enligt första stycket och om fullföljd av talan mot beslut i sådan fråga skall i tillämpliga delar gälla vad som är stadgat om besvär rörande taxering.

Denna lag träder i kraft den

[1] Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av rubriken 1974:773.

1 Inledning

Vårt skattesystem bygger i stor utsträckning på de skattskyldigas medverkan. Flertalet av våra skatter och avgifter bestäms nämligen med ledning av uppgifter som lämnas i allmänna självdeklarationer eller andra beskattningshandlingar. Även om myndigheterna med ledning av kontrolluppgifter m. m. kan övervaka att de enskilda fullgör sin uppgiftsplikt, finns det likväl stora områden där bara de skattskyldigas egna uppgifter bildar underlag för skattens bestämmande.

Ett annat karakteristiskt drag för vårt skattesystem är den noggrannhet varmed man sökt ange inte bara vad som skall beskattas utan även hur skatten skall avvägas för olika skattskyldiga. Detta är i och för sig nödvändigt för att uppnå önskade fördelningspolitiska effekter eller för att tillgodose skilda samhällsintressen. En konsekvens härav har dock blivit att en inkomst kan komma att beskattas olika allt efter hur den uppkommit eller beroende på vem som förvärvar den.

Ett tredje betydelsefullt drag är, att det mellan skattelagstiftningen och den allmänna civilrätten föreligger ett nära samband i så måtto att avtal eller andra rättshandlingar regelmässigt tillerkänns full skatterättslig giltighet. En följd härav är att skattens storlek påverkas av skilda civilrättsliga dispositioner.

Flera centrala skatteförfattningar är av förhållandevis gammalt datum. Även om högst betydelsefulla omarbetningar har skett under årens lopp, vilar de dock i inte oväsentliga delar på grunder som fastlagts lång tid tillbaka. Å andra sidan har skatteuttaget fortlöpande skärpts.

Den successiva utbyggnaden av skattesystemet och de höjda skatterna har fört med sig ett stigande intresse för skatteundandragande åtgärder. Skattefusk och skatteflykt kan förvisso antas ha funnits lika länge som skatterna. Men från att ha varit mer individuellt betonade företeelser visar erfarenheterna från taxeringsarbetet att skatteundandragandet numera fått en mycket vidsträckt omfattning.

För att komma till rätta med dessa företeelser har olika vägar prövats. Mot skattefusk, som i sin enklaste form innebär att inkomster inte redovisas, har man ingripit genom bl. a. skärpta straff. Likaså har taxeringsförfarandet effektiviserats. Den andra gruppen av skatteundandragande åtgärder – skatteflykt – har däremot visat sig svårare att bemästra. Skatteflykten känne-

tecknas av att de skattskyldiga med hjälp av juridiska konstruktioner söker uppnå inte avsedda skatteförmåner. Hittills har lagstiftaren här ingripit med specialregler mot ett visst angivet sätt att undgå skatt.

Metoden med speciallagstiftning mot skilda skatteflyktsåtgärder har inte alltid haft önskad effekt. Vid några tillfällen har det också övervägts att gå längre och införa en s. k. generalklausul mot kringgående av skattelag. Denna fråga behandlades ingående av bl. a. 1953 års skatteflyktskommitté som i sitt slutbetänkande (SOU 1963:52) dock avvisade tanken på en sådan generalklausul.

Företagsskatteberedningen har enligt sina direktiv i uppdrag att även behandla frågor av skatteflyktskaraktär. Beredningen har också presenterat flera förslag som föranlett lagstiftning mot särskilda former av skatteflykt. Vid behandlingen av den av beredningen föreslagna lagstiftningen mot s. k. vinstbolagstransaktioner berördes i prop. 1972:93 åter frågan om en generalklausul mot skatteflykt. Departementschefen uteslöt inte att en sådan klausul på sikt kunde vara den bästa lösningen.

Företagsskatteberedningen hemställde sedermera hos chefen för finansdepartementet att en särskild expertgrupp skulle tillkallas för att utarbeta förslag till en generalklausul mot skatteflykt på rörelsebeskattningens område.

Den särskilda expertgruppen tillkallades genom beslut av chefen för finansdepartementet den 5 april 1974. Gruppen består av generaldirektören Sten Walberg, tillika ordförande, jur. dr Bertil af Klercker, länsrådet Carl-Gustaf Petersson och kammarrättsassessorn Per Anclow.

För vårt arbete har vissa riktlinjer fastställts av företagsskatteberedningen. Uppdraget har varit att undersöka *hur* en generalklausul mot skatteflykt skulle kunna utformas, däremot inte att ta ställning till frågan *om* en sådan klausul bör införas. En del närmare anvisningar för vårt arbete har också givits. Bl. a. bör en generalklausul vara uppbyggd så att den ger skattemyndigheterna stöd för att tolka inte bara skenrättshandlingar utan även kringgåendehandlingar enligt deras verkliga natur. Vi skulle även överväga om en generalklausul skall få tillämpas redan i första instans eller om den skall kunna åberopas först i länsskatterätt. Generalklausulens tillämplighet borde även prövas på kända skatteflyktstransaktioner mot vilka lagstiftningsingripande skett på senare år. Än vidare borde klausulen ges en sådan räckvidd att den kan tillämpas på all rörelsevinst, oavsett till vilket inkomstslag vinsten är att hänföra.

Vi vill här nämna följande om vårt utredningsarbete. För att få en fylligare bild av hur man i andra länder sökt komma till rätta med skatteflykten har vi inte bara studerat inkommet material om utländska skatteflyktsklausuler m. m. I januari 1975 har vi gjort ett besök i Bonn och där haft överläggningar med representanter för den västtyska skatteförvaltningen. I detta land har man nämligen sedan länge haft generella regler mot skatteflykt.

Som framgår av den följande framställningen har vi prövat våra förslag inte bara på sådana transaktioner som föranlett ingripande av lagstiftaren. Vi har velat göra en så fullständig inventering som möjligt även av andra skatteflyktsfall. Dessutom har vi försökt konstruera fram nya sådana förfaranden som bör kunna falla under de av oss föreslagna reglerna.

Det av oss under ovan angivna förutsättning utarbetade förslaget till lag om skatteflykt är enhälligt. Det avser att täcka både skenrättshandlingar och kringgående av skattelag. Reglerna har av skäl som redovisas i det följande inte begränsats till rörelsebeskattningen utan avser i stället flertalet förekommande skatter och avgifter.

2 Svensk rätt

2.1 Tidigare överväganden

2.1.1 *1928 års bolagsskatteberedning*

I sitt betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m. m. framhöll bolagsskatteberedningen (SOU 1931:40 s. 61), att beredningen funnit det vara av synnerlig vikt, att samtidigt med att beredningen framlade förslag till lindrande av näringslivets beskattning åtgärder förordades till förekommande i möjligaste mån av att skatteförfattningarnas bestämmelser begagnades av skattskyldiga för åstadkommande av ej avsedd skattelindring. Bland andra förslag med detta syfte, som beredningen framlade, var ett förslag om införande i kommunalskattelagen (KL) av en uttrycklig föreskrift att åtgärder, vilkas beskaffenhet från beskattningssynpunkt ägde betydelse, skulle bedömas efter sin verkliga innebörd och inte efter den benämning, som givits dem. Den förordade bestämmelsen, som avsågs skola intas såsom 76 § KL, hade följande lydelse.

Finns uppenbart, att åtgärd, vars beskaffenhet från beskattningssynpunkt äger betydelse, till sin verkliga innebörd är av annan beskaffenhet än som uppgivits, skall beskattningsfrågans bedömande ske med hänsyn till åtgärdens verkliga innebörd.

Beredningen föreslog även att bestämmelsen skulle närmare exemplifieras genom särskilda anvisningar.

Bolagskatteberedningens förslag föranledde inte lagstiftning. Däremot genomfördes vid 1933 års riksdag några andra av beredningen förordade ändringar i KL, vilka syftade till att täppa till luckor i lagstiftningen, nämligen bestämmelsen i 38 § 1 mom. om skattskyldighet för medel, som utskiftas från ekonomisk förening, och föreskriften i 64 § 2 mom. rörande beskattning av vissa i utlandet registrerade holdingbolag som bör betraktas som svenska. Samtidigt och i samma syfte antogs förordningen om ersättningsskatt, varom förslag även framlagts av beredningen.

2.1.2 *1933 års bevillningsutskott*

I betänkande nr 40 behandlade 1933 års bevillningsutskott ett motionsyrkande om lagstiftningsåtgärder mot skatteflykt i den formen att skattskyldig gav bort avverkningsrätt till skog, vanligen till sina barn, vilka där-

efter försålde avverkningsrätten tämligen snart efter gåvotillfället. Utskottet framhöll, att det i motionen berörda spörsmålet hade vida större räckvidd än som direkt framgick av motionen och att samma problem kunde uppkomma i nära nog varje fall, då tillgång eller rättighet av natur att utgöra framtida avkastning å av givaren utövad verksamhet bortgavs till närstående i avsikt att låta mottagaren genom försäljning eller eljest tillgodogöra sig det bortgivna. Utskottet framhöll vidare i sitt av riksdagen utan debatt godkända betänkande bl. a. följande.

Utskottet har därjämte ansett sig böra framhålla, att vid den praktiska tillämpningen av skattelagarna icke sällan påträffas fall, då den skattskyldige vidtagit åtgärder, vilka beträffande beskattningen måste givas annan innebörd än som av den skattskyldige uppgivits. Resultatet av sådana åtgöranden blir ofta, att den skattskyldige icke påföres den skatt, som han bort enligt lagstiftningens syfte. Uppenbarligen är det i fråga om tolkningen av skattelagarna av särskild betydelse, att dylika försök till kringgående av lagstiftningens syfte förhindras. Nämnda förhållande har uppmärksammats av 1928 års bolagsskatteberedning. I sitt den 18 december 1931 avgivna betänkande (s. 380 ff.) har bolagsskatteberedningen erinrat om flera möjligheter att vidtaga åtgärder att kringgå lagstiftningens bokstav. Ehuru enligt vad bolagsskatteberedningen uppgivit i praxis, då oriktigheter av dylik beskaffenhet uppdagats, rättelse i flera fall vidtagits och den ifrågavarande åtgärden behandlats efter sin verkliga innebörd, har beredningen föreslagit införande i lagstiftningen av en allmän hållen regel i ämnet, och skulle det överlåtas åt beskattningsmyndigheternas goda omdöme att tillämpa densamma, varjämte genom uppräknande i anvisningarna av vissa redan kända fall ledning lämnats för tillämpningen. Stadgandet innebär att, om det finnes uppenbart, att åtgärd, vars beskaffenhet från beskattningssynpunkt äger betydelse, till sin verkliga innebörd är av annan beskaffenhet än som uppgivits, beskattningsfrågans bedömande skall ske med hänsyn till åtgärdens verkliga innebörd.

Såsom av det anförda framgår hava beskattningsmyndigheterna i åtskilliga fall, då skattskyldiga genom skentransaktioner av olika slag sökt att kringgå skattelagarna, vid tillämpningen bedömt dessa åtgöranden efter deras verkliga innebörd. Därest en sådan princip följes vid de nu omförmälda fallens bedömande, torde det icke vara erforderligt att omedelbart genomföra en lagstiftning sådan som den i motionen föreslagna. Ehuru den hittillsvarande rättstillämpningen synes hava varit vacklande, torde densamma dock icke lägga hinder i vägen för en tolkning av bestämmelserna i den riktning, som enligt utskottets mening måste anses rimlig och riktig. Med hänsyn härtill har utskottet icke ansett sig böra nu föreslå någon åtgärd i anledning av motionen. Utskottet förutsätter emellertid, att Kungl. Maj:t har sin uppmärksamhet riktad på frågan samt att, därest för riksdagen framlägges förslag till lagstiftning av den innebörd, som den av bolagsskatteberedningen förordade, detsamma gives en så vid avfattning, att därav otvetydigt framgår, att transaktioner av nu ifrågavarande slag icke skola medföra att inkomst undgår beskattning.

2.1.3 *1950 års skattelagssakkunniga*

1950 års skattelagssakkunniga upptog i sitt betänkande med förslag till effektivare taxering (SOU 1954:24) en bestämmelse likartad den som 1928 års bolagsskatteberedning förordat. De sakkunnigas förslag till ändringar i då gällande taxeringsförordning (TF) innehöll i 17 § 2 mom. som behandlade vad allmän självdeklaration borde innehålla, följande bestämmelse.

Intäkt eller tillgång må icke utelämnas på grund av att åtgärd eller anordning vidtagits i syfte att kringgå skatteförfattningarnas föreskrifter, den deklarationsskyldige obetaget

att beträffande sådan intäkt eller tillgång framställa yrkande, vartill han anser sig äga fog.

Vad i första stycket sägs skall äga motsvarande tillämpning beträffande avdrag för omkostnad vid inkomstberäkning eller skuld vid förmögenhetsberäkning.

Av motiveringen till förslaget framgår att bestämmelsen bör ses i samband med den av de sakkunniga i 103 § TF föreslagna föreskriften att skattskyldig, som i sin deklaration utelämnat skattepliktig inkomst eller felaktigt tillgodogjort sig avdrag utan att lämna korrekta upplysningar om avdragets beskaffenhet, i samband med taxeringen skulle påföras en särskild avgift såsom bidrag till kostnaderna för taxeringskontrollen. Genom att lämna riktiga upplysningar om de i 17 § 2 mom. TF berörda åtgärderna skulle den skattskyldige kunna undgå den påföljd, som avsågs skola inträda, om inkomster eller tillgångar obehörigen utelämnades resp. omkostnader eller skulder obehörigen avdrogs.

Ur motiven (s. 130) må härjämte följande citeras.

I samband med frågan om åtgärder för att åstadkomma ett riktigare fullgörande av deklarationsplikten må framhållas det sammanhang, denna fråga har med skatteförfattningarnas beskattningsregler och deras tolkning. För deklarationsmoralens vidmakthållande är det av stor betydelse att skattskyldiga icke tillåtes att genom skentransaktioner eller genom formella åtgöranden, som icke påverkar vederbörandes verkliga skatteförmåga utan endast har till syfte att vinna skattelindring eller skattebefrielse, bereda sig en gynnsammare ställning i beskattningshänseende än skattelagstiftningen avser.

Det föreslagna skatteflyktsstadgandet väckte vid remissbehandlingen stark kritik från olika håll. I proposition nr 160 till 1955 års riksdag, vari vissa förslag på grundval av de sakkunnigas betänkande framlades, framhölls (s. 94), att den föreslagna lydelsen av 17 § 2 mom. TF avstyrkts av så gott som alla remissinstanser, som ingått på densamma. Härvid hade i allmänhet anförts att bestämmelsen var oklar och skulle bereda avsevärda svårigheter i tillämpningen. Det hade vidare framhållits, att bestämmelsen inte skulle få praktisk betydelse. Gränsen mellan lojala åtgärder och skatteflyktstransaktioner ansågs även svår att dra. Då det av de sakkunniga i förevarande del upptagna spörsmålet i huvudsak berörde den materiella skattelagstiftningens område och frågan var föremål för utredning av skatteflyktskommittén, ansåg departementschefen (s. 102) sig inte böra förorda något särskilt stadgande i ämnet i taxeringsförordningen.

2.1.4 *1953 års skatteflyktskommitté*

Skatteflyktskommittén gjorde på sin tid en undersökning rörande den skatterättsliga bedömningen i praxis av skentransaktioner. Av den i kommitténs slutbetänkande "Om åtgärder mot skatteflykt" (SOU 1963:52 s. 68 ff) lämnade rättsfallsredogörelsen framgår hur skenrättshandlingar bedömts i praxis. Enligt vad kommittén konstaterade har regeringsrätten, då ett handlande befunnits till sin verkliga juridiska innebörd vara något annat än vad det rubricerats för, bortsett från rättshandlingens yttre form och bedömt denna i enlighet med dess verkliga innehåll. I detta avseende ansågs full överensstämmelse föreligga mellan skatterätten och civilrätten. Kommittén

framhöll att något behov av författningsmässig reglering inte fanns beträffande skentransaktioner.

Frågan om en allmän regel borde införas i skattelagstiftningen för bedömningen av andra skatteflyktsåtgärder än skentransaktioner, varmed avsågs detsamma som i doktrinen rubricerats som kringgåendehandlingar, fann skatteflyktskommittén avsevärt svårare att besvara. Efter bl. a. en företagen undersökning rörande tillämpligheten av vissa utländska skatteflyktsbestämmelser i en tänkt situation motsvarande det s. k. Nordbäcksmålet (RÅ 1953 ref. 10) ansåg kommittén sig kunna fastslå, att det inte var möjligt att utforma en tillfredsställande generalklausul med enbart objektiva rekvisit. Detta var ogörligt redan av det skälet att omfattningen av begreppet kringgåendehandling ej kunde bestämt fixeras. För att få någon praktisk betydelse måste en allmän skatteflyktsbestämmelse innehålla ett subjektivt rekvisit, ett "ont" syfte. Uppenbart måste det fordras något mer än ett syfte att vinna skattelättnad för att ett förfarande skall kunna rubriceras såsom ett otillåtet kringgående. En begränsning måste ske genom införande av sådana uttryck som syfte att vinna "otillbörlig" skattelättnad eller "obehörig förmån" i beskattningsavseende eller liknande. Kommittén fann det emellertid i många fall omöjligt att avgöra om "otillbörlig" skattelättnad förelåg eller ej. Det var därför enligt kommitténs mening ej försvarligt från rättssäkerhetssynpunkt att i en bestämmelse som var avsedd att tillämpas över hela området för den direkta beskattningen begagna så vagt formulerade rekvisit. Det ansågs ej heller möjligt att utforma någon godtagbar allmän bestämmelse mot kringgående som samtidigt tillgodosåg såväl kraven på rättssäkerhet som kraven på effektivitet. Kommittén ställde sig därför avvisande till en allmän regel mot skatteflyktsåtgärder. Flertalet remissinstanser delade kommitténs uppfattning i denna fråga.

I prop. 1966:85 anmäldes skatteflyktskommitténs huvudbetänkande till riksdagen. Departementschefen anslöt sig till kommitténs ståndpunkt i förevarande del och framhöll att det var en lämpligare väg att försöka täppa till de kända kryphålen i skattelagstiftningen. Departementschefen underströk dock att hans ställningstagande begränsade sig till spörsmålet om man borde ha en skatteflyktsbestämmelse som gällde över hela eller mycket stora delar av beskattningsområdet. I likhet med kommittén och flera remissinstanser ställde han sig inte lika avvisande till en bestämmelse av denna art med mer begränsad giltighet. Departementschefen påpekade att sådana sedan länge brukat inskrivas i tillfällig skattelagstiftning. Några fanns dessutom i den permanenta lagstiftningen. Departementschefen uttalade att även om tillämpningen var sparsam fick erfarenheterna av dessa bestämmelser anses vara i stort sett goda. Vidare yttrade departementschefen bl. a. följande.

Avslutningsvis vill jag beröra ett par remissyttranden i vilka gjorts några allmänna kommentarer beträffande skattelagstiftningens utformning. Näringslivets skattedelegation har sålunda ställt den inte oberättigade frågan hur långt skattelagstiftningen kan kompliceras för att täppa till kryphål. Jag vill härtill svara att det inte kan undvikas att lagstiftningen blir komplicerad om man väljer den väg jag har förordat, nämligen att avstå från en allmän bestämmelse mot skatteflykt och i stället göra lagstiftningsingripande in casu – en metod som även näringslivets skattedelegation anslutit sig till. Givetvis bör enkelhet eftersträvas men det måste ihågkommas att skatteflykts-

åtgärder ofta bygger på tämligen invecklade konstruktioner. Det är då naturligt att föreskrifter, som avser att rättsligen reglera sådana konstruktioner, också blir komplicerade. Den enkla kortfattade regeln blir i allmänhet antingen för vid, så att den infångar mer än som avsetts, eller också för snäv, varigenom sådant som egentligen borde omfattas av regeln faller utanför.

Bevillningsutskottet uttalade som sin mening (bet. nr 55) att "det för närvarande inte är vare sig lämpligt eller möjligt att i skattelagstiftningen införa en generell bestämmelse mot skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder".

2.1.5 *Företagsskatteberedningen*

I en PM angående beskattning vid avyttring av aktier och andelar i s. k. vinstbolag m. m. (Fi 1971:11) föreslog företagsskatteberedningen särskilda regler för att komma till rätta med vinstbolagstransaktionerna. Beträffande valet av lämplig metod framhöll beredningen bl. a. följande (s. 42).

Frågan om vilka lagstiftningsåtgärder, som bör vidtagas för att förhindra att skattskyldiga erhåller ej avsedda skattelättnader genom vinstbolagstransaktioner, har övervägts inom beredningen, som därvid funnit flera alternativa metoder stå till buds för ingripande lagstiftningsvägen. Av den tidigare redogörelsen har framgått att en sådan möjlighet är att i lagstiftningen införa en allmän bestämmelse mot alla former av skatteflyktsåtgärder, och att frågan om en generalklausul mot skatteflykt, då den tidigare övervägts, bemötts genomgående negativt, varför förslag till sådan lagstiftning ej framlagts. Frågan är ytterst komplicerad och kräver noggranna överväganden. Med hänsyn till beredningens målsättning att på relativt kort tid framlägga förslag till lagstiftning mot skatteflykt genom vinstbolagstransaktioner har beredningen avstått från att för närvarande göra sådana överväganden. På grund härav och då en allmän bestämmelse mot skatteflykt ej erfordras för att effektivt lösa den aktuella beskattningsfrågan avvisar beredningen tanken på att i detta sammanhang införa en sådan regel.

I prop. 1972:93 där förslag framlades i enlighet med företagsskatteberedningens överväganden tog departementschefen även upp frågan om en allmän bestämmelse mot skatteflykt. Några remissinstanser hade berört frågan om en generalklausul mot skatteflykt och åsikten hade framförts från länsstyrelsehåll att en sådan klausul på sikt var ofrånkomlig. Departementschefen framhöll i anledning härav följande (s. 31).

För egen del utesluter jag inte att en generalklausul på sikt kan vara den bästa lösningen men i likhet med beredningen anser jag att den aktuella skatteflyktsmetoden f. n. bör stoppas genom en mer allmänt hållen bestämmelse mot vinstbolagstransaktionerna. Jag förutsätter att beredningen i sitt fortsatta arbete har särskild uppmärksamhet riktad mot skatteflyktsproblemen och vid sitt slutliga ställningstagande till företagsbeskattningens utformning beaktar olika lösningar i dessa frågor.

2.2 Vissa skatteflyktsregler

I svensk rätt finns som framgått ingen generell skatteflyktsregel men däremot en lång rad specialregler avsedda att hindra kringgående av skattelag

i särskilt angivna fall. I det följande redovisas kortfattat en del sådana regler i vår skattelagstiftning. Vissa av de återgivna bestämmelserna berörs sedan utförligare i samband med att vi närmare redovisar våra överväganden och förslag.

Skatteflyktskommittén behandlade i sitt betänkande bl. a. vissa upplåtelser av avverkningsrätter. Det hade nämligen uppmärksammats att skogsbeskattningen kunde kringgås genom att ett dödsbo som ägde en skogsfastighet tillskiftade en dödsbodelägare en avverkningsrätt. Genom lagstiftning år 1965 jämställdes familjerättsliga eller benefika överföringar av avverkningsrätter skattemässigt med försäljningar. En bestämmelse härom finns i *punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL.* Regeln har följande utformning.

Övergår skogsavverkningsrätt till annan genom bodelning eller eljest på grund av giftorätt eller genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva, skall anses som om avverkningsrätten avyttrats mot vederlag motsvarande dess allmänna saluvärde vid övergången och som om vederlaget erlagts kontant.

En annan specialbestämmelse, där syftet med en åtgärd spelar en väsentlig roll, förekommer i *punkten 3 b fjärde stycket anvisningarna till 29 § KL.* I denna anvisningspunkt anges vad som skall förstås med en tillgångs anskaffningsvärde. Vanligen är detta den verkliga kostnaden för att förvärva tillgången i fråga. För att hindra missbruk infördes genom lagstiftning år 1938 en särskild spärr för de fall då en tillgång förvärvades från närstående och man kunde misstänka att prissättningen var oriktig. I ett sådant fall skall anskaffningsvärdet jämkas i skälig mån. Regeln, som från början tillkom för att hindra kringgående av realisationsvinstbeskattningen, har följande lydelse.

Skulle det i något fall befinnas, att den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt, och kan det antagas att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

På objektiva rekvisit uppbyggda bestämmelser mot viss form av skatteflykt förekommer i *43 § 1 mom.* och *57 § 3 mom. KL.* Båda dessa lagrum behandlar det fall att överflyttning av vinst ägt rum från en näringsidkare till en annan. I 43 § 1 mom., som är tillämplig även vid den statliga inkomstbeskattningen, är fråga om överflyttning till intressent som inte är skattskyldig i Sverige, medan 57 § 3 mom. avser vinstöverflyttning mellan här i riket skattskyldiga, som står i intressegemenskap i förhållande till varandra. I det senare fallet skall genom onormal prissättning ha åstadkommits att inkomst av verksamheten "i icke oväsentlig mån" redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle ha redovisats om intressegemenskap inte förelegat. I båda fallen ankommer det på skatterätt och inte taxeringsnämnd att verkställa den omräkning av inkomst resp. omtaxering till kommunal inkomstskatt, som tillämpningen av ifrågavarande bestämmelser föranleder. Bestämmelserna har följande utformning.

43 § 1 mom. Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans företag eller kan öva inflytande på dess ledning eller i vars företag han är ekonomiskt intresserad eller på vars företags ledning han kan öva inflytande, försålt varor till

lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller i övrigt med honom avtalat ekonomiska villkor som avvika från vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare och har, i följd härav, inkomsten av företaget blivit lägre än den eljest skolat bliva, samt har tillika den, vilken inkomsten i stället tillförts, icke att utgöra skatt för inkomsten här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.

57 § 3 mom. Hava i annat fall än i 43 § 1 mom. sägs näringsidkare, mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning), vid affärer sinsemellan genom åsättande av högre eller lägre pris än de i allmänhet gällande eller andra liknande åtgärder åstadkommit, att inkomst av deras verksamhet *i icke oväsentlig mån* redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle redovisats, om intressegemenskap icke förefunnits, skall såsom beskattningsort för den näringsidkare, hos vilken för hög inkomst sålunda redovisats, beträffande skälig del av hans inkomst gälla den kommun, där den andre näringsidkaren skulle utgjort skatt för inkomsten, om dylika åtgärder icke vidtagits.

Har koncernbidrag som avses i 43 § 3 mom. föranlett att inkomst redovisats inom annan kommun än den, där inkomsten skulle redovisats om bidraget icke lämnats, äga bestämmelserna i första stycket motsvarande tillämpning på den, som mottagit bidraget.

Bestämmelser som är direkt avsedda att förhindra s. k. Lundintransaktioner är införda i *54 § KL* såvitt de avser skattefriheten för utdelning och i *anvisningarna till 41 § KL* såvitt avser nedskrivning av aktier. I första fallet innebär bestämmelsen (54 § sjunde stycket KL) att, om ett företag inte genom sitt förvärv av aktierna eller andelarna i ett annat företag erhållit en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin rörelse eller kapitalförvaltning, skattefrihet ej åtnjutes för utdelning å nämnda aktier eller andelar. Det aktuella lagrummet har följande lydelse.

Förvärvar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening aktie i sådant bolag eller andel i sådan förening och är det icke uppenbart att det bolag eller den förening som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till förvärvarens rörelse eller kapitalförvaltning, åtnjutes icke skattefrihet enligt första stycket vid a) för utdelning å aktien eller andelen av sådana medel som vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget eller den utdelande föreningen och som icke motsvara tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelningen anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvara tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Det andra fallet (punkt 1 nionde stycket anvisningarna till 41 § KL) gäller skattskyldiga, för vilka förvärvad aktie eller andel utgör varulagertillgång. Om det inte är uppenbart att den skattskyldige därigenom erhållit tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, äger han inte rätt till nedskrivning av aktierna eller andelarna på grund av att dessa nedgått i värde till följd av utdelning av vinstmedel, som fanns i bolaget vid förvärvet. Anvisningarna har följande utformning.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör varulagertillgång, och är det icke uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, må sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget och icke motsvara tillskjutet belopp, ej föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige

upptages till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, upptagits till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, må aktien vid utgången av det beskattningsår, varunder utdelningen äger rum, icke upptagas till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvara tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke äger motsvarande tillämpning på andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

I anslutning till de nyss nämnda bestämmelserna kan reglerna i *43 § 3 mom. KL* om s. k. öppna koncernbidrag nämnas. Dessa har utformats bl. a. mot bakgrund av bestämmelserna om dubbel- och kedjebeskattning av utdelning i 54 § KL.

I *53 § 4 mom. KL* finns en spärregel för att avdragsförbudet för vissa periodiska understöd skall göras mer effektivt. Avdragsförbudet kringgicks nämligen tidigare exempelvis genom att en fader insatte sina barn som förmånstagare till belopp, som utföll på en av fadern tagen pensionsförsäkring. Barnet beskattades då för de utfallande beloppen. Denna möjlighet stoppades år 1959 genom bestämmelsen i 53 § 4 mom. första stycket KL att belopp som tillföll förmånstagare skulle tagas till beskattning hos försäkringstagaren, om denne inte varit berättigad till avdrag för motsvarande belopp såsom för periodiskt understöd. Genom senare lagstiftning (SFS 1973:374) har reglerna skärpts ytterligare för att även fånga in kringgående genom att försäkringen byter ägare. Ytterligare ändringar har nyligen föreslagits av livförsäkringsskattekommittén (SOU 1975:21). Den ursprungliga skatteflyktsregeln i 53 § 4 mom. första stycket hade följande lydelse.

Har förmånstagare till pensionsförsäkring, som tagits annorledes än i samband med tjänst, på grund av förmånstagareförordnandet uppburit försäkringsbelopp före försäkringstagarens död och äro omständigheterna sådana att försäkringstagaren icke vid utbetalning av motsvarande belopp till förmånstagaren skulle hava varit berättigad till avdrag för beloppet såsom för omkostnad eller periodiskt understöd, skall försäkringstagaren vara skattskyldig för beloppet. Vad nu sagts om försäkringstagaren skall äga motsvarande tillämpning i fråga om den som vid försäkringstagarens död eller eljest efter denne erhållit förfoganderätten till försäkringen.

Genom lagstiftning år 1972 infördes regler om skärpt realisationsvinstbeskattning vid överlåtelse av aktier eller andelar i *s. k. vinstbolag*. De nya reglerna avser att hindra att vinstmedel i aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, som tömts på sina realtillgångar, undgår beskattning (s. k. vinstbolagstransaktioner). Lagstiftningen mot dessa transaktioner återfinns i *35 § 3 mom. åttonde stycket KL* och har följande utformning.

Avyttrar skattskyldig aktie i aktiebolag och finnes vid avyttringen obeskattade vinstmedel i bolaget till följd av att större delen av dess tillgångar före avyttringen av aktien överlåtits på den skattskyldige eller annan, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för aktien. Vid bedömande av frågan

om överlåtelse av större delen av bolagets tillgångar ägt rum skall även beaktas tillgång i bolaget som inom två år efter avyttringen av aktien, direkt eller genom förmedling av annan, överlåtes på den skattskyldige eller honom närstående person eller på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige eller honom närstående person har ett bestämmande inflytande. Har överlåtelse av tillgång i bolaget ägt rum efter utgången av det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinst vid avyttringen av aktie i bolaget uppkom, skall realisationsvinst enligt detta stycke upptagas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning vid avyttring av andel i handelsbolag eller ekonomisk förening. Riksskatteverket får medgiva undantag från detta stycke, om det kan antagas att avyttringen av aktien eller andelen skett i annat syfte än att erhålla obehörig förmån vid beskattningen. Mot beslut av verket i sådan fråga får talan icke föras.

I syfte att förhindra skatteflykt begränsades genom lagstiftning år 1973 bl. a. möjligheterna för fysiska personer och fåmansbolag att utnyttja *underskott till följd av kontraktsavskrivning* av fartyg och luftfartyg mot annan inkomst än inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. De nya reglerna återfinns i 46 § 1 mom. och punkt 1 av anvisningarna till 28 § KL. Bestämmelserna i det förstnämnda lagrummet har följande lydelse.

Har i rederi- eller luftfartsrörelse avdrag gjorts för värdeminskning av fartyg eller luftfartyg eller för avskrivning på köpekontrakt enligt 1 § förordningen (1966:172) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m., får underskott i sådan förvärvskälla med belopp som motsvarar större avskrivning för år räknat än 10 procent av anskaffningsvärdet för fartyg eller 15 procent av anskaffningsvärdet för luftfartyg eller avskrivning på köpekontrakt enligt nyssnämnda förordning avräknas endast från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. För underskott som sålunda icke kunnat utnyttjas får avdrag åtnjutas senast det beskattningsår, för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det kalenderår då taxering sker för det beskattningsår då underskottet uppkom. Avdrag får därvid icke åtnjutas med belopp som överstiger sammanlagda beloppet av inkomst av rederi-, luftfarts- och varvsrörelse i den mån därifrån ej avräknats annat underskott som avses i detta stycke.

Vid tillämpning av tredje stycket anses koncernbidrag enligt 43 § 3 mom. som intäkt av rederirörelse, varvsrörelse eller luftfartsrörelse endast i den mån bidraget lämnats av rederiföretag, varvsföretag eller luftfartsföretag och bidragsgivaren under det beskattningsår då bidraget lämnats ej mottagit sådant bidrag.

Tredje och fjärde styckena tillämpas ej i fråga om fartyg som användes för yrkesmässigt fiske eller i fråga om avskrivning på köpekontrakt för fartyg som är avsett för sådant ändamål. I fråga om svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening tillämpas tredje och fjärde styckena endast om aktierna eller andelarna till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.

Föreligger synnerliga skäl, äger regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer, för särskilt fall medge undantag från tillämpning av tredje stycket. Bryter skattskyldig mot villkor som uppställts för medgivandet, skall taxering ske enligt tredje stycket på samma sätt som vid eftertaxering för beskattningsår som medgivandet avser.

Genom lagstiftning år 1973 föreskrevs särskilda regler för s. k. *interna aktieöverlåtelser*. De nya reglerna innebar en skärpt realisationsvinstbeskattning vid överlåtelse av aktier i ett fåmansbolag till ett annat fåmansbolag i de fall gemensamma ägarintressen föreligger. Bestämmelserna är intagna

i 35 § 3 mom. sista stycket KL som har följande lydelse.

Avyttrar skattskyldig aktie i ett aktiebolag, vari aktierna till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer (fåmansbolag), till ett annat fåmansbolag, vari aktie – direkt eller genom förmedling av annan – äges eller inom två år efter avyttringen vid något tillfälle kommer att ägas av den skattskyldige eller honom närstående person, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för aktien. Lika med aktieinnehav i det bolag, som förvärvat aktien, anses den skattskyldiges aktieinnehav i ett annat fåmansbolag, som inom två år efter avyttringen förvärvar större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen. Har överlåtelse av aktie i det förvärvande bolaget eller i bolag, som förvärvat större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen, ägt rum efter utgången av det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinst enligt detta stycke uppkom, får realisationsvinsten upptagas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu föreskrivits äger motsvarande tillämpning i fråga om handelsbolag eller ekonomisk förening eller andel i sådant bolag eller förening liksom teckningsrätt till aktie eller annan rättighet jämförlig med aktie. Sker avyttringen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, äger regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer, för särskilt fall medge undantag från tillämpning av detta stycke.

Som närstående person räknas i detta moment föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.

Av senare datum är skatteflyktsregeln i 11 § *lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m. m.* Den ifrågavarande lagstiftningen hänger samman med avveckling av de aktiebolag som inte höjer aktiekapitalet till minst 50 000 kr. Sådana bolag skall upplösas genom ett förenklat likvidationsförfarande. Om bolaget driver rörelse, jordbruk eller skogsbruk kan det efter upplösningen fortsätta verksamheten i annan företagsform. För att underlätta dessa övergångar får bolagen särskilda skattelättnader både vid utskiftningsbeskattningen och inkomstbeskattningen. I lagen har som nämnts intagits en allmän skatteflyktsregel av innebörd att lagens bestämmelser inte skall tillämpas om "i samband med övertagande av aktiebolagets verksamhet vidtagits åtgärd som kan antas ha skett i syfte att vinna obehörig förmån i beskattningsavseende".

Den nämnda skatteflyktsregeln tar framför allt sikte på sådana fall där överföringen från aktiebolag till annan verksamhetsform kan bedömas ha skett huvudsakligen i syfte att komma i åtnjutande av skatteförmåner. Så kan t. ex. vara fallet, om rörelsen kort tid efter det skattelättnaderna åtnjutits åter bedrivs i aktiebolagsform. En annan situation, som inte generellt kan uteslutas från ifrågavarande skattelättnader men där enligt propositionen (prop. 1974:188) största uppmärksamhet är av nöden, är det fall då en rörelse kort tid före lagstiftningens ikraftträdande överförts till aktiebolagsform. Motivet kan då ha varit en önskan att komma i åtnjutande av skatteförmånerna. I skatteutskottets betänkande (SkU 1974:67) understryks att bestämmelsen måste tillämpas med omdöme och försiktighet och endast användas för att korrigera uppenbara fall av missbruk.

En mer allmänt hållen skatteflyktsregel finns i *7 § f) Sf.* Enligt denna regel likställs med ägare den som äger åtnjuta avkastningen av förmögenhet, vartill äganderätten tillkommer annan, därest sådant förhållande föreligger, att han skäligen bör betraktas såsom förmögenhetens ägare. Bestämmelsen tillkom genom lagstiftning år 1934. I propositionen framhölls att syftet med den föreslagna regeln var att söka bemästra skatteflyktsbetonade egendomsuppdelningar.

I *1 § 2 mom. förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar* har en av förutsättningarna för medgivande av uppskov med erläggande av utskiftningsskatten vid fusion enligt 174 § 1 mom. AL angetts i en regel av skatteflyktskaraktär. För sådant medgivande fordras nämligen att fusionen inte kan antas vara ett led i åtgöranden, syftande till att erhålla obehörig förmån i beskattningshänseende för ettdera bolaget eller för någon, med vilken ettdera bolaget är i intressegemenskap.

Som exempel på bestämmelser mot skatteflykt i skatteförfattningar av tillfällig natur kan nämnas *förordningen (1970:99) om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten* där *12 §* i förordningen har följande lydelse.

Har någon i samband med avgiftsbelagt byggnadsarbete vidtagit åtgärd som kan antagas ha tillkommit i syfte att undgå eller erhålla lindring i investeringsavgiften, fastställes sådan avgift som om åtgärden icke vidtagits.

Även i den nya lagstiftningen *om avsättning till arbetsmiljöfond (1974:325)* finns det en allmänt hållen bestämmelse mot skatteflykt *(15 §)*. Lagrummet har följande lydelse.

Har företag i samband med skyldighet att göra avsättning till arbetsmiljöfond eller preliminär inbetalning till sådan fond vidtagit åtgärd, som kan antagas ha tillkommit i syfte att undgå eller få lindring i denna skyldighet, fastställer länsstyrelsen det belopp varmed inbetalning skall ske som om åtgärden ej vidtagits.

I *förordningen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst* har intagits spärregler som är riktade mot handeln med sådana förlustbolag, som redovisat förluster hänförliga till avslutade beskattningsår. För fåmansbolag gäller sålunda, att förlustavdrag ej medges såvida inte samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar både vid förlustårets ingång och utgången av det beskattningsår, då avdraget yrkas, ägts av samma fysiska personer samt att varje delägare vid angivna tidpunkter innehade ungefär samma andel i aktie- eller andelskapitalet. Om aktierna eller andelarna genom arv, testamente eller bodelning övergått till andra fysiska personer, utgör detta dock ej hinder mot förlustavdrag. Vid fusion enligt 174 § 1 mom. AL gäller motsvarande inskränkning i moderbolagets rätt att utnyttja förlust, som dotterbolag haft före fusionen. Om moderbolag vid utgången av beskattningsår då förlustavdrag yrkats eller dotterbolag vid ingången av förluståret utgjort fåmansbolag skall moderbolaget för rätt till förlustavdrag också vid förlustårets ingång ha ägt mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i dotterbolaget.

Avslutningsvis kan två särskilda bestämmelser nämnas, vilka också tangerar området för skenrättshandlingar. Enligt *37 § 1 mom. lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt* utgår gåvoskatt vid köp, byte, lega eller annat sådant avtal, om det av missförhållandet mellan de å ömse sidor utfästa

villkoren är uppenbart, att avtalet delvis har egenskap av gåva. Denna bestämmelse bör ses i samband med regeln i *3 § tredje stycket stämpelskattelagen (1964:308).* Stämpelskatt utgår vid köp och andra onerösa förvärv, däremot ej vid gåva. För att hindra kringgående av stämpelskatten intogs den nämnda regeln i stämpelskattelagen, vilken har följande lydelse.

Har ett som gåva betecknat förvärv skett mot övertagande av ansvar för intecknad skuld eller eljest mot vederlag, skall frågan, om förvärvet är att anse som gåva eller som köp eller annat skattepliktigt fång, avgöras med hänsyn till samtliga omständigheter, av vilka förvärvets huvudsakliga innebörd framgår. Därvid skall dock värdet av egendomen anses vara det taxeringsvärde eller motsvarande värde, som enligt 8 § skall gälla såsom egendomens värde.

3 Utländsk rätt

3.1 Inledning

Den följande redogörelsen bygger på material som utrikesdepartementet införskaffat beträffande generella skatteflyktsregler m. m. i Norge, Danmark, Finland, Frankrike, Storbritannien, Västtyskland, Belgien, Nederländerna, Schweiz, Österrike, Förenta Staterna och Canada. Likaså har besked inhämtats rörande arbetet på området inom EG. Förhållandena i Västtyskland har vi undersökt närmare genom direkta överläggningar i Bonn med företrädare för tyska skattemyndigheter.

3.2 Norge

Någon generell skatteflyktsregel finns inte i norsk skattelagstiftning. Skattemyndigheterna har dock vid flera tillfällen försökt att domstolsvägen få avtal upphävda som man menat vara rena "proforma-verk" med det enda syftet att uppnå skattebefrielse. Framgången har varit varierande. Processerna har varit svåra att hantera, därför att den skattskyldige, för att skattemyndigheternas påstående skall avvisas, mestadels bara behövt bevisa att det avtal, som transaktionen grundat sig på, på någon saklig punkt haft betydelse för honom vid avtalets ingående.

En speciell skatteflyktsregel finns dock som avser vissa försäljningar av "driftsmedel", 45 § åttonde stycket "landskatteloven" och 39 § åttonde stycket "byskatteloven". Dessa bestämmelser avser vinster som uppkommit bl. a. vid försäljning av anläggningstillgångar. Dylik vinst kan undantas från beskattning om köpeskillingen används för inköp av nya tillgångar. Bestämmelsen om skattefrihet gäller dock inte när vinsten har uppkommit vid försäljning under sådana omständigheter att det är troligt att det huvudsakliga syftet varit att uppnå skattemässiga fördelar för säljare eller köpare.

3.3 Danmark

Dansk lagstiftning innehåller ingen uttrycklig generell skatteflyktsregel. Emellertid underkänner skattemyndigheterna civilrättsligt och eljest for-

mellt oantastliga arrangemang vilka uppenbarligen tillkommit för att undgå beskattning. Därvid stöder man sig på de allmänna rättsgrundsatserna för skattelagstiftningen.

3.4 Finland

I Finland finns en allmän skatteflyktsregel i 56 § beskattningslagen. Lagrummet har följande lydelse.

Har förhållande eller åtgärd givits sådan rättslig form som ej motsvarar sakens egentliga natur eller syftemål, skall vid beskattningen förfaras, såsom om 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 ernå befrielse från skatt, äger skattenämnden rätt att uppskatta den beskattningsbara inkomsten och förmögenheten.

Det kan nämnas att ifrågavarande lagrum tillämpats bl. a. mot vissa former av skatteflykt genom kringgående av avdragsförbudet för periodiskt understöd till egna barn (SOU 1972:87 s. 129). Vidare har bestämmelsen visat sig användbar för att komma till rätta med framför allt olika överföringar eller bolagsbildningar mellan närstående. Några exempel kan nämnas. I ett fall beskattades en fader för realisationsvinst när hans son sålt aktier i fåmansföretag som denne fått i gåva av fadern. Fadern hade innehaft aktierna endast en kortare tid och skulle alltså själv ha beskattats vid en direkt försäljning. Kringgående av realisationsvinstbeskattningen ansågs likaså föreligga i ett fall där den skattskyldige ägt en fastighet i åtta år och uthyrt den på två år med förbindelse att därefter för fast pris sälja den åt hyresgästen. Bolagsbildningar mellan makar har godkänts i sådana fall där bolagsformen varit motiverad för yrkesutövningen. Så kan vara fallet om båda makarna har yrkesutbildning. Bolag mellan arkitektmakar har godkänts i ett fall men underkänts i ett annat där hustrun inte var arkitekt. I ett annat fall beskattades en läkare direkt för de inkomster som han förvärvat genom ett bolag som han drev tillsammans med sin hustru.

Av speciell karaktär är bestämmelserna i 73 § beskattningslagen som bl. a. avser det fall att en rörelseidkare till någon som exempelvis ekonomiskt deltar i hans företag eller har inflytande på dess ledning försäljer varor till lägre pris än vad som kan anses som gängse. Lagrummet har följande lydelse.

Har skattskyldig, som bedriver rörelse i riket, till någon som ekonomiskt deltar i hans företag eller har inflytande på dess ledning eller i vars företag han ekonomiskt deltar eller på vars företagsledning han har inflytande, sålt varor till lägre eller av honom köpt varor till högre än gängse pris eller annars med honom överenskommit om ekonomiska villkor, som avvika från vad mellan av varandra oberoende företag skulle hava avtalats, och har inkomsten av rörelsen på grund härav blivit mindre än vad den annars skulle hava varit och är den, till vilken inkomsten övergått, icke här skattskyldig, skall vid beskattningen till inkomsten av rörelsen hänföras det belopp, till vilket den kan anses hava vidtagits.

3.5 Frankrike

I Code Général des Impôts finns i artikel 1649 quinquies B en generell skatteflyktsregel som gör det möjligt för de franska skattemyndigheterna att i sådana fall då en formellt laglig rättshandling döljer den verkliga transaktionen i skattebesparande syfte, uttaga den högre skatt, som rätteligen skulle ha drabbat transaktionen. Lagrummet kan ges följande lydelse i översättning.

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. Har beskattningsmyndighet inte inhämtat direktiv från den rådgivande kommitté, vars sammansättning anges i art. 1653 C, eller har taxering inte åsatts i enlighet med kommitténs direktiv, åligger det beskattningsmyndighet att vid prövning inför skattedomstol visa den verkliga innebörden av de omtvistade åtgärderna.

Enligt tidigare gällande fransk rätt (artikel 244 i Code Général des Impôts) hade vederbörande skattemyndighet skyldighet att städse inhämta direktiv från "Comité consultatif". Genom lagändring den 27 december 1963 gjordes konsulterandet fakultativt, men i så fall åvilar bevisbördan skattemyndigheten.

Det på teorin om rättsmissbruk ("abus de droit") baserade lagrummet har icke skapat någon mera enhetlig rättspraxis, sannolikt beroende på att uppgörelse under hand skett mellan skattemyndigheten och den skattskyldige.

Som exempel på tillämpningen av den franska skatteflyktsregeln kan nämnas följande fall.

Ett helägt svenskt dotterbolag i Frankrike hade beslutat att höja aktiekapitalet genom inkorporering av reserverade vinstmedel, varvid uttages en fransk skatt på 12 %. Av företaget anlitad fransk skatteexpert föreslog därvid i skattebesparande syfte att de rätt avsevärda reserverade vinstmedlen först skulle utdelas till det svenska moderbolaget, en utdelning som jämlikt 1936 års svensk-franska skatteavtal var helt skattefri såväl i Frankrike som i Sverige. Sedan utdelningen skett skulle det svenska moderbolaget använda den utdelade vinsten till en kapitalökning i det franska dotterbolaget, varvid skatten utgör endast 1 % – alltså en besparing på 11 %.

Innan någon åtgärd vidtogs inhämtades ett underhandsyttrande från generalskattedirektionen, givetvis endast av principiell art, utan angivande av vilket företag frågan gällde.

Beskedet gick ut på att fallet i fråga föll under bestämmelsen i artikel 1649 quinquies B, såsom varande ett typiskt missbrukande av tvenne i sig själv fullt lagliga transaktioner för att i skattebesparande syfte dölja den verkliga rättshandlingen.

3.6 Storbritannien

Skatteflyktsbestämmelser förekommer i engelsk beskattningsrätt. Dessa regler är dock inte av generell räckvidd utan rör i stället speciella frågor. Be-

stämmelserna finns främst i part 17, Income and Corporation Taxes Act 1970, sections 460 ff.

En särskild grupp av regler avser skilda transaktioner med värdepapper. Lagstiftaren har här upptagit olika fall av intressegemenskap eller fall där någon eljest har ett större inflytande på ett företag. Då åtgärder som här åsyftas är bl. a. sådana där vederbörande skaffar sig skattemässiga fördelar genom att betinga sig onormalt hög utdelning eller genom försäljningar eller köp skapar förluster som har betydelse i skattemässiga sammanhang. Även olika former av förtäckt utdelning har lagreglerats. Ett särskilt organ finns inrättat för att bedöma bl. a. hithörande fall. Förhandsbesked kan lämnas.

Över huvud taget har man i detalj reglerat värdepapperstransaktioner från skatteflyktssynpunkt, exempelvis försäljning och återköp, överföringar av inkomster härrörande från värdepapper osv. Ett annat område som reglerats skattemässigt gäller överföringar i skatteundandragande syfte av tillgångar eller inkomster till utlandet. Vidare kan nämnas att vissa regler finns, som begränsar möjligheterna att föra över förluster i samband med att företag byter ägare, likaså motarbetas överföringar i form av prissättning m. m.

3.7 Västtyskland

Problemen kring skatteflykten har sedan länge tilldragit sig särskild uppmärksamhet i Tyskland. Man har här också genom bl. a. generella regler sökt komma till rätta med skilda former av skatteundandragande åtgärder. Redan i 1919 års Reichsabgabenordnung fanns två föreskrifter av intresse i detta sammanhang. I 4 § förordningen fanns regler för tolkningen av skattelag – en särskild bestämmelse härom ansågs nämligen nödvändig för att bryta formalismen i rättstillämpningen. I 5 § gavs generella regler mot kringgående av skattelag.

Den förstnämnda bestämmelsen upptogs sedermera i 1 § Steueranpassungsgesetz. Den rörde alltjämt tolkningsfrågorna. Vid tolkningen skulle beaktas "die Volksanschaung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse". Vid tillämpningen skulle således "folkmeningen", "skattelagarnas syfte", "deras ekonomiska betydelse" och "utvecklingen av förhållandena" vara vägledande. I förarbetena till 4 § Reichsabgabenordnung nämndes som exempel i detta sammanhang bl. a. att en delägares – företagsledarens – lön inte ansågs såsom rörelsekostnad vid beskattningen av ett GmbH (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) samt vidare att höga resetraktamenten, som utbetalades till anställda med låga löner, delvis borde beskattas såsom inkomst.

De i 5 § Reichsabgabenordnung intagna reglerna riktade sig direkt mot olika former av kringgående. Bestämmelserna tog i första hand sikte på kringgående genom missbruk av civilrättsliga former och institut; syftet var inte att kunna ingripa mot varje åtgärd som ledde till lägre skatt. Lagrummet jämkades i samband med antagande av Steueranpassungsgesetz. Bestämmelserna intogs i 6 § sistnämnda lag som, såvitt nu är av intresse, i översättning hade följande lydelse.

§ 6. Missbruk av civilrättsliga former och institut.

1. Genom missbruk av civilrättsliga former och institut kan skattskyldighet icke kringgås eller minskas.

2. Föreligger missbruk skall skatt uttagas som om den rättsliga formen använts, som föranledes av det ekonomiska händelseförloppet, de ekonomiska omständigheterna och förhållandena.

3. Skatt, som erlagts på grund av åtgärder, vilka äro att anse såsom ogiltiga, skall avräknas å belopp som skall erläggas enligt punkt 2. ävensom å andra beträffande den skattskyldige restförda belopp och, om en sådan avräkning inte är möjlig, restitueras. Efter utgången av året efter det, då frågan om ogiltigheten slutligt avgjorts, kan den skattskyldige inte begära sådan avräkning eller restitution.

För att ifrågavarande lagrum skulle kunna tillämpas fordrades att avsikten varit att kringgå en beskattningsregel. Hade således rent affärsmässiga skäl varit avgörande för den skattskyldiges handlande var de angivna subjektiva rekvisiten inte uppfyllda. I den äldre lydelsen upptogs även ett krav på att ovanlig rättslig form (ungewöhnliche Rechtsform) använts. Detta krav har visat sig vålla en del tolkningssvårigheter. Allt eftersom ett från början ovanligt sätt att kringgå skattelag vann utbredning ansågs kravet också automatiskt bli urholkat. Det kan nämnas att reglerna avsåg företeelser inom området för, som den tyska texten säger, "wirtschaftliche Vorgänge" – det ekonomiska livet i vedertagen bemärkelse. Om således t. ex. ett äktenskap ingåtts endast för att vinna vissa fördelar i skattehänseende måste äktenskapet godtas i skatterättsligt sammanhang.

Vidare kan nämnas att en särskild regel beträffande skenrättshandlingar fanns i 5 § Steueranpassungsgesetz. Skenrättsbegreppet har definierats i lagtexten. Vid beskattningen skall man bortse från ett skenavtal och grunda beskattningen på det verkliga bakomliggande förhållandet.

Enligt de uppgifter som vi fick vid vårt besök i Västtyskland hade den nu redovisade lagstiftningen många gånger visat sig vara ett värdefullt medel i kampen mot olika former av skattekringgående. Underliga former av bolagsbildningar, avkastningsgåvor, transaktioner mellan närstående m. fl. kända skatteflyktsmetoder hade kunnat underkännas i rättstillämpningen. Å andra sidan var det stundom svårt att bestämt avgöra vilket lagrum som i det särskilda fallet hade begagnats för att fastställa en riktig taxering. Att mer exakt ange var gränserna gick mellan tolkning med stöd av 1 §, kringgåenderegeln i 6 § och bestämmelsen om skenavtal m. m. i 5 § kunde således vara vanskligt i det särskilda fallet.

Det bör också nämnas att man sökt komma till rätta med skatteflyktsproblemen med hjälp av s. k. "Zurechnung". I skattelagstiftningen anges sålunda att den som på visst sätt disponerar över egendom eller eljest har vissa befogenheter skall vara skattskyldig för egendomen oavsett vilka civilrättsliga befogenheter som tillkommer honom. Bestämmelser av sådant slag har också stor betydelse för att effektivisera skatteuppbörden. Vidare begagnade man sig också av den metoden att man utformade de närmare reglerna för olika förvärvskällor enligt förhållandevis generella mönster.

Den tyska lagstiftningen mot skatteflykt har nyligen omarbetats. De tidigare nämnda bestämmelserna återfinns numera delvis i den reformerade "Abgabenordnung". Emellertid har inte hela den tidigare lagstiftningen överförts. Således har den speciella tolkningsregeln i 1 § uteslutits. Skälet

härför uppgavs främst ha varit att de återgivna bestämmelserna ändock är sådana som får anses gälla för all lagtolkning. Däremot är bestämmelserna om skenavtal m. m. alltjämt i stort sett desamma som tidigare. Det centrala lagrummet med regler mot skattekringgående har redigerats om och återfinns nu i 45 § Abgabenordnung. Bestämmelsen, som avser att täcka in punkterna 1. och 2. i den tidigare nämnda § 6, har i översättning följande lydelse.

Genom missbruk av rättsliga institut kan skattskyldighet inte kringgås. Föreligger missbruk skall skatt beräknas som om den rättsliga form använts som föranledes av det ekonomiska händelseförloppet.

Det kan också nämnas att de nu återgivna generellt utformade bestämmelserna mot skattekringgående har fått sina motsvarigheter i framlagda förslag till lagstiftning mot ekonomiska brott (understöds- och kreditbedrägerier).

Ett område där man inte utan vidare kunde tillämpa de tidigare skatteflyktsreglerna är utlandstransaktionerna. Här försökte man genom lagstiftning år 1972 komma till rätta med kringgåendeförfaranden genom den s. k. "Steueroasengesetz" (skatteoaslagen). Lagstiftningen riktar sig mot sådana skatteförmåner som kan uppnås med hjälp av internationella förhållanden. Lagen upptar bl. a. regler om justering av skattskyldigs inkomst med anledning av affärer med närstående i utlandet, förlängning av tiden för skattskyldighet i Tyskland efter utflyttning till lågskatteland, beskattning av uppskattad förmögenhetstillväxt vid tiden för upphörande av oinskränkt skattskyldighet inom landet och särskild beräkning av inkomst för delägare i vissa basbolag samt regler om beräkning av inkomst för stiftare eller annan person som är berättigad till avkastning från stiftelse med ledning och säte utanför Tyskland. Lagen innehåller undantag och särskilda beräkningsregler för att den inte skall belasta seriösa företag eller medföra högre skatt än den som normalt erläggs för den ifrågavarande inkomsten.

Av intresse är den nya lagens förhållande till de tyska skatteflyktsreglerna. I motiven till den nya lagstiftningen har man framhållit att en del former av missbruk visserligen kunde bemästras med stöd av 6 § Steueranpassungsgesetz men att åtskilliga opåkallade skatteförmåner dock kan uppnås utan att man kan tala om rättsmissbruk. Den nya lagstiftningen avser sådana skatteförmåner.

3.8 Belgien

Belgiska finansministeriet har uppgivit att någon generell skatteflyktsregel inte existerar i nu gällande belgisk lagstiftning. I princip kan emellertid belgisk domstol ogiltigförklara en simulerad transaktion. Skattemyndigheterna måste därvid göra troligt att transaktionen är simulerad. Dessutom finns en särskild bestämmelse i lagen om inkomstskatt (art. 24 i Code des impots sur les revenus av 26 februari 1964), vilken föreskriver att om ett i Belgien etablerat bolag, som står i visst ägandeförhållande till utländskt bolag, överför onormalt stora belopp eller gåvor till det utländska bolaget eller till person eller företag i utlandet, vilka har intressegemenskap med sistnämnda bolag, skall de överförda beloppen läggas till det belgiska bolagets vinst.

3.9 Nederländerna

I nederländsk lag finns en generell skatteflyktsregel (artikel 31 lagen den 2 juli 1959 ang. gemensamma bestämmelser för ett antal statliga skatter). Den tillämpas emellertid mycket sällan i praktiken. Däremot förekommer det oftare att domstolarna, med stöd av den allmänna principen om "fraus legis", ogiltigförklarar transaktioner som tillkommit i syfte att undgå beskattning. Den nyssnämnda skatteflyktsregeln har i översättning 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 att de inte hade kommit till stånd om de inte skulle ha för framtiden helt eller delvis omöjliggjort beskattning.

3.10 Schweiz

Någon allmän skatteflyktsregel finns inte i den federala beskattningsrätten i Schweiz. Däremot är enligt rättspraxis skattemyndigheterna inte utan vidare bundna av allehanda civilrättsliga uppgörelser eller avtal som skattskyldiga kan ha träffat i de särskilda fallen. Om nämligen en civilrättslig konstruktion inte vilar på sakligt godtagbara grunder kan beskattning ske med bortseende från den yttre formen. Däremot utgör den omständigheten att en godtagbar civilrättslig uppgörelse leder till en skattebesparing inte någon grund för att ogiltigförklara densamma eller eljest bortse från den vid beskattningen.

3.11 Österrike

Skatteflyktsproblematiken har i Österrike behandlats efter i stort sett samma mönster som i Tyskland. De tidigare nämnda tyska skattereglerna kom efter inlemmandet i det tyska riket att gälla även i Österrike. Författningarna förblev gällande även efter kriget. De nu gällande bestämmelserna finns i Bundesabgabenordnung. Där intagna bestämmelser överensstämmer så gott som helt med förutvarande 4–6 §§ i den tyska Steueranpassungsgesetz (se ovan 3.7).

3.12 U.S.A.

Beträffande skatteflykten synes man i U.S.A. enligt lämnade uppgifter närmast ha inriktat sig på vissa utlandstransaktioner. Sålunda måste varje amerikansk medborgare som har intressen i utländska bankkonton uppge detta i särskild deklarationsbilaga. Vidare finns regler som ålägger de inhemska bankerna att meddela vissa valutatransaktioner till finansdepartementet.

3.13 Canada

I Canada förbereds ett lagförslag, som innehåller skatteflyktsregler. En allmän regel föreslås av innebörd att vid inkomstberäkningen avdrag inte skall medges för utbetalningar eller kostnader som har sin grund i transaktioner, vilka orättmätigt skulle reducera inkomsten. En särskild regel föreslås för det fall någon genom försäljning, byte eller på något annat sätt benefikt överför vissa förmåner till annan person. Beskattningen skall då göras effektiv t. ex. genom att mottagaren inkomstbeskattas. Regeln skall tillämpas i s. k. ondtrosfall.

Ett särskilt organ föreslås få möjlighet att ingripa mot skatteundandragande åtgärder. I lagförslaget återfinns den äldre generella skatteflyktsregeln från 1952 års Income Tax Act, som i översättning har följande lydelse.

Finner Treasury Board (finansministern + fyra andra ministrar) att ett av de huvudsakliga syftena med en eller flera transaktioner, som företagits före eller efter ikraftträdandet av denna förordning, varit att otillbörligt undvika eller minska skatt, som eljest hade måst erläggas på grund av bestämmelse i denna förordning, Income War Tax Act eller 1940 års Excess Profits Tax Act, må Treasury Board ge sådana föreskrifter som den finner lämpliga för att omintetgöra skatteflykten.

Enligt en uttrycklig föreskrift kan en skatteundandragande åtgärd anses för handen utan att transaktionen som sådan är olaglig.

Särskilda regler föreslås också för att komma till rätta med vissa inkomstuppdelningar beträffande aktieutdelningar (dividend stripping). Likaså föreslås möjligheter att ingripa i sådana fall där en verksamhet drivs genom skilda företag men där uppdelningen på flera företag skett för att nedbringa skatten. Företagen kan då vid beskattningen anses som en enhet (associated).

3.14 EG

Problemen rörande skatteflykt har även behandlats på teknisk nivå inom EG. Såvitt gäller utformningen av olika materiella regler mot skatteflykt torde man anse det osannolikt att förutsättningar finns för någon gemensam reglering av skatteflyktsproblemet. Betydande meningsskiljaktigheter föreligger nämligen mellan medlemsländerna om hur problemet skall angripas. Däremot har man kommit betydligt längre när det gällt att skapa förutsättningar för utbyte av information m. m. mellan medlemsländerna i kampen mot internationell skatteflykt. Det är här således fråga om åtgärder av handräckningsbetonad art.

Den 10 februari 1975 har rådet beslutat angående åtgärder inom EG för att bekämpa internationell skatteflykt och skatteundandragande. Rådet har, med stöd av kommisionens meddelande den 22 november 1974 angående problem rörande internationellt skatteundandragande, förklarat följande.

De använda metoderna för skatteflykt och skatteundandragande över medlemsstaternas gränser leder till förlust av skattemedel, till en urholkning av principen om skattejämlikhet, liksom till störningar i kapitalströmmar och konkurrensförhållanden. Då det här rör sig om ett internationellt problem, är det inte tillfyllest med

de enskilda staternas åtgärder, som inte når ut över ifrågavarande stats gränser. Flera av medlemsstaternas skattemyndigheter samarbetar redan på detta område, på grund av bilaterala avtal. Detta samarbete skall förstärkas såväl inom gemenskapen som också med tredje land och anpassas till de nya formerna för skatteflykt och skatteundandragande. Härvid måste man garantera att de genom sådant samarbete förmedlade informationerna inte vidarebefordras till obehöriga, att medborgarnas och företagens i medlemsländerna grundlagsenliga rättigheter bevaras samt att hänsyn tas till kraven på konfidentiell behandling inom vissa bestämda områden. Vidare måste man tillse, att medlemsstater, som erhåller dessa informationer, förpliktar sig att blott använda dessa för att i vederbörlig ordning fastställa inkomst- respektive bolagsskatt eller för vidtagande av rättsliga åtgärder mot berörda personer. Sålunda anser EG:s råd, under dessa omständigheter, att följande åtgärder i första hand skall vidtagas:

1. att medlemsstaterna ömsesidigt skall informera varandra, på eller utan ansökan, om alla uppgifter, som syns ägnade för att i vederbörlig ordning fastställa inkomst- respektive bolagsskatt, särskilt i sådana fall, där artificiella vinster förskjuts mellan med varandra förbundna företag i olika medlemsländer, eller i fall, där på grund av skattefördelar, affärer mellan företag i två medlemsländer leds över ett tredje land eller i vilka, likgiltigt av vilka orsaker, ett skatteundandragande inträtt eller skulle kunna inträda;
2. att man för att säkerställa sådant utbyte av uppgifter, skall pröva vilka möjligheter, som finns för harmonisering av de lagliga och administrativa medel som skattemyndigheterna har, för att inhämta uppgifter och utöva kontroll;
3. att en medlemsstat med beaktande av de enskilda staternas rättsföreskrifter på ansökan av annan medlemsstat och för dennas räkning, genomför undersökningar för att åstadkomma att inkomst- respektive bolagsskatt fastställts i vederbörlig ordning;
4. att man bör pröva möjligheten att låta tjänstemän i en medlemsstat medverka i arbetet i annan medlemsstat för att klara upp sakförhållanden, som synes nödvändiga för att man i vederbörlig ordning skall kunna fastställa inkomst- respektive bolagsskatt i den förstnämnda medlemsstaten;
5. att samarbete måste ske med kommissionen för att ständigt förbättra förfarandet och nå lämpliga bestämmelser på EG:s område. Man måste alltså samarbeta med kommissionen och få ett erfarenhetsutbyte på ifrågavarande områden, särskilt i fråga om artificiell förskjutning av vinst inom företagsgrupper i de olika medlemsländerna.

EG:s råd har därför noterat att kommissionen, inom ramen för sin behörighet, kommer att ta lämpliga initiativ på detta område.

4 Synpunkter och förslag

4.1 Skatteflykten som samhällsproblem

Skattefusk och skatteflykt är gamla företeelser. Som svenskt samhällsproblem i stor skala kan de emellertid dateras från 1947, då kvarlåtenskapsskatten infördes och progressionen i skalorna för inkomstskatt och förmögenhetsskatt skärptes väsentligt.

Till skillnaderna mellan skattefusk och skatteflykt och till avgränsningen av det senare begreppet skall vi strax återkomma. Det kan här räcka med att peka på att skattefusk utmärkes av att intäkter eller förmögenhetstillgångar döljes eller att den skattskyldige på annat sätt lämnar oriktiga uppgifter. Typiskt för skatteflykt är däremot, att avtal eller andra rättshandlingar göres med huvudsakligt syfte att uppnå skattelättnader i strid med skattelagstiftningens anda och mening. Man talar beträffande skatteflykt i teorin om missbruk av rättsregler och syftar då vanligen på civilrättens regelsystem.

Det har gjorts försök att kvantitativt beräkna omfattningen av skattefusk och skatteflykt. Att sådana beräkningar inte kan bli annat än kvalificerade gissningar ligger i sakens natur. Redan på 1950-talet antog man att miljardbelopp varje år obehörigen undandrogs stat och kommun, och intet talade emot sannolikheten i sådana antaganden. De bestyrktes tvärtom av iakttagelser från dem som arbetade ute på fältet, iakttagelser som under årens lopp ytterligare bestyrkts. En vanlig erfarenhet hos löntagare med fasta, fullt ut beskattade inkomster är, att andra personer, som skyltar med betydligt lägre inkomst i taxeringskalendern, kan hålla en avsevärt högre levnadsstandard än de själva. Om antagandena från 1950-talet var riktiga, torde det vara realistiskt att räkna med en mångdubbling av beloppen i dag. Skattefusk och skatteflykt förekommer numera i alla samhällsgrupper och på alla inkomstnivåer. På senare tid har fall kunnat iakttagas då t. o. m. statliga och kommunala organ lämnat sin medverkan till skatteundandragande åtgärder.

Oavsett storleken av de undanhållna skattebeloppen är det uppenbart att vi här står inför ett samhällsproblem av allvarlig karaktär. Vetskapen om att skatteundandragande åtgärder vidtages i stor skala, och i de flesta fall också lyckas, är ägnad att fresta allt fler att göra ett försök på området. Den försvagar motståndskraften hos dem som i och för sig är inställda på att göra rätt för sig i förhållande till stat och kommun. Viljan att fullgöra en betungande skattebörda försvagas, när det är känt att vida kretsar kan

mildra sin börda genom tvivelaktiga åtgärder. En förnyad uppdelning av medborgarna i frälse och ofrälse, där frälset beror på mindre nogräknade åtgärder, är ett perspektiv som inger allvarlig oro. En skillnad i skatt på 20 000 kr kan med gällande skatteuttag betyda lika mycket som en skillnad i bruttoinkomst på 60 000–100 000 kronor. De undandragna skattebeloppen är emellertid ofta ännu högre än i det angivna exemplet. Man kan därför utan överdrift konstatera att vi här står inför ett betydligt större problem än i fråga om de bruttoinkomstskillnader som dominerat de gångna årens jämlikhetsdebatt.

Enligt vår mening måste samhället med kraft motarbeta alla former av skatteundandragande. Beträffande den direkt manifesterade oärlighet som kommer till uttryck i skattefusk har statsmakterna nyligen antagit en lagstiftning som i de fall som upptäckts leder till effektiva sanktioner. På den organisatoriska sidan sker en fortlöpande utbyggnad av samhällets kontrollresurser, och nya sådana åtgärder är på väg. Vi vill här understryka angelägenheten av att dessa åtgärder fullföljes. Mycket återstår emellertid att göra på detta område.

Förbättrade kontrollresurser blir självfallet också betydelsefulla, då det gäller att bekämpa skatteflykt. I övrigt har emellertid insatserna på detta område varit sporadiska och i allmänhet kommit på ett sent stadium. Lagstiftningen har riktat sig mot särskilda former av skatteflykt och uteslutande sådana som haft stor frekvens eller av annan anledning väckt uppmärksamhet. Den har i regel kommit först sedan de stora skattevinsterna är hemtagna. Motåtgärderna har också i en del fall varit förenade med påtagliga nackdelar.

Vi har under vårt arbete kommit till den uppfattningen, att allmänna regler om skatteflykt nu kan övervägas och att det också bör vara möjligt att avgränsa dem på ett sätt som kan godtagas från rättssäkerhetssynpunkt. Vi skall i det följande närmare utveckla vår syn på dessa frågor. Dessförinnan skall vi emellertid något uppehålla oss vid olika faktorer, som medverkat till den nyss antydda utvecklingen och peka på möjligheter att minska tendenserna till skatteflykt. Därefter skall vi försöka att, åtminstone i stora drag, avgränsa problemet – å ena sidan mot skattefusk och därmed besläktade förfaranden, å andra sidan mot de åtgärder för att hålla skattebördan nere som kan anses tillåtna. I ett följande avsnitt utvecklas våra synpunkter på frågan om olika medel att motverka skatteflykt. Slutligen framläggs och motiveras vårt förslag till hur en allmän skatteflyktsklausul skulle kunna utformas.

4.2 Orsaker till skatteflykt

Bortsett från vissa uttalanden i anslutning till 1947 års skattedebatt har man i Sverige – i motsats till Danmark och Norge – så gott som aldrig offentligt tagit skatteundandragande åtgärder i försvar. Ett anmärkningsvärt undantag från denna ståndpunkt har för omkring ett år sedan förekommit i en skattetidskrift, där artikelförfattarna behandlat s. k. vinstbolagstransaktioner, varvid ledtemat var, att vid en affärsmässig bedömning de skat-

temässiga möjligheterna får tas med i beräkningen likaväl som andra, oavsett om lagstiftaren förutsett dessa möjligheter eller inte. Detta resonemang skulle lika gärna kunna anföras till försvar för snart sagt vilken affärsverksamhet som helst. För de flesta människor är det en självklarhet, att vissa förfaranden – det må gälla skattefrågor eller annat – av etiska skäl är uteslutna, även om de inte är direkt straffbelagda, låt vara att gränserna för handlandet inte i alla lägen är klara.

Oaktat allmän enighet sålunda torde råda i den offentliga debatten om att skatteflyktsåtgärder är förkastliga, kan det ändå ha sitt värde att göra klart för sig olika tänkbara orsaker till att skatteflykten – likaväl som andra skatteundandragande åtgärder – fått så stor utbredning. Att göra detta synes så mycket mera motiverat som motåtgärder i form av skatteflyktsregler i viss mån kan sägas innebära att man bekämpar symtomen men inte går till roten med det onda.

I den allmänna diskussionen har skattetrycket och skatteprogressionen spelat en dominerande roll. Hur högt det totala skattetrycket skall vara och hur skatteuttaget skall avvägas i olika inkomstskikt är en politisk fråga. Resultatet framgår ur övergripande politiska beslut. Det ankommer självfallet inte på oss att uttala oss i sådana frågor. Däremot är det vår skyldighet att belysa dem från skatteflyktssynpunkt.

Skatteflykten framträdde som nämnts fr. o. m. slutet av 1940-talet som samhällsproblem, och redan på 1950-talet ansågs särskilda motåtgärder erforderliga. Tillsättandet av skatteflyktskommittén och effektiviseringen av skattekontrollen i anslutning till 1956 års taxeringsreform är uttryck härför. Det är en allmän mening att skattefusket och skatteflykten avsevärt förvärrats under 1960-talet och att denna utveckling sedan fortsatt.

Samtidigt har en avsevärd skärpning av det totala skattetrycket och i synnerhet av skatteprogressionen ägt rum. Denna skärpning har skett på olika sätt. Den genomsnittliga kommunala utdebiteringen har sedan 1960 stigit från ca 15 till ca 25 kronor. Inflationen har, särskilt under åren fr. o. m. 1970, flyttat den övre delen av samma realinkomst allt högre upp i den progressiva skalan. Företagna sänkningar av den statliga inkomstskatten har undantagit de högre inkomstskikten eller varit förenade med höjningar i dessa. Enbart 1974 års skattereform innebar, tillsammans med höjda kommunala utdebiteringar, marginalskattehöjningar i ett från skatteflyktssynpunkt känsligt inkomstskikt, 100 000 till 150 000 kr, på 3–6 procentenheter motsvarande 4–8 procent. 1975 års skattereform medförde en höjning med ytterligare en procentenhet, motsvarande nära två procent. Som ytterligare exempel kan nämnas, att marginalskatten vid en inkomst av 50 000–75 000 kr år 1960 låg vid 55–56 procent. Denna inkomst motsvarar i dag drygt 100 000–150 000 kr med en marginalskatt på ca 77 procent. 1970 års reform av kapitalskatterna innebar totalt sett en betydande sänkning, men marginalskatterna höjdes avsevärt. Vid sidan härav har en betydande utbyggnad skett inte bara av de indirekta skatterna utan även av arbetsgivaravgifter och sociala avgifter vilka fått en ständigt ökad betydelse från skatteflyktssynpunkt.

Benägenheten för skatteundandragande åtgärder blir helt naturligt större ju hårdare skattetrycket är och ju större andel av varje intjänt krona i toppen av inkomsten som går åt till skatt. Vårt skattesystem bygger på de skatt-

skyldigas deklarationer. Dessa kontrolleras visserligen, men kontrollen kan aldrig bli fullständig. Det ligger i sakens natur att pressen på ett sådant system blir starkare ju hårdare skatteuttaget är för den enskilde individen.

En särskild avigsida av progressionen när det gäller skatteflykt och skattefusk är, att vinsten av ett skatteundandragande blir större, ju högre inkomsten, förmögenheten eller arvet kan vara. Det är de högst beskattade topparna som undandrages beskattning.

Som tidigare framhållits ankommer det inte på oss att göra några uttalanden om den här skisserade utvecklingen från politisk synpunkt. Vi finner det emellertid ofrånkomligt att fastslå att den varit starkt ägnad att förvärra skatteflykt och skattefusk. Effektiviserad skattekontroll och effektivare regler mot skatteflykt kan verka i motsatt riktning, och den utveckling som ägt rum utgör ett mycket starkt motiv för att gå vidare med sådana åtgärder; därmed uppnås en viss allmänpreventiv effekt. Verkan av dessa åtgärder får vägas mot styrkan i frestelserna till skatteundandragande åtgärder.

Även om utvecklingen av skattetryck och skatteprogression är den viktigaste orsaken till att skatteflykten ökat kraftigt under senare år, kan man peka på andra faktorer som medverkat härtill.

Rent allmänt kan det konstateras, att den svenska skattelagstiftningen är synnerligen komplicerad. Till en del är det ofrånkomligt, att så har blivit fallet. Det alltmer utvecklade ekonomiska livet har sin naturliga motsvarighet i skattelagstiftningens regelsystem. Och inte minst strävanden att motverka olika former av skatteflykt har medfört invecklade regler på en del områden. Men det saknas inte exempel på regler, som blivit mera invecklade än nödvändigt. I de flesta fall är denna företeelse – vid sidan av en stundom bristfällig lagstiftningsteknik – att föra tillbaka på strävanden att åstadkomma millimeterrättvisa. Det mest kända exemplet utgör arvskattelagen, men inslag av millimeterrättvisa finns på en lång rad andra områden inte minst på inkomstbeskattningens. Till bilden hör, att undantagsregler av olika slag tillkommit för att främja i och för sig behjärtansvärda näringspolitiska eller sociala syften eller för att tillgodose gruppintressen. I detta sammanhang kan vi inte underlåta att särskilt nämna övergången från sambeskattning av äkta makar till nuvarande individuella beskattning. Redan vid reformens tillkomst stod det klart, att denna skulle kunna missbrukas i skatteflyktssyfte genom uppdelning på båda makarna av verksamhet, som tidigare bedrivits av ena maken. De farhågor som sålunda framkom har i riklig mån besannats. Även om sådana uppdelningar framdeles blir svårare genom ändringar i aktiebolagslagstiftningen, kvarstår så stora möjligheter, att lagstiftningens syften i betydande mån kan kringgås. De nyligen framlagda förslagen från 1972 års skatteutredning och företagsskatteberedningen kommer, om de genomförs, visserligen att bota åtskilliga uppenbara brister, men kvar står dock det faktum att den individuella behandlingen av makar och även underåriga barn lätt kan utnyttjas i skatteflyktssyfte.

Invecklade regler är inte bara svåra att tillämpa för myndigheter och enskilda. De skapar – trots att syftet många gånger är det motsatta – orättvisor på det sättet att den mindre förfarne inte kan utnyttja honom tillkommande förmåner eller rentav riskerar att hamna i fallgropar, medan den i lagstiftningen fullt insatte kan bereda sig särskilda fördelar. Det ligger också i

sakens natur, att en invecklad lagstiftning inbjuder till allehanda juridiska konstruktioner i skatteflyktssyfte. Det är enligt vår mening angeläget, att man i det framtida lagstiftningsarbetet på skatteområdet mera än hittills håller de här anförda synpunkterna för ögonen och inte bara strävar efter att täppa till luckor i den lagstiftning som är aktuell utan även överväger lagstiftningen ur ett vidare skatteflyktsperspektiv.

En faktor som ytterligare bidragit till ökad skatteflykt är att skillnaden i skattebelastningen på olika slags inkomster har vidgats på senare år. Vi kan här peka på olikheten i behandlingen av rörelseinkomster, när den skattskyldige har enskild firma eller driver verksamheten i aktiebolagsform. Valet av förvärvskälla kan också ha avgörande betydelse för beskattningens och avgiftsuttagets höjd. Exempel härpå är skillnaderna mellan intäkt i rörelse och intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Den skatteflykt som har kommit till myndigheternas kännedom har helt naturligt i stor utsträckning avsett rörelsebeskattningen. Vår skattelagstiftning medger rörelseidkare att i konsolideringssyfte lägga upp skattefria reserver, t. ex. i varulager. Rörelseidkaren får härigenom en räntefri skattekredit; man talar också om en latent skatteskuld. När reserverna upplöses, med eller utan samband med företagets upphörande, aktualiseras skatteskulden, och denna kan uppgå till synnerligen betydande belopp. Att i sådana lägen tillgodogöra sig företagets tillgångar utan att helt infria skatteskulden har varit syftet med många skatteflyktsåtgärder. Från senare år kan erinras om vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser. Att i någon form bibehålla möjligheterna till skattefri konsolidering är uppenbarligen nödvändigt. Frågan är emellertid, om inte lagstiftningen borde öppna möjligheter till en mjukare övergång från skattekredit till full skatteplikt än som nu är tillåten. Hithörande frågor ligger på företagsskatteberedningens bord. Oavsett resultatet av beredningens arbete, blir dessa frågor av särskild vikt vid utformningen av allmänna skatteflyktsregler.

4.3 Skattefusk och skatteflykt

Till skattefusk hänföres i första hand förfaranden som kan föranleda straff enligt skattebrottslagen eller skatte- eller avgiftstillägg enligt taxeringslagen. Gemensamt för dessa förfaranden är att den skattskyldige eller avgiftsskyldige lämnat en oriktig uppgift, uppsåtligen eller av vårdslöshet. Det förekommer emellertid också, att oriktiga uppgifter inte föranleder påföljd; det kan röra sig om en felräkning, eller också kan omständigheterna vara ursäktliga. Även i sådana fall sker givetvis rättelse, och företeelserna i fråga saknar betydelse för en framtida lagstiftning mot skatteflykt.

På gränsen mellan skattefusk och skatteflykt i egentlig bemärkelse ligger däremot skentransaktionerna. Det rör sig här om avtal eller andra rättshandlingar som tillkommit för skens skull och som parterna inte har för avsikt att fullgöra. Sådana rättshandlingar är civilrättsligt ogiltiga parterna emellan men kan enligt 34 § avtalslagen grunda anspråk för godtroende tredje man som övertagit endera partens rätt. Den skatterättsliga bedömningen följer i princip den civilrättsliga. Bortsett från det fall att godtroende

tredje man kan göra gällande sin rätt beaktas skenrättshandlingar inte. Visar det sig sålunda att ett avtal eller annan rättshandling, som åberopas i ett skattemål, tillkommit för skens skull, betraktas avtalet i regel som en nullitet. Ofta nog är situationen den, att åberopandet av en skenrättshandling också innebär att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Straff eller skattetillägg kan då ifrågakomma. Något behov av ytterligare lagstiftning finns inte beträffande dessa företeelser.

Mera närstående den skatteflykt som vi har att behandla är, att avtal och andra rättshandlingar påstås ha annan innebörd än de i verkligheten har eller att de ges en annan juridisk beteckning än som motsvarar deras reella innehåll; en gåva betecknas som köp, en fastighetsförsäljning som arrendeavtal, en utdelning som styrelsearvode, ett periodiskt understöd som lön, ett lönebelopp som traktamente eller annan kostnadsersättning osv. Sådana fall åsyftas i vissa utländska skatteflyktsklausuler och i tidigare svenska förslag. För svensk rätts vidkommande utgör de i och för sig numera inte något lagstiftningsproblem, i vart fall inte om de förekommer i enkel och någorlunda renodlad form. Det är nämligen hos svenska domstolar sedan lång tid tillbaka en vedertagen grundsats både inom civilrätten och skatterätten, att avtal och andra rättshandlingar skall bedömas efter sitt reella innehåll och inte efter den juridiska beteckning som parterna åsatt desamma. För skatterättens vidkommande kan också erinras om det förut återgivna uttalandet av 1933 års bevillningsutskott. Man tillämpar genomsyn. Om en skattskyldig sålunda för att nedbringa sin skatt betecknar en rättshandling på annat sätt än som motsvarar dess verkliga innebörd och detta kan styrkas, råder det inte något tvivel om att förvaltningsdomstolarna bedömer rättshandlingen efter den verkliga innebörden. Dessa fall står också de egentliga skenavtalen nära.

Om man överväger att införa en allmän skatteflyktsklausul kan emellertid nu avsedda fall inte lämnas åsido. En allmän skatteflyktsklausul bör nämligen rätt utformad innebära en tillämpning av samma princip som i dessa. Skillnaden kan med någon förenkling sägas vara att praxis hittills gjort halt, när det föreligger flera rättshandlingar som var för sig är oantastliga men tillsammans ger ett resultat som inte stämmer överens med den reella innebörden. Man bör alltså kunna tillämpa genomsyn även i fråga om en serie rättshandlingar och se dem som en helhet.

Vad som utmärker många framgångsrika skatteflyktstransaktioner är sålunda att den skattskyldige företar en serie rättshandlingar som var för sig är civilrättsligt hållbara men tillsammanstagna ger skatteförmåner som framstår såsom klart oberättigade. Tillvaron av självständiga juridiska personer utgör, även om de samtliga behärskas av den skattskyldige, ofta ett hinder mot att tillämpa den genomsyn som annars skulle vara möjlig. Medverkan av utomstående – med eller utan kontant erkänsla – utmärker likaså många skatteflyktsåtgärder.

Skatteflyktstransaktioner kan emellertid förekomma i många starkt varierande former, och de skall behandlas närmare då vi skall försöka bygga upp och avgränsa en allmän skatteflyktsklausul.

Redan här vill vi emellertid fästa uppmärksamhet vid en annan viktig gränsfråga.

Enbart den omständigheten att en skattskyldig vidtar en åtgärd som mins-

kar hans skatt innebär inte skatteflykt. Var och en bör givetvis sköta sin ekonomi på bästa sätt, och häri ingår att tillse att skatterna inte blir onödigt höga. En näringsidkare måste vid prövning av en investering eller annan affärstransaktion granska skattekonsekvenserna av olika alternativ och välja det alternativ som ger det bästa utbytet. För att underlätta sådana bedömningar har sedan 1950-talets början funnits möjlighet att få bindande förhandsbesked i skattefrågor. Detta institut har använts av rörelseidkare och jordbrukare men även i viss utsträckning när det har gällt förvaltning av privata förmögenhetstillgångar. Det bör emellertid framhållas, att enligt klara uttalanden i förarbetena förhandsbesked inte får ges, när det finns anledning räkna med att man därigenom underlättar skatteflykt.

I många fall har lagstiftaren gett särskilda skattefavörer. För att uppmuntra till konsolidering tillåts rörelseidkare att göra avskrivningar och nedskrivningar som är större än som är motiverat från företagsekonomisk synpunkt. S. k. sparavdrag medges i förvärvskällan kapital och beträffande egna hem; för kapitalförsäkringspremier medges ett till beloppet begränsat allmänt avdrag. Försäkringssparande uppmuntras vidare genom särskilda, högst avsevärda skattefria bottenbelopp vid arvsbeskattningen. Gemensamt för alla dessa fall är, att de tar sikte på helt normala transaktioner; ränta erhålles på bankbok, ett eget hem anskaffas osv. Sådana skattefavörer åtnjutes givetvis, även om den skattskyldiges avsikt enbart varit att få favören i fråga.

Situationen kan rentav vara den, att lagstiftaren direkt anvisat de skattskyldiga särskilda metoder att hindra en alltför tyngande skattebörda. Det mest kända exemplet är, att rörelseidkare, som avvecklar sin rörelse och därigenom får infria latenta skatteskulder, hittills kunnat och i tidigare motivuttalanden hänvisats till att teckna pensionsförsäkring mot engångspremie; på så sätt kan han fördela skatteskulden över ett antal år och nedbringa progressionen. Ett annat exempel kan hämtas från den tidigare diskussionen om rätt till avdrag för avgifter till branschorganisationer. När kraven på en sådan avdragsrätt avvisades, skedde det bl. a. under hänvisning till att i stort sett samma skattemässiga effekt som av den diskuterade avdragsrätten kunde uppnås genom att bilda servicebolag, som i vanlig ordning debiterade medlemsföretagen för sina tjänster. Självfallet innebär det inte skatteflykt att använda de metoder lagstiftaren själv sålunda anvisat.

Mera tveksam kan saken ställa sig om statsmakterna genom offentlig utredning eller på därmed jämförligt sätt fått uppmärksamheten fäst på förfaranden som är ägnade att undandraga skatt och avvisat förslag om motåtgärder eller i vart fall låtit saken bero. Vissa exempel kan hämtas från dubbelbeskattningssakkunnigas betänkande. Ett annat exempel härpå är kapitalskatteberedningens förslag att hindra resp. inskränka de lättnader i arvsskatt som kan uppnås genom arvsavståenden. Dessa förslag har inte föranlett någon åtgärd, och därmed får anses klart, att arvsavståenden är godtagna av lagstiftaren. Överföringar av pengar eller avkastningsgivande egendom genom gåvor är självfallet accepterade. Vidare godkännes t. ex. att en aktivt arbetande ägare av ett rörelsedrivande fåmansbolag uttager vinst, som uppkommit i bolagets rörelse, i form av lön och inte som utdelning. Ett sådant resonemang kan emellertid inte föras hur långt som helst. Det kan t. ex. inte tillämpas på de skatteundandragande åtgärder som möjliggjordes genom övergången till individuell beskattning av makar. De kan inte anses godtagna

av lagstiftaren. Denne har tvärtom varnat för dem och aviserat eventuella motåtgärder. Självfallet innebär den omständigheten att regeringsrätten inte ansett sig kunna underkänna en transaktion inte att denna kan anses godtagbar från lagstiftarens synpunkt. Vid regeringsrättens bedömning blir nämligen legalitetssynpunkter avgörande. Att en transaktion inte underkänts av denna domstol behöver därför inte innebära annat än att gällande lag inte ansetts ge tillräckligt stöd för att ingripa mot transaktionen i fråga.

Det sagda torde vara tillräckligt för att visa, att de största svårigheterna vid utformningen av en skatteflyktsklausul ligger 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.

4.4 Allmänna och speciella skatteflyktsregler

Som framgår av det förut anförda tillämpas, utan direkt stöd av lag men i enlighet med vedertagna rättsgrundsatser, vissa allmänna principer som är ägnade att motverka en del former av skatteflykt. I så måtto kan en allmän skatteflyktsklausul sägas redan existera. Skentransaktioner godtas sålunda inte, och beträffande rättshandlingar, som åsättes en annan juridisk etikett än som motsvarar deras verkliga innehåll, anser sig skattemyndigheter och domstolar kunna använda genomsyn; rättshandlingarna bedömes efter deras reella innehåll.

I övrigt kan emellertid svensk rätt – med i sammanhanget betydelselösa undantag – sägas bygga på den uppfattningen, att skatteflykt skall mötas med speciella regler, som tar sikte på att göra olika slags skatteflyktsåtgärder olönsamma. Tanken på en allmän skatteflyktsklausul har länge så gott som enstämmigt avvisats. Den sålunda förhärskande svenska uppfattningen har bl. a. kommit till uttryck i skatteflyktskommitténs betänkande, som avgavs i början av 1960-talet. Denna kommittés uppfattning kan sammanfattas så, att det inte är möjligt att avgränsa den skatteflykt man vill motverka med användande av enbart objektiva kriterier. Transaktioner, som åtminstone i princip har samma karaktär i fråga om de objektiva dragen, kan nämligen vara att bedöma på olika sätt beroende på den skattskyldiges syfte. Ett ont uppsåt, ett syfte att uppnå skattelättnader som lagstiftaren inte avsett, måste nämligen alltid finnas med för att man skall kunna tala om skatteflykt. Att i varje särskilt fall påvisa förhandenvaron av ett sådant syfte är en ogörlig uppgift. Härtill kommer, att värderingar måste göras i frågan om uppnådd skattelättnad skall anses "obehörig" eller "otillbörlig". Kommittén fann i enlighet härmed omöjligt att konstruera en allmän skatteflyktsregel som å ena sidan är tillräckligt effektiv och å andra sidan tillgodoser berättigade krav på rättssäkerhet.

Det är inte vår uppgift att ta ställning till, om en allmän klausul mot skatteflykt bör införas eller om lagstiftaren bör gå vidare på den förut inslagna vägen och motverka skatteflykt genom speciella, för olika typer av skatteflykt avpassade regler. Vår uppgift är att försöka ange hur en allmän skatteflyktsklausul skulle kunna se ut. Det hindrar emellertid inte, att vi inventerar

och analyserar de skäl som talar för de båda vägarna att motverka skatteflykt. Nämnda skäl har nämligen helt naturligt stor betydelse för hur skatteflyktsregler – allmänna eller speciella – bör utformas.

Till förmån för ståndpunkten att skatteflykt bör bekämpas punktvis genom speciella regler riktade mot olika former av skatteflykt har en lång rad beaktansvärda skäl kunnat anföras. Viktigast av dessa är enligt vår mening, att de skattskyldiga har ett befogat anspråk på att i förväg veta vad som är tillåtet eller otillåtet, vad som föranleder beskattning, ger rätt till avdrag osv. Häremot kan ställas de olägenheter från rättssäkerhetssynpunkt som är förknippade med det mer eller mindre starkt uttalade subjektiva bedömande, varmed tillämpningen av en allmän skatteflyktsklausul hittills ansetts vara oundvikligen förenad. Som nyss nämnts betonade skatteflyktskommittén, att man inte kan undgå en bedömning av den skattskyldiges syfte, något som kunnat undvikas med den hittills tillämpade metoden att införa speciella regler mot olika skatteflyktsmetoder. Uppenbart är under alla förhållanden, att en allmän skatteflyktsklausul kan ställa skattemyndigheter och förvaltningsdomstolar inför svåra avgöranden samt att utgången av skatteprocesser om tillämpning av en sådan klausul är förhållandevis vansklig att förutse för de skattskyldiga och deras ombud.

Så länge skatteflyktsproblemet hade någorlunda begränsade dimensioner och de ingrepp i lagstiftningen som gjordes var förhållandevis fåtaliga, vägde dessa synpunkter tungt. Enigheten kring den ståndpunkt som för drygt 10 år sedan intogs av skatteflyktskommittén torde också ha varit ganska allmän.

Med tiden har emellertid situationen gradvis förändrats. Skatteflyktsåtgärderna har blivit alltmer sofistikerade och har av vissa personer utbjudits och främjats i kommersiell skala. De belopp som härigenom undandragits beskattning har varit synnerligen betydande – hundratals milj. kr. Det allmännas svar på dessa åtgärder har dels bestått i försök från myndigheternas sida att inom ramen för gällande rätt få de transaktioner som uppmärksammats underkända, dels i lagstiftningsåtgärder. Beträffande myndigheternas åtgärder kan konstateras, att framgången varit växlande; i många fall har dock myndigheternas ståndpunkt underkänts vid rättslig prövning. I gengäld har lagstiftningsarbetet bedrivits med kraft, och KL har i snabb följd kompletterats med regler mot vinstbolagstransaktioner (35 § 3 mom. åttonde stycket, 1972), partrederitransaktioner (46 § 1 mom. tredje stycket, 1973) och interna aktieöverlåtelser (35 § 3 mom. nionde stycket, 1973). Mot skatteflykt riktar sig vidare begränsningen av det skattemässiga begreppet pensionsförsäkring till sådana försäkringar som meddelats i här i riket bedriven försäkringsrörelse (1969) samt vissa internationellt skatterättsliga regler (1967). Skatteflyktskommitténs betänkande föranledde speciella regler mot vissa förfaranden (1966). Strävanden att motverka skatteflykt ligger bakom det nyligen framlagda förslaget om inskränkningar i rätten till avdrag för premier på pensionsförsäkringar. För att komma till rätta med skatteflykt har man på senare tid gjort ingrepp i även rent civilrättslig lagstiftning. Exempel härpå är låneförbudet (1973) i aktiebolagslagen och höjningen av lägsta tillåtna aktiekapital, i sin tur följd av särskilda skatteregler i lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m. m.

Genom sådan lagstiftning hindras, att skatteflykt av det slag som den riktar sig mot upprepas i framtiden. Men lagstiftningen kan inte göras retroaktiv, så att redan gjorda skattevinster omintetgöres; myndigheternas svårigheter då de försökt agera mot vinstbolagstransaktioner m. m. med stöd av förut gällande lag förtjänar i detta sammanhang ånyo att framhållas. Detta innebär, att det allmänna måste acceptera skatteförluster på hundratals milj. kr och motsvarande orättfångna vinster hos ifrågavarande skattskyldiga och hos dem som gått dem tillhanda. Lika allvarligt är, att det alltjämt framstår som mycket lönande att finna och använda nya skatteflyktsmöjligheter. Med den valda lagstiftningsmetoden kommer det allmänna ohjälpligt i efterhand.

Metoden med speciallagstiftning innebär som nyss nämnts att ett visst angivet förfarande drabbas av särskilda påföljder. Man söker därvid noga ange det förfaringssätt man vill komma åt, vilket innebär den ytterligare svagheten att, om förfaringssättet endast obetydligt ändras, så är lagstiftningen genast satt ur spel. Flera exempel kan nämnas där lagstiftaren fått återkomma upprepade gånger för att få bukt med ett visst sätt att kringgå en skatteregel. Som exempel kan nämnas de s. k. Lundintransaktionerna, som föranledde lagstiftning 1951, 1960 och 1966 samt kringgående av förbud mot periodiska understöd med begagnande av pensionsförsäkringar, som utlöste lagstiftningsåtgärder 1959, 1964 och 1973 samt förslag 1975.

Men den lagstiftningsmetod som valts har även andra nackdelar. Lagstiftningen riktar sig inte mot skatteflykten som sådan. I stället tillskapas materiella skatteregler som gör de för skatteflykt valda transaktionstyperna oförmånliga från skattesynpunkt; i fråga om aktieägarnas lån från aktiebolag gäller ett straffsanktionerat förbud. Alla transaktioner av de ifrågavarande typerna innebär emellertid inte skatteflykt. Såsom framhållits av skatteflyktskommittén är det ogörligt att ange ett skatteflyktsbegrepp med användning enbart av objektiva kriterier. Det fordras därutöver ett subjektivt element, en ond vilja, ett uppsåt att undgå en skatt som man enligt skattelagstiftningens andemening borde betala. När statsmakterna nu lagstiftar mot olika slags transaktioner, använder man enbart objektiva kriterier och träffar därmed också bona fide fall, alltså fall där någon skatteflyktsavsikt inte föreligger. I enskilda fall kan lagstiftningen drabba mycket hårt. En sådan lagstiftning blir ett trubbigt vapen. Lagstiftaren har varit medveten härom och inrymt möjlighet till dispens, som skall beviljas av regeringen, riksskatteverket eller länsstyrelsen.

Genom dispenser kan de mest stötande konsekvenserna av lagstiftningen undgås. Men en alltför vidsträckt användning av dispenser är i sig ägnad att inge allvarliga betänkligheter. Den innebär, att riksdagen överlämnar en del av sin beskattningsmakt till administrativa organ. Den innebär också, att den prövning om skatteflykt föreligger eller ej, som normalt borde ligga hos förvaltningsdomstolarna med deras möjligheter till vittnesförhör och annan muntlig utredning, förläggs till en skriftlig dispensprövning.

En ytterligare nackdel med den hittills valda lagstiftningsmetoden är, att reglerna kan sägas mista sin aktualitet redan i och med att de införes. Den skatteflykt mot vilken de riktar sig förekommer inte längre. De måste ändå stå kvar för att man inte skall återuppliva metoden i fråga. Härigenom kommer skattelagstiftningen att för lång tid belastas med dött material,

vars innehåll och bakgrund så småningom faller i glömska. Överskådligheten i lagstiftningen blir försämrad.

I den mån nya former av skatteflykt framkommer – och all sannolikhet talar för det – måste nya speciella skatteflyktsregler tillskapas. Därmed kommer de nyss beskrivna olägenheterna att accentueras än ytterligare. Härtill kommer, att det finns skatteflykt som måste lämnas opåtald av det skälet att det i praktiken är omöjligt att skapa adekvata specialregler mot densamma. Den skatteflykt som sker i anslutning till reglerna om individuell beskattning av äkta makar torde sålunda inte kunna effektivt bekämpas utan långtgående ingrepp, som innebär att statsmakterna helt eller delvis uppger vad man ville vinna genom den individuella beskattningen.

Nackdelarna av den hittills använda metoden att motverka skatteflykt är sålunda numera långt mera påtagliga än vid den tidpunkt då skatteflyktskommittén avgav sitt betänkande. Mot dessa nackdelar får ställas för- och nackdelar av en allmän skatteflyktsklausul.

Till förmån för en dylik klausul kan i första hand åberopas den allmänpreventiva effekten. De som planerar skatteflyktsåtgärder kan inte som nu räkna med framgång så snart som de kan utfinna en metod som rent formellt överensstämmer med de materiella beskattningsreglerna. I den mån skatteflykt förekommer kan den motarbetas redan från början. Det allmänna behöver inte finna sig i att uppfinnarna av en ny skatteflyktsmetod och klienter till dem gör stora orättmätiga vinster, innan motåtgärder genom lagstiftning kan insättas. En väsentlig fördel är vidare att sådana lagstiftningsåtgärder i största utsträckning blir obehövliga i framtiden. Man kan också överväga att avskaffa åtminstone en del av de nuvarande speciella skatteflyktsreglerna och därigenom göra skattelagstiftningen något mindre komplicerad. Vi återkommer senare till denna fråga.

I sammanhanget får inte glömmas, att svensk rätt redan nu arbetar med generalklausuler i den meningen, att skentransaktioner underkännes och att avtal och andra rättshandlingar i praxis bedömes efter sitt verkliga innehåll och inte efter den form eller etikett som parterna satt på dem. Den första försvarslinjen mot skatteflykt kan i själva verket sägas ligga i domstolarnas strävan att upprätthålla dessa grundsatser. Men domstolarna har därvid inte haft något stöd av lag. Som alltid, när praxis ställs inför uppgiften att komplettera lagstiftningen på vida fält, uppkommer betydande svårigheter. En svårighet ligger i nödvändigheten att ta hänsyn till den legala grund som kan finnas i skrivna rättsregler eller fast sedvanerätt. Händerna är inte fria att åstadkomma den materiellt mest tillfredsställande lösningen. Härtill kommer svårigheten att under en lång följd av år och i mål där omständigheterna är individuellt växlande upprätthålla en strikt konsekvens i bedömningarna. Den redovisning av praxis som göres i ett efterföljande avsnitt ger också exempel på fall av åtminstone till synes likartad karaktär, där utgången blivit olika.

Om en allmän skatteflyktsklausul införes med i lagen fastlagda kriterier blir situationen ändrad. Det blir alltjämt regeringsrättens – beträffande arvs- och gåvoskatt högsta domstolens – uppgift att vägleda praxis, men rätten kan stödja sig på legala regler och motiv som riksdagen godkänt. Förutsättningarna ökas både för att upprätthålla konsekvens i rättstillämpningen och att åstadkomma materiellt tillfredsställande lösningar i de enskilda fallen.

Det är som nämnts inte vår uppgift att ta ställning till huruvida fördelar eller nackdelar med det ena eller det andra av de båda huvudalternativen överväger. Statsmakternas ställningstagande får i mycket bli beroende av hur man bedömer det förslag till allmän skatteflyktsklausul som vi arbetat fram. Anmärkas kan, att generella skatteflyktsklausuler finns i flera länder – vi hänvisar i den delen till den förut lämnade redogörelsen – och åtminstone i ett land, Västtyskland, har avsevärd praktisk betydelse, inte minst genom sin blotta existens. De studier som vi gjort i detta land har givit oss uppfattningen att den västtyska generalklausulen i stort sett fungerat väl och kunnat förenas med sådana krav på rättssäkerhet som av ålder ställes i Sverige.

Redan här kan det emellertid vara på sin plats att i belysning av vårt arbetsresultat något beröra de skäl mot en allmän klausul som anfördes av skatteflyktskommittén.

Att en allmän skatteflyktsklausul inte enbart kan bygga på objektiva kriterier står, som skatteflyktskommittén framhållit, utom all diskussion. Därmed är emellertid inte sagt, att det i alla avseenden skall åvila det allmännas representant att förebringa bevisning om den skattskyldiges avsikter. Bevisbördan i en vanlig taxeringsprocess, liksom i en eftertaxeringsprocess, är delad mellan det allmännas representant och den skattskyldige enligt särskilda grundsatser som upprätthålles i praxis. Det räcker sålunda oftast med att ena parten gör ett antagande sannolikt – t. ex. att det allmännas representant gör sannolikt att viss intäktspost är högre än som deklarerats – för att det skall åligga motparten, den skattskyldige, att i sin tur förebringa sannolikhetsskäl för att intäkten trots allt inte är större än som angivits i deklarationen eller att i vart fall slutresultatet, den taxerade inkomsten, skall bestämmas i överensstämmelse med deklarationen. I det mönster för bevisbördans fördelning som sålunda utbildats ingår, liksom i civilprocessen, att den som har lättast att förebringa utredning om ett visst sakförhållande också har ett särskilt ansvar för att detta blir belyst. I enlighet härmed synes det inte oförenligt med vedertagna rättsnormer, om den skattskyldige åtminstone till någon del blir skyldig att förebringa utredning om sina egna avsikter; det är ju han som bäst känner dem. Att det allmännas representant dessförinnan skall ha förebragt en utredning, som åtminstone i fråga om objektiva fakta starkt stöder en misstanke om skatteflykt, behöver väl inte särskilt påpekas.

Under alla förhållanden är det emellertid önskvärt, att en allmän skatteflyktsklausul väsentligen bygger på objektiva kriterier. Såsom den följande framställningen torde utvisa, anser vi det vara möjligt att tillgodose detta önskemål. Det är vidare angeläget att bedömningen så litet som möjligt innebär, att skattemyndigheter och domstolar gör skönsmässiga bedömningar av om en skattskyldigs handlande varit "otillbörligt" eller hans skattevinst "obehörig". Denna bedömning bör såvitt möjligt göras redan vid utformningen av de objektiva kriterierna. Även detta önskemål har vi ansett oss kunna tillgodose.

Självfallet kommer tillämpningen av en allmän skatteflyktsklausul i förvaltningsdomstolarna att innebära vissa svårigheter. Avgörandena i gränsfall kan komma att bli olika, beroende på bevisläget i de enskilda fallen. Utgången blir svår att förutse för den skattskyldige. Att detta kan inträffa innebär

emellertid inte något nytt. Vi har det redan nu på skatteflyktsområdet, när det från den fiskala sidan görs gällande att det föreligger en skentransaktion eller att en rättshandling har ett annat reellt innehåll än den skattskyldige påstår. Vi har det över huvud taget i alla de många skatteprocesser, där avgörandet hänger på bevisningen.

De skattskyldigas berättigade intresse av att på förhand kunna veta om viss transaktion kan godkännas skattemässigt eller ej bör kunna tillgodoses även om en allmän skatteflyktsklausul införes. Det bör i första hand kunna ske genom förhandsbesked av riksskatteverkets rättsnämnd. Men det förtjänar också att övervägas att införa möjligheter att på ett tidigt stadium ge en auktoritativ förklaring, att visst förfarande eller viss typ av förfaranden kan komma att bedömas som skatteflykt.

Vi vill slutligen anmärka, att en generalklausul har sitt tillämpningsområde begränsat till mer eller mindre konstlade transaktioner genom vilka lagstiftningen kringgås. Den innebär inte något generellt komplement till lagstiftningen och minskar inte kraven på skattelagstiftaren att framdeles åstadkomma klara och preciserade skatteregler.

4.5 Utformningen av en allmän skatteflyktsklausul

4.5.1 *Inledande anmärkningar*

Av den tidigare framställningen har framgått, att det inte behövs några särskilda regler inom skattelagstiftningen mot skentransaktioner. Sådana transaktioner är ogiltiga inom både civilrätten och skatterätten.

I och för sig är det inte heller behövligt att i lag utsäga, att rättshandlingar skall bedömas efter sitt verkliga innehåll. Denna grundsats upprätthålles redan i civilrättslig och skatterättslig praxis. Man kan också, i anslutning till den tyska lagstiftningen, uttrycka saken så, att det föreligger en skentransaktion i den meningen att det reella innehållet inte motsvarar det yttre skenet; det är det reella innehållet i den bakomliggande transaktionen som blir avgörande för den skatterättsliga bedömningen.

Emellertid föreligger det en viss osäkerhet om hur långt man kan gå vid tillämpningen av grundsatsen i fråga. Att densamma upprätthålles beträffande enstaka rättshandlingar torde vara oomtvistligt. Däremot kan man, som tidigare påpekats, konstatera en tydlig obenägenhet att gå längre. Föreligger ett flertal var för sig civilrättsligt oantastliga rättshandlingar som tillsammantagna ger ett resultat som inte stämmer överens med den reella innebörden och som står i strid med skattelagstiftningens anda och mening, anser man sig inte kunna se transaktionsserien som en helhet. Denna frågeställning kom på sin spets vid pleniavgörandet i det s. k. Nordbäcksmålet (RÅ 1953 ref. 10). Med någon förenkling kan man säga, att häri ligger det väsentliga i den problematik som vi har att behandla. En riktigt utformad skatteflyktsklausul skall göra det möjligt att på en serie av transaktioner tillämpa samma genomsyn som praxis redan accepterat beträffande enstaka rättshandlingar – men inte heller gå längre. Vi anser därför, att en blivande generell lagstiftning mot skatteflykt bör inledas med ett stadgande, som

fastslår att en rättshandling skall bedömas efter sin verkliga innebörd. Stadgandet kommer, i nära anslutning till gällande praxis, att få betydelse även då det inte är fråga om skatteflykt. Givetvis bör det i förekommande fall också kunna åberopas till skattskyldigs förmån.

Stadgandet blir även en tolkningsanvisning för den efterföljande egentliga skatteflyktsklausulen.

Ytterligare en precisering synes emellertid nödvändig. En rättshandlings verkliga innebörd kommer i regel till uttryck i dess ekonomiska verkningar. Det är de senare som lägges till grund för beskattningen. Fall kan emellertid förekomma då sådan överensstämmelse inte föreligger utan vidare. Ett avtal kan vara ogiltigt på grund av ett formfel men ändå efterlevas av parterna. Avtalet har ekonomiska verkningar men kan inte ligga till grund exempelvis för lagfart; det kan också ogiltigförklaras vid tvist mellan parterna. I praxis har, som den efterföljande rättsfallsöversikten visar, viss tvekan framträtt om hur sådana fall skall bedömas. Regeringsrätten har sålunda bedömt ett arrendeavtal som köp när genom avtalet alla en ägares befogenheter överflyttats på arrendatorn. Däremot har en köpare av jordbruksfastighet, som inte fått förvärvstillstånd, behandlats som nyttjanderättshavare och inte som ägare under den tid som han innehaft fastigheten i avbidan på tillståndsfrågans avgörande. Han har dock under den tiden utövat alla en ägares befogenheter. Högsta domstolen å sin sida har icke ansett skattepliktig gåva föreligga när en man utan äktenskapsförord skänkt sin hustru teckningsrätter och hon med deras hjälp tecknat och förvärvat aktier. Också i det fallet lände avtalet trots formfelet till efterlevnad mellan parterna. Hustrun behandlades av övriga berörda parter som obestridd ägare av aktierna.

I samtliga dessa fall har alltså avtalen haft ekonomiska verkningar i överensstämmelse med sitt innehåll trots att äganderättsövergången varit civilrättsligt ogiltig. Enligt vår mening bör, i anslutning till tysk doktrin och praxis rörande "die wirtschaftliche Betrachtungsweise", beskattningen också bestämmas i överensstämmelse med de ekonomiska verkningarna. Denna effekt synes kunna uppnås om det i nu ifrågavarande stadgande fastslås, att avtal eller annan rättshandling vid beskattningen skall bedömas efter sin verkliga innebörd och/eller sina ekonomiska verkningar. Vi har utarbetat förslaget i överensstämmelse härmed.

En allmän skatteflyktsklausul måste som framgått innehålla både objektiva och subjektiva förutsättningar. Tyngdpunkten måste emellertid ligga på de objektiva förutsättningarna. Endast härigenom kan rättstillämpningen få den enhetlighet och stadga som är nödvändig från rättssäkerhetssynpunkt. De objektiva förutsättningarna skall karakterisera de transaktioner som skall anses innebära skatteflykt och innebära en principiell avgränsning mot sådana skatteminskande åtgärder som kan godtagas. De bör även innefatta en avvägning av vad som skall anses otillbörligt, obehörigt eller förkastligt, för att använda några av de värderingar som förekommit i diskussionen kring skatteflyktsfrågorna. Beskrivningen och avgränsningen bör så nära som möjligt ansluta sig till vad som för ett allmänt förnuftigt betraktelsesätt utåt framträder som skatteflykt utan att man vet något om den skattskyldiges motiv och avsikter. De subjektiva förutsättningarnas område bör bli i motsvarande mån inskränkt. Deras uppgift bör bli att ange i vad mån ett förfarande, som enligt de objektiva förutsättningarna innefattar skatteflykt,

likväl inte skall bedömas som sådan, nämligen om den skattskyldige haft sådana motiv att hans handlingssätt inte kan anses illojalt. De subjektiva förutsättningarnas uppgift blir med andra ord enligt detta synsätt att inskränka och inte utvidga det område för skatteflyktsklausulens tillämpning som i första hand anges av de objektiva förutsättningarna.

De skatteflyktsfall som hittills uppmärksammats har till övervägande delen haft anknytning till företagsbeskattningen. I våra direktiv antydes möjligheten av att begränsa en ev. allmän skatteflyktsklausul till detta område. En sådan begränsning skulle också vara naturlig med hänsyn till att frågan överlämnats till företagsskatteberedningen.

Att göra en dylik avgränsning är dock förenat med svårigheter och olägenheter. Åtskilliga skatteflyktsåtgärder med anknytning till företagsbeskattningen riktar sig nämligen inte mot reglerna härom utan mot andra delar av skattelagstiftningen. Så är fallet med de skatteflyktsåtgärder som möjliggjorts av övergången till individuell beskattning av äkta makar, de syftar till en uppdelning av familjeinkomsten i strid med lagstiftarens avsikter. Detsamma är fallet med de kommanditbolagsbildningar med underåriga barn som kommanditdelägare, som delvis underkännes redan i nuvarande praxis. Ett annat exempel utgör de benefika barnreverserna, som ävenledes till en del underkänts i praxis. Dessa kan men behöver inte ha anknytning till företagsbeskattningen. De har å andra sidan betydelse inte bara för inkomstbeskattningen utan också för beskattningen av förmögenhet, arv och gåva. I fråga om inkomstskatterna var de skattskyldigas avsikt att få ett ränteavdrag och på detta sätt kringgå förbudet mot avdrag för periodiska understöd till hemmavarande barn. I den delen har transaktionerna, som antytts, blivit underkända i praxis. Förmögenhetsskatterättsligt innebär reverserna en uppdelning av givarens förmögenhet. I den delen godtas reverserna, låt vara att den praktiska betydelsen härav numera är ringa. Beträffande arvs- och gåvoskatten åter var syftet att reducera den framtida arvsskatten. I sistnämnda del har de åsyftade fördelarna omintetgjorts genom särskilda skatteflyktsregler i lagen om arvs- och gåvoskatt. Ett annat område där skatteflyktsåtgärder förekommer i betydande omfattning är realisationsvinstbeskattningen.

Det anförda ger vid handen, att en allmän skatteflyktsklausul inte bara bör omfatta inkomstbeskattningen i dess helhet utan samtliga direkta skatter.

Det bör hållas i minne, att företagsbeskattningen har ett nära samband med indirekta skatter, i främsta rummet mervärdeskatten. Ändringar i fråga om en rörelseidkares inkomstskatt får ofta följdverkningar beträffande mervärdeskatten och tvärtom. Det skulle leda till egendomliga konsekvenser, om en och samma skatteflyktstransaktion skulle underkännas vid den direkta beskattningen men godkännas vid den indirekta.

Likaså bör enligt vår mening de numera allt betydelsefullare sociala avgifterna inbegripas.

Vi har av dessa skäl kommit till den uppfattningen att en allmän skatteflyktsklausul bör få en bred tillämpning och omfatta samtliga skatter och avgifter. Dess område bör sammanfalla med skattebrottslagens. Vi har utarbetat vårt förslag med den målsättningen.

Om sålunda en allmän skatteflyktsklausul enligt vår uppfattning bör få ett vidsträckt tillämpningsområde, ligger en viktig begränsning däri att vårt

uppdrag endast omfattar skatteflykt i samband med taxering till skatt eller eljest bestämmande av skatt eller avgift. Den skatteflykt som äger rum vid uppbörd och indrivning av skatt utredes i annan ordning. Anmärkas kan i detta sammanhang att vårt förslag, som framgår av det följande (4.5.4), inte vidgar området för straff, skattetillägg eller andra sanktioner.

En annan naturlig begränsning ligger i följande.

Reglerna för inkomstberäkning skiljer sig avsevärt mellan olika förvärvskällor. Möjligheterna till förtäckt resultatutjämning är exempelvis helt andra beträffande inkomst av rörelse än i andra förvärvskällor. Vidare är beskattningen av realisationsvinster i regel avsevärt lindrigare än i fråga om andra intäkter, en skillnad som i sin tur går tillbaka på att det här är fråga om kapitalvinster av engångsnatur och inte om löpande inkomster. En inte sällan utnyttjad skatteflyktsmöjlighet är att förvandla en löpande intäkt i annan förvärvskälla till realisationsvinst. I den mån sådana transaktioner sker med mer eller mindre konstlade medel, bör självfallet den skatteflyktsklausul vi föreslår kunna tillämpas – om de i klausulen angivna förutsättningarna är för handen. Det bör emellertid hållas i minne, att det i många fall är fullt legalt att ta ut ansamlade löpande inkomster såsom realisationsvinst. Om en familjeföretagare, som driver sin verksamhet i aktiebolagsform, vill avveckla detta, kan ingen rimlig invändning resas mot att han säljer aktierna i stället för att likvidera bolaget. Vill han avveckla en rörelsegren, bör han kunna överföra denna till ett nybildat bolag och sälja aktierna. Personförsäkringar av olika slag, särskilt pensionsförsäkringar kan vara skattemässigt fördelaktiga, osv. Vi kommer här tillbaka till den diskussion som vi fört under 4.3 i avsnittet om skattefusk och skatteflykt.

I den mån sådana skatteförmåner anses obehöriga – och det är en fråga som inte vi har anledning att försöka besvara – bör de inte angripas med hjälp av en generell skatteflyktsklausul. Ändring får i stället ske i de materiella reglerna för inkomstberäkning i olika förvärvskällor. Men sådana ändringar kräver ett omfattande utredningsarbete, där frågan, om skattefördelar av olika slag kan framstå som mer eller mindre oberättigade, inte kan bli ensamt avgörande. Ändringar av sådant slag berör själva grundvalarna för vårt inkomstskattesystem, och ev. ändringar härvidlag kan få konsekvenser som är svåra att överblicka.

4.5.2 *Objektiva förutsättningar*

Studerar man de olika skatteflyktstransaktioner som varit under diskussion, finner man i ett skenbart virrvarr av individuellt utformade, var för sig mer eller mindre invecklade transaktioner vissa gemensamma mönster. I samtliga fall är det fråga om kringgående av skattelag, för att uppnå ett beskattningsresultat som står i strid med skattelagstiftningens anda och mening. De skatteförmåner som uppnås kan vara definitiva eller temporära – en räntefri skattekredit erhålles som lagstiftaren inte avsett. Flertalet transaktioner kan inordnas i någon eller några av fyra huvudgrupper.

En huvudgrupp är de fall då ägare av fåmansbolag med obeskattade vinstmedel försöker tillgodogöra sig dessa utan att bolaget betalar skatt och utan att han själv drabbas av annan skatt än skatt på realisationsvinst, beräknad på 10 procent av försäljningssumman, enligt schablonregeln för femårsaktier.

Detta mönster – då med full skattefrihet – fanns redan hos det s. k. Nordbäcksmålet och de övriga s. k. Lundintransaktionerna och återkommer i senare års vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser. En enkel, numera förbjuden form var att ägaren tog upp lån hos bolaget eller ställde dess egendom som säkerhet för egna krediter. Genom transaktioner av dessa slag har stora skattevinster gjorts – i enskilda fall miljontals kronor.

En annan huvudgrupp utgöres av fall där man tillskapat en avdragsrätt, som inte motsvaras av verkliga omkostnader eller förluster. De benefika barnreverserna är delvis av denna typ. Från senare år kan noteras deltagande i partrederier eller handelsbolag för luftfart, där man utnyttjat de förmånliga avskrivningsreglerna på fartyg, luftfartyg och kontrakt på leverans av sådana. Vidare hör hit förvärv och försäljningar av lagerbevis kring bokslutstillfällen, som utnyttjats för nedskrivningsavdrag och, genom upprepning år efter år, möjliggjort att beskattningen av betydande inkomstbelopp kunnat skjutas framåt på obestämd tid. Realisationsförluster skapas genom försäljning av nyinköpt fastighet till barn eller andra familjemedlemmar eller till juridiska personer inom den egna intressesfären. Vid försäljning av jordbruksfastighet med undantag för boningshus och tomt säljes först hela fastigheten, varefter boningshuset med tomt återköpes. Säljaren får härigenom vid realisationsvinstberäkningen det s. k. 3 000-kronorsavdraget, vilket han rätteligen inte skulle ha.

Som en tredje huvudgrupp kan urskiljas de olika rättshandlingar mellan närstående som syftar till en uppdelning inom familjen av inkomst eller förmögenhet; därmed nedbringas progressionen. Kommanditbolag med barn som delägare samt benefika barnreverser är redan nämnda. Till denna grupp hör vidare de skatteflyktsåtgärder som sammanhänger med övergången till individuell beskattning av äkta makar. I början skedde sistnämnda skatteflykt främst genom bildande av aktiebolag, i vilket båda makarna tog anställning; därigenom kringgicks reglerna om s. k. faktisk sambeskattning. Sedan bildandet av små aktiebolag försvårats, söker man uppnå motsvarande effekt genom att uppdela rörelse eller jordbruk på särskilda enheter, ägda av olika familjemedlemmar. Uppdelningar av familjeinkomster har gjorts på en mångfald andra sätt. Från ett äldre skede kan erinras om vissa upplåtelser av avverkningsrätter till barn, ett förfarande som sedermera hindrats genom särskilda regler. I det sammanhanget kan vidare erinras om att jordegendomar inte sällan utarrenderas till barn och barnbarn, varvid barnens fader alltjämt förvaltar egendomen.

Näraliggande de nu nämnda fallen är att gager, författarroyalties eller rena tjänsteinkomster dirigeras till juridiska personer som den skattskyldige behärskar eller till honom närstående. Härigenom uppnås en progressionssänkande uppdelning av inkomsten, ev. följd av andra skatteflyktsåtgärder för att utan skatt eller med låg skatt kunna använda inkomsterna till privat konsumtion.

Skatteflykt med internationell anknytning utgör en fjärde huvudgrupp. Att skatteundandragande i betydande omfattning sker i internationella förhållanden är välkänt. Det underlättas av olikheter i skilda länders skattelagstiftning, av andra stater påfordrade koncessioner i dubbelbeskattningsavtal samt sist men inte minst av kontrollsvårigheterna; den hjälp i kon-

trollarbetet som enligt dubbelbeskattningsavtal kan erhållas från andra staters myndigheter är helt naturligt begränsad. Vid vår genomgång av olika fall av internationellt skatteundandragande har vi kunnat konstatera, att det mest rört sig om skattefusk eller andra oriktiga uppgifter eller också påståenden om att utbetalningar eller andra rättshandlingar har annan innebörd än den verkliga, alltså företeelser som kan, om tillräcklig bevisning åstadkommes, bemästras redan enligt gällande rätt. En vanlig företeelse är sålunda, att företag i utlandet, som behärskas av den skattskyldige, "förmedlar" hans export eller import och tar en större eller mindre del av hans handelsmarginal. Ett annat vanligt sätt är att låta sådant företag debitera konsultarvoden eller royalties. Vanligen ligger de debiterande företagen i lågskatteland. Men givetvis förekommer också skatteflykt i den trängre bemärkelse som här är aktuell. Sådan skatteflykt är då av i huvudsak samma typer som de förut behandlade. De kan i stort sett inordnas i de tre förut nämnda huvudgrupperna. Såsom exempel kan nämnas, att artister och professionella idrottsmän bildar bolag i lågskatteland och låter bolaget uppbära deras gager.

Till förebyggande av missförstånd skall det påpekas, att åtskilliga skatteförmåner, som kan uppnås i internationella sammanhang, ehuru i och för sig sakligt omotiverade, ändå inte kan anses utgöra skatteflykt. De kan uppkomma bl. a. på det sättet att en stat enligt sin interna lagstiftning inte uttar skatt i fall då den enligt dubbelbeskattningsavtal fått denna rätt med den andras uteslutande. Så är fallet med räntor, som från Sverige utbetalas till utomlands bosatta personer. De blir ofta helt obeskattade. Ett annat exempel utgör pensionsförsäkringar som i utlandet tagits av där bosatt person. Denne har i utlandet fått avdrag för premierna från sin skattepliktiga inkomst. Flyttar han till Sverige, betraktas försäkringen enligt uttrycklig föreskrift som kapitalförsäkring, och pensionsutbetalningarna blir skattefria.

Den här verkställda genomgången torde visa, att det finns åtskilliga gemensamma drag. Skattelättnaderna uppnås genom avtal eller andra rättshandlingar mellan parter som formellt är fristående från varandra men förenade i en mer eller mindre starkt uttalad intressegemenskap. Starkast är intressegemenskapen, när parterna är medlemmar av samma familj eller när deltagande juridiska personer behärskas av den skattskyldige eller medlemmar av hans familj. Men intressegemenskap föreligger också, när någon som organiserar eller eljest mot ersättning medverkar i skatteflyktsåtgärder, uppträder som part eller tillhandahåller en fysisk eller juridisk person, som blir part. Detsamma är fallet, när någon vid försäljning av mark, med undantag för bostadshus och tomt, orättmätigt tillskansar sig 3 000-kronorsavdrag; köparen kan som ersättning för sin medverkan uppnå, att köpeskillingen blir något lägre än den eljest skulle ha blivit. Bland köpare som medverkat till sådan skatteflykt finns även statliga och kommunala organ.

Ett annat gemensamt drag är, att skattelättnaden är det huvudsakliga utåt synliga motivet för transaktionerna. Dessa ter sig i övrigt meningslösa och torde knappast ha kommit till stånd, om inte väsentliga skattevinster varit att hämta. I tysk doktrin betecknas transaktionerna som "unangemessen", dvs. olämpliga eller otjänliga. Ofta kan man konstatera att skatteflyktstransaktionerna inneburit inga eller obetydliga ändringar i parternas reella ekonomiska situation. Typiska är i detta hänseende de skatteflykts-

transaktioner, som går ut på att en familjefaders inkomst skattemässigt delas upp på olika familjemedlemmar. Inkomsterna användes som förut till familjens försörjning, och fadern behåller i regel bestämmanderätten över tillgångarna och ledningen av den ekonomiska verksamheten. Detsamma gäller inte sällan transaktioner med den skattskyldiges eget företag.

Situationen är diametralt motsatt den som föreligger i de fall för vilka förhandsbeskedsinstitutet är avsett. I sistnämnda fall överväger sökanden en affär, som ter sig förmånlig från allmänt företagsekonomiska synpunkter. Genom ett förhandsbesked kan han få bekräftelse på att affären inte kommer att leda till obehagliga överraskningar i skattehänseende, eller också kan han få veta vilket av olika tänkbara alternativ till affärens genomförande som ställer sig gynnsammast i detta hänseende.

Typiskt är, att flertalet av de transaktioner, som begagnats för skatteflykt, var så gott som okända innan man kom underfund med att de kunde användas för sådant ändamål. Mången gång torde det ha gått till så, att man gjort den iakttagelsen att vissa sällan förekommande seriösa transaktioner medförde skattemässiga fördelar. Inom initierade kretsar görs då stora ansträngningar att på mer eller mindre konstlad väg genomföra sådana transaktioner, och förut sällsynta transaktioner kan på detta sätt med en gång bli vanliga. Det är mot den bakgrunden som man har att se den i tysk praxis tidigare krävda förutsättningen att transaktionerna skall vara "ovanliga" för att skatteflykt skall anses föreligga.

Det lär exempelvis ha varit mycket sällsynt att låta underåriga barn bli kommanditdelägare i faderns rörelse, innan man upptäckte att ett sådant arrangemang kunde medföra skattefördelar. Sedan praxis underkänt den vanligaste typen av sådana transaktioner, har de så gott som försvunnit. På samma sätt förhåller det sig med de benefika barnreverserna. De förekommer inte längre i sin renodlade form i inkomstskattemål, sedan regeringsrätten genom sitt bekanta pleniavgörande från 1956 (RÅ 1956 ref. 11) underkänt dem i fråga om avdrag för i reverserna utfäst ränta. Vinstbolagsaffärer var så gott som okända, innan de började användas för skatteflykt, och det är svårt att föreställa sig, att normala affärer i aktier utföres efter det invecklade mönster som här använts med ett flertal skriftliga avtal och formliga karuseller av likvider i checkar eller postväxlar samt höga arvoden till olika medverkande, om inte huvudsyftet varit att få en skatteförmån. Exemplen kan mångfaldigas.

Som ett tredje gemensamt drag kan noteras, att den skatteförmån som man försöker uppnå med en skatteflyktstransaktion står i strid med lagstiftarens intentioner. I några fall är sådana transaktioner uttryckligen nämnda i förarbeten till den ifrågavarande lagstiftningen, antingen i form av ett motivuttalande till ledning för tillämpningen – i vilket fall skatteflykten i regel kunnat stoppas genom praxis – eller i form av en varning att skatteflykt av visst slag kan utlösa motåtgärder i form av särskilda skatteflyktsregler. På sistnämnda sätt förfor man vid övergången till individuell beskattning av äkta makar.

I regel kommer dock skatteflyktsåtgärderna mer eller mindre som en överraskning för de lagstiftande myndigheterna. Det kan likväl utan större svårighet slås fast, om skatteflyktsåtgärderna strider mot lagstiftningens anda och mening. De innebär kringgående av skattelag. Ledning kan hämtas

från lagstiftningens allmänna uppläggning och utformning.

Genom det regelsystem som brukar sammanfattas under benämningen familjebeskattningen är sålunda bestämt, hur en familjeinkomst skall fördelas på föräldrar och barn. Att ändra på denna fördelning genom mer eller mindre konstlade arrangemang står utan tvivel i strid med lagstiftningens anda och mening. På samma sätt förutsätter lagstiftaren att överskott i aktiebolags rörelse uttages i form av utdelning, lön till företagsledaren, utskiftning eller realisation av företaget – med inkråm – genom försäljning av aktierna. Förfar man i stället så, att man genom transaktioner av det slag som förelåg i Nordbäcksmålet, i vinstbolagsmål eller genom interna aktieöverlåtelser tillgodogör sig de obeskattade vinstmedlen och får skatteskulden övertagen av förlustbolag eller insolvent fysisk eller juridisk person, ligger det i sakens natur att detta inte kan stå i överensstämmelse med lagstiftarens intentioner. Lagervärderingsreglerna är avsedda att möjliggöra en konsolidering i ett för rörelsens behov avpassat lager, inte att genom tillfälliga förvärv av lagerbevis kring årsskiftena flytta en skatteskuld framåt på obestämd tid. Avdragsrätten för realisationsförlust och andra förluster är tillkommen med tanke på verkliga externa förluster och inte med avseende på förluster som konstruerats inom området för den skattskyldiges egen bestämmanderätt. Det s. k. 3 000-kronorsavdraget i realisationsvinstbeskattningen avser försäljning av fastighet med bostadshus, inte avhändelse enbart av mark. Handelsbolag och kommanditbolag är avsedda för samverkan mellan ekonomiskt självständiga parter, inte för uppdelning av familjeinkomster. Aktiebolagsformen är tillkommen för att ekonomisk verksamhet skall kunna bedrivas utan att aktieägarna riskerar mer än det insatta aktiekapitalet, inte för att gager, royalties eller rena tjänsteinkomster skall kunna fördelas på olika skattesubjekt, osv.

Å andra sidan kan det, såsom påpekats i avsnittet 4.3 Skattefusk och skatteflykt, i åtskilliga fall konstateras som lagstiftarens mening, att skatteförmåner av olika slag skall få åtnjutas, även om deras berättigande i enskilda fall skulle kunna ifrågasättas. Vi får i den delen hänvisa till det förut anförda.

Med ledning av de gemensamma drag, som sålunda föreligger vid transaktioner som allmänt uppfattas som skatteflykt, kan man enligt vår mening ange de objektiva förutsättningarna för en allmän skatteflyktsklausul och därigenom karakterisera och avgränsa området för vad som skall bedömas som skatteflykt.

I första hand bör fastslås, att den skattskyldige skall ha varit aktiv för att uppnå en skatteförmån. Han skall ha ingått ett eller flera avtal eller företagit en eller flera andra rättshandlingar. Rättshandlingarna skall ensamma eller tillsammans med en eller flera andra rättshandlingar ha berett honom en förmån i skattehänseende, och den skattskyldige skall ha direkt eller indirekt medverkat även i övriga rättshandlingar som medverkat till skatteförmånens uppkomst.

Det räcker sålunda inte med att den skattskyldige begagnat sig av en förmånlig skattesituation, som uppkommit utan medverkan av honom själv eller ställföreträdare för honom eller genom en rättshandling som inte uppfyller övriga förutsättningar för den allmänna skatteflyktsklausulens tillämpning. Lika litet blir stadgandet tillämpligt, om någon säljer varor eller

tjänster billigt eller avstår från förtjänst, t. ex. från lön eller arvode, förutsatt att han inte genom anvisning om rabattens eller arvodesbeloppets användning kan sägas ha disponerat över detsamma.

Vad som avses med skatteförmån är i regel tämligen självklart. Det skall röra sig om ett beskattningsresultat som är klart förmånligare än som är normalt i jämförliga situationer. Eljest blir frågan om skatteflykt överhuvudtaget inte aktuell. Att det måste vara fråga om en någorlunda betydande skatteförmån ligger i sakens natur och framgår f. ö. indirekt av den nästföljande förutsättningen, som innebär, att skatteförmånen skall vara den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen. Generalklausulen är inte avsedd för att komma till rätta med småförmåner i skattehänseende eller med skatteförmåner i fråga om vilka det är tvivelaktigt om de innebär en ekonomisk fördel för den skattskyldige.

Det måste vidare föreligga ett orsakssammanhang mellan rättshandlingarna och skatteförmånen. Däremot är det inte tänkt att den skattskyldiges avsikter skall ha någon betydelse för tillämpningen av ifrågavarande förutsättning. Ett rent faktiskt orsakssammanhang räcker, dvs. att beskattningsresultatet hade blivit ett annat och mindre förmånligt om rättshandlingen inte företagits utan den skattskyldige förfarit på det sätt som lagstiftaren förutsatt. Att det måhända funnits andra mer eller mindre sofistikerade men dock icke skatteflyktsbetonade metoder att åvägabringa ett liknande beskattningsresultat bör inte hindra att skatteflyktsklausulen tillämpas.

Beträffande den skattskyldiges direkta eller indirekta medverkan i de rättshandlingar som kompletterar den eller dem som omedelbart angår honom bör beviskraven inte ställas alltför högt. Det bör vara tillräckligt att de olika rättshandlingarna för en utomstående betraktare framträder som en enhet.

I denna första förutsättning ligger den huvudsakliga utvidgningen i förhållande till gällande rätt. Som framgått av det föregående har förvaltningsdomstolarna inte bara underkänt skentransaktioner utan också tillämpat genomsyn när en rättshandlings verkliga innebörd visat sig vara en annan än som uppgivits. Men här har man gjort halt. Har skatteflykt åstadkommits genom flera var för sig civilrättsligt oantastliga rättshandlingar mellan formellt fristående fysiska eller juridiska personer, har transaktionen i allmänhet godkänts, även om rättshandlingarna som en totalitet visar sig vara en yttre form för ett ekonomiskt skeende med annan reell innebörd. Det blir, om vårt förslag godtages, möjligt att tillämpa genomsyn även i dylika fall. Övriga förutsättningar som vi föreslår innefattar begränsningar, och dessa ansluter sig tämligen nära till gällande praxis i förut nämnda fall.

Såsom *en andra förutsättning* bör gälla, som nyss antytts, att förmånen i skattehänseende utgör den skattskyldiges huvudsakliga fördel av den rättshandling som omedelbart angår honom. Därmed skiljes skatteflyktstransaktioner från det stora flertalet seriösa transaktioner. Med seriösa transaktioner avser vi sådana som är fördelaktiga eller på annat sätt välmotiverade från normala företagsekonomiska eller privatekonomiska synpunkter, med bortseende från skattesynpunkterna. Att en seriös transaktion är fördelaktig även i skattehänseende medför inte att den blir en skatteflyktstransaktion, liksom det givetvis inte innebär skatteflykt att avstå från en eljest fördelaktig affär, därför att skattekonsekvenserna är ogynnsamma.

Om däremot den huvudsakliga fördelen är en skatteförmån, framstår affären för ett naturligt betraktelsesätt som konstlad och, bortsett från skatteeffekten, som meningslös. Den skulle som förut angivits knappast ha kommit till stånd utan skatteförmånen. Nu nämnda förutsättning kan sägas motsvara vad man i tysk doktrin betecknar som "unangemessen" och som i sin tur går tillbaka på den tyska lagtextens krav på att det skall röra sig om missbruk av rättsinstitut.

Vissa avgränsningsproblem kan uppkomma vid tillämpning av den nu behandlade andra förutsättningen. I typfallen – t. ex. i fråga om benefika barnreverser, kommanditbolagsbildningar med underåriga barn och vinstbolagsfall – föreligger inte några svårigheter. Transaktionerna i fråga ter sig i sin helhet för en utomstående bedömare som mer eller mindre meningslösa utom beträffande skatteförmånen. Men läget kan vara mera komplicerat. Hela den serie rättshandlingar som föreligger till bedömande behöver inte vara meningslös i den bemärkelse som nyss angivits men väl någon eller några rättshandlingar som ingår i serien. Ett exempel erbjuder fallet Zachrisson som avhandlas närmare i kapitlet om lagstiftningens tillämpning på praktiska fall. Ägaren av ett framgångsrikt handelsföretag, aktiebolag, önskade sälja detta. Men i stället för att sälja bolaget med inkråm, och med priset reducerat på grund av betydande latent skatteskuld, lät han – schematiskt uttryckt – bolaget sälja inkråmet till marknadsmässiga priser, och sålde samtidigt aktierna till en person som saknade egna tillgångar. Denne betalade med de likvida tillgångar som förut fanns i bolaget och som inflöt vid inkråmets försäljning. Den latenta skatteskulden överflyttades sålunda på köparen personligen, och han saknade möjligheter att betala skatten. Säljaren deklarerade endast för realisationsvinst enligt 10 procentsschablonen. I detta fall är alltså avhändelsen av företaget i och för sig något helt normalt. Men det sätt på vilket bolaget såldes i förening med de rättshandlingar, genom vilka bolagets skatteskuld överflyttades på köparen personligen, saknar annan mening än att beröva det allmänna skatt och att möjliggöra i motsvarande mån högre köpeskilling för aktierna. Även i ett sådant fall kan generalklausulen bli tillämplig.

Man kan således vid tillämpning av den ifrågavarande förutsättningen få bedöma enskilda rättshandlingar i en serie av sådana. Det är då viktigt att dra upp en klar skiljelinje mot sådana helt lojala fall då en skattskyldig i valet mellan olika metoder att genomföra en seriös affärstransaktion väljer den som för med sig den lägsta skatten. Denna skiljelinje kan enligt vår mening angivas så, att om den eller de rättshandlingar, som minskar skatten, för en utomstående betraktare ter sig som ett naturligt led i transaktionens genomförande, skatteflyktsklausulen inte är tillämplig. Framstår däremot rättshandlingen eller rättshandlingarna i fråga som en från normala kommersiella synpunkter onödig omväg eller eljest som ett konstlat arrangemang, är den här diskuterade förutsättningen tillämplig.

I anslutning härtill bör en annan gränsdragningsfråga behandlas. Det kan i skatteflyktsmål göras gällande – och görs också gällande – att en transaktion, vars omedelbara huvudsakliga verkan är en skatteförmån, på längre sikt får en annan innebörd. Så är bl. a. fallet, när en skattskyldig genom reverser till omyndiga barn eller bildande av kommanditbolag tillsammans med barnen delar upp familjeinkomsten och på så sätt minskar progressionseffekten.

Det kan göras gällande, att barnen efter uppnådd myndighetsålder har en fordran som de kan hävda mot fadern. Överföringen av kapital och avkastning skulle med detta synsätt redan från början vara reell. I kommanditbolagsfallet har de efter uppnådd myndighetsålder en andel och en inkomst som fadern inte kan förfoga över. Transaktioner mellan makar, kan få reell ekonomisk betydelse om makarna skils. På liknande sätt kan i fråga om andra transaktioner hävdas, att de endast innebär ett uppskov med beskattningen och att inkomsten i fråga blir beskattad i framtiden.

Enligt vår uppfattning har invändningar av sådant slag föga bärkraft. I barnrevers- och kommanditbolagsfallen får fadern fram till barnens myndighetsålder en skattelättnad i strid med lagstiftningens anda och mening. Vad angår de transaktioner som i första hand innebär ett obehörigt uppskov med beskattningen kan framhållas, att det är lagstiftaren förbehållet att bestämma i vilka fall skattskyldiga skall få förmånen av uppskov med beskattningen. Över de av lagstiftaren uppdragna gränserna får man inte gå. Och redan förmånen av ett uppskov kan vara avsevärd. Den innebär en räntefri skattekredit för lång tid. Härtill kommer i samtliga nu nämnda fall att invändningarna i fråga bygger på mer eller mindre väl grundade antaganden om framtiden. När barnen blir myndiga eller skatteskulden skall infrias, kan förutsättningarna vara ändrade. Självfallet kan man inte bortse från risken att den skattskyldige gör nya dispositioner i syfte att få en annan fördelning av familjeinkomsten, att åstadkomma ett nytt uppskov med beskattningen eller att göra skattelättnaden definitiv. Att mindre hedervärda metoder därvid kan komma i fråga ligger i sakens natur; sådana har han ju redan använt. Vi anser i enlighet härmed, att bedömningen bör grundas på den aktuella situationen och den närmaste framtiden. Det blir anledning att återkomma till liknande frågeställningar beträffande det subjektiva rekvisitet.

Beträffande *en tredje förutsättning* bör först nämnas, att vi har övervägt att efter tyskt mönster föreskriva, att transaktionen ifråga skall framstå som "ovanlig". Vi har emellertid avstått därifrån. Ett krav av denna innebörd skulle skapa onödiga bevissvårigheter.

Det skulle också kunna föranleda den i och för sig oriktiga slutsatsen, att om skatteflyktstransaktioner av viss typ – såsom skett i en del fall – förekommer i stor skala, transaktionerna därmed skulle betraktas som "vanliga" och skatteflyktsklausulen försättas ur kraft. Men självfallet blir det vid tillämpningen av den av oss nyss föreslagna andra förutsättningen av betydelse, om det kan konstateras, att en viss transaktionstyp är ovanlig, innan den började förekomma i samband med skatteförmåner, liksom det motsatta förhållandet kan tala emot användningen av skatteflyktsklausulen.

Av skatteflyktskommitténs betänkande framgår, att denna kommitté sett en särskild svårighet i att man i rättstillämpningen skulle vara nödsakad att avgöra om en skatteförmån är att betrakta som "otillbörlig" eller "obehörig", alltså en bedömning, som vägledes av moraliska värderingar. Kommittén kunde härvidlag hänvisa till den franska teorin och den tyska lagstiftningen. I den franska teorin talas om "abus de droit", missbruk av rättsordningen, i den tyska lagstiftningen om "missbruk av rättsliga institut". I kommitténs bedömning att avgöranden baserade på dylika moraliska värderingar skulle ställa skattemyndigheter och förvaltningsdom-

stolar inför stora svårigheter och leda till en oenhetlig rättstillämpning kan vi helt instämma. Vi har därför sett som en huvuduppgift att skapa objektiva förutsättningar för en allmän skatteflyktsklausul som inte innefattar sådana värderingar.

Vi får då hänvisa till det nyss sagda om att de skatteflyktstransaktioner som i den allmänna diskussionen bedömts som förkastliga står i strid antingen med uttalanden av de lagstiftande instanserna eller med uppläggningen och utformningen av det ifrågavarande avsnittet av skattelagstiftningen. Att det verkliga livet inte i alla avseenden överensstämmer med eller rättar sig efter vad skattelagstiftarna förutsett eller avsett, kan i och för sig inte innebära skatteflykt. Men framkommer det, att en rättshandling – ensam eller tillsammans med andra rättshandlingar – bereder den skattskyldige förmån i skattehänseende och denna förmån utgör hans huvudsakliga fördel av rättshandlingen samt att förmånen i fråga inte varit avsedd av skattelagstiftaren utan tvärtom står i strid med vad lagstiftaren uttryckligen eller implicit förutsatt eller avsett, blir situationen en annan. Det bör då inte möta någon befogad invändning ifall skatteförmånen förvägras den skattskyldige.

Om statsmakterna antar en lagregel av nu diskuterad innebörd, ligger givetvis häri ett visst mått av moralisk värdering, nämligen i fråga om medborgarnas skyldighet att visa lojalitet mot det allmänna även i fråga om nog så betungande ekonomiska uppoffringar; det ligger häri också en värdering av att man i dessa fall kan tala om missbruk av rättsliga institut, men de rättstillämpande myndigheterna behöver inte göra några moraliska värderingar; de har endast att konstatera om de båda förut angivna objektiva förutsättningarna föreligger och om så också är fallet med den nu behandlade tredje objektiva förutsättningen. Denna har synts oss bäst kunna uttryckas så att skatteförmånen i fråga skall stå i strid med lagstiftningens anda och mening.

Vi är väl medvetna om att det stundom kan möta svårigheter att avgöra om en skattelättnad kan anses stå i strid med lagstiftningens anda och mening. Härvidlag får ånyo erinras om de i avsnittet 4.3 om skattefusk och skatteflykt angivna exemplen på fall där skatteförmåner av skilda slag tvärtom får anses gillade eller åtminstone accepterade av lagstiftaren. Det får bli en uppgift för rättstillämpningen att för olika typer av skatteförmåner fastställa om de strider mot lagstiftningens anda och mening. Vi kommer i det följande att föreslå särskilda metoder att snabbt få fram vägledande beslut härom.

Vårt förslag är alltså, att som objektiva förutsättningar för en ev. allmän skatteflyktsklausul skall gälla

- den skattskyldige skall ha ingått avtal eller företagit annan rättshandling som, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken han direkt eller indirekt medverkat, bereder honom förmån i skattehänseende
- skatteförmånen skall utgöra den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen
- denna förmån skall stå i strid med lagstiftningens anda och mening.

Vi betraktar nämnda objektiva förutsättningar som de viktigaste i en ev. framtida allmän skatteflyktsklausul. De uppdrager gränser för vad som

kan godtagas eller bör underkännas. De subjektiva förutsättningar som vi i det följande skall ingå på får, som redan antytts, en mera begränsad uppgift. De skall möjliggöra, att en transaktion, som enligt de objektiva förutsättningarna innefattar skatteflykt, likväl skall kunna godtagas på grund av utredning om den skattskyldiges avsikter och motiv.

Slutligen skall i detta sammanhang nämnas några ord om *bevisbördan* vid tillämpning av de objektiva förutsättningarna. Ett yrkande från det allmännas sida om skatteflyktsklausulens tillämpning skiljer sig i princip inte från andra yrkanden inom ramen för taxeringsprocessen om höjning av deklarerad inkomst. Det bör enligt det vanliga schemat för bevisbördans fördelning ankomma på den fiskala sidan att göra sannolikt att en rättshandling har den innebörd som angivits i klausulen. Om sådan sannolikhetsbevisning förebringas, får den skattskyldige försöka göra sannolikt att förutsättningarna eller någon av dem inte är för handen. Häri ingår bl. a. att lägga fram skriftlig dokumentation, som inte redan varit tillgänglig för den fiskala sidan, samt att lämna upplysningar om den ifrågavarande transaktionens betydelse från företagsekonomisk synpunkt och särskilt i fråga om de fördelar och nackdelar som transaktionen medför för den skattskyldige eller företag i vilket han har intresse. Några särskilda regler härutöver torde i och för sig inte vara nödvändiga. Vi har dock ansett önskvärt att på en punkt särskilt markera, att det inte kan vara fråga om mera än en sannolikhetsbevisning, nämligen i fråga om förutsättningen att skatteförmånen skall utgöra den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen i fråga. Det är nämligen här bl. a. fråga om en ekonomisk bedömning. Beviskravet i den delen synes lämpligen kunna formuleras så, att det på grund av omständigheterna skall vara sannolikt att rättshandlingen har den nämnda ekonomiska innebörden. Det framgår då att det avgörande blir hur transaktionen ter sig utifrån, för ett vanligt förnuftigt betraktelsesätt.

Det kan i detta sammanhang ytterligare framhållas, att i fall av ifrågasatt internationell skatteflykt en viss förskjutning av bevisbördan kan vara motiverad av det allmännas svårigheter att förebringa utredning och den skattskyldiges motsvarande överlägsenhet i detta avseende. Inom ramen för den skyldighet att förebringa sannolikhetsbevisning som åvilar parterna får man således kräva förhållandevis mindre av det allmännas representant och förhållandevis mera av den skattskyldige. Det förekommer exempelvis, att export eller import går via närstående företag i lågskatteland, varvid en betydande del av handelsmarginalen stannar hos nämnda företag, eller att sådant företag debiterar den skattskyldige för konsultarvoden, royalties e. d. I dylika fall bör den skattskyldige enligt vår mening – oberoende av om misstankarna gäller skatteflykt eller skattefusk – förebringa en fullödig och övertygande utredning för att hans ståndpunkt skall kunna godtagas. Med det sagda har vi inte uttalat, att bona fide fall skulle vara uteslutna i de anförda exemplen, men lättheten att missbruka situationen leder enligt vår uppfattning till att de ifrågavarande företagen bör skaffa sig en starkare dokumentation än som eljest är behövlig.

4.5.3 *Subjektiva förutsättningar*

Enligt skatteflyktskommitténs betänkande låg en av de väsentliga svårigheterna vid utformning och tillämpning av en allmän skatteflyktsklausul däri, att man skulle behöva påvisa förhandenvaron av ett ont uppsåt, en vilja att undgå skatt som rätteligen skulle betalas. Delvis sammanhänger denna uppfattning med att kommittén ansett att det i varje särskilt fall skulle påvisas, att transaktionen objektivt skulle medföra en otillbörlig skatteförmån. Den skattskyldige skulle vara medveten om denna innebörd av transaktionen.

Som framgått av det föregående har vi försökt angripa problemet på ett annat sätt. Vi har lagt tyngdpunkten på att försöka konstruera objektiva förutsättningar. Dessa grundar sig självfallet på vad vi – i överensstämmelse med en så gott som allmänt omfattad åsikt – har ansett vara otillbörligt men medför inte att skattemyndigheter och förvaltningsdomstolar i varje särskilt fall skall ta ställning till om en skatteförmån är otillbörlig eller ej. Deras uppgift blir endast att konstatera om de förut beskrivna objektiva förutsättningarna är för handen. Är så fallet, är transaktionen i princip att bedöma som skatteflykt.

Därmed får den subjektiva sidan långt mindre betydelse än skatteflyktskommittén förutsatt vara nödvändig. Uppgiften blir endast att undersöka, om det i den skattskyldiges subjektivt upplevda motiv och avsikter kan ligga skäl att inte tillämpa skatteflyktsklausulen utan låta honom få den skatteförmån varom är fråga. Att taga sådana hänsyn är berättigat redan därför att transaktionen då den beslöts kan ha framstått i en annan dager än då densamma bedömes i efterhand. Hans motiv har inte varit illojala. Den skattskyldige kan också ha missbedömt situationen eller låtit vägleda sig av motiv som ligger vid sidan av de omedelbart vinstbetonade, t. ex. att åstadkomma en bättre organisation i ett företag eller en lämplig fördelning av aktierna i ett familjeföretag, eller att underlätta försäljningen av varor och tjänster från ett företag.

Med en sådan uppläggning anknyter de subjektiva förutsättningarna till den objektiva förutsättningen att skatteförmånen skall utgöra den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen i fråga. Han skall ha misstagit sig på denna punkt eller också skall hans syfte visserligen vara ekonomiskt men ge honom vinst på ett indirekt sätt eller först om någon tid. De får också i mångt och mycket samma karaktär som de dispensregler som gäller i fråga om vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser. De bör då också kunna utformas i anslutning till dem. De bör ta sikte på att rättshandlingen i fråga i de delar som är relevanta för skatteförmånen tillkommit och fått sitt innehåll huvudsakligen av organisatoriska eller marknadsmässiga skäl eller eljest i annat ekonomiskt syfte än att erhålla förmån vid beskattningen. Om så är fallet, skall skatteflyktsklausulen inte tillämpas. Den subjektiva förutsättningen får därmed karaktären av en undantagsbestämmelse. Huvudregeln är att klausulen skall tillämpas, om de objektiva förutsättningarna är uppfyllda. Det bör understrykas, att syftet måste vara ekonomiskt för att skatteflyktsklausulen skall sättas ur kraft. Ideella skäl kan inte åberopas. Såsom exempel kan nämnas de bidrag till religiösa organisationer vilka maskerades som periodiska understöd till namngivna mis-

sionärer. Avdrag skall enligt vårt förslag vägras, liksom redan skett enligt gällande rätt. Att de ekonomiska syftena inte får vara brottsliga eller eljest från allmän synpunkt oacceptabla är så självklart att det inte behöver särskilt markeras i lagtexten.

Anmärkas kan, att bedömningen av den skattskyldiges motiv bör åtminstone i första hand ta sikte på de fördelar han ansett sig kunna uppnå inom en relativt nära framtid, inom det första eller i vart fall de två första åren. Är skatteförmånen omedelbar men övriga avsedda förmåner mera avlägsna, bör skatteflyktsklausulen tillämpas. Presumtionen bör vara den omvända, då de avsedda fördelarna av icke skattemässig natur i tiden ligger närmare än skatteförmånen.

Konstrueras de subjektiva förutsättningarna på detta sätt, kan det inte begäras, att den fiskala sidan i fråga om dessa förutsättningar skall vara i första hand utrednings- och bevisskyldig. Det får i stället ankomma på den skattskyldige att inom rimliga gränser göra troligt att han huvudsakligen haft andra ekonomiska motiv än skattemässiga. Det synes lämpligt att i lagtexten ange att det är tillräckligt om det görs sannolikt att motiven varit sådana. Den skattskyldiges utredning skall kunna mötas med sannolikhetsbevisning från den fiskala sidan.

Det kan slutligen anmärkas, att om de subjektiva förutsättningarna konstrueras på detta sätt, de praktiska verkningarna i stort sett blir desamma som enligt den västtyska generalklausulen. Enligt denna kräves visserligen formellt att den fiskala sidan kan styrka förhandenvaron av ett skatteflyktssyfte, men enligt praxis anses detta krav uppfyllt redan i och med att den fiskala sidan påvisat att de objektiva förutsättningarna föreligger. Det ankommer enligt tysk rätt på den skattskyldige att göra troligt att hans motiv varit andra än de objektiva omständigheterna synes ge vid handen.

4.5.4 *Skatteberäkningen*

I de fall då skatteflyktstransaktioner underkänts i praxis har det i regel inte mött några tekniska svårigheter att åstadkomma erforderlig rättelse. Konstateras det att det föreligger en skentransaktion, bortser man helt enkelt från denna. Om en rättshandling befunnits ha annan reell innebörd än den skattskyldige påstått, bestämmes taxeringen i enlighet med den innebörd som förvaltningsdomstolarna funnit vara den riktiga. Ofta tar sig detta uttryck i att ett av den skattskyldige yrkat avdrag vägras. Underkännande i praxis av benefika barnreverser har sålunda skett på det sättet att avdrag för ränta på reverserna inte fått göras. När skattskyldiga maskerat bidrag till religiösa samfund såsom periodiska understöd till namngivna missionärer, har avdrag vägrats osv.

De skatteflyktsklausuler som finns i några speciella svenska skatteförfattningar är uppbyggda på samma princip. Skatt eller avgift skall enligt dessa klausuler uttagas som om någon skatteflyktsåtgärd inte vidtagits. Även utländska generella skatteflyktsklausuler innehåller regler av sådan innebörd. Åtgärd av skatteflyktskaraktär "kan inte åberopas gentemot myndighet" (Frankrike). Skatt skall uttagas "som om den rättsliga form använts, som föranledes av det ekonomiska händelseförloppet" (Västtyskland).

Tydligt är, att en generell svensk skatteflyktsklausul måste innehålla samma grundläggande princip. Det bör alltså stadgas som huvudregel, att skatt eller taxering till skatt skall bestämmas utan avseende på rättshandling eller rättshandlingar som befunnits innebära skatteflykt.

Införes i enlighet med vårt förslag en generell skatteflyktsklausul, som medför att inte bara en enstaka rättshandling utan även en serie rättshandlingar, företagna av civilrättsligt självständiga parter, blir underkända, är emellertid huvudregeln inte tillräcklig. Rättshandlingarna kan inte alltid göras om – motparten kan vägra sin medverkan – de kan inte heller behandlas som en nullitet. I den mån utomstående medverkat i vinstbolagstransaktioner, kvarstår exempelvis det civilrättsliga resultatet: inkråmet är sålt, aktierna överlåtna till någon utomstående.

Samma problem har redan mött i praxis. När kommanditbolag bildats med underåriga barn som kommanditdelägare, har man inte alltid helt bortsett från bolagsavtalet. Barnen har vid taxeringen tillgodoförts skälig ränta på sitt kapital, medan bolagets övriga inkomster beskattats hos fadern. En omräkning av familjemedlemmarnas inkomster har alltså skett. När aktier sålts till en bankir omedelbart före utdelningens lyftande och genast därefter återköpts till lägre pris, har aktieägaren beskattats för prisskillnaden såsom för utdelning. Förtäckt utdelning har ansetts föreligga, om en huvudaktieägare köpt ut en fastighet till för lågt pris eller sålt en fastighet till bolaget för ett för högt pris. På samma sätt har förtäckt utdelning funnits vara för handen, om styrelsearvoden i ett familjebolag ansetts onormalt höga eller om ägaren och verkställande direktören i ett förvaltningsbolag tillgodofört sig onormalt hög lön.

Förvaltningsdomstolarna har i dessa fall bestämt taxeringen i så nära överensstämmelse som möjligt med vad man uppfattat som transaktionernas verkliga innebörd. Man har inte bortsett från transaktionerna som sådana, men man har vägrat att ta hänsyn till det element däri som ansetts innefatta skatteflykt. Samma tankegång kommer till uttryck i de regler som ger myndigheterna befogenhet att omräkna inkomst, när prissättningen mellan närstående företag innebär skatteflykt, varvid det gynnade företaget befinner sig i utlandet eller i annan kommun. Saken kan också uttryckas så, att man anpassat det taxeringsmässiga resultatet till resultatet av den närmast liggande seriösa transaktion varmed man kunnat åstadkomma samma ekonomiska effekt.

Denna princip kan användas i åtskilliga andra skatteflyktsfall för att åstadkomma ett rättvist resultat. När ägaren av en jordbruksfastighet sålt denna och i omedelbart samband därmed återköpt mangårdsbyggnaden med tomt, bör transaktionen betraktas som en försäljning av enbart den övriga marken. Säljaren bör inte få något 3 000-kronorsavdrag. Å andra sidan bör köpeskillingen för mangårdsbyggnad med tomt avräknas från bruttointäkten och motsvarande justering göras av ingångsvärdet. Om en fader arrenderar en jordbruksfastighet som ägs av hans barn, bör avdrag för arrende endast medges honom med ett belopp som motsvarar skälig avkastning på barnens kapital i den aktuella förvärvskällan. Såsom ytterligare exempel kan nämnas att maskiner eller andra inventarier i rörelse eller jordbruk placeras hos familjemedlemmar eller andra. Åtskilliga sådana transaktioner är av konstlad art, varför beskattningen bör ske med bortseende från hyresavtalet. Rö-

relseidkaren behandlas då som ägare. I andra fall blir uppgiften att tillse att hyresersättningen är marknadsmässig.

I vissa fall kan emellertid nämnda princip inte användas, om man vill åstadkomma ett rättvist resultat. Sådana situationer är också förutsedda i utländska skatteflyktsklausuler. Den fiskala sidan yrkade i Nordbäcksmålet, att Nordbäcks förtjänst på affärerna skulle behandlas som förtäckt utdelning. Samma yrkande återkom, när taxeringsmyndigheterna inom ramen för tidigare gällande rätt försökt komma till rätta med vinstbolagstransaktioner. Någon annan möjlighet förelåg inte i avsaknad av en generell skatteflyktsklausul. Likväl måste ett sådant resultat – som inte heller uppnåddes – betecknas som oskäligt. Om bolagsägaren utan skatteflykt skulle ha uttagit de samlade vinstmedlen, skulle han givetvis inte ha gjort detta genom utdelning. Olika möjligheter finnes. I ett rörelsedrivande bolag kan vinsten tas ut som lön, varvid bolaget får avdrag. Bolaget kan utskiftas med något lägre skatt som följd. Den naturligaste utvägen hade emellertid varit att sälja bolaget med inkråm; realisationsvinstskatt hade då uttagits enligt 10 procentregeln. Köpeskillingen hade givetvis blivit lägre än det sammanlagda utbytet av vinstbolagsaffären, detta med tanke på den latenta skatteskuld som kvarstår i bolaget.

Att behandla de vinstmedel som uttages ur ett bolag genom Lundintransaktioner, vinstbolagstransaktioner eller interna aktieöverlåtelser såsom förtäckt utdelning, skulle sålunda leda till betydligt högre skatt än om den skattskyldige tillämpat någon av nu nämnda lojala metoder. Detsamma kan i än högre grad sägas om de regler om interna aktieöverlåtelser som införts i 35 § 3 mom. KL och som stadgar att hela köpeskillingen för aktierna skall anses vara skattepliktig realisationsvinst. Ändamålet med regler i skattelagstiftningen mot skatteflykt måste vara att möjliggöra ett rättvist beskattningsresultat men ingenting därutöver. Om den skattskyldige för sitt förfarande skall få straff eller annan sanktion, får bedömas enligt skattebrottslagen och reglerna om skattetillägg: det fordras då – liksom för övrigt vid eftertaxering – att den skattskyldige kan överbevisas om att ha lämnat en oriktig uppgift. Så torde sällan vara fallet beträffande sådana förfaranden som träffas av vår generalklausul. Här är situationen i regel den att den skattskyldige tämligen öppet redovisar de transaktioner som leder till skattelättnader i strid med lagstiftningens anda och mening. Det bör även påpekas att den prövning av de subjektiva rekvisiten i vårt förslag, som skall ske vid taxeringen, inte är normerande för en motsvarande prövning i en skattestraffprocess. Ett förfarande kan alltså underkännas vid taxeringen p. g. a. att de subjektiva förutsättningarna är uppfyllda – detta innebär då givetvis inte att ex.vis skattebrottslagens subjektiva rekvisit är uppfyllda. I sammanhanget kan nämnas att enligt uppgift har högsta instans i Västtyskland inte i modern tid utdömt straff för kringgående av skattelag. Som vi redan påpekat utvidgar inte skatteflyktsklausulen området för straff enligt skattebrottslagen eller skattetillägg enligt taxeringslagen.

Det synes inte vara möjligt att konstruera exakta regler för alla de fall då den av oss föreslagna huvudregeln – om att man skall bortse från skatteflyktstransaktioner – inte kan eller skäligen inte bör tillämpas. Den lämpligaste lösningen synes vara att ge förvaltningsdomstolarna befogenhet att bestämma taxeringen till skäligt belopp, alltså att göra en skönstaxering.

Denna bör gå ut på att öka den i deklarationen redovisade inkomsten med ett belopp som motsvarar vad den skattskyldige kunnat vinna, om den ifrågavarande transaktionen godtagits. Jämförelse får därvid göras med den skatt som skulle ha utgått, om den skattskyldige åstadkommit i stort sett samma företagsekonomiska (eller privatekonomiska) resultat med lojala medel. Givetvis kan det inte begäras att en sådan beräkning göres med någon större grad av exakthet eller alltför detaljerat. Inte heller skall domstolen behöva pröva alla tänkbara möjligheter att genomföra en lojal transaktion så skattebilligt som möjligt. Jämförelsen bör kunna göras överslagsvis och avse den lojala transaktion, som för ett vanligt förnuftigt betraktelsesätt ligger närmast till hands. Påpekas kan att skattevinsten vid t. ex. företags- eller fastighetsförsäljning kan ligga i att den skattskyldige får ett fördelaktigare pris än om skatteflyktsåtgärder inte vidtagits.

Med möjligheten att bestämma taxeringen, skatten eller avgiften till skäligt belopp vinnes den ytterligare fördelen, att man inte behöver justera beskattningen hos motparter i skatteflyktstransaktioner för att bevara beskattningens kontinuitet. Ofta nog är situationen f. ö. den att motpartens skatteförhållanden inte påverkas.

I enlighet med dessa överväganden föreslår vi som huvudregel, att rättshandling, vilken bedömes innefatta skatteflykt enligt de av oss föreslagna objektiva och subjektiva förutsättningarna, skall lämnas utan avseende vid bestämmande av skatt eller taxering till skatt. Kan denna huvudregel inte tillämpas eller skulle den leda till oskäligt resultat, skall skatten eller taxeringen bestämmas till skäligt belopp. Motsvarande principer torde, utan att detta behöver uttryckligen angivas, kunna tillämpas när man bedömer en enstaka rättshandling efter dess reella innehåll och/eller dess ekonomiska verkningar.

4.5.5 *Förhandsbesked*

Som framgått av den tidigare framställningen har ett av de viktigaste argumenten mot en generell skatteflyktsklausul varit, att de skattskyldiga skulle få svårare att överblicka de skattemässiga konsekvenserna av olika transaktioner, om dessa skulle kunna underkännas trots att de stod i formell överensstämmelse med skatterättsliga och civilrättsliga regler. Man har framhållit, att de skattskyldiga bör kunna lita på dessa regler.

Bärkraften i sådana argument är väsentligen beroende av hur en generell skatteflyktsklausul utformas. Ger denna större utrymme för moraliska värderingar och för bedömning av den skattskyldiges uppsåt, kan argument av dylikt slag inte frånkännas fog. Den skatteflyktsklausul som vi föreslår bygger emellertid i huvudsak på objektiva förutsättningar, och dessa medför inte att de rättstillämpande myndigheterna skall göra några moraliska värderingar. Vad myndigheterna har att pröva är, *om* det föreligger en eller flera rättshandlingar som medför en skatteförmån, *om* denna förmån på grund av lagmotiv eller de ifrågavarande skattereglernas allmänna uppbyggnad och utformning kan anses stå i strid med lagstiftningens anda och mening, *samt om* skatteförmånen utgör den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen eller rättshandlingarna. Ifall samtliga dessa förutsättningar är för handen, skall den skattskyldige likväl kunna få behålla

skatteförmånen, om han kan göra sannolikt att hans syfte inte varit illojalt.

Med denna uppläggning förlorar den angivna argumenteringen mot en generell skatteflyktsklausul mycket av sin bärkraft. Klausulen kan t. ex. inte användas mot transaktioner som huvudsakligen medför andra ekonomiska fördelar än en skatteförmån. Vi anser det likväl angeläget, att skattskyldiga som är tveksamma, om skatteflyktsklausulen skulle kunna användas mot en tilltänkt affär, kan få besked i förväg. De förhandsbesked från riksskatteverkets rättsnämnder som kan erhållas enligt förordningen om förhandsbesked i taxeringsfrågor, mervärdeskattelagen m. fl. författningar utgör ett naturligt medel härför. Villkoren för att få sådana besked är också utformade på så sätt, att besked bör kunna erhållas huruvida visst i ansökan beskrivet förfarande är att anse som skatteflykt enligt de av oss föreslagna objektiva förutsättningarna – de subjektiva förutsättningarna lämpar sig helt naturligt inte alltid för prövning inom ramen för ett förhandsbesked.

Vad som emellertid skulle kunna föranleda tveksamhet om möjligheterna att använda förhandsbeskedsinstitutet i samtliga nu avsedda fall är, att förhandsbesked enligt motivuttalanden och praxis inte får användas till att underlätta skatteflykt. På sådan grund har också en del ansökningar avvisats. Vi har gått igenom ett antal fall av sådana avvisningar. Det har i regel varit fråga om att den skattskyldige försökt att genom förhandsbesked få direkt anvisning på hur han skall bära sig åt för att genomföra en skatteflyktstransaktion. Däremot är det enligt vad vi kunnat finna ytterligt sällsynt, att rättsnämnderna vägrat att uttala sig över mera konkret beskrivna förfaranden. I den mån nämnderna med nuvarande förutsättningar ansett det motbjudande att uttala sig i dylika fall – det kan röra sig om tämligen uppenbar skatteflykt som man inte ser någon laglig möjlighet att hindra – ställer sig saken annorlunda om en generell skatteflyktsklausul införes. De skattskyldiga har då ett berättigat intresse av att kunna få besked, och skatteflyktsklausulen skall vara så utformad att rättsnämnderna inte skall behöva uppleva någon intressekollision.

För att undanröja varje tvivel om att förhandsbesked skall kunna erhållas huruvida skatteflyktsklausulen är tillämplig på konkret beskrivna transaktioner föreslår vi i enlighet med det anförda en särskild regel av innebörd, att förhandsbesked enligt vad därom är stadgat alltid får meddelas i fråga om tillämpning av klausulen om utredningen det medgiver. Givetvis skall frågan avse en konkret transaktion. Generella frågor eller frågor med ett flertal olika alternativ bör liksom hittills avvisas. Regeln bör av förut angivna skäl begränsas till att avse de objektiva förutsättningarna för skatteflyktsklausulens tillämpning. Begränsningen innebär givetvis inte, att en prövning av de subjektiva förutsättningarna är utesluten. Tvärtom bör en sådan prövning kunna ske, om den kan göras enligt nu tillämpade principer för förhandsbesked. Men den ovillkorliga rätt att få sådant besked som föreslås bör endast gälla de objektiva förutsättningarna.

Även för det allmänna finns ett starkt intresse av att på ett tidigt stadium kunna få avgjort, om visst förfarande eller vissa typer av förfaranden innefattar skatteflykt enligt den föreslagna generella klausulen. Erfarenheten visar, att skatteflyktstransaktioner kan uppträda plötsligt och få stor spridning. Med nuvarande ordning kan det dröja åtskilliga år, innan sådana transaktioner hunnit slutligen prövas av regeringsrätten. I flera fall har stats-

makterna sett sig nödsakade att dessförinnan inskrida genom lagstiftning som riktar sig mot transaktionstypen i fråga. En sådan ordning är inte tillfredsställande. Rättsläget blir ovisst under flera år. Finner regeringsrätten, att transaktionerna inte kan lagligen underkännas, hemför de som gjort transaktionerna och de som gått dem tillhanda stora vinster. Blir utgången den motsatta, kan visserligen sägas, att sådana företeelser inte är ovanliga med den långsamhet som utmärker skatteprocessen. Men det måste ändå betecknas som mindre lämpligt att rättelsen sker flera år i efterhand, sedan de skattskyldiga vidtagit sina dispositioner utifrån förutsättningen att transaktionerna skulle bli framgångsrika. Mången gång blir situationen den att det allmänna inte kan driva in den skatt som skall erläggas till följd av transaktionernas underkännande.

Om en allmän skatteflyktsklausul införes, kan man vänta sig en betydande allmänpreventiv effekt. Sannolikheten för att nykonstruerade skatteflyktstransaktioner skall kunna bedrivas med framgång blir mindre, och huvuddelen av den aktivitet inom den ekonomiska "halvvärlden" som skett i skatteflyktssyfte torde kunna stoppas. Man får likväl räkna med att nya försök till skatteflykt görs och kan få spridning, om det allmänna saknar möjligheter till snabba motåtgärder.

Det kommer alltså att finnas ett behov av regler som gör det möjligt för det allmännas representanter att på ett tidigt stadium få prövat om visst förfarande är att anse som skatteflykt enligt den generella klausulen. Vad som erfordras är med andra ord en motsvarighet till de skattskyldigas möjlighet att få förhandsbesked i sådana frågor. Förhandsbeskedsinstitutet är emellertid inte lämpat som direkt förebild. Det förutsätter, att en process kan föras mellan det allmännas representant och viss skattskyldig. Även om man i och för sig skulle kunna tänka sig att det allmännas representant som motpart utvalde en skattskyldig hos vilken han iakttagit den transaktion som han vill ha prövad, är det inte säkert att den skattskyldige har förmåga att på rätt sätt tillvarataga det motstående intresset eller är villig att offra pengar på att föra en process även för andra skattskyldigas räkning.

I lagen om mervärdeskatt och tidigare lagstiftning om allmän varuskatt ges en möjlighet för riksskatteverkets rättsnämnd att meddela bindande förklaring i fråga om vara är skattepliktig eller ej. En sådan förklaring kan sägas innebära en komplettering av lagstiftningen i det aktuella hänseendet. En konsekvens härav – liksom av att det saknas ett reguljärt partsförhållande – har ansetts vara att beslut om bindande förklaring inte kan överklagas.

Enligt vår mening bör man kunna använda samma institut i fråga om en generell skatteflyktsklausul. Självfallet kan en bindande förklaring endast avse de objektiva förutsättningarna. Den bör avse viss typ av rättshandlingar som börjat användas i skatteflyktssyfte. Genom en bindande förklaring kan den på området gällande rätten, sådan den framgår av den generella skatteflyktsklausulen, dess förarbeten och regeringsrättens praxis, få en komplettering beträffande särskilda transaktionstyper. Såvitt angår dessa transaktionstyper blir förklaringen emellertid – i motsats till förarbeten och praxis – formellt bindande, men självfallet endast beträffande just den transaktionstyp som varit i fråga, inte exempelvis beträffande närliggande transaktioner eller varianter av transaktionstypen. Att förklaringen får ett prejudikatvärde beträffande dessa är dock tydligt.

Bindande förklaring bör meddelas av det organ som äger ge förhandsbesked, dvs. vederbörande rättsnämnd i riksskatteverket. Kan förhandsbesked inte ifrågakomma, får inte heller bindande förklaring meddelas. När det gäller arvsskatt eller gåvoskatt blir alltså bindande förklaring utesluten.

Som nyss nämnts har man ansett, att beslut om bindande förklaring inte skall få överklagas. Om detta institut skall kunna användas på den av oss föreslagna skatteflyktsklausulens område, synes det emellertid nödvändigt att införa en klagomöjlighet. Praxis i fråga om skatteflyktsklausulens tillämpning skall enligt sakens natur vägledas av regeringsrättens avgöranden, och denna domstol skulle inte kunna fullgöra sin uppgift på området, om en lägre instans skulle kunna träffa avgöranden som blev bindande även för regeringsrätten. Allmänna rättsgrundsatser torde inte lägga hinder i vägen för en klagorätt beträffande bindande förklaringar. Tvärtom finns det inom förvaltningsrätten åtskilliga exempel på att normbeslut får överklagas.

Vi föreslår därför, att besvär skall kunna anföras över beslut om bindande förklaring. Det är emellertid angeläget, att besvärsrättens begagnande inte alltför mycket beror på tillfälligheter och att besvär anföres endast av part som är i stånd att föra besvärstalan på ett kompetent sätt. På grund härav föreslår vi att besvär endast skall få anföras av riksskatteverket och av sammanslutning, vars medlemmar – eller medlemsorganisationers medlemmar – beröres av beslutet om bindande förklaring. Vi avser därvid närmast de stora organisationerna inom näringslivet och arbetsmarknaden. Även t. ex. Skattebetalarnas förening bör kunna vara besvärsberättigad. Besvärstiden bör i fråga om riksskatteverket räknas från beslutets dag och i fråga om organisationerna från delgivning eller, om delgivning ej skett, från det beslutet varit tillgängligt i tryck. Delgivning med organisationer bör ske snarast möjligt. På samma sätt bör riksskatteverket ombesörja att bindande förklaringar publiceras omedelbart i tryck och alltså utan att avvakta utgivningen av de vanliga meddelandeserierna. Vid publicering bör publiceringsdagen anges. Domar av regeringsrätten i anledning av besvär över bindande förklaring bör genom riksskatteverkets försorg delges och publiceras i samma ordning som den av verkets rättsnämnd meddelade ursprungliga förklaringen.

Inom den begränsade ram som framgår av det sagda bör en möjlighet att meddela bindande förklaringar kunna få avsevärd betydelse. För det allmänna är fördelarna uppenbara. Också för de ifrågavarande skattskyldiga bör en bindande förklaring kunna vara av värde. De vet därmed, att den aktuella transaktionstypen inte kan vara lönsam och avstår från ett försök, som i andra hänseenden kan vara ekonomiskt ofördelaktigt.

I anslutning till det senast sagda kan påpekas, att en bindande förklaring endast kan gälla rättshandlingar som företagits efter förklaringens meddelande. Beträffande tidigare företagna rättshandlingar kan förklaringen givetvis inte föregripa den rättsprövning som skall ske i vanlig ordning. Vi föreslår, att en uttrycklig föreskrift införes härom.

Initiativ till bindande förklaring torde i praktiken komma att tas av skattechef, men frågan bör också kunna väckas inom riksskatteverket. Någon begränsning av initiativrätten har vi inte ansett oss böra föreslå. Innan beslut meddelas kommer genom remiss yttranden att inhämtas från skattechefer och berörda bransch- eller intresseorganisationer.

4.5.6 *Övriga processuella frågor*

Tillämpningen av den generella skatteflyktsklausulen skiljer sig i princip inte från annan tillämpning av skattelag. Man får dock räkna med att flertalet fall blir komplicerade och att mycket kommer att bero på bevisningen. Det blir sålunda ofta fråga om att tolka invecklade avtal, varvid en bedömning av deras civilrättsliga innebörd måste ske. Åberopas de subjektiva förutsättningarna, blir det ofta nödvändigt att höra den skattskyldige och andra medverkande muntligt. En ifrågasatt tillämpning av klausulen leder alltså redan från början till en process.

Med tanke på dessa förhållanden synes det inte lämpligt, att taxeringsnämnderna tar upp frågor om tillämpning av skatteflyktsklausulen. Dessa bör, såvitt angår författningarna om inkomst- och förmögenhetsskatt samt övriga skatteförfattningar för vilka taxeringslagen gäller, prövas i första instans av skatterätt.

Beträffande vissa skatteflyktsfrågor tillämpas denna ordning redan nu, nämligen då det gäller omräkning av inkomst enligt 43 § 1 mom. eller 57 § 3 mom. KL. Skatterätt är vidare första instans beträffande eftertaxering.

Liksom i det sist angivna fallet får taxeringsnämnden anmäla till skattechefen, om den anser att skatteflyktsklausulen bör tillämpas. Det ankommer sedan på denne att pröva om han skall väcka talan i saken hos skatterätten. Reglerna i 67 § taxeringslagen bör kompletteras i enlighet härmed.

Utan att på något sätt förringa taxeringsnämndernas insatser vill vi framhålla värdet av den särskilda rättssäkerhetsgaranti som ligger i att skatteflyktsfrågorna redan i första instans prövas av ett organ som förfogar över juridisk expertis och en tillfredsställande processuell apparat.

Övriga ifrågakommande skatter och avgifter handlägges redan i första instans av domstol eller av regionalt eller centralt organ med tillgång till jurister. Dessa organ bör också kunna ta upp frågor om tillämpning av skatteflyktsklausulen.

Såsom påpekats i olika sammanhang får det ankomma på regeringsrätten att vägleda praxis. Härav följer helt naturligt att åtminstone under de första åren prövningstillstånd i allmänhet bör meddelas i mål som rör tillämpning av generalklausulen.

4.5.7 *Förslag till lag om skatteflykt*

Vi har i enlighet med de överväganden som här redovisats utarbetat förslag till lag om skatteflykt. Den föreslagna lagen framträder i tekniskt avseende som en parallell till skattebrottslagen. Dess 1 § fastslår också, att tillämpningsområdet är detsamma. Med skatt avses sålunda i den nu föreslagna lagen skatt eller avgift som angives i 1 § skattebrottslagen och med skattskyldig den som har att erlägga sådan skatt eller avgift.

Före den egentliga skatteflyktsklausulen bör av förut angivna skäl komma en inledande bestämmelse, som i nära anslutning till redan tillämpad praxis fastslår att vid bestämmande av skatt eller taxering till skatt skall rättshandling bedömas efter sin verkliga innebörd och sina ekonomiska verkningar.

Den föreslagna generella skatteflyktsklausulen upptas i 3 och 4 §§. I 3 §

anges de objektiva förutsättningarna och i 4 § de subjektiva. Bestämmelsernas innehåll och motiven för desamma har angivits i det föregående. Av 3 § framgår vidare vilka åtgärder som skall vidtagas, om skatteflykt konstateras och den generella skatteflyktsklausul som lagen innehåller således blir tillämplig. Även denna fråga har behandlats tidigare.

Slutligen upptar 5 och 6 §§ regler om förhandsbesked och bindande förklaring enligt de nyss angivna riktlinjerna.

Beträffande övergången till den nya lagen kan diskuteras om den bör göras tillämplig på rättshandlingar som skall bedömas vid taxering till skatt eller bestämmande av skatt efter ikraftträdandet men som företagits dessförinnan. De utvidgade bestämmelserna om eftertaxering – beslutade provisoriskt 1955 och definitivt 1956 – gjordes sålunda tillämpliga även på äldre förhållanden i den mån fråga om eftertaxering väckts efter de nya bestämmelsernas ikraftträdande. Reglerna om eftertaxering är emellertid företrädesvis av processuell karaktär. Den generella skatteflyktsklausulen är däremot närmast materiellt skatterättslig; den innebär reellt om än inte formellt viss utvidgning av det nu skattepliktiga området och viss inskränkning av nu föreliggande avdragsmöjligheter. Det kan visserligen sägas, att de som företagit rättshandlingar som enligt förslaget skall hänföras till skatteflykt är föga skyddsvärda. Många kan dock ha handlat i god tro. Huru därmed än må förhålla sig har de vid rättshandlingens företagande inte haft anledning räkna med att rättshandlingen skulle bedömas efter en generell skatteflyktsklausul. Det synes vid sådant förhållande bäst överensstämma med här i landet tillämpade lagstiftningsprinciper att avstå från all retroaktivitet och således göra lagen tillämplig endast på rättshandlingar som företagits efter ikraftträdandet. Anmärkas kan, att lagens största betydelse ligger i att motverka och om möjligt förhindra att skatteflyktstransaktioner företas i framtiden.

Vi är medvetna om att vissa problem kan uppkomma med avseende på tiden mellan offentliggörandet av våra förslag och ikraftträdandet av en generell skatteflyktsklausul. Vissa skattskyldiga skulle måhända frestas att utnyttja denna tid för att företa skatteflyktstransaktioner, som hittills godtagits i praxis. Enligt vår mening bör sådana farhågor inte överdrivas. Praxis i hithörande frågor är i viss mån flytande. Åtgärder som faller under den av oss föreslagna generella klausulen är i allmänhet inte riskfria enligt gällande rätt. De skattskyldiga får räkna med möjligheten av att tillvaron av vårt förslag och den omständigheten att detsamma sedermera godtages av riksdagen kan få viss inverkan på bedömningen i vart fall inom mindre klara gränsområden.

4.5.8 *Förhållandet till speciella skatteflyktsregler*

En av de stora fördelarna med en generell skatteflyktsklausul är, att statsmakterna i framtiden inte på samma sätt som hittills skall behöva inskrida med lagstiftning mot nya former av skatteflykt. Dessa skall kunna bemästras med hjälp av den generella klausulen. Huruvida den klausul som vi föreslår skall kunna motsvara sådana förväntningar, beror på den praxis som utvecklas på grundval av densamma. Tillgängliga upplysningar från Väst-

tyskland tyder på att den där gällande klausulen i stort sett visat sig till fyllest beträffande skatteflykt inom landet. Däremot har vissa kompletterande regler fått införas bl. a. i fråga om internationell skatteflykt.

Vad angår den av oss föreslagna klausulen har vi, som framgår av det följande avsnittet, prövat densamma mot olika i vårt land kända former av skatteflykt. Den har befunnits tillräcklig i de fall då vi ansett skatteflykt föreligga. Därmed är självfallet inte uteslutet, att nya former av skatteflykt framträder som inte passar in i det av oss föreslagna schemat. Vi bedömer det emellertid som föga sannolikt. Överhuvudtaget räknar vi med att tillvaron av en generell skatteflyktsklausul kommer att verka starkt dämpande på lusten att tjäna pengar på skatteflykt.

Om en ny generell klausul blir tillämplig på alla kända former av skatteflykt, kunde den logiska slutsatsen tyckas vara, att statsmakterna gör rent hus med alla de många speciella skatteflyktsregler som finns i skattelagstiftningen. Därmed skulle denna lagstiftning vinna åtskilligt i fråga om enkelhet och överskådlighet.

Det är också möjligt, att man på längre sikt kan städa bort åtskilliga speciella skatteflyktsregler. Om så kan ske blir väsentligen beroende på hur praxis tillämpar den generella klausulen. Men saken kompliceras av att de speciella skatteflyktsreglerna vanligen har formen av materiella skatteregler. Dessa har stundom den innebörden att transaktioner av visst slag skattemässigt skall behandlas så ogynnsamt att de inte vidare förekommer utom i fall då dispens kan påräknas. Men i andra fall är den materiellt skatterättsliga innebörden mera framträdande och karaktären av skatteflyktsregel mera nedtonad. I sådant fall får reglerna en mera frekvent tillämpning, och man inställer sig inom det ekonomiska livet på att följa dem. Såsom exempel kan nämnas de regler som gör utländska pensionsförsäkringar till kapitalförsäkringar. Det sagda gäller vidare vissa internationellt skatterättsliga regler, bl. a. bosättningsreglerna.

I fråga om regler av det sist exemplifierade slaget är det inte möjligt att föreslå ett avskaffande utan att sätta något annat i stället. Överhuvudtaget bör varsamhet iakttagas i dessa hänseenden. Eventuella ändringar bör göras i anslutning till att reglerna på området ses över av annan anledning och först sedan en fast praxis utvecklats beträffande den generella klausulens tillämpning. Observeras bör också att åtskilliga skatteflyktsregler är mer eller mindre tidsbegränsade, såsom exempelvis 11 § lagen 1974:990 om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m. m.

Det finns emellertid två områden, där vi redan nu vill ifrågasätta att speciella skatteflyktsregler avskaffas, nämligen vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser. Såsom närmare framgår av det nästföljande avsnittet anser vi, att ett flertal av dessa fall är hänförliga till skatteflykt enligt de av oss föreslagna objektiva förutsättningarna. De skall alltså föranleda rättelse vid taxeringen, om inte den skattskyldige kan göra sannolikt att hans syfte inte varit illojalt; hans möjligheter att göra detta ansluter sig som redan nämnts nära till de förutsättningar för dispens som nu finnes.

Beträffande vinstbolagstransaktionerna kan sålunda konstateras, *att* de innefattar en rad rättshandlingar i vilka den skattskyldige direkt eller indirekt medverkar, *att* de medför en skatteförmån, dvs. uttag av obeskattade vinst-

medel utan annan skatt än reavinstskatt enligt 10-procentregeln, *att* denna skatteförmån står i strid med skattelagstiftningens anda och mening *samt att* den i flertalet fall utgör den skattskyldiges huvudsakliga fördel av transaktionerna. På liknande sätt kan ifråga om interna aktieöverlåtelser i regel konstateras, att samma förutsättningar är uppfyllda. Men situationen kan givetvis vara den, att priset på aktierna är så lågt att överlåtelsen inte innebär uttag av obeskattade vinstmedel utan en av skattelagstiftningen i princip godtagen överföring av vinstmedel inom samma koncern. Både beträffande vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser kan vidare organisatoriska, marknadsmässiga eller andra företagsekonomiska fördelar vara så betydande att den skattemässiga förmånen inte framstår som den huvudsakliga. Är detta fallet, brister de objektiva förutsättningarna; någon skatteflykt föreligger inte. Är fallet inte lika klart, kan den skattskyldige ändå måhända göra sannolikt att hans syfte huvudsakligen varit ett annat än att få skatteförmånen.

Vad som föranlett oss att föreslå avskaffande av skatteflyktsreglerna på nu nämnda två områden redan i samband med införandet av en generell skatteflyktsklausul är att nämnda regler visat sig vara förenade med avsevärda olägenheter. De träffar också fullt lojala fall, exempelvis sammanförandet av fåmansföretag till en koncern, i vilken delägarna i de sammanslagna bolagen ingår som aktieägare i det nya moderbolaget. Därtill kommer, att om någon, ovetande om konsekvenserna, företar sådana rättshandlingar som avses med reglerna i fråga, det skattemässiga resultatet kan bli oskäligt. Det går långt utöver att beröva den skattskyldige den skatteförmån varom fråga är.

Kollisioner mellan en ev. framtida skatteflyktsklausul och speciella skatteflyktsregler torde inte förorsaka några problem. De speciella skatteflyktsreglerna har i allmänhet den verkan, att skatteflyktstransaktioner av det ifrågavarande slaget försvinner. Skulle en kollision uppkomma i något fall ligger det i sakens natur, att den speciella regeln har företräde. Det är en allmänt vedertagen princip, att speciella regler utesluter tillämpningen av en allmän regel på samma område. Härtill kommer, att de speciella skatteflyktsreglerna oftast har karaktär av materiella skatteregler. Dessa kan alltså tillämpas direkt och kräver inte hjälp av en allmän klausul.

5 Lagstiftningens tillämpning på praktiska fall

5.1 Inledning

I de tidigare kapitlen har vi redogjort för hur en tänkt lagstiftning mot skatteflykt skulle kunna utformas. Därvid har vi försökt beskriva lagstiftningens räckvidd från mer allmängiltig utgångspunkt. Under de följande avsnitten avser vi däremot att underkasta våra förslag en kritisk analys på så sätt att de olika lagrummen – 2 § som avser skenavtal m. m. samt 3 och 4 §§ som riktar sig mot skatteflyktshandlingar (kringgående av skattelag) – närmare prövas mot praktiska fall. Detta torde också vara det säkraste sättet att bilda sig en uppfattning om en tänkt generalklausuls verkliga användbarhet. De praktiska fallen utgörs både av sådana som prövats av beskattningsdomstolarna och sådana som varit uppe till diskussion i samband med att speciella skatteflyktsregler införts. Vi har också försökt konstruera fall som kan tänkas böra falla under den av oss föreslagna lagstiftningen.

Vår avsikt har varit att göra genomgången av de praktiska fallen så fullständig som möjligt. Det har dock inte varit genomförbart att ange vartenda tänkbart skatteflyktsfall, inte minst därför att nya upptäckter på skatteflyktens område görs fortlöpande. En tanke bakom genomgången har också varit att för framtiden – om våra förslag godtas – ge enskilda och myndigheter så god vägledning som möjligt vid bedömningen av skatteflyktsfall.

Även om fullständighet i redovisningen inte varit möjlig bör likväl det redovisade materialet ha praktisk betydelse. Flertalet kända skatteundandragande transaktioner visar upp likartade mönster även om fallen sinsemellan kan variera åtskilligt. Vi har i det följande försökt indela skatteflyktsfallen i sådana grupper att icke kända eller eljest inte särskilt angivna fall lätt bör kunna sorteras in på rätt plats. En gemensam nämnare är helt naturligt de skattskyldigas önskan att nedbringa skatten. Detta är dock som tidigare nämnts inte nog för att tillämpa generalklausulen. Som bekant har tvärtom skattelagstiftaren själv anvisat de skattskyldiga en del sådana vägar – en lagernedskrivning av stora mått enligt reglerna i anvisningarna till 41 § KL eller tecknandet av pensionsförsäkring är alltså oavsett den skattskyldiges syfte inte i och för sig handlingar som kan aktualisera tillämpningen av våra förslag. Likaså finns fall där man ingripit mot skatteflykt på så sätt att vissa förfaranden stämplats som otillåtna men andra förklarats godtagbara. Vår lagstiftning kan således inte användas mot sådana oskifta dödsbon som har ett värde under 100 000 kr. eller ger en inkomst under 10 000

kr. Här har nämligen lagstiftaren angett en bestämd gräns (53 § 3 mom. fjärde stycket KL). Det skall således alltjämt vara möjligt att med skatterättslig verkan genom delskifte nedbringa ett större dödsbo under nämnda gränser. Givetvis får då skiftet inte vara konstruerat. På senare tid har nämligen uppmärksammats fall där delägarna i ett dödsbo nedbringat boets behållning genom att låta boet ställa ut reverser till delägarna. Dessa reverser anges förfalla till betalning först vid ev. skifte, och stundom föreskrivs att ränta endast skall utgå i den mån boet kan betala sådan. Även om ett sådant förfarande skulle kunna godtas civilrättsligt – något som dock är tveksamt – föreligger ett kringgående som, om övriga förutsättningar är uppfyllda, är åtkomligt med stöd av vår generalklausul.

Vad som skall illustreras i det följande är de olika ytterligare omständigheter som kan motivera att ett visst handlande frånkänns betydelse vid beskattningen. Samtidigt har vi även tagit med fall som, även om de stundom kan ge betydande skatteförmåner, likväl inte är av den beskaffenhet att de bör rättas till med stöd av generalklausulen.

Riskerna för missbruk eller kringgående av skattelag är störst i de fall där den skattskyldige själv kan kontrollera händelseförloppet. Det är således ganska vanligt att antingen begagna närstående (främst make eller barn) eller skjuta in ett helägt bolag som motpart. Kännetecknande för dessa fall är i regel att den skattskyldiges ekonomiska ställning, bortsett från skattevinsten, inte nämnvärt påverkats av transaktionen. I den mån oskylda eller eljest utomstående medverkat har det inte sällan varit fråga om skentransaktioner. Där så inte varit fallet har skatteflykten i stället skett genom att man hårdragit skattereglerna och med hjälp av rättshandlingar, som i och för sig varit civilrättsligt korrekt utformade, uppnått inte avsedda skatteförmåner. Såsom nyss nämnts har vi inte nöjt oss med att bara föreslå en generell regel mot skatteflykt (3 §). Vi har samtidigt av tidigare angivna skäl även velat fånga in skentransaktioner och därmed jämförliga förfaranden. Med skentransaktioner eller skenrättshandlingar avser vi det följande – för att finna korta gemensamma beteckningar – inte bara egentliga skentransaktioner, dvs. transaktioner som uteslutande tillkommit för skens skull utan även transaktioner vilkas reella innehåll är ett annat än parterna vill göra gällande eller den av parterna åsatta juridiska etiketten skulle kunna ge vid handen. En stor del av skentransaktionerna är visserligen sådana som redan utan direkt lagstöd kunnat underkännas av skattedomstolarna. Den nuvarande rättstillämpningen är dock inte helt entydig, och vi har därför sökt utforma skenbestämmelsen (2 §) så att den får ett i förhållande till generalklausulen avgränsat område och även fångar in vissa med skenavtalen jämförliga förfaranden. Vår avsikt har varit att söka åstadkomma ett så fullständigt system mot skatteflykt som möjligt. Härigenom ökar även möjligheterna att åtminstone på sikt undvara en del av de speciella skatteflyktsregler som f. n. finns.

Undersökningen har främst inriktats på kringgåenden av inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt arvs- och gåvobeskattningen. Beträffande mervärdeskatten torde förhållandet inte sällan vara det att kringgåenden vid inkomstbeskattningen även återverkar på mervärdebeskattningen. En stor del av de praktiska bekymmer som förekommer vid mervärdebeskattningen torde för övrigt i första hand höra hemma på skattefuskets område.

Den närmare redovisningen av olika förfaranden är uppbyggd på följande sätt. I ett första avsnitt redovisas våra överväganden beträffande sådana fall där skenrättshandlingar kan sägas föreligga. Nästa avsnitt berör förfaranden som står i strid med civilrättsliga regler och därför är ogiltiga men där likväl parterna i sitt ekonomiska handlande bortser från avtalets ogiltighet. I det därefter följande avsnittet redovisas under olika rubriker generalklausulens egentliga tillämpningsområde.

5.2 Skenrättshandlingar

Våra förslag mot skatteflykt är som nyss nämnts utformade så att även skenavtal och därmed jämförliga fall särskilt reglerats (2 §). Ett skäl härtill har varit att klarare söka ange en gräns mot den i och för sig mer intressanta gruppen – kringgåendefallen (3 §). Lagrummen kompletterar varandra på så sätt att det beträffande ett och samma förfarande kan vara aktuellt för det allmännas representant att alternativt göra gällande att skenavtal föreligger eller att förutsättningar föreligger att tillämpa 3 §.

Begreppet sken är inte definierat i gällande rätt. Det torde likväl råda enighet om vad som kännetecknar en skentransaktion. Av grundläggande betydelse är att en skenrättshandling inte är bindande för de berörda parterna – endast en godtroende tredje man skulle med stöd av 34 § avtalslagen kunna göra en skenrättshandling gällande. Vi har uttryckt skenregeln på så sätt att avtal eller rättshandling skall bedömas "efter sin verkliga innebörd". Beskrivningen täcker vad som f. n. brukar betecknas som skenavtal.

En grupp av skenrättshandlingar, de egentliga skenrättshandlingarna, kännetecknas av att de helt saknar materiellt innehåll. Ett enkelt exempel är att ett skuldförhållande konstrueras med hjälp av t. ex. en "skenrevers". Reversens funktion är att möjliggöra ett avdrag vid den förmente gäldenärens inkomst- och förmögenhetstaxering. Det kan här inskjutas att skenavtal inte sällan är av sådan art att ett åberopande av dem vid beskattningen kan föranleda ansvar enligt skattebrottslagen. Även om ett avtal från början kan verka vara allvarligt menat kan den efterföljande utvecklingen visa att så inte är fallet utan att ett skenavtal föreligger.

Belysande är här en del fall som rör återköp av aktier. I *RÅ 1949:278* hade en skattskyldig W, som redovisat realisationsvinst på aktieförsäljning, yrkat avdrag för realisationsförluster på grund av aktieförsäljningar. Det visade sig dock att en del av dessa förluster uppkommit genom att aktier sålts till W:s moder för att senare samma år återköpas från henne. Regeringsrätten ansåg försäljningen till modern ha tillkommit för skens skull och vägrade därför avdrag för förlusten. Av intresse är att i samma mål godkändes delvis likartade försäljningar till W:s broder; avdrag medgavs för förlusten. Den skillnaden förelåg dock att de aktier som sålts till brodern i december beskattningsåret, återköpts av W till överkurs från modern samma månad. Sistnämnda förfarande ansågs inte utgöra en skentransaktion. Den verkliga innebörden av W:s försäljning till modern var således inte att hon skulle förvärva någon rätt till aktierna – ett klart skenavtal. Be-

träffande försäljningen till brodern skulle det kunna ligga nära till hands att anlägga samma betraktelsesätt – även här återfinns ju aktierna ganska snart hos den ursprunglige ägaren W. Den omständigheten att flera mellanled begagnas betager i och för sig inte ett handlande dess karaktär av sken. Å andra sidan blir det i ett sådant fall svårare för det allmänna att styrka skenet. I målet hade en till det yttre korrekt överföring först skett till brodern, därefter från denne till modern, och till slut hade aktierna återgått till W själv. W fick dessutom betala överkurs vid återköpet från modern. Detta talar för att sådana överföringar skett som utesluter tillämpningen av även vår 2 §. Vi har även granskat fallet som ett kringgående, och våra överväganden härom redovisas nedan i det särskilda avsnittet rörande realisationsvinstbeskattningen.

I *RÅ 1969:2032* underkändes ett yrkande om avdrag för förlust som uppkommit genom att 375 aktier i Atlas Copco AB sålts och återköpts samma dag. Transaktionen hade skett genom fondkommissionär och fondstämpel erlagts. Det ansågs dock inte styrkt att någon verklig försäljning ägt rum som berättigade till avdrag för realisationsförlust.

Av liknande karaktär är de återköpsfall där syftet ansetts ha varit att slippa skatta för aktieutdelning. Som exempel kan nämnas *RÅ 1968:1119* där den skattskyldige i december månad under beskattningsåret sålt till bankirfirma börsnoterade aktier i ett bolag för visst belopp. I följande januari månad och samma dag som utdelningen blev tillgänglig för lyftning återköptes lika många aktier i samma bolag till ett lägre pris. Motsvarande transaktioner hade skett tidigare år. Regeringsrätten fann den regelbundenhet varmed de ifrågavarande transaktionerna ägt rum utvisa att uttryckliga eller underförstådda överenskommelser om återköp förelegat. Transaktionernas huvudsakliga syfte bedömdes därför ha varit att bolaget mot viss ersättning skulle i den skattskyldiges ställe uppbära den på aktierna belöpande utdelningen, och anledning förelåg inte till antagande att de fyllt någon uppgift därutöver. Försäljningarna och återköpen kunde enligt regeringsrätten inte betraktas annorlunda än som skentransaktioner. Den skattskyldige beskattades också för hela aktieutdelningen. Motsvarande förfaranden underkändes i *RÅ 1964:1297* och *1965:270*. I 1965 års fall ville en minoritet i regeringsrätten godta förfarandet, som något skiljde sig från det i de båda andra, med den motiveringen att den skattskyldiges påstående att transaktionerna haft till syfte att ta hem realisationsvinster på ifrågavarande aktier inte kunde anses vederlagt. I 1965 års fall använde regeringsrätten inte heller uttrycket skentransaktion, och där beskattades inte heller den skattskyldige för mer än han faktiskt tillgodogjort sig av utdelningen.

En skenförsäljning ansågs även föreligga i *RÅ 1955:1180* gällande försäljning av en revers på 17 000 kr. som utställts av ett aktiebolag till V, som var ägare till 1/3 av aktierna i bolaget. Sedan bolaget blivit likvidationsmässigt överlät V reversen till sin syster för 50 kr. och yrkade avdrag för sin förlust såsom realisationsförlust. Avdraget vägrades sedan taxeringsmyndigheterna invänt att reversen var värdelös och att försäljningen skett för skens skull. Ett ytterligare exempel är *RÅ 1951:754* där regeringsrätten inte använt uttrycket sken men där utgången tyder på att man ansett skenavtal föreligga. I detta fall hade ett bolag arrenderat en jordbruksfastighet

som bolagets direktör och ende aktieägare köpt för ca 100 000 kr. Bolaget uppförde vissa anläggningar för sin drift för ca 64 000 kr. Bolaget vägrades avdrag för beloppet och tilläts inte heller avskriva kostnaderna under arrendetiden som var fem år. Motsvarande bedömning har skett i sådana fall där de faktiska förhållandena inte motsvarat ett arrendeavtals utformning. I *RÅ 1960:894* beskattades en kronoarrendator för hela nettointäkten av en viss fastighet trots att han enligt skriftligt avtal överenskommit med sina två barn att gemensamt med dem driva jordbruket på fastigheten. Kronoarrendatorn ansågs av skattedomstolarna som brukare av fastigheten och därför oavsett avtalet skattskyldig för hela nettointäkten. Detta fall kan jämföras med bl. a. *RÅ 1963:1311* där en faders uppfinning exploaterades enligt ett avtal, där barnen enligt gåvobrev inträtt i faderns rättigheter och skyldigheter. Avtalskontrahenten hade godkänt gåvoöverlåtelsen, och barnen hade i patentverket registrerats som innehavare av det svenska patentet. Likväl beskattades fadern för royaltybeloppen "enär, såvitt av handlingarna i målet framgår, klaganden själv tillgodogjort sig ifrågavarande belopp". Här har således avtalet inte någon direkt motsvarighet i ett faktiskt förhållande. Förfarandet får därför ses som skenmanöver. Om däremot barnen tillgodogör sig beloppen kan man inte längre tala om sken – vill man likväl ingripa måste det ske med stöd av lagföreskrift. Till bilden hör att varken god man eller överförmyndare godkänt gåvan. Om avtalet varit civilrättsligt riktigt skulle vår kringgåendelagstiftning kunna komma att aktualiseras, varom mera i det senare avsnittet om närståendetransaktioner. Ytterligare må nämnas *RÅ 1969:2031* där en lantbrukare vid 1962 års taxering gjorde gällande att han inte var skattskyldig för en i en sons (f. 1945) namn såld virkespost. Regeringsrätten ansåg att utredningen visade att fadern i verkligheten inte sålt någon skog till sonen och att han därför själv var skattskyldig för skogsintäkten. I ett annat fall *(R 74 1:26)* hade en person i gåva av sina föräldrar och en morbror fått två jordbruksfastigheter. Enligt samma gåvobrev fick han även ett på fastigheten avverkat och där upplagt parti skogsprodukter. För detta parti erlades gåvoskatt. Gåvotagaren sålde sedan partiet och gjorde gällande att han inte var skattskyldig för den del av köpeskillingen som motsvarade det gåvobeskattade värdet. Kammarrätten upptog dock hela likviden till beskattning såsom intäkt av jordbruksfastighet. Regeringsrätten gjorde ej ändring (en ledamot ansåg dock att försäljningen borde vara skattefri eftersom partiet utgjort en särskild gåva.)

Ett genomgående drag för flertalet nu redovisade typer av skentransaktioner är att de inte påverkat parternas ekonomiska förhållanden. Till skenrättshandlingarna räknar vi, som tidigare nämnts, i detta sammanhang emellertid även sådana förfaranden som visserligen har betydelse för parternas inbördes ekonomiska förhållanden men där den verkliga innebörden är en annan än den uppgivna. Här blir genast gränsdragningen och även kartläggningen av beskattningsdomstolarnas ställningstagande vanskligare. Klarast framträder dock principen att ett avtal skall bedömas i enlighet med sitt verkliga innehåll i alla de fall där frågan om beskattning för förtäckt utdelning varit uppe. Vinstutdelning från aktiebolag har inte sällan felaktigt rubricerats som lön, ränta eller annan avdragsgill utbetalning. Ett annat vanligt fall är att en överlåtelse som i realiteten är en gåva av parterna betecknas som köp eller vice versa. Såväl allmänna domstolar som skat-

tedomstolar tillämpar i dessa fall principen att det inte är rättshandlingens yttre form utan dess verkliga innebörd som är avgörande för dess rättsverkningar i skilda hänseenden.

Ett senare fall av denna typ är *R 73 1:11* där en skattskyldig enligt två olika avtal samma år sålt sin hotellrörelse till ett aktiebolag och två tomter till en person som ägde ett avgörande inflytande i bolaget. Tomterna hade innehafts mer än tio år och kunde enligt då gällande regler (ink. tax. 1965) säljas utan realisationsvinstbeskattning. Rörelsen hade sålts för 80 000 kr. och tomterna för tillhopa 100 000 kr. (tax. värde 5 000 kr.). Det framkom att bolaget efter nedlagda kostnader på ca 41 000 kr. sålt rörelsen följande år för 238 000 kr. samt att tomterna – efter överlåtelse till bolaget för 100 000 kr – efter ytterligare ett år sålts till utomstående för 40 000 kr. Regeringsrätten ansåg prissättningen felaktig och att säljaren således betingat sig ett överpris för tomterna som fått utgöra kompensation för det underpris som uttagits vid försäljningen av hotellrörelsen. Regeringsrätten använde inte uttrycket "sken" i sin motivering men ansåg att ifrågavarande transaktioner måste antas ha skett endast för att bereda säljaren obehörig skatteförmån. Säljaren beskattades för ytterligare 60 000 kr. utgörande intäkt av rörelse.

I det enskilda fallet kan det givetvis vara vanskligt att avgöra om en skenrättshandling föreligger. Hittillsvarande rättspraxis har endast underkänt sådana förfaranden där det varit klart att en rättshandling inte haft angivet innehåll eller att den eljest inte varit seriöst menad. Det torde således kunna sägas att man inte givit begreppet skentransaktion någon mera vidsträckt innebörd. Säkra hållpunkter saknas också för en bedömning av exakt vilka faktorer som man velat tillmäta avgörande betydelse. Förfaranden som enligt vår mening ligger de tidigare återgivna aktieåterköpsfallen nära är de där man vid försäljning av fast egendom från början har avtalat att viss del av den försålda egendomen skall återköpas av den ursprunglige säljaren.

I ett fall avsåg en lantbrukare att sälja en jordbruksfastighet till en lantbruksnämnd. Därefter skulle han själv eller hans dotter köpa tillbaka större delen av fastigheten. På jordbruksfastigheten fanns ett bostadshus som berättigade till fast avdrag vid realisationsvinstberäkningen. RSV:s nämnd för rättsärenden förklarade säljaren vara berättigad till det fasta avdraget även om större delen av fastigheten senare återköptes av den skattskyldige eller hans dotter. Vederbörande skattechef yrkade utan framgång hos regeringsrätten att förhandsbeskedet skulle ändras så att om sökanden själv återköpte större delen av fastigheten, realisationsvinstberäkning skulle ske som om endast den mindre delen sålts samt för den händelse dottern inträdde som återköpare, att den större delen därvid skulle anses ha sålts av sökanden till dottern *(RSV Dt 1974:21)*.

Förvisso finns olikheter mellan detta fall och aktiefallen (t. ex. *RÅ 1968:1119)*. Mot ett antagande att det föreligger en skentransaktion talar flera omständigheter. Helt betydelselöst är t. ex. inte att fastighetsöverlåtelserna sker i vissa former med bl. a. lagfart med tillhörande stämpelutgifter. Den omständigheten att det allmänna står som motpart bör däremot i och för sig inte inverka på bedömningen. Av större vikt kan vara att det inte är samma objekt som går fram och tillbaka mellan parterna – beträffande aktierna är det visserligen inte heller exakt samma objekt som överförs,

men här saknar det ekonomisk betydelse vilka aktier det rör så länge det är samma slag och antal. Skenöverlåtelse beträffande fastighet skulle däremot föreligga om hela fastigheten gick tillbaka.

Vi kommer således till den ståndpunkten att 2 § i vårt lagförslag inte kan tillämpas, vilket står i överensstämmelse med regeringsrättens dom. Däremot kan en tillämpning av den allmänna skatteflyktsklausulen i 3 och 4 §§ ifrågasättas, varom mera i det följande.

5.3 Ogiltiga avtal

Vår 2 § har ett ytterligare led som säger att avtal skall bedömas även efter sina "ekonomiska verkningar". Detta rekvisit är närmast utformat för att fånga in de fall där parterna i sitt faktiska handlande avviker från vad de civilrättsligt är berättigade eller förpliktade till. Ett avtal, som är ogiltigt enligt civilrättens regler, kan ändå lända till efterrättelse parterna emellan. Avtal kan vara ogiltiga av olika skäl. Överlåtelse av fast egendom kräver skriftlig form, och gåva mellan makar måste med visst undantag i princip ske genom äktenskapsförord för att nu nämna några exempel. Har dylika formföreskrifter inte iakttagits, är avtalet ogiltigt – en gåva till make som skett utan att förord upprättats kan alltså inte göras gällande mot exempelvis den givande makens borgenärer eller ens mot maken. Här bortses från sedvanliga gåvor. Å andra sidan är det intet som hindrar makarna att inrätta sina ekonomiska mellanhavanden från den utgångspunkten att gåvan trots formfelet är giltig. Det finns sålunda ingen utomstående som kan ingripa så länge makarna är överens och inte heller några tredjemansintressen berörs. På motsvarande sätt kan en ogiltig fastighetsöverlåtelse ha påtagliga ekonomiska effekter för säljaren och köparen – dessa kan handla som om avtalet var lagenligt.

Dessa ogiltighetsfall har bedömts olika i rättspraxis. Såvitt gäller gåvobeskattningen torde det dock med bestämdhet kunna hävdas att skatt inte tas ut för sådana gåvor som inte är civilrättsligt giltiga. Enligt AGL utgår arvs- eller gåvoskatt för vad som enligt civilrättsliga regler utgör t. ex. arv eller gåva. Belysande är här *NJA 1973 s. 89*. I detta fall var det fråga om nyemission av aktier i ett familjebolag. En aktieägare hade till förmån för sin hustru avstått från honom tillkommande företrädesrätt att teckna nya aktier. När hustrun begagnade sig av denna förmån ansågs gåva föreligga från mannen till hustrun till det värde teckningsrätten representerade. Värdet beräknades till belopp motsvarande värdet av de nyemitterade aktierna, vilket utgjorde hälften av värdet på aktierna före nyemissionen, minskat med vad hustrun betalat för de nyförvärvade aktierna. Emellertid var gåvan inte giltig eftersom äktenskapsförord inte upprättats, och någon gåvoskatt uttogs alltså inte. Det bör påpekas att gåvoskatt uttogs för värdet av det förvärv som hustrun samtidigt gjort på grund av att den andra aktieägaren i bolaget, som var hennes fader, likaledes avstått från sin företrädesrätt till hennes förmån.

Även om utgången i målet är oangriplig vid en strängt formell tillämpning

av AGL, måste densamma anses materiellt otillfredsställande. I verkligheten har ju en gåva ägt rum. De nyemitterade aktierna överfördes till hustrun och hon kunde också fritt förfoga över dessas värde. Mannens rätt att i efterhand göra gällande någon rätt till de nyemitterade aktierna var helt teoretisk. Han hade avstått från sin rätt, och bolagets styrelse hade också beslutat tilldela hustrun aktier i enlighet med hennes önskemål. Likvid hade erlagts för aktierna. Det säger sig också självt att det med tiden måste bli synnerligen svårt för skattemyndigheterna att följa upp ett fall som detta och se till att skatt på ett eller annat sätt tas ut i framtiden. Det framstår enligt vår mening som i hög grad konstlat att det faktiska ekonomiska skeendet i ett fall som detta inte skulle få de skattemässiga effekter som följer av parternas frivilliga agerande. Om man då skulle – som vi också föreslår – trots formfelet ta ut gåvoskatt för värdet av hustruns förvärv, kan det invändas att beskattningsresultatet blir obilligt för den händelse hustrun skulle nödgas lämna åter aktierna. Denna invändning är dock, bortsett från möjligheten av konkurs, helt teoretisk. Parterna är överens om ett visst ekonomiskt handlande, och intet hindrar dem från att skriva ett äktenskapsförord där gåvan bekräftas.

Det bör understrykas, att en beskattning med tillämpning av 2 § i vårt lagförslag förutsätter, att det kan påvisas att en förmögenhets- eller inkomstöverflyttning sker avtalets ogiltighet till trots. Till belysning av de problem som kan uppkomma i samband med sådan beskattning vill vi ytterligare nämna följande exempel. En företagare säljer sitt företag och betingar sig vederlag i form av pension eller liknande för egen del och efter sin död för sin efterlevande make. Den förmån som änkan här erhåller har bedömts som gåva och i tvist mellan mannens dödsbo och änkan har dödsboet – eftersom förord inte upprättats – ansetts berättigat att uppbära änkan tillkommande belopp *(NJA 1957 s. 315)*. Likaså har värdet av dylika belopp vid arvsbeskattningen ansetts utgöra tillgång i mannens bo *(NJA 1964 s. 105)*. Det bör påpekas att i de aktuella fallen hade bolaget inte iklätt sig någon pensionsförpliktelse, utan denna åvilade helt köparen. Enligt vårt förslag skall beskattningen ske med hänsyn till rättshandlingens "ekonomiska verkningar". I de båda nu nämnda fallen inträder inga som helst ekonomiska verkningar före mannens död eftersom beloppen avses skola utgå först i framtiden om vissa förutsättningar är uppfyllda. Först vid mannens död kan en beskattning bli aktuell – om dödsboet då respekterar utfästelsen kan det för övrigt ifrågasättas om inte mottagaren redan enligt gällande rätt bör gåvobeskattas. I vart fall skall så ske enligt vår 2 §. Vidare får beaktas att reglerna om beskattning av s. k. framskjutna förvärv (6–9 §§ jfrda. med 36 § andra stycket AGL) torde lägga hinder i vägen för en beskattning i samband med pensionsutfästelserna även om förord skulle ha upprättats. Självfallet skall inte vårt förslag medföra en strängare beskattning än om vederbörliga formalia iakttagits.

Begreppet "ekonomiska verkningar" tar endast sikte på de konsekvenser som följer av att parterna sig emellan vidtar åtgärder med bortseende från att ett avtal är ogiltigt eller enligt civilrättens regler har annan innebörd av vad parterna faktiskt iakttar. Tillämpningsområdet för 2 § begränsas också till främst sådana fall där parterna disponerar över ogiltigheten, eller denna följer av att myndighets tillstånd till exempelvis en försäljning inte erhållits.

Däremot är avsikten inte att möjliggöra en beskattning i sådana fall där någon lagstridigt berövar en utomstående en rättighet och överför denna rätt på sig själv eller en annan person. Meningen är som nyss nämnts i stället att komma åt fall där formföreskrifter åsidosatts utan att detta inverkat på det ekonomiska skeendet. Ett praktiskt fall får ytterligare belysa tankegången *(Svea hovrätts dom 73-04-11 nr 9:Sö 15).*

Enligt testamente ägde I uppbära livstids avkastning av ett kapital, som efter I:s död skulle tillfalla hennes då levande bröstarvingar. Testamentet innehöll sedvanliga föreskrifter om bl. a. överlåtelseförbud och utmätningsskydd för I:s rätt. Kapitalet förvaltades av bank.

I mottog och arvsbeskattades för avkastningsrätten. Efter en tid avstod hon från sin rätt och banken lämnade då ut kapitalet till hennes bröstarvingar, vilka efter deklaration fick erlägga arvsskatt.

Kammarkollegiet anförde besvär och hovrätten undanröjde arvsbeskattningen eftersom det var fråga om ett förvärv enligt reglerna i 7 § AGL där egendomen enligt testamentet skulle tillfalla de bröstarvingar som fanns vid I:s död och alltså inte de som levde vid tiden för hennes avstående. – Kapitalet återfördes också till bankens förvaltning.

Det kan tilläggas att efter permutation erhöll de nu befintliga testamentstagarna likväl egendomen med därav följande skyldighet att utge arvsskatt.

I ett fall av nu angivet slag är visserligen – om förfarandet inte skulle ha uppdagats – det ekonomiska skeendet det att vissa personer får egendom. Denna egendom tillhör dock inte dem, och parterna har inte heller någon laglig möjlighet, bortsett från permutation, att fördela egendom efter gottfinnande. Här går det således inte som i de tidigare nämnda makefallen att i efterhand bekräfta fördelningen och alltså åstadkomma även en lagenlig överföring. Den rätt som I:s nuvarande bröstarvingar kan få av henne är en avkastningsrätt fram till hennes död. Trots att I överträder ett överlåtelseförbud kan detta, såvitt gäller hennes avkastning, inte sägas innebära någon kränkning av annans rätt. Värdet av den avstådda avkastningsrätten skulle enligt vår 2 § kunna gåvobeskattas. Likaså skall mottagarna inkomstbeskattas för vad de faktiskt åtnjuter. Även förmögenhetsskatt kan komma att tas ut enligt de regler som gäller för innehav av avkastningsrätt.

Våra förslag syftar naturligtvis inte längre än till att möjliggöra en materiellt sett befogad beskattning. För gåvobeskattningens vidkommande innebär 2 § inte annat än att de eljest tillämpliga reglerna i AGL skall träda i funktion. Någon gåvobeskattning utan gåvodeklaration är således inte möjlig; sedvanliga medel i form av t. ex. vitesföreläggande får tillgripas för att få fram erforderliga handlingar.

Vi vill även här påpeka att vårt förslag i denna del inte tar sikte på sådana frågor som när t. ex. en äganderättsövergång skall anses ha skett. Såvitt gäller fast egendom anses regelmässigt äganderätten övergå genom köpekontraktet även om köpet för sin giltighet är beroende av myndighets tillstånd (t. ex. regeringen) eller menighet (kommunalfullmäktige) *(RÅ 1955 ref. 16, RN 1968 nr 6:5).* Från gåvobeskattningens område kan nämnas *NJA 1962 s. 428* där gåvor till omyndiga barn ansågs fullbordade vid tiden för mottagandet trots att den person som då skrivit under gåvobreven först senare förordnades till god man. Vidare kan nämnas *NJA 1961 s. 711* där

gåva den 29/12 1958 till ännu ofött barn mottogs av bank den 31/12 samma år. Barnet föddes 10/2 1959. Gåvan ansågs fullbordad 31/12 1958. I fall av nu antytt slag är alltjämt äganderättsövergången i och för sig inte helt klar förrän t. ex. tillstånd erhållits, och frågan gäller i dessa fall endast när vissa regler skall träda i funktion. Vi återkommer i avsnittet om realisationsvinstbeskattningen till dessa frågor.

Regeln i den föreslagna 2 § att rättshandlingar skall bedömas enligt sin ekonomiska innebörd kan inte medföra att ett ogiltigt avtal lägges till grund för beskattning, såvitt avser den omedelbara effekt av ogiltigheten, som följer av att t. ex. vissa frister försuttits. Som exempel på det sistnämnda kan nämnas *RN 1970 nr 7:7*. Här hade ett fång beträffande jordbruksfastighet förklarats ogillt, enär förvärvstillstånd inte sökts inom tre månader från kontraktets datum. Förhandsbesked begärdes då i frågan huruvida, vid tillämpning av de nya reglerna om realisationsvinstberäkning, påteckning om förnyelse av kontraktet innebar ett nytt fång. Det ursprungliga kontraktet var daterat den 7/12 1967. Kontraktet förnyades den 18/10 1969, och frågan gällde alltså om realisationsvinstbeskattning skulle ske enligt de regler som gällde t. o. m. den 31/12 1967 (den 1/1 1968 trädde den "eviga" realisationsvinstbeskattningen av fastigheter i kraft). Både riksskattenämnden och regeringsrätten ansåg att förnyelse skulle medföra att de nya reglerna skulle bli att tillämpa vid beskattningen. Förnyelsen medförde alltså inte att det tidigare ogiltiga fånget åter blev giltigt. Syftet med vårt förslag är i stället att söka komma till rätta med de fall där parterna i samförstånd sätter sig över ogiltigheten och i stället handlar som om ett giltigt avtal förelegat.

Inkomst- och förmögenhetsbeskattningen är inte på samma sätt som arvs- och gåvobeskattningen anknuten till civilrättens regler. Här har man redan i rättspraxis i något större utsträckning tillämpat en del av de tankar som ligger till grund för vårt förslag. Ett sådant fall är *RÅ 1963:121*. Ett köp av jordbruksfastighet hade blivit ogiltigt, därför att myndigheterna hade vägrat köparen förvärvstillstånd. Parterna skrev då i stället ett arrendeavtal enligt vilket arrendatorn tillerkändes så gott som alla en ägares befogenheter. Upplåtelsen betraktades i skattehänseende som en äganderättsöverlåtelse. Avdrag vägrades för arrendeutgiften och vid förmögenhetsbeskattningen tillämpades 7 § f) Sf.

Av delvis likartad karaktär är ett fall där RSV inte velat meddela förhandsbesked med hänsyn till ansökningens innehåll. I detta fall var det fråga om en lantbrukare som hade en grustäkt på sin fastighet. Överenskommelse träffades om försäljning av det område där grustaget låg. Köpeskillingen skulle erläggas i huvudsak på så sätt att köparen betalade visst belopp per uttagen m³ grus. Några egentliga åtgärder syntes inte ha vidtagits för att avskilja det sålda området. TI ansåg att det var fråga om en upplåtelse och inte en överlåtelse, varför lantbrukaren borde beskattas för vad han erhöll men med rätt till avdrag för substansminskning. Denna bedömning är enligt vår mening riktig.

I det nyssnämnda fallet *RÅ 1963:121* hade den skattskyldige i praktiken tillagts sådana befogenheter att han vid beskattningen kunde anses som ägare till fastigheten. Det finns dock mer tveksamma gränsfall. I *RÅ 1969 ref. 57* var det fråga om en person som den 1/4 1959 förvärvat en jordbruks-

fastighet. Han redovisade underskott av fastigheten men upptog inget garantibelopp för densamma enär lantbruksnämnden genom beslut den 20/1 1960 vägrat honom förvärvstillstånd. Han ansågs såsom skattskyldig ägare av fastigheten för tiden 1/4–31/12 1959. I detta fall var således frågan om köpets giltighet inte avgjord under beskattningsåret. Vårt förslag leder till samma utgång. I *RÅ 1971:471* hade den skattskyldige yrkat avdrag för värdeminskning av skog och av byggnad samt även upptagit garantibelopp för fastigheten. Målet gällde 1965 års taxering. Fastigheten hade förvärvats enligt köpehandling den 10/4 1961, men köpet var ogiltigt eftersom den skattskyldige vägrats förvärvstillstånd. Den frågan hade slutgiltigt avgjorts av Kungl. Maj:t genom beslut den 23/2 1962. Den skattskyldige hävdade dock att han var ägare till fastigheterna, och han hade fått vilande lagfart den 11/10 1961. Köpet hade inte återkallats. Hans uppfattning hade godtagits av kreditinrättningar och skogsvårdande myndigheter, och han hade därför inte behov av ett arrendekontrakt, någon sådant hade inte heller kommit till stånd. Den skattskyldige vägrades ifrågavarande avdrag och ansågs inte heller skattskyldig för garantibelopp. I sin motivering pekade regeringsrätten särskilt på att arrendeavtal saknades. Med vårt förslag kunde den skattskyldiges talan ha bifallits. Han skulle sålunda ha behandlats som ägare. I regel torde dock ett ogiltigt köp där "köparen" får vara kvar snarare bli att bedöma efter de skatteregler som gäller för nyttjanderättsupplåtelser.

I anslutning till frågan om bedömningen av ogiltiga fastighetsöverlåtelser från inkomst- och förmögenhetsskattesynpunkt vill vi även något beröra motsvarande problem vid gåvobeskattningen. Ett ogiltigt köpeavtal kan såsom nyss nämnts under vissa förutsättningar leda till att "köparen" inkomst- och förmögenhetsbeskattas som ägare. Den frågan anmäler sig då om en häremot svarande gåvoskattebedömning är möjlig. Antag att en person muntligen får ägarens tillstånd att under viss kortare eller längre tid utan vederlag bruka en jordbruksfastighet. Vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen är det i ett sådant fall naturligt att betrakta mottagaren som ägare, vilket i regel är fördelaktigt för honom. Gåvoskatten åter skall träffa benefika förmögenhetsöverföringar och en sådan har uppenbarligen inte skett beträffande äganderätten som sådan. Förmånen består i att utan vederlag få tillgodogöra sig avkastningen, och för värderingen härav finns särskilda regler i 23 § D andra stycket sista punkten AGL. Kapitaliseringen enligt huvudreglerna i andra stycket torde i fall av antydd art leda till för låga värden. Nyssnämnda stycke lämnar dock utrymme även för en skälighetsbedömning.

Eftersom äganderätten i *RÅ 1971:41* civilrättsligt ligger kvar hos säljaren/upplåtaren är det som framgått inte möjligt att gåvobeskatta denna rätt som sådan. Till skillnad från det tidigare nämnda gåvofallet rörande de nyemitterade aktierna *(NJA 1973 s. 89)* har parterna här inte möjlighet att utan vidare efter överenskommelse senare överföra äganderätten. Av samma anledning bör det inte heller i fall av denna typ kunna bli fråga om att beskatta upplåtaren enligt realisationsvinstreglerna med mindre omständigheterna är sådana att en faktisk överlåtelse får anses ha skett (se *RÅ 1971:1653* – fallet behandlas nedan i avsnittet om realisationsvinstbeskattningen).

5.4 Kringgåendefall

5.4.1 *Allmänt*

I de inledande avsnitten har vi angett den allmänna utformningen av den allmänna skatteflyktsklausulen i 3 och 4 §§ av vårt lagförslag, i det följande även kallad generalklausulen eller kringgåendeklausulen. Vi har också sökt belysa hur den i stort är avsedd att tillämpas praktiskt. I detta avsnitt skall vi närmare söka testa regeln mot olika tänkbara fall och därvid ange vår uppfattning om och i vad mån den är tillämplig. Avsikten har varit att söka ta upp så många fall som möjligt till belysning. Därvid har vi inte bara tagit med fall där vår generalklausul får direkt praktiskt betydelse utan även sådana avgöranden från regeringsrätten som sedermera föranlett lagstiftning. Skälet härtill är bl. a. att samtliga framtida skattekringgåenden av lätt insedda skäl inte nu kan exemplifieras. Emellertid innehåller åtskilliga kringgåendefall i mångt och mycket samma grunddrag. Det förfarande som användes i Nordbäcksmålet (1953 ref. 10) föranledde lagstiftning. Med viss obetydlig ändring kom sedan tekniken åter till bruk i bl. a. vinstbolagsfallen och ny lagstiftning fick tillgripas. En analys av de avgöranden som alltså föranlett lagstiftning, liksom sådana förfaranden som f. n. godtagits i praxis, bör därför kunna ge god vägledning för enskilda och myndigheter vid framtida ställningstaganden. Ett ytterligare skäl har varit att vi ansett oss kunna föreslå att några speciella föreskrifter mot skatteflykt skall upphävas eftersom de avser förfaranden som ändock täcks av våra förslag.

I klarhetens intresse vill vi också nämna följande om våra förslags räckvidd. Den omständigheten att vi inte särskilt behandlat ett visst förfaringssätt betyder givetvis inte att vi ansett förfarandet falla utanför generalklausulens område. Vår genomgång är exemplifierande. Vi behandlar inte heller alla de kringgåendemanövrar som redan i dag underkänns i den praktiska tillämpningen. Våra förslag bygger på att hittillsvarande praxis inte ändras. Som exempel kan vi nämna försöken att kringgå dubbelbeskattningen av bolagsvinster genom s. k. förtäckt utdelning. Till denna grupp hör t. ex. styrelsearvoden m. m. från förvaltningsbolag. Någon ändring härutinnan avser vi alltså inte.

De olika rekvisiten i vår generalklausul kommer således att prövas mot olika förfaranden. En första förutsättning för att klausulen över huvud taget skall tillämpas är att den skattskyldige ingått avtal eller företagit annan rättshandling. Detta rekvisit behöver knappast belysas med särskilda exempel. Vi vill dock framhålla följande.

Med avtal eller annan rättshandling förstås inte bara avtal såsom köp, byte, gåva, bolagsbildning eller andra avtal på förmögenhetsrättens område, utan även avtal på familjerättens område. Som exempel kan nämnas bodelningsavtal, äktenskapsförord, arvskiften m. m. Även om ingående av äktenskap rent teoretiskt kan sägas bygga på ett avtal mellan två parter så är likväl äktenskapet som sådant ett offentligrättsligt begrepp. Ingående av äktenskap faller således utanför. Även om ett äktenskap skulle ingås enbart av den anledningen att makarna eller en av dem önskar komma i åtnjutande av eventuella skattefördelar så är vårt förslag inte tillämpligt. Inte heller upplösningen av ett äktenskap hör hit, men däremot kan mycket

väl parternas avtal rörande bodelning m. m. komma att falla under skatteflyktsregeln.

Utanför klausulens räckvidd ligger också sådana förfaranden som i och för sig kan leda till betydande skattelättnader men där det inte är fråga om avtal eller rättshandling utan om ett faktiskt skeende. Underlåtenhet att skaffa sig inkomster är normalt inte kringgående av skattelag, och lika litet kan regeln tillämpas på den som genom ett faktiskt handlande minskar sin förmögenhet. Inte heller den som väljer att bosätta sig i en kommun med lägre skatteuttag berörs av förslagen.

En annan sak är att ett rent faktiskt skeende kan ingå som ett led i en kringgåendetransaktion och därmed få betydelse när det gäller att närmare söka analysera förfarandets innebörd.

Som tidigare nämnts kan kringgåendefallen sorteras in i någorlunda enhetliga grupper. En betydelsefull grupp består av de fall där man på olika sätt sökt kringgå den dubbelbeskattning som skall ske av vinstmedel i aktiebolag. I princip skall nämligen vinsten i ett aktiebolag först inkomstbeskattas hos bolaget och därefter skall utdelningen träffas av inkomstskatt hos aktieägarna. Systemet kompletteras genom reglerna om skatt vid utskiftning av bolagets tillgångar (utskiftningsskatten). Denna grupp av fall återfinns i det följande under rubriken *Bolagsfall*. En andra grupp omfattar de fall då man för att nedbringa inkomstskatten skaffar sig tillgång till underskottsavdrag. Med en viss förenkling kan det sägas att åtskilliga hithörande fall enbart bygger på de skattskyldigas intresse att få tillgång till underskottsavdrag – sedan är det ofta av underordnad betydelse hur dessa underskott framkommer och vad de avser. Gruppen benämns *Underskottsavdrag*. En tredje grupp rör inkomstsplittring mellan närstående. Hit hör framför allt transaktioner inom en familj där t. ex. ett företags eller jordbruks avkastning på mer eller mindre konstlat sätt sprids ut på så många familjemedlemmar som möjligt. Till gruppen hör även försöken att kringgå avdragsförbudet för periodiskt understöd till bl. a. underåriga eller studerande. Dessa fall är samlade under avsnittet *Närståendetransaktioner*. Realisationsvinstbeskattningen har sedan länge utgjort ett mål för kringgående – hithörande fall återfinns under rubriken *Realisationsvinstbeskattningen*. Ett sista avsnitt innehåller diverse separata förfaranden, främst handeln med lagerbevis. Rubrik *Övriga fall*.

Givetvis är det inte vattentäta skott mellan de olika grupperna, liksom inte heller mot skenrättshandlingarna. Realisationsvinstbeskattningen kringgås inte sällan genom t. ex. närståendetransaktioner.

5.4.2 *Bolagsfall*

5.4.2.1 Lundintransaktioner

Ett fall som på många sätt måste anses ha grundläggande betydelse för skatteflyktsdebatten i vårt land är det s. k. *Nordbäcksmålet (RÅ 1953 ref. 10)*. Vi har därför valt att inleda genomgången med detta fall.

Fram till år 1952 var med få undantag svenska aktiebolag inte skattskyldiga för utdelningar från andra sådana bolag eller från svenska ekonomiska föreningar. I flera fall försökte skattskyldiga utan beskattningspåföljd ta ut

i fastighetsföreningar och fastighetsaktiebolag uppsamlade vinstmedel. I allmänhet gick man därvid till väga på följande sätt. Fastighetsföretaget överlät först mot revers sin fastighet jämte övriga realtillgångar till företagets ägare. Denne sålde sedan aktierna eller andelarna i fastighetsföretaget till ett för ändamålet tillhandahållet aktiebolag, vilket erlade likvid genom att överta säljarens betalningsansvar för reversskulden. Slutligen lät sistnämnda aktiebolag till sig utdela all i fastighetsföretaget redovisad vinst, varefter fastighetsföretaget upplöstes. Så förfor man i Nordbäcksmålet och de närmare omständigheterna där var följande.

Nordbäck hade år 1927 förvärvat samtliga andelar i fastighetsföreningen Stureplan u. p. a., vilken förening ägde en fastighet i Stockholm. Genom köpebrev den 1 januari 1947 sålde föreningen fastigheten till Nordbäck för ett pris av 3 000 000 kr. Fastigheten, som då hade ett taxeringsvärde av 1 650 000 kr var i föreningens räkenskaper bokförd till ett värde av 990 000 kr. Bokföringsmässigt medförde alltså försäljningen en vinst för föreningen å 2 010 000 kr. Genom avtal den 12 mars 1947 försålde Nordbäck därefter alla andelarna i föreningen till Lundin för en köpeskilling av 2 428 692 kr 43 öre. I detta avtal stipulerades bl. a., att likvid skulle ske genom att köparen övertog betalningsansvaret för en säljarens skuld till föreningen å samma belopp som köpeskillingen eller således 2 428 692 kr 43 öre. Lundin tecknade på sitt exemplar av avtalet en påskrift av innehåll att avtalet av honom slutits såsom ombud för AB Odora och att hans rätt och skyldigheter enligt detsamma genom påskriften överläts på detta bolag. I samband med utdelning och utskiftning från föreningen utjämnades sedermera kvittningsvis bolagets genom sistnämnda överlåtelse uppkomna skuld till föreningen, varefter föreningen upplöstes. Det upplystes vidare, att Nordbäck utbetalat ett belopp av 20 000 kr till Lundin såsom ersättning för hans medverkan i transaktionen.

I sin år 1948 avlämnade självdeklaration uppgav Nordbäck inte någon inkomst genom utdelning från ifrågavarande förening. Hos Stockholms stads PN yrkade vederbörande Ti att Nordbäck måtte åsättas taxering för sådan utdelning till ett belopp av 2 428 692 kr. Ti åberopade en i anledning av granskning av AB Odoras räkenskaper upprättad promemoria vari uttalades bl. a. att skentransaktion syntes föreligga. Nordbäck bestred detta och gjorde gällande att avtalet med Lundin innebar en faktisk försäljning. PN avslog yrkandet. Även KR, där Ti anförde besvär, lämnade hans talan utan bifall. Besvären fullföljdes hos regeringsrätten, vars majoritet ansåg att Nordbäck inte kunde beskattas för förtäckt utdelning. En minoritet ansåg däremot skentransaktion föreligga och ville beskatta Nordbäck för förtäckt utdelning.

Majoriteten (8 ledamöter) förenade sig om följande yttrande. Enär av vad i målet förekommit icke framgår, att Nordbäck under ifrågavarande beskattningsår vare sig före eller i samband med överlåtelsen av andelarna i fastighetsföreningen till Lundin tillgodogjort sig något av föreningens tillgångar utan att samtidigt tillföra föreningen valuta av motsvarande värde, samt taxering av Nordbäck lagligen icke kan grundas på den omständigheten, att Lundin förvärvat föreningsandelarna såsom ombud för ett aktiebolag, till vilket föreningens besparade vinstmedel därefter skattefritt utdelats, varder KR:s utslag av RR fastställt. En ledamot anslöt sig till majoritetens utgång med särskild motivering.

Minoritetens (4 ledamöter) yttrande hade bl. a. följande innehåll: Med hänsyn till de i avtalet av den 12 mars 1947 angivna villkoren och omständigheterna i övrigt kan Lundin icke antas ha förvärvat andelarna i föreningen i avsikt att för egen eller AB Odoras räkning fortsätta föreningens verksamhet eller eljest ha någon fördel av förvärvet. Att avtalet ändock träffats sammanhänger uppenbarligen därmed att Lundin varit i tillfälle att, genom avtalets överlåtande på bolaget och därefter skedd utdelning från föreningen till bolaget av ovannämnda fordran, utjämna denna fordran mot

den såsom likvid för föreningsandelarna övertagna skulden till föreningen å samma belopp. En dylik transaktion, vilken kunde företas utan att ådraga bolaget skattskyldighet, har ock, enligt vad i målet blivit upplyst, senare skett. Därigenom har uppnåtts det resultatet att Nordbäck, utan vederlag till föreningen från honom själv eller annan, kunnat frigöra sig från sin betalningsskyldighet för de från föreningen övertagna tillgångarna och att föreningsandelarna förlorat allt värde. Att Lundin medverkat vid transaktionen för att bereda Nordbäck fördel framgår jämväl därav att Lundin vid sidan av avtalet betingat sig och även erhållit särskild gottgörelse av Nordbäck. På grund av vad sålunda anförts måste avtalet om försäljning av föreningsandelarna anses i verkligheten ha inneburit att Nordbäck bekommit utdelning från föreningen.

Av särskilda skäl, som i nu förevarande sammanhang saknar intresse, fann minoriteten dock att den utdelning Nordbäck uppburit från föreningen uppgått till 1 078 692 kr.

För egen del vill vi redovisa följande överväganden.

Minoriteten ansåg att en skentransaktion förelåg beträffande försäljningen av andelarna från Nordbäck till Lundin – försäljningen hade inget annat syfte än att bereda Nordbäck möjlighet att skattefritt komma över utdelning från föreningens realtillgångar. Om minoritetens mening hade blivit bestämmande, hade detta inneburit att inom skatterätten skenbegreppet i framtiden kunnat användas inte bara på enstaka rättshandlingar utan även på serier av rättshandlingar med inbördes sammanhang. Så blev inte fallet. Genom rättsfallet fick skenbegreppet en tämligen snäv räckvidd. Tillämpningen därav har begränsats till sådana fall där det varit uppenbart att avtalet inte haft angiven innebörd eller inget reellt innehåll över huvud taget. Nordbäcks försäljning av andelarna till Lundin (AB Odora) var i och för sig en verklig försäljning helt i överensstämmelse med parternas vilja. Äganderätten till andelarna övergick till Lundin och likvid erlades också. En helt annan sak är att försäljningen inte hade det sedvanliga syftet vid försäljningar av andelar, nämligen att förvärvaren skulle fortsätta att driva föreningens verksamhet.

Till bilden hör även att begreppet sken för med sig uppenbara bevissvårigheter för det allmänna. Nordbäck hävdade i målet att han saknat kännedom om vad Lundin tänkt använda andelarna eller föreningen till, och likaså hade Nordbäck inte fått reda på att AB Odora genom efterföljande påteckning blev ägare till andelarna. I och för sig verkar väl Nordbäcks påståenden mindre troliga – kanske främst med tanke på att Lundin fått arvode för köpet – men att nöjaktigt bevisa den misstanken är svårt.

Majoritetens uppfattning är närmast uppbyggd på det förhållandet att de olika affärsleden i förfarandet var för sig är riktigt utförda. När Nordbäck köper ut fastigheten lämnar han valuta i form av en revers för vilken täckning finns. Varken Nordbäck eller Lundin var insolvent, och de tillgodogjorde sig inte heller eljest föreningens förmögenhet för att likvidera sina köp. Vidare har man bedömt den efterföljande försäljningen till Lundin som en självständig affärstransaktion och ansett att Nordbäck inte kunde beskattas av den anledningen att den slutlige förvärvaren enligt då gällande regler inte var skattskyldig för utdelning från föreningen.

En tillämpning av den av oss föreslagna generella skatteflyktsklausulen i 3 § på Nordbäcksmålet skulle ge följande resultat. De båda avtal som

ingicks i Nordbäcksmålet var i och för sig av ganska alldaglig och regelrätt natur. Enligt vår regel krävs till att börja med intet härutöver såvitt gäller avtalen eller rättshandlingarna. Det första rekvisitet – det att avtal eller annan rättshandling ingåtts – är utan vidare uppfyllt. Härutöver krävs enligt vårt förslag att avtalet ensamt eller i förening med annat avtal vari Nordbäck direkt eller indirekt medverkat, skall ha berett honom skatteförmån i strid med lagstiftningens anda och mening. Det första avtalet – dvs. utköpet från fastighetsföreningen – bereder ensamt inte Nordbäck någon skattemässig fördel. Däremot medför avtal nummer två – försäljningen av andelarna till Lundin (AB Odora) – att Nordbäck slipper sin skuld till föreningen och han har därmed också fått ut fastigheten utan särskilda skatteeffekter. Från att från början ha ägt fastigheten indirekt via föreningsandelarna med därav följande skatteskuld inbegripet utskiftningsskatteförpliktelser har han till slut utan att behöva infria skatteskulden lyckats med konststycket att bli direktägare till fastigheten. Detta är en förmån i strid med lagstiftningens anda och mening.

För att generalklausulen skall träda i tillämpning krävs ytterligare att det framstår som sannolikt att skatteförmånen utgjort Nordbäcks huvudsakliga förmån av avtalet. En fördel för Nordbäck kan måhända ha varit att få direkt äganderätt till fastigheten, något som han också framhöll i målet. Denna fördel uppnåddes dock genom det första avtalet. Frågan blir då vilka ytterligare fördelar som han kan ha fått genom det andra avtalet utöver den att han kom ifrån utskiftningsskatteskulden. Såvitt framgår av utredningen i målet inga. Även förmånskravet är således uppfyllt. Nordbäck skulle då till sitt fredande enligt 4 § i vårt lagförslag kunna göra sannolikt att avtalet med Lundin tillkommit och fått sitt innehåll huvudsakligen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller eljest i annat ekonomiskt syfte än att erhålla förmån vid beskattningen. Så torde knappast vara fallet. Några organisatoriska eller marknadstekniska skäl torde inte på allvar kunna sägas förekomma i detta fall. Förelåg då i målet något annat ekonomiskt syfte än att erhålla förmån vid beskattningen? Nordbäck invände beträffande uppgörelsen med Lundin bl. a. att han saknade kännedom om varför Lundin önskade förvärva föreningsandelarna – därmed torde också vara sagt att Nordbäcks enda ekonomiska intresse var att bli fri från skatteskulden. Såvitt gäller den av oss föreslagna befrielsegrunden är det inte av någon avgörande betydelse vad förvärvaren kan ha haft för avsikter med sitt förvärv. Motpartens önskemål kan endast få betydelse i sådana fall där visserligen den skattskyldige gör en skattevinst men där likväl uppläggningen så gott som uteslutande har skett i motpartens intresse.

Vår generalklausul skulle således fånga in Nordbäcksfallet. Skatten skall då fastställas utan hänsyn till avtalet med Lundin, vilket innebär att situationen blir densamma som om Nordbäck själv upplöst föreningen. Nordbäck skulle då komma att beskattas för hela köpeskillingen såsom för förtäckt utdelning. Det är nu inte alltid möjligt att direkt fastställa skatten med bortseende från ett underkänt avtal. Situationen kan också vara den att en sådan lösning skulle leda till överbeskattning. Minoriteten som ville fälla Nordbäck beräknade den utdelning som borde beskattas till ett lägre belopp än den köpeskilling han fått från Lundin. Minoriteten menade att det inte kunde anses klarlagt att Nordbäcks köpeskilling för fastigheten – 3 milj.

kr – motsvarat fastighetens värde utan att det i stället fick antagas att köpeskillingen av olika skäl bestämts till ett för högt belopp. Eftersom annat inte var visat i målet ansågs fastighetens värde motsvara taxeringsvärdet. Minoriteten beräknade därför den beskattningsbara utdelningen till ett belopp motsvarande likviden från Lundin minskad med skillnaden mellan 3 milj. kr och fastighetens taxeringsvärde som var 1 650 000 kr.

Vi vill här framhålla att det är angeläget att tillämpningen av generalklausulen inte sker alltför stelbent på det sättet att man går direkt in i ett skeende och förklarar detta ogiltigt och därefter beräknar skatten med bortseende från det man inte velat godkänna. Å andra sidan är avsikten inte att domstolarna genomgående skall ge sig in på invecklade hypotetiska kalkyler. Den av oss föreslagna jämkningsrätten (3 § in fine) skall begagnas med försiktighet och endast tillgripas i de fall en klart onöjaktig beskattning skulle följa när ett avtal underkänns. Den av minoriteten anvisade vägen torde i och för sig innebära en skälig avvägning i Nordbäcksmålet om vår klausul funnits när målet prövades. Fastighetens ingångsvärde för Nordbäck vid en framtida försäljning blir också beroende av denna bedömning och ev. realisationsvinst får då beräknas med utgångspunkt från detta värde.

Den omständigheten att Nordbäck skulle kunna ha beskattats med stöd av vår generalklausul skulle däremot inte medföra några skattekonsekvenser för Lundin eller AB Odora.

För att komma tillrätta med transaktioner av nämnt slag begränsades skattefriheten för utdelning genom ändringar år 1951 i 54 § KL och 7 § Si (SFS 1951:325–326) samt genom provisorisk lagstiftning år 1960 (SFS 1960:658).

Det visade sig dock snart att likartade transaktioner kunde vara lönande trots dessa ändringar. Ett likartat förfaringssätt var nämligen att ett penningrörelsedrivande företag, för vilket aktier i allmänhet utgjorde varulager, förvärvade aktierna i ett annat aktiebolag, avsett att likvideras men försett med fonderade vinstmedel. Utdelningen var i så fall skattepliktig intäkt för det mottagande bolaget, men intäkten neutraliserades genom att det utdelade beloppet användes för nedskrivning av de förvärvade aktierna. Lundintransaktionerna byggde i denna form på nedskrivningsrätten för aktier och andelar som utgjorde varulagertillgång och kunde även genomföras om förvärvaren var fysisk person eller om förvärvet avsåg andel i ekonomisk förening. Liknande transaktioner kunde också ske med andelar i handels- eller kommanditbolag. Genom lagstiftning år 1966 ingrep man häremot på så sätt att skattefriheten för utdelning resp. nedskrivningsrätten på aktier begränsades (SFS 1966:724).

Vi har även undersökt hur vår generalklausul skulle fungera i dessa fall. I förarbetena (SOU 1963:52, s. 215) till lagstiftningen mot dessa transaktioner nämndes som praktiskt exempel följande. Ett företag ställer sig till förfogande för inköp av ett annat företag, inte i syfte att fortsätta den av sistnämnda företag bedrivna verksamheten, utan för att medverka till att en eljest inträdande beskattning omintetgörs eller mildras. Ett penningrörelsedrivande företag köper t. ex. från fysiska personer aktierna i ett inom textilbranschen verksamt grossistföretag, vilket avsett att upphöra med sin verksamhet. Efter överlåtelsen fullföljer det köpande företaget sin avsikt genom att för-

sälja tillgångarna till utomstående, varefter vinstmedlen utdelas till moderföretaget och grossistföretaget likvideras. Skatten på utdelningen neutraliseras därefter genom nedskrivning av aktierna.

En transaktion av detta slag innebär att säljarna får ut mer för aktierna än de eljest skulle ha fått – en vanlig köpare skulle nämligen ha måst räkna med den föreliggande latenta skatteskulden. Detta kunde däremot ett penningrörelsedrivande företag bortse ifrån.

De resonemang vi tidigare redovisat beträffande den förstnämnda typen av Lundintransaktioner äger motsvarande tillämpning här. Läget kompliceras dock av det förhållandet att i Nordbäcksmålet hade föreningens ursprunglige ägare först köpt ut fastigheten, därefter sålde han andelarna mot likvid i form av friskrivning för sin skuld till föreningen – i det sistnämnda fallet förekommer endast en försäljning av aktierna i textilföretaget, därefter är den som får skatteförmånen ute ur bilden. Självfallet är det uteslutet att tillämpa generalklausulen enbart av den anledningen att en säljare får ett mycket gott pris för sina aktier. Aktier i fåmansföretag har inget fast värde – för en köpare kan ett aktiebolag representera ett lågt värde under det att en annan köpare är beredd att betala ett mycket högt pris för samma företag för att t. ex. komma över företagets organisation eller komma in på den svenska marknaden. Emellertid föreligger i textilfallet likväl en del speciella förhållanden. För det första är det fråga om försäljning av ett företag avsett att likvideras – något som säljarna måste antagas vara väl medvetna om – och för det andra uppträder som köpare ett penningrörelsedrivande företag. Till detta kommer den onormalt höga köpeskillingen.

Att en försäljning under dessa förhållanden leder till en förmån i strid med lagstiftningens anda framstår som tämligen klart. Säljaren befrias från den latenta skatteskulden och kommer alltså undan utskiftningsbeskattningen. Några organisatoriska eller marknadstekniska skäl lär knappast kunna framdras eftersom det är ett penningrörelsedrivande företag som uppträder som köpare. Att skatteförmånen är den huvudsakliga är också klart. De förmåner som i övrigt kan föreligga skulle närmast vara av det slag att säljaren slipper bekymmer med avvecklingen osv. Vi vill dock göra en betydelsefull reservation. Nyss nämndes den skillnaden mot Nordbäcksmålet att här står inte längre säljarna kvar i sammanhanget sedan de sålt aktierna. Det torde därför vara svårare för det allmänna att påvisa de omständigheter som möjliggör tillämpning av 3 §. I Nordbäcksmålet skulle detta ha varit enkelt.

Lagstiftningen mot såväl Nordbäcksmålet som mot den senare typen av Lundintransaktioner tog sikte på köparna. Genom 1966 års lagstiftning begränsades som sagt skattefriheten för utdelning, och vidare begränsades nedskrivningsmöjligheterna på aktier av förevarande slag. Nedskrivning får endast ske om det är uppenbart att den skattskyldige genom förvärvet erhållit tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse. Det skulle mot denna bakgrund kunna diskuteras om och i vad mån generalklausulen skulle kunna ha tillämpats på köparsidan i stället. Självfallet är det inte meningen att tillämpa klausulen på båda hållen. Sett från våra utgångspunkter är det dock naturligare att sätta in generalklausulen gentemot den som har det egentliga skattemässiga utbytet av en transaktion. I de

nu nämnda Lundinfallen har det varit säljarsidan som haft intresse av skattekringgåendet. Köparnas medverkan har endast varit en förutsättning för att förfarandet skulle leda till det eftersträvade målet.

5.4.2.2 Vinstbolagstransaktioner

De s. k. vinstbolagstransaktionerna företer klar släktskap med de nyss behandlade Lundintransaktionerna. Vinstbolagstransaktionerna innebär i korthet följande. I ett aktiebolag finns obeskattade vinstmedel i form av exempelvis en varulagerreserv, som bolagets ägare vill ta ut så fördelaktigt ur skattesynpunkt som möjligt. Ägaren säljer då inkråmet i bolaget till ett annat bolag som han också äger. Försäljningen sker till marknadspris och därigenom upplöses den dolda reserven. I vinstbolaget finns därefter på tillgångssidan endast kontanta medel och eventuellt fordringar motsvarande likvid för inkråmet. På skuldsidan finns eget kapital i form av aktiekapital och obeskattade vinstmedel. Sedan säljs aktierna i vinstbolaget till ett för ändamålet särskilt tillhandahållet bolag. Regelmässigt brukar namnbyte m. m. ske – vinstbolagets namn överförs till det bolag som köpt inkråmet och som skall fortsätta rörelsen. Köpeskillingen för aktierna i vinstbolaget brukar beräknas till belopp motsvarande aktiekapitalet samt 70–80 % av de obeskattade vinstmedlen i bolaget, varvid bortses från den latenta skatteskulden. Den latenta skatteskulden har sedan ofta kunnat elimineras genom att det bolag som köpt aktierna kunnat kvitta sina förluster mot vinsterna eller eljest ordna så att vinsten försvinner. För säljaren innebär transaktionen att han får likvida medel som motsvarar förutom aktiekapitalet också större delen av bolagets obeskattade vinst utan andra skattekonsekvenser än att 10 % av köpeskillingen för aktierna räknas som realisationsvinst – i regel har aktierna innehafts mer än 5 år. Även köparen har genom sitt förvärv endast haft för avsikt att komma åt likvida medel. Transaktionerna kan ske även i andra former, varom mera i de följande exemplen.

Numera är dessa förfaranden stoppade genom lagstiftning år 1972 (prop. 1972:93, SkU 1972:31, rskr 1972:226, SFS 1972:273). Även denna lagstiftning torde dock kunna kringgås, något som vi tar upp i slutet av förevarande avsnitt. Några vinstbolagsfall har också prövats av regeringsrätten. Ett av dessa är det s. k. *"Olympiagaraget" (R 74 1:11)* och här förelåg bl. a. följande omständigheter.

Karlsson ägde samtliga aktier i Olympia-Garaget i Hallsberg AB (nedan kallat OG). Den 28/9 1967 överlät OG för en köpeskilling av 1 249 757 kr 57 öre sina tillgångar och skulder på ett nybildat bolag, Karlsson Bil AB, vari Karlsson och en son var enda aktieägare. Det nya bolaget hade finansierat utköpet dels med kontanta medel, som övertogs från OG, dels genom ett lån från Karlsson på 960 000 kr.

Den 29/9 1967 överlät Karlsson samtliga aktier i OG till Stridbeck för 960 000 kr som skulle erläggas kontant. Enligt balansräkning per tillträdesdagen hade bolaget likvida medel på 1 249 757 kr 57 öre. På skuldsidan fanns förutom vissa skulder och eget kapital obeskattade vinstmedel på 1 091 000 kr.

Stridbeck transporterade samma dag aktierna i OG på AB Limträverken i vilket Stridbeck var aktieägare och styrelseledamot.

Sedan Limträverken förvärvat aktierna ändrades OG:s namn till Limträverkens Produktionsaktiebolag. Vidare överlät Limträverken till det nya bolaget tillgångar till

ett värde av 1 601 991 kr 93 öre, varav 1 038 121 kr 93 öre belöpte på organisationskostnader och good-will. Dessutom överfördes vissa leverantörsskulder. Som likvid uttog Limträverken samtliga likvida medel ur OG.

I sin självdeklaration uppgav Karlsson realisationsvinst vid avyttring av aktierna i OG – som efter avdrag för försäljningskostnader uppgick till 94 604 kr. enligt 10-procentschablonen.

TN följde deklarationen. Hos PN yrkade TI att Karlsson måtte beskattas för 960 000 kr, såsom för förtäckt utdelning. TI åberopade att det efter taxeringsrevision framkommit att Karlssons aktier i OG via en intressent som mellanhand förvärvats av ett aktiebolag på annan ort, som vid tiden för förvärvet befann sig i likviditetssvårigheter, samt att tillgångarna i det genom köpet av aktierna förvärvade bolaget sedermera utnyttjats av det senare bolaget för att eliminera redovisade förluster i av detta bedriven rörelse. Av handlingarna i ärendet framgick vidare, att Karlsson i köpeavtalet förbehållit sig rätten till bolagets bokföringshandlingar liksom övriga rörelsehandlingar, att Karlsson i samma avtal likaså förbehållit sig rätten till bolagets firmanamn, att bolaget vid tiden för överlåtelsen tillhöriga "övriga tillgångar och skulder med tillhörande förpliktelser och förmåner" genom ett samtidigt upprättat särskilt köpeavtal överlåtits å ett av Karlsson nybildat aktiebolag, som bildats för att fortsätta den av det sålda bolaget i Hallsbergs köping bedrivna rörelsen och som sedermera genom ändring för övrigt övertagit det senare bolagets firmanamn, samt att bolagets tillgångar enligt förda räkenskaper därefter utgjorts av endast likvida medel å sammanlagt 1 249 757 kr huvudsakligen bestående av obeskattade vinstmedel. Den bakomliggande avsikten med ifrågavarande transaktioner fick därför anses ha varit att utbekomma hos bolaget innestående vinstmedel och icke att överlåta den av bolaget bedrivna rörelsen.

Sedan PN avslagit TI:s besvär vidhöll han sin talan hos KR i Stockholm.

KR fastställde PN:s beslut och yttrade bl. a. Av vad i målet förekommit framgår icke att Karlsson under ifrågavarande beskattningsår före eller i samband med överlåtelsen av aktierna i OG till Stridbeck tillgodogjort sig något av bolagets tillgångar utan att samtidigt tillföra bolaget valuta av motsvarande värde. Taxering av Karlsson för 960 000 kr kan lagligen icke grundas enbart på den omständigheten, att Stridbeck förvärvat aktierna såsom ombud för ett aktiebolag, i vars dotterbolag – efter förvärv från moderbolaget av förlustbringande verksamhet – obeskattad vinst hos OG eliminerats. I målet kan ej anses tillförlitligen visat, vare sig att AB Limträverken vid tiden för förvärvet av ifrågavarande aktier varit på obestånd eller, än mindre, att Karlsson vid aktieöverlåtelsen skulle ha haft kännedom om sådant obestånd. Vid angivna förhållanden och med hänsyn till vad eljest förekommit i målet saknas grund för antagande att Karlssons ifrågavarande överlåtelse av aktier skett för skens skull. Ej heller i övrigt föreligger grund för att beskatta Karlsson såsom för aktieutdelning.

I besvär hos RR fullföljde TI sin talan. Han anförde bl. a.: Den vid de olika transaktionerna använda valutan hade icke utgjorts av kontanta medel utan av ett slags betalningsanvisning eller fordringsbevis. Samma valuta syntes ha kommit till användning i samtliga transaktioner. Valutan hade så att säga gått runt dvs. från Karlsson till hans nybildade bolag och över till OG samt vidare till Limträverken och därifrån åter till Karlsson. Den fordran som OG på grund av utköpet förvärvat mot det nya Karlssonbolaget fick genom aktieöverlåtelsen anses ha överflyttats på Limträverken. Eftersom detta bolag redan vid nämnda tidpunkt varit på obestånd, hade för OG:s del gäldenärsbytet inneburit att dess fordran blivit mer eller mindre värdelös. För detta gäldenärsbyte måste Karlsson uppenbarligen anses ansvarig.

RR fastställde det slut KR:s dom innehöll och yttrade bl. a.: I målet kan icke anses tillförlitligen styrkt, att AB Limträverken varit på obestånd vid tiden för förvärvet av aktierna i OG. Aktieförsäljningen och vad i samband därmed förekommit kan därför inte anses innebära förtäckt utdelning från OG till Karlsson.

Av tämligen likartat slag är det andra vinstbolagsmålet som avgjordes av regeringsrätten samma dag angående civilekonom Åfors inkomsttaxering *(dom 1973-12-04, mål nr 1973:448).*

Karakteristiskt för denna typ av vinstbolagstransaktioner är bl. a. att säljaren har för avsikt att fortsätta sin verksamhet och även gör detta. Genom namnbyten m. m. ser han till att det inte är något som utåt visar de bakomliggande affärstransaktionerna. Vad som i verkligheten har skett är att den skattskyldige lyckats bli kvitt den latenta skatteskuld som före transaktionerna fanns i det ursprungliga bolaget. För motparten – dvs. den som förvärvar vinstbolaget – uppges förfarandet också innebära ekonomiska fördelar, bl. a. därigenom att han kan komma över likvida medel.

Det torde knappast råda delade meningar om att förfaranden av detta slag leder till inte avsedda skattelättnader – genom lagstiftning år 1972 ingrep man också mot vinstbolagstransaktionerna på så sätt att försäljningslikviden för vinstbolag till 100 % skulle redovisas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

Vinstbolagstransaktionernas närmare utformning företer likheter med de förfaranden som kännetecknade Nordbäcksmålet. Aktiebolagets ägare tömmer detta genom att sälja inkråmet till ett annat av honom ägt bolag. Därefter överlåts aktierna i skalbolaget och det är den sistnämnda överlåtelsen som i och för sig föranleder den skattemässiga vinsten. Svårigheterna med transaktionernas genomförande har stundom varit att finna köpare som kunnat betala köpeskillingen för aktierna – om nämligen köparen varit insolvent och således måst använda det köpta bolagets egna tillgångar för att finansiera transaktionen, torde förfarandet redan enligt de regler som gällde före den nya lagstiftningen ha kunnat underkännas.

När det gäller att ta ställning till den av oss föreslagna generalklausulens eventuella tillämplighet kan det först konstateras att det föreligger avtal som medför skatteförmåner i strid med lagstiftningens anda och mening. Ägaren har genom avtalen tillgodogjort sig vinstmedel utan att infria de på vinstmedlen vilande skatteskulderna. Vidare kan konstateras att det första avtalet – dvs. tömningen av bolaget – framstår som skäligen meningslöst om inte ytterligare åtgärder skulle vara avsedda att vidtas. En bolagsägare som tänker fortsätta sin rörelse utan organisatoriska ändringar av verksamheten torde knappast ha någon legitim orsak att sälja tillgångarna till ett annat bolag som han äger. Det första avtalet får alltså sin motivering genom den efterföljande försäljningen av skalbolaget, och det är också där som vinsten med konstruktionen till slut uppnås. I ett renodlat vinstbolagsfall är det således uppenbart att de objektiva förutsättningarna för generalklausulens tillämpning är uppfyllda.

För en del vinstbolagsaffärer kan helt legitima skäl åberopas, dvs. andra skäl än möjligheterna till skattemässiga vinster. Ofta avspeglar sig detta förhållande i en lägre köpeskilling än i de nyss beskrivna kringgåendefallen. Enligt de nya reglerna finns också en möjlighet för riksskatteverket att medge undantag från den strängare realisationsvinstbeskattningen vid vinstbolagsförsäljningen. I propositionen (1972:93 s. 35–36) anges några tänkbara fall där dispens bör kunna meddelas. Helt allmänt skall dispens kunna ges när aktieöverlåtelsen kan antas ha skett i annat syfte än att erhålla obehöriga skatteförmåner. Som exempel nämns att en ägare av en minoritetspost i

ett skalbolag önskar avveckla sitt aktieinnehav utan syfte att vinna opåkallad skattelättnad. Som ytterligare exempel nämns avyttring av aktierna i ett bolag inom en koncern i samband med omläggning eller omorganisation av verksamheten. Därvid avses sådana överlåtelser av aktier eller andelar inom en koncern som inte redan enligt gällande bestämmelser är undantagna från realisationsvinstbeskattning. Även utanför koncernförhållanden kan affärsmässigt betingade uttag av tillgångarna i ett företag tänkas motivera dispens, t. ex. när en hel rörelse eller rörelsegren avskils från ett företag. Bevisbördan åvilar den skattskyldige, och meningen är att dispensregeln skall tillämpas restriktivt. Tilläggas bör att dispensprövningen kan ske såväl före som efter en aktieförsäljning.

Vid tillämpning av generalklausulen kan samma skäl beaktas, antingen så att det konstateras att skattevinsten inte är säljarens huvudsakliga fördel av affären eller, enligt 4 §, att affären förestavats av andra ekonomiska syften än att uppnå skatteförmåner. Ofta nog kan redan köpeskillingens storlek ge anvisning om transaktionens verkliga innebörd. Även andra vinstbolagstransaktioner bör gå fria. Detta gäller i första hand försäljningar av vinstbolag med enbart beskattade vinstmedel. I ett sådant fall erhålles knappast någon skatteförmån, de godtas också i dag.

Ytterligare fall är tänkbara. Vinstbolagstransaktioner kan som tidigare påpekats genomföras på olika sätt. Antag att A äger rörelsedrivande aktiebolaget X och att han vill avveckla verksamheten. Bolaget har tillgångar i form av inventarier och lager som är bokförda till belopp som ligger under marknadsvärdet. A har ytterligare tre aktiebolag, som innehafts mer än fem år. Någon lämplig köpare till hela verksamheten har A inte lyckats finna. Däremot har han tre anställda som är villiga att förvärva var sin del av verksamheten som också lätt går att dela upp i tre skilda delar. A kan nu sälja inkråmet i X till bokförda värdet till de tre andra bolagen och därefter dessa till var och en av de anställda. Sistnämnda försäljningar beskattas då efter 10 % enligt reglerna om realisationsvinst. Bolaget X antas därefter innehålla enbart likvida och beskattade medel. Försäljningen av detta bolag innebär inte något skatteundandragande. Huruvida A:s förfarande ändock kan komma i konflikt med vår skatteflyktsregel behandlar vi längre fram i samband med andra bolagstransaktioner i avsnittet om internöverlåtelser. En tillämpning av generalklausulen kan däremot bli aktuell om A i stället säljer inkråmet till marknadspris. I så fall kommer X-bolaget att innehålla obeskattade vinstmedel. En överlåtelse av detta bolag träffas av vår skatteflyktsregel, om inte A kan visa att köparen av vinstbolaget haft sådana seriösa avsikter med sitt förvärv att den verkställda uppdelningen genom överlåtelse av först inkråm och sedan vinstbolaget framstår som ett ekonomiskt sett försvarligt förfarande. Bl. a. måste A då visa att förvärvet av vinstbolaget varit företagsekonomiskt motiverat för köparen. Eftersom vår skatteflyktsklausul skall tillämpas av länsskatterätt kommer viss tid att ha gått innan prövningen sker och det bör då finnas möjlighet för A att med ledning av köparens deklarationer fullgöra sin bevisskyldighet.

Ett vinstbolagsfall har föranlett beskattning, det s. k. Katz-målet *(R 75 1:1)*. Fallet är dock inte rent och har endast ett indirekt intresse för vårt vidkommande. Katz ägde samtliga aktier i ett bolag. Han tog ut

tillgångar ur bolaget och åtog sig som motprestation ansvar för bolagets skulder, däribland för en skuld till ett engelskt bolag för inköp av metallpartier. Skulderna översteg tillgångarna. Senare överförde han de övertagna tillgångarna och skulderna, dock inte skulden för metallpartiet, till ett nybildat och av honom helägt aktiebolag. Regeringsrätten ansåg honom skattskyldig för förtäckt utdelning för värdet av tillgångarna minskat med övertagen skuld, dock inte för skulden till det engelska bolaget. I den delen bedömdes gäldsövertagandet med hänsyn till omständigheterna inte utgöra någon motprestation för tillgångarna. Övertagandet ansågs ha varit av formell natur.

Katz-målet är som nyss nämnts inte ett rent vinstbolagsmål utan hör hemma bland sådana mål som rör förtäckt utdelning i vanlig mening. I de fall då man i den praktiska hanteringen sökt komma till rätta med vinstbolagsmål torde man också ha fått söka påvisa sådana brister som traditionellt förekommer i samband med förtäckt utdelning, såsom fel vid värderingen av tillgångar som överlåtits, insolvens hos köparen av vinstbolaget osv.

Utgången i Katz-fallet är således i och för sig ingen nyhet utan stämmer väl överens med äldre avgöranden i likartade fall. Vi vill i sammanhanget nämna att det beträffande vinstbolagsmålen ofta gjorts gällande att de skulle utgöra skentransaktioner. Så kan måhända sägas vara fallet beträffande Katz men knappast i de övriga ovan nämnda fallen. De rena vinstbolagsmålen innefattar däremot i och för sig riktigt utformade överlåtelser, vederlag lämnas, avtalet är inte förvanskat till sitt innehåll, avtalen överensstämmer också med parternas vilja. I stället utgör vinstbolagsfallen exempel på kringgående av skattelag.

Tidigare har nämnts att ett typiskt drag hos vinstbolagstransaktioner ofta är att säljaren önskar helt eller delvis fortsätta sin rörelse men slippa vissa skatteskulder. Så är dock inte alltid fallet. I det följande exemplet – Zackrisson-fallet, som f. n. ligger i regeringsrätten – var det fråga om en person som helt skulle upphöra med sin verksamhet och här förfor man på följande sätt.

Zackrisson (jämte vissa anhöriga) ägde aktierna i AB Zackrisson Möbler. Bolaget hade betydande dolda reserver. Aktierna överläts den 23/11 1970 till Nordling. Köpeskillingen uppgick till 9,5 milj. kr. Samma dag – innan aktierna bytte ägare – köpte Zackrissons per den 1/5 1970 ut en fastighet ur bolaget för 5,5 milj. kr. Sedan Nordling formellt blivit ägare till bolaget såldes inkråmet också per den 1/5 1970 till Möbelkonsortiet AB. Skillnaden mellan tillgångsposterna, 12 892 229 kr, och skuldposterna 3 392 229 kr, motsvarade den därvid överenskomna köpeskillingen. Samma dag tecknades även ett hyreskontrakt mellan Zackrissons som nyblivna ägare av fastigheten, vari rörelsen bedrevs, och köparna av rörelsen, dvs. AB Möbelkonsortiet. Efter överlåtelsen av rörelsedelen ändrades firmanamnet till Branco Rederi AB. Genom de försäljningar som formellt skedde under Nordlings tid av inkråmet i bolaget uppkom en vinst på 6 380 000 kr, vilken vinst dock nedbringades genom nedskrivning av ett fartygskontrakt. Vid försäljningen av inkråmet undantogs bl. a. bankmedel på 1,5 milj. kr för vilket belopp postväxlar köptes. Sedan Nordling av bolaget dels lånat postväxlarna på 1,5 milj. kr och dels den av Möbelkonsortiet lämnade köpeskillingen på 9,5 milj. kr, bestod bolagets tillgångar av bl. a. fordringar på Nordling på 11 milj. kr. I bolaget fanns vinstmedel och beskattade fonder på omkring 10 milj. kr. Aktierna i bolaget beräknades ha ett matematiskt värde på omkring 3 milj. kr.

Även om de ovan relaterade avtalen varit klara före den 23 november synes den formella underskriften av dessa avtal ha skett i samband med att berörda parter samlades på ett bankkontor. Enligt utredningen hade likviderna erlagts på följande sätt.

Zackrisson hade som firmatecknare i Zackrissonbolaget utställt en check hos den bank där bolaget hade checkräkningskonto. Checken var på 1,5 milj. kr och användes för köp av postväxlar, som var utställda på Nordling, på 1,2 milj. kr, resp. 3 x 100 000 kr. Postväxlarna som utgjorde bolagets tillgång överlämnade Zackrisson till Nordling, som på detta sätt fick tillgång till bolagets likvida medel. Representanterna för Möbelkonsortiet AB hade vid sammanträffandet med sig en check eller postväxel på 800 000 kr.

Nordling köper därefter aktierna i Zackrissonbolaget för 9,5 milj. kr. Som likvid skall han lämna Zackrisson m. fl. postväxlar på denna summa. Postväxlarna, som tidigare på dagen beställts av Nordlings medhjälpare, var ställda på Zackrisson och löd på 5 136 696 kr, 3 563 304 kr resp. 800 000 kr eller tillhopa 9,5 milj. kr. Den bankman som var närvarande överlämnade postväxlarna till Zackrisson. Genom att Zackrisson tidigare under dagens lopp köpt fastigheten från Zackrissonbolaget häftade han i skuld till bolaget med 3 563 304 kr, vilket belopp motsvarade en av postväxlarna. Nordling hade kvitterat detta belopp som likvid för fastigheten utan att detta motsvarades av en verklig transaktion för Nordlings vidkommande. Zackrisson hade även mot Möbelkonsortiet AB förbundit sig att överta varufordringarna i rörelsen (bolaget) för 2 245 603 kr, att köpa diverse lösöre för 391 093 kr samt att dessutom låna Möbelkonsortiet 2 500 000 kr för att detta bolag skulle kunna finansiera köpet av den rörelse Zackrisson tidigare på dagen indirekt ägt genom bolaget. Dessa hans åtaganden gentemot Möbelkonsortiet uppgick till sammanlagt 5 136 696 kr, likaledes motsvarande en av postväxlarna. Dessa belopp i förening med hans åtagande beträffande likviden för fastigheten överensstämmer med de belopp som de tre av Nordlings medhjälpare beställda postväxlarna uppgick till. Zackrisson återlämnade dock inte postväxlarna utan betalade i stället med check. Innan han gick till sammanträdet hade han öppnat checkräkningskonto hos banken. Utan att någon insättning tidigare gjorts på bankkontot utställde han två checkar och återlämnade till bankmannen postväxlarna för insättning på hans checkkonto. Detta konto visade därefter ett tillgodohavande på 800 000 kr. Detta motsvarar beloppet på den check som representanterna för Möbelkonsortiet hade med sig till sammanträdet.

Sedan Nordling fått aktierna i bolaget har han sålt "inkråmet" till Möbelkonsortiet för 9,5 milj. kr. Därvid har bolagets fordran hos Zackrisson på 3 563 304 kr medföljt. Sedan Möbelkonsortiet av Zackrisson fått checken på 5 136 696 kr för ovan nämnda återköp och lån, har detta bolag till Branco Rederi AB överlämnat densamma. Enligt avtalet skulle konsortiet dock betala 9,5 milj. kr och därför måste antagligen även checken på 3 563 304 kr ha medföljt förutom konsortiets egen check på 800 000 kr. Nordling fick på detta sätt som representant för Branco sammanlagt 9,5 milj. kr.

För att slutligt reglera alla dessa transaktioner måste Nordling hos Branco-bolaget bokföra beloppet 9,5 milj. kr, för vilket bolag han innehade checkar utan reell täckning i bankens räkenskaper i det ögonblick han erhöll desamma. Detta sker nu genom att Nordling hos bolaget bokför ett lån till honom själv på 10,7 milj. kr enligt följande.

1. Check på 3 563 304 kr utställd av Zackrisson och lämnad till Brancobolaget utgörande likvid för hans skuld till bolaget. Checken har därefter överlämnats till Möbelkonsortiet vid försäljningen av inkråmet. Checken därefter återlämnad till Brancobolaget såsom del av köpeskillingen på 9,5 milj. kr 3 563 304
2. Check på 5 136 696 kr utställd av Zackrisson och lämnad till Möbelkonsortiet för vissa återköp och lån. Konsortiet har lämnat checken till Branco-bolaget såsom del av köpeskillingen. 5 136 696

3. Check på 800 000 kr utställd och överlämnad av Möbelkonsortiet som del av köpeskilling.	800 000
4. Postväxeln på 1 200 000 kr ställd till Nordling, som Zackrisson beställt och som medföljt bolaget.	1 200 000
	10 700 000

Checkarna och postväxeln har därefter lämnats till den bankman som var närvarande vid sammanträdet för insättning på en av Nordling nyöppnad checkräkning. Samtidigt har Nordling skrivit ut en check på 9,5 milj. kr ställd till banken och utgörande likvid för postväxlarna på 9,5 milj. kr som startade betalningskedjan.

Länsskatterättens majoritet ogillade TI:s yrkande om att Zackrisson skulle beskattas såsom för förtäckt utdelning avseende de vinster – tillhopa ca 7,6 milj. kr – som tillkommit bolaget genom rörelseöverlåtelsen och fastighetsutköpet. I stället fastställdes TN:s beslut där Zackrisson beskattats för 10 % av köpeskillingen enligt realisationsvinstreglerna. Länsskatterätten framhöll att Zackrisson vid försäljningen kunde ha haft uppfattningen att han till en seriös köpare sålt aktierna i ett bolag, som skulle komma att inneha 11 milj. kr i likvida medel som tillgång, och som därför skulle kunna betala den latenta skatteskulden, om denna mot förmodan inte kunde skjutas på framtiden.

En minoritet ville beskatta Zackrisson för ytterligare 2,5 milj. kr utgörande inkomst av kapital. Nämnda belopp motsvarade skillnaden mellan köpeskillingen 9,5 milj. kr och "en oantastbar köpeskilling" för aktierna, varvid till aktiernas matematiska värde på 3 milj. kr lagts en till 4 milj. kr beräknad latent utskiftningsskatteskuld. Härvid nedsattes också den åsatta taxeringen såvitt den avsåg realisationsvinsten. Minoriteten ansåg att Zackrisson inte tillbörligen försäkrat sig om att köparen av aktierna var att anse som en i sammanhanget solvent person.

Kammarrätten i Göteborg lämnade TI:s besvär utan bifall. Skenavtal ansågs inte föreligga ifråga om aktieförsäljningen till Nordling. Inte heller ansågs beskattning såsom för förtäckt utdelning kunna komma ifråga. För att så skulle bli fallet hade det fordrats att Zackrisson t. ex. bort inse att Nordling skulle utnyttja bolagets medel för finansiering av aktieköpet. Enligt kammarrätten hade det inte gjorts sannolikt att Zackrisson bort inse att postväxlarna på 9,5 milj. kr inte var i vanlig ordning betalade då de lämnades som likvid för aktierna. Inte heller ansågs säljaren ha underlåtit att vidta erforderliga kontrollåtgärder beträffande Nordlings ekonomiska förhållanden. – Målet ligger som nyss nämnts i regeringsrätten.

Zackrissonmålet har för vårt vidkommande sitt speciella intresse därutinnan att det belyser gränsen mellan sken och kringgående. I målet har gjorts gällande att Nordling fungerade som en bulvan för Zackrisson eller att över huvud taget försäljningen till Nordling var ett materiellt sett betydelselöst mellanled som bar skenets prägel.

Det kan anföras skäl som talar för att Zackrissonfallet är en skentransaktion. Utredningen i målet visar att Zackrisson före försäljningen till Nordling umgicks med planer på att sälja företaget till Möbelkonsortiet, och av avtalet mellan Zackrisson och Nordling framgår också att inkråmet skulle säljas till nämnda företag. Vidare föreligger säregna omständigheter i sam-

band med de olika köpeskillingarnas erläggande vid parternas sammanträffande på bankkontoret. Enligt uppgift i målet skulle Zackrisson då för första gången ha mött Nordling. Allt detta talar för att försäljningen till Nordling inte gärna kunde fylla någon annan rimlig funktion än att åstadkomma skattelättnader. Det finns heller intet i målet som talar för att Zackrisson inte skulle ha haft förmåga att inse vad som skedde. Nordling skulle alltså närmast ha intagit ställning av bulvan för Zackrisson. Till Zackrissons fredande kan dock anföras att han – såvitt framgår av utredningen – inte synes ha givit Nordling något uppdrag att agera på visst sätt. Det är inte heller osannolikt att Zackrisson av sakkunnigt folk fått den uppgiften att förfarandet utgjorde ett lagligt sätt att uppnå skattelättnader.

Det hittills förda resonemanget har gällt frågan om tillämpning av nu gällande rätt. Det återstår att pröva om den av oss föreslagna generalklausulen kan användas. För att kunna få en fullständigare bild av transaktioner av förevarande slag har vi något ändrat förutsättningarna. Antag att Zackrisson sålt sitt bolag till Nordling för ett pris klart överstigande det värde som skulle ha kunnat påräknas om den latenta skattskulden beaktats. Detta skulle ensamt inte kunna leda till annat än att Zackrisson beskattas för realisationsvinst. I vart fall om Nordling bekostat köpet med egna medel. Antag nu att Nordling inte med egna medel kunnat betala aktierna och att Zackrisson gått med på att endast en mindre del av köpeskillingen skulle erläggas kontant och resten längre fram. Inte heller denna förändring räcker för att göra generalklausulen tillämplig. Antag då att det köpta bolaget har ett stort lager med en normal latent skatteskuld och att Nordling genom affärsskicklighet lyckas sälja lagret med så stor vinst att han dels kan börja amortera sin skuld till säljaren, dels även klara av bolagets skatteskulder. Bilden ändras fortfarande inte. Ett ytterligare steg är att bolagets skatteskuld inte betalas med influtna intäkter utan skjuts på framtiden genom förvärv av fartygskontrakt eller liknande. Detta bör inte heller leda till annan bedömning, knappast ens om säljaren insett att sådant förfarande måst tillgripas för att klara bolagets skatteskulder. Det som emellertid för Zackrissonmålet in på generalklausulens område är att det i realiteten inte bara är fråga om att sälja aktierna till Nordling och sedan träda ut ur bilden. I köpeavtalet mellan Zackrisson och Nordling finns en paragraf som säger att "bolaget" skall, sedan köparen förvärvat aktierna i bolaget, sälja bolagets rörelse per den 1/5 1970". Vidare nämndes i kontraktet att "bolaget kommer genom den försäljningen liksom genom fastighetsförsäljningen till säljarna att visa vinst". Enligt uttryckligt stadgande påtog sig säljarna inget ansvar för skatt på denna vinst. Zackrisson var självfallet väl medveten om sitt egets bolags ekonomiska situation och även om att försäljningen av aktierna till Nordling utgjorde endast *ett* led i avvecklingen av bolaget. Än vidare stadgades i avtalet att den blivande köparen av rörelsen skulle komma att gentemot säljaren påta sig betalningsansvar för alla utgifter i rörelsen efter den 30/4 1970. För säkerhets skull gick Zackrisson enligt avtalet samtidigt i borgen för rörelseköparens åtaganden gentemot säljaren i detta avseende.

Zackrisson har alltså ingått avtal (aktieförsäljningen till Nordling) som tillsammans med annan rättshandling i vilken Zackrisson direkt eller indirekt medverkat (försäljningen av inkråmet till Möbelkonsortiet) bereder Zackrisson skatteförmån i strid med lagstiftningens anda och mening. Att

skatteförmånen var Zackrissons huvudsakliga fördel behöver knappast närmare belysas och lika litet kan några frigrunder enligt den föreslagna 4 § anföras. Zackrisson ville ju sälja hela sitt företag till utomstående, och några marknadstekniska eller organisatoriska skäl kan knappast föreligga som talar för att man måst välja den aktuella modellen. Generalklausulen blir därmed tillämplig.

Zackrisson skulle således, om den av oss föreslagna lagstiftningen funnits, ha beskattats såsom för förtäckt utdelning för belopp motsvarande den vinst som han kan sägas ha tagit ut ur sitt bolag. Man får då se hans förfarande som om han försålt tillgångarna direkt till Möbelkonsortiet och likaså får vinsten för bolaget på fastighetsutköpet beaktas.

Det kan beträffande Zackrissonfallet nämnas att det på sina håll ifrågasatts om de år 1972 införda reglerna fångar in ett sådant fall. I lagtexten talas det om överföring av tillgångar *före* aktieförsäljning, och det diskuteras då om lagen kan kringgås genom att rörelsen efter aktieförsäljning överlåtes till en tredje person. Häremot skulle kunna anföras, att försäljningen av inkråmet i verkligheten skett före avtalet med Nordling och att i fråga om tidpunkten för avtalet sken således skulle vara för handen.

Reglerna mot vinstbolagstransaktioner har fört med sig även andra försök till kringgående från de skattskyldigas sida. Följande exempel kan nämnas.

I stället för att överlåta ett vinstgivande bolag direkt till en utomstående person överlåts aktierna först till ett vilande systerbolag, som på så sätt blir moderbolag till det rörelsedrivande vinstbolaget. Inkråmet överlåtes så till marknadsmässiga priser till ett tredje bolag. Genom att sedan överlåta aktierna i moderbolaget anser man sig inte kollidera med den nya lagen som talar om "avyttrar skattskyldig aktie i aktiebolag och finnes vid avyttringen obeskattade vinstmedel . . ."

Ett förfarande av detta slag är ett klart kringgående, och det kan ifrågasättas om inte redan gällande regler skulle kunna räcka till för att åstadkomma en riktig taxering. Vad som i realiteten säljs är ju inte de i och för sig ointressanta aktierna i moderbolaget, utan vinstbolaget. Vår generalklausul fångar in även detta fall. Eftersom redan vinstbolagstransaktionen inbegrips under 3 § så är den skattskyldige självfallet inte hjälpt med att vidta ytterligare en rättshandling ("tillsammans med annan rättshandling").

Ett ytterligare exempel kan nämnas i detta sammanhang.

Två personer äger hälften var i ett aktiebolag och överför rörelsen till marknadsmässiga priser till ett nytt bolag. Den upplösning av de tidigare dolda reserverna som därvid sker absorberas genom en post "avsatt till pensioner" avseende pensionering av huvudaktieägarna.

Aktierna i vinstbolaget överlåts därefter till en utomstående. I samband med denna överlåtelse "ångrar" de föregående aktieägarna sig och avstår från pensionsförmånerna varefter den nye ägaren kan upplösa posten "avsatt till pensioner". Då ingen vinst uppstår". . . till följd av att större delen av dess tillgångar före avyttringen av aktierna överlåtits på den skattskyldige eller annan . . ." anser man sig även på detta sätt kunna kringgå lagen. Genom avståendet kompenseras ägaren för den köpeskilling som erlagts.

Kan i detta fall de föregående aktieägarna inte lämna någon godtagbar förklaring till "ångern" – vilket torde vara svårt om transaktionerna ligger

nära varandra i tiden – föreligger kringgående. Fallet påminner för övrigt om de under skenavsnittet nämnda återköpsfallen. Någon allvarligt menad avsättning har med andra ord inte ägt rum. Fall av detta slag torde kunna bemästras redan enligt gällande rätt. I vart fall blir vår generalklausul tillämplig.

5.4.2.3 Internöverlåtelser, m. m.

Genom lagstiftning år 1973 (prop. 1973:207, SkU 1973:76, rskr 1973:388, SFS 1973:1057) infördes skärpta beskattningsregler för interna aktieöverlåtelser. Med sådana överlåtelser avses i första hand en fysisk persons överlåtelse av aktier i aktiebolag, där han är huvudaktieägare, till ett annat av honom själv behärskat bolag. Lagstiftningen omfattar dock även mindre aktieinnehav. Det huvudsakliga syftet bakom många av dessa transaktioner var att vinna skatteförmåner.

En typisk intern aktieöverlåtelse kan beskrivas på följande sätt.

A äger alla aktier i ett rörelsedrivande bolag med ett aktiekapital på 100 000 kr. A bildar ett nytt aktiebolag med lägsta tillåtna aktiekapital. Han säljer därefter aktierna som innehafts längre tid än fem år till det marknadsmässiga värdet som kan antas utgöra 1 milj. kr. till det nybildade bolaget. A får då en skattepliktig realisationsvinst på 100 000 kr. Genom överlåtelsen får ägaren en fordran på det nya bolaget – numera moderbolag i den tillskapade koncernen – på 1 milj. kr. Återbetalning av denna fordran inkomstbeskattas inte hos ägaren. För att möjliggöra för det nya bolaget att betala skulden överförs hela eller viss del av rörelsen i det gamla bolaget till det nya bolaget. Genom verksamhetens expansion kan vinstreglerande åtgärder vidtas, vilket möjliggör amorteringar av skulden, utan att för den skull någon vinst omedelbart behöver tas fram i företaget. Det är därigenom möjligt ett skjuta upp beskattningen av rörelsevinsten under en följd av år.

Genom de interna aktieöverlåtelserna var det möjligt för ägaren av ett aktiebolag att komma över obeskattade vinstmedel i bolaget utan annan omedelbar beskattningseffekt än den som följde med den vanliga 10-procentiga realisationsvinstbeskattningen. Efter överlåtelsen hade ägaren en fordran på köparbolaget som nedbringades genom amorteringar. Härigenom var det möjligt för ägaren att minska sina löneuttag med därav följande besparingar av såväl inkomstskatt som sociala avgifter. För att en transaktion av detta slag skulle vara meningsfylld och verkligen ge mer avsevärda skatteförmåner krävdes dock att ytterligare förutsättningar var uppfyllda. För att kunna amortera skulden måste köparbolaget redovisa vinst. Vinsten i bolaget beskattades dock lägre (54 %) än om ägaren i stället skulle ha tagit ut motsvarande belopp i form av lön. Marginalskatten för aktieägaren kunde normalt antas vida överstiga nämnda 54 %. Den fördelaktiga effekten förstärks ytterligare om man härtill lägger de sociala avgifter som skall beräknas på löner men inte på amorteringar. I och för sig kunde vinsten i bolaget i större eller mindre utsträckning nedbringas genom vinstreglerande dispositioner av sedvanligt slag. Fördelarna av sistnämnda förfaringssätt kan mätas på skilda sätt. Om allt går korrekt till innebär dylika dispositioner inget annat än att beskattningen skjuts på framtiden. Om man däremot fäster större vikt vid omständigheterna vid tiden för själva överlåtelsen – vi har i olika sammanhang understrukit att så bör ske – kan det dock

med fog hävdas att förfarandet innebär uppenbara risker för att det allmännas berättigade skatteanspråk sätts åsido.

De interna aktieöverlåtelserna bör också sammanställas med det nyligen genomförda låneförbudet i aktiebolagslagen. Detta samband poängterades i propositionen med förslag mot internöverlåtelserna. En intern aktieöverlåtelse innebär ju att en ägare genom att ställa sig som fordringsägare gentemot köparebolaget kan ta ut vinstmedel på sådant sätt att ungefär samma skattemässiga effekter inträder som vid ett lån från nämnda bolag.

De nya reglerna innebär i korthet att när aktier i ett fåmansbolag överlåts till ett annat fåmansbolag, i vilket säljaren eller honom närstående äger aktier, skall hela köpeskillingen för aktierna beskattas som realisationsvinst. För att hindra kringgående skall den skärpta realisationsvinstbeskattningen även omfatta de fall då säljaren eller honom närstående inom två år efter försäljningen förvärvar aktier i det andra fåmansbolaget liksom de fall där ett annat fåmansbolag, vari säljaren äger aktier, inom två år efter försäljningen förvärvar större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen. Närståendekretsen är angiven i lagen. – Lagstiftningen har fått en vid omfattning och gäller inte bara fysiska personers utan även juridiska personers aktieöverlåtelser. Bl. a. träffas överlåtelser av organisationsaktier inom en fåmansbolagskoncern av de skärpta reglerna – sådana överlåtelser kunde tidigare ske realisationsvinstskattefritt (35 § 3 mom. sjätte stycket KL). Reglerna gäller även om den som säljer bara har en aktie i det köpande bolaget, och oberoende av om försäljningen givit vinst eller förlust.

Den nya lagstiftningen innehåller en dispensmöjlighet för regeringen. Om avyttringen sker av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller andra synnerliga skäl föreligger kan dispens ges. Härvid skall beaktas i vad mån säljaren har inflytande i något av bolagen. En försäljning utan att säljaren har inflytande i något av bolagen eller kan förväntas få sådant inflytande bör kunna utlösa dispens. En transaktion bör inte heller få föranleda att möjligheter skapas att tömma en koncern på substans – likvid i form av nyemitterade aktier i det köpande bolaget torde få anses som en dispensvänlig form. Departementschefen framhöll (prop. s. 31) att dispensmöjligheterna inte borde bindas genom någon exemplifiering av tänkta fall utan dispensfältet borde vara så vitt som möjligt. I den promemoria av företagsskatteberedningen (Ds Fi 1973:13) som låg till grund för de nya reglerna angavs vissa typfall för dispens. Som exempel nämndes att en huvudaktieägare ville ombilda sin verksamhet för att anställda eller utomstående skall kunna tas in som delägare. Dispens torde även kunna ges då starka organisatoriska eller marknadstekniska skäl talar för en ombildning inom en koncern, t. ex. inför en förestående börsintroduktion eller av annan liknande anledning. Vid en sådan omstrukturering, som täcks av 35 § 3 mom. sjätte stycket KL, borde i regel dispens kunna komma i fråga. I det fall aktierna inköps från utomstående och företaget sedan i oförändrat skick vidaresäljs är också undantag möjligt.

Däremot ansåg beredningen att dispens inte borde ifrågakomma då en aktieägare vidtagit en sådan transaktion för att erhålla medel till förmögenhetsskatt eller för att lösa ut andra delägare i företaget. Beredningen erinrade här om den möjlighet till dispens från låneförbudet i aktiebolag som föreligger bl. a. i det fall då fåmansbolagsdelägare skall lösas ut av

övriga delägare.

I den praktiska tillämpningen medges dispens i regel endast om medel inte uttagits – man kan också uttrycka saken så att substansvärdet på aktierna skall i princip vara detsamma före och efter överlåtelsen. Totalt sett skall alltså bolagen ha samma värde även efter överlåtelsen. Detta innebär att dispens inte kan påräknas om köparebolaget skall erlägga köpeskillingen för aktierna i kontanter. Likvid måste regelmässigt utgå i form av exempelvis nyemitterade aktier.

Lagstiftningen mot internöverlåtelserna vilar på samma grund som regleringen av Lundintransaktionerna och vinstbolagsaffärerna. En gemensam strävan är att söka göra beskattningen av uppsamlade vinstmedel effektiv. Man kan också uttrycka saken som så, åtminstone när det gäller egentliga rörelsedrivande fåmansföretag, där regelmässigt vinsten tas ut i form av lön till aktieägarna, att internöverlåtelserna innebär att den delvisa realisationsvinstbeskattningen träder i stället för den mer fullständiga lönebeskattningen. Internöverlåtelser som innebär möjlighet att delvis tömma bolag företer också likheter med förtäckt utskiftning eller eventuell förtäckt utdelning. Under förarbetena till lagstiftningen mot internöverlåtelser avvisade departementschefen dock tanken på att utforma de nya reglerna såsom utskiftningsskattebestämmelser, närmast därför att utskiftningsskatten endast bör gälla de fall där utskiftningen redovisas öppet.

Vi har som tidigare nämnts velat upphäva den speciella lagstiftningen mot internöverlåtelser och ersätta den med vår generalklausul. Härigenom skulle i allt väsentligt samma resultat uppnås som med gällande regler eftersom även vårt system innehåller en motsvarighet till dispensmöjligheten. Utgångspunkten för oss har också varit att flertalet av de internöverlåtelser som uppmärksammades före 1973 års lagstiftning skall beskattas såsom förtäckt utdelning och att det endast i särskilda fall kan vara anledning att se försäljningen som en realisationsvinstgrundande överlåtelse enligt de allmänna reglerna härom. Vi vill också påpeka att sedan gränsen för lägsta tillåtna aktiekapital höjts, har också möjligheterna till internöverlåtelser begränsats.

Den som gör en internöverlåtelse ingår ett avtal med ett av honom ägt bolag om att detta skall förvärva aktierna i ett annat bolag. Den skattskyldige kan då direkt kontrollera hela skeendet, och hans ägande omfattar hela tiden i allt väsentligt en och samma förmögenhetsmassa. Avtalet i förening med efterföljande dispositioner föranleder också normalt att vinstmedlen i det överlåtna bolaget kommer att beskattas först – om alls – i en oviss framtid. Skatteförmånen framstår därför som den väsentliga behållningen av internöverlåtelsen. För att undgå beskattning enligt generalklausulen måste den skattskyldige visa att organisatoriska, marknadsmässiga eller eljest andra ekonomiska skäl varit avgörande. Beträffande sådana skäl vill vi hänvisa till vad ovan sagts rörande dispensprövningen. Internöverlåtelserna är i regel – till skillnad från t. ex. vinstbolagstransaktionerna – enkla till sin uppläggning. Nyss återgivna förfaringssätt torde täcka flertalet praktiska fall. En annan sak är att det till följd av svårigheterna att rätt värdera det sålda företaget mången gång kunde uppstå tvister mellan de skattskyldiga och skattemyndigheterna. Uttogs nämligen ett överpris för

det sålda företaget ansågs redan enligt tidigare regler beskattning kunna ske såsom för förtäckt utdelning ur det köpande bolaget till dettas ägare. Vi har inte tagit upp några sådana fall till granskning eftersom de har störst intresse från bevissynpunkt.

En särskild typ av internöverlåtelse är den s. k. *X-rockaden.*

B äger samtliga aktier i AB X med ett aktiekapital på 320 000 kr. (3 200 aktier à 100 kr.). Aktierna hade förvärvats från föräldrarna den 31/12 1970 för 1 980 000 kr. (kontant 380 000 kr., räntefri revers 1 600 000 kr.).

AB X äger i sin tur samtliga aktier i AB Y med ett aktiekapital på 400 000 kr. fördelat på 400 aktier à 1 000 kr. Y-aktierna förvärvades 1965 för 897 000 kr., vilket även motsvarar bokfört värde hos AB X. Båda bolagen har räkenskapsår 1/12–30/11. Båda bolagen bedriver rörelse inom samma bransch. Koncernbidrag har år 1969/70 lämnats från X till Y.

Föreslagna aktievärden vid respektive taxeringsår enligt RSV:s sammanställning:

Tax. år	AB X	AB Y
1967	370	2 000
1968	370	2 000
1969	500	2 000
1970	500	2 000
1971	500	2 000
1972	500	2 000

Enligt en av länsstyrelsen i Stockholm företagen värdering i december 1972, dvs. efter "rockaden", bör aktierna i AB Y upptagas till 4 500 kr./st. För aktierna i AB X har inte föreslagits något värde.

Rockaden den 30/11 1971.

1. B köper aktierna i AB Y för 897 000 kr.
2. Samma dag överlåter B sina aktier i AB X till AB Y för 1 980 000 kr.
3. Mellanhavandena mellan B och bolagen regleras över avräkningskonton.

Resultat:

1. AB Y blir nytt moderbolag i koncernen med AB X som helägt dotterbolag. AB Y har efter namnbyte numera nästan exakt samma firmanamn som AB X. För tredje man torde rockaden därför ha passerat helt obemärkt.

2. B har fått en avräkningsfordran gentemot AB Y på 1 083 000 kr. utan att koncernen tillförts några som helst tillgångar. Då bolagen har relativt god likviditet torde B utan svårighet kunna uttaga beloppet i fråga utan någon inkomstbeskattning.

I exemplet har B genom förfarandet fått en fordran på mer än 1 milj. kr., som när den betalas inte kommer att beskattas som lön. Med vår generalklausul skulle man kunna beskatta B för denna fordran såsom för förtäckt utdelning. Det kan dock finnas skäl att därvid minska köpeskillingen med värdet av tillskjutet kapital.

Utmärkande för internöverlåtelser är att det rör sig om försäljningar inom ett ekonomiskt utrymme som helt eller delvis behärskas av ungefär samma personkrets. Man kan säga att resultatet av en internöverlåtelse av ifrågavarande slag blir detsamma som om ett bolags ägare skulle ha sålt sina aktier i bolaget mot fordran på detta bolag. En sådan transaktion är dock

inte möjlig eftersom ett aktiebolag i princip inte får förvärva egna aktier.

Vid internöverlåtelserna är syftet att utan rörelsebeskattning tillgodogöra sig värdet av bl. a. obeskattade dolda reserver i ett bolag. För att nå detta mål ordnas en försäljning på sådant sätt att i stället de gynnsammare realisationsvinstreglerna träder i tillämpning; en förutsättning är dock att säljaren förfogar över aktier som innehafts mer än fem år. Detta mönster går delvis igen i andra fall. Till skillnad från internöverlåtelserna är dock köparen i de följande fallen en helt utomstående person.

Om en rörelseidkare driver sin verksamhet i aktiebolagsform skall en försäljning av aktierna beskattas enligt reglerna om realisationsvinst. Drivs verksamheten som enskild firma skall däremot försäljningen redovisas i förvärvskällan rörelse. I det första fallet beskattas säljaren för 10 % av köpeskillingen men i det andra fallet – såvitt gäller inventarier och lager – för det belopp som motsvarar skillnaden mellan köpeskillingen och bokförda värden. Vid aktieförsäljningen ändrar överlåtelsen inte de bokförda värdena på rörelsetillgångarna, och detta innebär bl. a. att köparen av aktiebolaget övertar eventuella latenta skatteskulder på rörelsetillgångarna. Om däremot en enskild firma överlåts får köparen nya ingångsvärden motsvarande vad han erlagt för tillgångarna. Förefintliga dolda reserver blir då upplösta och beskattade i samband med överlåtelsen.

Skillnaderna i skatteuttag mellan förvärvskällorna rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet kan vara betydande. Om en överlåtelse blir beskattad i den sistnämnda förvärvskällan inträder regelmässigt en högst avsevärd omedelbar skattelättnad. Hur pass betydande denna är och hur den skall bedömas skall vi strax återkomma till. Vi vill dock först nämna att den av oss föreslagna generalklausulen inte gärna kan användas för att åstadkomma en ändring av de grundläggande bestämmelserna om olika förvärvskällors omfattning. Vår generalklausul skall däremot kunna sättas in i de fall där ett utnyttjande av reglerna om realisationsvinstbeskattning framstår som ett kringgående av rörelsebeskattningen.

I vad mån ett kringgående skall anses föreligga kommer här liksom eljest givetvis att bero bl. a. på de skäl som redovisas för de vidtagna transaktionerna. Fall kan tänkas där en företagare som driver sin verksamhet i aktiebolagsform önskar avskilja en del av sin verksamhet. Det kan då tänkas att en lämplig köpare inte är beredd att betala det pris som en överlåtelse direkt av de tillgångar som hör till verksamheten i fråga skulle betinga. Däremot är han villig att erlägga det lägre belopp som blir aktuellt om ifrågavarande verksamhetsdel förs över till de bokförda värdena till ett särskilt aktiebolag som sedan säljs. Även i detta fall kan det sägas att rörelsebeskattningen har omintetgjorts och ersatts med den gynnsammare realisationsvinstbeskattningen. Å andra sidan övertar här köparen den skatteskuld som kan vila på rörelsetillgångarna, och vidare kan i fall av detta slag regelmässigt fullt godtagbara affärsmässiga skäl anföras för transaktionen.

Bilden blir dock en annan om det i stället är fråga om försäljning av separata rörelsetillgångar. Situationen blir här mer lik den som föreligger vid uttag ur bolagsförmögenheten, och vidare träder det skattemässiga tänkandet i förgrunden på ett helt annat sätt. Antag att ett aktiebolag har

inventarier med ett allmänt saluvärde på 1 milj. kr. som är bokförda till 100 000 kr. Bolaget har under tidigare år kunnat nedbringa vinsten med belopp motsvarande avskrivningarna som för enkelhetens skull kan antas uppgå till 900 000 kr. Vi antar vidare att en utomstående önskar köpa inventarierna. Överlåtelsen kan då ske på två sätt. Antingen säljer bolaget inventarierna, och om priset därvid sätts till deras verkliga värde kan skatten beräknas bli ca 450 000 kr. Alternativet är att inventarierna överförs till bokfört värde till ett särskilt aktiebolag, och sedan säljs aktierna. Eftersom köparen då övertar de bokförda värdena lär köpeskillingen bli avsevärt lägre, och måhända kommer den att sättas till ett belopp som gör att slutresultatet i pengar räknat blir ungefär detsamma för säljarsidan som i det första fallet. Det finns dock anledning att förmoda – inte minst med tanke på frekvensen av förevarande avtal – att köpeskillingen bestäms även med hänsyn till andra faktorer. Inte sällan torde den sättas till ett belopp som ger säljaren viss ytterligare kompensation.

I anslutning till det senaste fallet vill vi redovisa följande överväganden. Det torde vara klart att skattelagstiftaren tänkt sig att vinst som uppkommer genom att nedskrivna inventarier säljes till belopp överstigande de bokförda värdena skall beskattas i samma förvärvskälla. Sedd ur denna aspekt framstår en överlåtelse via förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet som konstlad och i strid med lagstiftningens anda. Vad som överlåts är således inte bara inventarierna utan parternas köpslagan innefattar även handel med latenta skatteskulder. Vid tiden för aktieöverlåtelsen får säljaren en summa som visar att tillgången har ett övervärde och detta hör som sagt hemma i rörelsen. Å andra sidan övertar köparen den latenta skatteskulden. Huruvida denna verkligen kommer att infrias är emellertid ställt på framtiden. Situationen kan mycket väl vara den att frågan har underordnad betydelse för köparen beroende t. ex. på att han har tillräckliga avdragsmöjligheter. Ägaren till det bolag som från början ägde inventarierna gör däremot en omedelbar vinst i det att han kan ta ut en nedskriven tillgång utan annan beskattning än den tioprocentiga realisationsvinsten. Till bilden hör även att en direktförsäljning av inventarierna från bolaget drar med sig en bolagsbeskattning som måste mötas med antingen andra bokslutsdispositioner eller ökat löneuttag. Det sistnämnda drar för övrigt med sig höjda sociala avgifter. Enligt vår mening måste också beaktas att en transaktion där reglerna om realisationsvinst begagnas innebär att det allmänna tvingas uppträda som kreditgivare eller eventuellt t. o. m. som bidragsgivare.

Den av oss förordade generalklausulen täcker även in dessa fall. Vårt förslag har här samma syfte som bestämmelsen i 35 § 3 mom. sjunde stycket KL vilken avser överlåtelse av aktie i sådant bolag där fastighet utgör den väsentliga tillgången. Några organisatoriska eller marknadsmässiga överväganden lär inte kunna anföras till försvar för dessa konstruktioner. Det finns också anledning att närmare granska den avtalade köpeskillingen. Inte sällan kan priset för aktierna antas ha bestämts på sådant sätt att säljare och köpare delar på den skattemässiga vinsten – priset har i sådant fall bestämts till ett belopp som ligger mellan de sålda tillgångarnas verkliga värde och aktiernas värde sedan latent skatteskuld beaktats. Generalklausulen kan då tillämpas. Givetvis skall säljaren kunna freda sig genom att visa att han inte gjort någon beaktansvärd skattevinst på aktieförsäljningen.

Om avtalet underkänns innebär detta att säljaren i stället skall rörelsebeskattas. Detta innebär då att avtalet bedöms som om i stället bolaget sålt tillgångarna direkt och betalat ut motsvarande belopp som lön till aktieägaren.

De nu beskrivna förfarandena skiljer sig klart från sådana fall där exempelvis anläggningstillgångar av organisatoriska skäl flyttas från ett företag till ett annat samtidigt med den verksamhet, vari de ingår. I sådana fall överflyttas i regel tillgångarna till bokförda värden. Dessa värden understiger oftast de faktiska saluvärdena, och överflyttningen sker sålunda till onormala priser. Hithörande spörsmål behandlas bl. a. i anslutning till lagstiftningen om koncernbidrag (SFS 1965:573). En överflyttning av dolda reserver på angivet sätt godtas i regel i praxis, då överflyttningen sker mellan moder- och dotterföretag eller mellan bolag med samma ägare. En förutsättning för att transaktioner av detta slag skall kunna godtas skattemässigt är dock att de inte utgör led i åtgärder som syftar till att erhålla obehöriga förmåner i skattehänseende.

I detta sammanhang vill vi nämna en annan form av överlåtelser inom en koncern, där en tillämpning av generalklausulen kan ifrågasättas. Enligt 35 § 3 mom. sjätte stycket KL föreligger än så länge (jfr SOU 1975:53) inte skatteplikt för vinst som uppkommer när aktie överlåts mellan företag inom samma koncern under vissa i lagrummet närmare angivna förutsättningar. Enkelt uttryckt sker ifrågavarande överlåtelser på följande sätt. AB A har organisationsaktier som anskaffats för 1 000 kr./st. Aktierna säljs till ett bolag B i samma koncern för 10 000 kr./st. Denna vinst beskattas inte enligt nyss nämnda lagrum; reglerna om beskattning av internöverlåtelser förutsätts inte vara tillämpliga. AB B säljer i sin tur aktierna för 10 000 kr./st. till någon utomstående. Inte heller nu anses någon skattepliktig vinst föreligga. Även dessa fall bör kunna bemästras med hjälp av vår generalklausul. Kan ingen förklaring lämnas varför man måst gå vägen över AB B föreligger ett kringgående. Sistnämnda bolag framstår mer eller mindre som en bulvan för AB A. Enligt vår mening bör också AB A beskattas som om detta bolag sålt aktierna direkt till den utomstående. Reglerna om koncernbidrag kan inte heller åberopas i detta fall för att undgå beskattning.

Generalklausulen kommer som nyss nämnts att avse bl. a. försäljning av separata rörelsetillgångar. Gränsfall kan dock uppkomma. Även enstaka tillgångar kan stundom sägas utgöra en rörelsegren. Så kan vara fallet beträffande mer värdefulla objekt såsom fartyg eller delar av ett transportföretags vagnpark. Å andra sidan kan fall tänkas där en försäljning av ett helt aktiebolag är angripbar. Antag att en person under många år har drivit rörelse som enskild firma. Företaget är mycket vinstgivande och konsoliderat med stora obeskattade reserver. Den skattskyldige överlåter till bokförda värdet sin rörelse till ett av honom under mer än fem år ägt skrivbordsbolag AB A. AB A överlåtes därefter – skatt beräknas på 10 % av likviden.

Detta fall torde i sin renodlade form inte vålla några svårigheter vid taxeringen – kan inga rimliga förklaringar lämnas till varför överlåtelse först skett till aktiebolaget är generalklausulen tillämplig. Den försäljningssumma

som utgår när aktierna säljs skall ses som likvid för rörelsen och beskattning ske i enlighet härmed. Såsom fallet beskrivits torde det vara svårt för den skattskyldige att lämna någon annan förklaring varför han måst skjuta in ett aktiebolag än skattemässiga överväganden. Om däremot förfarandet sträcks ut över en längre tid blir fallet mera tveksamt och utgången beroende av utredningen angående olika individuella omständigheter. Vi kommer i anslutning till regeringsrättens dom 1973-12-19 ang. Linngårds taxering (mål nr 1971:61 och 65) i avsnittet om särskilda närståendetransaktioner att mer ingående diskutera tidsfaktorns betydelse vid generalklausulens praktiska tillämpning.

I fall av nu antytt slag är för övrigt inte sällan situationen den att meningen är att gynna köparen. Överlåtelserna förekommer nämligen inte sällan i anslutning till generationsväxlingar; föräldrar önskar överföra egendom till sina barn eller andra närstående till ett lågt pris. Här kan det i stället finnas anledning att undersöka om inte köparen bör gåvobeskattas. Prövningen får då inriktas på värderingen av de överlåtna aktierna och detta är något som kan ske redan enligt gällande rätt.

Ett ytterligare exempel på kringgående av förevarande slag är följande, som belyser ett inte ovanligt förfaringssätt. Ett köpekontrakt innehöll bl. a. följande.

I samband med att säljaren, på grund av gatuarbeten, nödgats upphöra med sin rörelse i kvarteret Astronomen, Blomgatan 9, har avtalats att han skall härför ersättas av staden. Till fullföljande av denna överenskommelse avtalas härmed följande.

1. Staden köper samtliga aktier i Uma Mekaniska Verkstads Aktiebolag, vars enda tillgång numera utgöres av den hyresrätt, som genom avflyttningen förlorar sitt värde.
2. Köpeskillingen betalas kontant vid detta avtals underskrivande, varvid samtliga aktiebrev jämte talonger överlämnas till staden.
3. Säljaren förbinder sig att utan kostnad för staden ombesörja bolagets likvidation.
4. Fondstämpeln betalas av säljaren ensam.

Köpeskillingen uppgick till 145 000 kr. Bakgrunden till avtalet var den att om staden utgett ersättning för hyresrätten direkt till bolaget hade köpeskillingen utgjort intäkt av rörelse. Bolaget tömdes därför på alla tillgångar och skulder, och endast hyresrätten blev kvar. Härigenom uppnåddes den effekten att reglerna om realisationsvinst blev tillämpliga vid överlåtelsen av hyresrätten. Vidare kan nämnas att kommunen ej är skattskyldig för utdelning från bolaget. Bolagsstämman kan alltså besluta att dela ut tillgångarna utan att kommunen beskattas. Här föreligger enligt vår mening ett kringgåendefall. Någon affärsmässig motivering till att transaktionen utformats på angivet sätt finns inte. Det kan också tänkas att hyresrätten som sådan har ett något högre värde och att staden kommer över densamma billigare än om förvärvet skett direkt från bolaget. Parterna kan då sägas dela skattevinsten. Men eftersom anledningen härtill endast är skattereglernas konstruktion föreligger ett kringgåendefall. Staden har t. ex. inget affärsmässigt behov av bolaget som sådant. Köpeskillingen bör hos säljaren i princip beskattas som inkomst av rörelse varvid avdrag bör medges för hyresrättens bokförda värde.

Som ytterligare exempel vill vi nämna en avvisad ansökan om förhandsbesked där följande omständigheter förelåg.

Fastighetsmäklaren P förvärvade år 1961 samtliga aktier i AB X för 33 000 kr. Sedan bolagets firmanamn först ändrats till AB Y och därefter till AB Z, hade han för avsikt att under år 1965 sälja aktierna med en vinst av ca 100 000 kr. AB Z hade hyresrätten till hotellokaler i en fastighet, vilken ägdes av ett bolag, P AB, vari P innehade samtliga aktier.

P önskade besked huruvida den genom försäljningen av aktierna uppkomna vinsten skulle beskattas enligt reglerna för realisationsvinst, varvid således endast 25 % därav i föreliggande fall skulle beskattas.

TI framhöll att enligt bolaget Z:s balansräkning per den 31/12 1963 utgjorde bolagets enda tillgång en fordran hos P AB på 32 401 kr. På debetsidan fanns dessutom upptagen en balanserad förlust med 599 kr. Enda post på balanskontots kreditsida var aktiekapital 33 000 kr. Förutom bokförda tillgångar innehade aktiebolaget hyresrätten till lokaler i fastighet, som ägdes av P AB. Detta bolag, vars samtliga aktier ägdes av sökanden, bedrev fastighetsförmedling och handelsrörelse. TI framhöll vidare följande.

Den beräknade vinsten på 100 000 kr vid försäljningen av aktierna synes i realiteten helt hänföra sig till hyresrätten. Därest P AB i stället hade överlåtit hyresrätten direkt till köparen av aktierna mot en ersättning av 100 000 kr., torde bolaget ha blivit taxerat för hela vinsten.

Den planerade försäljningen av aktierna synes emellertid ha till enda syfte att till den nuvarande aktieägaren (sökanden) överföra den ersättning för hyresrätt, som P AB i realiteten erhåller, utan att aktieägaren beskattas för mer än 25 % av vinsten. Jag anser, att transaktionerna bör bedömas efter deras faktiska innebörd, varvid sökanden bör beskattas för hela vinsten.

Det kan för det första ifrågasättas om inte aktierna i detta fall får anses utgöra varuaktier. Om så skulle vara fallet blir P beskattad i förvärvskällan rörelse för vinsten på 100 000 kr. AB Z:s största värde synes ligga i hyresrätten, och genom sin ställning som ensamägare till såväl detta "hyresgästbolag" som det bolag som äger fastigheten, P AB, är det i realiteten inte fråga om en aktieförsäljning utan om en överlåtelse av hyresrätten. Med stöd av generalklausulen, 3 §, skulle då P beskattas för köpeskillingen såsom för inkomst av rörelse – man kan alltså bortse från AB Z som mellanled. P bör dock medges avdrag för kostnaderna för sitt förvärv som kan beräknas motsvara inköpspriset för aktierna. Till bilden hör också att det av P helägda P AB äger fastigheten, varför det kan ifrågasättas om inte det i stället är fråga om en upplåtelse i stället för överlåtelse. Det som kan förändra bilden något skulle vara att P:s försäljning av aktierna/hyresrätten inte hade något direkt samband med det ursprungliga förvärvet av AB X. I det läget begagnar sig P närmast av en situation som han inte själv framkallat. Utredningen i målet lämnar dock inga närmare hållpunkter för den bedömningen.

I sammanhanget kan även redovisas ett av länsskatterätten i Stockholm 1973-05-15 avgjort mål.

Vid taxeringsrevision hos en i aktiebolagsform bedriven revisionsbyrå framkom att aktieägaren, en auktoriserad revisor, till bolaget överlåtit hyresrätten till de lokaler i vilka verksamheten bedrevs. Revisorn innehade hyresrätten i egenskap av delägare i ett kommanditbolag som ägde och förvaltade fastigheten. Kommanditandelen, som innehafts sedan början av 1950-talet eller alltsedan aktiebolaget börjat bedriva sin verksamhet i lokalerna, ingick ej i överlåtelsen. Enligt kontraktet var bolagets rätt

till lokalerna begränsad till tio år, och under denna tid skulle hyran vara oförändrad och för övrigt utgå med belopp som avsevärt understeg den allmänna hyresnivån. TI ansåg att transaktionen inte medfört någon reell ändring av rådande hyresförhållande och yrkade att revisorn skulle beskattas för hela ersättningen. Endast genom sitt avgörande inflytande i bolaget hade denne kunnat betinga sig någon ersättning för hyresrätten. TI ansåg vidare den fastställda hyran anmärkningsvärt låg. En högre hyra skulle emellertid innebära en motsvarande skattepliktig inkomst för revisorn i hans egenskap av kommanditdelägare och hyresvärd. I stället hade han valt att ta ut hyreshöjningen genom att till sitt eget bolag överlåta en tidsbegränsad hyresrätt. TI yrkade i första hand att beloppet skulle beskattas som förtäckt lön och i andra hand som hyresinkomst.

LSR ansåg att ersättningen, eftersom hyresrätten till lokalerna förvärvats redan i början av 1950-talet och inte redovisats i någon förvärvskälla, skulle beskattas enligt reglerna för realisationsvinst. Då hyresrätten innehafts mer än fem år uppkom ingen skatteplikt enligt realisationsvinstreglerna. Inte heller ansågs förfarandet innefatta förtäckt lön. TI har anfört besvär hos kammarrätten.

I detta fall ligger det ännu närmare till hands att beskatta än i det föregående. Här synes det vara fråga om interna manipulationer med huvudsyfte att uppnå inte avsedda skatteförmåner. Fallet belyser möjligheterna att missbruka olika bolagsformer. Om revisorn överlåtit hyresrätten till en utomstående är det riktigare att se sambandet mellan honom som hyresgäst och som indirekt hyresvärd via kommanditbolaget. I ett sådant läge hade ersättningen bort beskattas såsom inkomst av annan fastighet. Nu ställer han hyresrätten till sitt aktiebolags förfogande, och frågan blir då om inte i stället förtäckt lön föreligger. Avtalet får sin speciella karaktär genom att de lokaler hyresrätten avser används i aktiebolagets rörelse. Enligt vår mening är dock det grundläggande felet att söka däri att revisorn har möjlighet att efter behag uppträda som hyresgäst eller hyresvärd genom att utnyttja kommanditbolagsformen. Av denna anledning bör ersättningen med stöd av vår generalklausul kunna ses som en hyresinkomst, och vid taxeringen av bolaget bör beloppet också anses belöpa på revisorns del.

I sammanhanget får vi erinra om de ofta betydande skattemässiga fördelar som kan uppnås när ägare av fåmansbolag personligen innehar patenträtt, hyresrätt eller annan sådan rättighet. Trots att rättigheten använts i bolagets verksamhet, beskattas en överlåtelse av rättigheten i praxis enligt realisationsvinstbestämmelserna, vilket regelmässigt leder till skattefrihet. Vissa sådana fall skulle kunna falla under den av oss föreslagna generalklausulen. Emellertid har förslag nyligen framlagts till regler, som skall stoppa sådan skatteflykt (SOU 1975:54). Vi går därför inte närmare in på dessa frågor.

En ytterligare typ av förfaranden som på senare tid enligt uppgift från kreditgivarhåll kraftigt ökat i omfattning är följande. Det är här fråga om fastighetsöverlåtelser mellan aktiebolag och deras intressenter. Transaktionerna innefattar både försäljningar till bolaget och köp från detta.

För aktieägaren kan motivet vara att vilja tillgodogöra sig en icke beskattningsbar eller jämförelsevis lågt beskattad realisationsvinst på en privatägd fastighet. Priset vid en dylik transaktion sättes så högt som möjligt med hänsyn dels till uppräkningsreglerna vid försäljning av fastigheter, dels till det köpande bolagets förmåga att betala. Avdrag för anskaffningsvärdet

erhålls omsider av det köpande bolaget genom värdeminskningsavdrag. Transaktioner av den här typen är ganska attraktiva om det köpande bolaget har god likviditet. Om så inte är fallet föreligger ändå motiv för dem då kvarstående fordringar kan förräntas med absolut högsta tänkbara ränta. För i bolaget verksam intressent kan lönen då hållas nere vilket är gynnsamt med hänsyn till arbetsgivaravgift. För i bolaget inte verksamma personer kan man kringgå dubbelbeskattningen i någon mån.

Vid en försäljning från aktiebolaget till den skattskyldige sätts i stället priset ned så mycket som möjligt och helst ned till taxeringsvärdet. Detta är ofta långt under verkliga värdet. Härigenom berövar man bolaget en dold reserv, vilken överförs på privat hand. För den händelse fastigheten säljs vidare i framtiden till tredje man eller – i de verkligt raffinerade fallen – åter till bolaget, kan vinst framtas skattefritt så långt uppräkningsreglerna medger och därutöver till en jämförelsevis låg beskattning om återförsäljningen sker senare än två år efter förvärvet.

Som ytterligare motiv kan urskiljas att uttag av en hög hyra ur bolaget ställer sig betydligt mera gynnsamt än att ta ut motsvarande belopp i lön. Lättnaden för bolaget i fråga om ATP- och arbetsgivaravgift är likaså uppenbar.

Sedan förbud införts för intressenter att låna ur aktiebolag har möjligheterna i viss mån begränsats att skaffa sig likvida medel genom utköp och värdeminskningsavdrag. Tidigare kunde ett utköp i sin helhet finansieras genom lån från bolaget.

De nu nämnda fallen rörande fastighetsöverlåtelser mellan aktiebolag och aktieägare är säkerligen många gånger förestavade av skattemässiga överväganden. Om värderingen av fastigheten är felaktig torde det vara möjligt att beskatta redan enligt gällande rätt. I den mån en fastighet säljs till övervärde till bolaget kan således förtäckt lön eller utdelning anses föreligga och detsamma gäller vid utköp till för lågt värde. För generalklausulens vidkommande blir transaktionerna av intresse först i de fall där värderingen är riktig, liksom vid eventuell uthyrning enligt marknadsmässiga normer. Huruvida skatteflykt då kan sägas föreligga beror på andra omständigheter. Generalklausulen bör således kunna tillämpas om en fastighet köps ut till lågt, men likväl inte angripbart värde, för att snart återsäljas till bolaget. Den vinst som kan uppkomma för aktieägaren genom att han får göra indexberäkning m. m. skulle då få elimineras, exempelvis genom att man vid vinstberäkning bortsåg härifrån. Eftersom transaktionen – utköpet i förening med återförsäljning – i realiteten innebär att den skattskyldige bereds möjlighet att ta ut pengar från sitt aktiebolag – skillnaden mellan utköps- och försäljningspris – bör den skillnaden beskattas såsom förtäckt lön eller utdelning. För att undgå sådan beskattning får den skattskyldige visa att andra skäl för transaktionen förelegat än skattemässiga. Vi vill emellertid erinra om att även på denna punkt förslag numera föreligger i det nyssnämnda betänkandet SOU 1975:54.

I den föregående redogörelsen i detta avsnitt har vi sökt belysa olika förfaranden som i regel haft det gemensamt att man med hjälp av skilda bolagsformer velat uppnå inte avsedda skattelättnader. Vi kommer i de följande avsnitten om bl. a. närståendetransaktionerna att redovisa ytter-

ligare exempel härpå. Vi vill dock avsluta avsnittet om internöverlåtelser med följande allmänna reflexioner rörande vissa bolagsfrågor.

Den av oss föreslagna lagstiftningen avser inte att lägga hinder i vägen för de skattskyldiga att välja den företagsform de finner lämpligast. Även om en skattskyldig bildar ett aktiebolag med tanke på att detta i vissa lägen kan ge skattefördelar i jämförelse med en enskild firma utgör detta i och för sig inte skäl att använda generalklausulen. Först i de fall där man utan annat väsentligt ekonomiskt skäl bildar bolag för att undgå skatteskulder eller eljest undvika beskattning, bör en tillämpning av generalklausulen bli aktuell. Att bolagsformen kan begagnas och även begagnas i skatteundandragande syfte är väl känt. Det har därvid inte bara varit fråga om transaktioner typ vinstbolag eller internöverlåtelser. Antalsmässigt torde de fall klart dominera där ägaren av ett fåmansbolag ingår olika avtal med bolaget för att undgå eller lindra skatten. Egendom köps eller säljs mellan bolaget och ägaren, hyresavtal ingås, låneavtal sluts, olika naturaförmåner delas ut osv. På senare tid har man lagstiftningsvägen ingripit häremot genom försök att förbättra taxeringskontrollen av fåmansbolag och dessas delägare. Sommaren 1975 avlämnade företagsskatteberedningen det nyss nämnda betänkandet, som innehåller tämligen långtgående förslag till ändringar i de materiella reglerna för beskattningen av hithörande transaktioner. Ändringar i den föreslagna riktningen kan dock endast marginellt minska behovet av den generalklausul som vi föreslår.

Särskilda problem erbjuder sådana aktiebolag som innehas av någon, som utövar en personlig verksamhet som läkare, artist, författare osv. Här framstår normalt aktiebolagsbildningen som helt opåkallad, och tillämpning av generalklausulen kan därför ifrågakomma. Emellertid får det beaktas, att den nyligen antagna aktiebolagslagen inte innehåller något förbud för berörda kategorier att begagna bolagsformen. Inte heller finns det något skattemässigt förbud mot enmansbolag. I taxeringsarbetet har man hittills sökt komma till rätta med dessa fall på olika sätt. Genomgående har dock framgångarna för det allmänna varit måttliga. Stundom har man kunnat beskatta ägaren av bolaget direkt – så har framför allt varit fallet när vederbörande själv mottagit arvoden eller andra ersättningar. Som exempel kan nämnas *(RÅ 1969 ref. 55)* där ägaren för egen del inkasserat vissa bolaget tillkommande likvider och i efterhand bokfört dessa hos bolaget per bokslutsdagen. Av likartad karaktär är det mål som redovisas i *RÅ 1969 ref. 19*. Här uttalade regeringsrätten att hinder visserligen inte förelåg att – med verkan även i beskattningshänseende – i aktiebolagsform bedriva skådespelarverksamhet. Emellertid hade skådespelaren/bolagsägaren själv förvärvat intäkterna i rörelsen, vilka därefter tillförts bolaget. I ett annat fall *(RÅ 1961 not 274)* hade en verkställande direktör, som ägde rätt att från bolaget där han var anställd uppbära royalty under 10 år, till ett av honom helägt aktiebolag överlåtit sin rätt enligt avtalet. Han beskattades själv för vad bolaget uppbar. Likaså har man i praxis bedömt en del transaktioner i enmansbolag strängare än eljest. Ett exempel är *R 74 1:82* där tantiem, som enligt bolagsstämmobeslut skulle fördelas på flera år, likväl ansågs tillgängligt för lyftning det år beslutet fattats.

Men har å andra sidan affärerna mellan bolaget och ägaren skötts korrekt

har det i regel varit omöjligt att beskatta ägaren direkt. Vår generalklausul innebär inte någon principiell ändring härutinnan. Den medför emellertid en viss förskjutning i skärpande riktning. Vi vill i sammanhanget dock framhålla att om inga ovanliga avtal ingås mellan bolaget och dess innehavare utan man endast förfar på det sättet att en inkomst slussas genom bolaget, så uppnås i princip inte heller någon större skattefördel. För att kunna angripa ett enmansbolag med stöd av vår generalklausul fordras att bolagsbildningen leder till inte avsedda skattelättnader i det konkreta fallet och att bolagsbildningen huvudsakligen har skattemässiga motiv. Möjligheterna till ingripanden är självfallet störst i de fall där bolaget inte har några utomstående anställda, men enbart den omständigheten att en läkare eller tandläkare anställer en sköterska eller att en artist anställer en manager eller sekreterare skall självfallet inte utesluta tillämpning av generalklausulen. Situationen kan i viss mån jämföras med den som föreligger vid enmansdödsbon. Sådant dödsbo anses i praxis upphöra som självständigt skattesubjekt efter ca ett år från dödsfallet, och boet anses då uppgå i ägarens förmögenhet.

Vi vill i sammanhanget också framhålla att den finska generalklausulen i 56 § beskattningslagen tillämpats i vissa bolagsfall. Således har bolagsbildningar av läkare underkänts i sådana fall där verksamheten endast avsett dennes egen praktik. Om bolaget däremot utfört laboratorieundersökningar el. dyl. även för andras räkning har bolagsbildningen godtagits skattemässigt. Liknande synpunkter kan anläggas vid tillämpning av vår generalklausul.

Ett särskilt problem gäller de bolag som bildas i utlandet, under det att ägaren alltjämt är verksam i Sverige. Såvitt gäller artister är numera sådana bolagsbildningar mindre lönsamma. Om artisten nämligen uppträder i Sverige och arvodet skall betalas till hans utländska bolag skall bevillningsavgift utgå med 30 % av bruttoinkomsten. Om artisten sedan lyfter lön från bolaget skall vanlig inkomstskatt utgå. Såvitt gäller svenska artister är reglerna dessutom skärpta såvitt gäller det preliminära skatteuttaget (den s. k. artistskatten). I den mån lagen om bevillningsavgifter inte är tillämplig lönar det sig dock alltjämt att låta betalningen gå till bolaget. Som nyss påpekats finns också möjligheten att beskatta artisten direkt om myndigheterna lyckas visa att denne i verkligheten själv uppburit ersättningen.

En annan form av skatteflykt som kraftigt ökat på senare tid är följande. Ett bolag bildas i exempelvis Schweiz, och till detta bolag överförs en patenträtt eller annan royaltygrundande immateriell rättighet. Bolaget uppbär beloppen som beskattas i Schweiz. I regel finns inga andra skäl än skattemässiga för bolagsbildningen i utlandet. Enligt uppgift undgår på detta sätt stundom högst avsevärda belopp svensk beskattning.

Beträffande nu nämnda förfaranden med utlandsanknytning kan följande sägas. För det första är dessa transaktioner mycket svåra att upptäcka, och att få närmare besked från utländsk stat om inflytande belopp är regelmässigt mycket svårt. Skulle likväl förfarandet uppdagas kan man i en del fall tillämpa vinstöverflyttningsreglerna i 43 § 1 mom. KL. Den vägen är dock ofta stängd. Bortsett från svårigheterna att rätt värdera en immateriell rättighet kan nämnas att man i åtskilliga hithörande fall fört ut den blivande

rättigheten på ett så tidigt stadium att den då inte haft något nämnvärt värde. Vidare lägger regelmässigt dubbelbeskattningsavtal hinder i vägen för svenska staten att rikta några skatteanspråk på de inflytande beloppen. Om det ifrågavarande bolaget är korrekt bildat i den utländska staten ligger också enligt avtalen beskattningsrätten orubbligt där. Den av oss föreslagna regeln skulle i huvudsak få praktisk effekt i de fall dubbelbeskattningsavtal saknas. Vår klausul skulle närmast få tillämpas där situationen motsvarar den som för vissa speciella fall anges i 64 § 2 mom. KL. Där stadgas att även om ett förvaltningsbolag, som ägs av svenska personer, har sitt säte utomlands så skall det anses som svensk ekonomisk förening om den verkliga ledningen utövas i Sverige. Vad nu sagts gäller de fall då bolaget och dess verksamhet utgör en självständig realitet. Om bolaget endast representerar en yttre form för att förlägga vinsten till lågskatteland och undandra den svensk beskattning, bör den – liksom redan skett i en del fall – beskattas hos ägaren. Förslagets 2 eller 3 § kan bli tillämplig. Som vi påpekat i den allmänna motiveringen får en förhållandevis stor del av bevisbördan läggas på den skattskyldige. Han får skaffa sådan dokumentation att han kan göra sannolikt att det rör sig om ett bona fide fall. – Om även lågskattelandet gör anspråk på skatt, får fallet lösas i den ordning som dubbelbeskattningsavtalen föreskriver för sådana fall. Föreligger inte dubbelbeskattningsavtal kan den utländska skatten beaktas enligt våra skattelagars regler om omkostnadsavdrag eller skatteavräkning.

Vi har i det föregående behandlat olika bolagsbildningar. Våra överväganden avser självfallet även bildandet av andra juridiska personer än bolag. Det kan mycket väl tänkas att skattskyldiga väljer att bilda en allmännyttig stiftelse för att begagna denna i skatteundandragande syfte. En avgjord nackdel med stiftelsebildningen är dock att stiftelsekapitalet frångår stiftarens förmögenhet. För att en stiftelsebildning skall godkännas i skattehänseende krävs nämligen enligt praxis *(RÅ 1956:1409, 1959:1742, 1964:1656)* att stiftaren inte har möjlighet att sedermera upplösa stiftelsen eller eljest tillgodogöra sig kapitalet. Stiftelseförmögenheten kan dock bestå av en revers utfärdad av stiftaren.

Följande förfarande kan tänkas. Medels räntebelöpande revers på ett lågt belopp bildas en höggradigt allmännyttig stiftelse som åtnjuter skatteförmåner vid inkomst-, förmögenhets-, arvs- och gåvobeskattningen. Stiftelsen får stadgar och till styrelsen utses personer som åtnjuter stiftarens odelade förtroende. Stiftaren har också ett äldre aktiebolag med obeskattade vinstmedel. Han säljer aktierna till ett annat tidigare innehaft bolag som dock dessförinnan överlåtits på stiftelsen mot revers. Stiftelsen får sedan driva bolaget vidare. Utdelningen på aktierna är skattefri för stiftelsen (53 § e) KL). Å andra sidan måste genom vinstreglerande åtgärder inkomsterna från bolagen hållas på låg nivå för att inte alltför stor del skall behöva delas ut för fullföljande av stiftelseändamålet. Skälig utdelning av avkastningen är nämligen en förutsättning för skattefrihet. Principerna för beskattning av internöverlåtelser kan alltså kringgås på det nu angivna sättet. Inget hindrar att stiftelsen med tiden säljer tillbaka bolaget till stiftaren. Onskar sedan stiftaren befria sina barn från arvsskatt testamenterar han sin förmögenhet till stiftelsen men låter bli att bevittna testamentet. Någon arvs-

skatt tas då inte ut (3 § och 11 § AGL). Eftersom testamentet är civilrättsligt ogiltigt får emellertid stiftelsen inga pengar utan dessa tillfaller barnen såsom legalarvingar. Någon arvsskatt kan inte tas ut på grund härav med mindre testamentet underkänts genom lagakraftvunnen dom – styrelsen, som eventuellt kan bestå av barnen, låter dock inte frågan om giltigheten av det obevittnade testamentet prövas av domstol (32 § c) AGL).

De nu nämnda transaktionerna är konstruerade av oss. Efter vad vi kunnat finna har man ännu inte på allvar börjat begagna sig av stiftelseformen i skatteflyktssyfte. Vår generalklausul fångar emellertid in även dessa fall. Själva stiftelsebildningen kan därvid inte godtas, utan beskattningen får ske med bortseende av densamma. Detta betyder att barnen i vårt exempel skall arvsbeskattas som om de fått egendomen direkt i arv. Aktieöverlåtelsen till stiftelsen tillmäts inte heller självständig betydelse, utan vad som säljaren uppbär från stiftelsen skall beskattas såsom utdelning från bolaget direkt till honom. Likaså skall avdrag inte medges för ränta på reversen till stiftelsen, och vidare skall stiftelsens förmögenhet beskattas fullt ut hos den egentlige ägaren.

F. n. utreds de allmännyttiga stiftelsernas ställning av en nyligen tillsatt statlig utredning. Uppdraget avser främst att undersöka behovet av en närmare reglering och kontroll av allmännyttiga stiftelsers verksamhet.

5.4.3 *Underskottsavdrag*

I detta avsnitt tar vi upp sådana kringgåendefall som bygger på rätten till avdrag för underskott i förvärvskälla. För en person med höga tjänsteinkomster kan det vara en god affär att vid taxeringen få avdrag för underskott som uppkommit exempelvis i ett honom tillhörigt jordbruk. Härigenom kan han med skattemedel finansiera en högre standard än han eljest skulle kunna kosta på sig. Givetvis är det inte underskottsavdraget ensamt som har avgörande betydelse, utan detta avdrag i förening med andra faktorer. Likviditeten bör vara god, antingen genom att den skattskyldige i sig själv förfogar över likvida medel eller kan erhålla kredit för att finansiera värdehöjande men likväl avdragsgilla reparationer på fastigheten eller för att skaffa inventarier eller bygga upp lager. I den mån underskott uppkommer genom värdehöjande reparationer kommer realisationsvinstbeskattningens utformning in i bilden. Skattelagstiftningen medger att avdrag göres mellan olika förvärvskällor. Det fordras alltså inget naturligt samband mellan de olika förvärvskällorna. En del undantag finns. Som exempel kan nämnas att underskott i en kommun inte kan föras över till en annan kommun. Vidare får realisationsförlust avdragas endast från realisationsvinst.

I och för sig framstår rätten till avdrag för underskott som naturlig. Skatt skall utgå efter den skattskyldiges förmåga, sådan denna tar sig uttryck i hans samlade intäkter med avdrag för underskott. Emellertid har på senare tid kunnat konstateras, att avdrag för underskott utnyttjats i fall då detta inte framstår som naturligt. Man har därvid valt mer och mindre invecklade konstruktioner. Lagstiftaren har reagerat mot vissa former. Vi vill här erinra om de nyligen genomförda begränsningarna i avdragsrätten för underskott i bl. a. rederiverksamhet (SFS 1973:26–29). De skattskyldiga låter sig ofta lockas av de stora inledande vinsterna – mindre tanke ägnas åt de framtida

beskattningseffekterna. När väl ett avskrivningsunderlag är uttömt skall ju den uppskjutna beskattningen inträda. Ofta nog kompletteras emellertid de ursprungliga skatteflyktsåtgärderna på detta stadium med andra sådana åtgärder, t. ex. av det slag som diskuterats i föregående avsnitt.

Innan vi diskuterar generalklausulens tillämpning i underskottsfall, vill vi nämna följande.

Som tidigare påpekats är det varken lämpligt eller möjligt att ge en generalklausul sådan räckvidd att dess användning skulle kunna innebära avsteg från de grundläggande principer på vilka skattelagarna är uppbyggda. Generalklausulens funktion kan inte sträckas längre än att möjliggöra rättelse, när dessa lagar och de för dem i stor utsträckning grundläggande civilrättsliga reglerna missbrukats. En prövning utifrån mera allmängiltiga synpunkter, om underskottsavdrag av visst slag kan anses berättigat eller ej kan inte göras med hjälp av en generalklausul mot skatteflykt.

Till utgångspunkt för våra bedömningar vill vi redovisa följande fall, som handlar om *s. k. negativ lön*. Metoden bygger på att anställda i stället för höjda löner ges möjligheter att utan egna kostnader få underskottsavdrag i sina deklarationer. Den negativa lönen medför lägre skatter och därmed större nettobehållning för de anställda. Arbetsgivaren får mindre lönekostnader och lägre sociala avgifter. Metoden kan utföras på följande sätt.

Rörelsedrivande bolaget AB A bildar tillsammans med tjänstemännen X och Y ett kommanditbolag. AB A ingår som komplementär och X och Y blir kommanditdelägare. X och Y lånar av AB A medel till sina insatser. Kommanditbolaget inköper sedan maskiner som behövs för AB A och hyr ut dessa maskiner till sistnämnda bolag. Kommanditbolaget redovisar hyresinkomster från AB A och tillgodogör sig avdrag för värdeminskning och räntekostnader. Underskott uppkommer nu för kommanditbolaget, och det underskottet kan delägarna tillgodogöra sig i förhållande till sina andelar. För den slutliga förlusten i kommanditbolaget svarar aktiebolaget i egenskap av komplementär. X och Y förlorar formellt sina insatser – lånet hos AB A indrivs dock inte – i övrigt går de fria.

En bolagsbildning av den art som skett i detta fall saknar företagsekonomisk eller affärsmässig grund av godtagbar natur. Det nybildade bolaget fyller ingen annan funktion än att tillhandahålla underskott åt delägarna. För de delägande tjänstemännen innebär bolagsbildningen inga nämnvärda risker utan endast skattefavörer. Bolagsavtalet ger skatteförmåner för de delägande tjänstemännen men inverker inte på det rörelsedrivande bolagets möjligheter att förfoga över de tillgångar som är av intresse, nämligen maskinerna. Fall av denna typ täcks utan vidare av den föreslagna generalklausulen.

Frågan blir då hur beskattningen skall ske när generalklausulen tillämpas. Enligt huvudregeln i den av oss föreslagna 3 § skall man bortse från bolagsavtalet. Underskottsavdrag skall alltså vägras tjänstemännen. Men antag att bolagets tillgångar med tiden avyttras och då med betydande vinst. För att inte lämna utrymme för andra opåkallade skatteförmåner måste även denna vinst tagas i beaktande. Man bör därvid avväga beskattningen av såväl aktiebolaget som tjänstemännen på sådant sätt att i stort sett ett enhetligt resultat uppnås. Det rörelsedrivande aktiebolaget har självfallet rätt

att köpa de inventarier som behövs för rörelsen, och i det aktuella fallet torde det också vara klart att inventarierna är anskaffade för aktiebolagets räkning. Aktiebolagets taxering får bestämmas med hänsyn härtill. Detta skulle då närmast innebära att bolaget fick avdrag för värdeminskning och ränteutgifter. En senare försäljning av inventarierna beskattas då hos bolaget. Om därvid bolaget i enlighet med det skatterättsligt underkända bolagsavtalet skulle tilldela bolagsmännen pengar, föreligger en skattepliktig löneförmån från arbetsgivaren. I sammanhanget kan även nämnas ett delvis motsatt förfaringssätt som förekommit i praktiken. Här är det fråga om ett fåmansbolag som har så dålig ekonomi att avskrivningsrätten inte kan utnyttjas fullt ut. Detta bolag har till de bokförda värdena överlåtit inventarierna på företagarens maka, som haft ordentliga tjänsteinkomster mot vilka inventarierna kunnat avskrivas. Hyran som bolaget betalar hustrun sättes så lågt att den inte tillnärmelsevis motsvarar räntor och gjorda avskrivningar. Ett betydande underskott uppkommer för henne. Även i det nu nämnda fallet kan det vara fråga om en transaktion utan godtagbar affärsmässig grund. Syftet med avtalet är bara att skapa utrymme för avskrivningarna. Makan bör i ett sådant fall inte medges avdrag för värdeminskning m. m., utan dessa avskrivningar hör till aktiebolaget. Vid makans försäljning av inventarierna bör beskattningen ske såsom ovan nämnts i fallet med negativ lön.

De båda närmast föregående fallen har rört sådana affärsmässigt omotiverade transaktioner att den av oss föreslagna generalklausulen kunnat tillämpas. Å andra sidan är det uppenbart att enbart den omständigheten att någon är intressent i ett bolag som går med underskott inte kan motivera att underskottsavdrag vägras vid taxeringen. Ytterligare omständigheter måste självfallet till. Vi har från dessa utgångspunkter studerat lagstiftningen om partrederierna (prop. 1972:147, SkU 1973:2, rskr 1973:9, SFS 1973:26–29).

Bakgrunden till lagstiftningen var i korthet följande. Delägarskap i partrederier – som är en speciell företagsform inom sjöfarten av enkelt bolags natur – och kommanditbolag för sjöfart eller luftfart tillkom i stor utsträckning i skatteundandragande syfte. Underskott i sådan verksamhet användes som avdragspost från annan inkomst. Skattereglerna för partrederier liknar i stort dem som gäller för exempelvis handelsbolag. Några skillnader finns dock. Bl. a. fick tidigare varje delägare i ett partrederi själv – inom ramen för de gällande avskrivningsreglerna – bestämma storleken av de på hans andel fallande avskrivningarna. Försäljning av andel i partrederi skall inte beskattas enligt reglerna för realisationsvinst, utan som intäkt av rörelse. Avskrivning får ske på fartygskontrakt enligt särskilda regler – avskrivning får åtnjutas med högst 30 % av det avtalade priset. Avyttras kontrakt skall ersättningen tas upp som skattepliktig intäkt i den rörelse till vilken kontraktet är hänförligt. I en promemoria föreslog företagsskatteberedningen (Ds Fi 1972:8) begränsningar i avdragsrätten. Bakgrunden var att både kontraktsavskrivningsreglerna och de ordinarie avskrivningsreglerna kommit att användas för att skapa underskott som kunde kvittas mot intäkter i andra förvärvskällor än rederi- och luftfartsrörelser. Dessa underskott mot-

svarades i regel inte av någon egentlig driftsförlust på verksamheten, utan berodde på överavskrivningar, som inte kunde anses motiverade av företagsekonomiska skäl. Statsmakterna godtog beredningens förslag med vissa jämkningar.

De nya reglerna innebär att underskott i rederi- och luftfartsrörelse som uppkommit genom kontraktsavskrivning får avräknas endast från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Begränsningsregeln gäller för rederi- och luftfartsrörelse som bedrivs av enskild näringsidkare, enkelt bolag, partsrederi, handelsbolag, kommanditbolag och aktiebolag som är s. k. fåmansbolag. Undantagna från begränsningen är s. k. flermansbolag och fartyg som används i yrkesmässigt fiske. I dessa fall får liksom tidigare kontraktsavskrivning utnyttjas mot intäkter i annan förvärvskälla.

Även den ordinarie avskrivningsrätten är på motsvarande sätt begränsad. Har avdrag i rederi- eller luftfartsrörelse gjorts för värdeminskning av fartyg eller luftfartyg, får underskott som svarar mot större avskrivning än för år räknat 10 % av anskaffningsvärdet för fartyget eller 15 % av nämnda värde för luftfartyget avräknas endast från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Stadgandet innebär att underskott inte får beräknas med högre belopp än som framkommer om avskrivningen i förvärvskällan begränsats på nämnt sätt *(R 74 1:59)*. Vidare infördes samtidigt en spärr mot att öppna koncernbidrag skulle kunna mottas från bolag som inte drev rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Likaså skall vid avyttring av kontrakt, fartyg eller luftfartyg till underpris, det verkliga värdet, dock högst kontraktspriset, utgöra intäkt av rörelse. Åtnjuten kontraktsavskrivning skall återföras till beskattning, om den skattskyldige flyttar utomlands eller om utflyttning sker av fast driftställe för den rörelse vari kontraktet, fartyget eller luftfartyget ingår. De nya bestämmelserna är försedda med en dispensmöjlighet för regeringen.

De nu redovisade skatteflyktsreglerna skiljer sig avsevärt från lagstiftningen mot vinstbolagstransaktioner och internöverlåtelser. För det första kan sägas att reglerna – i förening med det kreditstöd som numera finns för rederinäringen – knappast kan sägas inkräkta på resp. närings berättigade intressen. Begränsningarna i avdragsrätten har sålunda inte tillnärmelsevis fått den omfattning som kännetecknar motsvarande ingrepp mot de båda andra grupperna. Syftet är inte att hindra bildandet av partrederier eller kommanditbolag. Lagstiftaren har i stället gjort en intresseavvägning, baserad på vad som bedömts vara ett legitimt behov av möjligheter att utnyttja underskottsavdrag som uppkommit i verksamheten. Härvid har bestämda procenttal angetts för avskrivningarna. Uppenbart är, att den positiva reglering som skett på området inte kan ersättas av en generalklausul mot skatteflykt. De ifrågavarande reglerna bör därför kvarstå även efter införandet av en generalklausul.

Vi vill emellertid påpeka att trots de nya reglerna har missbruk skett för att uppnå skatteförmåner. Inte heller här har alltså specialregler mot skatteflykt varit tillräckliga. Såsom framgått av det tidigare tog lagstiftningen sikte på fåmansföretag och begränsade avdragsrätten för dessa. På senare tid har aktiebolag med förgreningar utomlands dykt upp på skat-

temarknaden. Företag, som inte är fåmansföretag, köper upp svenska bolag med obeskattade medel och skjuter sedan upp beskattningen av vinsterna med hjälp av avskrivningar på fartygskontrakt. Ifrågavarande företag förfogar över ett betydande antal dotter- och systerföretag och kan genom transaktioner låta fartygskontrakt vandra från det ena företaget till det andra inom koncernen. Inte sällan försvåras uppföljningen av dessa överföringar genom att olika räkenskapsår användas. Från det allmännas sida har man också gjort gällande att fartygskontrakt inköpts i sådan omfattning att det knappast framstår som troligt att de kan komma att fullföljas.

Vad sedan gäller förvärven av bolag kan följande nämnas. Ett svenskt aktiebolag har betydande obeskattade vinstmedel. Företaget överlåts helt till det nyss nämnda bolaget för en köpeskilling som är högre än vad en vanlig köpare normalt kunnat betala. Samtidigt kommer man överens om att den tidigare ägaren skall kvarstå i koncernen med högst betydelsefulla uppgifter. Han skall t. ex. ensam ansvara för sitt tidigare företags skötsel och stundom avtalas även inskränkningar i köparens rätt att förfoga över de inköpta aktierna.

Beträffande nu angivna förfaranden vill vi framhålla följande. Det skulle kunna göras gällande att de interna transaktionerna inom koncernen, liksom det överdrivna anskaffandet av fartygskontrakt, är åtkomligt redan med stöd av nuvarande lagstiftning. Kan nämligen det allmänna visa att det inte är fråga om allvarligt menade avtal, kan transaktionerna redan nu underkännas som skenavtal. Om bevisläget inte är lika klart uppkommer frågan om det systematiska anskaffandet av fartygskontrakt i förening med efterföljande avskrivningar leder till skatteförmåner i strid med lagstiftningens anda och mening. Såsom nyss påpekats tog 1972 års partrederilagstiftning sikte på fåmansbolagen – s. k. flermansföretag lämnades avsiktligt utanför begränsningsområdet. Med hänsyn härtill skulle då det uppköpande bolagets förfaranden inte träffas av den av oss föreslagna generalklausulen – någon skatteförmån i strid med lagstiftningens anda och mening skulle alltså inte föreligga. En förutsättning för detta resonemang är givetvis att det är fråga om ett verkligt flermansföretag. Beträffande beskattningen av det köpta företagets ägare är situationen däremot en annan. Här kan det knappast med framgång hävdas att skenavtal föreligger. Inte heller föreligger något obehörigt utnyttjande av reglerna om kontraktsavskrivningar m. m. Vad som i stället kan misstänkas är ett kringgående av rörelsebeskattningen. Vår generalklausul bör kunna användas på aktieförsäljningen om det visas att köpeskillingen är onormalt hög och att säljaren även efter överlåtelsen har ett avgörande inflytande över företaget. I så fall får beskattning ske enligt det mönster, som vi tidigare anvisat i samband med redogörelsen för internöverlåtelser, m. m.

Vårt nästa exempel är hämtat från bostadsbeskattningens område och avser beskattningen av bostadsrättsföreningar och deras medlemmar.

Bostadsinnehav i en bostadsrättsförening föranleder i princip inga direkta skattekonsekvenser för föreningsmedlemmarna (punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 38 § KL). Värdet av bostadsförmånen beskattas inte hos medlemmarna, och dessa är inte heller berättigade till avdrag för inbetal-

ningar till föreningen. Beskattningen kan sägas vara förlagd till föreningen. I några fall har man försökt kringgå det nämnda avdragsförbudet genom att låta medlemmarna i stället för föreningen stå för lånen. Två sådana fall har prövats av regeringsrätten.

I det ena fallet *(RÅ 1971 ref. 2)* hade X av ett byggnadsbolag förvärvat bostadsrätt till en lägenhet i en nyuppförd fastighet. Köpeskillingen erlades bl. a. på så sätt att föreningens medlemmar personligen fick svara för lånen. Bottenlånen hade fördelats på bostadsrätterna i proportion till resp. lägenheters andelstal. Bostadsrättsföreningen hade tecknat borgen för lånen och beträffande ett lån även ställt säkerhet i form av inteckning i föreningens fastighet. X anhöll om besked huruvida han var berättigad till avdrag för räntorna på lånen.

RN fann att lånen – oavsett att föreningen tecknat borgen och ställt inteckningssäkerhet – var X:s personliga lån för vilka han var skyldig att erlägga amortering och ränta. Vid sådant förhållande saknades enligt nämnden laga grund att vägra X avdrag för ränta på lånen.

RR:s majoritet gjorde ej ändring i förhandsbeskedet. Två ledamöter ansåg att räntorna inte var avdragsgilla och anförde.

Även om ifrågavarande lån å 192 000 kr och 12 400 kr formellt givits karaktären av personliga lån för X har de kunnat erhållas endast mot föreningens borgen och, såvitt gäller det större lånet, med utnyttjande av föreningens fastighet såsom säkerhet. Motsvarande låneförmåner har lämnats övriga föreningsmedlemmar i proportion till deras andelstal. Lånen måste med hänsyn härtill i realiteten anses utgöra en föreningens egen lånefinansiering av dess fastighetsförvärv, och det kan icke anses att sådana grundavgifter, som avses i lagen om bostadsrättsföreningar, har blivit erlagda genom de med ianspråktagande av föreningens tillgångar erhållna lånen.

Värdet av bostadsförmånen skall i förevarande fall enligt 2 p 2 st. anv. till 38 § i kommunalskattelagen icke räknas såsom skattepliktig intäkt för X. I följd härav må enligt samma stadgande avdrag icke ske för föreningsmedlems inbetalningar till föreningen eller för andra omkostnader, hänförliga till innehavet av bostaden. De räntor, som X har att erlägga på lånen, kan på grund av vad förut anförts icke anses utgöra annat än dylik, icke avdragsgill omkostnad för bostadsinnehavet. Den här valda lånekonstruktionen framstår som ett kringgående av den i 38 § kommunalskattelagen stadgade schablontaxeringen för innehav av bostadsrättslägenheter, och om gäldräntan för lägenhetsinnehavaren skulle finnas avdragsgill, finge därmed grunden för ifrågavarande lagstiftning anses ha fallit. Mot nämnda stadganden kan X enligt vår mening därför ej medgivas avdrag vid inkomsttaxeringen för räntorna.

I det andra fallet *(RSV Dt 1973:8)* skulle enligt tilltänkt ekonomisk plan för en bostadsrättsförening grundavgifterna upptas till belopp motsvarande produktionskostnaden. Av de på så sätt bestämda grundavgifterna skulle minst 6 % inbetalas kontant. Återstoden skulle bostadsrättshavarna enligt särskild insatsrevers förbinda sig att erlägga i takt med föreningens amorteringar på fastighetslånen. Insatsreversen skulle löpa med ränta. Till säkerhet för insatsreverserna skulle bostadsrättshavarna pantförskriva sina bostadsrätter. Bostadsrättsföreningen och Y, som erbjudits bostadsrätt i föreningen, frågade om Y var berättigad till avdrag för räntan på insatsreversen och om räntan hos föreningen skulle upptas som intäkt av kapital.

RN ansåg Y berättigad till avdrag för ränta som då utgjorde en ränteintäkt för föreningen.

Ärendet avgjordes av regeringsrätten i plenum. Majoriteten ansåg att inbetalningarna – oavsett att de skedde under åberopande av Y:s skuldebrev

– under den tid Y var medlem av föreningen och utnyttjade bostaden under sådana omständigheter att värdet därav icke skulle räknas som skattepliktig intäkt för honom var hänförliga till sådana inbetalningar, för vilka avdrag ej var medgivet enligt punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 38 § KL. Avdrag skulle därför vägras medlemmarna för räntan.

De båda fallen visar den nuvarande rättstillämpningens stränga bundenhet vid den juridiska form som valts i det särskilda fallet. Valet av en viss juridisk form blir, trots uppenbara ekonomiska likheter mellan olika fall, helt avgörande. I det första fallet stod medlemmarna som personliga låntagare men med föreningsförmögenheten som ekonomisk garanti – i det andra fallet, där ränteavdrag inte medgavs, stod medlemmarna som låntagare hos föreningen som i sin tur var utåt ansvarig för föreningens låneförbindelser. Den helt avgörande ekonomiska faktorn i de båda fallen var dock – precis som minoriteten i det första målet hävdade – föreningens förmögenhet.

Som inledningsvis nämndes har lagstiftningen rörande beskattning av bostadsrättsföreningar och deras medlemmar utformats så att föreningen skall beskattas och medlemmen i princip inte beröras. Denna grundtanke förfuskas genom fördelningen av lånen. Den schablonmässiga inkomstbeskattningen av föreningen bygger bl. a. på att räntorna skall ligga hos föreningen. Enligt vår mening bör generalklausulen kunna aktualiseras i dessa fördelningsfall och då på de skäl som minoriteten i det första fallet angivit.

Det bör dock erinras om att medlem är berättigad till avdrag för ränta på lån som upptagits för att han skall kunna betala sin grundavgift. Detta framhölls redan i förarbetena till lagstiftningen. Dessa lån skiljer sig från lånen i de tidigare refererade fallen genom att föreningens förmögenhet inte behöver tas i anspråk.

Beträffande bostadsrättsfallen tillkommer dock ett särskilt problem. Enligt den av oss föreslagna övergångsbestämmelsen skall generalklausulen inte tillämpas på avtal som träffats före ikraftträdandet. På detta speciella område skulle då för lång tid framöver komma att gälla helt olika regler för tämligen likartade former av bostadsinnehav. Frågan synes därför böra lösas genom speciallagstiftning. Enligt vad vi under hand inhämtat framlägger bostadsskattekommittén förslag i ämnet.

Avslutningsvis vill vi i denna del framhålla att de underskottsavdrag som s. k. andelsägare i flerfamiljshus kan skaffa sig inte berörs av generalklausulen eftersom dessa underskott som sådana inte skiljer sig från de underskott som tillkommer ensamägare av en fastighet. Andelsägaren befinner sig härvidlag civilrättsligt och ekonomiskt i samma läge som en villaägare.

Som vi tidigare nämnt blir möjligheterna att vägra underskottsavdrag med stöd av 3 § i vårt lagförslag i viss mån begränsade. Om någon köper en jordbruksfastighet eller flerfamiljshus och genom bl. a. omfattande reparationer får ett underskott, kan han utnyttja detta mot andra inkomster. Även om förvärvet av fastigheten i hög grad betingats av möjligheterna att komma i åtnjutande av underskottsavdrag, är det något som inte låter sig rättas med hjälp av generalklausulen. Har förvärvet skett i korrekta former och det således inte är fråga om någon skentransaktion eller eljest

en på något sätt konstruerad äganderätt och har vidare reparationer skett i angiven omfattning, så kan det inte med framgång hävdas att skatteförmånen står i strid med skattelagstiftningens anda och mening även om denna förmån utgör den huvudsakliga fördelen.

På motsvarande sätt får man bedöma sådana fall där exempelvis ett företag ingår som kommanditdelägare i ett företag som visserligen för tillfället går med förlust men där det kan sägas vara fråga om en seriös affärsverksamhet avsedd att vidareutvecklas och fortgå under längre tid. Som exempel kan nämnas de former i vilka tidningen Svenska Dagbladet f. n. drivs. Vissa företag har ingått som intressenter i ett handelsbolag med uppgift att driva tidningsrörelse. Även om konstruktionen handelsbolag säkerligen valts med tanke på möjligheterna att utnyttja underskottsavdragen, så framstår likväl bolagsbildningen inte som enbart en skatterättslig konstruktion.

Avslutningsvis kan beträffande underskottsavdragen nämnas att fall av hithörande slag även behandlas i det följande avsnittet om närståendetransaktioner.

5.4.4 *Närståendetransaktioner*

5.4.4.1 Inledning

Till skillnad från de tidigare genomgångna grupperna rymmer kategorin närståendetransaktioner åtskilliga sinsemellan ganska olikartade förfaringssätt. Den gemensamma nämnaren är att familjens inkomst och förmögenhet omfördelas på skattemässigt gynnsammaste sätt. Ett betydande antal kringgåendefall avser försök att på olika sätt kringgå förbudet mot avdrag för periodiskt understöd till bl. a. barn. En andra grupp utgör vissa arvsavstående, gåvor av avkastningsgivande egendom samt likartade fall av kapitalöverföring. En tredje betydelsefull grupp avser försök att fördela en familjs inkomster med hjälp främst av bolagsbildningar och arrendeöverenskommelser.

Reglerna om realisationsvinstbeskattningen kringgås inte sällan genom avtal mellan närstående. Dessa fall har vi dock valt att ta upp i det särskilda avsnittet om realisationsvinstbeskattningen.

5.4.4.2 Periodiska understöd i olika former

Utgångspunkten är föreskriften i 20 § KL som säger att avdrag inte medges för periodiskt understöd till barn. Detta legala avdragsförbud kringgicks till en början bl. a. på så sätt att en fader ställde ut en gåvorevers till sitt barn Reversen gåvobeskattades. Fadern yrkade sedan avdrag för ränta på denna revers. Sådan ränta ansågs också till en början som avdragsgill, i likhet med andra ränteutgifter. Regeringsrätten förklarade emellertid i sitt bekanta pleniavgörande *RÅ 1956 ref. 11* att ränta som utgivits på grund av skuldebrev, som innefattade utfästelse om gåva, fick anses som hänförlig till sådan periodisk utbetalning som avsågs i bl. a. 20 § KL. Eftersom utbetalningen skett till hemmavarande barn vägrades avdrag för räntan. En ledamot utvecklade närmare sin mening och framhöll bl. a. att ett benefikt skuldebrev utgjorde en utfästelse om gåva i penningar vilken fullbordas

genom att skuldebrevet betalas. Det sagda måste även gälla räntan, som enligt ledamotens mening skulle betraktas som särskild gåva.

Vi har inte här anledning att diskutera hållbarheten i uppfattningen att de årliga räntebeloppen skulle anses utgöra särskilda gåvor. Viktigare är att notera att regeringsrätten i detta mål har stoppat ett förfarande som inte är av skenkaraktär – en verklig fordringsrätt uppkommer för mottagarna och räntan utgör i och för sig en reell belastning för givaren. Förfarandet med de benefika skuldebreven är därför närmast att se som ett kringgående.

Den av oss föreslagna generalklausulen skulle fånga in fall av detta slag. Avtalet (= gåvan) ger givaren en skatteförmån i strid med lagstiftningens andemening, och denna torde också vara hans huvudsakliga behållning av rättshandlingen.

Emellertid kan avdragsförbudet, liksom den spärr som skapats genom *RÅ 1956 ref.11*, kringgås på andra vägar. Det nyss nämnda referatet bygger på tanken att inte bara reversen utan även räntan skulle utgöra gåva. Är reversen inte av gåvonatur föreligger inget avdragsförbud. Detta innebär att ränteutbetalningar till barn, vilka inte varit grundade på ett benefikt skuldebrev, har godtagits. Har ett barn haft egna tillgångar som föräldrarna lånat, föreligger inget hinder mot avdrag för ränta. I ett fall *(RÅ 1965:1894)* förelåg dock speciella förhållanden. Här hade nämligen en fader i början av 1958 skänkt sin underåriga dotter 40 000 kr, som insatts på dotterns bankräkning. Överföringen gåvobeskattades. Den 1/7 samma år lånade fadern motsvarande belopp av dottern mot inteckningssäkerhet. Fadern vägrades ränteavdrag. Regeringsrätten ansåg med hänsyn till den korta tid som förflutit mellan transaktionerna att den senare transaktionen inte kunde anses innebära annat än att ett utbyte av gåvan av bankmedlen skett mot utfästelse om gåva i skuldebreven.

Har å andra sidan barn verkligen haft medel som föräldrar lånat, medges som sagt ränteavdrag. I *RÅ 1958:2497* begränsades dock avdraget till 5 %, mot yrkade 8 %, som ansågs oskäliga med hänsyn till då rådande länteläge. Vissa gåvor omfattas inte av det i praxis uppställda avdragsförbudet för ränta på benefika reverser. Hit hör avståendefallen. I *RÅ 1965:1897* medgavs således avdrag för ränta på reverser som utställts av en fader som avstått en del av sitt arv till förmån för sina barn. Barnens lotter täcktes alltså genom att den avstående fadern ställde ut reverser. Regeringsrätten ansåg reverserna inte innefatta gåvoutfästelser, utan utgöra arv. Denna ståndpunkt överensstämmer med högsta domstolens uppfattning att inte gåvobeskatta arvsavståenden. Det bör emellertid nämnas att avstående utgör en gåvohandling enligt civilrättens regler.

Avdragsförbudet kan även kringgås genom att en juridisk person skjuts in mellan föräldern och barnet. I flera av regeringsrätten avgjorda fall har en av föräldrar till barn utgiven benefik barnrevers inlösts på så sätt att en av givaren kontrollerad juridisk person övertagit betalningsansvaret för den benefika reversen och i utbyte fått en fordran på givaren. Regeringsrätten har i dessa fall ansett att ingen specialbehandling skall ske av räntan. Föräldrarna får alltså avdrag för räntan till bolaget och bolaget får avdrag för räntan till barnen, som också skall beskattas för denna *(RÅ 1956:1179, 1958:430* och *1963:1803)*. Vad nu sagts gäller även om mellanledet är en ekonomisk förening *(RÅ 1956:1180)* eller ett handelsbolag *(RÅ 1956:1736)*.

Det kan tilläggas att sedan låneförbudet införts i aktiebolagslagen har det blivit svårare att begagna sådant bolag som mellanled.

I anslutning till de nu genomgångna fallen vill vi framhålla följande. Genom regeringsrättens ställningstagande i *RÅ 1956 ref. 11* har möjligheterna att få avdrag för ränteutbetalningar som i realiteten utgör periodiska understöd till barn kraftigt begränsats. I sammanhanget bör även nämnas att man genom lagstiftning år 1958 införde särskilda regler i 19 § AGL som riktade sig mot de benefika barnreverserna. Ur skatteflyktsaspekter torde därför dessa reverser numera vara tämligen ointressanta. Emellertid finns det många gränsfall. Avdrag medges således för ränta om reversen har onerösa inslag eller om den har överförts till mottagaren på sådant sätt att en fullbordad gåva kan sägas föreligga. Även en fullbordad gåva kan dock konstrueras. I det nyss nämnda referatet uttalades att situationen vore en annan om ett barn fick ett av tredje man utfärdat räntebärande skuldebrev än om givaren själv ställde ut en revers. Detta skulle innebära att en make kan sälja egendom till den andre mot revers med ränta och sedan ge reversen till ett barn varigenom avdrag skulle medges för räntan. Såsom vi längre fram skall visa bör dylika avtal mellan makar inte utan vidare godtas i skattehänseende. Det nu beskrivna förfarandet leder inte till avdragsrätt för räntan om vår generalklausul godtas. För att ränteavdrag skall medges får makarna visa att reversen har tillkommit huvudsakligen i annat syfte än att undgå skatt.

Alltjämt finns det således vissa möjligheter att få avdrag för ränteutbetalningar till underåriga barn eller andra närstående. Den av oss föreslagna generalklausulen kan förmodas leda till att större krav ställs på de skattskyldiga för att de skall komma i åtnjutande av avdragsrätten.

Det finns dock vissa självklara begränsningar för vår klausuls räckvidd. Beskattningen av föräldrar och barn är en fråga som inte ligger inom ramen för vårt uppdrag. Det kan visserligen sägas att den omständigheten att familjens förmögenhet är fördelad på flera händer leder till vissa skattelättnader och att man därför skulle ingripa mot transaktioner som ger sådana lättnader vid beskattningen. Om exempelvis en förälders kapitalinkomster slås ut på underåriga barn inträder skatteförmåner. Barnen har rätt till sparavdrag, grundavdrag osv. Å andra sidan får dessa lättnader normalt köpas till priset av att egendom varaktigt överförs i barnens ägo. Skatteförmånerna framstår då inte i första hand som en följd av sinnrikt uttänkta arrangemang, utan mer som en konsekvens av familjebeskattningens utformning, och denna ligger som nyss nämnts utanför vårt uppdrag. Vår uppgift har i stället varit att skapa en regel mot skattemässiga arrangemang som saknar verklig motsvarighet på bl. a. den civilrättsliga sidan eller där civilrättsliga regler missbrukats.

Avdragsrätten för ränteutbetalningar får då också ses mot familjebeskattningens allmänna uppläggning. Om ett barn har en egen förmögenhet som en förälder får låna mot marknadsmässig ränta, inträder i och för sig ingen skatteförmån genom att räntan blir avdragsgill. Barnet beskattas både före och efter lånetransaktionen för sin förmögenhets avkastning. Däremot föreligger ett kringgående i de fall barnet i gåva får ett kapital som kort tid därefter återlånas av givaren. Sådana förfaranden underkännes redan idag av skattedomstolarna. Vi kommer längre fram i avsnittet om arvsavståenden

att närmare belysa reverser som utställts i anledning av ett dylikt avstående. Dessa reverser intar en särställning på grund av avståendets civilrättsliga natur. I övrigt kommer vår generalklausul att få effekt för de fall där man skapar en avdragsrätt utan motsvarande civilrättsliga förankring. Exempel härpå utgör de ovan nämnda fallen där en av givaren kontrollerad juridisk person inskjuts som mellanled. Kan i ett sådant fall inte lämnas någon godtagbar förklaring till överförandet av betalningsansvaret, skall ränteavdrag inte medges. Likaså får vår klausul en förstärkande effekt i återlåningsfallen. Större krav bör kunna ställas på de skattskyldiga rörande skälen för återlåningen.

En ytterligare modell att kringgå avdragsförbudet var att utnyttja förmånstagarförordnanden till pensionsförsäkringar. Före år 1959 var det på detta sätt möjligt att på en omväg få avdrag för periodiskt understöd till juridisk person *(RÅ 1958 ref. 56)* och till minderåriga barn *(RÅ 1959:1550)*, nämligen genom att teckna pensionsförsäkringar och insätta juridisk person eller barn såsom förmånstagare. Fr. o. m. 1960 års taxering gäller emellertid särskilda spärrbestämmelser mot förfaranden av detta slag. Enligt 53 § 4 mom. KL skall nämligen försäkringstagaren beskattas även i de fall förmånstagare insatts, om försäkringstagaren vid utbetalning av motsvarande belopp till förmånstagaren inte skulle ha varit berättigad till avdrag för periodiskt understöd.

Men även denna lagstiftning, som fick kompletteras 1964, visade sig kunna kringgås. De skattskyldiga ordnade nämligen så att barnen i stället blev ägare till försäkringen. Utfallande belopp tillföll barnen i denna egenskap och inte såsom förmånstagare. Lagstiftaren inskred då med bestämmelser av innebörd att skatteplikten även efter överlåtelse av en pensionsförsäkring skall åvila den ursprunglige ägaren. Också dessa regler återfinns i 53 § 4 mom. KL. (SFS 1973:374).

Men inte ens den senaste lagstiftningen fångar in alla fall. Formellt är alltjämt det förfarande som regeringsrättens majoritet godtog i *RÅ 1968:504* möjligt. I detta fall hade den skattskyldige tecknat vissa pensionsförsäkringar med honom själv och två andra personer som försäkrade. Hans minderåriga barn erhöll rätten till försäkringarna, som skulle börja utfalla omedelbart och utgå så länge någon av de försäkrade levde, dock längst fem resp. tio år. Enligt rekommendation av Svenska livförsäkringsbolags förening anses dock försäkringar av ifrågavarande kategori som olämpliga och meddelas inte längre. Det kan här inskjutas att ett likartat problem har prövats av högsta domstolen i ett arvsskattemål *(NJA 1966 s. 187)*. Här var det fråga om ett avtal – som trätt i stället för en äldre försäkring – enligt vilket ett försäkringsbolag skulle under 30 år månatligen utbetala ett visst belopp, och betalningsskyldigheten hade inte gjorts beroende av dödsfall eller längden av någons liv. Utbetalningarna ansågs inte vara grundade på livförsäkring.

Avdragsförbudet för periodiska understöd kan alltså f. n. kringgås genom att ett underårigt barn från början blir ägare av försäkringen. Barnet kommer då att beskattas för utfallande belopp och fadern har alltjämt rätt till avdrag för premierna. Livförsäkringsskattekommittén har i ett delbetänkande angående bl. a. avdragsrätt för premier på pensionsförsäkringar (SOU 1975:21)

föreslagit ändringar så att dessa förfaranden för framtiden inte blir möjliga. Avdrag skall inte längre medges för premier på försäkring som ägs av den skattskyldiges omyndiga barn.

Vi har tidigare påpekat att speciella föreskrifter mot kringgående drar med sig nya försök från de skattskyldiga att finna luckor i lagstiftningen. Utvecklingen beträffande de periodiska understöden bekräftar detta påstående. Det kan för övrigt tilläggas att en speciell skatteflyktsregel stundom kan få andra inte avsedda effekter. Enligt inkomna uppgifter synes den nyss nämnda lagstiftningen år 1973 om skattemässigt avdrag för pensionsförsäkring ha givit upphov till följande förfarande. En person tecknar en pensionsförsäkring. Med vissa undantag är han då skattskyldig för utfallande belopp även om han överlåter försäkringen. En överlåtelse är dock civilrättsligt giltig och måste respekteras av försäkringsbolaget, som alltså därefter gör utbetalningarna till den nye ägaren. Den tidigare ägaren skall likväl beskattas för beloppen. Inför en utflyttning ur riket kan en pensionsförsäkringsägare sälja sin försäkring till någon som ämnar stanna kvar här i landet. Den här bosatte lyfter då skattefritt beloppen medan den utomlands bosatte är skattskyldig. Han skall normalt betala skatt i vistelselandet för inkomster av detta slag. Eftersom han inte har några inkomster, är det inte troligt att det blir någon beskattning över huvud taget av utfallande belopp. En annan sak är att den som sålt försäkringen kan komma att beskattas enligt realisationsvinstreglerna för vad han får och därvid utan rätt till något avdrag för ingångsvärde. Även denna beskattning är lätt att kringgå inte minst i samband med utflyttning.

De nämnda försäkringsfallen faller inom den av oss föreslagna generalklausulens tillämpningsområde. I samtliga fall föreligger ett kringgående av avdragsförbudet med därav följande skatteförmåner. Det bör framhållas att medan regeringsrätten var beredd att underkänna räntorna på de benefika reverserna ansåg man tydligen att försäkringsfallen hade annan karaktär. Detta synsätt är försvarligt i avsaknad av en regel mot kringgåendehandlingar. Men syftet bakom försäkringsarrangemangen har, såvitt framgår av tillgänglig utredning, inte varit annat än att uppnå en inte avsedd skatteförmån. Med vår klausul skulle utgående belopp ha beskattats hos den som fått avdrag för premierna om inte förutsättningarna för avdrag för periodiskt understöd varit uppfyllda.

Avdragsrätten för periodiskt understöd har man även sökt utnyttja för att få avdrag för bidrag till vissa verksamheter av ideell natur. Regeringsrätten har prövat ett stort antal mål som gällt avdrag för periodiskt understöd till missionärer. Domstolen har – utom i ett par undantagsfall - ansett att beloppen utgetts till missionärerna såsom ersättning för utfört arbete och att de därför inte varit att hänföra till periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning. Beloppen har i allmänhet utbetalats till missionärerna genom förmedling av en kyrklig församling. Som exempel på mål av denna karaktär kan nämnas *RÅ 1963 ref. 25 I, 1964:943, 1964:1248–1250* och *1969:1733–1735, 1964:1251, 1965:1583, 1969:597* och *1969:965*. Även utbetalningar till andra mottagare än missionärer har prövats. I *RÅ 1963 ref. 25 II* gällde det utbetalningar till en frikyrkopredikant.

Kringgåenden av detta slag har alltså regeringsrätten ingripit mot utan stöd av någon generalklausul.

Det finns åtskilliga fall där frågan gällt om periodiskt understöd verkligen förelegat. Regeringsrätten *(dom 1975-03-25, mål nr 1974:2233* och *2263)* har nyligen tagit ställning till följande förfarande.

W yrkade vid 1971 års taxering avdrag i sin deklaration med 8 600 kr utgörande periodiskt understöd till sin moder. Av utredningen i målet framgick att modern samma år givit W och hans hustru 2 000 kr samt deras tre hemmavarande barn under 20 år 2 000 kr vardera. Det framgick dessutom att W under beskattningsåret lånat barnens pengar. Vid det följande årets taxering förelåg ungefär samma omständigheter men med den skillnaden att modern nu inte lämnat kontantgåvor utan i stället utfärdat gåvoreverser. Reverserna hade inte infriats under beskattningsåret. Regeringsrätten ansåg med hänsyn till sambandet mellann utbetalningarna till W:s moder och hennes gåvor till W och hans familj att utbetalningarna inte kunde hänföras till sådant periodiskt understöd för vilket avdragsrätt föreligger vid taxeringen. Beträffande 1972 års taxering var dock en ledamot skiljaktig och ville medge avdrag eftersom gåvoreverserna, vilka närmast var att uppfatta som arvsförskott, icke kunde anses ha medfört att utbetalningarna förlorat karaktär av understöd.

Ett förfarande av nu angivet slag ger anledning till misstanke att någon allvarligt menad överföring till modern inte varit åsyftad; i så fall föreligger en skentransaktion. Även om W kunde visa att beloppen verkligen utbetalats till modern i sådana former att förutsättningarna för avdrag för periodiskt understöd i och för sig var uppfyllda, ter det sig motsägelsefullt att i stort sett motsvarande belopp samma år går åter till utgivaren och hans familj. Från moderns sida kan det dock göras gällande att hennes gåvor saknat samband med det mottagna understödet; den som tar emot ett understöd har frihet att disponera detta efter gottfinnande.

Om den som utger ett periodiskt understöd sedan får igen pengar kontant av mottagaren torde man emellertid med fog kunna göra gällande att någon reell överföring aldrig skett. Ett sådant förfarande står alltså skenavtalen nära. Detta gäller även om återbetalningen sker något eller några år efter det att det periodiska understödet utgivits. Om däremot kontanter överföres till annan än utgivaren förändras läget något. I målet gick gåvorna till personer som inte kunde ta emot avdragsgilla periodiska understöd från den ursprunglige givaren. Här fanns därför skäl att antaga att det förelåg ett kringgående av avdragsförbudet. Självfallet får tämligen höga krav på bevisning från det allmänna ställas i sådant fall. Nära samband i tiden mellan transaktionerna liksom avsaknad av någon godtagbar förklaring från de skattskyldiga torde dock vara tillfyllest. Vid 1971 års taxering hade i det aktuella målet W "lånat" barnens pengar – en omständighet som talar emot att han skulle vara berättigad till avdrag. Beträffande 1972 års taxering var, som nyss nämnts, en ledamot skiljaktig och ville ge avdrag. Detta år hade inte kontanta gåvor lämnats, utan i stället reverser. I och för sig förändras läget om gåvorna från mottagaren utgår i annat än reda pengar. Enligt vår mening är reversformen dock inte ensam nog för annat synsätt än om det gällt kontanter. Reversen kan lätt infrias kort tid efter avdragsåret – parterna kan mycket väl i samförstånd ändra förfallotid m. m. Är det däremot fråga om annan egendom torde det vara enklare för parterna att påvisa att samband

saknas mellan understödet och efterföljande gåvor – detta gäller framför allt tillgångar som inte lätt kan omvandlas till kontanter. Samma betraktelsesätt kan anläggas om utbetalningar från en understödstagare beror på tidigare åtaganden av denne utan samband med understöden.

Vår lagstiftning täcker in även nu berörda förfarande att kringgå avdragsförbudet för vissa periodiska understöd. Den år 1973 införda 5 000-kronorsspärren för frivilliga understöd kan tänkas ge upphov till liknande kringgåendeförsök. Genom att dela upp ett stort understöd på flera mottagare, som sedan skickar detta vidare till en gemensam slutlig mottagare, skulle spärren kunna kringgås – vår generalklausul lägger dock hinder i vägen för detta. En sådan transaktion är måhända åtkomlig redan enligt gällande rätt såsom utgörande skenavtal.

5.4.4.3 Arvsavstånden och andra benefika överföringar

I det föregående har vi velat belysa hur skattskyldiga sökt kringgå avdragsförbudet för vissa periodiska understöd med hjälp av bl. a. benefika barnreverser och en del försäkringstekniska arrangemang. En närliggande kringgåendemodell är vissa transaktioner i samband med arvsavstånden. Vi skall i detta avsnitt närmare granska dessa avstånden och andra därmed jämförliga kapitalöverföringar. Hit hör gåvor i skilda former.

Ett arvsavstånde innebär att den arvsberättigade avstår från sin arvsrätt helt eller delvis. Detta medför att den egendom som omfattas av avståndet tillfaller dem som ägt taga arv om den avstående varit död vid tiden för arvfallet. Genom arvsavstånden kan högst betydande förmåner uppnås vid arvsbeskattningen eftersom högsta domstolen godtagit, förutom totala avstånden, även avstånde av ideell andel av arv, beloppsmässigt fixerade avstånden samt avstånden av äganderätt med förbehåll om nyttjande- eller avkastningsrätt liksom även det omvända förfarandet (se exempelvis *NJA 1966 s. 424).*

Förutom arvsskattemässiga fördelar kan arvsavstånden ge fördelar vid bl. a. inkomstbeskattningen. Om exempelvis en fader avstått från en del av sitt arv, kan arvskifte ske på sådant sätt att det minderåriga barnet får ut sin lott i form av en revers utställd av fadern. Räntan är då avdragsgill eftersom reversen med domstolarnas synsätt inte är benefik *(RÅ 1965:1897).* Än vidare kan på barnens lotter läggas avkastningsgivande egendom. Vid förmögenhetsbeskattningen uppnås dock inga skattefördelar så länge barnen är underåriga. Antingen kommer egendomens värde att inräknas i faderns förmögenhet (8 § Sf) eller så sker en form av sambeskattning av faderns och barnets förmögenheter (12 § Sf). Några motsvarande spärrar finns inte vid inkomstbeskattningen, utan här blir barnen självständiga skattesubjekt.

Ett mer utstuderat avstånde kan vara utformat så att en förälder avstår från avkastningen under viss tid. Tiden kan därvid beräknas så att den utgår först när barnens studier kan antas vara slutförda *(NJA 1966 s. 424 IV).* Innan vi redovisar vår mening om avståndefallen med utgångspunkt närmast från avdragsförbudet för vissa periodiska understöd vill vi nämna följande beträffande avståndenas ställning i arvsskattesammanhang.

Kapitalskatteberedningen föreslog såväl i sitt första betänkande (SOU

1969:54) som i sitt slutbetänkande (SOU 1971:49) att de arvsskattemässigt gynnsamma effekterna vid avstående borde kraftigt begränsas. Beredningens förslag i dessa delar upptogs inte i de propositioner som framlades på grundval av betänkandena, trots att förslaget i slutbetänkandet ganska allmänt godtogs vid remissbehandlingen. Att inte ens sistnämnda förslag upptogs i propositionen får anses innebära att statsmakterna tills vidare accepterat nuvarande ordning på området. Den av oss föreslagna generalklausulen kan vid sådant förhållande såvitt gäller arvsskatt inte tillämpas på de avstående som godkänts i hittillsvarande praxis. Ett ytterligare skäl mot att tillämpa generalklausulen på arvsavstående är, att man därigenom skulle rubba grundläggande principer vid arvsbeskattningen. Vi återkommer till denna fråga i samband med att ställning tas till vissa gåvor mellan närstående.

En annan sak är hur ett avstående skall bedömas vid den efterföljande inkomstbeskattningen. Tillämpningsområdet för generalklausulen blir dock här begränsat till mer flagranta fall. Det är, såsom framhållits i olika sammanhang, inte en generalklausuls uppgift att rätta till diskutabla delar av familjebeskattningen när dess konsekvenser genom offentliga utredningar bragts till statsmakternas kännedom. Vidare kan framhållas, att den som exempelvis avstår från hela sitt arv och därigenom uppnår att hans barn blir självständiga skattesubjekt vid inkomstbeskattningen har skaffat sig skatteförmåner, vilka ter sig måttliga jämfört med fördelarna vid arvsbeskattningen. Och förmånen vid inkomstbeskattningen har fått köpas mot att den avstående mist både äganderätt och avkastning till ett kapital. De tidigare i samband med redovisningen av periodiska understöd nämnda försäkringsfallen innebär endast en inkomstöverföring – vid ett rent avstående är det normalt därutöver fråga om en reell äganderättsövergång. Generalklausulen kan bli tillämplig endast när det rör sig om transaktioner som enbart eller huvudsakligen är ägnade att ge skattemässiga fördelar, exempelvis där avståendet innebär en tidsbegränsad inkomstöverflyttning, såsom i det tidigare nämnda fallet där en förälder avstod från avkastningen viss tid men behöll äganderätten till egendomen.

Likaså kan en räntelöpande revers som en avstående förälder utställt till ett barn – i stället för att barnet tillskiftas egendom – komma att underkännas. Framstår nämligen inte reversen som en enligt 4 § i vårt lagförslag försvarlig form för lottläggning bör ränteavdrag kunna vägras. Räntebärande reverser bör sålunda inte anses godtagbara om boet skulle bestå av egendom som inte avlämnar avkastning eller eljest mycket låg sådan. Är situationen sådan att det är uppenbart olämpligt att barnen får del i boets tillgångar bör avdrag dock kunna ske.

Vad gäller egendomsöverföringar till barn i andra former än arvsavstående begränsas generalklausulens område bl. a. därigenom att skatteförmånen skall dominera, den kan inte heller tillämpas om ett avtal tillkommit i annat syfte än att erhålla förmån vid beskattningen. Detta innebär att åtskilliga inkomstöverföringar till maka eller barn inte kan angripas. Om äganderätten till viss egendom ges bort till den skattskyldiges barn och det inte föreligger några förbehåll som möjliggör en återgång av äganderätten eller som lämnar utrymme för den tidigare ägaren att för annans räkning än gåvotagarens förfoga över avkastningen, så kan överföringen trots skat-

telättnaderna inte angripas med stöd av generalklausulen. En förälder kan alltså få lättnad vid inkomstbeskattningen genom att förbehållslöst ge sina barn egendom som lämnar avkastning.

Bilden blir en annan när den ekonomiska uppoffringen för givaren är mer begränsad. Om enbart avkastning av egendom ges bort, ligger det betydligt närmare till hands att antaga att det är fråga om försök att kringgå avdragsförbudet för periodiskt understöd. En gåva som begränsats på detta sätt kan i regel inte antas fylla annan funktion är att formellt tillföra mottagaren en inkomst som ägaren inte önskar bli inkomstbeskattad för. Önskar han lämna understöd till någon bör detta ske direkt och då inom de ramar som anges för rätten till avdrag för periodiskt understöd (punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL). Frågan har numera större betydelse sedan avdragsrätten för frivilliga periodiska understöd är maximerad till 5 000 kr per år och mottagare (SFS 1973:1113).

I fråga om gåva av aktieavkastning finns redan en viss spärr mot missbruk genom att gåvotagaren förutom vanlig inkomstskatt även kan få erlägga kupongskatt. Så blir dock ej fallet om rätten till avkastningen avser mer än 10 års tid och mottagaren ej är underårig, 4 § kupongskattelagen (1970:624). Beträffande avkastning av annan egendom saknas motsvarande spärrar.

Såvitt gäller överförande av royalty finns ett avgörande *(RÅ 1956:455)* där en fader enligt gåvobrev till sina barn överfört inkomst av patent, 3 000 kr per år, under en tidrymd av 10 år. Regeringsrätten beskattade dock fadern för avkastningen. I det tidigare i samband med skentransaktionerna nämnda fallet *RÅ 1963:1311* beskattades likaså en fader som givit bort sina rättigheter enligt ett patent till sina omyndiga barn. Fadern beskattades för beloppen eftersom han såvitt framgick av utredningen i målet själv tillgodogjort sig dem. Regeringsrätten torde ha ansett en skentransaktion föreligga. Men med vår generalklausul skulle utgången bli densamma även om i stället barnen tillgodogjort sig royaltyn. Det var i målet fråga om en av fadern själv gjord uppfinning, och detta fall står arbetsinkomsten så pass nära att man här knappast kan tala om gåva av avkastningsgivande egendom. Det rör sig i stället om en fördelning av faderns arbetsinkomster.

Beträffande avkastningsgåvorna vill vi dock nämna att klarläggande avgöranden saknas i rättspraxis rörande beskattningen av avkastningstagare. Endast gåva av aktieavkastning är lagreglerad (punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 38 § KL). Företrädare finns för uppfattningen att ägaren av den avkastningsgivande egendomen skall inkomstbeskattas även för bortgiven avkastning. Med vår generalklausul blir denna mening sanktionerad. Det tidigare nämnda avståendefallet *(NJA 1966 s. 424 IV)* medför då inga inkomstskattefördelar för den avstående. Som ytterligare exempel vill vi nämna ett fall där regeringsrätten godtagit avstående från avkastning. En moder hade lånat ut ett belopp till en hemmavarande son utan att betinga sig ränta. Regeringsrätten beskattade inte modern *(RÅ 1960:152)*. Enligt 3 § i vårt förslag skulle dock modern, som ej var berättigad till avdrag för periodiskt understöd, ha kunnat beskattas.

Vi vill beträffande avkastningsgåvorna även ta upp dessas ställning i gåvoskattehänseende. Eftersom givaren, trots att han givit bort avkastningen, alltjämt är skattskyldig till inkomstskatt för densamma skulle det kunna

göras gällande att gåvoskatt inte bör utgå. Häremot kan dock framhållas, att gåva av egendom till underåriga barn träffas av gåvoskatt trots att givaren enligt 8 eller 12 § Sf totalt sett knappast uppnår några förmåner vid förmögenhetsbeskattningen så länge barnen är omyndiga. Gåva av avkastningsrätt medför att mottagaren blir innehavare av denna rätt. Att uppskjuta gåvobeskattningen till dess givaren inte längre skall inkomstbeskattas är enligt vår mening inte motiverat.

Ett fall där frågan om kringgående förefaller vara tveksam är följande numera inte helt ovanliga förfarande. En man med goda inkomster är lagfaren ägare till en villafastighet. Hans maka saknar inkomster. Ur skattesynpunkt kan det vara fördelaktigt – låt vara att vinsten är av måttlig omfattning – att föra över fastigheten på hustrun men låta mannen stå kvar som låntagare. Räntekostnaderna för mannen blir avdragsgilla i förvärvskällan kapital och hustrun skall beskattas för schablonintäkten för fastigheten, vilket leder till lägre skatt än om mannen beskattas härför. En variant som ger mer påtagliga fördelar är följande. Om fastigheten ligger i annan kommun än hemortskommunen uppkommer i den nyss beskrivna situationen den ytterligare fördelen att räntekostnaden blir helt avdragsgill för mannen. Underskott i förvärvskällan kapital får avräknas i hemortskommunen, medan underskott på annan fastighet endast kan utnyttjas vid kommunal taxering i den kommun där fastigheten är belägen. Förfarandet har godkänts i praxis *(RSV Dt 1972:3:1)*.

Det torde stå klart att överföringar av nu beskrivet slag ofta är förestavade av skattemässiga överväganden. Det kan dock ifrågasättas om det avtal eller den rättshandling som är i fråga, närmast då t. ex. en försäljning till make eller ett överförande av personligt betalningsansvar, ger skatteförmåner i strid med lagstiftningens anda och mening. Gällande regler för beskattningen av makar bygger på principen att var och en av dem är ett självständigt skattesubjekt. Detta gäller utan inskränkning beträffande s. k. A-inkomster, dvs. inkomster av eget arbete. För sådana inkomster som härrör från kapital, annan fastighet och tillfällig förvärvsverksamhet sker alltjämt en form av sambeskattning. Var och en svarar dock för skatten på sina egna inkomster, och envar make är också ensam skattskyldig för sina inkomster.

Makar är även enligt gällande äktenskapsrättslig lagstiftning ekonomiskt självständiga – en annan sak är att i det dagliga livet de av lagstiftaren skarpt uppdragna gränserna oftast saknar reell betydelse. Så länge makarna är eniga spelar det inte någon roll hur de enligt giftermålsbalken bör handha sin ekonomi. Inom den av lagstiftaren uppdragna ramen kan de också gestalta sina interna ekonomiska angelägenheter efter gottfinnande. Å andra sidan medför denna frihet utan tvivel vissa risker för att det allmännas berättigade skatteanspråk åsidosätts.

Vi har gjort den bedömningen att transaktioner mellan makar bör kunna träffas av generalklausulen om det kan göras sannolikt att transaktionerna inte innebär att makarna strävat efter att på ett seriöst sätt ordna sina ekonomiska angelägenheter. Detta medför att framför allt sådana avtal där en make inskjutits som mellanled i en transaktion eller för en kortare tid tillagts vissa rättigheter inte bör godtas. Några sådana exempel skall vi strax återge i avsnittet om realisationsvinstbeskattningen. Däremot kan generalklausulen

inte tillämpas enbart på den grund att makarna fördelat sin egendom på ett skattemässigt fördelaktigt sätt, självfallet måste därvid ett juridiskt sett korrekt förfarande ha tillämpats. Det tidigare nämnda fallet där ene maken var lagfaren ägare men den andra betalningsansvarig för skulderna torde, om inga särskilda förbehåll finns, kunna godtas. Om man av olika skäl inte anser detta lämpligt bör de materiella reglerna i stället ändras.

Det nyss beskrivna förfarandet där äganderätt och betalningsansvar delas upp mellan makar inverkar inte utan vidare på deras inbördes ekonomiska relationer. Så länge giftorättsgemenskap rådet är det skäligen egalt vem som äger vad. Det nu sagda gäller i vart fall så länge var och en har mer giftorättsgods än skulder, vilket torde vara vanligast. De skattelättnader som kan uppnås i förevarande fall är för övrigt måttliga i jämförelse med de vinster som framkommer om man i stället låter omyndiga hemmavarande barn stå som ägare. En sådan fördelning kan ge fler grundavdrag för familjen, och vidare är rätten till 1 800-kronorsavdraget orubbad. Överföringar till barnen kan normalt inte heller försvaras med att parterna enligt civilrättsliga regler har frihet att ordna sina ekonomiska angelägenheter. Så länge barnen är omyndiga har äganderättsförändringen ingen reell ekonomisk betydelse. Å andra sidan finns här en spärr som saknas i makefallet – när barnen uppnår myndig ålder har föräldrarna inte samma säkra ställning som tidigare. Generalklausulen bör därför bli tillämplig endast under den tid barnen är omyndiga eller den längre tid då förbudet mot avdrag för periodiskt understöd gäller. Om en fader överför familjens gemensamma bostad på de underåriga barnen, innebär detta att fadern får avdrag vid taxeringen för sin och familjens boendekostnad på ett inte avsett sätt. Kan inga godtagbara skäl visas varför barnen skall äga familjens bostad eller sommarnöje bör generalklausulen kunna tillämpas. Detta skulle medföra att faderns gäldränteavdrag reducerades med belopp motsvarande schablonintäkten av villan. Barnens taxering behöver då inte angripas.

5.4.4.4 Bolags- och arrendefrågor

Som vi tidigare påpekat leder det nuvarande systemet för inkomstbeskattningen av makar resp. föräldrar och barn till att åtskilliga transaktioner ger skattefördelar utan att för den sakens skull medföra beaktansvärda olägenheter på andra områden för parterna. Att åstadkomma någon mer genomgripande ändring härvidlag är inte vår uppgift. Även om den av oss föreslagna generalklausulen införs kommer transaktioner som ger skattefördelar att kunna genomföras. Vi vill här nämna några sådana fall.

En enskild rörelseidkare eller jordbrukare beskattas själv för alla inkomster av förvärvskällan. Den omständigheten att hans maka är verksam i företaget beaktas f. n. på så sätt att förvärvsavdrag får göras. Om i stället rörelsen eller jordbruket sätts på aktier eller ett handelsbolag bildas eller egendomen genom bodelning eller efter gåva delas lika mellan makarna, blir skattesituationen genast en annan. Envar av makar skall då beskattas för sin inkomst av förvärvskällan. Detta är en direkt följd av familjebeskattningens utformning. Om inga särskilda omständigheter kan påvisas som gör att bolagsbildningen, bodelningen eller gåvan kan sägas utgöra ett konstlat ar-

rangemang med sikte huvudsakligen på att nå skattelättnader, skall generalklausulen inte tillämpas. En annan ordning här kräver att de materiella reglerna ändras. Förslag i dessa delar har också nyligen framlagts av både företagsskatteberedningen (SOU 1975:54) och 1972 års skatteutredning (Ds Fi 1975:10). Tilläggas bör att en del av det missbruk som finns på området bygger på att värdet av makens arbetsinsatser inte alltid går att kontrollera i följd varav en otillåten inkomstsplittring uppnås. Detta är något som faller inom skattefuskets område.

Ofta är transaktioner mellan närstående så utformade att det kan hållas för visst att motsvarande överenskommelse knappast skulle ha träffats mellan oskylda. För vissa slag av avtal, och närmast då den typ av avtal som delvis kan inrymma förtida arv, kan detta vara naturligt. I andra fall saknas denna bakomliggande motivation, och kvar står väsentligen en önskan att uppnå förmåner vid inkomstbeskattningen.

Betydande svårigheter har uppkommit när det gällt att bedöma bolagsavtal m. m. mellan föräldrar och omyndiga barn. Åtskilliga sådana fall har prövats av regeringsrätten. En ytterlighet är den bolagsbildning som återfinns i *RÅ 1951 ref. 27*. Här hade en fader tillsammans med två omyndiga söner bildat ett handelsbolag. Bolagsbildningen underkändes av regeringsrätten eftersom barnen varken genom kapitalinsatser eller genom nämnvärda arbetsprestationer deltagit i verksamheten. Fadern beskattades för hela inkomsten. I detta fall var dock bolagsbildningen även civilrättsligt ogiltig. Samma utgång kan noteras i *RÅ 1955 ref. 5* – barnens kapitalinsats utgjorde här 1 000 kr. för var och en, och pengarna hade de erhållit i gåva av föräldrarna på villkoret att medlen insattes i kommanditbolaget. Även här var avtalet civilrättsligt ogiltigt.

Om ett giltigt bolagsavtal föreligger, har man likväl ingripit i de fall vinstfördelningen ansetts oriktig. I *RÅ 1956 ref. 1* godkändes såväl bolagsbildningen som vinstfördelningen. I detta fall hade den skattskyldige bildat kommanditbolag med sina fyra underåriga barn med överförmyndarens godkännande. Vinsten skulle, sedan fadern erhållit lön och varje delägare gottskrivits en kapitalränta på 5 % på insatta medel, delas lika mellan delägarna. Barnens insats i kommanditbolaget uppgick till 7 500 kr. var. Sedan fadern fått sin lön på 25 000 kr. skedde vinstfördelning, och denna innebar för barnens del en avkastning enligt TI på 33,3 % av insatt kapital.

Annan utgång kan noteras i *RÅ 1956 ref. 15*. En fader hade här bildat ett kommanditbolag med sina fyra underåriga barn med överförmyndarens godkännande. Vinsten fördelades så, att sedan fadern gottskrivits lön på 10 000 kr., varje delägare erhöll lika andel. Vartdera barnet erhöll därigenom en avkastning på insatt kapital på 27 %. Regeringsrätten godtog bolagsbildningen men angrep vinstfördelningen och gav barnen endast 6 % på insatt kapital med följande motivering.

Beträffande inkomsterna från kommanditbolaget måste genom vad upplyst blivit rörande omständigheterna vid bolagets bildande Tibblins insats vid skötseln av bolagets verksamhet samt bolagets vinstförhållanden under ifrågavarande och tidigare beskattningsår anses framgå, att den för beskattningsåret verkställda uppdelningen av delägarna tillkommande ersättning varit uppenbart orimlig, barnen till fördel, samt att Tibblin alltså genom uppdelningen förfogat över belopp, som i verkligheten tillkommit honom själv.

Regeringsrättens bedömning i *RÅ 1956 ref. 15*, där man alltså ansåg kommanditbolagsavtalet giltigt men ändå företog en omräkning av den vinstfördelning, som skett enligt avtalet, har sedan återkommit i en lång rad notismål.

Den nämnda 6 %-schablonen i kommanditbolagsfallen tillämpas då barnen medverkat enbart som passiva kapitalägare. Den används inte då barnen även medverkat med arbetsinsatser *(RÅ 1960:1116)*. Andra avsteg kan också noteras. I *RÅ 1970:579* var det fråga om ett kommanditbolag med underåriga barn som kommanditdelägare och ett aktiebolag som obegränsat ansvarig delägare. Verksamheten i kommanditbolaget bestod i handel med och förvaltning av värdepapper, och verksamheten hade det aktuella beskattningsåret utövats enbart på grundval av kapital, som tillkommit barnen. Regeringsrätten ansåg att de arbetsinsatser som krävts för verksamheten icke torde ha varit av sådan omfattning att fördelningen av vinsten med hänsyn härtill kunde anses oskälig. Den vinstfördelning, som gjorts av kommanditbolaget, godkändes alltså.

Sett ur skatteflyktsaspekter kan självfallet erinringar riktas mot bolagsavtal över huvud taget mellan föräldrar och underåriga barn eller eljest närstående; såsom tidigare nämnts har den finska generalklausulen stundom använts i dylika fall. De ovan nämnda svenska rättsfallen visar, att om ett civilrättsligt giltigt bolagsavtal föreligger kan likväl vinstfördelningen angripas. I flertalet mål har man därvid tillgodoräknat barnen 6 % på insatt kapital. Såsom vi tidigare framhållit är det uppenbart att skatteskäl utgjort en starkt bidragande orsak till hithörande slag av bolagsbildningar. Beträffande *RÅ 1956 ref. 1*, där såväl avtal som vinstfördelning godtogs, kan man naturligtvis ställa frågan om fadern varit beredd att driva verksamheten på samma sätt med utomstående intressenter vilka skulle ha 33,3 % i avkastning på innestående kapital. Detsamma kan sägas om bolagsavtalet i *RÅ 1970:579*.

Den av oss föreslagna lagstiftningen ingriper även på området för bolagsbildningar mellan föräldrar och barn. Avtal av detta slag kan normalt antas ha tillkommit för att bereda föräldrar inte avsedda skattelättnader, främst att kunna kringgå avdragsförbudet för periodiskt understöd. Om ett avtal inte ens är civilrättsligt korrekt skall det självfallet inte kunna anföras som skäl för skattelättnad. Om däremot avtalet är korrekt utformat innebär det att viss egendom tillförts barnet – i sådant fall skiljer sig bolagsbildningen inte från den situation som uppkommer när ett barn får avkastningsgivande egendom av annat slag. Denna avkastning skall beskattas hos barnet liksom hittills, men generalklausulen leder till att en omfördelning av vinsten skall ske även i sådana fall som i *RÅ 1956 ref. 1* och *RÅ 1970:579*. En annan sak är att nuvarande ränteläge skulle kunna anföras som skäl för ett något högre tal än 6 %.

I det sistnämnda fallet hade regeringsrätten som nämnts åberopat att bolagets verksamhet avsett handel med värdepapper och att de arbetsinsatser som krävts varit ringa. Vid tillämpning av generalklausulen kan denna omständighet inte tillmätas avgörande betydelse. Tjänster av det slag som fadern gjort i rättsfallet arvoderas normalt, och endast om fadern tagit ut ett marknadsmässigt arvode för aktiebolagets räkning bör vinstfördelningen godtas. Ett något mindre strängt synsätt – som dock inte innebär godtagande av vilken vinstfördelning som helst – kan anläggas om bolagsbildningen till-

kommit utan föräldrarnas aktiva medverkan. Så kan vara fallet, om barnen ärvt sin andel av bolaget. Påpekas bör att intresset av att underlätta generationsväxling i och för sig inte kan åberopas i sammanhanget. Detta intresse tillgodoses genom särskilda regler, bl. a. 43 § andra stycket AGL.

I *RÅ 1963:868* godtog regeringsrätten vinstfördelningen i ett kommanditbolag bl. a därför att ägarnas andelar i bolaget överensstämmde med den fördelning som tidigare skett när verksamheten drevs i aktiebolagsform. Det är dock tveksamt vilket värde som detta notisfall har – anledning saknas väl att anta att regeringsrätten skulle vara beredd att generellt för handels- eller kommanditbolagsfall godta den tidigare fördelning som skett i aktiebolag. Frågan torde få ökad betydelse när framdeles de mindre aktiebolagen skattemässigt skall behandlas som handelsbolag. I aktiebolagen är situationen i regel den att den i bolaget verksamme föräldern vill ta så mycket som möjligt av vinsten i form av lön – ev. utdelning på barnens aktier dubbelbeskattas. I handelsbolagen är förhållandet delvis det motsatta – här blir skatten lägre för familjen om vinsten fördelas jämnt. Enligt vår mening måste därför dessa fall hållas isär och vinstfördelningen i ett handelsbolag vid tillämpning av generalklausulen bedömas helt självständigt. Behovet av ingripanden mot vinstfördelningar är givetvis mest påtagligt så länge barnen är omyndiga. Därefter kan de normalt mer fritt förfoga över sin egendom. Det kan dock tänkas att ingripanden får ske även om föräldrar och vuxna barn driver bolag tillsammans. I dessa fall krävs dock mer för att vinstfördelningen skall kunna angripas. Så bör kunna ske om en fader ensam sköter bolaget mot en lön som är anmärkningsvärt låg under det att betydande belopp delas ut till barnen som vinst.

Regeringsrätten har även prövat åtskilliga arrendeavtal mellan föräldrar och barn. Ofta har barnen – inte sällan omyndiga – fått en jordbruksfastighet i gåva av fadern, som denne sedan arrenderat av barnen. Har överlåtelse liksom arrendeavtal varit korrekt utformade har skattedomstolarna inte underkänt transaktionerna, även om dessa leder till stundom betydande skattelättnader.

Inte heller vår generalklausul innebär att arrendeavtal mellan föräldrar och barn genomgående kan underkännas. Visserligen leder avtalet – närmast då arrendet – till skattelättnader, och lika säkert är att dessa skatteförmåner regelmässigt varit av avgörande betydelse för egendomens överförande och arrenderande. Å andra sidan är – om en fader driver ett jordbruk som han givit sina barn – själva bortgivandet av egendomen en åtgärd som medför att skattelättnaderna får köpas till ett ganska högt pris; fadern avhänder sig äganderätten till egendomen, och gåvoskatt erläggs. Själva överföringen som sådan torde därför inte kunna angripas med stöd av generalklausulen i 3 §. Avkastningen av egendomen skall då beskattas hos gåvotagarna. Vad som däremot kan aktualisera en tillämpning av 3 § är arrendeavtalet. Som vi tidigare nämnt i olika sammanhang medför generalklausulen att större krav för framtiden får ställas på de skattskyldiga när de skall förklara transaktioner som kan användas för skatteflykt. För att arrendeavtalet skall kunna godkännas får detta till sin utformning inte nämnvärt skilja sig från arrendeavtal mellan oskylda.

Av större intresse ur skatteflyktssynpunkt är de fall där omyndiga barn

är arrendatorer. Vi skall redovisa några sådana fall som prövats av regeringsrätten.

I *RÅ 1950 ref. 39* hade en fader utarrenderat en jordbruksfastighet samt all å fastigheten varande lös egendom till sina sju barn. Frågan gällde bl. a. om skenavtal förelåg. Av utredningen i målet framgick att endast fem av barnen arbetade i jordbruket. Vidare hade arrendatorerna erhållit inkomst genom försäljning av en värdefull hingst med 22 500 kr. Dessutom innehöll arrendekontraktet föreskriften, att arrendatorerna inte fick sälja djur eller lösöre utan faderns samtycke. De i jordbruket arbetande barnen tillgodoskrevs viss lön för sin arbetsinsats, och endast återstoden fördelades mellan alla barnen. Regeringsrätten ansåg inte avtalet tillkommet för skens skull eller att det eljest skulle sakna laga verkan. Även inkomstfördelningen godtogs, eftersom det inte visats att den inkomst som barnen deklarerat till någon del kommit fadern till godo.

I *RÅ 1962:234* var det fråga om ett arrendekontrakt mellan en farfar och hans tre barnbarn, vilka vid avtalets ingående var 19, 12 och 9 år gamla. Fadern skötte i sin egenskap av förmyndare jordbruket, och barnen hade köpt den för jordbruksdriften erforderliga lösa egendomen mot revers av honom. Skenavtal ansågs ej föreligga. Även i *RÅ 1965:1236* godtogs ett arrendeavtal av regeringsrätten med ungefär samma motivering som i det nyss nämnda fallet *RÅ 1950 ref. 39*. Kammarrätten redovisade dock i 1965 års fall en annan mening och framhöll följande som är belysande för åtskilliga arrendeavtal av förevarande slag.

Såvitt handlingarna utmärka har arrendeavtalet icke underskrivits av särskild förordnad god man för de omyndiga barnen. Ej heller framgår att överförmyndaren lämnat sitt medgivande till avtalet såvitt angår de omyndiga. Det synes därför ovisst, huruvida avtalet är giltigt, såvitt angår de omyndiga barnen. Oavsett hur därmed må förhålla sig giva omständigheterna anledning antaga, att Johansson genom avtalet berett samtliga barn fördelaktigare villkor än han skulle ha betingat sig av oskylda personer. På grund av att arrendesumman enligt avtalet synes kunna jämkas utan att grunderna för sådan jämkning angivits, kunna arrendatorerna icke anses förpliktade att utgiva visst arrende under arrendetiden, utan synes det ekonomiska resultatet för arrendatorerna kunna regleras så att det varje år blir tillfredsställande. Att avsikten med avtalet varit att tillgodose barnen på Johanssons bekostnad bestyrkes även av vad Johansson anfört i målet. Han har sålunda uppgivit att anledningen till att han medtagit de två omyndiga barnen såsom arrendatorer varit, att han ej velat göra någon åtskillnad mellan barnen och att, om ej alla barnen ingått som arrendatoarer utan endast de myndiga, dessa skulle hava gynnats på de omyndigas bekostnad. Då barnen icke synes hava tagit några risker genom avtalets ingående och icke insatt eget arbete i jordbruket i nämnvärd omfattning, synes den inkomst de redovisat av arrendet, i den mån den överstiger skälig avkastning av deras i jordbruket insatta kapital, rätteligen tillkomma Johansson. Genom att avstå från inkomst till förmån för barnen får han anses hava utgivit periodiskt understöd till barnen, för vilket Johansson, då understödet utgått för barnens utbildning och uppfostran, icke är berättigad till avdrag.

Betecknande för de nu redovisade fallen är att avtalen varit så utformade att det legat nära till hands att göra gällande att skenavtal förelegat. Denna invändning har dock regelmässigt underkänts, och detta torde i och för sig vara riktigt. Avtalen får normalt sägas ha uppfyllt de civilrättsliga kraven, och det har också varit parternas samstämmiga vilja att genomföra det träf-

fade avtalet. Enbart en avsikt att uppnå skatteförmåner har inte varit nog för att underkänna civilrättsligt giltiga avtal, det må nu vara arrendeavtal eller andra rättshandlingar.

Med den av oss föreslagna generalklausulen i 3 § förändras läget för de nu återgivna arrendeavtalen. I motsats till de nyss genomgångna bolagsfallen krävs inte några större förmögenhetsöverföringar från föräldrar till barn med därav följande ekonomiska olägenheter för föräldrarna. Arrendet innebär endast en fördelning av löpande inkomster. Att arrendeavtalen bereder vederbörande föräldrar inte avsedda skatteförmåner lär vara ostridigt, och det finns också all anledning att förmoda att denna förmån utgör den huvudsakliga fördelen. Eftersom det knappast är troligt att en förälder skulle vara beredd att arrendera ut egendomen till andra små barn än sina egna, måste arrendeavtalets förklaring vara att söka på annat håll än i en önskan att driva jordbruket på ett ändamålsenligt sätt. Det kan naturligtvis tänkas att en fader önskar dra sig tillbaka och att hans barn är i sådan ålder – visserligen strax under myndighetsåldern – att de kan förväntas själva kunna klara av jordbrukets drift. Är å andra sidan barnen mycket små, innebär ju ett arrendeavtal mellan föräldrar och barn med barnen som arrendatorer ingen reell förändring såvitt gäller jordbruksdriften. Regelmässigt kan föräldrarna alltjämt förmodas vara verksamma. Det torde därför vara svårt för parterna att med stöd av den föreslagna 4 § visa att andra faktorer spelat in än skattemässiga överväganden. Den bedömning som kammarrätten redovisade i *RÅ 1965:1236* är enligt vår mening mycket belysande även för generalklausulens tillämpningsområde. Våra förslag innebär alltså att fadern skall beskattas för vinsterna utan uppdelning på barnen. Detsamma gäller naturligtvis om farfar arrenderar ut egendom till underåriga barnbarn, vilkas fader sköter driften *(RÅ 1962:234)*. Avdragsförbudet för periodiskt understöd bör vara vägledande vid bedömningen av hithörande fall. Det bör tilläggas att ett barnarrende medför fördelar även beträffande socialavgifterna. Avdrag erhålles för lönen till fadern liksom för därpå belöpande avgifter. Någon egenavgift påförs inte fadern för lönedelen och inte heller barnen om dessa inte är verksamma i förvärvskällan. Fadern påförs inte heller avgift för arrendedelen eftersom han arbetar i barnens förvärvskälla.

I det omvända fallet där i stället fadern arrenderar en fastighet som tillhör hans barn är läget ett annat. För det första krävs här ekonomiska uppoffringar genom att äganderätten till fastigheten måste överföras på barnen. Situationen påminner mer om bolagsfallen, och enligt vår mening bör också bedömningen bli likartad. Vid bestämmande av storleken på godtagbar avkastning på barnens kapital bör dock beaktas, att avkastningen på kapital, som investerats i jordbruk, enligt tillgängliga utredningar är förhållandevis låg.

5.4.4.5 Särskilda närståendetransaktioner

I detta avsnitt redovisar vi en del mer särpräglade fall som dock har det gemensamt att de belyser hur närstående i samverkan kan åstadkomma skattemässigt fördelaktiga resultat.

Ett intressant fall prövades i följande avgörande från regeringsrätten och

illustrerar närmast hur man med hjälp av civilrättens regler lyckats förvandla en gåva till ett skattemässigt köpeavtal. Omständigheterna i målet *(dom 1973-12-19, mål nr 1971:61 och 65, Linngård)* var i korthet följande.

Genom köpekontrakt 3/12 1966 förvärvade barnen L av sin moder två fastigheter (tax.värde 273 600 kr.) för en köpeskilling av 885 000 kr., varav 780 000 kr. angavs avse växande skog. Köpeskillingen erlades genom att barnen övertog betalningsansvaret för inteckningslån m. m. på 300 000 kr. och till modern överlämnade av dem utfärdade reverser på resterande belopp, 585 000 kr. Vid utgången av år 1968 var sistnämnda belopp nedbringat med 553 000 kr. Detta hade skett bl. a. genom att syskonen till modern överlämnat dels den 2/1 1967 reverser på 280 000 kr. som deras fader utställt den 3/12 1966 och lämnat dem i gåva, dels den 4/1 1967 reverser på 240 000 kr., som modern tidigare utställt och givit dem. Härutöver hade ytterligare nedskrivning skett med hjälp av tidigare eller senare utfärdade reverser eller genom avskrivning av skuldbeloppet. Dessa smärre poster uppgick sammanlagt till 33 000 kr. Lagfartsstämpel uttogs på köpeskillingen 885 000 kr. och gåvoskatt erlades för gåvorna.

I självdeklarationen år 1968 yrkade barnen avdrag för minskning i skogens ingångsvärde med 117 000 kr. Avdragsyrkandet byggde bl. a. på att skogens ingångsvärde för barnen uppgick till 780 000 kr. TI framhöll att alla transaktionerna avseende överföringen av fastigheterna borde ses i ett sammanhang och med hänsyn till det sätt som reversamorteringen på 553 000 kr. skett, fick barnen anses ha förvärvat fastigheterna för 332 000 kr. (=885 000 – 553 000).

Kammarrätten ansåg att barnen förvärvat fastigheten för en köpeskilling på 365 000 kr. (885 000 – 520 000). Eftersom köpeskillingen översteg taxeringsvärdet ansågs förvärvet ha skett genom köp. Värdeminskningsavdraget beräknades till 22 800 kr.

Kammarrätten ansåg att nyssnämnda gåvoreverser på 520 000 kr. med hänsyn till reversbeloppens storlek, det nära tidsmässiga sambandet mellan gåvorna och fastighetsöverlåtelsen samt övriga omständigheter fick antas ha utfärdats och överlämnats såsom ett led i själva fastighetsöverlåtelsen, och det således fick antas ha stått klart för parterna redan vid överlåtelsetillfället att Linngård och hans syskon i själva verket ej skulle behöva betala motsvarande del av reversbeloppet 585 000 kr. Tillräckliga skäl förelåg dock inte att göra samma antagande beträffande övriga gåvor som avräknats mot köpeskillingsreversen.

Regeringsrättens majoritet nedsatte taxeringarna och yttrade bl. a.

Den utredning som förebragts i målet ger icke vid handen, att köpeskillingen överstigit saluvärdet. Med hänsyn härtill och till omständigheterna i övrigt bör icke det förhållandet, att köpeskillingen på nyss angivna sätt till avsevärd del likviderats med anlitande av gåvoreverser, utställda av föräldrarna, leda till att den icke godtages som grund vid bestämmandet av ingångsvärdet för skogen. Vad som förekommit i målet föranleder icke att detta värde bestämmes till annat än det i köpekontraktet angivna beloppet, 780 000 kr. Efter försäljning av skog på rot under år 1967 har värdet av skogen å fastigheterna nedgått till 608 200 kr. Avdraget för värdeminskning av skogen kan under angivna förhållanden bestämmas till vad som under år 1967 influtit i likvid för de under år 1967 försålda rotposterna eller 117 700 kr.

En minoritet ville ej göra ändring i kammarrättens utslag.

Det nu redovisade skogsbeskattningsfallet ger upphov till bl. a. frågan om tidens betydelse vid kringgåendehandlingar. Kammarrätten har i sitt utslag fäst avgörande vikt vid denna faktor och också underkänt de reverser som hade ett i tiden mycket nära samband med överlåtelsen i övrigt av fastigheten. Däremot gjorde man en annan bedömning beträffande de andra reverserna. Dessa ansågs inte heller böra minska köpeskillingens storlek.

Det kan i och för sig hävdas att den omständigheten att kort tid föreligger

mellan olika transaktioner inte bör tillmätas självständig betydelse, en uppfattning som också ofta framförs i mål av skatteflyktsbetonad karaktär. Ett sådant betraktelsesätt innebär att skatteflykt i det aktuella målet inte skulle kunna anses föreligga eftersom fastighetsöverlåtelsen kunde ha skett senare, då gåvoreverserna hunnit bli några år gamla. Då skulle man antagligen vara tvungen att godkänna överlåtelsen som köp även om en del av likviden erlades genom kvittning av gåvoreverser. Enligt vår mening vilar ett sådant synsätt på en felaktig grund. Tvärtom är just ett nära samband i tiden ett viktigt kännetecken på kringgåendehandlingar. De skattskyldiga har nämligen ofta ett intresse av tillgodogöra sig vinsterna av en skattflyktsåtgärd så snart som möjligt.

En ytterligare reflexion i anslutning till skogsfallet gäller följande invändning. Visserligen leder ett godtagande av den skedda överlåtelsen till skatteförmåner i ett inledningsskede. Emellertid kan det inte uteslutas att en förskjutning sker med tiden, så att de ursprungliga skattefördelarna med tiden förbyts i uppenbara olägenheter. Även detta betraktelsesätt är enligt vår åsikt vilseledande. Generalklausulens tillämpningsområde skulle bli synnerligen begränsat om man skulle ta hänsyn till även framtida och ovissa skatteeffekter. En annan sak är om man i det sammanhang som prövas kan peka på omedelbara och påtagliga skattenackdelar. Så är dock ytterst sällan fallet.

I ett fall som det föreliggande blev en försäljning tidigare inte beskattad enligt realisationsvinstreglerna om fastigheten innehafts mer än tio år. I ett sådant läge var det dock före 1967 års lagstiftning möjligt att beskatta säljaren för inkomst av skogsbruk. I målet var detta dock inte aktuellt eftersom säljarna kunde tillämpa förrådsmetoden. När den eviga realisationsvinstbeskattningen genomfördes, fick även skogsbeskattningsreglerna en annan innebörd i dessa avseenden. Alltjämt är det möjligt att överlåta jordbruksfastighet med växande skog på sådant sätt att realisationsvinstbeskattning undgås. Med hjälp av bl. a. indexberäkning kan vissa inte obetydliga skattevinster göras. Om en försäljning går helt fri från realisationsvinstbeskattning, är det numera över huvud taget inte möjligt att beskatta säljaren för inkomst av skogsbruk – först om försäljningen är realisationsvinstskattegrundande kan den fria delen (25 %) beskattas som inkomst av skogsbruk *(R 74 1:41)*. Det kan anmärkas att förslag till ändrade regler nyligen framlagts av realisationsvinstkommittén (SOU 1975:53).

Den överlåtelse som skedde i skogsmålet innehöll både onerösa och benefika inslag. Gåvoreverser utställs och blir vederbörligen belagda med gåvoskatt. I samband med tillkomsten av gåvoreverserna upprättas mellan parterna ett köpeavtal, som likvideras med gåvoreverserna. Förfarandet innebär att köparna genom att betala den i sammanhanget ovidkommande gåvoskatten köper sig en skatteförmån. Någon reell gåva av reverserna har inte skett. Fastigheten har därför förvärvats för återstående belopp – den verkliga förmögenhetsöverföringen som då närmast motsvarar det belopp varmed inteckningsansvar övertagits. De kringliggande reverserna på mindre belopp har inte samma påtagliga samband med själva överlåtelsen som de båda större reverserna. Enligt uppgift har den ovan beskrivna metoden för överlåtelse av fastigheter börjat komma till ökad användning.

Någon tvekan om att det föreliggande fallet är att bedöma som skatteflykt

enligt den av oss föreslagna generella klausulen i 3 § föreligger enligt vår mening inte. Regeringsrätten avgjorde samma dag ytterligare ett likartat fall. Här framfördes den förklaringen av de skattskyldiga att man valt gåvo/köpformen för att få ett skattemässigt köp med därav följande större avdragsmöjlighet, men samtidigt önskade man inte uppnå motsvarande effekt civilrättsligt. Hade nämligen fadern sålt fastigheten för det belopp som framkonstruerades med hjälp av gåvoreverserna, hade hans förmögenhet ökats, och detta ville man undvika eftersom fadern var skuldsatt. Vi vill här nämna att den sistnämnda förklaringen inte är av det slag att 4 § blir tillämplig.

Om nu gåvan med stöd av 3 § skulle underkännas vid inkomstbeskattningen av den anledningen att någon allvarligt menad gåvotransaktion inte förelegat, bör givetvis motsvarande betraktelsesätt anläggas vid tillämpningen av arvsskattelagen. Någon gåvoskatt skall inte utgå eftersom någon egendom inte överförts. Det är närmast själva gåvan som är den rättshandling som bereder köparen av fastigheten skatteförmånen i strid med lagstiftningens anda och mening. Några andra skäl varför gåvan inskjutits som ett mellanled torde parterna knappast kunna anföra.

Ett annat kringgående på skogsbeskattningens område, som på senare tid har uppmärksammats, har samband med bestämmelserna i fastighetsbildningslagen om fastighetsreglering. Metoden leder i regel till att både stämpelskatt och inkomstskatt kan undvikas.

Såvitt gäller stämpelskatten är läget följande. Genom lagstiftning år 1968 infördes regler i dåvarande jorddelningslag som möjliggjorde ägoutbyte mot vederlag i enbart pengar (8 kap. 4 a §). Man öppnade härigenom en möjlighet att verkställa överlåtelse av jord genom ändring i fastighetsindelningen. Det stod vid tiden för lagstiftningen klart att skatt enligt 3 § stämpelskattelagen inte skulle tas ut vid hithörande marköverföringar. Man ville dock avvakta de nya reglernas praktiska tillämpning innan ändringar vidtogs i stämpelskattelagen.

De nya reglerna utformades med tanke på sådana överföringar där ett vanligt ägoutbyte inte lämpligen kunde genomföras. En lantbrukare som önskade förvärva ett område som komplement till sin fastighet skulle kunna göra detta mot kontant betalning utan stämpelskatt. Numera har friheten från stämpelskatt kommit att utnyttjas i helt annan omfattning än skattelagstiftaren avsett. Således sker inte sällan regelrätta förvärv av hela fastigheter enligt köpevillkor där det anges att fastighetsreglering är ett alternativ.

Det kan också tänkas att en person som vill förvärva en större fastighet förfar på följande sätt. Han inköper först en mindre fastighet och betalar stämpelskatt för detta förvärv. Därefter förvärvar han den större fastigheten genom fastighetsreglering. På detta sätt kan en mycket värdefull fastighet förvärvas varvid stämpelskatt endast uttas för en liten del av värdet.

En mer utstuderad variant som uppges ha förekommit är följande. Den som önskar förvärva den stora fastigheten ser till att ett litet område därav först avstyckas. Han köper detta och lagfar detta förvärv som beläggs med stämpelskatt. Därefter köper han resten av den ursprungliga fastigheten och begär marköverföring som är stämpelskattefri.

Det råder inget tvivel om att nu angivna förfaranden innebär ett missbruk av reglerna om frihet från stämpelskatt i samband med marköverföring. Å andra sidan är det här fråga om ett undantag som följer direkt av lag, och vidare kräver förfarandet att myndighet (lantmätare) direkt medverkar. I de fall en lantbrukare köper en hel fastighet och begär fastighetsreglering kan visserligen sägas att en inte avsedd lättnad uppnås. Denna situation skiljer sig dock inte alltför mycket från den där i stället ett lika stort område från en bestående registerfastighet förvärvas. Vår generalklausul skulle möjligen kunna tillämpas i de nu angivna fallen där vederbörande inte äger någon fastighet alls från början utan via en liten fastighet köper en stor sådan. Frågan är enligt vad vi inhämtat uppmärksammad inom finansdepartementet.

Även om vinster kan göras på stämpelskattesidan är dessa dock normalt måttliga jämfört med de fördelar som eventuellt skulle kunna göras vid inkomstbeskattningen. Vinsterna på stämpelskattesidan minskas för övrigt på grund av kostnaderna för fastighetsregleringen. På inkomstskattesidan är det främst två fördelar som skulle kunna uppnås om en transaktion anses som fastighetsreglering i stället för vanlig försäljning. Marköverföring enligt fastighetsbildningslagen beskattas i realisationsvinsthänseende generellt efter 75 %, och dessutom finns i dessa fall en uppskovsmöjlighet. Mottagen ståndskogslikvid inkomstbeskattas efter de regler som gäller för avyttring av skog i samband med mark, vilket innebär att ersättningen endast kan beskattas om realisationsvinst uppkommer – utrymmet blir då 25 % för skogsbeskattning. Den som utger ståndskogslikvid befinner sig likaledes skattemässigt i ett betydligt bättre läge än den som köpt till en fastighet med skog. I det sistnämnda fallet uppkommer ingen avdragsrätt i och för sig, utan ägarens samlade skogsinnehav blir avgörande för avdragsrätten. Om skogen på den tidigare innehavda fastigheten stigit i värde är det möjligt att utrymme saknas för värdeminskningsavdrag vid en skogsförsäljning som sker i anslutning till det nya förvärvet. Om det däremot är fråga om ståndskogslikvid föreligger en självständig avdragsrätt. Den som har att utge sådan likvid kan efter tillträdet av den mark med skog som likviden avser avverka skog och omedelbart få avdrag med normalt belopp motsvarande rotvärdet. Avdraget får dock inte vara större än likviden.

De försök att kringgå stämpelskatten som beskrivits i det föregående går således igen vid inkomstbeskattningen. Men här kompletteras förfarandet med att köparen av fastigheten gör gällande att en del av köpeskillingen utgör ståndskogslikvid. Ofta är emellertid dokumentationen bristfällig i den delen – sådan likvid finns regelmässigt inte omnämnd i vare sig köpehandling eller förrättningsprotokoll. Från det allmännas sida hävdas i mål av detta slag bl. a. att den tillköpta fastigheten förvärvats genom regelrätt köp och att det inte är fråga om förvärv genom fastighetsreglering. Följande fall belyser en del av dessa problem och illustrerar även en närståendetransaktion.

S, som ägde två skogsfastigheter, sålde den mindre av dem (91 ha) till sin hustru enligt köpebrev 1973-06-28. Därefter träffade makarna en överenskommelse om överföring av även den andra fastigheten (196 ha) till hustrun genom fastighetsreglering och ansökte om sådan. Genom beslut 1973-11-30 genomfördes marköverföringen,

varvid angavs att förrättningen avsåg strukturrationalisering för skogsbruksändamål, att tillträde skulle ske då fastighetsbildningsbeslutet vunnit laga kraft, att fastighetsregleringslikvid skulle utgå med 115 000 kr. varav 112 000 kr. skulle utgöra likvid för växande skog.

Fastighetsbildningsbeslutet vann laga kraft 1973-12-27. Upplåtelse av avverkningsrätt avseende 115 000 kr. träffades 1973-12-31. I sin deklaration 1974 yrkade hustrun avdrag för utgiven ståndskogslikvid med 112 000 kr.

Det nu beskrivna fallet torde vara svårt att komma till rätta med enligt gällande rätt. Även om det står klart att makarna kringgått lagens regler är likväl transaktionerna formellt oantastliga. Man har sett till att ståndskogslikvid utgått och att upplåtelsen av avverkningsrätten skett efter tillträdet. Makarna har genom detta förfaringssätt lyckats trolla fram ett värdeminskningsavdrag på skogen som de eljest inte skulle ha kommit i åtnjutande av – det finns anledning att anta att skogen på fastigheten var avverkningsmogen. Vi anser att förfaringssättet bör kunna angripas med den av oss föreslagna lagstiftningen. Det är här fråga om avtal och rättshandlingar som ger inte avsedda skatteförmåner. Det är inte heller troligt att makarna kan påvisa något annat skäl för avtalen än det nu nämnda. Civilrättsligt äger hustrun numera fastigheten – en ändring av äganderätten som saknar reell betydelse om giftorättsgemenskap föreligger. Som vi tidigare påpekat innebär den av oss föreslagna generalklausulen inte att makar skall vara förhindrade att sinsemellan fördela sin egendom efter gottfinnande, förutsatt att avtal m. m. ingås på ett korrekt sätt. I det aktuella fallet står det självfallet mannen fritt att överföra sina fastigheter på hustrun. Det som emellertid föranleder tillämpning av generalklausulen är det sätt varpå överföringen skett. I verkligheten har mannen sålt sina fastigheter till hustrun, och då skall beskattningen också ske i enlighet härmed. Detta innebär att något avdrag för ståndskogslikvid inte blir aktuellt – hustrun obetaget att yrka de värdeminskningsavdrag hon eljest kan vara berättigad till. Mannens försäljning till hustrun skall beskattas som en vanlig försäljning och inte som en fastighetsreglering.

En helt annan typ av kringgående rör gåvor till omyndiga barn där givaren sedan, ofta i direkt anslutning till gåvan, säljer egendomen vidare för barnets räkning. Förfarandet förekommer främst beträffande fastigheter där det kan föreligga betydande skillnader mellan taxeringsvärde och verkligt värde. Ett annat exempel är aktier i fåmansbolag.

I allmänhet har transaktionerna gått till på så sätt att fadern har givit sina barn en fastighet mot att barnen övertagit betalningsansvaret för intecknad gäld. Om då taxeringsvärdet är högre än gälden föreligger en gåva. Är mellanskillnaden inte alltför obetydlig kan den komma att träffas av gåvoskatt. Efter gåvan säljs fastigheten för en köpeskilling som är betydligt högre än taxeringsvärdet. Enligt fast praxis skall barnen beskattas för eventuell realisationsvinst (se exempelvis *RÅ 1951:1519, 1952:559)*. Likaså saknas det möjlighet att ta ut gåvoskatt på det ytterligare belopp som barnen på grund av försäljningen tillförs. Den finska generalklausulen har dock tillämpats på transaktioner av detta slag.

Kännetecknande för denna typ av förfaranden är att det föreligger två

civilrättsligt i och för sig fullt korrekta avtal, dels gåvan, dels försäljningen. Lika klart är att tanken bakom transaktionen normalt är att utnyttja rättsreglernas konstruktion för att få skattelättnad.

I verkligheten har emellertid fadern inte givit barnen en fastighet utan i stället tillfört dem ett belopp som är avsevärt större än det på vilket gåvoskatten beräknats och dessutom själv sluppit betala skatt för eventuell realisationsvinst. För fadern ligger skatteförmånen enbart på inkomstsidan – gåvoskatten skall erläggas av gåvotagarna. I det inte ovanliga fall där givaren åtagit sig att svara för gåvoskatten kan en skatteförmån sägas uppkomma även för fadern vid gåvobeskattningen.

Förfaranden av detta slag ligger i utkanterna av generalklausulens tillämpningsområde. Till att börja med kan konstateras att klausulen inte kan tillämpas enbart därför att en bortgiven fastighet har ett högre saluvärde än taxeringsvärdet, vilket regelmässigt är fallet när gåvan sker mot slutet av en taxeringsperiod, och detta oavsett om avsikten varit att överföra största möjliga värden mot lägsta gåvoskatt. Inte heller är det möjligt att angripa en fastighetsgåva i de fall där en självständig gåvotagare avyttrar fastigheten efter förvärvet – såvida det inte föreligger skentransaktion eller bulvanförhållande. Generalklausulen kan bli tillämplig endast i sådana fall där givare och gåvotagare kan sägas bilda en enhet. Så är fallet då givaren samtidigt är förmyndare för gåvotagaren eller han eljest har ett avgörande inflytande över den bortgivna egendomen. Självfallet kan det även tänkas att skentransaktion föreligger – då måste emellertid det allmänna kunna visa att någon äganderättsövergång inte är åsyftad och att egendomens värde trots mellanledsöverlåtelsen likväl kommer den ursprunglige ägaren till godo.

Fastighetsgåva kan ske på olika sätt. Antag att en fastighet är taxeringsvärderad till 1 milj. kr. och har ett marknadsvärde på 2 milj. kr., vilket värde också antas vara högsta ingångsvärde vid realisationsvinstbeskattningen. Fadern köper fastigheten för 2 milj. kr. och ger den till ett omyndigt barn varvid gåvoskatt beräknas på 1 milj. kr. Därefter säljs fastigheten tillbaks till den ursprunglige ägaren – kanske ett av fadern helägt aktiebolag – för 2 milj. kr. Här har fastigheten i realiteten bara "lånats" för att möjliggöra en gåvotransaktion på gynnsamt sätt. En variant är följande som lär ha praktiserats. A har sonen a. A får reda på att X skall sälja sin fastighet för 2 milj. kr. till Y. Taxeringsvärdet är 1 milj. kr. A ber då att få träda emellan. A köper fastigheten från X för nämnda köpeskilling, ger den till a, säljer den omgående i egenskap av förmyndare till Y för 2 milj. kr. Resultatet blir detsamma som i föregående fall. Enligt vår 3 § bör gåvoskatten i dessa fall kunna beräknas med utgångspunkt i 2 milj. kr. Det kan visserligen sägas att lagstiftaren i enkelhetens intresse godtagit en försiktig beräkning av underlaget för gåvoskatten genom att enbart arbeta med taxeringsvärdet. Likväl torde det stå klart att detta endast varit avsett att gälla vid vanliga gåvor. Tilläggas kan att fallen företer vissa likheter med de inledningsvis nämnda återköpsfallen beträffande aktier *(RÅ 1964:1297* m. fl. fall).

Enligt vår mening finns det skäl att också tillämpa 3 § på den förut nämnda gåvan av fastighet till barn där fastigheten sedan säljs vidare genom givaren i hans egenskap av förmyndare. Även i detta fall blir det gåvan som utgör den rättshandling som ger skatteförmånen, och gåvoskatten skulle då enligt

3 § få bestämmas med ledning av den efterföljande köpeskillingen. Gåvan har även inneburit att givaren undgått realisationsvinstbeskattning. Om nu givaren beskattas härför och detta för med sig att en del av köpeskillingen tas i anspråk för denna skatt, bör detta få minska underlaget vid gåvobeskattningen.

Det bör dock framhållas att 3 § bara kan tillämpas i någorlunda klara fall. En förutsättning är som tidigare påpekats att givaren har inflytande över den bortgivna egendomen även efter gåvans fullbordan – särskild förvaltning genom exempelvis banknotariat utesluter dock inte att så är fallet eftersom det knappast hör till normal förvaltning att snabbt sälja omyndigs fasta egendom. I det förut nämnda fallet *RÅ 1951:1519* var gåvotagaren myndig vid försäljningen och redan denna omständighet torde i regel utesluta inkomstbeskattning av givaren eller förhöjd gåvoskatt. I det andra fallet *(RÅ 1952:559)* var däremot gåvotagarna omyndiga både vid tiden för gåvan och den kort därpå skedda försäljningen. För att kunna tillämpa den av oss föreslagna 3 § måste emellertid även ett samband kunna spåras mellan gåvan och den efterföljande avyttringen – avgörande torde här bli den kortare eller längre tid som föreligger mellan transaktionerna. Några år bör i allt fall förlöpa innan en "fri" försäljning kan ske, den skattskyldige dock obetaget att visa att en tidigare försäljning berott på omständigheter som inte varit aktuella vid gåvotillfället. Som exempel kan nämnas flyttning till annan del i landet eller att medel behövts för gåvotagarens uppehälle eller särskild vård på grund av sjukdom.

Det kan dock tänkas att en gåva sker i så nära anslutning till försäljningen att man bör kunna helt bortse från gåvan. I ett tämligen nytt fall *(R 75 1:17)* hade en fader några dagar före försäljningen av sin jordbruksfastighet, genom civilrättsligt korrekta gåvor överfört vissa andelar av fastigheten till sina två barn, varav ett var omyndigt. Regeringsrätten godtog gåvorna och fadern beskattades bara för den del av realisationsvinsten, som belöpte på hans andel. Med stöd av vår 3 § skulle han däremot ha kunnat bli beskattad för hela vinsten. En förutsättning härför är dock bl. a. att någon godtagbar förklaring inte kunnat lämnas till gåvotransaktionerna.

I anslutning till de nu redovisade fallen kan nämnas ett annat gåvoskattefall *(NJA 1967 s. 353)*. Bakgrunden till målet är att vid gåva till barn från föräldrar anses gåvan hörröra från den som äger egendomen. Gåvoskatten är progressiv, och en gåva av visst värde beskattas därför hårdare än två gåvor på vardera hälften av nyssnämnda värde. I det aktuella målet förelåg följande omständigheter.

Mannen sålde enligt avtal den 5/11 1960 till sin hustru bl. a. förlagsbevis för 140 000 kr. Köpeskillingen erlades bl. a. genom att hustrun utfärdade en räntefri revers till mannen. Genom två samma dag dagtecknade gåvobrev överlämnade envar av makarna såsom gåva till sin dotter förlagsbevis på tillhopa 140 000 kr.

Länsstyrelsen ansåg två gåvor föreligga. Advokatfiskalsämbetet klagade och gjorde gällande att hustruns förmögenhet inte varit sådan att hon skulle kunna ha gett bort värdepapper på 140 000 kr. Avtalet av den 5/11 1960 var enbart betingat av arvs- och gåvoskattemässiga hänsyn och fick anses tillkommet för skens skull. Den bortgivna egendomen fick anses i sin helhet härröra från mannen.

Hovrätten ansåg att avtalet tillkommit för skens skull och uttalade bl. a. att utfärdandet av reversen inte inneburit någon uppoffring för hustrun och att det även

måste antagas att reversen inte skulle komma att medföra några praktiska konsekvenser för makarna.

HD godkände däremot avtalet och i beslut påpekades bl. a. att avtalet inte kunde anses ha tillkommit för skens skull eftersom makarna genomfört en rad åtgärder för att uppfylla de av avtalet följande förpliktelserna.

Som jämförelse med detta avgörande kan nämnas *NJA 1969 s. 245*. Där ansågs en gåva föreligga då fastigheter bortgivits beträffande vilka mannen vid förvärvet ensam angivits såsom köpare i köpehandlingen. Det hade invänts att fastigheterna tillhörde makarna gemensamt. Till stöd härför hade makarna uppgett att de tidigare tillsammans arrenderat fastigheterna och att vederbörliga lånehandlingar vid köpet gemensamt undertecknats av dem samt att alla besparingar liksom ärvda medel investerats i fastigheterna.

Parentetiskt kan framhållas att de nu nämnda båda gåvofallen visar att den kunnige kan göra vinster vid arvs- och gåvobeskattningen, vinster som knappast kommer den till del som inte noga beaktar de civilrättsliga aspekterna. Den okunnige kan däremot drabbas hårdare än som synes skäligt. Arvsskattelagen bygger på civilrättsliga regler; det som skall träffas av skatt är vad som enligt de reglerna utgör arv eller gåva. Det är emellertid inte vår uppgift att föreslå någon genomgripande ändring i AGL:s uppbyggnad. Våra förslag kan enbart avse kringgåendefall.

Beträffande gåvan av förlagsbevis delar vi uppfattningen att någon skentransaktion inte föreligger. Civilrättsligt har hustrun förvärvat egendom helt i överensstämmelse med parternas vilja. Det är i stället fråga om ett kringgående, och därvid spelar överföringen till hustrun den avgörande rollen. Att några andra skäl än den blivande gåvoskattelättnaden förestavat den överföringen förefaller inte sannolikt; gåvan skedde ju också samtidigt med köpet.

Den av oss föreslagna 3 § leder därför enligt vår mening till att överföringen till hustrun bör lämnas därhän vid gåvobeskattningen. Gåvoskatt skall alltså beräknas såsom för en gåva från fadern. Vid tillämpningen av 3 § saknar det intresse huruvida hustruns förmögenhetsställning var sådan att hon kunde ge bort gåvan. En sådan prövning får endast betydelse för frågan om skenavtal föreligger.

I *NJA 1975 s. 171* prövades ett liknande fall. Här var också fråga om en eller två gåvor. Mannen hade givit bort aktier till makarnas dotter och hustrun hade givit bort kontanter. Dessa kontanter hade hustrun fått genom att taga upp ett lån av mannen. Hustrun ägde hälften av en obelånad fastighet med ett taxeringsvärde betydligt överstigande gåvans värde. Reversen redovisades i makarnas allmänna självdeklarationer. Enligt vår mening utgör den omständigheten att hustrun i detta exempel obestridligen var solvent inte ensamt skäl att bedöma förfarandet annorlunda än det som prövades i *NJA 1967 s. 353*. Man får i stället beakta att reversen mellan makarna knappast har någon avgörande inverkan på deras ekonomi. Det finns anledning att förmoda att reversen kommer att ligga kvar hos makarna intill bodelning skall ske någon gång i framtiden. Den delningens resultat påverkas inte av att hustrun har en skuld till mannen.

För att ytterligare belysa de tidigare genomgångna fallen med gåvor till omyndig med efterföljande försäljning vill vi variera fallet med förlagsbevisen *(NJA 1967 s. 353)* något. Antag att makarna i stället gjort en bodelning i anledning av boskillnad, varvid makarna fått hälften var av förlagsbevisen, och att gåvorna därefter skett. Även en sådan bodelning kan angripas med stöd av 3 §, låt vara att det skulle kunna vara något enklare för parterna att förebringa utredning om att bodelningen haft annat syfte än att ge skatteförmåner. Det som kan komplicera det hela är emellertid den efterföljande utvecklingen.

Även om bodelningen skulle underkännas och man vid beskattningen av gåvan skulle anse en gåva föreligga, har ju trots detta enligt civilrättsliga regler en gåva skett även från hustrun, vilket får betydelse om hustrun avlider några år senare och barnet därvid ärver sin moder. Fråga uppkommer då om tillämpning av 19 § AGL som handlar om sammanläggning vid arvsbeskattning av bl. a. tidigare gåva och efterföljande arv. Vid det verkliga skiftet efter modern kan också antas att gåvan går i avräkning på gåvotagarens arvslott. Vi vill i anslutning härtill betona att generalklausulen endast tar sikte på den skatterättsliga sidan och alltså inte på något sätt rubbar de civilrättsliga arrangemangen som sådana. Det nu sagda innebär att skatten på gåvotagarens arvslott efter modern skall beräknas med hänsyn till att gåvotagaren tidigare fått en gåva av henne. Skatten bör därvid beräknas i enlighet med huvudregeln i 19 § AGL trots att den verkliga gåvoskatten var betydligt högre. På motsvarande sätt skall vid faderns död sammanläggningen endast avse vad denne givit bort eller i det nämnda fallet halva gåvan.

Ett ytterligare exempel på närståendetransaktioner där skattelag kringgåtts är följande arvs- och gåvoskattefall. En förälder äger en kapitalförsäkring, som skall utfalla med visst belopp när föräldern uppnår viss ålder eller vid dödsfall dessförinnan. Försäkringen överlåts före försäkringsfallet till ett barn mot likvid i form av revers, som löper utan ränta och förfaller till betalning vid föräldern död. Reversen lyder på belopp motsvarande försäkringens återköpsvärde vid överlåtelsetillfället. Emellertid finns därutöver betydande återbäringsbelopp. I överlåtelseavtalet intas då en bestämmelse om att försäkringen inte skall få återköpas. Detta förbehåll intas också i försäkringsvillkoren. När sedan föräldern dör erhåller barnet återbäringen – som kan uppgå till betydande belopp – utan arvs- eller gåvoskattekonsekvenser (*NJA 1975 s. 33).*

F. n. ser livförsäkringsskattekommittén över reglerna om beskattningen av försäkringstagare och förmånstagare. Vi har därför inte här anledning att gå in på frågan hur försäkringar och utfallande försäkringsbelopp bör beskattas. Å andra sidan är det vår uppgift att närmare granska sådana överlåtelser där parterna medvetet utnyttjar skattereglerna för att få inte avsedda skatteförmåner. Det som i det nu återgivna fallet ansetts leda till skattefrihet för återbäringen är återköpsförbudet. Det finns därför anledning att särskilt granska överlåtelseavtalet i denna del. Till bilden hör att återköpsförbudet kan hävas genom en senare överenskommelse mellan parterna. Kan parterna inte visa att återköpsförbudet har tillkommit av andra skäl än att ge en skatteförmån i strid med lagstiftningens anda och mening

bör den av oss föreslagna generalklausulen kunna tillämpas. Den av oss föreslagna lagstiftningen skulle alltså möjliggöra en gåvobeskattning även av återbäringen, i vart fall så långt denna kan vara tillgänglig för förvärvaren enligt försäkringstekniska grunder. Fall kan nämligen tänkas där en återbäring kan ha ett mer ovisst värde, t. ex. vid periodiska utbetalningar av försäkringsbelopp under mycket lång tid *(NJA 1970 s. 529)*.

Transaktioner mellan närstående syftar inte bara till att söka föra över ett kapital från en person till en annan. Det förekommer också transaktioner där man i stället söker utnyttja avdrag i olika former. Följande fall har inrapporterats från en länsstyrelse.

En byggmästare B hade ett betydande fastighetsinnehav som han numera endast förvaltade. Inköp och försäljningar av enstaka fastigheter förekom dock. Cirka hälften av fastighetsinnehavet fanns i Stockholm och resten i landsorten, där B var bosatt. Den 31/12 1972 inköpte B en fastighet för 1 200 000 kr. från en i Stockholm bosatt son. Under år 1973 reparerades fastigheten för ca 250 000 kr. och gav för året ett underskott i storleksordningen 150 000 kr. Den 1/1 1974 såldes fastigheten tillbaka till sonen för samma köpeskilling som vid förvärvet. Sedvanliga formaliteter hade iakttagits, lagfart beviljats m. m.

Tanken bakom den beskrivna affären torde ha varit att B som hade högre inkomster än sonen skulle få tillgodogöra sig underskottsavdraget. För att nå detta resultat har civilrättsligt riktiga köpeavtal kommit till stånd, och fastigheten har alltså fått vandra över till fadern för att sedan återgå till sonen. Överlåtelserna får naturligtvis även återverkan vid en eventuell framtida försäljning från sonens sida; han får ett nytt ingångsvärde vilket kan vara lägre än det värde han vid en längre tids innehav eljest skulle kunnat ha tillgodoräknat sig.

Förfarandet påminner om de tidigare nämnda aktieöverlåtelserna (*RÅ 1964:1297* m. fl. fall) där man inte ansåg att någon reell äganderättsövergång var åsyftad. Enligt vår mening kan det ifrågasättas om inte ett förfarande av förevarande slag är att bedöma på samma sätt och alltså försäljningstransaktionerna att betrakta som skenavtal. Till förmån för antagande att skentransaktioner föreligger skulle kunna andragas, att någon äganderättsförändring beträffande fastigheten inte skett. Det verkliga förhållandet är i stället att fadern lånat en fastighet för att få tillfälle att göra ett underskottsavdrag. För att förfarandet skall ha någon mening måste givetvis parterna ha ganska sammanfallande ekonomiska intressen. Det torde dock vara förenat med vissa svårigheter att med framgång hävda att skenavtal föreligger. Köpeavtalen är korrekta, och det får vidare antas att reparationerna verkligen utförs, liksom att vederbörlig likvid erlagts. Förfarandet är därför mer att se som ett kringgående. Det får dock observeras att fastigheten säljs tillbaka till sonen till oförändrat pris trots de betydande reparationsarbetena, en omständighet som talar för skenavtal. Tilläggas bör att fadern även gör en mindre vinst genom att han vid två förmögenhetstaxeringar beskattas endast för taxeringsvärdet i stället för det belopp som motsvarar köpeskillingen. Däremot kan det ifrågasättas, om inte den av oss föreslagna generalklausulen i 3 § kan bli tillämplig. Om inga godtagbara förklaringar kan lämnas varför fastigheten överlåtits på det angivna sättet,

torde det nämligen vara ganska klart att B genom underskottsavdraget fått en skatteförmån i strid med lagstiftningens anda och mening. Skatteförmånen synes också vara den väsentliga fördelen med försäljningstransaktionerna. Att åstadkomma rättelse av beskattningsresultatet är dock förenat med vissa problem.

Eftersom starka skäl talar för att sonen är den rätte ägaren hela tiden – någon seriös äganderättsövergång har inte skett – borde rätteligen sonen ha svarat för reparationerna och fått avdrag för dessa. Faderns situation skulle då närmast vara jämförlig med det fall där någon utför reparationer på annans fastighet. Sådana kostnader är avdragsgilla i den mån de kan hänföras till någon särskild förvärvskälla. Någon förvärvskälla föreligger emellertid inte för fadern. Det riktigaste synes vara att ge sonen avdraget och betrakta reparationskostnaden som en gåva från fadern till sonen. Sonen skulle i så fall gåvobeskattas för reparationernas värde.

5.4.5 *Realisationsvinstbeskattningen*

Även på realisationsvinstbeskattningens område har åtskilliga försök gjorts att uppnå inte avsedda skatteförmåner. I vissa fall har man på ett mer eller mindre konstlat sätt försökt senarelägga tiden för en överlåtelse så att en tidsgräns skulle kunna passeras. Såvitt gäller fastigheter är dock skattskyldighetens inträde enligt fast praxis förlagd till tiden för kontraktets upprättande och inte till den senare tidpunkt parterna valt för äganderättens övergång. Kringgåendeförsök av detta slag har f. ö. i stort sett förlorat sitt intresse sedan den "eviga" realisationsvinstbeskattningen genomförts beträffande de ekonomiskt sett mer intressanta objekten fastigheter och aktier. Andra fall kännetecknas av att man velat framkalla en realisationsförlust för att minska en realisationsvinst. En tredje grupp avser sådana förfaranden där man med hjälp av närstående försöker nedbringa skatten genom olika överföringar före den slutliga överlåtelsen.

Vi vill först göra det självklara påpekandet att man inte med hjälp av generalklausulen kan ingripa mot sådana fall där någon väljer att sälja egendom vid en tidigare eller senare tidpunkt. En person som fått en realisationsförlust under ett år kan således samma år genomföra en vinstgivande försäljning även om meningen från början varit att inte göra någon försäljning förrän under senare år. På motsvarande sätt kan inte heller en senareläggning av ett köp eller en försäljning angripas. En självklar förutsättning är att det då inte är fråga om konstlade överenskommelser, såsom då en överföring som i realiteten är ett köp givits formen av ett hyresavtal.

En del sådana fall har man redan underkänt i praxis. Ett exempel härpå är *RÅ 1971:1653*.

I detta fall hade den skattskyldige, W, år 1961 köpt en fastighet för 18 000 kr. Genom nyttjanderättsavtal 1963 upplät han fastigheten till ett oljebolag för tiden 1.8.63–31.12.72 mot en ersättning av 10 kr/år. Nyttjanderättstiden skulle anses förnyad för ytterligare ett år i sänder, om uppsägning inte skedde från bolagets sida. Samtidigt lånade W från bolaget räntefritt 45 000 kr och förband sig att 1.7.70 eller snarast därefter, dock före 1970 års utgång, till bolaget sälja fastigheten för 45 000 kr. Lånebeloppet skulle då avräknas från köpesumman. Fastigheten fick ej belastas av nytt-

janderätt, servitut eller inteckningar, frånsett dels nyttjanderättsinteckning till förmån för bolaget, dels penninginteckning för låneskulden samt nedan angivet vite. W förband sig att såsom fastighetsägare följa bolagets anvisningar beträffande fastigheten och åtgärder angående denna. För det fall att W ej fullföljde sin del av avtalet, förpliktades han att efter anfordran betala tillbaka lånade beloppet 45 000 kr med ränta samt betala vite med 50 000 kr. Bolaget ägde rätt att till annan överlåta sin rätt enligt skuldebrevet. W beskattades för den uppkomna realisationsvinsten eftersom villkoren i den såsom skuldebrev betecknade handlingen samt innehållet i det mellan W och bolaget ingångna nyttjanderättsavtalet ansågs innebära, att en faktisk överlåtelse av fastigheten skett.

Fallet kan jämföras med inledningsvis nämnda *RÅ 1963:121* där ett arrendeavtal ansågs i skattehänseende innebära en äganderättsöverföring.

I *RÅ 1974 15/8* förelåg följande delvis likartade omständigheter.

Enl. avtal 27.5.1963 mellan AB I och AB E överenskoms bl. a. följande: AB E upplåter till AB I kostnadsfritt erforderligt område av AB E tillhöriga tomten nr 1 i kv. Lamellen för uppförande av kontorsbyggnad. Upplåtelsen avser uppförandetiden samt ytterligare en tid av 15 år, räknat från det kontorsbyggnaden anmälts färdig att tagas i bruk. Sedan kontorsbyggnaden färdigställts, skall AB I uthyra densamma till AB E under en tid av femton år. Hyran skall därvid fastställas till ett belopp, motsvarande 1/15 av produktionskostnaden ./. 50 000 kr, vartill lägges den ränta, som AB I har att erlägga för lån å tillhopa 350 000 kr. I händelse av ändring av ränteläget, skall hyran korrigeras i överensstämmelse därmed. Efter hyrestidens utgång äger AB E förvärva byggnaden i då befintligt skick för en kostnad av 50 000 kr att kontant erläggas. Likaså är AB E berättigat att, närhelst så av bolaget önskas, förvärva byggnaden genom erläggande av hyra för resterande hyrestid + 50 000 kr ./. räntebesparing. Produktionskostnaden är beräknad till 350 000 kr och får icke utan AB E:s medgivande överstiga detta belopp. – AB E yrkade vid beräkning av nettointäkt av rörelse avdrag för omkostnadsförd hyra avseende kontorsbyggnaden med 29 677 kr. TN vägrade avdrag för beloppet 29 677 kr, eftersom det ansågs motsvara årlig amortering eller förskott av köpeskilling för kontorsbyggnaden. – PN biföll bol.:s yrkande och yttrade: Innehållet i det mellan bol. och AB I träffade avtalet ger enl. PN:s mening belägg för att det som hyra betecknade beloppet är att hänföra till sådan kostnad för vilken bol. icke kan förvägras avdrag. – TI ansåg att bol. E borde anses som ägare av byggnaden och yrkade att avdrag skulle vägras för beloppet 29 677 kr men att avdrag i stället skulle medges med 6 298 kr för räntekostnader. – KR och RR: ej ä.

Fallen är som sagt ganska likartade. En avgörande skillnad ligger dock däri att i det första fallet hade "säljaren" utfäst sig att sälja fastigheten vid en framtida tidpunkt och till detta löfte – ehuru civilrättsligt icke bindande – hade knutits ekonomiska konsekvenser i form av återbetalningsskyldighet av ett lån. Någon motsvarighet härtill fanns knappast i det senare fallet där i stället "köparen" enligt avtalet hade rätt att, om han så önskade, köpa byggnaden.

Den av oss föreslagna generalklausulen skulle kunna ändra bilden något. Onekligen tyder avtalen i det sistnämnda fallet på att man velat uppnå skatteförmåner av något slag. Det ekonomiska skeendet, sådant det framgår av avtalen, pekar närmast på att fastigheten uppförts för det hyrande bolagets räkning, varför det ligger nära till hands att se beloppen som förskott på köpeskilling i stället för lokalhyra. Hyresbolaget ställer gratis sin mark till det andra bolagets förfogande och vidare är hyran direkt anknuten till pro-

duktions- och förvärvskostnaden. Om det visas att köparen skaffar sig en icke obetydlig skatteförmån och parterna inte kan ge någon godtagbar förklaring enligt 4 §, bör avdrag vägras. Å andra sidan bör ränteavdrag, liksom värdeminskningsavdrag, då medges. Från nu angivna utgångspunkter kan vissa leasingavtal angripas.

Delvis motsvarande problem kan aktualiseras i samband med aktieöverlåtelser. En person A innehar aktier av vilka en del är långtidsinnehav under det att andra ägts endast kortare tid. Det kan tänkas att han äger ett familjebolag där han förvärvat aktierna vid olika tidpunkter eller kan hans innehav avse börspapper av skilda slag. A önskar avveckla hela sitt aktieinnehav till lägsta tänkbara skatt. Det kan då tänkas att ett s. k. optionsavtal ingås. A säljer därvid de långtidsinnehavda aktierna med omedelbar verkan – beträffande återstoden träffas särskilda överenskommelser. Ett optionsavtal kan utformas på sådant sätt att både A och köparen B är bundna – enligt avtalet utfäster sig A att sälja inom viss tid och B att köpa inom samma tid. Det kan också tänkas att optionen är ensidig – antingen är A skyldig att sälja om B vill köpa eller så är B skyldig att köpa om A så önskar. Beträffande dessa optionsavtal vill vi nämna följande.

Om optionsavtalet är så utformat att båda parter är bundna finns enligt vår mening all anledning att anse att skattskyldighet inträtt redan vid tiden för avtalet. Är därvid köpeskillingen bestämd bör A kunna beskattas härför redan det år då avtalet ingåtts. Om köpeskillingen inte är bestämd torde man få låta taxeringen ske ett efterföljande år. Det kan dock tänkas att hållpunkter för en beräkning finns redan vid tiden för optionsavtalet – överlåtelsen avser en delpost i ett familjeföretag och optionen avser återstående del av aktierna i företaget. I sådant läge bör en slutgiltig beskattning kunna ske redan vid tiden för den första överlåtelsen eftersom man då i regel kan utgå från att alla aktier har samma värde. Fall av detta slag torde man i viss utsträckning ha kommit till rätta med redan enligt gällande rätt. I vart fall leder den av oss föreslagna generalklausulen till att A blir beskattad redan det första året om köpeskillingen är bestämd eller kan beräknas. Kan köpeskillingen inte bestämmas får själva taxeringen ske det år då överlåtelsen verkligen kommer till stånd.

Om endast en av parterna är bunden blir det något svårare att tillämpa den av oss föreslagna lagstiftningen. För det fall där säljaren är bunden kan man säga att denne har avhänt sig sin rätt på sådant sätt att avtalet har karaktär av vanlig försäljning. Optionsavtalet kan, om inte övriga omständigheter pekar i annan riktning, förmodas ha till syfte endast att få till stånd en inte avsedd skattelättnad genom att på ett konstlat sätt söka skjuta tiden för överlåtelsen framåt. Som jämförelse kan nämnas de fall där fastighetsförsäljningar till exempelvis en kommun för sin giltighet gjorts beroende av godkännande av kommunfullmäktige. Här anses överlåtelsen ha skett redan vid tiden för kontraktet och inte först vid den senare tidpunkt då godkännande av nyss nämnt slag föreligger. Är säljarens bundenhet tillika kombinerad med ett lån från köparen – måhända med aktierna som säkerhet – bör regelmässigt omedelbar beskattning kunna ske och köpeskillingen kan därvid stundom bestämmas med ledning av lånebeloppet. Är däremot optionen ensidig på så sätt att bara köparen är bunden finns det i allmänhet

inte här stor anledning räkna med att kringgående föreligger. I vissa fall kan det dock vara anledning att undersöka om inte skatteflyktsklausulen bör tillämpas. I samband med utflyttning kan det t. ex. tänkas att en säljare, som har för avsikt att lämna landet, träffar en överenskommelse med en köpare enligt vilken den sistnämnde utfäster sig att vid en senare tidpunkt köpa vissa aktier.

De tidigare nämnda optionsavtalen har rört försäljningar och köp av aktier med syfte att nedbringa realisationsvinstskatten. Andra varianter kan tänkas där även andra förvärvskällor berörs. Ett exempel. Direktören för ett bolag, som driver handel med värdepapper, träffar år 1 ett avtal med bolaget enligt vilket direktören har rätt att inom fem år förvärva vissa aktier för 150 kr per/st. Aktierna har år 1 detta värde. År 5 kan aktierna antas vara värda 300 kr/st. I detta fall är säljaren bunden av optionsavtalet. Avtalet kan dock skrivas på sådant sätt att i stället köparen blir bunden. I så fall får direktören köpa aktierna år 1 för 150 kr/st. och till avtalet fogas en överenskommelse som innebär att bolaget, om direktören så önskar, inom fem år skall köpa tillbaka aktierna för 150 kr/st.

Gemensamt för de båda sistnämnda varianterna är att direktören inkomstskattefritt skall tillgodoföras värdestegringen på aktierna. År 1 sker ingen överföring som kan sägas återverka på direktörens beskattning. Antingen köper han aktierna för deras verkliga värde eller så förvärvar han en rätt att till förmånligt pris senare förvärva dem. Ingendera transaktionen bör utlösa en omedelbar inkomstbeskattning. Däremot är förhållandena år 5 av betydligt större intresse. Om han detta år eller måhända tidigare begagnar sig av sin rätt att köpa aktierna för 150 kr/st. skall han beskattas för det övervärde som han erhåller såsom för lön. Så torde för övrigt bli fallet redan enligt gällande rätt.

I det andra fallet, där den skattskyldige inte begagnar sig av sin rätt att påfordra inlösen från bolagets sida är situationen mer komplicerad. I den renodlade form som fallet har presenterats av oss – således en förtäckt löneförmån – är denna variant till sin innebörd precis densamma som den förstnämnda formen. Detta skulle då innebära att direktören år 5 inkomstbeskattades för skillnaden mellan marknadsvärdet och det belopp som han tidigare erlagt. Å andra sidan skiljer sig det sistnämnda förfaringssättet från det förstnämnda på några punkter. Fall nr 1 innebär att direktören år 5 får en tillgång med visst värde för ett betydligt lägre pris – läget är här precis detsamma som i andra fall av förtäckt lön eller liknande och som hittills beskattats av regeringsrätten. Fall nr 2 innebär däremot att en tillgång med ett lågt värde tillförs en person och att han behåller den en gång förvärvade egendomen som sedermera stigit i värde. Vår generalklausul kan t. ex. inte användas i det fall en anställd får köpa vissa aktier till marknadsvärdet och gör detta i förhoppningen att de sedermera skall stiga i värde. I ett sådant fall har den anställde förvärvat äganderätten vid köpet och efterföljande värdestegring kan självfallet inte beskattas om han behåller aktierna. Den avgörande skillnaden är dock att i fall 2 är det inte fråga om ett sedvanligt förvärv utan om ett mer konstlat köp. Förvärvaren ikläder sig nämligen ingen förlustrisk, utan köpet och optionsavtalet medför att han endast skall komma i åtnjutande av vinster. I fall nr 2 sker inte heller

på samma sätt som i det första en direkt förmögenhetsöverföring år 5.

Vi anser att följande bör gälla för nu angivna fall. I det första fallet torde ingen tvekan råda om att inkomstbeskattning skall ske år 5 på nyss nämnt sätt. Detsamma bör då i likformighetens intresse gälla för fall 2 under förutsättning att transaktionen framstår som lika renodlad. Det torde emellertid vara betydligt lättare för parterna att anföra skäl av godtagbar natur för det sistnämnda förfaringssättet – det kan t. ex. tänkas att överlåtelsen ingått som ett led i en anställds förvärv av en viss gren av arbetsgivarens verksamhet. I ett sådant läge finns det skäl att mer fästa avseende vid den garanti som avtalet innebär för köparen. Här skulle då beskattningen få begränsas till garantins värde, vilket innebär att år 5 beskattas köparen för värdestegringen, dock högst med belopp motsvarande garantin. Självfallet kan det också tänkas att vår generalklausul inte alls är tillämplig eftersom parterna med stöd av den av oss föreslagna 4 § kan visa att andra skäl än skattemässiga dikterat överenskommelsen. Följande praktiska fall kan här nämnas. Ett större företag skall anställa en verkställande direktör. Som anställningsvillkor avtalas bl. a. att direktören skall köpa viss del av aktierna i bolaget. En garanti lämnas dock om att aktierna under vissa förutsättningar skall återköpas till samma belopp. Här är det inte troligt att skattetänkandet dominerat. I stället har en inflytelserik aktieägarkrets velat knyta den nya direktören fastare till det företag där han skall arbeta.

Beskattningen av optionsrätter har även prövats i några förmögenhetsskattemål. I *RÅ 1936:643* hade den skattskyldige rätt att för ca 10 000 kr när som helst förvärva aktiestocken i ett utländskt bolag med ett värde av ca 2,2 milj. kr. Mellanskillnaden ansågs utgöra en skattepliktig tillgång. I *RÅ 1959:2062* var det fråga om avdrag vid förmögenhetsberäkningen för den som var skyldig att avstå från aktier. Avdrag vägrades på grund av bestämmelserna i 7 § d) Sf – de optionsberättigade var nämligen den skattskyldiges egna barn. Dessa avgöranden överensstämmer med våra överväganden och förslag.

En annan form av avtal har vi tidigare berört i avsnittet om skentransaktioner, nämligen det som prövades i *RÅ 1949:278*. Här var det fråga om förlustbringande aktieförsäljningar mellan närstående. Den skattskyldige hade yrkat avdrag för realisationsförlust på sålda aktier. En aktiepost hade sålts till modern och sedan återköpts samma år – här ansåg regeringsrätten en skentransaktion föreligga och vägrade avdrag för förlust. Däremot godkändes en förlustbringande försäljning till den skattskyldiges broder, trots att även de aktierna återköpts från modern men då till överkurs. Modern hade i sin tur alltså förvärvat aktierna från den skattskyldiges broder.

Den första försäljningen med återköp fordrar inga ytterligare kommentarer i detta sammanhang. Att regeringsrätten inte ansett skenavtal föreligga även beträffande den andra transaktionen torde bero på att ett mellanled inskjutits på sådant sätt att verkliga äganderättsövergångar skett vartill kommer den omständigheten att den skattskyldige fått betala överkurs vid återköpet.

Ur skatteflyktssynpunkt finns det skäl att ställa sig frågande även inför försäljningen till brodern. Eftersom aktierna mot slutet av året köps tillbaka kan någon seriös transaktion knappast antas föreligga. Avtalet – dvs. försäljningen till brodern – leder till inte avsedda skatteförmåner och general-

klausulen i 3 § bör därför i första hand anses tillämplig. Den skattskyldige får sedan visa att andra skäl än skattemässiga motiverat transaktionerna eller att eljest återköpet inte har något direkt samband med den ursprungliga försäljningen.

Vi har i avsnittet rörande bolagsfall redovisat våra synpunkter på de förfaranden där rörelsevinster tas ut genom att egendom överförs till ett aktiebolag varefter aktierna säljs. I stället för den fullständigare rörelsebeskattningen sker en förmånligare realisationsvinstbeskattning. Under vissa omständigheter bör det vara möjligt att med stöd av 3 § åstadkomma en riktigare beskattning. Karakteristiskt för dessa fall är bl. a. att det är fråga om transaktioner som är tidsmässigt begränsade. Det finns andra likartade förfaranden där det är mer tveksamt om generalklausulen kan komma till användning. Vi tänker här bl. a. på de fall där ett flerfamiljshus inköps av ett flertal personer som också skall ha sin bostad i fastigheten – s. k. andelslägenheter. Så länge fastigheten upprustas genom värdeförhöjande reparationer behålls den direkta ägandeformen som ger delägare stundom högst avsevärda underskottsavdrag. Därefter bildas en bostadsrättsförening som beskattas enligt schablon varvid tillses att räntorna är fördelade på föreningens medlemmar. Dessa frågor har vi redan diskuterat. Såvitt gäller realisationsvinstbeskattningen tillkommer nu den fördelen att bostadsrätterna efter fem års innehav kan säljas skattefritt – realisationsvinstkommittén har dock föreslagit en ändring här (SOU 1975:53). Förfaranden av detta slag går knappast att komma åt med hjälp av en generalklausul. Vidare skulle det taxeringsmässigt vara svårt att under längre tid följa upp fall av förevarande slag. Från bostadsskattekommittén har vi emellertid inhämtat att denna kommitté avser att föreslå regler som avsevärt minskar de skattemässiga fördelarna av andelshus.

Beträffande de konstlade realisationsförlusterna har som tidigare nämnts regeringsrätten underkänt vissa försäljningar och återköp med den motiveringen att åtgärderna inte inneburit några verkliga äganderättsövergångar. I ett senare avgörande från regeringsrätten *(beslut 1974-02-28, Roos)* förelåg följande omständigheter.

R inköpte den 28/10 1968 en fastighet för 245 000 kr och sålde den genom köpekontrakt den 14/11 samma år till sina omyndiga barn för 145 000 kr. Fastighetens taxeringsvärde var år 1968 115 000 kr och fastställdes 1970 till 131 000 kr. Vid en värdering den 4/11 1968 uppskattades fastighetens värde till 171 000 kr. R, som tidigare under året fått en realisationsvinst på 94 982 kr, yrkade avdrag från den uppkomna realisationsvinsten med samma belopp. – Som anledning till inköpet och försäljningen uppgav R att han velat bereda barnen en bostad under deras studietid och reservera en pensionärsbostad för sig själv och hustrun.

TN och PN vägrade avdrag för förlusten men KR biföll R:s besvär. KR framhöll bl. a. att de ifrågavarande avtalen inte kunde anses ha annan innebörd än ordalagen utvisade och att de inte heller kunde anses sakna laga verkan. Eftersom försäljningspriset till barnen överstigit taxeringsvärdet kan överlåtelsen i skattehänseende inte heller anses utgöra gåva. Regeringsrätten vägrade prövningstillstånd i följd varav kammarrättens dom kom att stå fast.

Ifrågavarande överföring till barnen är enligt vår mening inte en sken-

transaktion. Barnen har obestridligen förvärvat äganderätten till fastigheten och avtalet har inte heller någon annan innebörd än den angivna. Den skattskyldige redovisade i målet olika förklaringar till att så kort tid kommit att förflyta mellan inköpet och försäljningen, bl. a. att han ville bereda barnen goda boendemöjligheter, och dessutom lämpade sig fastigheten väl såsom pensionärsbostad för den skattskyldige och hans maka. Emellertid fann han det sedermera mer rationellt om barnen fick förvärva fastigheten, som bl. a. fordrade mer skötsel än som förutsatts vid förvärvet. R, som trott att fastighetspriserna var i uppåtgående på orten, uppgav också att det med tiden visat sig att han betalat ett alltför högt pris för fastigheten.

Det nu relaterade fallet företer såvitt gäller det yttre skeendet klara tecken på kringgående. En realisationsvinst kvittas mot en förlust av motsvarande natur som tillskapats utan att några objektivt godtagbara förklaringar redovisas. Om fadern önskat att barnen skulle bli ägare till fastigheten hade det varit mer naturligt att direkt köpa fastigheten för barnens räkning – invändningen att han först efter inköpet insåg att det var lämpligare att barnen ägde fastigheten synes knappast bärkraftig. I målet visades inte några omständigheter som tydde på att omvägen över fadern varit nödvändig. Fadern invände i målet även att försäljningen till barnen kunde synas konstlad med tanke på att den genomfördes samma år som en vinst uppstått; försäljningen skulle knappast ha angripits om den skett ett senare år. Enligt vår mening är det just den omständigheten att försäljningen sker samma år som konstituerar kringgåendet. Generalklausulen skall självfallet inte användas varje gång en transaktion genomförs som leder till skattemässigt gynnsamma effekter. Men just det att överföringen sker till närstående har avgörande betydelse. Om försäljningen skett till en utomstående och det inte heller funnits några andra förhållanden av speciell art hade klausulen inte kunnat tillämpas. Ett förfarande varigenom en realisationsvinst kvittas genom en realisationsförlust är således i och för sig inte angripbart.

I det föreliggande fallet är enligt vår mening 3 § tillämplig. Den skattskyldige har ingått ett avtal som onekligen ger honom en skatteförmån i strid med lagstiftningens anda. Det har inte varit lagstiftarens mening att realisationsvinster skulle kunna kvittas genom realisationsförluster som samtidigt åstadkommits genom konstlade transaktioner mellan närstående. De skäl som den skattskyldige har anfört betager inte skatteförmånen dess väsentliga karaktär. Några marknadsmässiga eller organisatoriska skäl enligt 4 § föreligger inte heller.

Resultatet skulle då bli att avdrag för realisationsförlust vägras. Barnen har dock enligt ett civilrättsligt giltigt köpeavtal förvärvat äganderätten till fastigheten. Köpeskillingen var därvid 100 000 kr lägre än vid faderns förvärv. Vid en efterföljande försäljning av fastigheten kan barnen komma att få betala skatt för realisationsvinst. I detta fall – där fadern efter försäljningen inte har att vidkännas några ytterligare olägenheter ur skattesynpunkt – saknas anledning att jämka barnens ingångsvärde med tanke på att fadern kort innan köpt fastigheten för ett betydligt högre pris.

Även transaktioner mellan makar används för att kringgå realisationsvinstreglerna. I ett fall *(regeringsrättens dom 1974-05-03, Persson)* förelåg följande omständigheter.

P sålde den 1/2 1967 en fastighet varvid en realisationsvinst på 22 583 kr uppkom. Enligt köpekontrakt den 31/12 1967 sålde P till sin hustru hälften av en annan fastighet, som utgjorde makarnas gemensamma bostad, varvid en realisationsförlust uppkom på 25 236 kr. P yrkade avdrag för så stor del härav att någon inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet ej uppkom. Den köpeskilling som hustrun erlade uppgick till 157 000 kr. Hustrun skulle erlägga 5 000 kr kontant och återstoden genom utfärdande av en revers, som senare skulle regleras genom att hustrun övertog motsvarande andel av intecknad gäld till visst kreditföretag. Anskaffningskostnaden för hela fastigheten hade vid köp den 1/5 1965 varit 335 000 kr.

PN ansåg att vad hustrun erlagt ej utgjort ett marknadsmässigt motiverat pris. PN satte även försäljningen till henne i samband med den tidigare under året skedda realisationsvinstgrundande försäljningen varvid intressegemenskapen i förstnämnda fall mellan parterna av PN avsågs ha haft avgörande betydelse. Avdrag för förlusten vägrades.

Även KR vägrade avdrag. Majoriteten ansåg att det i brist på utredning om marknadsmässigt pris fick antas att någon förlust ej uppstått genom försäljningen. Intressegemenskapen gjorde att det avtalde priset inte kunde läggas till grund för en bedömning av om realisationsförlust uppkommit. En reservant ansåg dock att avdrag borde medges.

RR ansåg inte att det mellan makarna träffade avtalet kunde anses ha en annan innebörd än ordalagen utvisade eller att det kunde anses sakna laga verkan. Avdrag medgavs med yrkat belopp.

Inte heller detta fall utgör någon skentransaktion – avtalet har den innebörd det anger, och parternas mening är att överföra äganderätten till halva fastigheten. Däremot föreligger ett kringgående. Utåt sett har enbart en formell ändring av äganderätten skett beträffande den gemensamma bostaden.

I målet berördes en fråga som har allmän räckvidd när det gäller transaktioner mellan makar. Enligt äktenskapsförord den 1/1 1960 i samband med äktenskapets ingående skulle egendom som någondera maken förvärvade under äktenskapet vara den förvärvandes enskilda egendom. Det har i olika sammanhang gjorts gällande att man vid beskattningen av makar skulle ha anledning att fästa avgörande vikt vid hur egendomsförhållandena rättsligt är ordnade mellan makarna. Detta är enligt vår mening inte riktigt. I ett s. k. nytt äktenskap är egendom antingen giftorättsgods eller enskild egendom. Från s. k. personlig egendom kan här bortses. Under äktenskapets bestånd har det i regel ingen betydelse vem som äger vad, och likaså är det av underordnat intresse om giftorättsgemenskap råder. Var och en av makarna äger nämligen sin egendom och ansvarar själv för sina skulder – ett undantag avser s. k. hushållsgäld. Visserligen är makes ekonomiska frihet något beskuren beträffande bl. a. fast egendom vari giftorätt äger rum; makesamtycke fordras vid överlåtelse eller pantsättning. Men ur ekonomisk och framför allt då skatterättslig synpunkt är detta av föga betydelse. Beträffande giftorättsgodset innebär en äganderättsöverföring över huvud taget ingen reell förändring. Om en make säljer giftorättsgods till den andra maken sker endast en formell ändring – tidigare ägde säljarmaken giftorättsbelastad egendom av visst slag och köparmaken innehade exempelvis bankmedel med motsvarande belastning; en försäljning innebär här bara ett "titelbyte". Det har hävdats att man skulle ha anledning att se saken på annat sätt när egendom är enskild. En sådan uppfattning skulle måhända kunna för-

svaras för de s. k. äldre äktenskapen (ingångna före 1921) där mindre utrymme för rättshandlingar mellan makar finns. I de nya äktenskapen är däremot makarna självständiga och kan sins emellan ingå avtal efter i stort sett samma regler som gäller för oskylda. Genom äktenskapsförord kan giftorättsgods förvandlas till enskild egendom och vice versa. Viss begränsning i denna frihet kan dock stundom föreligga beträffande egendom som är enskild på grund av föreskrift i testamente eller gåvobrev. Skulle man alltså fästa avgörande vikt vid egendomens rättsliga natur skulle sinsemellan likartade fall kunna komma att behandlas olika. Några sakliga skäl för en sådan olikhet föreligger enligt vår mening icke.

För att återgå till målet utgör den omständigheten att halva fastigheten kom att tillhöra hustrun enskilt sålunda inget skäl att betrakta transaktionen på annat sätt än om giftorättsgemenskap förelegat. Den enda ekonomiskt sett påtagliga skillnaden ligger däri att värdeökningen på hennes hälft av fastigheten tillkommer henne ensam – i det aktuella fallet har mannen dock kvar den andra halvan varför läget i stort sett är detsamma som vid giftorättsgemenskap. Till bilden hör dessutom att hälftenägandet knyter makarna ekonomiskt samman på ungefär likartat sätt som vid giftorättsgemenskap; ideella andelar i villafastigheter torde inte vara lättsålda.

En viktig fråga i målet gällde om hustrun erlagt ett marknadsmässigt pris. Om så inte skulle vara fallet torde transaktionen kunna underkännas utan stöd av vår generalklausul. Vi antar därför att priset är marknadsmässigt. Liksom i det närmast föregående fallet får vi beträffande generalklausulens tillämplighet erinra om att det knappast varit lagstiftarens avsikt att realisationsvinster skulle kunna elimineras genom närståendetransaktioner. Den skattemässiga realisationsförlusten genom försäljningen till hustrun är mannens huvudsakliga fördel av transaktionen, och några marknadsmässiga eller därmed jämförliga skäl torde inte kunna påvisas. Enligt 3 § skulle då avdrag för förlusten vägras. Av samma skäl som i det närmast föregående fallet bör inte heller hustruns ingångsvärde sättas till annat belopp än hennes förvärvskostnad.

Realisationsvinstkommittén har i sitt slutbetänkande (SOU 1975:53) föreslagit en generellt uformad regel mot konstlade realisationsförluster (punkt 3 av anvisningarna till 36 § KL). Vi vill påpeka att den av oss föreslagna lagstiftningen helt täcker de fall som åsyftas med kommitténs förslag.

I *RÅ 1956:1210* hade en hustru genom förord den 3/3 1948 överfört en fastighet till sin man på så sätt att han övertog betalningsansvaret för skulder på 215 000 kr. Taxeringsvärdet uppgick till 225 000 kr. Den 15/7 1948 sålde mannen fastigheten för 260 000 kr. Fråga var om tillämpning av de realisationsvinstregler som gällde före 1951 års ändringar. Regeringsrätten ansåg att mannen inte förvärvat fastigheten genom ett med köp eller byte jämförligt fång. På den tiden beskattades inte vinst som uppkom vid försäljning av egendom, som förvärvats genom äktenskapsförord. Makarna undgick därför skatt för realisationsvinsten. Ett förfarande av detta slag skulle däremot kunna angripas med stöd av vår generalklausul. Överlåtelsen till mannen kan inte antas ha fyllt någon annan funktion än att eliminera reavinstbeskattningen. Hustrun skulle därför ha beskattats för vinsten, vil-

ken motsvarade skillnaden mellan hennes förvärvskostnad och mannens försäljningspris. Skulle mannen få behålla hela köpeskillingen kan det även ifrågasättas om inte gåvoskatt bör uttas för det beloppet.

Vi vill i anslutning till detta fall - som alltjämt kan ha viss aktualitet – erinra om tidsfaktorns betydelse. Det kan mycket väl tänkas att egendom ett år förs över till den andra maken. Så kan ske av fullt godtagbara skäl. Om sedermera mottagaren säljer egendom utan att något samband föreligger med den tidigare överföringen skall självfallet 3 § inte tillämpas. Någon exakt tidsgräns går naturligtvis inte att ange. Tidens längd måste även sättas i samband med de skäl som anges för den efterföljande överlåtelsen.

I ett annat fall *(regeringsrättens beslut 1974-02-28, Blix)* hade en skattskyldig försökt kringgå realisationsvinstbeskattningen genom ett invecklat förfarande. Kammarrätten – vars dom sedan regeringsrätten vägrat prövningstillstånd kom att stå fast – ansåg skentransaktion föreligga. Omständigheterna var i korthet följande.

B sålde enligt köpekontrakt den 13/4 1970 fastigheten Björnholmen 10 för 170 000 kr. till byggmästaren R. R sålde fastigheten vidare enligt köpekontrakt den 21/4 samma år för 200 000 kr. B förvärvade enligt köpekontrakt den 16/5 1970 fastigheten Sulfatmassan 7 av R för 260 000 kr. R hade dagen innan förvärvat fastigheten för 290 000 kr.

KR ansåg att de omständigheter varunder såväl försäljningarna av Björnholmen 10 som förvärven av Sulfatmassan 7 ägt rum fick anses utvisa att överenskommelse mellan B och R förelegat om en avräkning av R:s vinst vid försäljningen av Björnholmen 10 mot R:s förlust vid försäljningen av Sulfatmassan 7. Transaktionens syfte fick på grund härav och av övriga omständigheter anses ha varit att R i B:s ställe skulle redovisa vid försäljningen av Björnholmen 10 uppkommen vinst. Vid sådant förhållande kunde försäljningen av Björnholmen 10 till R inte betraktas annorledes än som en skentransaktion. B ansågs därför böra beskattas för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet varvid försäljningen av Björnholmen 10 ansågs ha skett till ett försäljningspris av 200 000 kr.

I det nyssnämnda fallet ansåg kammarrätten att en skentransaktion förelåg – det inskjutna mellanledet i form av byggmästaren – fyllde ingen seriös funktion i den meningen att avsikten varit att R skulle förvärva en äganderätt som sedan skulle gå vidare.

Sedan en evig realisationsvinstbeskattning införts beträffande de ekonomiskt sett viktigare tillgångsslagen fastigheter och aktier har intresset något ökat för att ersätta realisationsvinstbeskattningen med en löpande inkomstbeskattning. Vi avser här de fall där egendom överlåts mot likvid i form av periodiskt utgående belopp. Under vissa förutsättningar skall de utgående beloppen behandlas som sådan periodisk utbetalning som vid taxeringen är avdragsgill för utgivaren och skattepliktig för mottagaren. En sådan överlåtelse vilar många gånger på fullt godtagbara skäl. I synnerhet gäller detta när rörelse eller fastighet överlåts. Likvid i periodisk form kan ha pensioneringssyfte eller underlätta en generationsväxling eller eljest vara nödvändig för att en mindre penningstark person skall kunna förvärva egendom. Å andra sidan innebär denna överlåtelseform att säljaren får påta sig risken för köparens insolvens. Avtal av förevarande slag torde också främst

förekomma mellan närstående.

Ur skattesynpunkt innebär en försäljning mot sådant periodiskt vederlag som skattemässigt skall anses som livränta följande. Om t. ex. en fastighet säljs mot en livränta sker ingen omedelbar beskattning av säljaren för det kapitaliserade värdet av livräntan – i stället beskattas han för de särskilda beloppen. Köparen är berättigad till avdrag för vad han successivt betalar ut – å andra sidan får han inte räkna in kapitalvärdet i anskaffningskostnaden för tillgången. Vid en framtida försäljning är hans ingångsvärde lika med noll.

De periodiskt utgående vederlagen behandlades ingående av skatteutredningen om periodiskt understöd (SOU 1972:87). Kommitténs förslag föranledde endast lagstiftning i den mån det erfordrades för att göra de nya begränsningarna av avdragsrätten för periodiskt understöd effektiva (SFS 1973:1113). En stor del av de frågor som kommittén tog upp rörde nämligen realisationsvinstbeskattningen eller hade samband med olika former för pensionering på sådant sätt att de borde behandlas i anslutning till eventuella begränsningar av avdragsrätten för premier på pensionsförsäkringar. Även generationsväxlingsproblemen för familjeföretagare kom in i bilden. I propositionen (1972:181) uttalades därför att man borde avvakta bl. a. realisationsvinstkommitténs förslag.

Såvitt gäller realisationsvinstbeskattningen hade den nyss nämnda skatteutredningen påtalat att om en fastighet överläts mot vederlag i form av livränta kunde köparen få avdrag två gånger för ingångsvärdet. För det första medges avdrag för de löpande utbetalningarna till säljaren och vidare äger köparen om fastigheten säljs efter 20 år vid vinstberäkningen anse fastigheten anskaffad 20 år före försäljningen för ett pris motsvarande 150 % av fastighetens dåvarande taxeringsvärde. I fråga om aktier är frånvaron av anskaffningskostnad av betydelse i regel blott under fem år. Realisationsvinsten beräknas därefter i princip till 10 % av försäljningssumman efter avdrag endast för kostnaderna för själva avyttringen. Man påpekade även att överlåtelse mot en livränta i stället för kontant betalning med en gång kunde sägas innebära att realisationsvinstbeskattningen kringgicks och att en säljare som avsåg att flytta utomlands kunde ha intresse av att få en periodisk utbetalning som beskattas i det nya vistelselandet.

Beträffande nu nämnda egendomsöverlåtelser mot periodiskt utgående vederlag vill vi redovisa följande överväganden. Den skattemässiga behandlingen av dessa har vuxit fram genom rättspraxis. Regelmässigt uppställs höga krav för att periodiska betalningar skall bli att bedöma som avdragsgilla resp. skattepliktiga poster vid beskattningen. Vidare vilar flertalet ifrågavarande överlåtelser på godtagbara grunder. De skattemässiga olägenheter som förvisso finns bör rättas till genom direkta föreskrifter i skattelagstiftningen. Den av oss föreslagna lagstiftningen riktar sig inte typiskt sett mot dessa fall – i regel uppnås inte någon förmån i strid med lagstiftningens anda och mening. Det bör alltjämt stå parter fritt att välja den överlåtelseform de finner lämpligast – många gånger kan livräntemodellen vara nödvändig för att en överlåtelse skall kunna genomföras. Vi anser oss därför endast behöva peka på några fall som synes olösta i praxis och där inte avsedda skatteförmåner skulle kunna uppnås.

Ett sådant fall är följande. År 1 säljer A en fastighet till B. Likvid erläggs i form av revers. År 3 kommer A och B överens om att B i stället skall betala A en livränta. Livräntan träder alltså i stället för reversskulden. Det skulle då kunna sägas att här föreligger en sedvanlig försäljning år 1 och att B:s ingångsvärde bör bestämmas med hänsyn härtill. Den omständigheten att likviden sedermera byts ut mot en livränta skulle inte förändra bilden – det ursprungliga köpet rubbas alltså inte. Enligt vår mening bör man i stället här fästa avgörande vikt vid att likviden i verkligheten erlagts genom livräntan. Detta gäller i vart fall utan vidare om det nya avtalet ingås kort tid efter det ursprungliga köpet.

För att B skall få avdrag för livräntan vid inkomsttaxeringen måste han givetvis förebringa utredning om det nya avtalet och dess närmare innebörd. En prövning kommer då att ske huruvida det föreligger periodisk utbetalning av avdragsgill natur eller ej avdragsgill amortering av skuld. Den av oss föreslagna lagstiftningen innebär att ett likvidbyte av förevarande slag bedöms strängare än vad fallet är f. n. Det bör vara svårare att få den nya betalningsformen avdragsgill – i realiteten är det ju inte fråga om likvid för fastigheten utan om överlåtelse av en fordran mot periodiskt vederlag. Anses förutsättningarna för avdragsrätt vara uppfyllda måste detta i sin tur minska ingångsvärdet för B. Det kan dock tänkas att ingångsvärdet inte går att jämka, något som är fallet om överlåtelsen avsett inventarier som vid tiden för det nya avtalet kunnat skrivas av. I det läget innebär livränteöverenskommelsen ett försök att uppnå skatteförmåner i strid med lagstiftningens anda och mening. Skatteflyktsklausulen bör därför vara tillämplig.

En annan variant är följande. En förälder säljer en större aktiepost till sitt barn. Likvid skall utgå i form av avdragsgill resp. skattepliktig livränta. Enligt avtalet skall dock betalningarna börja utgå först om fem år. När dessa fem år gått till ända träffar parterna en ny överenskommelse av innebörd att man skall uppskjuta betalningarna i ytterligare fem år. Förfarandet upprepas därefter. Enligt vår mening finns det här anledning att närmare undersöka bakgrunden till de olika överenskommelserna. Om någon säljer egendom mot en livränta, som skall börja utgå först vid en framtida tidpunkt då mottagaren av livräntan rimligen bör vara avliden, föreligger en gåva av aktierna. I det nu återgivna fallet har man garderat sig genom att arbeta med den betydligt kortare tiden av fem år. Framkommer det att parternas mening redan vid det ursprungliga avtalet varit att även framledes avtala om uppskov, bör förfarandet redan med stöd av vår 2 § föranleda gåvobeskattning. Avtalets verkliga innehåll och ekonomiska verkningar är då att mottagaren får aktierna utan motprestation. Det torde dock vara svårt för det allmänna att förebringa utredning om detta. Störst intresse får därför den efterföljande överenskommelsen – kan parterna här inte förebringa någon godtagbar förklaring till det ytterligare uppskovet bör i vart fall den föreslagna generalklausulen i 3 § kunna användas. Även en tillämpning av 2 § är tänkbar vid detta senare tillfälle.

Ett annat fall är följande. Om fastighet överlåts mot vederlag som understiger taxeringsvärdet, kan överlåtelsen vara att bedöma som en gåva

oavsett vad parterna valt att kalla avtalet. På motsvarande sätt kan en såsom gåva betecknad överföring i skattehänseende bli att bedöma som köp om vederlaget överstiger taxeringsvärdet. På detta område finns en rikhaltig rättspraxis. En fråga synes dock inte löst. Antag att en förälder överlåter en fastighet till sitt barn mot vederlag i form av en livränta vars kapitalvärde understiger taxeringsvärdet. Enligt hittillsvarande praxis skulle då en gåva anses föreligga vilket skulle medföra att barnet övertager föräldern värden men likväl får avdrag för de årliga utbetalningarna. Resultatet är inte tillfredsställande. Den av oss föreslagna 3 § kan tillämpas i ett sådant fall eftersom det knappast står i överensstämmelse med lagstiftningens anda och mening att dubbla avdrag medges. Å andra sidan synes frågan inte ha prövats av regeringsrätten och det kan tänkas att redan en prövning enligt gällande rätt ger samma resultat som vår skatteflyktsklausul.

Enligt vår mening bör dessa frågor uppmärksammas då ställning skall tas till i första hand realisationsvinstkommitténs förslag. Även om en del av hithörande fall skulle kunna lösas i rättspraxis är det likväl angeläget att söka få mer entydiga regler om ingångsvärden m. m.

Andra fall där intressegemenskap föreligger avser återköp av bostadsbyggnad med tomt i samband med en realisationsvinstgrundande försäljning av hela fastigheten *(RSV Dt 1974:21)*. Först överlåtes äganderätten till en hel jordbruksfastighet till en lantbruksnämnd: därefter återköpes mangårdsbyggnaden med tomt. Att mangårdsbyggnaden följer med vid den första överlåtelsen sammanhänger med att s. k. fast avdrag på 3 000 kr/år endast medges om bostadsbyggnad ingår i överlåtelsen. Det kan med fog göras gällande att parterna inte avser att åstadkomma någon seriöst menad äganderättsöverföring av mangårdsbyggnaden och tomten.

Det står utom all diskussion att överlåtelsen och återköpet av fastigheten utgör rättshandlingar som syftar till att bereda säljaren en skatteförmån i strid med lagstiftningens anda och mening. Det fasta tillägget är inte tänkt att fungera som en vinstregulator vid fastighetsöverlåtelser av detta slag. Avsikten med det fasta tillägget är i stället bl. a. att kompensera fastighetsägare för smärre förbättringskostnader. Även värdet av fastighetsägarens eget arbete avses bli beaktat genom det fasta tillägget. Syftet med tillägget är också att säkerställa att mindre vinster vid försäljning av egnahem, villor och jordbruk inte träffas av realisationsvinstbeskattning.

Enligt vår mening saknas det således anledning att beakta den del av överlåtelsen som avser egendom som sedermera återköps. I stället skall beskattningen ske med hänsyn till vad som verkligen överlåtits, dvs. fastigheten i övrigt. Eftersom då ingen bostadsbyggnad överlåtits skall inget fast tillägg ske, och lika lite skall någon indexberäkning äga rum beträffande vad som belöper på den del som sedan återförs. Såväl från köpeskillingen som från ingångsvärdet avdrages vad som hänför sig till byggnaden och tomten. Realisationsvinstkommittén har dock i sitt betänkande (SOU 1975:53) föreslagit särskilda regler för dessa fall.

5.4.6 *Övriga fall*

Tidigare har vi behandlat vinstbolagstransaktioner och internöverlåtelser. Kännetecknande för dessa var bl. a. de skattskyldigas önskan att ta ut obeskattade vinstmedel utan skatteeffekt. Dessa obeskattade vinstmedel har regelmässigt uppkommit genom den vidsträckta rätt till konsolidering som föreligger enligt det svenska företagsskattesystemet, t. ex. genom rätten till lagernedskrivningar. Det finns emellertid andra möjligheter att på mer eller mindre konstlade sätt uppskjuta vinster vid företagsbeskattningen. Vi tänker här främst på lagerbevisfallen.

Enligt skattelagarna får skattskyldig skriva ned sitt lager till 40 % av anskaffnings/återanskaffningsvärdet. Vid beskattningen sker ingen prövning om och i vad mån den skattskyldiges lagerinköp varit behövliga eller inte. I princip krävs bara att tillgångarna ingår i köparens varulager. Så är fallet om ett parti senast på balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning. Detsamma gäller om ett parti senast vid nyssnämnda tidpunkt av säljaren avlämnats för transport till köparen (se bl. a. *RN 1962 nr 3:2* och *1964 nr 2:5*). S. k. kontraherade tillgångar får däremot inte nedskrivas enligt de regler som gäller för varulager. Nedskrivningsrätten beträffande kontraherade tillgångar är begränsad till det belopp varmed inköpspriset för motsvarande tillgångar på balansdagen understiger det kontraherade priset.

I några fall har det ifrågasatts om lagertillgångar varit anskaffade på sådant sätt att en nedskrivning därav skulle kunna godtas vid inkomsttaxeringen. Som exempel kan följande nämnas. I ett fall *(RÅ 1966:1410)* hade ett parti skogsviltfågel inköpts 7 dagar före bokslutstillfället. Partiet låg i Stockholms frihamn och såldes tillbaka till den i utlandet domicilierade säljaren ett par månader senare. I ett annat fall *(RÅ 1966:1409)* hade ett bolag, som eljest inte drev grosshandelsrörelse, inköpt ett större parti mandel och nötkärnor som inom två månader efter bokslutet såldes till ett närstående företag som bedrev grosshandel med kolonialvaror. I intetdera fallet fann regeringsrätten tillräcklig grund föreligga att vägra avdrag för nedskrivning. Avgörande för nedskrivningsrätten torde ha varit att den skattskyldige i dessa fall civilrättsligt var ägare till tillgångarna. Vad för syfte han haft med lageranskaffningen torde knappast ha tillmätts betydelse. Utgången torde ha blivit densamma även om den av oss föreslagna generalklausulen hade varit gällande. Den skatteförmån som erhölls kan inte sägas stå i strid med skattelagarnas anda och mening. Att en skattskyldig ökar sitt lager inför bokslutstillfället är i och för sig något som lagstiftaren räknat med.

Fallen kan jämföras med ett till sitt syfte likartat förfaringssätt – nämligen att få en resultatutjämning. I *RÅ 1964:578* tillämpades följande förfarande.

Arrendatorn A sålde den 28/12 1955 ett parti spannmål och redovisade likviden som intäkt av jordbruksfastighet i 1956 års deklaration. Den 2/1 1956 återköpte A samma spannmålsparti för ett pris som var 1 % högre än försäljningspriset. Sistnämnda belopp redovisades som kostnad i 1957 års deklaration. Vidare sålde A den 20/12 1955 gyltor vilka den 10/1 1956 återköptes för samma pris. Beloppen redovisades i 1956 resp. 1957 års deklarationer. RR framhöll bl. a. att A inte levererat de sålda varorna eller eljest fullföljt avtalen i övrigt. Den omständigheten att A under dagarna närmast före beskattningsårets utgång uppburit vissa belopp av de uppgivna köparna och där-

efter under de första dagarna av beskattningsåret återbetalat de uppburna beloppen kan inte anses ha inneburit att A åtnjutit intäkter eller vidkänts driftskostnader.

Regeringsrättens skrivning tyder på att man närmast ansett skentransaktion föreligga och därför bortsett från de ifrågavarande avtalen vid beskattningen. Skulle sken inte anses föreligga i fall av detta slag kan generalklausulen i den av oss föreslagna 3 § bli tillämplig. Nedskrivning av varulager var på den tiden inte tillåten för lantbrukare. De angivna avtalen fyller ingen annan uppgift än att åstadkomma resultatutjämning på ett inte avsett sätt. – Som bekant är lagstiftningen numera ändrad i denna del.

Under år 1972 avgjorde regeringsrätten ett flertal mål som gällde köp på metallbörsen i London. I dessa fall hade den skattskyldige för att kunna minska vinsten inköpt s. k. lagerbevis. Civilrättsligt representerar ett sådant bevis själva varan. Den som innehar ett lagerbevis (warrant) kan således disponera över de tillgångar som avses med beviset. En lagernedskrivning med stöd av ett lagerbevis innebär visserligen bara att beskattningen skjuts framåt i tiden – nedskrivningen ger alltså som sådan ingen definitiv skattelättnad. Å andra sidan kan beskattningen skjutas mycket långt fram eftersom förfarandet med inköp/försäljning av lagerbevis kan upprepas under flera år. Man kan även utnyttja den s. k. supplementärregeln 1 (punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § KL) och begränsa förfarandet med lagerbevis så att inköp bara sker vart tredje år.

Genomgående hade man i de nu aktuella fallen förfarit på så sätt att ett metallparti inköpts strax före balansdagen och kort efter den dagen åter försålts. De närmare detaljerna i de olika målen varierade och fick också avgörande betydelse för nedskrivningsrätten. I ett fall godtogs förfarandet *(RÅ 1972 ref. 44 I)* under det att man i de övriga fallen vägrade avdrag *(RÅ 1972 ref. 44 II, 1972:1049–1051 och 1053–1059).*

Regeringsrätten framhöll i målen att KL:s regler om värdering av varulager bl. a. syftade till att göra det möjligt för en rörelseidkare att i viss omfattning efter eget skön uppskjuta beskattningen av vinstmedel för återinvestering i rörelsen. Den omständigheten att en företagare anskaffat ett varuparti i syfte att genom nedskrivning av anskaffningsvärdet åstadkomma en jämnare inkomstfördelning mellan olika beskattningsår borde enligt regeringsrätten i och för sig inte föranleda att partiet inte betraktades som varulager i rörelsen. I målen fäste regeringsrätten i stället avgörande vikt bl. a. vid om förfarandet med lagerbevisen skett på ett civilrättsligt korrekt sätt. Regeringsrättens ställningstaganden i de mål där nedskrivning vägrades synes delvis baserade på överväganden likartade dem som redovisades i aktieåterköpsfallen *(RÅ 1964:1297 m. fl. fall).* Några verkliga inköp för rörelsen ansågs inte föreligga.

Det fall där nedskrivningen godtogs *(RÅ 1972 ref. 44 I)* avsåg ett större bolag som drev grossiströrelse avseende handel med bl. a. metaller. I målet var det ostridigt att det ifrågavarande silverpartiet av bolaget förvärvats och till fullo betalats i december 1968 och att de lagerbevis, som representerade silverpartiet, vid årsskiftet 1968/69 förvarades hos bolaget. Med hänsyn härtill samt till arten och omfattningen av bolagets verksamhet ansåg regeringsrätten vidare det förhållandet, att bolaget redan före bokslutsdagen träf-

fat avtal om silverpartiets försäljning med leverans och likvid den 7/1 1969, icke utgöra grund för att vägra bolaget rätt att inräkna silverpartiet i dess varulager den 31/12 1968. Det kan nämnas att bolaget bara gjort en affär av detta slag samt att omsättningen uppgick till ca 197 milj. kr. Silverpartiet hade ett anskaffningsvärde av ca 3,7 milj. kr – totalt hade bolagets lager ett anskaffningsvärde av ca 5,4 milj. kr.

I de övriga fallen var det fråga om vissa mindre bolag som alla vägrades nedskrivning på de metallpartier lagerbevisen avsåg. Dessa fall hade åtskilligt gemensamt, bl. a. hade transaktionerna upprepats inför flera bokslut.

I *RÅ 1972 ref. 44 II* var det fråga om ett bolag H som bl. a. drev handel med metall. Omsättningen uppgick till ca 14,7 milj. kr och lagrets anskaffningsvärde till ca 2,2 milj. kr. Regeringsrätten ansåg det inte klarlagt om H-bolaget vid något tillfälle innehaft handlingar som medfört rätt att utfå varupartiet (tenn). H-bolaget hade enligt avtal förvärvat metallpartiet den 15/12 1966 av ett utländskt bolag – S-bolaget – och sålt partiet den 25/1 1967 till ett annat bolag P. Avtal och faktura vid förvärvet angav att lagerbevis skulle utlämnas mot kontant betalning. S-bolaget hade visserligen i brev den 23/12 1966 erkänt mottagandet av betalning men likvid hade likväl erlagts först den 25/1 1967 och då till P-bolaget genom insättning på dettas checkräkning. Denna utbetalning hade möjliggjorts genom att P-bolaget samma dag insatt ett belopp på H-bolagets checkräkning, motsvarande det avtalade priset vid försäljningen. Detta pris var ca 4 000 kr lägre än det belopp som insatts på P-bolagets checkräkning. P-bolaget överlät därefter metallpartiet på S-bolaget. S-bolaget hade även samtidigt med faktura på H-bolagets inköp tillställt detta räkning på ränta och kostnader, uppgående till 456 engelska pund, som likviderades genom remissa den 29/12 1966.

Regeringsrätten ansåg att transaktionen inte inneburit annat, än att till H-bolagets förfogande skulle vid tiden för bokslutet ställas sådana handlingar, som bolaget bedömde erforderliga för att kunna gentemot beskattningsmyndigheterna göra gällande rätt till nedskrivning med visst önskat belopp. Förfarandet ansågs inte medföra att varupartiet ingått som varulager i bolagets rörelse.

I *RÅ 1972:1054–1056* var det likaså fråga om ett företag i metallbranschen, som under tre år i följd gjort inköp och försäljningar över bokslutsdagen. I detta fall framhöll regeringsrätten bl. a. att inköpen avsett mycket höga belopp i förhållande till bolagets verksamhet i övrigt. År 1966 utgjorde inköpspriset ca 1,4 milj. kr och omsättningen ca 4,9 milj. kr. Åren 1967 och 1968 var inköpspriset ca 3,7 resp. 4,7 milj. kr medan omsättningen – med bortseende från försäljningen av det under nästföregående räkenskapsår inköpta partiet – var 5,5 resp. 4,7 milj. kr. De aktuella metallpartierna representerade drygt 50 % av hela varulagret vid det första bokslutstillfället och ca 95 % vid de andra tillfällena. Även sättet för betalningen var anmärkningsvärt – i allt väsentligt av samma slag som nyss beskrivits i RÅ 1972 ref. 44 II. Regeringsrätten framhöll vidare att bolagets försäljningspriser legat i nära anslutning till inköpspriserna, oaktat det börsnoterade priset ändrats avsevärt under tiden mellan inköp och försäljning. Inte heller i dessa fall ansågs varupartierna utgöra varulager i bolagets rörelse.

En sammanfattning av regeringsrättens ställningstaganden i de redovisade lagerbevismålen torde leda till att man här – liksom i princip eljest vid beskattningen – har bortsett från vilket syfte den skattskyldige haft med lagerökningen. Nedskrivningsrätten har i stället ansetts beroende av om tillgångarna i fråga verkligen kan anses ha ingått i den skattskyldiges varulager. Om alla handlingar upprättats i vederbörlig ordning och likvider erlagts på gängse sätt har förfarandet inte kunnat angripas.

Med den av oss föreslagna lagstiftningen mot skatteflykt blir bilden delvis en annan. De fall som regeringsrätten underkänt saknar härvidlag direkt intresse – vår skenklausul i 2 § fångar in även dessa fall. Störst intresse för vårt vidkommande har emellertid det fall där lagernedskrivningen godtogs. I detta fall kan det ifrågasättas att tillämpa generalklausulen, 3 och 4 §§.

De grundläggande förutsättningarna för tillämpningen av 3 § är utan vidare uppfyllda. Bolaget har ingått avtal – lagerinköpet – och det torde också i allt väsentligt vara ostridigt att så skett för att nedbringa vinsten; en skatteförmån har uppnåtts. Lika klart torde vara att detta var den huvudsakliga förmånen. Någon annan mening synes inte heller ha framförts i målet. Nästa fråga blir då om skatteförmånen i detta fall – i motsats till i de båda inledningsvis nämnda – står i strid med lagstiftningens anda och mening.

Det torde, som redan framhållits, vara tämligen uppenbart att värderingsreglerna i anvisningarna till 41 § KL knappast lämnar utrymme för någon mer ingående prövning av frågan huruvida en rörelseidkare behöver nedskriva tillgångar för sin verksamhet. En skattemyndighet lär således inte med framgång kunna hävda att ett lagerinköp varit oklokt eller eljest inte företagsekonomiskt motiverat. Inte heller är det möjligt att med stöd av de nyss nämnda bestämmelserna ingripa mot en rörelseidkare som vid bokslutet skaffar sig ett större lager än som kunnat användas i rörelsen under det följande året. Så var uppenbarligen fallet i de båda inledningsvis nämnda målen. Regeringsrätten har alltså inte ansett sig ha befogenhet att pröva om ett naturligt samband med rörelsen föreligger eller ej. Med den av oss föreslagna generalklausulen i 3 § blir en sådan prövning möjlig. I det fall där regeringsrätten godtog lagerbevis på metallvaror som innehades över balansdagen får det anses klarlagt, att lageranskaffningen inte för en utomstående betraktare kan ses som en åtgärd för att tillföra rörelsen tillgångar avsedda att fortlöpande omsättas i densamma. Ett bevis härför utgör den omständigheten att redan samma dag som inköpet fick anses fullbordat genom leverans hade avtal träffats om försäljning varvid även priset bestämts. Genom att priset redan vid denna tidpunkt bestämts till ett fast belopp saknades sedvanligt spekulationsmoment från bolagets sida. Något naturligt samband med rörelsen fanns alltså inte.

Visserligen har reglerna för värdering av varulager ett konsolideringssyfte – regeringsrätten underströk också detta i lagerbevismålen. I viss utsträckning ligger det i den skattskyldiges fria val att åstadkomma en resultatutjämning. Någon ändring i denna grundläggande princip skall givetvis inte göras med hjälp av generalklausulen. Vad klausulen tar sikte på är fall där man kan ifrågasätta om lagernedskrivningsreglerna rätt tillämpats med utgångspunkt från lagstiftarens intentioner. Lagstiftningen på denna punkt har varit inriktad på att lämna utrymme för den skattskyldige att inom

givna och vida ramar bestämma hur han vill fördela en vinst över flera år. En utgångspunkt för det resonemanget är likväl att det skall vara fråga om lagertillgångar för den skattskyldiges rörelse.

Enligt vår mening bör generalklausulen tillämpas i det nu diskuterade fallet. Lagstiftarens mening har inte varit att göra det möjligt för skattskyldiga att enbart genom att upprätta kontrakt och överföra lagerbevis skaffa sig skattekrediter vid sidan om den egentliga rörelsen. Nu kan det visserligen sägas att det många gånger kan ställa sig svårt att dra gränsen mellan de fall där vår 3 § skall tillämpas och andra fall där nedskrivning bör kunna medges. Den föreslagna generalklausulen kommer givetvis inte att kunna användas på samtliga de fall där inköp skett genom lagerbevis. Det bör vidare fordras – så länge rätten till nedskrivning består i nuvarande former – att köpet inte innehåller en spekulationsrisk. Ett fast säljpris i samband med inköpet är en viktig omständighet som talar till den skattskyldiges nackdel. Vidare bör – och här är de fall där förfarandet underkändes av regeringsrätten vägledande – avseende fästas vid om inköpen är ständigt återkommande vid bokslutstillfällena, och om de står i rimlig proportion till företagets omsättning och lagerhållning i övrigt.

I det mål där nedskrivningen godtogs hade bolaget framhållit att man skaffat lagret för att åstadkomma en jämnare vinstfördelning. Bolaget hade nämligen några år tidigare sålt sin oljerörelse. Den därvid uppkomna vinsten hade de närmast följande åren kunnat utjämnas med stöd av medeltalsregeln, vilket dock inte varit möjligt per den 31/12 1968. Bolaget framhöll att det allmänna hade godtagit att skattskyldiga hade ett legitimt behov av att fördela vinsten vid avveckling av rörelse eller rörelsegren, varför avdrag vid inkomsttaxering för avsättning till särskild nyanskaffningsfond kunde medges (SFS 1967:96). Bolaget hade i stället använt ett annat förfaringssätt för att på tre år fördela den stora vinsten vid överlåtelsen av oljerörelsen.

Det kan i och för sig synas riktigt att inte tillämpa generalklausulen om den skattskyldige på ett annat sätt kunnat uppnå samma skatteförmån som genom en kringgåendehandling. Den invändning som bolaget framfört kan dock även användas mot bolaget – genom att lagstiftaren anvisat en särskild väg för vinstutjämning i överlåtelsefall har det också varit hans mening att den vägen skall användas i förekommande fall.

Det finns ytterligare fall där det kan diskuteras om tillgångar skall anses utgöra lager eller inte. I ett fall *(RÅ 1965:222)* var det fråga om ett aktiebolag, som bedrev tillverkning och försäljning av slipsar. Bolaget hade även sedan en längre tid i stor omfattning köpt konst och yrkade i deklarationen avdrag för förlust å handel med konst samt för nedskrivning av konstlager. Underinstanserna ansåg ej yrkesmässig handel med konst föreligga och vägrade avdrag. Regeringsrätten biföll dock bolagets yrkande. Av utredningen i målet framgick att konsthandeln till en början varit av blygsam omfattning och gått med förlust men att den fr. o. m. året efter det aktuella beskattningsåret börjat bli vinstgivande. Generalklausulen hade knappast varit tillämplig i detta fall. Fallet hör till den grupp av skattefrågor där det gäller att dra gränsen mellan hobbyverksamhet och rörelse (t. ex. travsportsfallen).

Även i andra fall kan delvis motsvarande problem aktualiseras. Vi vill här ta upp några frågor kring det inre lösörets ställning i skattehänseende.

Enligt 3 § 3 mom. f) Sf skall konstverk, antikviteter, frimärken och annat stundom mycket värdefullt lösöre inte tas upp som tillgång vid förmögenhetsbeskattningen om inte föremålen utgör t. ex. rörelsetillgångar. Denna skattefrihet har motiverats med hänsyn till privatlivets helgd, värderingssvårigheter samt även med att en beskattning av sådana privata tillgångar skulle sakna statsfinansiellt intresse. Eventuell vinst vid försäljning av sådant lösöre skall beskattas enligt de allmänna realisationsvinstreglerna, vilket bl. a. innebär att värdestegringsvinster kan tas hem skattefritt efter fem år. Ändring i denna del har föreslagits av realisationsvinstkommittén (SOU 1975:53).

Den gynnsamma behandlingen av lösöret vid förmögenhetsbeskattningen har också lett till att skattskyldiga utnyttjat bestämmelserna i kapitalplaceringssyfte. Även om lagstiftning mot detta missbruk av många skäl skulle vara motiverad, är dock de praktiska svårigheterna vid ett eventuellt slopande av skattefriheten sådana att en ändring av de materiella reglerna knappast går att genomföra. Utländska försök i den riktningen manar inte till efterföljd.

Inte heller vår generalklausul medför någon ändring härvidlag, åtminstone inte såvitt avser de traditionella formerna för penningplaceringar i värdefull konst osv. Även om en skattskyldig köper värdefull konst för att nedbringa förmögenhetsskatten är det likväl inte ett handlande som står i strid med lagstiftningens anda och mening. Lagstiftaren har avsiktligt inte velat göra någon skillnad mellan den som endast köper några få mindre värdefulla tavlor för sitt privata bruk och den som köper flera och värdefullare sådana. Skattefriheten är här generell – ur förmögenhetsskattesynpunkt saknar det betydelse hur ett hem inreds i berörda avseenden. Bilden blir dock en annan när inköp av konst sker i former där det affärsmässiga inslaget renodlats utan att för den skull rörelse kan sägas föreligga. Vi tänker här på företeelser av typ Antik-Invest AB.

Här inköper ett bolag ett lager av antikviteter för utomstående fysiska personers räkning. Antikviteterna lagras sedan i betryggande former under fem år varefter de skall säljas med vinst utan skatteeffekter. Antikviteterna ägs av intressenterna genom innehav av lagerbevis. Dessa bevis kan överlåtas om vissa formalia iakttas. Idén med Antik-Invest AB och liknande är att intressenterna inte skall behöva erlägga förmögenhetsskatt under femårstiden och att de därefter skattefritt skall kunna tillgodogöra sig värdestegringen. Kunnig expertis för inköp, värdering m. m. ställs till förfogande.

Enligt vår mening kan det ifrågasättas om inte nu angivna förfarande kan angripas även utan stöd av vår generalklausul. Som tidigare nämnts kan en skattskyldig själv köpa ett värdefullt konstverk och få skatteförmåner oavsett vilket syfte som ligger bakom inköpet. Lika klart är att motsvarande gäller om ett fåtal personer går samman om ett inköp. Det som emellertid skiljer konstruktionen med Antik-Invest AB från dessa fall är att man där klart avlägsnat sig från det direkta innehavet av konst. I stället är situationen den att en person innehar en handling som kan sägas ha ett vanligt beskattningsbart förmögenhetsvärde. Vid värderingen av aktier i ett fåmansbolag tar man inte undan de eventuella konstverk som kan finnas i bolagets

ägo med mindre särskilda föreskrifter finns som exempelvis beträffande fideikommisbolagen. Det skulle således med visst fog kunna göras gällande att lagerbeviset skall upptas som tillgång vid förmögenhetsbeskattningen. Om emellertid detta resonemang inte skulle godtas i praxis, bör generalklausulen kunna komma till användning. Till skillnad från den tidigare beskrivna situationen vid konstinköp är det här fråga om ett missbruk av skattefriheten i strid med lagstiftningens anda och mening. Det torde vara tämligen klart att de skäl som anförts för skattefriheten för konstföremål inte är aktuella här. Vad nu sagts gäller förmögenhetsbeskattningen. Beskattningen vid en vinstgivande försäljning efter fem år skulle därvid kunna ske med stöd av 31 § första stycket KL – annan inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur. Eventuellt kan även rörelsebeskattning tänkas. Som jämförelse kan nämnas ett fall *(RÅ 1971:149)* där regeringsrätten tillämpat nyss nämnda lagrum för att beskatta en person som sålt för ca 10 000 kr patronhylsor vilka han som barn samlat under sommarlov.

Ett annat missbruk föreligger i de fall där konstinköp sker över ett årsskifte med efterföljande återköp. Här är det fråga om sådana förfaranden som tidigare beskrivits i samband med bl. a. aktieåterköpsfallen.

Statens offentliga utredningar 1975

Kronologisk förteckning

1. Demokrati på arbetsplatsen. A.
2. Psalmer och visor. Del 1:1. U.
3. Psalmer och visor. Del 1:2. U.
4. Psalmer och visor. Del 1:3. U.
5. Bättre bosättning för flera. S.
6. Huvudmannaskapet för specialskolan och särskolan. U.
7. Framtida studerandehälsovård. U.
8. Utlandssvenskarnas rösträtt. Ju.
9. Individen och skolan. U.
10. Rörlig pensionsålder. S.
11. Svensk press. Tidningar i samverkan. Fi.
12. Totalfinansiering.B.
13. Vägtrafikolyckor och sjukvårdskostnader. S.
14. Konstnärerna i samhället. U.
15. Kommunal rösträtt för invandrare. Kn.
16. Kriminalvårdens nämnder. Ju.
17. Markanvändning och byggande. Remissammanställning utgiven av bostadsdepartementet. B.
18. Förtroendevalda och partier i kommuner och landsting. Kn.
19. Konsumentskydd på låsområdet. H. (Utkommer hösten 1975)
20. Särskilda regler för handläggning av anmälan mot polisman. Ju.
21. Pensionsförsäkring. Fi.
22. Lag om allmänna handlingar. Ju.
23. JO-ämbetet. Uppgifter och organisation. R.
24. Tre sociologiska rapporter. Ju.
25. Å jour. Om journalistutbildning. U.
26. Forskningsråd. U.
27. Politisk propaganda på arbetsplatser. A.
28. Program för ljud och bild i utbildningen. U.
29. Medborgerliga fri- och rättigheter i vissa länder. Ju.
30. Barnens livsmiljö. S. (Utkommer hösten 1975)
31. Samhället och barns utveckling. Barnmiljöutredningens rapport 1. S. (Utkommer hösten 1975)
32. Barns hälsa. Barnmiljöutredningens rapport 2. S. (Utkommer hösten 1975)
33. Barns uppfostran och utveckling. Barnmiljöutredningens rapport 3. S. (Utkommer hösten 1975)
34. Förskolan, skolan och fritiden. Barnmiljöutredningens rapport 4. S. (Utkommer hösten 1975)
35. Barnfamiljernas ekonomi. Barnmiljöutredningens rapport 5. S. (Utkommer hösten 1975)
36. Barnen och den fysiska miljön. Barnmiljöutredningens rapport 6. S. (Utkommer hösten 1975)
37. Barn och föräldrars arbete. Barnmiljöutredningens rapport 7. S. (Utkommer hösten 1975)
38. Barnkultur. Barnmiljöutredningens rapport 8. S. (Utkommer hösten 1975)
39. Statsbidrag till kommunerna. Fi.
40. Trafikolyckor och statistik. K.
41. Kommunal demokrati. Kn.
42. Kommunal demokrati. Sammanfattning. Kn.
43. Kvinnor i statlig tjänst. Fi.
44. Etablering av miljöstörande industri. B.
45. Vidareutbildning i internationell marknadsföring. H.
46. Kommunal organisation och information. Kn.
47. Kollektivtrafik i tätort. K.
48. Kollektivtrafik i tätort. Bilagor. K.
49. Massmediegrundlag. Ju.
50. Internationella koncerner i industriländer. I.
51. Bostadsförsörjning och bostadsbidrag. B.
52. Bostadsförsörjning och bostadsbidrag. Bilagor. B.
53. Beskattning av realisationsvinster. Fi.
54. Fåmansbolag. Fi.
55. Bötesverkställighet. Ju.
56. Trafikbuller. Del II. Flygbuller. K.
57. Varuförsörjning i kristid. H.
58. Målet är jämställdhet. Ju.
59. Utbildning för vuxna. U.
60. Energiberedskap för kristid. H.
61. Energiberedskap för kristid. Bilagor. H.
62. Förkortad arbetstid för småbarnsföräldrar. S.
63. Konsumentkreditlag m. m. Ju.
64. Språkresor. U.
65. Författandelagstiftningen. Fö
66. Trafikpolitik – behov och möjligheter. K.
67. Utbildning i samspel. S.
68. Handikappanpassad kollektivtrafik. K.
69. Samhället och distributionen. H.
70. Samhället och distributionen. Bilagor om företag, anställda och hushåll. H.
71. Landstingens arkiv. Kn.
72. Distansundervisning. U.
73. Frivilligförsvarets förmåner. Fö.
74. Socialförsäkringsavgifter på uppdragsinkomster m. m. S.
75. Medborgerliga fri- och rättigheter. Regeringsformen. Ju.
76. Handikappanpassad kollektivtrafik. Sammandrag ur SOU 1975:68 (svensk, engelsk och tysk version). K.
77. Allmän skatteflyktsklausul. Fi.

Statens offentliga utredningar 1975

Systematisk förteckning

Riksdagen

JO-ämbetet. Uppgifter och organisation. [23]

Justitiedepartementet

Utlandssvenskarnas rösträtt. [8]
Kriminalvårdens nämnder. [16]
Särskilda regler för handläggning av anmälan mot polisman. [20]
Lag om allmänna handlingar. [22]
Tre sociologiska rapporter. [24]
Medborgerliga fri- och rättigheter i vissa länder. [29]
Massmediegrundlag. [49]
Bötesverkställighet. [55]
Målet är jämställdhet. [58]
Konsumentkreditlag m. m. [63]
Medborgerliga fri- och rättigheter. Regeringsformen. [75]

Försvarsdepartementet

Förfogandelagstiftningen. [65] Frivilligförsvarets förmåner. [73]

Socialdepartementet

Bättre bosättning för flera. [5]
Pensionskommittéen. 1. Rörlig pensionsålder. [10] 2. Socialförsäkringsavgifter på uppdragsinkomster m. m. [74]
Vägtrafikolyckor och sjukvårdskostnader. [13]
Barnmiljöutredningen. 1. Barnens livsmiljö. [30] (Utkommer hösten 1975) 2. Samhället och barns utveckling. Barnmiljöutredningens rapport 1. [31] (Utkommer hösten 1975) 3. Barns hälsa. Barnmiljöutredningens rapport 2. [32] (Utkommer hösten 1975) 4. Barns uppfostran och utveckling. Barnmiljöutredningens rapport 3. [33] (Utkommer hösten 1975) 5. Förskolan, skolan och fritiden. Barnmiljöutredningens rapport 4. [34] (Utkommer hösten 1975) 6. Barnfamiljernas ekonomi. Barnmiljöutredningens rapport 5. [35] (Utkommer hösten 1975) 7. Barnen och den fysiska miljön. Barnmiljöutredningens rapport 6. [36] (Utkommer hösten 1975) 8. Barn och föräldrars arbete. Barnmiljöutredningens rapport 7. [37] (Utkommer hösten 1975) 9. Barnkultur. Barnmiljöutredningens rapport 8. [38] (Utkommer hösten 1975)
Förkortad arbetstid för småbarnsföräldrar. [62]
Utbildning i samspel. [67]

Kommunikationsdepartementet

Trafikolyckor och statistik. [40]
Utredningen om kollektivtrafik i tätorter. 1. Kollektivtrafik i tätort. [47] 2. Kollektivtrafik i tätort. Bilagor. [48]
Trafikbuller. Del II. Flygbuller. [56]
Trafikpolitik – behov och möjligheter. [66]
HAKO-utredningen. 1. Handikappanpassad kollektivtrafik. [68] 2. Handikappanpassad kollektivtrafik. Sammandrag ur SOU 1975:68 (svensk, engelsk och tysk version). [76]

Finansdepartementet

1972 års pressutredning. 1. Svensk press. Tidningar i samverkan. [11]
Pensionsförsäkring. [21]
Statsbidrag till kommunerna. [39]
Kvinnor i statlig tjänst. [43]
Beskattning av realisationsvinster. [53]
Fåmansbolag. [54]
Allmän skatteflyktsklausul. [77]

Utbildningsdepartementet

1969 års psalmkommitté., 1. Psalmer och visor. Del 1:1. [2] 2. Psalmer och visor. Del 1:2. [3] 3. Psalmer och visor. Del 1:3. [4]
Utredningen om skolan, staten och kommunerna.
1. Huvudmannaskapet för specialskolan och särskolan. [6] 2. Individen och skolan. [9]
Framtida studerandehälsovård. [7]
Konstnärerna i samhället. [14]
Å jour. Om journalistutbildning. [25]
Forskningsråd. [26]
Program för ljud och bild i utbildningen. [28]
Utbildning för vuxna. [59]
Språkresor. [64]
Distansundervisning. [72]

Handelsdepartementet

Konsumentskydd på låsområdet. [19] (Utkommer hösten 1975)
Vidareutbildning i internationell marknadsföring. [45]
Varuförsörjning i kristid. [57]
Energiberedskapsutredningen. 1. Energiberedskap för kristid. [60] 2. Energiberedskap för kristid. Bilagor. [61]
Distributionsutredningen. 1. Samhället och distributionen. [69] 2. Samhället och distributionen. Bilagor om företag, anställda och hushåll. [70]

Arbetsmarknadsdepartementet

Demokrati på arbetsplatsen. [1]
Politisk propaganda på arbetsplatser. [27]

Bostadsdepartementet

Totalfinansiering. [12]
Markanvändning och byggande. Remissammanställning utgiven av bostadsdepartementet. [17]
Etablering av miljöstörande industri. [44]
Boende- och bostadsfinansieringsutredningarna. 1. Bostadsförsörjning och bostadsbidrag. [51] 2. Bostadsförsörjning och bostadsbidrag. Bilagor. [52]

Industridepartementet

Internationella koncerner i industriländer. [50]

Kommundepartementet

Kommunal rösträtt för invandrare. [15]
Förtroendevalda och partier i kommuner och landsting. [18]
Utredningen om den kommunala demokratin. 1. Kommunal demokrati. [41] 2. Kommunal demokrati. Sammanfattning. [42] 3. Kommunal organisation och information. [46]
Landstingens arkiv. [71]

Anm. Siffrorna inom klammer betecknar utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen

Nordisk utredningsserie (Nu) 1975

Kronologisk förteckning

1. Nordisk överenskommelse om förmåner vid sjukdom, havandeskap och barnsbörd
2. Peruskoulu pohjoismaissa
3. Litteratur om nordiskt samarbete
4. Nordisk kommunal rösträtt och valbarhet
5. Bötesstraffet
6. Nordic Cooperation for Tourism. Proposals for Action
7. Voksenopplæring i de nordiske land. En konferanserapport
8. Oversikt over forsknings-og utviklingsarbeid som gjelder engelskundervisningen i de nordiske land – 1974
9. Fort- och vidareutbildning för teaterarbetare
10. Nordisk samarbeid om billedkunst

LiberFörlag
Allmänna Förlaget

ISBN 91-38-02558-2