

Regeringens proposition

1985/86: 49

om fortsatt giltighet av lagen mot skatteflykt



Prop.
1985/86: 49

Regeringen föreslår riksdagen att anta det förslag som har tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 24 oktober 1985.

På regeringens vägnar

Ingvar Carlsson

Bengt K. Å. Johansson

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att lagen (1980:865) mot skatteflykt, som varit i kraft sedan den 1 januari 1981 och gäller t. o. m. år 1985, förlängs att gälla t. o. m. år 1988.

Förslag till
Lag om ändring i lagen (1980: 865) mot skatteflykt

Härigenom föreskrivs att ikraftträdandebestämmelserna till lagen (1980: 865) mot skatteflykt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981 och tillämpas på rättshandlingar som har företagits under tiden den 1 januari 1981—den 31 december 1985.

Denna lag träder i kraft den 1 mars 1983 och tillämpas på rättshandlingar som företagits under tiden den 1 mars 1983—den 31 december 1985.

Föreslagen lydelse

Denna lag¹ träder i kraft den 1 januari 1981 och tillämpas på rättshandlingar som har företagits under tiden den 1 januari 1981—den 31 december 1988.

Denna lag² träder i kraft den 1 mars 1983 och tillämpas på rättshandlingar som *har* företagits under tiden den 1 mars 1983—den 31 december 1988.

Denna lag³ träder i kraft den 1 januari 1986.

¹ 1980: 865.

² 1983: 75.

³ 1985: 000.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 24 oktober 1985

Närvarande: statsrådet I. Carlsson, ordförande, samt statsråden Lundkvist, Sigurdson, Gustafsson, Leijon, Hjelm-Wallén, Peterson, Andersson, Bodström, Göransson, R. Carlsson, Holmberg, Hellström, Wickbom, Johansson, Hultström, Lindqvist

Föredragande: statsrådet Johansson

Proposition om fortsatt giltighet av lagen mot skatteflykt

1 Inledning

Genom lagstiftning år 1980 (prop. 1980/81: 17, SkU 8, rskr 27, SFS 1980: 865) infördes en generalklausul mot skatteflykt. Lagstiftningen tidsbegränsades till att gälla i fråga om rättshandlingar som företas under åren 1981 t. o. m. 1985. Tidsbegränsningen motiverades med att klausulen mot slutet av femårsperioden skulle utvärderas från rättssäkerhetssynpunkt och kunna omprövas på nytt. Justitiekanslern (JK) erhöll regeringens uppdrag att utföra en sådan utvärdering. Jag behandlar i det följande resultatet av utvärderingen samt frågan om en förlängning av klausulens tillämpning.

2 Bakgrund

Den generalklausul som trädde i kraft år 1981 tog sikte på sådana skatteflyktsförfaranden som innebär att den skattskyldige vid genomförandet av ekonomiska affärer skaffar sig skatteförmåner som inte är avsedda av lagstiftaren genom att använda förfaranden som från kommersiella och liknande synpunkter utgör omvägar. Genom lagstiftning år 1983 (prop. 1982/83: 84, SkU 20, rskr 139, SFS 1983: 75), som trädde i kraft den 1 mars 1983, utvidgades klausulens tillämpningsområde till att gälla även sådana förfaranden som – utan att kunna karakteriseras som omvägar – tillkommit uteslutande i avsikt att uppnå skatteförmåner.

Tidsbegränsningen av klausulens tillämpning gäller såväl den ursprungliga som den utvidgade utformningen av klausulen.

3 JK:s skrivelse

JK har i yttrande i februari 1985 redovisat sitt uppdrag att utvärdera klausulen från rättssäkerhetssynpunkt. JK anför bl. a. följande.

Till justitiekanslern har fram till denna dag inkommit fyra domar meddelade av länsrätt, i vilka frågan om tillämpningen av lagen mot skatteflykt prövats. En av länsrättsdomarna har efter besvär fastställts av kammarrätt. Vidare har från riksskatteverket inkommit 106 beslut meddelade av verkets nämnd för rättsärenden i förhandsbeskedsärenden rörande tillämpningen av lagen mot skatteflykt. Slutligen har hit inkommit två domar av regeringsrätten med anledning av besvär över av riksskatteverkets nämnd för rättsärenden meddelade förhandsbesked i vilka tillämpningen av lagen mot skatteflykt prövats.

I ingen av de fyra hit inkomna länsrättsdomarna som samtliga avser 1982 års taxering har lagen mot skatteflykt ansetts vara tillämplig.

Prövningen av de 106 förhandsbeskedsärendena som inkommit hit från riksskatteverkets nämnd för rättsärenden har i fråga om tillämpningen om lagen mot skatteflykt utfallit på sätt framgår av nedanstående uppställning.

Besluts- år	Lag mot skatte- flykt tillämplig (antal)	Lag mot skatte- flykt ej tillämplig (antal)	Inget ut- talande (antal)
1981	1	13	5
1982	3	16	7
1983	7 ¹	9	14
1984	6 ¹	20	5
Summa	17	58	31

¹ Dessa fall avser tillämpning av lagen mot skatteflykt i dess lydelse från och med den 1 mars 1983.

De två domarna av regeringsrätten är från 1983 och 1984. I den ena domen förklarar regeringsrätten med ändring av riksskatteverkets nämnds för rättsärenden beslut att lagen mot skatteflykt ej är tillämplig. I den andra domen fastställer regeringsrätten nämndens beslut att lagen ej är tillämplig.

Av de fyra länsrättsdomarna angår tre frågan om lagen mot skatteflykt i dess ursprungliga lydelse ägde tillämpning i de fall då avdrag gjorts för erlagd förskottsrenta. Lagen ansågs inte tillämplig på sådant förfarande. I den fjärde domen gällde frågan om uppskov med realisationsvinstbeskattning vid försäljning av fast egendom i visst fall kunde anses falla under lagen, vilket inte ansågs vara fallet.

I fråga om de av riksskatteverkets nämnd för rättsärenden avgjorda ärendena kan dessa i de fall där lagen mot skatteflykt bedömts vara tillämplig indelas i vissa grupper. En sådan grupp ärenden rör räntefria lån till barn. I dessa fall har, vare sig barnen uttryckligen eller inte skall få tillgodogöra sig avkastningen på lånen, fråga ansetts vara om en förmögenhetsöverföring till barnen. Anordningen har bedömts som en omväg i förhållande till att sökanden lyft avkastningen och överlämnat samma belopp till barnen. Den skatteförmån som uppstår har också ansetts strida mot grunderna för förbudet mot avdrag för periodiskt understöd till hemmavarande barn. Förfarandet har ansetts innebära att skattebestämmelse kringgås. Den här avsedda gruppen innehåller sju ärenden. I ett av dessa ärenden har lagen i lydelsen fr. o. m. den 1 mars 1983 ansetts tillämplig på räntefri utlåning till myndiga närstående utan hushållsgemenskap med givarna, eftersom överföringen av avkastningen å det utlånade beloppet ansetts strida mot förbudet mot avdrag för gåva och mot reglerna för avdrag för periodiskt understöd. En annan sådan grupp rör ärenden där ena maken säljer fast egendom till den andra maken för ett pris understigande inköpspriset och marknadsvärdet. Genom förfarandet uppkommen

realisationsförlust har bedömts vara konstruerad för att motsvara en för den skattskyldige uppkommen realisationsvinst och lagen mot skatteflykt har i dessa fall ansetts vara tillämplig. Sex ärenden ingår i denna grupp. I två fall har kvittning av avsiktligt framkallad realisationsförlust vid fastighetsförsäljning mot realisationsvinst vid försäljning av aktier respektive fastighet ansetts stå i strid mot lagen mot skatteflykt. I samtliga åtta sist nämnda fall bedömdes förfarandet mot lagen om skatteflykt i lydelsen fr. o. m. den 1 mars 1983. I övrigt har i två ärenden som prövats av nämnden lagen mot skatteflykt befunnits tillämplig. Det ena fallet rör avyttring av en fastighet med bostadsbyggnad och återköp av byggnaden med tomt. Med avseende på tillgodoräknande av fasta tillägg till avdrag för ingångsvärde vid beräkning av realisationsvinst har förfarandet ansetts innebära ett kringgående av skattelag. Det andra av dessa fall rör ett förfarande genom vilket fast egendom skänks till barnbarn med avsikt att dessa skall avyttra fastigheten. Härigenom slipper givaren betala realisationsvinstskatt. Skatten betalas i stället av barnbarnen och blir därigenom lägre. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden ansåg lagen mot skatteflykt tillämplig. Fallet är identiskt med det i vilket regeringsrätten ändrade nämndens förhandsbesked.

De fall i vilka nämnden för rättsärenden funnit lagen mot skatteflykt inte vara tillämplig är mera splittrade och låter sig ej inordnas i ett fåtal grupper. Några större grupper finns dock. Den största, som innehåller nio fall, rör livränta som likvid vid försäljning av fast egendom före den 1 juli 1984. Lagen mot skatteflykt har inte i något fall ansetts vara tillämplig på sådana förfaranden. Ett annat förfarande som lagen inte ansetts vara tillämplig på rör avdrag för ränta till barn på grund av revers skänkt till barnet av annan än förälder. Denna grupp innehåller fem ärenden. En grupp innehållande tre avgöranden rör utskiftning av aktiebolags tillgångar till aktieägare vilket medfört lägre skatt än vid t. ex. utdelning. Förfarandet har bedömts som ett alternativ av flera tillåtna och ej innebära kringgående av skattelag. I två fall har ränta på lån tagna för att möjliggöra gåva till församling bedömts. Lagen mot skatteflykt har ej ansetts tillämplig. Förfarandet med fördelade (strimlade) lån har i ett bedömt fall ej ansetts stå i strid mot lagen mot skatteflykt. Detta gäller också tre fall av förskotts-ränta. Förlustförsäljning av obligationer för kvittning mot realisationsvinst och därefter nytt köp av obligationer har i ett bedömt fall ej ansetts falla under lagen mot skatteflykt. I två fall har försäljning av fastighet till barn med förlust bedömts. Förlusten har betraktats som avdragsgill och lagen mot skatteflykt har ej ansetts vara tillämplig. Ett fall har gällt försäljning av aktier (ej omsättningstillgång) för kontant belopp och revers löpande på tio år. Reversen diskonterades till 50–60 procent av nominella beloppet, i syfte att få loss så mycket kontanter som möjligt. Frågan om förlusten på reversen var avdragsgill besvarades jakande. Lagen mot skatteflykt ansågs ej tillämplig. Betalning av ränta för barns lån har också prövats i två fall och inte bedömts falla under lagen. Överlåtelsen av aktiebolag i vissa fall och utdelning å aktier i vissa fall har också prövats utan att anses falla under lagen. Ytterligare ett antal ganska udda fall har prövats med samma resultat.

I de fyra fall som prövats av länsrätt och ej avser förhandsbesked har lagen mot skatteflykt ej ansetts vara tillämplig. Dessa fyra fall ger ett dåligt underlag för en bedömning av tillämpningen av lagen. Möjligen kan dessa fall peka mot att domstolarna i varje fall inte tillämpar lagen mot skatteflykt på något överdrivet strängt vis. De fyra fallen är emellertid sådana att de klart torde falla utanför lagens tillämpningsområde.

Den slutsats som ligger närmast till hands efter ett studium av de beslut i

förhandsbeskedsärenden, som riksskatteverkets nämnd för rättsärenden meddelat, är att även i dessa fall tillämpningen präglas av stor försiktighet. Det är i huvudsak endast i klara fall som lagen ansetts vara tillämplig. Skiljaktig mening har förekommit sällan. Nämndens beslut har i ett fall ändrats av regeringsrätten. Härav synes någon slutsats ej kunna dras.

Lagens tillämpning efter lagändringen från och med den 1 mars 1983 har endast prövats i ärenden om förhandsbesked. Det vill synas som om rättshandlingar underkänts med stöd av den nya lydelsen i större omfattning än med stöd av den gamla.

Lagen om skatteflykt synes såvitt inkomna domar utvisar ha spelat en mycket obetydlig roll vid de årliga taxeringarna. De skattskyldiga har i viss utsträckning utnyttjat möjligheten att genom förhandsbesked få fastställt om lagen träffar ett tilltänkt handlande. Möjligheten att på detta sätt få ledning vid ingående av rättshandlingar tillmättes stor betydelse vid lagens tillkomst. Det föreliggande materialet torde inte tillåta några egentliga slutsatser rörande den effekt som lagen mot skatteflykt kan ha haft. Tillämpningen hittills synes inte ge stöd för något påstående att rättssäkerhetsintressen trätts för nära.

4 Föredragandens överväganden

De erfarenheter som hittills vunnits om den praktiska tillämpningen av klausulen har mycket begränsad räckvidd, särskilt såvitt avser den utformning klausulen fick genom 1983 års lagstiftning. De är enligt min mening otillräckliga som underlag för någon egentlig utvärdering av klausulen. Å andra sidan är de inte ägnade att inge farhågor för att en fortsatt tillämpning av klausulen skulle innebära någon fara ur rättssäkerhetssynpunkt. Mot bakgrund härav anser jag att lagen mot skatteflykt bör utsträckas att gälla ytterligare tre år för att möjliggöra en säkrare utvärdering av lagstiftningen. Även denna utvärdering bör sammanställas av JK mot slutet av tillämpningsperioden. Liksom vid det föregående uppdraget bör JK ägna särskild uppmärksamhet åt frågan om lagens tillämpning svarat mot rimliga krav på rättssäkerhet samt belysa eventuella ojämnheter och särskilda problem som kan ha framkommit i tillämpningen. Genom den särskilda förordning (1981: 367) om skyldighet för de allmänna förvaltningsdomstolarna och riksskatteverket att lämna vissa uppgifter rörande tillämpningen av lagen mot skatteflykt är JK garanterad underlag för utvärderingen.

Mitt förslag är av så okomplicerad beskaffenhet att lagrådets hörande skulle sakna betydelse.

5 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen

att anta ett inom finansdepartementet upprättat förslag till lag om ändring i lagen (1980: 865) mot skatteflykt.

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta det förslag som föredraganden har lagt fram.

