

Skatteutskottets betänkande

1980/81:8

om lag mot skatteflykt, m. m., (prop. 1980/81:17) jämte motioner

Propositionen

Regeringen (budgetdepartementet) föreslår i propositionen att riksdagen antar vid propositionen följande förslag till

1. lag mot skatteflykt.
2. lag om ändring i förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor,
3. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623).
4. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272).

I propositionen föreslås en särskild lag mot den form av skatteundandragande som brukar kallas för kringgående av skattelag. I motsats till vad som gäller för vissa andra former av skatteundandragande åtgärder – t. ex. skenavtal – har skattedomstolarna i allmänhet inte ansett sig kunna underkänna olika slag av kringgåendetransaktioner.

Kännetecknande för kringgåendetransaktionerna är att en person uppnår ett visst ekonomiskt resultat – inte genom det förfarande som ligger närmast till hands, utan genom ett annat som från kommersiella och liknande synpunkter är en omväg – och därigenom undviker de beskattningsregler som annars skulle bli tillämpliga. I den föreslagna lagen preciseras när ett sådant kringgående skall anses föreligga och vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att en kringgåendetransaktion skall underkännas i skattehänseende. Ett sådant underkännande innebär då i första hand att taxering sker med tillämpning av den kringgående bestämmelsen. För det fall detta skulle leda till ett oskäligt resultat öppnas i lagen också en möjlighet till friare bedömning. Utgångspunkten är att det skall bli möjligt att förhindra en icke avsedd skatteförmån, inte att åstadkomma ett hårdare beskattningsresultat än om något kringgående inte skett. Detta betyder också att det förhållandet att taxeringen fastställts med stöd av den nya lagen inte utgör någon särskild grund för skattetillägg eller innebär någon vidgning av området för straff. Tillämpningsområdet föreslås begränsat till inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt ett fåtal andra skatter som kan sägas utgöra komplement till inkomstbeskattningen.

Den nya lagstiftningen är riktad mot de fall där mer eller mindre invecklade transaktionskedjor har konstruerats för att undgå eller nedbringa skatt, medan den som företar helt vanliga och normala transaktioner inte skall behöva riskera att beröras av den. Om en skattskyldig på förhand vill få klarhet i om ett visst förfarande omfattas av den föreslagna skatteflyktsklausulen eller ej, bör han kunna få förhandsbesked. Det föreslås därför en

utvidgning av de nuvarande bestämmelserna om rätt till förhandsbesked i taxeringsfrågor. Vidare föreslås att frågor som gäller tillämpning av klausulen skall prövas i första instans av länsrätt.

Med hänsyn till att en lagstiftning av denna typ reser speciella problem i rättssäkerhetskänseende föreslås i propositionen att lagstiftningen tidsbegränsas. Den skall gälla i fråga om rättshandlingar som företas under åren 1981–1985. Avsikten är att generalklausulen skall utvärderas från rättssäkerhetssynpunkter mot slutet av femårsperioden och att lagstiftningen därvid skall övervägas på nytt. För att säkerställa att ett underlag finns för utvärderingen, avser regeringen att föranstalta om att rättsfall och erfarenheter rörande tillämpningen av lagen löpande inrapporteras till justitiekanslern och att även ge denne i uppdrag att till regeringen inkomma med eget yttrande i saken.

1 Förslag till Lag mot skatteflykt

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Denna lag gäller i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt och ersättnings-skatt.

2 § Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, om rättshandlingen är led i ett förfarande som innebär att skattebestämmelse kringgås.

Ett förfarande skall anses innebära att skattebestämmelse kringgås om

1. förfarandet, med hänsyn till det ekonomiska resultat som – bortsett från beskattningen – har uppnåtts genom förfarandet, framstår som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet,

2. förfarandet medför en icke oväsentlig skatteförmån som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet och

3. en taxering på grundval av förfarandet klart skulle strida mot grunderna för bestämmelsen i fråga eller för de bestämmelser som skulle tillämpas om förfarandet lades till grund för taxeringen.

3 § Om 2 § tillämpas skall taxeringen ske som om den skattskyldige hade valt det närmast till hands liggande förfarande som avses i 2 § andra stycket 1. Om en sådan grund för taxeringen skulle leda till oskäligt resultat, skall taxeringen bestämmas till skäligt belopp.

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.

2 Förslag till

Lag om ändring i förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor

Härigenom föreskrivs i fråga om förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor¹

dels att i 11 och 12 §§ ordet "förordning" skall bytas ut mot "lag".

dels att i 12 § orden "Kungl. Maj:t" skall bytas ut mot "regeringen".

dels att rubriken till förordningen samt 1 § skall ha nedan angivna lydelse.

Lag om förhandsbesked i taxeringsfrågor

Nuvarande lydelse

Riksskatteverket *må, därest så-*
dant för någon finnes vara av synner-
lig vikt, efter ansökan lämna besked
på förhand (förhandsbesked) angä-
ende viss fråga, som avser sökandens
taxering till kommunal inkomst-
skatt, statlig inkomstskatt, statlig
förmögenhetsskatt, utskiftnings-
skatt eller ersättningsskatt, ävensom
viss fråga rörande tillämpningen av
lagen om beräkning av statlig
inkomstskatt för ackumulerad in-
komst eller *förordningen* om upp-
skov *i vissa fall* med beskattning av
realisationsvinst. Förhandsbesked
må ock meddelas i frågor som *nu*
nämnts, därest detta finnes vara av
vikt för enhetlig lagtolkning eller
rättstillämpning.

Föreslagen lydelse

1 §²

Riksskatteverket *får, om det fin-*
nes vara av synnerlig vikt för någon,
efter ansökan lämna besked på för-
hand (förhandsbesked) angående
viss fråga, som avser sökandens tax-
ering till kommunal inkomstskatt,
statlig inkomstskatt, statlig förmö-
genhetsskatt, utskiftningskatt eller
ersättningsskatt, ävensom viss fråga
rörande tillämpningen av lagen
(1951:763) om beräkning av statlig
inkomstskatt för ackumulerad in-
komst eller *i lag givna bestämmelser*
om uppskov med beskattning av
realisationsvinst. *Gäller ansökning-*
en fråga om tillämpning av lagen
(1980:000) *mot skatteflykt får för-*
handsbesked meddelas, om det är av
vikt för sökanden.

I frågor som *avses i första stycket*
får förhandsbesked *också* meddelas,
om det finnes vara av vikt för enhet-
lig lagtolkning eller rättstillämp-
ning.

¹ Senaste lydelse av
förordningens rubrik 1970:914
11 § 1971:312.

² Senaste lydelse 1970:914.

Nuvarande lydelse

Vad ovan sagts skall äga motsvarande tillämpning, när ägare till fastighet eller den, för vilken ehuru han icke är ägare garantibelopp för fastighet likväl skall upptagas såsom skattepliktig inkomst i enlighet med vad därom stadgas i 47 § kommunalskattelagen, önskar på förhand erhålla besked angående viss fråga, som avser taxering av fastigheten.

Om rätt att av riksskatteverket erhålla förhandsbesked i fråga rörande mervärdeskatt föreskrives i lagen om mervärdeskatt.

Föreslagen lydelse

Vad som har sagts i första stycket första meningen och andra stycket skall också tillämpas, när ägare till fastighet önskar på förhand erhålla besked angående viss fråga, som avser taxering av fastigheten. Detsamma gäller den för vilken garantibelopp för fastighet skall tas upp som skattepliktig inkomst enligt bestämmelserna i 47 § kommunalskattelagen (1928:370), trots att han inte är ägare.

Om rätt att av riksskatteverket erhålla förhandsbesked i fråga rörande mervärdeskatt föreskrivs i lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

Denna lag träder i kraft tre veckor efter den dag, da lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

3 Förslag till

Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1956:623)¹

dels att 67 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 114 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

67 §²

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 länsrätten. 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 (1928:370) eller taxering till kommunal inkomstskatt på grund av 57 § 3 mom. samma lag *får inte* verkställas av taxeringsnämnd. Anser nämnden att sådan åtgärd bör *vidtas* skall skriftlig anmälan härom göras hos skattechefen. Denne *får* göra framställning i frågan hos länsrätten. 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 också i fråga om tillämpning av lagen (1980:000) mot 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.

¹ Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

² Senaste lydelse 1979:175.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

114 a §

*Utöver vad som följer av 114 §
skall eftertaxering ske, när rättelse
påkallas av att lagen (1980:000) mot
skatteflykt är tillämplig.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

4 Förslag till Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

I härigenom föreskrivs att 49 § 2 och 4 mom. uppbördslagen (1953:272)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

49 §

2 mom.² Skattskyldig må av länsstyrelsen erhålla anstånd med inbetalning av skatt, kvarskatteavgift eller ränta

1) om den skattskyldige anfört besvär över taxering och erläggandet av skatt, som påförts i anledning av den icke lagakraftvunna taxeringen, skulle för den skattskyldige medföra betydande skadeverkningar eller eljest framstå såsom obilligt; till belopp som betingas av den skattskyldiges yrkande i fråga om taxeringen,

2) om ansökan gjorts angående skatteberäkning för ackumulerad inkomst, angående uppskov med beskattning av intäkt av skogsbruk, angående avräkning av utländsk skatt eller angående befrielse från erläggande av skatt, som påförts avliden person eller hans dödsbo, eller om skattskyldig eller dödsbo anfört besvär över beslut med anledning av sådan ansökan: till belopp som betingas av ansökningen eller besvären,

3) om ansökan gjorts angående nedsättning enligt 85 § 2 mom. av kvarskatteavgift eller om besvär anförts över beslut i anledning av sådan ansökan: till belopp som betingas av ansökningen eller besvären.

3) om ansökan gjorts angående nedsättning enligt 85 § 2 mom. av kvarskatteavgift eller om besvär anförts över beslut i anledning av sådan ansökan: till belopp som betingas av ansökningen eller besvären,

4) om kvarstående eller tillkommande skatt har påförts på grund av att 3 § lagen (1980:000) mot skatteflykt har tillämpats: till belopp som betingas av vad som sålunda påförts.

Anstånd enligt första stycket vid 1) må medgivnas endast om den skattskyldige ställer nöjaktig säkerhet hos länsstyrelsen om icke med hänsyn till anståndstidens varaktighet, den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan

Anstånd enligt första stycket vid 1) eller 4) får medges endast om den skattskyldige ställer nöjaktig säkerhet hos länsstyrelsen, om inte med hänsyn till anståndstidens varaktighet, den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt kan

¹ Lagen omtryckt 1972:75. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771.

² Senaste lydelse 1978:972.

Nuvarande lydelse

antagas, att det belopp som avses med anståndet ändå kommer att behörigen erläggas.

4 m o m.³ Den som åtnjutit anstånd med inbetalning av skatt enligt 2 mom. 1) skall erlägga ränta (a n s t å n d s r ä n t a) för den del av skatten som skall erläggas senast vid anståndstidens utgång. Vid ränteberäkningen *gälla* i tillämpliga delar bestämmelserna i 32 § första stycket.

Vid beräkning av anståndsränta gäller,

att ränta utgår från utgången av den månad, då skatten skulle ha erlagts om anstånd icke medgivits, till och med den månad, då anståndstiden gått till ända; samt

att ränta utgår i helt krontal, varvid öretal bortfaller.

Bifalles den skattskyldiges besvär, skall erlagd ränta återbetalas sedan taxeringen vunnit laga kraft.

Bestämmelserna i denna lag om tillkommande skatt äga motsvarande tillämpning beträffande anståndsränta.

Föreslagen lydelse

antas, att det belopp som avses med anståndet ändå kommer att behörigen erläggas.

4 m o m. Den som åtnjutit anstånd med inbetalning av skatt enligt 2 mom. 1) *eller* 4) skall erlägga ränta (a n s t å n d s r ä n t a) för den del av skatten som skall erläggas senast vid anståndstidens utgång. Vid ränteberäkningen *gäller* i tillämpliga delar bestämmelserna i 32 § första stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

³ Senaste lydelse 1974:853.

Motionerna*Motioner väckta med anledning av propositionen*

1980/81:58 av Joakim Ollén (m)

I motionen yrkas att riksdagen beslutar att hos regeringen begära utredning av förutsättningarna för en omvänd generalklausul i enlighet med vad som anförts i motionen.

1980/81:59 av Lars Werner m. fl. (vpk)

I motionen yrkas att riksdagen

1. antar det i motionen framlagda förslaget till lag om skatteflykt,
2. antar de i propositionen framlagda förslagen till
 - a) lag om ändring i förordningen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor,
 - b) lag om ändring i taxeringslagen (1956:623) med den ändringen att 67 § utgår.
3. avslår propositionen i vad avser ändring i uppbördslagen (1953:272).
4. beslutar att skatteflyktsklausulen skall tillämpas i enlighet med de i motionen gjorda motivuttalandena.

Motioner väckta under den allmänna motionstiden 1979

1979/80:794 av Lars Ulander m. fl. (s)

I motionen yrkas med hänvisning till motion 1979/80:1000 att riksdagen beslutar att hos regeringen anhålla om åtgärder i syfte att skärpa kontrollen vid utfärdande av B-skattsedlar.

1979/80:1590 av Olof Palme m. fl. (s)

I motionen yrkas att riksdagen hos regeringen begär förslag till lag mot skatteflykt utformad i huvudsaklig överensstämmelse med de i motionen angivna principerna.

1979/80:1865 av Lars Werner m. fl. (vpk)

I motionen yrkas med hänvisning till motion 1864 att riksdagen hos regeringen begär att förslag till allmän skatteflyktsklausul läggs fram omedelbart.

Skrivelser

Till utskottet har inkommit en skrivelse från Medborgarrättsrörelsen. Vidare har Sveriges industriförbund och Stockholms handelskammare avlämnat en gemensam skrivelse till utskottet.

Utskottet

Bakgrund

Svensk skattelagstiftning innehåller inte någon allmän regel mot skatteflykt, däremot ett antal specialregler som tillkommit i syfte att förhindra konkreta skatteflyktsförfaranden.

Frågan om införande av en generalklausul mot skatteflykt har övervägts i olika sammanhang. 1953 års skatteflyktskommitté gjorde på sin tid en undersökning av den skatterättsliga bedömningen i praxis av skentransaktioner. Kommittén konstaterade att regeringsrätten, i de fall då en rättshandling till sin verkliga juridiska innebörd var något annat än den rubricerats som, bortsett från rättshandlingens yttre form och bedömt denna i enlighet med dess verkliga innehåll. Något behov av en författningsmässig reglering av skentransaktioner ansåg kommittén därför inte föreligga.

Kommittén ställde sig också avvisande till en allmän regel i skattelagstiftningen för bedömningen av andra skatteflyktsåtgärder än skentransaktioner med i huvudsak den motiveringen att den inte ansåg det möjligt att utforma någon godtagbar bestämmelse mot kringgåendeförfaranden som samtidigt tillgodosåg både rättssäkerhets- och effektivitetskrav.

I ett i oktober 1975 publicerat betänkande (SOU 1975: 77) Allmän skatteflyktsklausul konstaterade en expertgrupp inom företagsskatteberedningen att skatteflykten utgjorde ett samhällsproblem av allvarlig karaktär. Som orsak härtil angavs det skärpta skattetrycket, den alltmer komplicerade skattelagstiftningen och den vidgade skillnaden i skattebelastningen på olika slags inkomster. Expertgruppen pekade på att metoden att söka komma till rätta med skatteflykt genom specialregler var förenad med vissa olägenheter, bl. a. genom att lagstiftningen inte kunde göras retroaktiv och genom att den träffade också fall där någon skatteflyktsavsikt inte förelåg. En ytterligare nackdel med specialbestämmelser var – menade expertgruppen – att de kunde sägas mista sin aktualitet redan i och med att de infördes.

Expertgruppen åberopade till stöd för en allmän skatteflyktsklausul i första hand den allmänpreventiva effekten. Skattskyldiga, som planerade skatteflyktsåtgärder, kunde – framhölls det – inte räkna med framgång så snart de valde en metod som rent formellt överensstämde med de materiella rättsreglerna.

Expertgruppen utformade ett förslag till generalklausul omfattande så gott som samtliga skatter och avgifter. Klausulen innebar att vid bestämmande av skatt eller taxering avtal eller annan rättshandling skulle bedömas efter sin

verkliga innebörd och sina ekonomiska verkningar. En förutsättning för tillämpning av klausulen var att en eller flera rättshandlingar i vilka den skattskyldige – direkt eller indirekt – medverkat berett honom en förmån i skattehänseende. Vidare krävdes att denna förmån på sannolika grunder utgjorde den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen och att förmånen stod i strid med lagstiftningens anda och mening.

Om med tillämpning av dessa bestämmelser skatteflykt ansågs föreligga, skulle skatten eller taxeringen bestämmas med bortseende från rättshandlingen eller – om en sådan beräkningsgrund inte kunde tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat – till ett skäligt belopp.

Expertgruppens förslag remissbehandlades. På grundval av den vid remissbehandlingen framförda kritiken har en arbetsgrupp inom budgetdepartementet i betänkandet (Ds B 1978: 6) Lag mot skatteflykt förordat vissa ändringar i expertgruppens förslag.

Förslaget

Propositionen bygger – med vissa modifikationer – på det inom departementet omarbetade förslaget, som även det remissbehandlats. Den i propositionen föreslagna klausulens tillämpningsområde har begränsats till inkomst- och förmögenhetsbeskattningen och till vissa särskilda skatter, som kan sägas utgöra komplement till inkomstbeskattningen, nämligen utskiftningskatten och ersättningskatten.

Klausulen inleds med en föreskrift om att rättshandling som skattskyldig företagit inte skall ligga till grund för taxeringen, om rättshandlingen utgör led i ett förfarande som innebär att skattebestämmelse kringgås. Detta innebär att klausulen inte blir tillämplig på andra skentransaktioner än skatteflyktsförfaranden eller på avtal som döljer faktiska rättsverkningar. Avtal som är civilrättsligt ogiltiga men som efterlevs av parterna faller också utanför tillämpningsområdet.

För att ett förfarande skall anses innebära att en skattebestämmelse kringgås skall två förutsättningar vara uppfyllda. För det första skall ett annat förfarande på vilket bestämmelsen i fråga är tillämplig framstå som närmast till hands liggande med hänsyn till det ekonomiska resultat som – bortsett från beskattningen – har uppnåtts med det valda förfarandet. För det andra skall en taxering på grundval av förfarandet klart strida mot grunderna för den bestämmelse som kringgåtts eller för de bestämmelser som skulle komma i fråga om det av den skattskyldige valda förfarandet lades till grund för taxeringen.

Som ytterligare villkor för tillämpningen av klausulen gäller att förfarandet för den skattskyldige medför en inte oväsentlig skatteförmån och att denna förmån kan antas ha utgjort det avgörande skälet för valet av förfarande.

Med rättshandling som har företagits av den skattskyldige skall likställas rättshandling som företagits av juridisk person vars inkomst helt eller delvis

beskattas hos den skattskyldige.

Om en skattskyldig på förhand vill få klarhet i om ett visst förfarande omfattas av skatteflyktsklausulen eller inte skall han ha möjlighet att erhålla förhandsbesked.

Förslaget innebär också att frågor som gäller tillämpning av klausulen skall prövas i första instans av länsrätt och att anstånd alltid skall kunna medges med inbetalning av skatt som påförts med stöd av klausulen.

Lagstiftningen skall vara tidsbegränsad och gälla i fråga om rättshandlingar som företas under åren 1981–1985. Den skall mot slutet av femårsperioden utvärderas från rättssäkerhetssynpunkt och därvid kunna omprövas på nytt.

Rättsfall och erfarenheter av lagens tillämpning skall fortlöpande inrapporteras till justitiekanslern, och denne skall erhålla regeringens uppdrag att inkomma med eget yttrande rörande lagstiftningen och dess tillämpning.

I anslutning till propositionen har väckts två motioner, 1980/81: 58 av Joakim Ollén (m) och 1980/81: 59 av Lars Werner m. fl. (vpk). Under den allmänna motionstiden vid 1979/80 års riksmöte väcktes tre motioner som utskottet också behandlar i detta sammanhang, nämligen 1979/80: 1590 av Olof Palme m. fl. (s) om förslag till lag mot skatteflykt, 1979/80: 1865 av Lars Werner m. fl. (vpk), även den avseende en allmän skatteflyktsklausul och 1979/80: 794 av Lars Ulander m.fl. (s) om åtgärder mot skattefusk.

Behovet av en skatteflyktsklausul m. m.

Medborgarrättsrörelsen (MRR), en organisation som arbetar för att öka medborgarnas direkta inflytande i samhället och för att förstärka deras fri- och rättigheter, har i skrivelse till utskottet framhållit att generalklausulen enligt MRR:s mening inte bör antas av riksdagen. MRR anser att ett samhälle som vill kallas ett rättssamhälle inte – som föreslås i propositionen – kan behandla en och samma rättshandling helt olika, beroende på om den kommer under en vanlig domstols bedömning eller prövas av skattedomstolarna. MRR anser att den i propositionen föreslagna skatteklausulen, om den antas, måste kompletteras med bestämmelser om de civilrättsliga konsekvenserna av att skattemyndigheterna vid taxering inte skall beakta vad som verkligen inträffat.

Möjligheten att erhålla förhandsbesked synes MRR inte kunna vara till större hjälp, då ett sådant besked inte kan ge svar på frågor hur de civilrättsliga följdverkningarna av en rättshandling skall anpassas till de avgöranden som träffas vid taxering.

Det torde vara en allmän erfarenhet att skatteundandragande i olika former – trots att Sverige kommit att få en ganska omfattande speciallagstiftning mot skatteflykt – under senare år tilltagit och numera utgör ett allvarligt samhällsproblem. De belopp som härigenom undandras det

allmänna är betydande både i absoluta tal och sedda i relation till de samlade skatteintäkterna.

Ett av skattelagstiftningens viktigaste syften måste vara att ge en, så långt det är möjligt, rättvis fördelning av den samlade skattebördan. I den mån en skattskyldig genom olika åtgärder undandrar sig sin andel av skattebördan innebär det automatiskt en ökad belastning för andra.

Skatteutskottet har vid upprepade tillfällen behandlat frågor om skattefusk och skatteflykt och därvid alltid starkt understrukt angelägenheten av att samhället med kraft ingriper mot alla former av skatteundandragande.

Enligt utskottets mening visar erfarenheterna att den metod som hittills tillämpats för att söka komma till rätta med skatteflykt – nämligen lagstiftning genom punktvisa ingripanden – inte ensam är tillfyllest för att tillgodose detta syfte. Som departementschefen framhåller i propositionen torde just ambitionen att ge skattereglerna ett så exakt innehåll som möjligt utgöra en del av orsaken till själva skatteflyktsproblematiken. I den mån nya former av skatteflykt framkommer måste nya speciella skatteflyktsregler tillskapas, och all sannolikhet talar för att lagstiftaren aldrig kommer att kunna förutse och reglera alla tänkbara skatteflyktsituationer.

Mot denna bakgrund och då en generalklausul genom framför allt sin allmänpreventiva effekt kan förväntas motverka skatteflykt anser utskottet – i likhet med en betydande majoritet av de remissinstanser som yttrat sig i frågan – att det finns skäl att, som ett komplement till speciallagstiftningen på området, nu införa en generalklausul i skattelagstiftningen. För en sådan åtgärd talar såväl rättviseskäl som hänsynen till de lojala skattebetalarna.

Beräffande de av MRR uttalade farhågorna för att generalklausulen kan få negativa effekter från rättssäkerhetssynpunkt vill utskottet erinra om att svensk skattelagstiftning redan i dag arbetar med generalklausuler i den meningen att skentransaktioner underkänns och att avtal och andra rättshandlingar i praxis bedöms efter sitt verkliga innehåll. Syftet med generalklausulen är i första hand att åstadkomma en rättvis beskattning, inte ett hårdare beskattningsresultat än det som skulle blivit följden av ett " normalt " handlande, dvs. ett handlande som inte inneburit skatteflykt. Som MRR framhåller kan de rättshandlingar som företagits givetvis ha lett till civilrättsligt bindande förpliktelser för den skattskyldige. Av 3 § i förslaget till lag om skatteflykt framgår att, om en taxering i enlighet med klausulen skulle leda till oskäligt resultat, jämkning bör ske och taxeringen bestämmas till ett skäligt belopp. Sådan jämkning bör enligt propositionen kunna göras framför allt i sådana fall då den skattskyldige själv, direkt eller indirekt, kan sägas ha blivit dubbelt beskattad.

Som departementschefen framhåller torde medkontrahenternas skatteförhållanden i regel inte omedelbart påverkas av den skattskyldiges egen taxering. Även här kan emellertid – menar han – tänkas fall där ett hänsynstagande till det sammanlagda skatteresultatet framstår som skäligt, och då bör också jämkning ske.

Lagstiftningens tillämpningsområde

Av utskottets tidigare redogörelse framgår att expertgruppens förslag till allmän skatteflyktsklausul omfattade så gott som samtliga direkta skatter och sociala avgifter, medan tillämpningsområdet enligt propositionen begränsats till inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt de särskilda skatter som kan sägas utgöra komplement till inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, nämligen utskiftningsskatten och ersättningsskatten. Expertgruppens förslag omfattade också skenrättshandlingar, dvs. avtal som företas för skens skull och således utan att parterna har för avsikt att fullfölja dem, avtal som döljer faktiska rättsverkningar och civilrättsligt ogiltiga avtal som efterlevs av parterna, medan generalklausulen enligt propositionen uteslutande avser de egentliga kringgåendefallen, dvs. de fall då en skattskyldig, i avsikt att uppnå ett visst ekonomiskt resultat, uteslutande av skatteskal väljer ett förfarande som från kommersiella och andra liknande synpunkter framstår som en onödig omväg. Det bör understrykas att endast den omständigheten att ett förfarande är inriktat på att uppnå en skatteförmån inte gör klausulen tillämplig. Förfarandet måste också med hänsyn till det ekonomiska resultat som uppnåtts framstå som en omväg.

Yrkandet i vpk-motionen 1980/81: 59 innebär att tillämpningsområdet i enlighet med expertgruppens förslag utvidgas till att avse så gott som samtliga skatter och avgifter och att klausulen blir tillämplig också på bl. a. skenrättshandlingar och avtal med en annan innebörd än som framgår av deras rubricering. Motionärerna anser det viktigt att förfaranden som vid en tillämpning av generalklausulen inte anses kunna godtas vid den direkta beskattningen inte heller godkänns vid den indirekta beskattningen. De anser det också obefogat att begränsa tillämpningen till de egentliga kringgåendefallen och menar att klausulen med en sådan utformning kommer att kunna tillämpas endast undantagsvis.

En av anledningarna till att tillämpningsområdet i propositionen ansetts böra begränsas till i huvudsak inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt utskiftnings- och ersättningsskatterna är att det beträffande flertalet andra skatter och avgifter saknas möjlighet att få bindande förhandsbesked. Ett annat skäl har varit svårigheterna att på dessa skatter och avgifter föra över en klausul som är avpassad för den direkta inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.

De vanligast förekommande fallen av skatteflykt torde f. n. otvivelaktigt gälla inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Behovet av ingripanden är därför störst i fråga om dessa skatter. Även om det inbördes sambandet mellan olika skatter och avgifter i och för sig kunde motivera en utvidgning av klausulens tillämpningsområde torde det, som departementschefen framhållit, inte vara möjligt att utan mer ingående utredning införa en rätt till förhandsbesked på hela skatte- och avgiftsområdet. Eftersom rätten till förhandsbesked enligt utskottets mening måste anses utgöra ett från

rättssäkerhetssynpunkt betydelsefullt för att inte säga nödvändigt komplement till en ny lagstiftning av den art som föreslås i propositionen är utskottet inte berett att – innan praktiska erfarenheter vunnits av klausulens tillämpning – förorda att klausulen utvidgas till att avse andra skatter än dem som föreslås i propositionen. Utskottet vill erinra om att klausulen skall gälla i fråga om taxering till skatt. Genom anknytningen till taxeringen blir det möjligt att i förekommande fall ändra avgifter – exempelvis egenavgifter – som bestäms på grundval av taxeringen, om denna höjs med tillämpning av klausulen.

Utskottet anser inte heller att det finns skäl att utvidga tillämpningsområdet utöver de rena kringgåendefallen. Skenrättshandlingar underkänns redan nu av skattedomstolarna, och avtal som döljer faktiska rättsverkningar bedöms efter sin verkliga innebörd. Civilrättsligt ogiltiga avtal bör enligt utskottets mening inte omfattas av en generalklausul mot skatteflykt.

Med det anförda avstyrker utskottet bifall till motion 1980/81: 59 i nu behandlade delar.

Förutsättningar för tillämpning av klausulen

Enligt expertgruppens förslag till skatteflykt krävdes för tillämpning av skatteflyktsklausulen att en eller flera rättshandlingar vari den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat berett honom en "skatteförmån". Det skulle vidare "på grund av omständigheterna" vara "sannolikt" att denna förmån utgjorde hans "huvudsakliga fördel av rättshandlingen". Förmånen skulle dessutom stå "i strid med lagstiftningens anda och mening";

I propositionen har expertgruppens förslag så till vida modifierats att "skatteförmån" ändrats till "icke oväsentlig skatteförmån" och uttrycket "huvudsakliga fördel av rättshandlingen" bytts ut mot "det avgörande skälet för förfarandet". Som villkor gäller härutöver att det av den skattskyldige valda förfarandet framstår som en omväg i jämförelse med ett annat närmast till hands liggande förfarande och att en taxering på grundval av förstnämnda förfarande "klart skulle strida mot grunderna" för den bestämmelse som den skattskyldige kringgått eller för de bestämmelser som skulle komma i fråga om den skattskyldiges förfarande lades till grund för beskattningen.

Skatteutskottets socialdemokrater har med anledning av s-motionen 1979/80: 1590 yrkat att de nu angivna förutsättningarna för tillämpning av skatteflyktsklausulen lagfästs och utformas i enlighet med expertgruppens förslag med den ändringen att de som förutsättning för klausulens tillämplighet godtar att rättshandlingen för den skattskyldige skall ha medfört en icke oväsentlig skatteförmån. Yrkandet i vpk-motionen 1980/81:59 innebär att expertgruppens förslag i motsvarande delar genomförs utan ändring.

En allmän skatteflyktsklausul utgör som tidigare nämnts en nyhet i svensk skattelagstiftning. Det är enligt utskottets mening därför angeläget att gå fram med försiktighet när det gäller att reglera omfattningen av den nya

lagstiftningen och förutsättningarna för dess tillämpning.

En alltför allmän utformning av skatteflyktsklausulen kan uppenbarligen innebära en risk för att rättssäkerhetskrav äventyras. Tillämpningsområdet får å andra sidan inte göras så snävt att rimliga effektivitetskrav åsidosätts.

Såvitt utskottet kan bedöma innebär förslaget i propositionen en rimlig avvägning mellan dessa båda intressen. Enligt utskottets mening föreligger inte några mer avgörande skillnader mellan förslaget i s-motionen och det i propositionen. I båda fallen förutsätts i princip att den skattskyldige genom ett visst förfarande uppnått ett beskattningsresultat som är förmånligare än vad som är normalt i jämförliga situationer. Att skatteförmånen i det ena fallet skall ha utgjort den skattskyldiges huvudsakliga fördel av och i det andra fallet det avgörande skälet för detta förfarande kan inte heller sägas innebära någon påtaglig skillnad.

Prövningen av lagstiftningens intentioner skall enligt förslaget i s-motionen, som i denna del överensstämmer med expertgruppens, ske med utgångspunkt i lagstiftningens anda och mening men enligt propositionen med ledning av de bestämmelser som kringgåts eller de bestämmelser som är tillämpliga på det av den skattskyldige valda förfarandet.

Vid remissbehandlingen av expertgruppens förslag riktades från flera håll kritik mot uttrycket "lagstiftningens anda och mening", bl. a. med hänvisning till att de besvärliga tolkningsproblem som klausulen med en sådan utformning kunde ge upphov till, innebar risk för fiskala aktioner som byggde på en felaktig uppfattning om en bestämmelses innebörd. I sammanhanget pekades också på att det fanns olika slag av förarbeten, skilda lagtolkningsmetoder och uttalanden och att det var förenat med stora svårigheter att rent praktiskt kombinera och sammanställa skilda typer av förarbeten till en enhetlig "vilja och mening".

En allmän skatteflyktsklausul måste – som utskottet tidigare framhållit – konstrueras så att inte rättssäkerhetsintresset äventyras. Den utformning klausulen erhållit i propositionen tillgodoser enligt utskottets mening detta syfte bättre än expertgruppens förslag. Skattedomstolarnas prövning av frågan huruvida skattebestämmelse kringgåts skall enligt propositionen kunna avse inte bara grunderna för den regel som kringgåts utan också syftet med den eller de bestämmelser som den skattskyldige faktiskt utnyttjat. Detta ger såvitt utskottet kan bedöma skattedomstolarna rimliga möjligheter att ingripa mot olika skatteflyktsförfaranden. Även en prövning av en rättshandlings förenlighet med "lagstiftningens anda och mening" torde för övrigt i flertalet fall komma att begränsas till att avse grunderna för och syftet med den kringgånga och den faktiskt utnyttjade regeln.

Med det anförda anser utskottet sig böra godta att förutsättningarna för klausulens tillämpning utformas i enlighet med propositionens förslag. Utskottet vill i sammanhanget ånyo erinra om att lagstiftningen om generalklausul är tidsbegränsad och att den skall utvärderas från rättssäker-

hetssynpunkt. Som departementschefen framhåller kan det komma att finnas anledning att mot bakgrund av rättsutvecklingen på skatteflyktsområdet pröva klausulens tillämpningsområde när erfarenheter har vunnits av den praktiska tillämpningen.

Processuella frågor, ikraftträdande m.m.

I vpk-motionen 1980/81: 59 har framställts yrkanden som innebär väsentliga utvidgningar av skatteflyktsklausulsreglerna inte bara i förhållande till propositionen utan också jämfört med expertgruppens förslag. Motionärerna framhåller bl. a. att det inte finns skäl att medge anstånd med inbetalning av skatt enbart därför att skatten påförts med stöd av skatteflyktsklausulen. De anser inte heller att det finns anledning att göra lagstiftningen tidsbegränsad eller att i mål om klausulens tillämpning bryta den normala instansordningen. Även skatteflyktsmålen bör således enligt motionärerna prövas av taxeringsnämnd som första instans.

Frågor av nu angiven art bör enligt utskottets mening prövas i samband med den aviserade utvärderingen av skatteflyktsklausulen.

I avvaktan på en sådan utvärdering bör lagstiftningen vara tidsbegränsad. Utskottet avstyrker följaktligen bifall till motion 1980/81: 59 även i nu angivna delar. Inte heller i övrigt bör motionen föranleda någon riksdagens åtgärd.

Skatteflyktsklausulen öppnar möjlighet att vid taxeringen underkänna i och för sig riktiga rättshandlingar, om de ingår i ett förfarande som innebär kringgående av skattebestämmelse.

I propositionen föreslås ett tillägg i taxeringslagen. Tillägget (114 a §) innebär att en eftertaxeringsmöjlighet öppnas i samband med sådan rättelse av taxering som påkallas av lagen om skatteflykt.

Denna möjlighet till eftertaxering i generalklausulsfallen har föranlett kritik från Sveriges industriförbund och Stockholms handelskammare. Organisationerna framhåller i en gemensam skrivelse till utskottet att ett visst förfarande genom den föreslagna ordningen kommer att kunna angripas även sedan klausulen varit tillämplig några år, och detta trots att beskattningsmyndigheterna vid den ordinarie taxeringen fått alla uppgifter korrekt redovisade i deklarationen.

Prövningen av skatteflyktsklausulen skall enligt förslaget i första hand ankomma på länsrätt. Med hänsyn härtill och då ett skatteflyktsförfarande i många fall kan omfatta transaktioner under flera år torde i många fall alla omständigheter av betydelse för åsättande av en riktig taxering inte vara kända vid det ordinarie taxeringstillfället. Detta torde vara det avgörande skälet för att en särskild eftertaxeringsmöjlighet ansetts erforderlig för sådana fall där taxering åsatts med stöd av klausulen.

Som framhållits av lagrådet vid dess behandling av propositionen torde

skatteflyktsklausulens praktiska betydelse komma att avsevärt försvagas om utrymmet för dess tillämpning vid eftertaxering blir alltför begränsat. Utskottet vill erinra om att det förhållandet att eftertaxering påförs med stöd av klausulen inte innebär att skattetillägg skall påföras. Härför krävs enligt vanliga regler att den skattskyldige lämnat oriktig information till skattemyndigheterna enligt de regler som gäller för skattetillägg och att någon av eftergiftsgrunderna inte kan åberopas.

Utskottet anser sig med det anförda böra godta propositionens förslag om eftertaxering i skatteklausulfallen.

Organisationerna tar också upp frågan om möjligheterna att med bindande verkan i skattehänseende låta en transaktion gå åter i de fall skatteflyktsklausulen visar sig tillämplig på ett visst förfarande. De begär utredning och förslag i frågan till nästa höst.

Ett av de viktigaste syftena med skatteflyktsklausulen är enligt utskottets mening dess allmänpreventiva funktion. En rätt till återgång av skatteflyktstransaktioner på vilka klausulen är tillämplig kommer med stor sannolikhet att eliminera den effekten och öppna möjligheter till spekulation. Någon sådan rätt bör därför, i avvaktan på att närmare erfarenheter vunnits av klausulen, inte införas.

De övriga frågor som tagits upp i organisationernas skrivelse avser förhandsbesked och ersättning för rättegångskostnader i mål rörande skatteklausulen. Utskottet förutsätter att dessa och övriga av organisationerna behandlade frågor kommer att aktualiseras vid den kommande utvärderingen av den nya lagstiftningen och anser därför att skrivelsen inte heller i dessa delar bör föranleda någon åtgärd. Förhandsbeskeden bör, som organisationerna påpekar, handläggas snabbt. Enligt utskottets mening är det med hänsyn till värdet för de skattskyldiga av att kunna följa utvecklingen av praxis på skatteflyktsområdet också angeläget att man, så långt det är möjligt, ger offentlighet åt principfrågor i ärenden avseende skatteklausulen.

Skatteflykt med internationell anknytning

I s-motionen 1979/80: 1590 framhåller motionärerna att möjligheterna att komma till rätta med internationell skatteflykt, även med den i propositionen föreslagna skatteflyktsklausulen, kommer att vara otillräckliga. Detta sammanhänger – menar de – med kontrollproblem och med svårigheterna att bedöma om betalningar till utlandet utgör avdragsgill omkostnad i förvärvskälla.

Socialdemokraterna i utskottet har med anledning av nämnda motion begärt ett tillägg till lagen om skatteflykt av innehåll att vissa särskilt uppräknade ersättningar från fysisk person eller fåmansföretag i Sverige till mottagare i ett lägskatteland skall anses avdragsgilla i förvärvskälla endast

om det visas att betalningen varit nödvändig av affärsrättsliga eller likartade skäl.

Ett förslag av i huvudsak nu angiven innebörd har nyligen lagts fram av brottsförebyggande rådet (BRÅ PM 1980: 3) som ett led i dess uppdrag att se över lagstiftningen mot organiserad och ekonomisk brottslighet. BRÅ:s förslag innebär också att man vid s. k. omfaktureringsaffärer med lägskatteländer slopar kravet på bevisad intressegemenskap mellan den i Sverige skattskyldige företagaren och det utländska mellanledet.

BRÅ:s förslag är f. n. föremål för remissbehandling. I avvaktan på resultatet av BRÅ:s utredning är utskottet inte berett bifalla s-ledamöternas lagstiftningsyrkande. Utskottet avstyrker också motion 1979/80: 1590 i motsvarande del.

Övriga yrkanden

Joakim Ollén (m) framhåller i motion 1980/81: 58 att skatteflyktsklausulen enligt hans mening bör kunna tillämpas till fördel inte bara för staten utan också för den enskilde och att således en skattskyldig i vissa situationer bör kunna begära att få en åtgärd bedömd, inte med utgångspunkt i ett faktiskt handlande utan med ledning av hur han bort handla för att uppnå det för honom gynnsammaste resultatet i skattehänseende. Motionären begär utredning av förutsättningarna för en sådan "omvänd" generalklausul.

En klausul med den av motionären angivna utformningen kommer enligt utskottets mening med nödvändighet att medföra oöverstigliga svårigheter i den praktiska tillämpningen och måste därför anses orealistisk. Utskottet avstyrker därför motionen.

Utskottet har slutligen att ta ställning till motion 1979/80: 794 av Lars Ulander m. fl. (s), vari motionärerna begär att regeringen skall vidta åtgärder som syftar till skärpt kontroll av vissa företagare. I motionen tas upp frågor som har samband med den s. k. grå arbetskraften.

Utskottet vill med anledning härav erinra om att ett betänkande (Ds Fi 1976: 4) med förslag till lagstiftning i syfte att förbättra kontroll och uppbörd av skatt och socialförsäkringsavgifter hos entreprenörer och andra uppdragstagare som utför arbete på annans arbetsplats f. n. är föremål för prövning inom budgetdepartementet. Proposition i ämnet kan enligt uppgift väntas bli förelagd riksdagen vid detta riksmöte.

Motionen bör enligt utskottets mening därför inte föranleda någon åtgärd, och utskottet avstyrker följaktligen bifall till den.

Mot de delar av propositionen som utskottet inte tagit upp till särskild behandling har utskottet inte funnit anledning till erinran.

Hemställan

Utskottet hemställer

1. *beträffande förslag till allmän skatteflyktsklausul*
att riksdagen avslår motion 1979/80: 1865.
2. *beträffande tillämpningsområdet*
att riksdagen bifaller proposition 1980/81: 17 och avslår motion 1980/81: 59 i motsvarande del.
3. *beträffande utformningen*
att riksdagen bifaller propositionen och avslår motionerna 1979/80: 1590 och 1980/81: 59, båda i motsvarande del.
4. *beträffande skatteflykt med internationell anknytning*
att riksdagen avslår motion 1979/80: 1590 i motsvarande del.
5. *beträffande en omvänd generalklausul*
att riksdagen avslår motion 1980/81: 58.
6. *beträffande åtgärder mot skattefusk*
att riksdagen avslår motion 1979/80: 794.
7. *beträffande författningsförslagen*
att riksdagen antar de i propositionen framlagda förslagen till
 - a. lag mot skatteflykt,
 - b. lag om ändring i förordningen (1951: 442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor,
 - c. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623),
 - d. lag om ändring i uppbördslagen (1953: 272).

Stockholm den 18 november 1980

På skatteutskottets vägnar

ERIK WÄRNBERG

Närvarande: Erik Wörnberg (s), Knut Wachtmeister (m), Stig Josefson (c), Rune Ångström (fp), förste vice talmannen Ingegerd Troedsson (m), Olle Westberg i Hofors (s), Tage Sundkvist (c), Bo Lundgren (m), Curt Boström (s), Bo Forslund (s), Wilhelm Gustafsson (fp), Egon Jacobsson (s), Anita Johansson (s), Bo Södersten (s) och Kerstin Andersson i Hjärtum (c)*.

*Ej närvarande vid betänkandets justering.

Reservationer

Erik Wörnberg, Olle Westberg i Hofors, Curt Boström, Bo Forslund, Egon Jacobsson, Anita Johansson och Bo Södersten (alla s) har till betänkandet fogat tre reservationer.

1. Utformningen (mom. 3)

Reservanterna anser

dels att det avsnitt av utskottets yttrande som börjar på s. 16 med "En allmän" och slutar på s. 18 med "praktiska tillämpningen" bort ha följande lydelse:

En allmän skatteflyktsklausul måste enligt utskottets mening utformas så att elementära rättssäkerhetskrav inte träds för när. Skall å andra sidan en sådan klausul kunna tillgodose någorlunda rimliga effektivitetskrav måste det, såvitt utskottet kan bedöma, vara olämpligt att ge bestämmelserna en alltför snäv avfattning och ett alltför exakt innehåll. Med en sådan utformning av reglerna minskar man nämligen skattedomstolarnas möjligheter till analog lagtillämpning.

Som departementschefen framhåller i propositionen torde just ambitionen att ge skattereglerna ett så exakt innehåll som möjligt utgöra en av orsakerna till skatteflyktsproblematiken. I den mån nya former av skatteflykt framkommer, måste nya speciella skatteflyktsregler tillskapas, och all sannolikhet talar för att lagstiftaren aldrig kommer att kunna förutse och reglera alla tänkbara skatteflyktsituationer.

Utskottet är väl medvetet om svarigheterna att utforma en klausul som tillgodoser rimliga effektivitetskrav utan att äventyra rättssäkerheten. Enligt utskottets mening har man emellertid i propositionen valt en utformning som i hög grad kommer att begränsa lagstiftningens effektivitet och de med klausulen avsedda effekterna.

Mot propositionens förslag till generalklausul kan enligt utskottets mening riktas samma kritik som mot speciallagstiftningen mot skatteflykt. Propositionen innebär nämligen att ett förfarande skall kunna underkännas endast under den uttryckliga förutsättningen att en skattebestämmelse kringgås. Härutöver skall vissa – enligt utskottets mening alltför snävt utformade – rekvisit vara uppfyllda. Med en sådan lagstiftningsteknik är risken uppenbarligen betydande för att även skatteflyktsklausulen – liksom speciallagstiftningen på området – kommer att kunna kringgås. I vart fall torde skattedomstolarnas möjligheter att med tillämpning av klausulen bekämpa skatteflykt bli mycket begränsade, vilket f.ö. bestyrks av ett försök att tillämpa klausulen på olika, i dag kända skatteflyktsituationer.

Det förslag som utformats av en expertgrupp inom företagsskatteberedningen och som – om man bortser från tillämpningsområdet – i princip överensstämmer med det förslag som ställts av socialdemokraterna i utskottet är, såvitt utskottet kan bedöma, från allmänpreventiv synpunkt förenat med uppenbara fördelar, främst därigenom att det genom en generellare utformning ger skattedomstolarna större möjligheter att ingripa mot klara fall av kringgående utan att för den skull göra avkall på rättssäkerheten. Utskottet anser sig därför och mot bakgrund av att förhandsbesked skall kunna ges i frågor som avser tillämpningen av

klausulen böra förorda att denna utformas i enlighet med sistnämnda förslag.

Utskottet vill i sammanhanget också erinra om att lagstiftningen om generalklausul skall utvärderas. Som departementschefen framhåller i propositionen kan det komma att finnas anledning att mot bakgrund av rättsutvecklingen på skatteflyktsområdet pröva behovet av en utvidgning av klausulens tillämpningsområde.

I det följande kommer utskottet något att kommentera förutsättningarna för tillämpningen av klausulen enligt utskottets förslag.

I första hand krävs att den skattskyldige varit aktiv för att uppnå en skatteförmån. Han skall ha ingått en eller flera avtal eller ha företagit en eller flera rättshandlingar. Dessa skall ensamma eller tillsammans med en eller flera andra rättshandlingar i vilka han direkt eller indirekt medverkat ha berett honom en icke oväsentlig förmån i skattehänseende. Det måste föreligga ett orsakssammanhang mellan det av den skattskyldige valda förfarandet och skatteförmånen. Ett rent faktiskt orsakssammanhang är här tillräckligt, dvs. att beskattningsresultatet skulle ha blivit ett annat och mindre förmånligt om rättshandlingen inte företagits utan den skattskyldige i stället agerat på det sätt som lagstiftaren förutsatt. Förmånen skall dessutom på sannolika grunder utgöra den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen. Detta innebär att transaktioner som även med bortseende från skattesynpunkterna är välmotiverade från företagsekonomiska eller privatekonomiska synpunkter faller utanför tillämpningen. Att sådana transaktioner är fördelaktiga även i skattehänseende medför givetvis inte utan vidare att de skall anses ha tillkommit i skatteflyktssyfte. Om däremot den huvudsakliga fördelen är en skatteförmån och om det förfarande varigenom denna förmån uppnåtts framstår som konstlat och – bortsett från skatteeffekten – som meningslöst skall klausulen kunna tillämpas.

Med "icke oväsentlig skatteförmån" skall enligt utskottet förstås en förmån av någorlunda betydelse, vilket f. ö. torde framgå redan av den omständigheten att förmånen skall vara den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen.

Slutligen bör som villkor för klausulens tillämpning krävas att skatteförmånen står i strid med lagstiftningens grunder. Denna förutsättning skall enligt utskottets mening anses vara uppfylld om det förmånliga skatteresultatet uppnåtts genom ett förfarande som står i strid antingen med uttryckliga uttalanden av de lagstiftande instanserna eller med uppläggnings- och utformningen av ett visst, i det enskilda fallet aktuellt avsnitt av skattelagstiftningen. I de fall en skatteförmån inte varit avsedd av lagstiftaren utan tvärtom kan anses strida mot vad denne förutsatt eller menat kan enligt utskottets uppfattning några befogade invändningar mot att skatteförmånen vägras inte resas.

Enligt vanliga principer för bevisbördans fördelning bör det ankomma på skattemyndigheterna att göra sannolikt att en rättshandling har sådan

innebörd att den faller under skatteflyktsklausulen. Om myndigheterna förebringar sådan sannolikhetsbevisning, ankommer det sedan på den skattskyldige att försöka göra sannolikt att förutsättningarna för tillämpning av klausulen inte är uppfyllda, exempelvis genom att visa att transaktionen varit berättigad av företagsekonomiska eller andra skäl.

Med det anförda tillstyrker utskottet bifall till det av utskottets socialdemokrater under utskottsbehandlingen framställda lagstiftningsyrkandet.

dels att utskottet under mom. 3 bort hemställa

att riksdagen med anledning av propositionen och motion 1979/80: 1590 i motsvarande del samt med avslag på motion 1980/81: 59 i motsvarande del bifaller det av utskottets socialdemokrater framställda lagstiftningsyrkandet i denna del.

2. Skatteflykt med internationell anknytning (mom. 4)

Reservanterna anser

dels att det avsnitt av utskottets yttrande på s. 20 som börjar med "BRÅ:s förslag" och slutar med "motsvarande del" bort ha följande lydelse:

Grövre former av internationella skatteundandraganden går mera sällan ut på att inom ramen för gällande rätt företa transaktioner som minskar det svenska beskattningsunderlaget. Man sätter i stället de materiella reglerna ur spel genom att undanhålla den information som behövs för att reglerna skall kunna tillämpas. De bristande möjligheterna att hos en utländsk motpart kontrollera de uppgifter som lämnas till de svenska skattemyndigheterna utnyttjas systematiskt för att försvåra eller omöjliggöra en riktig taxering. I synnerhet gäller detta när transaktionerna företas med en motpart som är hemmahörande i ett land som inte vill medverka till ett informationsutbyte med de svenska skattemyndigheterna.

Enligt utskottets mening utgör speciallagstiftning mot internationell skatteflykt ett nödvändigt komplement till en allmän skatteflyktsklausul. Den av BRÅ föreslagna lagstiftningen bör kunna utgöra ett verksamt medel mot skatteflykt med internationell anknytning.

BRÅ:s förslag har nyligen publicerats och är f.n. föremål för remissbehandling. Enligt utskottets mening är det med hänsyn till den omfattning som den internationella skatteflykten kommit att få angeläget att myndigheterna får möjlighet att så snabbt som möjligt ingripa mot sådan skatteflykt.

Utskottet anser sig därför böra förordna att riksdagen, i avvaktan på det slutliga resultatet av BRÅ:s utredningsuppdrag, antar provisoriska regler i syfte att förhindra internationell skatteflykt. Dessa kan utformas i enlighet med det av utskottets socialdemokrater under utskottsbehandlingen framställda yrkandet. Även de övriga förslag som förts fram i motionen bör enligt utskottets mening effektiviseras så snabbt som möjligt. Utskottet förutsätter att proposition i dessa frågor snarast föreläggs riksdagen.

dels att utskottet under mom. 4 bort hemställa

att riksdagen med anledning av motion 1979/80: 1590

- a) antar det av utskottets socialdemokrater under utskottsbehandlingen framställda lagstiftningsyrkandet avseende internationell skatteflykt,
- b) hos regeringen begär förslag till ytterligare lagstiftningsåtgärder mot internationell skatteflykt i enlighet med i motionen angivna riktlinjer.

3. Åtgärder mot skattefusk (mom. 6)

Reservanterna anser

dels att det avsnitt av utskottets yttrande på s. 20 som börjar med "Utskottet vill" och slutar med "till den" bort ha följande lydelse:

En arbetsgrupp inom budgetdepartementet lade redan för fyra och ett halvt år sedan fram en promemoria med förslag om ansvar för skatt vid entreprenad (DsFi 1976: 4). Syftet med den föreslagna lagstiftningen var att förbättra kontroll och uppbörd av skatt och socialförsäkringsavgifter för s. k. grå arbetskraft.

Utskottet, som anser de av motionärerna framförda synpunkterna värda beaktande, finner det anmärkningsvärt att regeringen inte ansett det nödvändigt att framlägga förslag till lagstiftning i syfte att stävja missbruk av den art som påtalas i motion 1979/80: 1000.

Med hänsyn härtill tillstyrker utskottet bifall till motion 1979/80: 794.

dels att utskottet under mom. 6 bort hemställa

att riksdagen med bifall till motion 1979/80: 794 hos regeringen begär åtgärder i syfte att skärpa kontrollen vid utfärdande av B-skattesedlar.

4. Författningsförslagen (mom. 7)

Reservanterna anser med återopande av reservationerna 1 och 2 att utskottet under mom. 7 bort hemställa

att riksdagen antar de i propositionen framlagda lagförslagen med de ändringar och tillägg att 1 - 3 §§ lagen mot skatteflykt erhåller följande lydelse och att lagen tillförs en 4 § av följande lydelse:

Utskottets förslag

Reservanternas förslag

1 §

Denna lag gäller i fråga om *taxering till* kommunal inkomstskatt.

Denna lag gäller i fråga om *kommunal inkomstskatt, statlig inkomst-*

Utskottets förslag

statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt och ersättningsskatt.

Reservanternas förslag

skatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt och ersättningsskatt.

2 §

Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, om rättshandlingen är led i ett förfarande som innebär att skattebestämmelse kringgås.

Ett förfarande skall anses innebära att skattebestämmelse kringgås om

1. förfarandet, med hänsyn till det ekonomiska resultat som – bortsett från beskattningen – har uppnåtts genom förfarandet, framstår som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet,

2. förfarandet medför en icke oväsentlig skatteförmån som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet och

3. en taxering på grundval av förfarandet klart skulle strida mot grunderna för bestämmelsen i fråga eller för de bestämmelser som skulle tillämpas om förfarandet lades till grund för taxeringen.

Företar skattskyldig rättshandling som, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken han direkt eller indirekt medverkar, bereder honom en inte oväsentlig skatteförmån i strid mot lagstiftningens grunder och är det på grund av omständigheterna samolikt att förmånen utgör hans huvudsakliga fördel av rättshandlingen, skall skatten eller taxeringen inte bestämmas på grundval av rättshandlingen.

3 §

Om 2 § tillämpas skall taxeringen ske som om den skattskyldige hade valt det närmast till hands liggande förfarande som avses i 2 § andra stycket 1. Om en sådan grund för taxeringen skulle leda till oskäligt resultat, skall taxeringen bestämmas till skäligt belopp.

Om 2 § tillämpas skall skatten eller taxeringen bestämmas på grundval av den närmast till hands liggande rättshandling som, bortsett från skatteförmånen, skulle ha givit samma ekonomiska resultat. Om ett sådant förfarande inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall skatten eller taxeringen bestämmas till skäligt belopp.

Utskottets förslag

Reservanternas förslag

4 §

*Har fysisk person eller fåmansföretag betalat ut ränta, royalty eller annan ersättning för unyttjande av patent, varumärke, mönster eller annan därmed jämförlig rättighet, eller ersättning för konsultuppdrag, marknadsföring, forskning eller liknande till mottagare i land där beloppen beskattas väsentligt lägre än i Sverige, medges avdrag såsom för omkostnad i förvärvskälla endast om det visas att betalning till mottagare i utlandet varit nödvändig av affärs-
mässiga eller likartade skäl.*

Beteckningen fåmansföretag har i denna lag samma innebörd som i kommunalskattelagen (1928:370).

