

Regeringens proposition

1982/83: 73

om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar m. m.;

beslutad den 25 november 1982.

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag av regeringsprotokoll ovan nämnda dag.

På regeringens vägnar

OLOF PALME

KJELL-OLOF FELDT

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att fåmansföretag och näringsidkare som är fysisk person skall åläggas att i självdeklaration lämna uppgifter om vissa slag av betalningar till utlandet. Vidare föreslås att beviskravet i vissa hänseenden sänks för skattemyndigheterna vid misstanke om inkomstöverföring mellan en svensk näringsidkare och person i utlandet genom oriktig prissättning c. d. Förslagen bygger på en av brottsförebyggande rådet lämnad promemoria, PM 1980: 3, Utlandsbeskattning I.

De nya reglerna avses bli tillämpliga första gången vid 1984 års taxering.

1 Förslag till

Lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)

Härigenom föreskrivs att i taxeringslagen (1956: 623)¹ skall införas en ny paragraf, 26 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

26 a §

Om ett fämansföretag eller en näringsidkare som är fysisk person gjort avdrag vid inkomstbeskattningen för något av följande slag av ersättningar vilka har tillgodoförts mottagare i utlandet, skall i självdeklarationen lämnas uppgift om ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land. Skyldigheten gäller ersättningar som avser

ränta, utom sådan som utgår därför att betalning inte erlagts i rätt tid,

royalty eller annan ersättning för upphovsrätt eller annan därmed jämförlig rättighet såsom rätt till patent, varumärke, mönster samt litterärt och konstnärligt verk.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången beträffande självdeklaration som skall avges till ledning för 1984 års taxering.

¹ Lagen omtryckt 1971: 399.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 773.

2 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom förskrivs att 43 § 1 mom. samt anvisningarna till 41 c § och punkt 1 av anvisningarna till 43 § kommunalskattelagen (1928: 370) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

43 §

1 mom.¹ *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 bli, 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, var till den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.*

1 mom. *Har näringsidkares inkomst blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall inkomsten beräknas till det belopp som den skulle ha uppgått till om sådana villkor inte förekommit, under förutsättning att*

a) *den som på grund av avtalsvillkoren tillförts inkomst inte skall beskattas för denna här i riket,*

b) *det finns sannolika skäl att anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan näringsidkaren och den med vilken avtalet träffats och*

c) *det inte av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.*

Anvisningar

till 41 c §²

För sådan ränta på vinstandelslån som icke är beroende av det låntagande företags utdelning eller vinst får företaget avdrag enligt bestämmelserna i 22, 25, 29, 36 och 39 §§.

Ränta vars storlek är beroende av företags utdelning eller vinst (rörlig ränta) anses som avdragsgill omkostnad för företaget i den förvärvskälla vari det lånade kapitalet har nedlagts, endast under förutsättning att

a) lånet har utbjudits till teckning på den allmänna marknaden, eller

b) ensamrätt eller företrädesrätt till teckning av lånet har lämnats någon som icke äger aktier eller andelar i det låntagande företaget och

b) ensamrätt eller företrädesrätt till teckning av lånet har lämnats någon som icke äger aktier eller andelar i det låntagande företaget och

¹ Senaste lydelse 1965: 573.

² Senaste lydelse 1977: 243.

Nuvarande lydelse

icke har sådan intressegemenskap med företaget som avses i 43 § 1 mom. eller 57 § 3 mom. första stycket samt – såvitt gäller fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom. – icke heller är företagsledare i företaget eller närstående till sådan företagsledare eller till aktie- eller andelsägare i företaget, eller

c) aktierna eller andelarna i det låntagande företaget är noterade på svensk börs eller föremål för liknande notering här i riket och företrädesrätt till teckning av lånet har lämnats aktie- eller andelsägarna i företaget i förhållande till deras innehav av aktier eller andelar.

I fall som avses i andra stycket c) skall det låntagande företaget dock som intäkt i den förvärvskälla vari det lånade kapitalet har nedlagts upptaga ett belopp motsvarande det sammanlagda värde som genom företrädesrätterna kan anses ha tillförts aktie- eller andelsägarna. Beloppet tages till beskattning vid taxeringen för det beskattningsår under vilket teckningen av lånet har avslutats.

På ansökan av låntagande företag får riksskatteverket under förutsättning att lånevillkoren med hänsyn till omständigheterna vid lånets upptagande får antagas ha bestämts på affärsmässig grund besluta att rörlig ränta skall anses som avdragsgill omkostnad för företaget utan hinder av att rätt till teckning av lånet har förbehållits person eller personer som äger aktier eller andelar i företaget. Mot beslut av riksskatteverket i fråga som här avses får talan ej föras.

Är det låntagande företaget sådant fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom., gäller – oberoende av bestämmelserna i andra och tredje styckena – att rörlig ränta, som utbetalas till aktie- eller andelsägare eller företagsledare i företaget eller dem närstående personer eller någon som på annan grund har intressegemenskap med företaget, icke är avdragsgill.

Uttrycken företagsledare och närstående personer har den innebörd som anges i 35 § 1 a mom.

till 43 §

1.³ I 1 mom. denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av inkomst ägt rum från här i riket skattskyldig näringsidkare till härstädes icke skattskyldig person. Bestämmelserna gälla bland annat när en näringsidkare direkt eller indirekt deltagar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital liksom när samma personer direkt eller indirekt deltaga i led-

1. I 1 mom. denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av inkomst har skett från en näringsidkare som är skattskyldig här i riket till en person som inte är skattskyldig här. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser skall ekonomisk intressegemenskap anses föreligga då en näringsidkare direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital

³ Senaste lydelse 1965: 573 och 1979: 612.

Föreslagen lydelse

icke har sådan intressegemenskap med företaget som avses i punkt 1 av anvisningarna till 43 § eller 57 § 3 mom. första stycket samt – såvitt gäller fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom. – icke heller är företagsledare i företaget eller närstående till sådan företagsledare eller till aktie- eller andelsägare i företaget, eller

Nuvarande lydelse

ningen eller övervakningen av de båda företagen eller äga del i dessa företags kapital.

Vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag måste särskild försiktighet iakttagas med hänsyn till de av affärsrättsliga skäl betingade omständigheter som kunna påverka prissättningen i sådana fall.

I 57 § 3 mom. *givas* bestämmelser för vissa fall av överflyttning av inkomst, där båda kontrahenterna varit här i riket skattskyldiga.

Föreslagen lydelse

eller då samma personer direkt eller indirekt *deltar* i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller *äger* del i dessa företags kapital.

I 57 § 3 mom. *ges* bestämmelser för vissa fall av överflyttning av inkomst, där båda kontrahenterna varit här i riket skattskyldiga.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången vid 1984 års taxering.

Äldre bestämmelser gäller dock fortfarande i fråga om inkomster som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1982-04-15

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Wikström, Friggebo, Dahlgren, Åsling, Söder, Johansson, Wirtén, Boo, Petri, Eliasson, Gustafsson, Elmstedt, Tillander, Ahrland, Molin

Föredragande: statsrådet Wirtén

Lagrådsremiss om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar m. m.

1 Inledning

Brottsförebyggande rådet (BRÅ) överlämnade till budgetdepartementet i augusti 1980 en promemoria, PM 1980: 3, Utlandsbeskattning I, utarbetad inom rådets organisation för översyn av lagstiftning mot organiserad och ekonomisk brottslighet. I promemorian föreslås ändringar i bl. a. kommunalskattelagen (1928:370), KL, och taxeringslagen (1956:623), TL, i syfte att underlätta för skattemyndigheterna att tillämpa de materiella beskattningsregler som vi har idag. Detta skall åstadkommas genom att ålägga den skattskyldige större krav på bevis om att vissa slag av utlandstransaktioner verkligen sker av affärsmässiga skäl och inte i skatteundandragande syfte. Vidare föreslås en förstärkt medverkansskyldighet för den skattskyldige vid utredning av transaktioner med utlandet. Slutligen innehåller promemorian ett förslag om att skärpa kraven för att bli frikallad från skatt i Sverige enligt den s. k. ettårsregeln. Lagrådsremissen tar upp de i promemorian lämnade förslagen med undantag av dels de ändringar som föreslås i ettårsregeln, dels förslaget om förstärkt medverkansskyldighet.

Till protokollet i detta ärende bör BRÅ:s promemoria fogas som *bilaga 1*.¹ Beträffande nuvarande svenska och utländska förhållanden samt rådets närmare överväganden hänvisas till promemorian. Promemorian har remissbehandlats. Till protokollet i detta ärende bör som *bilaga 2* fogas en förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av deras yttranden.

¹ Bilagan utesluten i propositionen.

2 Föredragandens överväganden

2.1 Allmänna utgångspunkter

Den svenska huvudlinjen för att komma till rätta med internationell skatteflykt är att försöka främja internationellt samarbete på detta område. Detta sker också bl. a. inom organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) samt genom bilaterala eller multilaterala internationella avtal, t. ex. handräckningsavtal och dubbelbeskattningsavtal. I ett längre perspektiv är detta enligt min uppfattning det bästa sättet att komma till rätta med internationell skatteflykt. Internationellt samarbete är emellertid i regel tidsödande och positiva resultat nås ofta endast på lång sikt. Vissa länder är dessutom, i varje fall f. n., inte intresserade av ett utvidgat samarbete på detta område. Jag tänker i första hand på sådana länder som har som politik att locka till sig utländskt kapital och dessutom omgärdar ekonomiska och finansiella transaktioner med en sträng sekretess även gentemot de egna skattemyndigheterna. Det är därför nödvändigt att överväga om man inte på svensk sida bör införa ensidiga regler som underlättar för de svenska skattemyndigheterna att komma till rätta med internationell skatteflykt.

2.2 Utvidgad uppgiftsskyldighet i fråga om vissa utlandstransaktioner

BRÅ föreslår att det i anvisningarna till 20 § KL skall införas en ny punkt. Förslaget kallas i promemorian "omvänd bevisbörda". Närmare bestämt innebär detta att vissa betalningar till utlandet inte skall vara avdragsgilla som omkostnad i förvärvskällan om mottagaren blir föremål för en förmånlig beskattning, såvida det inte kan visas att betalningen varit nödvändig av affärsmässiga eller därmed jämförliga skäl. De betalningar som avses är ränta, royalty eller annan ersättning för patent, varumärke, mönster eller annan därmed jämförlig rättighet, eller ersättning för konsultuppdrag, marknadsföring, hyra, forskning, know-how, mellanhandsuppdrag eller liknande.

Remissinstanserna har överlag framhållit att det är angeläget att lagstiftningsåtgärder vidtas mot internationell skatteflykt och att man hindrar eller försvårar transaktioner som företas för att otillbörligen undvika beskattning i Sverige. Sådan lagstiftning får dock inte utformas så att den allvarligt försvårar seriösa transaktioner eller så att kravet på rättssäkerhet eftersätts. Remissinstanserna har ansett att BRÅ:s förslag på flera punkter inte uppfyller dessa krav. Kritiken riktas främst mot två delar av förslaget. För det första har framhållits att det vore något fundamentalt nytt i svensk företagsbeskattning att låta skattemyndigheterna göra en bedömning av vad som varit nödvändigt av affärsmässiga skäl. I efterhand, med facit i hand, kan en sådan transaktion bli bedömd på ett helt annat sätt än då en näringsidkare står i begrepp att ingå avtalet i fråga. En så genomgripande

förändring kräver närmare överväganden. För det andra har framhållits svårigheterna med att ange vissa länder som länder med förmånlig beskattning. Om detta skall ske efter annan grund än en uppräknig av länderna i fråga, anser flera remissinstanser att rättssäkerheten sätts på spel. En skattskyldig måste på förhand veta om det kan bli nödvändigt att prestera mer kvalificerad bevisning än normalt för att ett avdrag skall medges.

För egen del vill jag framhålla följande. Det är ett för alla seriösa näringsidkare rimligt krav att skattelagstiftningen utformas så att man stoppar transaktioner med utlandet som sker för att otillbörligt undgå svensk skatt. Lagstiftningen måste emellertid utformas på ett sådant sätt att man inte onödigtvis hindrar den seriösa utrikeshandeln. Den avgränsning som BRÅ gör till vissa transaktioner som ofta tjänar som täckmantel i skatteflyktssammanhang är enligt min mening väl avvägd, då den undantar de allra flesta transaktioner som normalt görs av företag med utlandsaffärer. Självklart betalar även seriösa företag den typ av ersättningar som det här är fråga om, men antalet sådana transaktioner måste vara förhållandevis begränsat. Remissinstanserna har inte heller haft några invändningar mot denna avgränsning.

Beträffande begränsningen av den föreslagna regeln till länder med förmånlig beskattning måste jag i allt väsentligt hålla med remissinstanserna om de problem som föreligger. Det måste enligt min mening anses som ett rimligt krav att den skattskyldige på förhand vet, om den transaktion som han tänker göra enligt svenska skattemyndigheter anses ske med ett lågskatteland. För att tillfredsställa ett sådant krav på rättssäkerhet måste någon form av uppräknig av de länder som kan komma i fråga göras i lagstiftningen eller i annan bindande form. Svårigheterna att räkna upp de länder som enligt svensk måttstock har för låg skatt torde vara mycket stora. Skattesatserna i ett och samma land kan variera avsevärt beroende t. ex. på i vilken juridisk form verksamheten bedrivs eller om tillfälliga skattelättnader medges i syfte att stimulera en viss utveckling e. d. En lista av det här slaget skulle snabbt bli inaktuell och kräva att personella resurser ägnades åt att i detalj följa förändringar i skattelagstiftningen världen över. Även andra skäl, t. ex. att det kan störa Sveriges relationer med ett land som upptagits på en sådan lista, bör i sammanhanget beaktas.

Enligt den av BRÅ föreslagna regeln skall man utgå ifrån att en kostnad inte är avdragsgill till dess motsatsen bevisas av den skattskyldige. Enligt BRÅ måste den skattskyldige för att få avdrag kunna visa på ett övertygande sätt att en utgiven ersättning varit nödvändig av affärsmässiga eller därmed jämförliga skäl. Detta innebär för näringsidkare ett krav på att transaktionen skall framstå som ett naturligt led i den skattskyldiges förvärvsverksamhet. Den skattskyldige skall också kunna bevisa att den prestation som tillförts honom varit till verklig nytta och att betalningen för den inte har överstigit vad som kan anses normalt. Enligt min mening måste BRÅ härmed avse att särskilt kvalificerade krav måste ställas för att

avdrag skall medges. Det räcker således inte att enbart visa att det är fråga om en driftkostnad i rörelsen. Från skattemyndigheternas sida måste alltså en prövning göras i det enskilda fallet om en kostnad varit nödvändig av affärsmässiga skäl. Jag anser för min del att en sådan prövning skulle leda till många svårbedömda fall. Även med en generös bedömning från fiskalt håll skulle risken för att "nyttan" av en transaktion uteblir kunna leda till en ökad osäkerhet vid affärsuppgörelser och ibland också till en ej avsedd ökad skattebelastning. Jag är med hänsyn härtill inte f. n. beredd att införa en regel som förutsätter att särskilda kvalificerade krav skall ställas för att en kostnad skall vara avdragsgill. Jag ser inte heller någon annan möjlighet att lägga en ökad bevisbörda på den skattskyldige utan att detta i någon form är förenat med en ändring av de materiella reglerna. En ökad beviskyldighet måste – om den inte uppfylls – följas av en sanktion för att inte bli verkningslös.

Trots de svårigheter som i detta fall uppenbarligen föreligger att införa en regel i svensk skattelagstiftning som försvårar internationell skatteflykt utan att i alltför hög grad försvåra även den seriösa utrikeshandeln, måste enligt min mening – parallellt med ett ökat internationellt samarbete – en sådan åtgärd prövas. Det bör i detta sammanhang framhållas att omfattningen av de illojala transaktioner som man med sådan lagstiftning vill stoppa är dåligt dokumenterad och litet känd. Det kunde därför vara lämpligt att för vissa klart avgränsade transaktioner föreskriva uppgiftsskyldighet i deklarationen om till vilket land och med vilka belopp sådana ersättningar utbetalas. Syftet härmed skulle i första hand vara att skattemyndigheterna får en upplysning om sådana betalningar för att sedan kunna bedöma om en taxeringsrevision behöver göras. Resurser kan således på ett tidigt stadium sättas in för stickprovskontroll av att de redovisade utbetalningarna verkligen står i överensstämmelse med vår skattelagstiftning. Skulle det visa sig att t. ex. ett patent överlåtits till någon i utlandet till för lågt belopp, kan justering i regel ske enligt de bestämmelser som gäller redan i dag. I andra hand kan en uppgiftsskyldighet av detta slag också ge visst underlag för en bedömning av omfattningen av dessa transaktioner.

En bestämmelse av det slag som nu förordas bör utformas som en skyldighet att i deklarationen lämna dessa upplysningar. Bestämmelsen kan lämpligen tas in i en ny paragraf, 26 a §, i TL. Det är svårt att bestämt uttala sig om hur betungande en allmän uppgiftsskyldighet skulle bli beträffande alla de slag av transaktioner som BRÅ nämner. Det är därför lämpligt att gå försiktigt fram och försöka begränsa såväl kretsen av uppgiftsskyldiga som uppgiftsskyldighetens omfattning.

Hur en begränsning bäst bör göras kan det naturligtvis råda delade meningar om. Ett alltför omfattande informationsflöde till skattemyndigheterna kan – i vart fall till att börja med – innebära att de uppgifter som lämnas inte kan utnyttjas på rätt sätt. Tills erfarenhet vunnits bör därför

enligt min mening från kretsen av uppgiftsskyldiga undantas de som i allmänhet gör ett mycket stort antal utlandstransaktioner, nämligen de stora exportinriktade aktiebolagen och bankerna. Detta kan till stor del åstadkommas genom att de uppgiftsskyldiga begränsas till fåmansföretag och fysiska personer som är näringsidkare. Vidare bör de transaktioner som omfattas av uppgiftsplikt begränsas jämfört med BRÅ:s förslag. Med hänsyn till svårigheterna att på ett entydigt sätt begränsa uppgiftsskyldigheten till vissa tjänsteprestationer anser jag det lämpligt att helt undanta dessa.

De transaktioner som således kommer att omfattas av uppgiftsskyldigheten är ränta, royalty och annan ersättning för upphovsrätt eller därmed jämförlig rättighet. Lagtexten har i mitt förslag utformats så att endast ränta på skuld omfattas av uppgiftsskyldighet. Avsikten är att utesluta ränta som utgår på fakturerat belopp på grund av sen betalning och liknande mer straffbetonade belopp som betecknas som ränta. Beträffande de immateriella rättigheterna omfattar uppgiftsskyldigheten givetvis såväl periodiska betalningar som engångsbelopp.

Beträffande den praktiska utformningen av förslaget kan detta ske genom att i deklaraionsformuläret införs en fråga om vederbörande har tillgodofört någon i utlandet ersättning av ifrågavarande slag. Besvaras frågan med "nej", behöver inga ytterligare uppgifter lämnas. För det stora flertalet deklareranter medför således den föreslagna regeln ingen extra arbetsbörda. För dem som svarar "ja" skall en precisering ske i deklaraationen. Uppgifterna bör enligt min mening kunna inskränkas till ersättningsarnas sammanlagda belopp uppdelat på varje land.

Om det uppdragas att en skattskyldig svarat "nej" men trots detta gjort utbetalningar till utlandet av här ifrågavarande slag, finns det starka skäl att ifrågasätta om utbetalningarna uppfyller förutsättningarna för avdragsrätt. Visar det sig att det är fråga om en skatteflyktstransaktion, kan eftertaxering ske och skattetillägg påföras.

Möjligheterna till rättelse genom eftertaxering är i normala fall öppna även om frågan besvarats med "ja" och uppgifter lämnats om ersättningsarnas storlek för varje land. Den uppgiftsskyldighet som här föreslås är ju inte utformad så att det kan hävdas att den som lämnar uppgifterna framställer ett sådant öppet yrkande att förutsättningarna för rättelse genom eftertaxering skulle gå förlorade.

Det bör framhållas att om frågan besvaras med "nej" trots att utbetalningar till utlandet har gjorts eller att frågan besvarats med "ja" men uppgifterna i deklaraationen inte upplyser om alla transaktioner som omfattas av uppgiftsskyldigheten, straffansvar kan komma i fråga för osann eller vårdslös försäkran enligt 15 kap. 10 § brottsbalken.

Skulle det efter det att denna bestämmelse varit i kraft någon tid visa sig att det i stor omfattning förekommer att felaktiga eller ofullständiga uppgifter lämnas, får en utbyggnad av sanktionssystemet tas upp till prövning.

2.3 Intressegemenskap mellan företag

Enligt 43 § 1 mom. KL kan en justering av en näringsidkares inkomst äga rum då överflyttning av vinst ägt rum till ett utländskt företag med vilket ekonomisk intressegemenskap föreligger. BRÅ pekar på att det i förhållande till länder med sträng sekretess på detta område kan vara mycket svårt för skattemyndigheterna att visa att intressegemenskap verkligen föreligger. BRÅ föreslår därför ett tillägg till 43 § 1 mom. KL av innebörd att det i förhållande till lågskatteländer skall vara tillräckligt att visa att en vinstöverföring ägt rum för att en justering av inkomsten skall kunna ske. Rekviritet intressegemenskap behöver i sådana fall således inte föreligga. Även om den svenska näringsidkaren lyckas visa att intressegemenskap inte föreligger, skulle alltså en justering i princip kunna äga rum.

Flera remissinstanser har ställt sig avvisande till att slopa kravet på intressegemenskap i 43 § 1 mom. KL på sätt BRÅ föreslagit. Många har förordat att regeln i stället utformas som en bevisregel. Vidare har remissinstanserna även här pekat på svårigheterna att begränsa tillämpningen av den föreslagna regeln till lågskatteländer.

De skäl som jag redovisat under föregående avsnitt mot att begränsa en skatteregel till lågskatteländer har samma styrka i förevarande fall. Jag kan således inte acceptera en regel utformad på det sätt BRÅ föreslagit. Det är emellertid klart otillfredsställande att en inkomstjustering inte skall kunna äga rum bara därför att uppgifter om ägarförhållanden m. m. inte går att få fram på grund av sekretessbestämmelser i utlandet. Behov av att på något sätt ändra 43 § 1 mom. KL finns alltså. En sådan ändring bör emellertid bli generell utan begränsning till lågskatteländer. Jag anser då att rekviritet intressegemenskap i princip måste behållas men att det skall räcka att man från det allmännas sida gör sannolikt att intressegemenskap föreligger. Vid bedömningen av vad som skall anses utgöra sannolika skäl för att intressegemenskap skall föreligga bör den oriktiga prissättningen som sådan kunna utgöra en indikation för att intressegemenskap råder. Det är dock inte tillräckligt att bara konstatera eller göra sannolikt att intressegemenskap föreligger; det måste också finnas ett samband mellan intressegemenskapen och den oriktiga prissättningen. Det kan nämligen förekomma att till synes "felaktig" prissättning beror på annat än intressegemenskap. Jag tänker exempelvis på fallet då ett företag vill introducera en vara på en ny marknad eller liknande fall. Det är då vanligt att företaget, i varje fall under en kortare tid, tillämpar en prissättning på varan som inte ger tillräcklig vinst eller full kostnadstäckning. Det kan också förekomma att en vara på en marknad måste säljas till lägre pris än på en annan, beroende på konkurrenssituationen. I sådana fall skall alltså ingen inkomstjustering ske. I det framlagda förslaget har bevisbördan för att prissättningen beror på andra orsaker än intressegemenskap i princip lagts på näringsidkaren. Detta är naturligt, eftersom denne bör ha lättare än skattemyndigheterna

att ta fram uppgifter som förklarar en prisavvikelse. Härvid bör enligt min mening skattemyndigheterna acceptera att priserna kan variera från marknad till marknad utan att detta nödvändigtvis beror på intressegemenskap. Jag vill alltså betona, att en viss försiktighet måste iakttas vid de jämförelser som här kan komma i fråga. I nuvarande stycke 2 av anvisningarna till 43 § KL finns en erinran om att särskild försiktighet skall iakttas vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag så att prisjustering inte äger rum i de fall avvikelsen beror på aflärsmässiga skäl. Med hänsyn till den uppmjukning av det allmännas bevisskyldighet som jag nu föreslår i 43 § 1 mom. KL bör nämnda stycke utgå. Bevisituationen blir alltså i fortsättningen densamma för alla näringsidkare. Jag anser det alltså inte angeläget att i anvisningsform särskilt betona försiktigheten i moder/dotterbolagsförhållandet utan anser det tillräckligt med de uttalanden om försiktighet som jag gjort i förevarande sammanhang.

De övriga ändringar som jag föreslår i 43 § 1 mom. KL och i anvisningarna till nämnda paragraf är endast av redaktionell art och avser inte att ändra bestämmelserna i sak. Dessa redaktionella ändringar medför att hänvisningen till 43 § 1 mom. KL i anvisningarna till 41 c § måste ändras till att avse punkt 1 av anvisningarna till 43 §.

2.4 Ikraftträdande

Den föreslagna regeln i 26 a § TL bör träda i kraft två veckor efter det att lagen utkommit från trycket i Svensk författningssamling. Med hänsyn till att företagen kan behöva viss tid för att se över sina rutiner bör lagen tillämpas först vid 1984 års taxering. Ändringarna i kommunalskattelagen bör träda i kraft den 1 januari 1983 och tillämpas första gången vid 1984 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock fortfarande gälla i fråga om inkomster som hänför sig till tiden före ingången av år 1983.

3 Upprättade lagförslag

I enlighet med vad jag nu har anfört har inom budgetdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623).
2. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370).

Förslagen bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 3*.

4 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över lagförslagen.

5 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

Sammanställning av remissyttrandena över brottsförebyggande rådets (BRÅ) promemoria, PM 1980:3, Utlandsbeskattning I

1 Remissinstanserna

Efter remiss har yttranden över promemorian avgivits av:

Justitiekanslern, riksskatteverket (RSV), allmänna ombudet för mellankommunala mål, Göta hovrätt, kammarrätten i Stockholm, kammarrätten i Göteborg, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Västmanlands, Norrbottens, Gotlands samt Värmlands län, bankinspektionen, Familjeförstagens förening, Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Bankföreningen, Svenska Företagares Riksförbund, Svenska Försäkringsbolags Riksförbund, Svenska Handelskammarförbundet, Svenska Maskinbefälsförbundet, Svenska Revisorsamfundet (SRS), Svenska Sjöfolksförbundet, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Grossistförbund, Sveriges Hantverks- och Industriorganisation-Familjeförstagen (SHIO-Familjeförstagen), Sveriges Industriförbund, Sveriges redareförening, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund (TOR) och Tjänstemännens centralorganisation (TCO).

2 Remissyttranden över förslaget om omvänd bevisbörda

RSV (majoriteten):

RSV anser det vara angeläget att få bestämmelser, som minskar möjligheterna att i praktiken få avdrag för obehöriga utbetalningar eller för obehörigt höga utbetalningar vid sådana utlandsaffärer arbetsgruppen pekar på. Vad gäller de nu föreslagna bestämmelserna i en ny punkt 6 i anvisningarna till 20 § KL utgår verket från, att avsikten är att få till stånd dels en bevisbörderegul, dels en materiell regel som inskränker rätten att få avdrag för utbetalning som enligt eljest gällande regler i KL är att anse som driftkostnad. (Enligt 29 § 1 mom. KL får avdrag göras för "allt, som är att anse som driftkostnad".) RSV ifrågasätter emellertid om den föreslagna lagtexten kan tjäna det syfte som avses.

Till en början kan diskuteras, om en bevisbörderegul kan upprätthållas i dessa fall. Om avdragsgillheten görs beroende av att kostnaden skall "visas" fylla ett visst kvalificerat syfte eller liknande, kan detta uppfattas som ett krav på en generellt utvidgad uppgiftsskyldighet i deklarationen. Så långtgående krav bör dock inte ställas med hänsyn till den seriösa utrikeshandeln. Om en bevisbörderegul införs bör den därför ges en mer

begränsad räckvidd. Kan en lämplig sådan regel inte utformas, får man nöja sig med en materiell regel om inskränkning av avdragsrätten.

Föreligger en sådan inskränkning, kan eftertaxering alltid ske (jfr arbetsgruppen s. 90), om den skattskyldige yrkat avdrag för en icke avdragsgill kostnad och underlåtit att upplysa om de nödvändiga faktiska omständigheterna.

Vad gäller inskränkning av avdragsrätten anser RSV, att en sådan knappast tillkommer genom det föreslagna villkoret att "ersättningen varit nödvändig av affärsmässiga eller därmed jämförliga skäl". Det kan hävdas att en driftkostnad alltid skall vara betingad av affärsmässiga skäl. RSV vill även peka på de gränsdragningsproblem som kan uppkomma när det gäller att bedöma om den uteblivna "nyttan" föranletts av t. ex. felbedömningar från näringsidkarens sida. Vid en inskränkning av avdragsrätten anser RSV vidare, att undantag bör göras för de fall då det visas eller eljest är uppenbart att ekonomisk intressegemenskap inte föreligger. Med häsyn till nämnda komplikationer finner RSV att en begränsningsregel kräver närmare överväganden. Om en inskränkning antas bygga på krav på viss kvalificerad nytta eller liknande, skulle det materiella stadgandet i princip kunna utformas enligt följande. Avdrag medges inte om betalning gått till lågskatteländ. Detta gäller inte, om intressegemenskap inte föreligger eller, om sådan föreligger, i den mån de kvalificerande kraven är uppfyllda.

Beträffande RSV:s syn på uttrycket "betydligt lägre beskattning" hänvisas till avsnitt 3.

Allmänna ombudet för mellankommunala mål tillstyrker i princip förslaget men är tveksam om det på bästa sätt tillgodoser det behov som det är avsett att tillgodose. Vidare sägs:

Enligt gällande lagstiftning föreligger rätt till avdrag för samtliga kostnader för inkomsternas förvärvande och bibehållande. Det framgår inte om eller på vilket sätt förslaget egentligen innebär någon ändring av denna regel materiellt sett, dvs. om utbetalningar av de angivna slagen endast skall vara avdragsgilla enligt ett snävare omkostnadsbegrepp än det gängse. Av motivuttalandena (s. 90) skulle man möjligen kunna dra den slutsatsen. Där anförs att den skattskyldige skall kunna bevisa att den prestation som tillförts honom har varit till *verklig nytta* och att betalningen för den inte överstiger vad som kan *anses normalt*. Även användningen av ordet "nödvändig" i förslaget till anvisningstext kan tyda på att detta varit avsikten. Om förslaget har denna innebörd innebär det en fundamental nyhet i skattelagstiftningen. Hittills torde myndigheterna nämligen inte kunnat tillåtas någon bedömning av en viss transaktions värde för den skattskyldige vid åsättandet av taxering. I de fall som förslaget avser att stävja anser jag det i och för sig inte omotiverat med en sådan bestämmelse. Grunderna för och räckvidden därav torde dock behöva närmare analyseras och utvecklas. Det måste också klart utsägas i motiven att omkostnadsbegreppet skall vara snävare för ifrågavarande kostnadsposter än för andra.

Om avsikten däremot är att endast stärka beviskraven anser jag förslaget otillräckligt. Redan nu krävs för avdrag att en kostnad varit nödvändig av affärsmässiga skäl. Enligt gängse bevisbördefördelningsprinciper torde bevisbördan rörande förefintligheten av en viss kostnad ligga på den som

yrkar avdraget. Har en skattskyldig fått ett avdrag torde han ha ansetts kunna visa "på ett övertygande sätt" att avdraget varit motiverat. Om t. ex. en patenträtt ägs av ett utländskt dotterbolag torde en ersättning till detta för patentets utnyttjande vara en normal och formellt sett nödvändig licenskostnad. Någon värdering av företagets behov eller nytta av rättigheten kan som nämnts inte ske. En annan sak är att patentet kanske överlåts utan ersättning eller att transaktionen är ett led i ett skatteflyktsarrangemang där det patentägande bolaget är ett brevlådeföretag utan andra intressenter eller affärsförbindelser m. m. än det svenska bolaget, och att därför avdraget kan anses stötande. För att stävja dylika arrangemang torde krävas att den materiella avdragsrätten för vissa slags driftkostnader inskränks.

Erfarenheten visar, att en sådan lagändring inte är omotiverad. Detta torde dock kräva ett ställningstagande till bl. a. om varje utbetalning av ifrågavarande slag till ett lågskatteländ skall vara icke avdragsgill eller om detta bara skall gälla utbetalningar till närstående. Även för vissa utgifter till närstående kan det finnas vägande skäl för avdragsrätt. En sådan ytterligare inskränkning av ett tänkt generellt avdragsförbud torde dock genast medföra betydande gränsdragningsproblem och andra tillämpningssvårigheter. Att mottagaren inte är närstående torde det böra ankomma på den skattskyldige att visa.

— — —

Promemoriaförslaget lider vidare av den svagheten att det — som arbetsgruppen själv anför (s. 86) — är lätt att kringgå genom att bidraget först tillförs ett företag i ett land med tillräckligt hög skattesats. Det bör vara möjligt att, om en taxeringsintendent gör sannolikt att bidraget endast slussats igenom ett eller flera företag för att slutligen hamna i ett lågskatteländ, avdrag skall kunna vägras även i sådant fall.

Kammarrätten i Stockholm ifrågasätter om den föreslagna regeln verkligen skulle få någon nämnvärd effekt med avseende på skattskyldiga som begår skattebrott och anför.

Det kan befaras att dessa skattesubjekt styr över sina betalningar till andra slag av transaktioner. Risk föreligger vidare för att ett strikt upprätthållande av bevispresumtionen kommer att välla avsevärda olägenheter för vissa lojala skattskyldiga. Bevisregeln är begränsad till transaktioner med rättssubjekt i lågskatteländer. Avgränsningen av vilka länder som regeln avser är emellertid alltför vag för att kunna godtas från rättssäkerhetssynpunkt. Vid en samlad bedömning avstyrker därför kammarrätten att den aktuella regeln införs.

Kammarrätten i Göteborg anser att det finns ett behov av en presumptionsregel av det slag som föreslagits och tillstyrker därför förslaget. Kammarrätten framhåller dock att avdrag inte bör vägras i de fall då den skattskyldige t. ex. gjort en mindre lyckad affär och han kan visa att han vid utfästelsen om betalning på goda grunder kunnat räkna med att den motprestation som han skulle erhålla för betalningen skulle medföra verklig nytta för honom.

Göta hovrätt anser att den försämring av rättssäkerheten för den skatt-

skyldige som förslaget om omvänd bevisbörda medför kan tolereras med hänsyn till de fördelar som bevisbördeomkastningen kan medföra och anför vidare.

Det måste krävas att av författning framgår vilka länder som anses vara länder med låg beskattning. Den som genomför en transaktion som omfattas av den föreslagna regeln måste säkra bevisning om att transaktionen varit affärsmässigt betingad. Görs inte detta, finns det risk för att betalningen inte kommer att få avdragas vid beskattningen. Den skattskyldige måste redan när avtal ingås kunna bedöma om särskild bevissäkring måste ske eller inte. Arbetsgruppens förslag till författningstext ger inte underlag för en sådan bedömning. Hovrätten förordar därför i första hand att de länder som betraktas som lågskatteländer uppräknas i författningstexten. Om en sådan uppräkning inte skulle anses möjlig förordar hovrätten i andra hand att de "tumregler" arbetsgruppen föreslagit för bedömningen av ett lands karaktär av lågskatteländ för in i författningstexten.

Bankinspektionen anser det angeläget att man kommer till rätta med den skatteflykt som det remitterade förslaget behandlar. Rent allmänt synes förslaget lämpligt men åtskilliga svårbemästrade frågor uppkommer emellertid. Särskilt viktigt är att nya regler inte skapar svårigheter för det lojala internationella ekonomiska utbytet. Den omvända bevisbördan skulle komma att omfatta en betydande del av de ekonomiska förbindelserna med lågskatteländer, bl. a. räntebetalningar på internationella krediter och bankernas arbitragehandel. *Bankinspektionen* anför vidare.

Formellt skulle beträffande varje sådan betalning kunna krävas en omfattande dokumentation som bestyrker betalningens affärsmässiga karaktär. Även om man i likhet med arbetsgruppen kan förutsätta att bestämmelsen skulle tillämpas med förnuft, bör det inte godtagas, att en så omfattande och tillika kvalificerad beviskyldighet ålägges företagen. En begränsning är nödvändig. Den bör ta sikte på att det i skatteflyktsfallen regelmässigt föreligger någon form av intressegemenskap mellan den svenske skattskyldige och betalningsmottagaren i utlandet. Å andra sidan bör det allmänna inte drabbas av en alltför betungande utredningsskyldighet i detta avseende. En rimlig avvägning synes kunna erhållas, om det såsom ytterligare villkor för den omvända bevisbördan föreskrives, att det skall finnas skäligen anledning antaga att intressegemenskap föreligger mellan den skattskyldige och den utländska mottagaren.

Länsstyrelserna i Stockholms samt Göteborgs och Bohus län anser att den föreslagna regeln i stort sett är väl avvägd och bör kunna ge avsedda effekter. Tillstyrker förslaget gör också bl. a. *länsstyrelserna i Norrbottens, Värmlands och Gotlands län* samt *LO*. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* tillstyrker förslaget i dess huvuddrag.

Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska Försäkringsbolags Riksförbund, Svenska Handelskammarsförbundet och *Sveriges Industriförbund* har avgivit ett gemensamt yttrande i vilket försla-

get avstyrks. De anser att generella åtgärder som Sverige självständigt vidtar kan medföra störningar för den seriösa svenska utrikeshandeln och därmed försvara exporten. Beträffande den tekniska utformningen framhålls bl. a. att det är praktiskt omöjligt och helt främmande för företagsbeskattningen att skilja mellan "affärsmässiga transaktioner" och "nödvändiga affärsmässiga transaktioner".

SHIO-Familjeföretagen och *Lantbrukarnas riksförbund* har avgivit ett gemensamt yttrande vari befaras att förslaget kan komma att drabba seriösa företag medan oseriösa företag även i fortsättningen kommer att vara lika svåra att komma åt.

Svenska Företagares Riksförbund anser att BRÅ inte påvisat missförhållanden av sådan art att en skärpning av nuvarande regler kan anses befogad. En omvänd bevisbörda när det gäller betalningar för förvärv av licenser och annat tekniskt och kommersiellt kunnande från utlandet vore ett direkt dråpslag, eftersom värdet av immateriella tillgångar av detta slag är svårt att bedöma för andra än branschfolk. Riksförbundet fortsätter.

Redan risken för att få kostnader för utbetalningar för förvärv av tillgångar av detta slag betraktade som icke avdragsgilla skulle avhålla från förvärvet. Om man då betänker att en stor del av vårt näringsliv bygger på tillverkning av utomlands uppfunna produkter och på importerat kunnande i övrigt, förstår man att varje attack mot utomlands förvärvat kunnande är till skada för vår industriella expansion. BRÅ:s arbetsgrupp tycks ta lätt på detta faktum, eftersom den inte på något sätt analyserat förhållandet. Den nöjer sig med att på något ställe i promemorian fromt hoppas att den seriösa utrikeshandeln ej skall drabbas.

Sveriges advokatsamfund anser att hinder i och för sig inte föreligger att genom en bevisregel förbättra möjligheterna till en riktig taxering. Från praktisk synpunkt finns emellertid flera invändningar. En svårighet som framhållits är att definiera vad som avses med lågskatteländ. Samfundet anser att BRÅ misslyckats på den punkten och utvecklar skälen härför.

Det skall villigt erkännas att uppgiften är svår, eftersom det inte räcker att taga hänsyn till beskattningens höjd utan hänsyn även måste tagas till de starkt skiftande förhållanden av ekonomisk och annan natur, varunder företag i olika länder arbetar, och inverkan härav på beskattningen. Sålunda kan konstateras att ett stort antal länder för närvarande enligt särskilda regler ger skatteförmåner av ej oväsentlig omfattning till skattskyldiga som etablerar rörelsedrivande företag. Detta medför i sin tur att enligt den föreslagna regeln dessa länder betraktas som lågskatteländer. Regeln skulle alltså få en ganska vid tillämpning. Detta är ej önskvärt och förefaller heller inte vara avsikten. Av samma skäl bör också uppmärksammas att åtskilliga lågskatteländer utgör eller inrymmer viktiga handelscentra. För att taga ett exempel är Hongkong ett sådant handelscentrum, som dessutom utgör ett mellanled för praktiskt taget all handel med Kina.

TOR har i sak i stort sett inget att erinra mot förslaget men påpekar att reglerna i många fall blir svåra att tillämpa och kräver därför närmare anvisningar och förtydliganden för att inte utrymme för godtycke skall skapas.

3 Remissyttranden över förslaget om åtgärder mot s.k. omfaktureringsaffärer, 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928: 370)

RSV tillstyrker i princip förslaget men gör följande kommentarer.

Uttrycket "betydligt lägre beskattning" enligt allmänt språkbruk är så pass mångtydigt att uttrycket i varje fall inte utan närmare precisering bör användas i lagtexten. Dessutom blir uttrycket oförenligt med uttrycket "jämförlig beskattning" som används i bestämmelsen i punkt 5 anvisningarna till 54 § KL om befrielse från skatt på utdelning från utländskt företag. I exemplet på sid. 87 i promemorian anses en skatt av cirka 30% av inkomsten betydligt lägre än den svenska beskattningen. I prop. 1978/79: 210 sid. 159 anför emellertid budgetministern, att man vid tillämpning av punkt 5 anvisningarna till 54 § KL bör "kunna anse en skatt av ungefär 30% på beskattningsunderlaget sådant det skulle ha beräknats enligt svenska regler, som jämförlig med svensk bolagsbeskattning". Ytterligare ett problem är att jämförelsen mellan beskattning i de olika länderna kan komma att avse olika slag av skattesubjekt, t.ex. när ett aktiebolag i Sverige försålt varor till en enskild näringsidkare. Skall jämförelse göras mellan ländernas bolagsbeskattning, mellan deras beskattning av fysiska personer eller mellan det ena landets bolagsbeskattning och det andra landets beskattning av fysiska personer?

I det föreslagna andra stycket sägs, att, "även om intressegemenskap inte visas föreligga", bestämmelserna i första stycket skall äga motsvarande tillämpning, om den som tillförs inkomsten är föremål för en betydligt lägre beskattning än den här i riket skattskyldige. Till en början bör observeras att även om intressegemenskap inte visas föreligga det kan vara uppenbart att sådan föreligger. Även denna situation bör beaktas. Om intressegemenskap "inte visas föreligga": kan någon av följande situationer föreligga:

1. Intressegemenskap föreligger men det har inte visats eller det är eljest inte uppenbart att sådan föreligger
2. Intressegemenskap föreligger inte men det har inte visats eller det är eljest inte uppenbart att sådan inte föreligger
3. Intressegemenskap föreligger inte och det har visats eller det är eljest uppenbart att sådan inte föreligger.

Om det har visats eller eljest är uppenbart att intressegemenskap inte föreligger, bör reglerna i första stycket naturligtvis inte tillämpas. Med en bevisbörda för den skattskyldige förefaller det ofrånkomligt, att första styckets bestämmelser skall tillämpas för situationen både under 1. och 2. För att vad nu antagits om den föreslagna regelns innebörd skall framgå av lagtexten, måste stycket omformuleras.

Ytterligare ett problem med avfattningen av det föreslagna nya andra stycket föreligger. Som ovan nämndes kan, om "intressegemenskap inte visats föreligga", situationen under 1. vara för handen, dvs. intressegemenskap föreligger faktiskt men den har inte visats föreligga. Frågan är om man för detta fall – på sätt som föreslagits i andra stycket – skall ha en

särskild bestämmelse som säger, att bestämmelserna i första stycket skall äga motsvarande tillämpning. Av en sådan bestämmelse kan man motsättningsvis dra slutsatsen, att bestämmelserna i första stycket inte skall gälla när intressegemenskap föreligger men inte visats föreligga. Eftersom första stycket är generellt avfattat för den situationen att intressegemenskap föreligger, skall det emellertid gälla för samtliga sådana fall, dvs. oavsett om intressegemenskap visats föreligga eller ej. En skattskyldig är alltså skyldig att, så snart intressegemenskap föreligger, efterleva bestämmelserna i första stycket och deklarerera i enlighet med dem. Om han inte gör det (vilket i praktiken torde vara det vanliga), blir fiscus skyldig visa att intressegemenskap föreligger. Misslyckas fiscus med detta, kan sägas, att omräkning enligt första stycket de facto inte skett, därför att det inte visats att intressegemenskap förelåg. Men bestämmelserna i första stycket var ändå tillämpliga.

För att lösa de påtalade problemen med undantag för uttrycket "betydligt lägre beskattning" föreslås följande lagtext:

"Ekonomisk intressegemenskap skall alltid anses föreligga om den som tillförs inkomsten kan antas bli föremål för en betydligt lägre beskattning än den här i riket skattskyldige näringsidkaren och det inte visats eller eljest är uppenbart att sådan gemenskap inte föreligger."

RSV ifrågasätter om regeln inte bör utvidgas till att omfatta även transiteringsfall, dvs. sådana utbetalningar som är destinerade till ett lågskatteländ men först går via ett annat land. I dessa fall bör bevisbördan för att betalningen slutligen hamnar i ett lågskatteländ läggas på fiscus för att inte försvåra seriösa utlandsaffärer.

Allmänna ombudet för mellankommunala mål tillstyrker i princip förslaget och anför.

Liksom beträffande förslaget i 20 § framgår det inte huruvida den föreslagna bestämmelsen är endast en bevisregel eller om en materiell utvidgning av tillämpningsområdet avses så att även sådana fall inkluderas där intressegemenskap objektivt sett inte föreligger. Det förefaller vidare ologiskt att i ett andra stycke föreskriva en regel som (delvis?) gäller redan enligt första stycket. Jag föreslår att första stycket utformas på följande sätt:

Har näringsidkare till någon 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 avviker från vad som kan antas normalt avtalas mellan två av varandra oberoende näringsidkare och har i följd härav inkomsten 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 ha uppgått, om dylika åtgärder inte vidtagits. Vad nu sagts gäller inte om det är uppenbart att parterna är av varandra ekonomiskt oberoende.

Närmare definition av begreppet ekonomiskt oberoende kan ges i anvisningarna, och synes kunna byggas på den ur mitt förslag utbrutna relativsatsen i 43 § 1 mom.

Mot en utformning av lagtexten på detta sätt kan visserligen den invändningen göras att den blir tillämplig även vid affärer med företag i andra länder än lågskatteländer. Jag vill dock ifrågasätta om det inte är ett rimligt

krav att den skattskyldige alltid skall visa att ekonomisk intressegemenskap inte föreligger när onormala avtal träffas med utländskt skattesubjekt. Det åligger ju fortfarande det allmänna att visa att avtalet är onormalt. Visar det sig att avtalet är onormalt synes det inte mera godtagbart att det svenska beskattningsunderlaget reduceras när inkomst överförs till ett närstående företag i ett högskatteland än i lågskatteland. Genom att tillföra beloppet ett (ev. inköpt) förlustföretag i högskattelandet kan beskattning av beloppet f. ö. ändå undvikas.

Den skattskyldiges bevisbördan torde i de seriösa fallen knappast bli betungande. Många gånger är förefintligheten av ekonomiska intressegemenskapen en notoritet.

Kammarrätten i Stockholm anser att en regel av förevarande slag skulle klart diskriminera affärstransaktioner med lågskatteländer. Från rättssäkerhetssynpunkt är förslaget emellertid acceptabelt.

Kammarrätten i Göteborg:

Kammarrätten tillstyrker i princip förslaget men vill peka på följande.

Arbetsgruppen uppger att syftet med förslaget är att genom en bevisregel underlätta för det allmännas representant att föra talan i mål rörande omfaktureringsaffärer. Förslaget innebär emellertid att omräkning enligt 43 § 1 mom. skall kunna ske även om den skattskyldige kan bevisa att intressegemenskap inte föreligger. Förslaget innebär härvidlag en skärpning av gällande rätt. Den synes befogad. Man kan kanske tycka att regeln inger vissa betänkligheter från renodlade rättssäkerhetssynpunkter, men i praktiken bör nog de korrekta transaktionerna gå fria. Den föreslagna bestämmelsen är inte förenlig med innehållet i våra dubbelbeskattningsavtal.

Göta hovrätt:

Hovrätten anser inte att en skattskyldig som ingår ett för honom oförmanligt avtal bör beskattas olika om motparten är etablerad i ett lågskatteland eller i annat land. Vad arbetsgruppen vill vinna med förslaget, nämligen att förhindra omfaktureringstransaktioner, kan uppnås genom en regel om omkastad bevisbördan. Även för denna situation kan enligt hovrättens mening en sådan regel godtagas. Hovrätten föreslår därför att tillägget till 43 § 1 mom. KL får följande innehåll:

”Bestämmelserna i första stycket äger, om det ej visas att intressegemenskap inte föreligger, motsvarande tillämpning om transaktionen skett med någon i ett land med låg beskattning.”

Justitiekanslerns yttrande överensstämmer med vad Göta hovrätt anfört.

Bankinspektionen anser att den föreslagna skärpningen av 43 § 1 mom. KL har blivit för omfattande och fortsätter:

Att helt släppa kravet på intressegemenskap mellan den svenske skattskyldige och den utländske medkontrahenten innebär sålunda en befogenhet för skattemyndigheterna att i fiskalt intresse granska och ifrågasätta omräkning av en betydande del av priserna i det livliga varuutbytet med

exempelvis Frankrike och Schweiz. Enligt bankinspektionens mening bör kravet på intressegemenskap bibehållas i princip men modifieras därhän att det skall vara tillräckligt att skälig anledning finns att antaga att intressegemenskap föreligger. I så fall synes å andra sidan inte erforderligt att begränsa denna regels giltighet till lågskatteländer.

Allmänt positiva till förslaget har bl. a. *länsstyrelserna i Norrbottens, Värmlands och Gotlands län* samt LO varit.

Länsstyrelserna i Stockholms samt Göteborgs och Bohus län anser att den föreslagna ändringen är motiverad men anser att uttrycket "betydligt lägre beskattning" bör ges en klarare definition.

Länsstyrelsen i Södermanlands län har anfört följande.

Det kan vara praktiskt taget omöjligt att bedöma om affärstransaktioner i en världsomspännande koncern har inneburit en icke tillåten vinstöverföring. Man kan därför ifrågasätta det lämpliga i att ha en regel som förutsätter att sådana bedömningar görs. Länsstyrelsen förordar att andra alternativ övervägs för att fastställa vinstöverföringar mellan olika länder.

Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska Försäkringsbolags Riksförbund, Svenska Handelskammarförbundet och Sveriges Industriförbund har i ett gemensamt yttrande ansett att förslaget inte bör genomföras och till stöd för detta yttrat.

Det synes vara arbetsgruppens uppfattning att svenska företags export och import via i lågskatteländer etablerade handelsföretag och agenter regelmässigt inte har annat syfte än att undanhålla svensk skatt. Om så vore fallet, skulle vi inte ha så mycket att erinra mot gruppens förslag. Verkligheten är dock en annan. Som exempel må nämnas att de mindre och medelstora svenska industriföretagen i regel inte har någon egen organisation för export. För sin utlandsförsäljning anlitar dessa företag utländska representanter med ensamförsäljningsrätt på ett eller flera länder. Att dessa utländska handelsföretag och agenter i viss utsträckning och av olika skäl funnit det lämpligt att etablera sig i länder med låg beskattning är naturligtvis ett förhållande som det ligger utanför de svenska företagens möjligheter att påverka.

Om den föreslagna regeln införs kan med säkerhet förutses att de svenska företagens möjligheter att organisera sin utrikeshandel på ett effektivt sätt försämras. Arbetsgruppens uppfattning att taxeringsmyndigheternas skyldighet att bevisa att en inkomstöverföring skett är en garanti mot att regeln används även mot seriös affärsverksamhet kan vi inte dela. Eftersom arbetsgruppens utgångspunkt är att de i lågskatteländerna etablerade representantföretagen tillkommit av skatteskäl, lär det nämligen bli svårt för de skattskyldiga att övertyga myndigheterna om att utbetalade provisioner m. m. verkligen är affärsmässigt motiverade.

SHIO-Familjeföretagen och Lantbrukarnas riksförbund har i ett gemensamt yttrande avvisat den föreslagna utvidgningen av 43 § 1 mom.

Svenska Företagares Riksförbund m. fl. är också negativa och befarar

att en regel av detta slag är en regel av i det närmaste stoppkaraktär för affärer med lågskatteländer. Förbundet tror inte att någon vill ta risken att få en affärsuppgörelse underkänd vid taxeringen.

Sveriges advokatsamfund och *TOR* har inga principiella invändningar mot förslaget.

1 Förslag till

Lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1956: 623)¹ att i lagen skall införas en ny paragraf, 26 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

26 a §

Om ett fåmansföretag eller en näringsidkare som är fysisk person vid inkomstbeskattningen gjort avdrag för något av följande slag av ersättningar vilka har tillgodoförts någon i utlandet, skall i självdeklarationen lämnas uppgift om ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land. Skyldigheten gäller ersättningar till utlandet som avser ränta på skuld,

royalty eller annan ersättning för upphovsrätt eller annan därmed jämförlig rättighet såsom rätt till patent, varumärke, mönster samt litterärt och konstnärligt verk.

Som fåmansföretag anses företag som enligt 35 § 1 a mom. sjunde stycket kommunalskattelagen (1928: 370) räknas som fåmansföretag.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången beträffande självdeklaration som skall avges till ledning för 1984 års taxering.

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

2 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom föreskrivs att 43 § 1 mom. samt anvisningarna till 41 c § och punkt 1 av anvisningarna till 43 § kommunalskattelagen (1928: 370) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

1 mom.¹ *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 bli, 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, var- till den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.*

Föreslagen lydelse

43 §

1 mom. *Har näringsidkares inkomst blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan två sinsemellan oberoende näringsidkare, skall inkomsten beräknas till det belopp som den skulle ha uppgått till om sådana villkor inte förekommit, under förutsättning att*

a) *den som i stället tillförts inkomsten inte skall beskattas för denna här i riket,*

b) *det finns sannolika skäl att anta att ekonomisk intresse- gemenskap föreligger mellan näringsidkaren och den med vilken avtalet träffats, och*

c) *det inte av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intresse- gemenskap.*

Anvisningar

till 41 c §²

För sådan ränta på vinstandelslån som icke är beroende av det låntagande företagets utdelning eller vinst får företaget avdrag enligt bestämmelserna i 22, 25, 29, 36 och 39 §§.

Ränta vars storlek är beroende av företagets utdelning eller vinst (rörlig ränta) anses som avdragsgill omkostnad för företaget i den förvärvskälla vari det lånade kapitalet har nedlagts, endast under förutsättning att

a) lånet har utbjudits till teckning på den allmänna marknaden, eller

b) ensamrätt eller företrädesrätt till teckning av lånet har lämnats någon som icke äger aktier eller andelar i det låntagande företaget och icke har sådan intressegemenskap

b) ensamrätt eller företrädesrätt till teckning av lånet har lämnats någon som icke äger aktier eller andelar i det låntagande företaget och icke har sådan intressegemenskap

¹ Senaste lydelse 1965: 573.

² Senaste lydelse 1977: 243.

Nuvarande lydelse

med företaget som avses i 43 § 1 mom. eller 57 § 3 mom. första stycket samt – såvitt gäller fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom. – icke heller är företagsledare i företaget eller närstående till sådan företagsledare eller till aktie- eller andelsägare i företaget, eller

c) aktierna eller andelarna i det låntagande företaget är noterade på svensk börs eller föremål för liknande notering här i riket och företrädesrätt till teckning av lånet har lämnats aktie- eller andelsägarna i företaget i förhållande till deras innehav av aktier eller andelar.

I fall som avses i andra stycket c) skall det låntagande företaget dock som intäkt i den förvärvskälla vari det lånade kapitalet har nedlagts upptaga ett belopp motsvarande det sammanlagda värde som genom företrädesrätterna kan anses ha tillförts aktie- eller andelsägarna. Beloppet tages till beskattning vid taxeringen för det beskattningsår under vilket teckningen av lånet har avslutats.

På ansökan av låntagande företag får riksskatteverket under förutsättning att lånevillkoren med hänsyn till omständigheterna vid lånets upptagande får antagas ha bestämts på affärsmässig grund besluta att rörlig ränta skall anses som avdragsgill omkostnad för företaget utan hinder av att rätt till teckning av lånet har förbehållits person eller personer som äger aktier eller andelar i företaget. Mot beslut av riksskatteverket i fråga som här avses får talan ej föras.

Är det låntagande företaget sådant fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom., gäller – oberoende av bestämmelserna i andra och tredje styckena – att rörlig ränta, som utbetalas till aktie- eller andelsägare eller företagsledare i företaget eller dem närstående personer eller någon som på annan grund har intressegemenskap med företaget, icke är avdragsgill.

Uttrycken företagsledare och närstående personer har den innebörd som anges i 35 § 1 a mom.

Föreslagen lydelse

med företaget som avses i *punkt 1 av anvisningarna till 43 § eller 57 § 3 mom. första stycket* samt – såvitt gäller fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom. – icke heller är företagsledare i företaget eller närstående till sådan företagsledare eller till aktie- eller andelsägare i företaget, eller

c) aktierna eller andelarna i det låntagande företaget är noterade på svensk börs eller föremål för liknande notering här i riket och företrädesrätt till teckning av lånet har lämnats aktie- eller andelsägarna i företaget i förhållande till deras innehav av aktier eller andelar.

I fall som avses i andra stycket c) skall det låntagande företaget dock som intäkt i den förvärvskälla vari det lånade kapitalet har nedlagts upptaga ett belopp motsvarande det sammanlagda värde som genom företrädesrätterna kan anses ha tillförts aktie- eller andelsägarna. Beloppet tages till beskattning vid taxeringen för det beskattningsår under vilket teckningen av lånet har avslutats.

På ansökan av låntagande företag får riksskatteverket under förutsättning att lånevillkoren med hänsyn till omständigheterna vid lånets upptagande får antagas ha bestämts på affärsmässig grund besluta att rörlig ränta skall anses som avdragsgill omkostnad för företaget utan hinder av att rätt till teckning av lånet har förbehållits person eller personer som äger aktier eller andelar i företaget. Mot beslut av riksskatteverket i fråga som här avses får talan ej föras.

Är det låntagande företaget sådant fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom., gäller – oberoende av bestämmelserna i andra och tredje styckena – att rörlig ränta, som utbetalas till aktie- eller andelsägare eller företagsledare i företaget eller dem närstående personer eller någon som på annan grund har intressegemenskap med företaget, icke är avdragsgill.

Uttrycken företagsledare och närstående personer har den innebörd som anges i 35 § 1 a mom.

till 43 §

1.³ I 1 mom. denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av inkomst ägt rum från här i riket skattskyldig näringsidkare till härstädes icke skattskyldig person. Bestämmelserna gälla bland annat när en näringsidkare direkt eller indirekt deltagar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital liksom när samma personer direkt eller indirekt deltaga i ledningen eller övervakningen av de

1. I 1 mom. denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av inkomst har skett från en näringsidkare som är skattskyldig här i riket till en person som inte är skattskyldig här. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser skall ekonomisk intressegemenskap anses föreligga då en näringsidkare direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital eller då samma personer direkt el-

³ Senaste lydelse 1965: 573 och 1979: 612.

Nuvarande lydelse

båda företagen eller äga del i dessa företags kapital.

Vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag måste särskild försiktighet iakttagas med hänsyn till de av affärsrättsliga skäl betingade omständigheter som kunna påverka prissättningen i sådana fall.

I 57 § 3 mom. *givas* bestämmelser för vissa fall av överflyttning av inkomst, där båda kontrahenterna varit här i riket skattskyldiga.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1983 och tillämpas första gången vid 1984 års taxering.

Äldre bestämmelser gäller dock fortfarande i fråga om inkomster som hänförs till tiden före ingången av år 1983.

Föreslagen lydelse

ler indirekt *deltar* i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller *äger* del i dessa företags kapital.

I 57 § 3 mom. *ges* bestämmelser för vissa fall av överflyttning av inkomst, där båda kontrahenterna varit här i riket skattskyldiga.

LAGRÅDET

Utdrag
PROTOKOLL
vid sammanträde
1982-09-30

Närvarande: justitierådet Fredlund, regeringsrådet Brodén, justitierådet Palm

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 15 april 1982 har regeringen på hemställan av chefen för budgetdepartementet statsrådet Wirtén beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i taxeringslagen (1965: 623) och
2. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370).

Förslagen har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Staffan Estberg.

Förslagen föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

1. Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen

26 a §

Bland de transaktioner som avses bli omfattade av uppgiftsskyldighet ingår räntebetalningar till mottagare i utlandet. Enligt vad departementschefen anför skall emellertid "ränta som utgår på fakturerat belopp på grund av sen betalning och liknande mer straffbetonade belopp som betecknas som ränta" undantas. Uttrycket "ränta på skuld" som valts i den föreslagna författningstexten uttrycker enligt lagrådets mening inte tydligt vad som skall innefattas och uteslutas. Lagrådet föreslår att uttrycket byts ut mot orden "ränta, utom sådan som utgår därför att betalning inte erlagts i rätt tid".

2. Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen

43 § 1 mom.

Enligt lagrådets mening skulle lagtexten bli mera lättillgänglig med förlagsvis följande lydelse:

"Har näringsidkare med någon, som på sannolika skäl kan antas ha ekonomisk intressegemenskap med honom, träffat avtal om försäljning av varor till lägre pris eller om köp av varor till högre pris än som i allmänhet gäller eller annars avtalat villkor som avviker från vad som brukar förekomma mellan sinsemellan oberoende näringsidkare och har näringsidkarens inkomst härigenom blivit lägre än den i annat fall skulle ha blivit, skall inkomsten beräknas till belopp som den skulle ha uppgått till om sådana villkor inte förekommit. Detta gäller dock *inte*, om den som på detta sätt i stället tillförts inkomst skall beskattas för denna här i riket eller om det framgår av omständigheterna att villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap."

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1982-11-25

Närvarande: statsminister Palme, ordförande och statsråden I. Carlsson, Lundkvist, Feldt, Sigurdsen, Gustafsson, Leijon, Hjelm-Wallén, Peterson, S. Andersson, Rainer, Boström, B. Andersson, Göransson, Gradin, Dahl och Holmberg.

Föredragande: statsrådet Feldt

Proposition om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar m. m.

1 Anmälan av lagrådets yttrande

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande¹ över förslag till

1. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623),
2. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370).

Föredraganden redogör för lagrådets yttrande och anför:

2 Inledning

Som framgår av lagrådsremissen bygger förslagen på en av brottsförebyggande rådet utarbetad promemoria, PM 1980: 3, Utlandsbeskattning I. Promemorian innehöll också förslag som inte tagits upp i lagrådsremissen. Det var dels ett förslag om en förstärkt medverkansskyldighet för skattskyldiga vid utredning av transaktioner med utlandet, dels ett förslag om en skärpning av kraven för att bli frikallad från skatt i Sverige enligt den s. k. ettårsregeln. Jag avser att i detta sammanhang kommentera dessa förslag. Men först vill jag helt kort ta upp en annan fråga.

Min företrädare har i lagrådsremissen avvisat BRÅ:s förslag att det i anvisningarna till 20 § KL skall införas en ny punkt om s. k. omvänd bevisbörda. Jag kan i allt väsentligt ansluta mig till de skäl som anförts till stöd för att inte genomföra förslaget. Frågan bör emellertid inte en gång för alla avföras från dagordningen. Att försöka finna andra former för att nå det resultat som BRÅ åsyftat med sitt förslag kan vara en uppgift för den kommission mot ekonomisk brottslighet som regeringen inom kort kommer att tillsätta.

¹ Beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringssammanträde den 15 april 1982.

Behovet av att snabbt få till stånd åtgärder som kan begränsa skattebrottsligheten i samband med utlandsbetalningar är emellertid stort. I avvaktan på att effektivare åtgärder kan komma att utarbetas är jag därför beredd att pröva det system med uppgiftsskyldighet i vissa fall som föreslås i lagrådsremissen.

3 De remitterade förslagen

Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Jag godtar lagrådets förslag till förtydligande. Dessutom har jag själv vidtagit vissa språkliga ändringar i förtydligande syfte. Vidare har sista stycket fått utgå eftersom en sådan hänvisning redan finns i 2 § 3 mom. första stycket TL.

Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Lagrådets yttrande föranleder inte andra ändringar än att "två" stryks före "sinsemellan oberoende näringsidkare" i 43 § 1 mom. KL och att under a) i samma paragraf ett par ändringar av språklig natur görs i förtydligande syfte. Förstnämnda ändring syftar till att förtydliga att det givetvis kan vara flera personer inblandade i en transaktionskedja som kan föranleda justering av resultatet hos en svensk näringsidkare.

Med hänsyn till att riksdagen inte torde hinna behandla propositionen före ingången av år 1983 bör en justering av ikraftträdandebestämmelsen ske så att lagen träder i kraft två veckor efter den dag då den enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

4 Brottsförebyggande rådets övriga förslag

Förstärkt medverkansskyldighet

BRÅ föreslår att en utvidgad skyldighet införs för den skattskyldige att skaffa fram upplysningar och handlingar från utlandet. Det skall ske på så vis att den skattskyldige åläggs att "genom medverkan av annan" skaffa fram viss information. Bakgrunden till förslaget är att det är svårt att få tillgång till uppgifter från länder med vilka Sverige inte har handräckningsavtal eller dubbelbeskattningsavtal. Det är enligt BRÅ naturligt att den som har den största kännedomen om berörda förhållanden har största möjligheten att få fram nödvändigt faktaunderlag och därför också bör ha ansvaret för att utredningen blir tillfredsställande.

Flera remissinstanser har påpekat att den regel som i dag finns i 31 § 2 mom. TL också omfattar handlingar i utlandet samt att den upplysningsplikt som åvilar den skattskyldige inte är begränsad till förhållanden inom Sverige. Vidare har framhållits att man med laga verkan inte kan ålägga någon att "genom medverkan av annan" skaffa fram viss information.

Jag delar de vid remissbehandlingen framförda synpunkterna om att de befogenheter som skattemyndigheterna i dag har även omfattar upplysningar som avser förhållanden i utlandet och handlingar som finns där. Mot bakgrund härav skulle ett genomförande av BRÅ:s förslag inte ge skattemyndigheter och domstolar större befogenheter än vad de har i dag. Om den skattskyldige motsätter sig att efter anmaning förebringa t. ex. handlingar som domstolen vet att den skattskyldige förfogar över och som finns i utlandet påverkar givetvis den skattskyldiges bristande medverkan enligt redan gällande regler bevisvärderingen i målet, om handlingarna kan antas ha betydelse för utgången av skatteprocessen.

Ettårsregeln

Ettårsregeln innebär i sin nuvarande utformning att en fysisk person som tar anställning utomlands frikallas från skattskyldighet i Sverige för anställningsinkomsten under förutsättning att anställningen och vistelsen i utlandet varar minst ett år eller enligt anställningsavtal eller på annan grund kan antas komma att vara minst ett år. Ettårsregeln gäller inte vid anställning hos bl. a. svenska staten, svensk kommun eller ombord på svenskt fartyg. Enligt rådande praxis kan i normala fall besök ske i Sverige under högst 52 dagar under ett år, inkl. semester, utan att utlandsvistelsen på grund härav anses avbruten.

BRÅ föreslår tre ändringar av ettårsregeln.

1) Vistelsen utomlands skall faktiskt ha varat i minst ett år. Det räcker således inte att avsikten att stanna ute ett år funnits. En kontroll i efterhand skall alltid ske innan skattefrihet medges. Bakgrunden till detta ändringsförslag är att regeln enligt BRÅ har missbrukats. Det har hänt att anställningsavtal har utformats som om vistelsen skulle vara minst ett år fast det från början stått klart att utlandsvistelsen inte skulle få sådan längd att skattebefrielse skulle inträda.

2) Tillfälliga besök i Sverige skall få uppgå till högst 52 dagar per år. Detta är en maximigräns för vistelsen i Sverige, oavsett vad som är orsaken till avbrottet i vistelsen. BRÅ anser vidare att regeln inte bör få tillämpas på det sättet att den medgivna tiden för tillfälliga besök i Sverige helt eller delvis förläggs mot slutet av utlandsvistelsen, så att denna faktiskt varar kortare tid än ett år.

3) BRÅ föreslår att anställningsinkomst ombord på fartyg generell undantas från skattefrihet enligt ettårsregeln. F. n. är bara anställda ombord på svenska fartyg undantagna från skattefrihet enligt ettårsregeln. Förslaget motiveras med att nuvarande regel ger möjlighet till obehöriga skattelettnader genom möjligheten till anställning på utflaggade fartyg.

Praktiskt taget samtliga remissinstanser har varit klart negativa till de under 1) och 2) redovisade förslagen till ändringar av ettårsregeln. I allmänhet har svårigheten att rekrytera personal till utlandstjänstgöring framhållits som ett viktigt skäl att inte skärpa ettårsregeln. Vidare har man

framhållit den stelbenthet i bedömningen som skulle bli följden, om en absolut tidsgräns för besök i Sverige skrevs in i lagtexten. Remissutfallet var mer blandat i fråga om det under 3) redovisade ändringsförslaget.

För egen del vill jag framhålla följande. Ettårsregelns utformning har vid flera tillfällen aktualiserats och dess betydelse för svensk exportindustri har ofta framhållits. Å ena sidan har man velat ge regeln en sådan utformning att den skulle öka intresset för utlandstjänstgöring men å andra sidan har röster höjts för en skärpning av kraven för skattebefrielse. Vidare har arbete länge pågått inom ramen för det nordiska skattesamarbetet för att försöka få till stånd en gemensam nordisk ettårsregel. Jag räknar med att resultatet av detta arbete inom kort kommer att presenteras. I avvaktan på resultatet av det nordiska samarbetet vill jag inte nu ta ställning till om och i vilken mån ettårsregeln behöver ändras.

5 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att anta de av lagrådet granskade förslagen med vidtagna ändringar.

6 Beslut

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

Innehåll

Propositionen	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	2
1 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)	2
2 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)	3
UTDRAG AV PROTOKOLL VID REGERINGSSAMMANTRÄDE 1982-04-15	6
1 Inledning	6
2 Föredragandens överväganden	7
2.1 Allmänna utgångspunkter	7
2.2 Utvidgad uppgiftsskyldighet i fråga om vissa utlandstransak- tioner	7
2.3 Intressegemenskap mellan företag	11
2.4 Ikraftträdande	12
3 Upprättade lagförslag	12
4 Hemställan	12
5 Beslut	12
<i>Bilaga 2</i>	
Sammanställning av remissyttrandena över brottsförebyggande rå- dets (BRÅ) promemoria, PM 1980: 3, Utlandsbeskattning I	13
1 Remissinstanserna	13
2 Remissyttranden över förslaget om omvänd bevisbörda	13
3 Remissyttranden över förslaget om åtgärder mot s. k. omfakturer- ingsaffärer, 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928: 370)	18
<i>Bilaga 3</i>	
1 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)	23
2 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)	24
UTDRAG AV LAGRÅDETS PROTOKOLL 1982-09-30	27
1 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen	27
2 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen	27
UTDRAG AV PROTOKOLL VID REGERINGSSAMMANTRÄDE 1982-11-25	28
1 Anmälan av lagrådets yttrande	28
2 Inledning	28
3 De remitterade förslagen	29
4 Brottsförebyggande rådets övriga förslag	29
5 Hemställan	31
6 Beslut	31