

Regeringens proposition

1982/83:84

med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt,
m. m.;

beslutad den 5 januari 1983.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag av regeringsprotokoll ovannämnda dag.

På regeringens vägnar

OLOF PALME

KJELL-OLOF FELDT

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås till att börja med en utvidgning av skatteflyktsklausulens tillämpningsområde. Den nuvarande klausulen tar sikte på en begränsad del av skatteflyktsområdet, nämligen fall där en skattskyldig vid genomförandet av ekonomiska affärer skaffar sig av lagstiftaren inte avsedda skatteförmåner genom att använda ett förfarande som från kommersiella och liknande synpunkter är en omväg. Enligt förslaget skall det bli möjligt att tillämpa klausulen också i andra fall av skatteflykt, t. ex. när den skattskyldige genomför transaktioner uteslutande för att erhålla inte avsedda skatteförmåner.

Skattsedel för preliminär A-skatt kan f. n. i princip bara utfärdas för den som har arbetsanställning. Propositionen innehåller ett förslag som gör det möjligt att utfärda A-skattsedel också för s. k. enmansföretagare, som driver verksamhet av det slag som avses i den nyligen antagna lagen om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar. Genom anknytningen till denna lag kommer varje enmansföretagare som tilldelas A-skattsedel att få betala sin preliminära skatt genom skatteavdrag på i huvudsak samma sätt som en arbetstagare.

Vidare föreslås att preskriptionstiden vid betalningsbrott enligt uppbörds-lagen förlängs till fem år. Slutligen föreslås en ändring i reglerna om återbetalning av mervärdeskatt. F. n. får endast obetald mervärdeskatt och restavgift som belöper på denna räknas av vid återbetalning av överskjutande ingående mervärdeskatt. Enligt förslaget skall också vissa andra skatter och avgifter räknas av innan återbetalning sker.

1 Förslag till

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

Härigenom föreskrivs att 2 och 3 §§ lagen (1980:865) mot skatteflykt skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

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.

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

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

2. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och

3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

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 taxeringen bestämmas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringen i stället ske som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringen

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

*inte kan tillämpas eller skulle leda till
oskäligt resultat, skall taxeringen
bestämmas till skäligt belopp.*

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

2 Förslag till

Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs att 3 § 2 mom. och 81 § uppbördslagen (1953:272)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §

2 mom.² Preliminär skatt utgår såsom preliminär A-skatt eller preliminär B-skatt.

1. *Preliminär A-skatt* skall med de undantag, som framgår av vad nedan i detta moment och i 10 § sägs, utgöras för sådan inkomst av tjänst, vilken helt eller delvis utgår i penningar och vilken hänför sig till den skattskyldiges huvudsakliga arbetsanställning eller eljest utgör hans huvudsakliga inkomst av tjänst. För inkomst av sådan huvudsaklig arbetsanställning hos fysisk person eller dödsbo, som är avsedd att vara kortare tid än en vecka, skall dock preliminär A-skatt erläggas endast om vad som utbetalats utgör utgift i en av arbetsgivaren bedriven rörelse.

Med tjänst likställes i denna lag rätt till pension, livränta, som utgår på grund av sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring eller annorledes än på grund av försäkring, ersättning, som i annan form än livränta utgår på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst, samt undantagsförmåner ävensom sådant periodiskt understöd eller sådan därmed jämförlig periodisk intäkt, varför givaren enligt 22, 25 eller 29 § kommunalskattelagen är berättigad till avdrag.

Preliminär A-skatt skall utgå enligt skattetabell, som avses i 4 §, eller enligt de grunder som angivas i 7, 12 eller 40 §. Beträffande preliminär A-skatt för inkomst som avses under 1 andra stycket eller punkt 12 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen må regeringen föreskriva särskild beräkningsgrund. För enskilda fall må lokal skattemyndighet föreskriva särskild beräkningsgrund, exempelvis att skatten skall beräknas å viss del av inkomsten eller å inkomsten minskad med visst belopp eller att skatten skall utgå med särskilt angiven procent av inkomsten.

Preliminär A-skatt skall utgå enligt skattetabell, som avses i 4 §, eller enligt de grunder som angivas i 7 eller 40 §. Beträffande preliminär A-skatt för inkomst som avses under 1 andra stycket eller punkt 12 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen må regeringen föreskriva särskild beräkningsgrund. För enskilda fall må lokal skattemyndighet föreskriva särskild beräkningsgrund, exempelvis att skatten skall beräknas å viss del av inkomsten eller å inkomsten minskad med visst belopp eller att skatten skall utgå med särskilt angiven procent av inkomsten.

Är den, som åtnjuter ovan avsedd inkomst av tjänst, skattskyldig jämväl för annan inkomst, för garantibelopp för fastighet eller för förmögenhet må lokal skattemyndighet, då särskilda skäl därtill föranleda, föreskriva att preliminär A-skatt skall erläggas jämväl för sistnämnda inkomst eller för

¹ Lagen omtryckt 1972:75.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771.

² Senaste lydelse 1974:771.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

garantibeloppet eller förmögenheten. Därvid skall den skattskyldiges preliminära skatt beräknas antingen till viss procent av den huvudsakliga inkomsten av tjänst eller enligt skattetabell å nämnda inkomst ökad med visst belopp eller ock utgå med visst belopp utöver vad i skattetabellen angives för den huvudsakliga inkomsten av tjänst.

Är i fall varom i föregående stycke sägs inkomsten vid sidan av den huvudsakliga inkomsten av tjänst betydande i förhållande till denna eller föreligga eljest särskilda omständigheter, må lokal skattemyndighet föreskriva, att preliminär B-skatt skall erläggas i stället för preliminär A-skatt.

Öretal som uppkommer vid beräkning av skatteavdrag skall jämnas till närmast högre hela kronotal.

2. Preliminär B-skatt skall för inkomståret utgöras av skattskyldig, som icke har att erlägga preliminär A-skatt enligt 1, samt utgå för inkomster från den skattskyldiges samtliga förvärvskällor och för garantibelopp för fastighet ävensom för förmögenhet. Preliminär B-skatt skall utgå enligt särskild debitering.

2. Preliminär B-skatt skall för inkomståret betalas av skattskyldig, som inte skall betala preliminär A-skatt enligt 1. Preliminär B-skatt skall betalas för inkomster från den skattskyldiges samtliga förvärvskällor samt för garantibelopp för fastighet och för förmögenhet. Preliminär B-skatt skall betalas enligt särskild debitering.

Den lokala skattemyndigheten får besluta att fysisk person, som har inkomst av sådan uppdragsverksamhet som avses i 4 § lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, skall betala preliminär A-skatt i stället för preliminär B-skatt. Ett sådant beslut får meddelas om den för inkomståret beräknade slutliga skatten kan antas till huvudsaklig del bli betald genom avdrag för skatt.

81 §

Arbetsgivare som uppsåtligt eller av grov oaksamhet åsidosätter skyldighet att inbetala skatt som innehållits för annan dömes till böter eller, om gärningen rör betydande belopp eller annan försvårande omständighet föreligger, till fängelse i högst ett år.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.

Utan hinder av 35 kap. 1 § brottsbalken får påföljd för brott enligt denna paragraf ådömas, om den misstänkte häktats eller erhållit del av åtal för brottet inom fem år från brottet.

Denna lag träder i kraft

såvitt gäller 3 § 2 mom. två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på

den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling och såvitt gäller 81 § den 1 april 1983.

Bestämmelsen i 81 § tredje stycket tillämpas även på brott som har begåtts före ikraftträdandet, om inte möjligheten att ådöma påföljd har bortfallit dessförinnan enligt äldre bestämmelser.

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Härigenom föreskrivs att 49 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

49 §

Överstiger ingående avdragsgill skatt enligt deklaration den utgående skatten, återbetalar länsstyrelsen det överskjutande beloppet i den mån kvittning icke skett enligt 17 § sjunde stycket.

Överstiger skatt som skattskyldig betalat för viss redovisningsperiod skatt som fastställts eller anses fastställd, återbetalar länsstyrelsen det överskjutande beloppet.

Den som i annat fall får nedsättning i eller befrielse från skatt som avkrävts honom, återfår av länsstyrelsen vad han betalat för mycket.

Vid återbetalning av överskjutande ingående skatt som den skattskyldige är berättigad att återfå enligt första stycket får endast restförd mervärdeskatt och därå belöpande restavgift avräknas.

Står den skattskyldige i skuld för mervärdeskatt, har han vid återbetalning enligt första, andra eller tredje stycket rätt att återfå bara vad som överstiger skulden och avgifter som belöper på denna. Vad som har sagts nu gäller också när den skattskyldige befinns ha till betalning förfallen skuld som avser

1. skatt enligt uppbördslagen (1953:272),

2. arbetsgivaravgift enligt lagen (1981:691) om socialavgifter eller

3. avgift enligt lagen (1982:423) om allmän löneavgift.

Fordran på överskjutande ingående skatt får ej särskilt överlätas eller utmätas.

I övrigt gäller uppbördslagens (1953:272) bestämmelser om restitution av skatt i tillämpliga delar beträffande återbetalning av mervärdeskatt.

I övrigt gäller uppbördslagens bestämmelser om restitution av skatt i tillämpliga delar beträffande återbetalning av mervärdeskatt.

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

¹ Lagen omtryckt 1979:304.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:885.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringsammanträde
1982-11-25

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

Föredragande: statsrådet Feldt

Lagrådsremiss med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, m. m.

1 Inledning

I prop. 1982/83:53 om vissa åtgärder för att förbättra skatteuppbörden aviserade jag en rad åtgärder för att bekämpa skattefusk och ekonomisk brottslighet. Bl. a. förutskickade jag en lagrådsremiss med förslag till en skärpning av lagen (1980:865) mot skatteflykt och förslag om utvidgning av området för preliminärskattebetalning genom A-skatt. Jag angav också att förslag om förlängning av preskriptionstiden för betalningsbrott enligt uppbördslagen (1953:272) var att vänta. Jag återkommer nu med förslag i dessa avseenden och tar i detta sammanhang upp ytterligare en fråga, nämligen möjligheten att förbättra uppbörden och indrivningen av skatter och allmänna avgifter genom en utvidgning av rätten till avräkning vid återbetalning av mervärdeskatt.

2 Skärpning av skatteflyktsklausulen

2.1 Inledning

Den form av skatteundandragande som brukar kallas skatteflykt kännetecknas av att de skattskyldiga med hjälp av civilrättsligt giltiga transaktioner utnyttjar skattereglerna för att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteförmåner. Den särskilda lagstiftningen mot skatteflykt har sin grund i att det inte är möjligt att förutse och reglera alla situationer som kan uppkomma i det ekonomiska livet. Men den avgörande faktorn har varit att skattedomsto-

larna vid den skattemässiga bedömningen av olika transaktioner har sett mycket formellt på de civilrättsliga rättshandlingar som ligger till grund för beskattningen. Man har således inte ansétt sig kunna till den skattskyldiges nackdel analogt tillämpa de bestämmelser som med hänsyn till den ekonomiska innebörden av transaktionerna och skattelagstiftningens grunder ger en riktig beskattning. Denna rättstillämpning har skapat ett utrymme för skatteflyktstransaktioner och har gjort det nödvändigt med en allmän skatteflyktsklausul.

Hösten 1980 föreslog den dåvarande regeringen en lag mot skatteflykt som antogs av riksdagens borgerliga majoritet (prop. 1980/81:17, SkU 1980/81:8, rskr 1980/81:27, SFS 1980:865–868). Skatteflyktsklausulen har emellertid fått en för snäv utformning för att kunna uppfylla rimliga effektivitetskrav. Den har sålunda inriktats endast mot en viss typ av skatteflyktsförfaranden, nämligen sådana som innebär att den skattskyldige kringgår en skattebestämmelse genom att begagna sig av ett förfarande som från kommersiella och liknande synpunkter framstår som en omväg med hänsyn till det ekonomiska resultat som har uppnåtts. Genom denna inriktning av klausulen och de snävt utformade rekvisiten blir möjligheterna att bekämpa skatteflykt med tillämpning av klausulen mycket begränsade.

Socialdemokraterna reserverade sig mot utformningen av klausulen vid lagstiftningens tillkomst och har därefter vid flera tillfällen krävt att klausulen skall få en mer generell utformning så att domstolarna får större möjlighet att ingripa mot klara fall av skatteflykt utan att för den skull göra avkall på rättssäkerheten.

Jag avser att här ta upp frågan om en sådan skärpning av skatteflyktsklausulen.

Innan jag kommer in på hur skatteflyktsklausulen bör vara utformad för framtiden skall jag först i korthet beröra de olika former av skatteundandragande som kan urskiljas och därefter närmare beskriva den nuvarande klausulens tillämpningsområde.

2.2 Olika former av skatteundandragande

Skatteundandragande kan ske på många olika sätt. I det följande anges de som har anknytning till skatteflyktsproblematiken.

Skenavtal innebär att parterna inför tredje man låtsas att ett visst avtal har träffats, medan de sinsemellan är överens om att det inte skall finnas några sådana förpliktelser som de hävdar utåt. Skenavtal är civilrättsligt ogiltiga och underkänns av skattedomstolarna utan att lagstiftaren har behövt föreskriva detta. De vållar således i princip inte några problem på den lagtekniska sidan. Svårigheterna ligger i att upptäcka och bevisa det rätta förhållandet.

Oriktigt betecknade avtal – t. ex. att ett köp betecknas gåva eller en arbetsersättning sägs utgöra traktamente eller hyresersättning – vållar inte

heller några större problem på lagstiftningssidan. Här ankommer det på domstolarna att bortse från den oriktiga beteckningen och bedöma avtalet efter dess verkliga innebörd.

Med skatteflykt i vid bemärkelse förstås vanligen alla förfaranden, där den skattskyldige genom civilrättsligt giltiga rättshandlingar åstadkommer tillämpning av skatteregler som ger skatteförmåner som lagstiftaren inte har avsett och inte heller underförstått accepterat. Just den omständigheten att skatteförmånen inte är avsedd skiljer skatteflyktsförfaranden från den normala skatteplaneringen som bör förekomma i ekonomisk verksamhet. Den rena skatteplaneringen kännetecknas alltså av att den skattskyldige för att minska skatten väljer ett förfarande som är uttryckligen eller underförstått accepterat av lagstiftaren.

Skatteflykt kan förekomma i många olika former men man kan bl. a. urskilja två principiellt skilda typer av skatteflykt.

Den ena typen kännetecknas av att den skattskyldige utnyttjar skattestimulanser, avdragsregler eller schablonregler på ett inte avsett sätt. Det typiska för denna form av skatteflykt är att själva handlandet som sådant motiveras uteslutande eller så gott som uteslutande av skatteskal. Om det inte hade varit för skatteförmånen skulle den skattskyldige normalt ha gjort något helt annat eller valt att inte göra någonting alls. Handlandet som sådant framstår således i regel som meningslöst eller omotiverat om man bortser från skatteförmånen. Däremot är det förfaringssätt som används för att genomföra transaktionen i och för sig ofta av enkel och naturlig beskaffenhet. Som exempel på skatteflykt av detta slag, där man på senare tid har ingripit med lagstiftning, kan nämnas köp av pensionsförsäkringar i utländska försäkringsbolag, förvärv av rörelsefrämmande varulager vid räkenskapsåret slut och förskottsbetalningar av räntor. Men det finns också exempel på invecklade bolagstransaktioner som genomförs enbart i skatteflyktssyfte och som alltså hör till den nu beskrivna skatteflyktstypen.

Den andra typen av skatteflykt kännetecknas av att det ekonomiska resultat, bortsett från beskattningen, som den skattskyldige vill uppnå är naturligt medan däremot det valda handlingssättet framstår som onormalt eller konstlat. Den skattskyldige vill i dessa fall – de s. k. egentliga kringgåendefallen – uppnå ett visst ekonomiskt resultat som i och för sig inte har med beskattningen att göra, t. ex. uttag av vinstmedel från ett bolag eller överföring av medel till barnen. Väljer han det "normala" eller närmast till hands liggande förfarandet, inträder en bestämd beskattningseffekt, t. ex. att de uttagna vinstmedlen beskattas som utdelning eller att avdrag inte medges för överföringen till barnen. För att uppnå det avsedda resultatet och samtidigt minska skatten väljer han i stället för det normala förfarandet ett förfarande, som från kommersiella eller andra inte skattemässiga synpunkter utgör en omväg och som – om det godtas vid beskattningen – medför att utdelningsbeskattningen uteblir eller att avdrag medges. Som exempel på skatteflykt av detta slag – numera stoppad genom särskild lagstiftning – kan

nämnas, beträffande överföring av medel till barn, insättande av barnen som förmånstagare till pensionsförsäkringar och, beträffande bolagsfallen, vissa av de s. k. interna aktieöverlåtelseerna och vinstbolagstransaktionerna.

Det bör påpekas att skatteflyktstransaktionerna ofta är komplicerade och därför inte alltid faller helt inom ramen för den ena eller andra av de nyss beskrivna renodlade skatteflyktstyperna. Många fall har således drag av båda typerna eller karakteriseras av delvis andra faktorer.

2.3 Den nuvarande lagstiftningens tillämpningsområde

Gällande lag mot skatteflykt har som jag inledningsvis nämnde ett begränsat tillämpningsområde. Klausulen är sålunda inriktad mot den typ av skatteflykt som representeras av de egentliga kringgåendefallen, dvs. fall där en skattskyldig som vill uppnå ett visst ekonomiskt resultat av skatteskal väljer ett förfarande som från kommersiella och andra liknande synpunkter framstår som en onödig omväg.

Lagtekniskt kommer det sagda till uttryck dels genom en föreskrift om att hänsyn inte skall tas till en rättshandling som är led i ett förfarande som innebär att en skattebestämmelse kringgås, dels genom ett av de rekvisit som skall vara uppfyllt för att ett sådant kringgående skall föreligga, nämligen det s. k. omvägsrekvisitet. Enligt detta förutsätts det att 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.

Det bör påpekas att det inte uppställs något krav på att det skall vara exakt samma ekonomiska resultat som uppnås för att man skall kunna tala om att ett annat förfarande ligger närmast till hands. Man får bortse från sådana ekonomiska sidoeffekter som har ringa betydelse och i stället se till den väsentliga ekonomiska innebörden av transaktionerna.

För att ett kringgående skall föreligga enligt klausulen krävs – förutom att det är fråga om ett omvägsförfarande – att förfarandet medfört en inte oväsentlig skatteförmån som kan antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet och att en taxering på grundval av detta klart skulle strida mot grunderna för skattebestämmelserna i fråga.

Klausulen har sålunda byggts upp med sikte främst på sådana mer eller mindre invecklade konstruktioner som under de senaste decennierna har använts för att kringgå t. ex. dubbelbeskattningen av aktiebolagens vinster eller förbudet mot avdrag för periodiskt understöd till hemmavarande barn.

Utanför tillämpningsområdet faller däremot den andra typen av skatteflykt som har nämnts i det föregående. Det gäller således i princip fall där hela handlandet framstår som meningslöst om det inte vore för skatteförmånen. Den skattskyldige genomför med andra ord transaktioner uteslutan-

de i syfte att uppnå eller undvika viss beskattningseffekt. I de nu ifrågakvarande fallen är det som jag tidigare har nämnt ofta så att den skattskyldige använder sig av det normala handlingssättet med hänsyn till det ekonomiska resultatet i fråga men ändå uppnår inte avsedda skatteförmåner. Detta kan bero på t. ex. att lagstiftaren inte räknat med att handlingssättet skulle utnyttjas av den personkrets som den skattskyldige tillhör eller i den situation som den skattskyldige befinner sig i. Det kan också vara så att det är utvecklingen i samhället eller av andra skatteregler som öppnat möjligheterna till skatteflykt.

När det sedan gäller lagstiftningens tillämpning på olika skatter så är denna begränsad till inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt ett par skatter som utgör komplement till inkomstbeskattningen, nämligen utskiftnings-skatten och ersättningsskatten.

2.4 Utvidgning av klausulens tillämpningsområde

Allmänt

Den nuvarande skatteflyktsklausulen har som framgått av det föregående ett begränsat tillämpningsområde även inom ramen för skatteflyktsområdet. Det beror i huvudsak på att man genom det s. k. omvägsrekvisitet inriktat klausulen på de egentliga kringgåendetransaktionerna. Som jag tidigare har antytt anser jag att klausulen bör få en mer generell utformning.

Innan jag behandlar den saken närmare vill jag påpeka att en klausul med en vidare inriktning än den nuvarande på sin tid utarbetades av en arbetsgrupp inom företagsskatteberedningen och presenterades i betänkan-det (SOU 1975:77) Allmän skatteflyktsklausul. Denna klausul var uppbyggd på i huvudsak samma rekvisit som den nuvarande klausulen, dock med det betydelsefulla undantaget att den inte innehöll någon motsvarighet till det s. k. omvägsrekvisitet. Det finns därför anledning att i det följande återkomma till arbetsgruppens förslag.

Jag skall emellertid redan i detta sammanhang ta upp två särskilda frågor om tillämpningsområdet som har anknytning till arbetsgruppens förslag. Detta innehöll nämligen regler också angående skenavtal och sådana avtal som har fått en felaktig rubricering eller annars utformats så att den verkliga innebörden dölts. Enligt de av arbetsgruppen föreslagna bestämmelserna skulle det uttryckligen anges att rättshandlingar skall bedömas efter sin verkliga innebörd. Av motiven framgår att det föreslagna stadgandet var tänkt att tillämpas också på det egentliga skatteflyktsområdet, bl. a. som en tolkningsanvisning till själva skatteflyktsklausulen. Vidare föreslog arbetsgruppen att lagstiftningen skulle tillämpas i fråga om så gott som samtliga direkta och indirekta skatter och avgifter.

Vad först beträffar skenavtal o. d. kan det konstateras att det inte finns något behov av en reglering, eftersom dessa är civilrättsligt ogiltiga och

skattedomstolarna redan i dag utan stöd i särskild skattelagstiftning bedömer sådana avtal efter sin verkliga innebörd. Enligt min mening saknas det därför anledning att i detta avseende frångå den bedömning som gjordes i samband med tillkomsten av nuvarande skatteflyktsklausul, nämligen att de ifrågavarande avtalen bör lämnas utanför lagstiftningen. Jag anser inte heller att man i detta sammanhang bör införa någon allmän tolkningsanvisning av angivet slag.

När det sedan gäller frågan om att vidga tillämpningsområdet till att omfatta i stort sett hela skatteområdet delar jag i princip arbetsgruppens mening att en sådan utvidgning bör komma till stånd. Detta förutsätter emellertid vissa överväganden rörande bl. a. behovet av att utöka förhandsbeskedsinstitutet som av tidsskäl inte har varit möjliga att göra i detta lagstiftningsärende. Jag återkommer därför till frågan i ett senare sammanhang.

Klausulens tillämpning på olika skatteflyktsförfaranden

Det skulle i och för sig kunna hävdas att en skatteflyktsklausul borde träffa alla fall där den skattskyldige genom sitt handlande uppnår en skatteförmån som lagstiftaren inte har avsett. Jag anser det inte lämpligt att gå så långt. Däremot bör det enligt min mening vara ett absolut krav att klausulen utformas så att den omfattar förfaranden som tillkommit enbart för att få inte avsedda skatteförmåner, oavsett om dessa utgör omvägsförfaranden eller ej. En sådan ordning ligger helt i linje med arbetsgruppens förslag. Enligt arbetsgruppens motiv är klausulen sålunda avsedd att träffa, förutom egentliga kringgåendehandlingar, även vissa fall där en skattskyldig genomför transaktioner uteslutande i syfte att uppnå eller undvika viss beskattningseffekt, t. ex. tillskapar konstlade förluster för att få en avdragsrätt. Det bör påpekas att en majoritet av remissinstanserna i huvudsak biträdde arbetsgruppens förslag.

Det främsta skälet till att man har begränsat den nuvarande klausulens tillämpningsområde till de egentliga kringgåendetransaktionerna har varit att man från rättssäkerhetssynpunkt har velat få en fast grund att stå på när det gäller att avgöra om ett förfarande faller under klausulen eller inte. Genom denna begränsning är det meningen att klausulen i princip skall träffa bara sådana fall där den skattskyldige bereder sig en skatteförmån i strid med lagstiftningens grunder genom ett i sammanhanget onormalt handlingsätt, medan den som företar helt vanliga och normala transaktioner inte skall behöva riskera att beröras av den.

Den begränsning som sålunda har genomförts går enligt min mening längre än vad som behövs för att tillgodose de nu angivna syftena. För att tillgodose dessa räcker det med att klausulens tillämpning görs beroende av att syftet med förfarandet har varit att uppnå en skatteförmån. Man undantår då liksom f. n. från tillämpningsområdet förfaranden som motiverats främst av

kommersiella eller liknande skäl. Jag menar att man inte tappar något från rättssäkerhetssynpunkt med en sådan ändrad uppbyggnad av klausulen. Dess tillämpning kan fortfarande begränsas till fall där den skattskyldiges förfarande framstår som mer eller mindre meningslöst om man bortser från skatteförmånen och där den skattskyldige bör vara väl medveten om att skattemyndigheterna kan komma att ifrågasätta giltigheten av förfarandet. Jag kommer således fram till att man från rättssäkerhetssynpunkt kan undvara det s. k. omvägsrekvisitet.

Ett annat skäl för den nuvarande begränsningen av generalklausulen har varit att man velat markera en gräns mellan de fall där ett förfarande, som leder till inte avsedda skatteförmåner, skall stoppas genom ändring eller komplettering av de materiella reglerna och de fall där en skatteflyktsklausul bör kunna tillämpas. Man har därvid ansett att den principen bör gälla att om ett förfarande, trots att det framstår som normalt med hänsyn till det ekonomiska resultat som uppnås, leder till en inte avsedd skatteförmån så är det de materiella reglerna som bör ändras. Skatteflyktsklausulen har ansetts skola förbehållas förfaranden som är konstlade eller onormala med hänsyn till det ekonomiska resultatet.

För egen del kan jag inte finna några bärande skäl för att upprätthålla en sådan gränsdragning. Lika litet som det är möjligt att utforma den materiella skattelagstiftningen med hänsyn till alla tänkbara omvägsförfaranden, lika litet är det möjligt att utforma denna lagstiftning med hänsyn till alla andra transaktioner som främst är inriktade på att minska skatten. Jag kan alltså inte se att det från lagstiftningstekniska synpunkter finns några principiella invändningar mot att utvidga klausulens tillämpningsområde på det sätt jag nyss har antytt. Detta hindrar naturligtvis inte att man även i fortsättningen bör sträva efter att förebygga skatteflyktsåtgärder genom ändringar i de materiella reglerna i synnerhet när det gäller nya åtgärder av detta slag som visar sig få större frekvens.

Mot bakgrund av det anförda förordar jag att klausulens tillämpningsområde inte längre skall begränsas till de s. k. egentliga kringgåendetransaktionerna eller omvägsförfarandena utan omfatta också andra former av skatteflykt. Det innebär bl. a. att det s. k. omvägsrekvisitet bör slopas. Även i övrigt finns det anledning att justera den nuvarande klausulen. Jag skall i det närmast följande avsnittet redogöra för de förutsättningar som enligt min mening bör gälla för tillämpning av klausulen.

2.5 Förutsättningar för tillämpning av klausulen

Allmänt

Den nuvarande klausulen finns intagen i 2 § lagén (1980:865) mot skatteflykt. Den inleds med en föreskrift om att hänsyn vid taxeringen inte skall tas till en rättshandling som den skattskyldige har företagit om

rättshandlingen är led i ett förfarande som innebär att en skattebestämmelse kringgås. Därefter preciseras i paragrafens andra stycke i tre särskilda punkter när ett sådant kringgående av en skattebestämmelse skall anses föreligga. Den första punkten består av det tidigare nämnda omvägsrekvisitet och anger som ett villkor för att kringgående skall anses föreligga att 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. Enligt den andra punkten krävs att förfarandet medför en inte oväsentlig skatteförmån som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet. I den tredje och sista punkten uppställs villkoret att 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.

Jag har i det föregående redan slagit fast att skatteflyktsklausulen bör kunna tillämpas inte bara i kringgåendefallen utan också i andra fall där transaktioner genomförs i syfte att uppnå skatteförmåner. Jag har med hänsyn härtill också förordat att det s. k. omvägsrekvisitet skall slopas. En konsekvens av dessa ställningstaganden är att man inte heller bör bevara det inledande stadgandet att en rättshandling skall underkännas endast under förutsättning att den är ett led i ett förfarande som medför att en skattebestämmelse kringgås.

De villkor för tillämpningen som skulle återstå efter en sådan justering är de som enligt vad jag nyss har sagt anges i 2 § andra stycket andra och tredje punkterna. Det gäller alltså dels att förfarandet medfört en inte oväsentlig skatteförmån, dels att denna förmån kan antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet, dels att en taxering på grundval av förfarandet på visst sätt skulle strida mot grunderna för lagstiftningen i fråga. Av mina överväganden angående en utvidgning av den nuvarande klausulens tillämpningsområde har framgått att jag anser att man i huvudsak bör kunna bygga upp den framtida klausulen på grundval av dessa rekvisit. Denna uppfattning grundas inte minst på det förhållandet att den tidigare nämnda arbetsgruppen föreslog en klausul som i princip var uppbyggd på detta sätt och att flertalet remissinstanser i huvudsak godtog förslaget. Det finns anledning att här i korthet redogöra för arbetsgruppens förslag.

Enligt detta förslag skall som villkor för tillämpning av klausulen gälla att den skattskyldige har berett sig en skatteförmån i strid med lagstiftningens anda och mening. Som ytterligare villkor gäller att det på grund av omständigheterna är sannolikt att förmånen utgör hans huvudsakliga fördel av rättshandlingen. Även om de nu angivna villkoren är uppfyllda skall den skattskyldige enligt förslaget kunna undvika tillämpning av klausulen genom att göra sannolikt att rättshandlingen tillkommit och fått sitt innehåll huvudsakligen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller eljest i annat ekonomiskt syfte än att erhålla förmån vid beskattningen.

Arbetsgruppens klausul innehåller således i princip samma slags rekvisit som den nuvarande klausulen om man bortser från att den sistnämnda dessutom har ett omvägsrekvisit. Det är just avsaknaden av detta omvägsrekvisit som gör att arbetsgruppens klausul får en vidare inriktning än den nuvarande klausulen.

Såväl nuvarande klausul som arbetsgruppens klausul innehåller rekvisit som tar sikte på den skattskyldiges avsikter med sitt handlande. Det kan i och för sig ifrågasättas om inte tillämpningen av en skatteflyktsklausul borde vara oberoende av de skäl som har legat till grund för den skattskyldiges handlande. Till detta vill jag säga att ett rekvisit med avseende på den skattskyldiges avsikter med förfarandet torde vara ofrånkomligt om man inte i stället begränsar klausulens tillämpningsområde genom rekvisit som objektivt beskriver de förfaranden som man vill träffa med klausulen. Det är sålunda enligt min mening inte möjligt att låta villkoren för klausulens tillämpning inskränka sig till att den skattskyldige genom sitt handlande uppnår en skatteförmån som lagstiftaren inte avsett. Frågan blir då om man lämpligen kan ersätta det s. k. omvägsrekvisitet med något annat rekvisit av objektiv natur. En diskussion om sådana rekvisit, bl. a. byggda på uttryck som "konstlade" och "rättsmissbruk", har förts i förarbetena till nuvarande lagstiftning (se bl. a. prop. 1980/81:17 s. 22). Enligt min mening ger emellertid sådana uttryck inte någon bra beskrivning av det område där en skatteflyktsklausul bör kunna tillämpas. Jag föredrar därför att tillämpningsområdet begränsas med hjälp av ett rekvisit som tar sikte på den skattskyldiges avsikter med förfarandet. En annan sak är att ett sådant rekvisit bör utformas så att den skattskyldiges faktiska handlande och de ekonomiska konsekvenserna av detta läggs till grund för bedömningen av den skattskyldiges avsikter. Jag återkommer till detta.

Jag kommer mot denna bakgrund fram till att klausulen i framtiden bör bygga på de villkor som i princip är gemensamma för den nuvarande klausulen och arbetsgruppens klausul. Det gäller således villkoren att det skall vara fråga om en skatteförmån, att en beskattning på grundval av förfarandet strider mot grunderna för bestämmelserna eller, som arbetsgruppen uttrycker det, mot lagstiftningens anda och mening, samt att syftet med förfarandet har varit att erhålla en skatteförmån.

Jag skall i det följande behandla de olika villkoren vart för sig och ange hur de bör utformas i lagtexten. Först skall jag emellertid säga några ord om klausulens allmänna uppbyggnad. I likhet med vad som gäller både enligt nuvarande lag och arbetsgruppens förslag bör själva skatteflyktsklausulen innebära att en rättshandling under vissa förutsättningar inte skall läggas till grund för beskattningen. Det skall i princip vara fråga om en rättshandling som den skattskyldige har företagit. Men i enlighet med nuvarande klausul bör samma sak gälla också i fråga om en rättshandling som företas av en juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige. Det gäller således här handelsbolag o. d.

Beskattningsresultatet

Det första villkoret är att det skall föreligga en skatteförmån. Liksom f. n. bör det vara fråga om en förmån som tillkommer den skattskyldige själv och som inte är oväsentlig. Detta bör anges i lagtexten där det också bör komma till uttryck att det inte är något krav att förmånen skall ha uppkommit genom den skattskyldiges eller den juridiska personens rättshandling ensam. Det är tillräckligt att skatteförmånen uppkommer genom rättshandlingen tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen indirekt medverkar. Kravet på bevisning för att indirekt medverkan skall anses föreligga i de rättshandlingar som kompletterar den skattskyldiges eller den juridiska personens egna kan av naturliga skäl inte ställas särskilt högt. Det bör vara tillräckligt att rättshandlingarna för en utomstående betraktare framstår som en enhet. Detta stämmer överens med vad som gäller enligt nuvarande klausul där det förutsätts att rättshandlingen är led i ett skatteflyktsförfarande. Av vad jag nu har sagt följer vidare att man i likhet med vad som är fallet enligt nuvarande klausul bör använda begreppet "förfarande" för att beteckna det handlande som klausulen riktar sig emot. Jag återkommer till detta.

Avsikten är för övrigt att det rekvisit angående skatteförmånen som jag här föreslår skall ha samma innebörd som motsvarande rekvisit enligt nuvarande lagstiftning. De uttalanden som gjordes i samband med tillkomsten av denna rörande tolkningen av rekvisitet äger alltså giltighet också i fråga om det nya rekvisitet. Det bör dock påpekas att man enligt nuvarande klausul kan avläsa skatteförmånen direkt vid en jämförelse mellan det valda förfarandet och det närmast till hands liggande förfarandet. Med skatteförmån enligt den föreslagna klausulen förstås inte bara skattefördelar i nu angiven mening utan i princip allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen.

Som ett första villkor bör alltså gälla att rättshandlingen ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen direkt eller indirekt medverkat ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige.

Avsikten med förfarandet

Enligt nuvarande klausul gäller att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna "kan antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet". I arbetsgruppens förslag finns två rekvisit som är av intresse i sammanhanget. Det första är av objektiv natur och föreskriver som villkor att det på grund av omständigheterna är "sannolikt att förmånen utgör hans huvudsakliga fördel av rättshandlingen". Det andra ger den skattskyldige möjlighet att undvika en tillämpning av klausulen trots att den huvudsakliga fördelen utgörs av skatteförmånen. Klausulen skall sålunda inte tillämpas om

den skattskyldige gör sannolikt att rättshandlingen har tillkommit och fått sitt innehåll huvudsakligen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller eljest i annat ekonomiskt syfte än att erhålla förmån vid beskattningen.

Av förarbetena till skatteflyktsklausulen (prop. 1980/81:17 s. 29 och 126) framgår att det nuvarande rekvisitet är en sammansmältning av de två rekvisiten i arbetsgruppens förslag med i stort sett samma innebörd som dessa. Föredraganden uttalar sålunda bl. a. att det är den skattskyldige som har de bästa och ofta enda kunskaperna om sådana omständigheter som inte framgår av det yttre skeendet men som har betydelse vid valet av förfaringssätt. Det måste därför ankomma på honom att göra sannolikt att han – trots vad som framgår av det yttre skeendet – ändå har haft andra och i detta sammanhang godtagbara skäl för sitt handlande. Även enligt nuvarande klausul kan det således vara tillräckligt för en tillämpning av klausulen att det allmänna visar på objektiva faktorer som talar för att skatteförmånen varit avgörande för handlandet, t. ex. att skatteförmånen har utgjort den huvudsakliga fördelen.

Men det föreligger ändå en beaktansvärd skillnad mellan arbetsgruppens klausul och den nuvarande klausulen. Enligt den senare har den skattskyldige nämligen möjlighet att förhindra en tillämpning så snart han kan visa att han skulle ha förfarit på samma sätt även om det inte hade medfört någon skatteförmån. En sådan utformning lämnar ett betydande utrymme att arrangera olika transaktioner så att klausulen inte blir tillämplig. Arbetsgruppens klausul ställer här större krav på den skattskyldige. Enligt denna måste han visa att förfarandet tillkommit huvudsakligen i annat ekonomiskt syfte än att erhålla en skatteförmån.

Jag anser att en lämplig avgränsning av tillämpningsområdet uppnås om man som villkor för tillämpningen av klausulen föreskriver att skatteförmånen kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Det innebär att tillämpningsområdet i princip begränsas till förfaranden som till den helt övervägande delen betingats av möjligheten att uppnå en skatteförmån. Samtidigt elimineras möjligheterna att komma förbi klausulen genom att visa att det vid sidan om skatteförmånen förelegat andra ej helt obetydliga skäl för förfarandet. Som jag tidigare har antytt har rekvisitet av naturliga skäl utformats så att omständigheter av objektiv natur blir avgörande för bedömningen av den skattskyldiges avsikter. Det avgörande blir således givetvis inte vad den skattskyldige innerst inne avsett utan vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter som framkommit i ärendet framstår som det huvudsakliga skälet för förfarandet.

Jag har tidigare nämnt att man bör använda ordet "förfarande" i stället för "rättshandling" för att beteckna det handlande som klausulen riktar sig mot. Detta gäller inte minst beträffande det nu ifrågavarande rekvisitet, eftersom man annars riskerar att från klausulens tillämpningsområde undanta fall där en och samma rättshandling innehåller dels rent affärsmässiga moment, dels moment av skatteflyktskaraktär. Jag tänker främst på sådana fall där en

skattskyldig genom t. ex. ett köpeavtal träder in ett redan ordnat skatteflyktsarrangemang (jfr prop. 1980/81:17 s. 198).

Jag föreslår således att som ett andra villkor skall gälla att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet.

Lagstiftningens grunder

Enligt nuvarande klausul gäller som förutsättning att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot grunderna för antingen den kringgånga bestämmelsen eller de bestämmelser som skulle tillämpas om förfarandet lades till grund för taxeringen. Rekvisitetet är utformat för att passa kringgåendefallen och kan inte utan vidare föras över till den nya klausulen. Arbetsgruppens förslag har som villkor i detta avseende att den skattskyldige bereds en skatteförmån i strid med lagstiftningens anda och mening.

Jag anser för min del att rekvisitetet bör ansluta så nära som möjligt till det nuvarande och jag föreslår att som tredje villkor skall gälla att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Vad som förstås med lagstiftningens grunder och vilka metoder som bör tillämpas för att utröna dessa har det ingående redogjorts för i samband med införandet av nuvarande klausul (prop. 1980/81:17 s. 25 f och s. 197 f). Jag ansluter mig till vad min företrädare har anfört i saken men vill här tillfoga några anmärkningar med anledning av de ändringar som har föreslagits i förhållande till gällande rekvisit.

En tillämpning av klausulen aktualiseras i sådana fall där man funnit att vanliga tolkningsregler leder till ett materiellt sett otillfredsställande resultat i den meningen att detta strider mot de berörda skattereglernas syfte såsom det har kommit till uttryck genom uttalanden i förarbetena eller genom reglernas allmänna upphyggnad och inriktning. Är det fråga om en kringgåendetransaktion är läget i allmänhet det att vissa regler formellt sett är tillämpliga medan det materiellt sett framstår som riktigare att tillämpa andra regler. Det blir här en uppgift för rättstillämpningen att efter en sammanvägning av grunderna för de olika reglerna avgöra om en taxering på grundval av förfarandet och således enligt de regler som formellt sett är tillämpliga skulle strida mot lagstiftningens grunder. Är så fallet är det meningen att domstolarna i stället skall tillämpa de materiellt sett riktigare reglerna analogt. I kringgåendefallen är det således meningen att prövningen liksom enligt nuvarande klausul skall göras med ledning av grunderna för inte bara de regler som formellt sett är tillämpliga utan också de regler som har kringgåtts. Om grunderna för de olika reglerna är motstridiga får man pröva vilka grunder som bör ha försteg i den aktuella situationen.

När det sedan gäller skatteflykt som består i att den skattskyldige utnyttjar t. ex. en avdragsregel är det givetvis i första hand grunderna för denna regel

som skall beaktas vid prövningen. Men även i detta fall måste man inte sällan beakta grunderna för andra bestämmelser, t. ex. bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Kan det konstateras att en taxering strikt efter ordalagen i den föreliggande situationen skulle strida mot grunderna för de aktuella skattebestämmelserna skall taxeringen bestämmas utan hänsyn till rättshandlingen i fråga. Jag skall i det närmast följande avsnittet närmare behandla frågan om hur taxeringen skall gå till när klausulen har tillämpats.

Enligt nuvarande klausul är det ett krav att en taxering på grundval av förfarandet "klart" skall strida mot grunderna. Detta ord har enligt uttalande av föredraganden (prop. 1980/81:17 s. 198) införts för att markera att oklarhet beträffande lagstiftningens grunder skall gå ut över den fiskala sidan. Det följer emellertid redan av rekvisitets innehåll i övrigt att det är en förutsättning att man kan utröna vad som är förenligt med eller strider mot lagstiftningens grunder. Avfattningen av lagtexten ger enligt min mening uttryck för en längre gående restriktivitet än som är påkallad. Jag föreslår därför att ordet "klart" får utgå. Man måste här hålla i minnet att det rör sig om fall, där förfarandet huvudsakligen har betingats av skatteskal och att syftet med klausulen är att få till stånd materiellt sett riktiga taxeringar.

2.6 Taxering m. m.

Bestämmelser om hur taxering skall ske om klausulen tillämpas finns f. n. intagna i 3 §. Huvudregeln är att taxeringen i sådant fall bestäms som om den skattskyldige hade valt det närmast till hands liggande förfarandet. Om en sådan grund för taxeringen skulle leda till oskäligt resultat skall dock taxeringen bestämmas till skäligt belopp. Syftet med skatteflyktsklausulen är att åstadkomma taxeringar som mot bakgrund av lagstiftningens grunder framstår som materiellt riktiga. Nuvarande regler i 3 § har utformats i enlighet härmed.

Utvidgningen av klausulens tillämpningsområde innebär att den kommer att omfatta fall, där det inte finns något annat förfarande som kan sägas ligga närmast till hands. Hela förfarandet är kanske inriktat på att få en skatteförmån. Även i ett sådant fall måste reglerna givetvis ta sikte på att åstadkomma en rättvis beskattning. Detta torde i normalfallet innebära att man bör bestämma taxeringarna med bortscende från rättshandlingen i fråga.

Som har framgått måste taxeringarna bestämmas på olika sätt beroende på vilken typ av skatteflyktstransaktion det är fråga om. Det är enligt min mening inte lämpligt eller ens möjligt att reglera alla olika situationer. De två huvudfallen bör dock regleras i lagtexten. Jag föreslår som huvudregel i 3 § att taxeringen skall bestämmas som om rättshandlingen inte hade företagits. Vidare bör den nuvarande huvudprincipen för taxeringen i kringgåendefallen anges, nämligen att taxeringen skall bestämmas på grundval av det

närmast till hands liggande förfarandet. Slutligen bör föreskrivas att om de nu angivna grunderna inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, så skall taxeringen bestämmas till skäligt belopp. Undantagsregeln ger alltså möjlighet att jämka taxeringen när huvudregeln skulle leda till ett oskäligt resultat. I detta avseende liksom i övrigt bör i fråga om taxeringen tillämpas de grundsatser som har angetts i förarbetena till nuvarande lagstiftning.

För tillämpning av lagen mot skatteflykt gäller f. n. vissa speciella regler på det processuella eller formella planet. Till att börja med har öppnats en möjlighet för de skattskyldiga att få förhandsbesked om huruvida ett visst förfarande omfattas av skatteflyktsklausulen eller ej. Vidare har föreskrivits att frågor om tillämpning av klausulen skall prövas i första instans av länsrätten på talan av skattechefen. Möjlighet har också öppnats att få anstånd med betalningen av skatt som har påförts med anledning av att skatteflyktsklausulen tillämpats och slutligen har införts möjlighet till eftertaxering när rättelse påkallas av att klausulen är tillämplig.

Den nu föreslagna utvidgningen av klausulens tillämpningsområde bör enligt min mening inte föranleda någon ändring i de nu angivna specialreglerna. Det kan dock finnas anledning att när klausulen har varit i kraft ett tag ta upp frågan om tillämpningen av klausulen i första instans bör läggas över på taxeringsnämnderna.

2.7 Avslutande synpunkter

En skatteflyktsklausul är som jag tidigare har nämnt nödvändig mot bakgrund av att skattedomstolarna inte utan uttryckligt lagstöd har ansett sig kunna underkänna vissa skatteflyktstransaktioner. Avsikten med klausulen är således att öka förutsättningarna för materiellt sett riktiga lösningar.

Mot denna bakgrund föreslår jag en klausul som till skillnad mot den nuvarande inte bara tar sikte på en viss begränsad del av skatteflyktsområdet. Klausulen har fått en allmänare utformning som gör att det blir möjligt att tillämpa den inte bara på s. k. omvägsförfaranden, utan också i fall där den skattskyldige använder sig av den "närmaste vägen" men där handlandet huvudsakligen betingas av syftet att erhålla av lagstiftaren inte avsedda skatteförmåner.

Jag vill emellertid understryka att utvidgningen av klausulens tillämpningsområde givetvis inte innebär att den skall kunna tillämpas i alla fall där den skattskyldige får skattefördelar av sitt handlande. En näringsidkare måste givetvis när han prövar förutsättningarna för en investering eller någon annan affärstransaktion beakta skattekonsekvenserna och om olika alternativ står till buds välja det alternativ som ger det bästa resultatet. För att klausulen skall kunna tillämpas krävs det att skattefördelarna träder i förgrunden på ett sådant sätt att transaktionen i övrigt framstår som mer eller mindre meningslös. Transaktioner som företas av rent kommersiella skäl riskerar alltså inte att beröras av klausulen.

Den av mig föreslagna klausulen har sin udd riktad främst mot skatteflykt som sker med hjälp av sinnrikt utformade bolagstransaktioner, arrendeavtal e. d. och som går ut på t. ex. att en rörelseinkomst eller realisationsvinst skall undgå beskattning eller beskattas på ett alltför fördelaktigt sätt. Det kan t. ex. vara fråga om indirekta överlåtelser av bolag i syfte att kringgå bestämmelserna angående vinstbolag eller interna aktieöverlåtelser (jfr prop. 1981/82:17 s. 133) eller avtal om arrende, optionsrätt e. d. för att lindra eller skjuta upp en realisationsvinstbeskattning. Jag vill emellertid framhålla att klausulen skall kunna tillämpas även på andra områden. Ett sådant gäller transaktioner mellan närstående och jag syftar då främst på vissa förfaranden där föräldrar försöker föra över avkastning till minderåriga barn för att kringgå avdragsförbudet för periodiska understöd. I denna del kan för övrigt noteras att riksskatteverkets rättsnämnd i ett ärende om förhandsbesked underkänt vissa lånetransaktioner mellan föräldrar och barn med stöd av nuvarande klausul.

Jag har i det föregående angett de huvudprinciper som bör gälla för tillämpningen av klausulen. Den klausul som jag föreslår ansluter ganska nära till arbetsgruppens förslag. Gruppen har i sitt arbete gjort en analys av praktiska fall. Jag kan givetvis inte ta ställning till de slutsatser i enskilda fall som arbetsgruppen har dragit rörande tillämpningen av arbetsgruppens skatteflyktsklausul. Fallen bör dock kunna ge vägledning när det gäller att bedöma skatteflyktsproblemen. I sista hand blir det naturligtvis en uppgift för skattedomstolarna att i det enskilda fallet pröva t. ex. om en taxering på grundval av ett visst förfarande strider mot lagstiftningens grunder eller ej.

2.8 Ikraftträdande m. m.

En proposition bör enligt min mening kunna föreläggas riksdagen vid årsskiftet. Det är angeläget att lagstiftningen träder i kraft snarast möjligt efter det att riksdagsbehandlingen har avslutats. Den bör vara tillämplig fr. o. m. viss dag som direkt anges i ikraftträdandebestämmelserna och jag föreslår att denna dag bestäms till den 1 mars 1983. De nya bestämmelserna skall således tillämpas på rättshandlingar som företas efter utgången av februari månad 1983.

Nuvarande lagstiftning är tidsbegränsad till fem år och tillämpas således på rättshandlingar som företas t. o. m. den 31 december 1985. Avsikten är att skatteflyktsklausulen skall utvärderas från bl. a. rättssäkerhetssynpunkter mot slutet av femårsperioden och att lagstiftningen därvid skall övervägas på nytt. Justitiekanslern har regeringens uppdrag att göra en sådan utvärdering. Jag anser att tidsbegränsningen bör vara kvar och att den angivna utvärderingen bör komma till stånd.

3 Skatteavdrag på vissa rörelseinkomster

3.1 Nuvarande ordning i huvuddrag

En arbetstagares huvudarbetsgivare är enligt uppbördslagen (1953:272), UBL, skyldig att göra avdrag för preliminär A-skatt på de lönebelopp som han betalar ut till arbetstagaren. Underlåter han att göra avdrag eller betalar han inte in innehållen skatt blir han betalningsskyldig för den skatt som skulle ha innehållits eller som han underlåtit att betala in.

Hittills har det inte funnits någon skyldighet för en arbetsgivare att göra skatteavdrag på ersättningar som han betalar ut till någon som han inte är huvudarbetsgivare för men som utför arbetet åt honom i egenskap av arbetstagare. Någon skyldighet att göra skatteavdrag på s. k. biinkomster har med andra ord inte förelagat hittills.

Fr. o. m. den 1 januari 1983 är förhållandet ett annat. Detta sammanhänger med lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, AUL, som nyligen har antagits av riksdagen (prop. 1982/83:11, SkU 1982/83:5, rskr 1982/83:20).

Enligt AUL kommer alla arbetstagare, som har A-skattesedel och vid sidan av sina ordinarie arbeten åtar sig ett uppdrag av det slag som anges i lagen, att få vidkännas skatteavdrag. Detta naturligtvis under förutsättning att uppdragsgivaren fullgör sin avdragsskyldighet. Förutsättningarna för att lagen i detta avseende skall fungera på ett tillfredsställande sätt är goda. Bestämmelserna om avdragsskyldighet beträffande de angivna biinkomsterna är i praktiken en utvidgning av UBL:s föreskrifter om skatteavdrag och uppdragsgivarna/arbetsgivarna bör få samma motivation att följa dessa som nuvarande huvudbestämmelser. En underlåtenhet att göra avdrag på en biinkomst eller att inte betala in ett innehållet belopp får samma konsekvenser som när bestämmelserna om avdrags- och redovisningsskyldighet i UBL inte följs.

De biinkomster på vilka skatteavdrag kommer att göras för en arbetstagare är enligt AUL bl. a. ersättningar för arbeten på mark och byggnader. Om arbetet avser en schablontaxerad fastighet (småhusfastighet) som ägs av en fysisk person eller dödsbo föreligger dock inte någon avdragsskyldighet. Detsamma är fallet i fråga om arbeten i lägenheter som uppdragsgivaren innehar på grund av hyresavtal eller tjänsteavtal eller som medlem i bostadsförening eller som delägare i bostadsaktiebolag. Fastighetsägaren eller lägenhetsägaren är i stället skyldig att lämna uppgift om den utbetalade ersättningen i sin självdeklaration. Avdrag kommer också att göras på en arbetstagares biinkomst som han får genom att åta sig ett extra arbete hos en rörelseidkare på dennes arbetsplats. Enligt AUL föreligger i sådana fall en avdragsskyldighet om arbetet avser tillverkning på beställning, montering, rengöring, reparation, ändring eller underhåll. Avdrag skall också göras om någon som har A-skattesedel åtar sig att utföra en godstransport för uppdragsgivarens rörelse.

3.2 Några synpunkter på AUL och förhållandet till UBL:s preliminärskatt-system

En uppdragsgivares ansvarighet enligt AUL om han inte gör skatteavdrag blir direkt beroende av om uppdragstagaren har en A-skattsedel eller en B-skattsedel. Har uppdragstagaren en A-skattsedel kan uppdragsgivaren inte undgå betalningsskyldighet enligt AUL för det skattebelopp som han underlåter att innhålla även om det senare skulle visa sig att den utgivna ersättningen utgjorde inkomst av rörelse för uppdragstagaren. Här föreligger alltså en skillnad i förhållande till UBL:s bestämmelser. Om en uppdragsgivare underlåter att göra skatteavdrag för någon som har A-skattsedel kan han nämligen enligt UBL inte göras betalningsskyldig om uppdragstagaren har utfört arbetet i en av honom bedriven rörelse.

AUL:s effekt på skatteuppbörden är sålunda i hög grad beroende av hur UBL:s bestämmelser om A-skatt och B-skatt är utformade.

Preliminär A-skatt skall enligt huvudregeln (3 § 2 mom. UBL) betalas för sådan inkomst av tjänst som hänför sig till den skattskyldiges huvudsakliga arbetsanställning eller annars utgör hans huvudsakliga inkomst av tjänst. Skattskyldig som har sin huvudsakliga inkomst av annat än tjänst skall betala preliminär B-skatt. Detta gäller alltså i huvudsak skattskyldiga med inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet. Vad som skall förstås med inkomst av tjänst resp. inkomst av rörelse eller jordbruk skall enligt 2 § UBL bedömas i enlighet med dessa begrepps innebörd i kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och taxeringslagen (1956:623).

Huvudregeln innebär att A-skattsedel utfärdas för den som har arbetsanställning och alltså inkomst av tjänst. Bestämmelserna om utfärdande av A-skattsedel har emellertid mjukats upp genom anvisningar till 3 § UBL. I förarbetena till dessa (prop. 1974:159, SkU 1974:57, rskr 1974:360) framhålls att det förekommer att skattskyldiga begär att få övergå från A-skatt till B-skatt med hänvisning till att de driver rörelse, medan omständigheterna i verkligheten ofta är sådana, att den skattskyldige kan anses anställd. I anvisningarna anges mot denna bakgrund, att A-skatt skall utgå även om den skattskyldige säger sig driva rörelse, men det av utredningen i ärendet framgår att hans verksamhet bedrivs under sådana förhållanden som motsvarar arbetsanställning. Gränsen mellan A-skatt och B-skatt har också mjukats upp genom ett annat uttalande i anvisningarna. Det sägs sålunda att omständigheterna kan vara sådana att B-skatt visserligen framstår som den naturliga skatteformen, men att A-skatt ändå bör betalas, exempelvis på grund av att den skattskyldige vid upprepade tillfällen tidigare år har underlåtit att i vederbörlig ordning betala den debiterade B-skatten.

I den mån A-skattsedlar utfärdas i enlighet med dessa anvisningar får detta naturligtvis en direkt betydelse för tillämpningen av AUL när det är fråga om skattskyldiga som åtar sig uppdrag av det slag som faller under denna lag. Det är ju då utan betydelse om ersättningen i det särskilda fallet

skall anses utgöra inkomst av tjänst eller rörelse. En uppdragsgivare som underlåter att göra avdrag enligt AUL för den som har A-skattesedel blir betalningsskyldig för det inte innehållna skattebeloppet.

3.3 Frågan om en utvidgad tillämplighet av AUL

Frågans behandling i prop. 1982/83:11

I propositionen framhålls att det inte sällan kan vara svårt för en uppdragsgivare att avgöra om den som skall utföra arbetet gör detta i en yrkesmässigt bedriven verksamhet eller som en bisyssla vid sidan av en huvudanställning. Det kan också innebära problem att med bestämdhet avgöra om det är fråga om en huvudsaklig arbetsanställning eller en bisyssla.

Betydelsen av dessa gränsdragningsproblem minskas genom AUL. När det är fråga om ett uppdrag enligt AUL och uppdragstagaren har A-skatt föreligger det alltid en avdragsskyldighet, antingen enligt AUL eller enligt UBL. Om uppdragsgivaren skulle felbedöma enligt vilken lag avdrag skall göras får detta regelmässigt inte någon betydelse för hans ansvarighet. För den mellanskillnad som kan uppkomma genom en felaktig tillämpning kan uppdragsgivaren nämligen göras betalningsskyldig bara om det måste ha varit uppenbart för honom att den andra lagen skulle ha tillämpats.

Den förenkling och rationalisering som AUL sålunda innebär från uppbördssynpunkt är som nämnts förut direkt avhängig av UBL:s bestämmelser om A-skatt. En förutsättning för AUL:s tillämpning är ju att uppdragstagaren har A-skattesedel. I den mån man utvidgar de lokala skattemyndigheternas möjligheter att utfärda A-skattesedlar vidgar man också AUL:s tillämplighet och betydelse.

Detta förhållande uppmärksammades i propositionen och det framhölls att det finns skäl som talar för en utvidgning. Det erinrades sålunda om att det finns grupper av uppdragstagare som strikt bedömda enligt skattelagarnas bestämmelser får anses driva rörelse men som i praktiken arbetar under samma förhållanden som en arbetstagare och skulle kunna betala en preliminär A-skatt, som beräknades enligt grunder som angetts av den lokala skattemyndigheten. Enligt föredragandens mening skulle en sådan ordning utan tvekan vara ett effektivt sätt att förhindra att dessa uppdragstagare drar på sig skatteskulder, som blir så stora att de i praktiken inte kan betalas. Föredraganden var dock inte beredd att gå så långt i anslutning till den föreslagna lagen utan ansåg att man först borde vinna en viss erfarenhet av denna.

Frågans samband med överväganden om ett reformerat källskattesystem

Inom riksskatteverket (RSV) övervägs f. n. möjligheterna att inom UBL:s ram utvidga källskattesystemet så att arbetsgivarna blir skyldiga att göra preliminärskatteavdrag också för arbetstagare för vilka de inte är huvudarbetsgivare. Förutsättningarna för en sådan reform avses bl. a. vara att den utbetalda ersättningen utgör inkomst av tjänst för mottagaren och att denne har tilldelats A-skattesedel. RSV:s överväganden görs bl. a. mot bakgrund av ett av den s. k. RS-utredningen år 1974 framlagt förslag om skatteavdrag på biinkomster.

En sådan reform kommer – om undantagsbestämmelser inte ges – att också omfatta ersättningar för uppdrag som anges i AUL. En avdragsskyldighet kommer med andra ord i sådant fall att föreligga enligt både UBL och AUL när ersättningen utgör lön för den som utför uppdraget och denne alltså har ställning som arbetstagare hos uppdragsgivaren.

En avdragsskyldighet i fråga om biinkomster enligt bestämmelser inom UBL:s regelsystem kommer i väsentliga avseenden att skilja sig från den avdragsskyldighet som föreligger enligt AUL. Bestämmelserna i UBL skulle nämligen också när det gäller biinkomster för avdragsskyldighet förutsätta att det är fråga om inkomst av tjänst, medan gränsdragningen mellan inkomst av tjänst och inkomst av rörelse inte har någon betydelse för AUL:s tillämpning. Denna är direkt beroende av vilken preliminärskatteform arbetstagaren/uppdragstagaren faktiskt har, A-skatt eller B-skatt. Enligt bestämmelserna i UBL skulle vidare innebörden av begreppet huvudarbetsgivare i förhållandet till begreppet "sidoarbetsgivare" få en utvidgad avgörande betydelse. Som har framgått av det förut sagda har AUL utformats på ett sådant sätt att skillnaden mellan dessa begrepp i praktiken regelmässigt inte får någon större betydelse. Till detta kommer att avdragsskyldigheten i fråga om biinkomster enligt AUL är klart avgränsad till särskilt angivna tjänster och avvägd med hänsyn till att den också kan komma att gälla uppdragstagare som är fysiska eller juridiska personer och skall beskattas för inkomst av rörelse.

Man synes därför f. n. få utgå från att bestämmelser om skatteavdrag på biinkomster inom UBL:s regelsystem utformas så att de inte kommer att gälla sådana biinkomster som omfattas av AUL:s bestämmelser. Detta har också tagits som utgångspunkt i mina följande överväganden. Jag vill dock framhålla att en sådan gränsdragning inte får uppfattas som så bindande att den inte skulle kunna överges, om man finner former för en samordning där de viktigaste fördelarna med AUL:s regler kan tas tillvara generellt.

3.4 Överväganden och förslag

Allmänna synpunkter

Bestämmelserna i UBL om skatteavdrag är föreskrifter av rent uppbördsteknisk natur. Det förhållandet att skyldigheten att göra skatteavdrag är knuten till ersättningar som för mottagaren utgör inkomst av tjänst grundas sålunda inte på några avgörande principiella skäl. Vid källskattesystemets uppläggning i slutet av 1940-talet gällde det att finna ett system som var så uppbyggt att det på ett så enkelt och funktionsdugligt sätt som möjligt kom att omfatta flertalet av dem som har regelbundna inkomster. Närmast till hands låg då att knyta avdragsskyldigheten till de arbetsgivare/arbetstagareförhållanden i vilka den skattskyldige i huvudsak har sin inkomst.

Uppbördssystemet kom med denna utformning att fungera på ett i stort sett tillfredsställande sätt under lång tid. Förhållandena på arbetsmarknaden har emellertid successivt ändrats och det har blivit allt vanligare att arbetstagarna skaffar sig biinkomster genom olika slags uppdrag. Formerna för uppdragen har också ändrats och avtalen präglas i allt större utsträckning av en önskan att så långt möjligt få uppdragstagaren att framstå som en självständig företagare. Problemen med gränsdragningen mellan inkomst av tjänst och inkomst av rörelse och att bedöma, när skyldighet att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter föreligger, har därmed vuxit. Som exempel på denna utveckling kan nämnas att det för något mer än ett decennium sedan i Stockholms län fanns ca 20 åkerier som vart och ett hade ungefär 20 anställda. Numera beräknas dessa motsvaras av ett 20-tal förmedlingsföretag, som vart och ett administrerar ca 20 s. k. lejkare. Förhållandena har utvecklats efter samma linje när det gäller schaktningsbranschen i länet. Ca 40 organisationer har sålunda beräknats förmedla ungefär 80 % av alla schaktningstjänster i länet genom egenföretagare. På detta sätt har i bransch efter bransch tidigare anställda övergått till att utföra sina tjänster i en sådan form att de kan anses bedriva rörelse.

Det är därför nödvändigt att genom olika lösningar bl. a. söka minska både betydelsen av till vilket inkomstslag en ersättning skall hänföras vid taxeringen och skillnaden mellan huvudinkomst och biinkomst. Ett steg i denna riktning är AUL, som ju för sin tillämpning inte kräver någon bedömning av till vilket inkomstslag en uppdragsersättning skall räknas och som samtidigt minskar betydelsen av huvudarbetsgivarbegreppet. I linje med denna reform ligger också de överväganden om skatteavdrag på biinkomster som f. n. görs inom RSV.

Den förut redovisade utvecklingen måste emellertid också mötas med en ändring av bestämmelserna om preliminär skatt. De nuvarande föreskrifterna om A-skatt är alltför formellt anknutna till inkomstslaget tjänst och har därmed öppnat vägar för avtalskonstruktioner som leder till att uppdragstagare, som i praktiken arbetar under samma förhållanden som en arbetstagare, får betala B-skatt. Det kan konstateras att man inom dessa grupper har

många som drar på sig stora skatte- och avgiftsskulder. UBL:s nuvarande grunder för utfärdande av A-skattesedel bör därför såvitt möjligt jämkas så att de lokala skattemyndigheterna utan nuvarande bundenhet till skattelagarnas inkomstbegrepp kan utfärda A-skattesedel när den skattskyldiges inkomst- och arbetsförhållanden är sådana att han i praktiken mycket väl kan betala A-skatt på sin inkomst.

Som jag har nämnt uttalade min företrädare vid övervägandena om AUL:s utformning, att det finns skäl som talar för en reform av detta slag. Han ansåg emellertid att man borde vinna en viss erfarenhet av lagens tillämpning innan ytterligare åtgärder vidtas. Jag delar inte denna uppfattning. Förhållandena är enligt min mening sådana, att man inte får försitta någon tid när det gäller att vidta lagändringar som förbättrar preliminärskatteuppbörden och motverkar skatte- och avgiftsundandraganden. Detta gäller särskilt när det är fråga om åtgärder som kan vidtas i överensstämmelse med grunderna för och syftet med vårt nuvarande uppbördssystem. En rätt avvägd reform bör medföra en för statsverket betydande årlig ökning av skatte- och avgiftsinkomsterna och stora räntevinster. Lika viktigt är emellertid att med dessa fördelar samtidigt följer att de seriösa företagarna får ett ytterligare stöd för att hävda sig i konkurrens med dem som mer eller mindre bygger sin verksamhet på ett skatte- och avgiftsundandragande.

Riktlinjerna för en reform

Frågan hur vidsträckt en reform beträffande A-skatten nu bör vara rör UBL:s bestämmelser om utfärdande av A-skattesedel och förutsättningarna för att en arbetsgivare skall bli betalningsskyldig när skatteavdrag inte görs.

För bestämmelserna i 3 § 2 mom. UBL om A-skatt har jag redogjort tidigare. Jag vill därför bara erinra om att förutsättningen för att en skattskyldig skall tilldelas A-skattesedel i princip är att den skattskyldige har sin huvudsakliga inkomst genom en arbetsanställning. Med denna ordning korresponderar bestämmelsen i 39 § 1 mom. UBL att en arbetsgivare vid utbetalning av lön till en arbetstagare är skyldig att göra avdrag för preliminär A-skatt om arbetstagaren har sin huvudsakliga arbetsanställning hos honom. Om en arbetsgivare i sådana fall utan skälig anledning underlåter att göra avdrag, är han betalningsskyldig för den skatt som skulle ha innehållits (75 § UBL). Någon avdragsskyldighet föreligger däremot inte om lönen avser en arbetstagare för vilken den utbetalda lönen bara är en biinkomst vid sidan av en inkomst från en huvudanställning.

Som jag har nämnt förut utreds frågan om skatteavdrag på biinkomster f. n. inom RSV och jag anser mig inte böra gå in på lösningar som faller inom ramen för verkets överväganden. Detta innebär att jag inte nu är beredd att föreslå sådana ändringar som skulle medföra en utvidgning av arbetsgivarnas avdragsskyldighet enligt UBL. Bestämmelserna i 39 § 1 mom. UBL om

arbetsgivarnas avdragsskyldighet bör med andra ord tills vidare få kvarstå oförändrade. En reform bör enligt min mening nu i stället inriktas på att ge AUL:s bestämmelser om avdragsskyldighet en vidgad tillämplighet. Som redan antytts bör detta kunna ske genom en sådan ändring av UBL:s bestämmelser i 3 § 2 mom. om A-skatt och B-skatt att det blir möjligt att tilldela en skattskyldig A-skattesedel utan hinder av att han kan anses driva rörelse. Med anknytningen till AUL:s bestämmelser om avdragsskyldighet följer vidare att ändringen skall hållas inom ramen för de uppdragsersättningar som anges i AUL.

Reformens avvägning

En reform efter dessa linjer innebär att de uppdragstagare som omfattas av AUL och alltså åtar sig uppdrag av det slag som anges i denna lag skall kunna tilldelas A-skattesedel. Som exempel på sådana uppdragstagare har jag förut nämnt s. k. lejakare, dvs. uppdragstagare med egen lastbil, och uppdragstagare som åtar sig schaktningsarbeten. Exempelen kan mångfaldigas och det må räcka med att ytterligare bara nämna uppdragsverksamheten inom byggnads-, måleri-, rörlednings-, el- och glasmästeribranscherna.

I enlighet med vad jag har sagt förut måste en förutsättning för att en sådan uppdragstagare skall kunna tilldelas A-skattesedel vara, att han bedriver sin verksamhet under sådana förhållanden att hans preliminära skatt kan bestämmas med hänsyn till att en eller flera uppdragsgivare skall göra skatteavdrag. När det gäller branscher, där uppdragstagaren inte själv står för stora kostnader för maskin e. d., bör det regelmässigt inte möta några större problem att bestämma en procentsats efter vilken avdraget skall göras. I många fall bör denna metod också kunna användas genom att procentsatsen beräknas med beaktande av sådana kostnader. I dessa fall bör alltså uppdragstagarnas preliminära skatt i sin helhet kunna betalas i form av preliminär A-skatt.

Fråga är då om man nu bör nöja sig med en reform som bara tar sikte på uppdragstagare som kan betala hela den preliminära skatten genom att skatteavdrag görs. Man skulle sålunda bortse från att det kommer att finnas fall då det blir svårt att avväga uppdragstagarens preliminära skatt enbart på grundval av vad som kan beräknas bli betalt i form av A-skatt. Uppdragstagaren kan ha sidoinkomster som faller utanför AUL:s tillämpningsområde eller annars ha sådana inkomstförhållanden, att hans preliminära skatt bara till viss del bör falla på preliminär A-skatt. Som ett exempel kan nämnas att en verkstadsägare, med exempelvis två anställda, inte bara utför reparationer eller andra arbeten i sin verkstad utan också åtar sig uppdrag för vilka AUL:s bestämmelser gäller. I detta och liknande fall kan för en riktig avvägning av den preliminära skatten krävas att uppdragstagaren i likhet med en B-skattebetalare också själv får betala in en preliminär skatt. Denna skulle i så fall lämpligen kunna betecknas C-skatt. Att den får en annan

benämning än B-skatt är nödvändigt, eftersom uppdragstagaren enligt både UBL:s och AUL:s bestämmelser annars skulle kunna undgå skatteavdrag genom att åberopa sin B-skattesedel. Denna kombination skulle också kunna användas om den från andra synpunkter medför fördelar med hänsyn till uppdragstagarens inkomst- och arbetsförhållanden och ge ett visst utrymme för uppdragstagarens önskemål om hur A-skatten lämpligast bör avvägas. Det bör beaktas att syftet med reformen till stor del är att ge myndigheterna uppgifter om inkomster som annars kan riskeras bli undanhållna. Från denna synpunkt är det inte skatteavdragets storlek som är det väsentliga utan att ett skatteavdrag över huvud taget görs och därmed leder till en redovisningsskyldighet för uppdragsgivaren.

Fördelarna med en C-skattkombination får å andra sidan inte övervärderas. En reform som gör det möjligt att utfärda A-skattesedel utan hinder av att uppdragstagaren i det särskilda fallet får anses driva rörelse bör få ett betydande användningsområde även om A-skatten inte kan kombineras med en C-skatt. Till detta kommer att ett system med C-skatt av registrerings- och redovisningstekniska skäl inte kan börja tillämpas förrän den 1 januari 1984. Det finns därför tid för att vinna erfarenheter av en begränsad reform och därefter bedöma om den bör kompletteras med bestämmelser om en C-skatt. Jag förordar denna lösning.

En förutsättning för att systemet med A-skatt skall få användas för skattskyldiga som har uppdragsverksamhet enligt AUL bör enligt min mening också vara att den skatt som kan beräknas bli innehållen genom skatteavdrag står i en viss relation till den beräknade totala skatten. Något bestämt andelstal bör dock inte anges. Det synes lämpligt att avväga detta så, att A-skattesedel kommer att få utfärdas om den skattskyldiges beräknade slutliga skatt till huvudsaklig del kan antas bli betald genom skatteavdrag.

Jag föreslår att bestämmelser av här angiven innebörd förs in i UBL. Innan jag övergår till en redovisning för själva lagförslaget vill jag dock framhålla följande.

Jag vill först erinra om att syftet med reformen är dels att förbättra skatteuppbörden, dels att minska skatte- och avgiftsundandragandet. Från förstnämnda synpunkt blir det naturligtvis särskilt angeläget att det nya systemet används i fråga om skattskyldiga som visat sig vara misskötsamma när det gäller redovisning eller betalning av preliminära eller kvarstående skatter. Uppgift om dessa skattskyldiga kan skattemyndigheterna lätt få genom restlängderna över obetalda skatter och skattelängdernas uppgifter om kvarstående skatter. En vägledning om vilka skattskyldiga som det kan finnas skäl att ge A-skattesedel får skattemyndigheterna också ofta i samband med revisioner eller annan kontroll hos uppdragsgivarna. På detta sätt kan systemet med A-skatt för uppdragstagare komma till allt större användning.

Vad jag har sagt nu skulle kanske kunna tyda på att systemet i stort sett

bara skulle användas i fråga om uppdragstagare som missköter sin preliminärskattebetalning. Detta är dock inte avsikten. Syftet är ju, som sagt, också att minska skatte- och avgiftsundandragandet. Med detta följer att det är önskvärt att systemet även kommer till användning då några missförhållanden visserligen inte visats föreligga men det är fråga om branscher som är svärkontrollerade utan uppdragsgivarnas medverkan.

Lagförslaget

De grundläggande bestämmelserna om A-skatt och B-skatt finns under två punkter i 3 § 2 mom. UBL. Under punkt 1 behandlas A-skatt, medan bestämmelserna om B-skatt är intagna under punkt 2. Under punkt 1 finns dock en undantagsföreskrift enligt vilken den lokala skattemyndigheten i vissa fall kan föreskriva att den skattskyldige skall betala B-skatt i stället för preliminär A-skatt.

De av mig föreslagna bestämmelserna bör enligt min mening inordnas i 3 § 2 mom. UBL och följa systematiken i detta moment. Jag föreslår därför att under punkt 2 införs bestämmelse om att den lokala skattemyndigheten får besluta att en fysisk person skall betala A-skatt i stället för B-skatt. I enlighet med mitt förslag bör samtidigt anges att det skall vara fråga om en sådan fysisk person som har inkomst av uppdragsverksamhet som avses i 4 § AUL, dvs. i allmänhet en enmansföretagare. Dessa bestämmelser föreslås ingå i ett nytt andra stycke under punkt 2. Det andra villkoret, som enligt mitt förslag skall vara uppfyllt för att A-skattesedel skall få utfärdas, är att den för inkomståret beräknade slutliga skatten till huvudsaklig del kan antas bli betald genom skatteavdrag. Bestämmelse om detta föreslås intagen som en sista punkt i det nya stycket.

Jag vill till sist framhålla att jag inte ansett mig i förevarande sammanhang böra utarbeta något förslag till de redaktionella ändringar i 3 § 2 mom. UBL som i och för sig är önskvärda. Jag har i detta avseende begränsat mig till de nuvarande bestämmelserna under punkt 2 i detta moment och till en ändring som betingas av att 12 § är upphävd.

3.5 Ikraftträdande

De av mig föreslagna bestämmelserna bygger på AUL:s föreskrifter om skatteavdrag. AUL träder i kraft den 1 januari 1983. Det är önskvärt att de nu föreslagna bestämmelserna kan börja tillämpas så snart som möjligt därefter. Föreskrifterna om ikraftträdande har utformats i enlighet med detta.

4 Förlängning av preskriptionstiden vid betalningsbrott enligt uppbördslagen

Möjligheterna att undgå straffrättsligt ansvar för skattebrott är i många fall anmärkningsvärt stora. Orsakerna härtill är bl. a. att brotten inte sällan upptäcks relativt lång tid efter det att de förövats och att förundersökningen av olika skäl tar lång tid. Mot bakgrund av svårigheterna att inom gällande processordning beivra skattebrotten på ett från det allmännas synpunkt godtagbart sätt har utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen i betänkandet (SOU 1980:4) Preskriptionshinder vid skattebrott lagt fram förslag till reformerade bestämmelser om s. k. åtalspreskription vid brott mot skatte- och avgiftsförfattningar.

Utredningens huvudförslag är att redan delgivning av underrättelse om brottsmisstanke vid förundersökningen skall avbryta preskriptionen vid skattebrott och vissa brott mot avgiftsförfattningar. Ett annat centralt förslag i betänkandet är att domstolen i brottmålet skall få besluta om förlängning av preskriptionstiden, om underrättelse om brottsmisstanke inte kunnat delges på grund av att den misstänkte hållit sig undan. I betänkandet tas också upp frågan om en allmän förlängning av preskriptionstiderna. Utredningens uppfattning är att de gällande preskriptionstiderna i allmänhet är väl avvägda. Utredningen konstaterar emellertid att det i fråga om vissa brott på skatte- och avgiftsområdet förekommer preskriptionstider som avviker från den minimitid om fem år som råder för skattebrotten i allmänhet. Enligt utredningens mening är det angeläget att preskriptionstiderna görs enhetliga för alla brott mot skatte- och avgiftsförfattningarna utom för dem som tillhör kategorin ordningsföreseelser. Preskriptionstiden för bl. a. betalningsbrott enligt UBL bör därför, anser utredningen, utsträckas från nuvarande två till fem år.

Betänkandet har remissbehandlats. Förslagen om ändrade regler för preskriptionshinder vid skattebrott har tillstyrkts av de flesta remissinstanserna. Förslaget om förlängning av preskriptionstiden vid betalningsbrott enligt UBL har fått ett odelat positivt mottagande.

Jag delar utredningens uppfattning att de allmänna reglerna om preskriptionshinder på grund av skattebrottens specifika karaktär passar mindre väl vid sådana brott. Starka skäl talar för att man inför en särreglering för skattebrotten för att hindra att preskription inträder i nuvarande utsträckning. Dessa frågor övervägs f. n. inom budgetdepartementet och jag räknar med att förslag på grundval av betänkandet skall kunna föreläggas riksdagen under nästa år.

De brottsbekämpande myndigheternas möjligheter att beivra vissa brott, bl. a. de uppbördsbrott som gäller arbetsgivares underlåtenhet att betala in skatt som har innehållits genom skatteavdrag, bör emellertid kunna förbättras avsevärt redan genom en förlängning av preskriptionsfristerna. Eftersom behovet av åtgärder är stort beträffande de nämnda uppbördsbrot-

ten bör därför preskriptionstiden vid dessa brott redan nu kunna förlängas.

Bestämmelser om sådana brott finns i 81 § UBL. Enligt dessa skall en arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter sin skyldighet att betala in skatt som innehållits för annan dömas till böter eller, om gärningen rör betydande belopp eller annan försvårande omständighet föreligger, till fängelse i högst ett år. I fråga om preskriptionstid för brottet skall brottsbalkens allmänna regler tillämpas. I 35 kap. 1 § brottsbalken föreskrivs att påföljd för brott, för vilket inte kan följa svårare straff än fängelse i ett år, inte får ådömas med mindre den misstänkte häktats eller erhållit del av åtal för brottet inom två år från brottet. Detta innebär sålunda att preskriptionstiden för betalningsbrott enligt UBL är två år.

För skattebrotten i allmänhet har i 14 § skattebrottslagen (1971:69), SkBL, meddelats bestämmelser om undantag från brottsbalkens regler om åtalspreskription. Preskriptionstiden för de brott enligt SkBL, t. ex. skatteföreselse, för vilka inte kan följa svårare straff än fängelse i ett år har bestämts till fem år. Härigenom är preskriptionstiden för alla brott enligt SkBL minst fem år.

Den förhållandevis korta preskriptionstiden för betalningsbrott enligt UBL har medfört att åtal för sådana brott ofta inte har hunnit väckas. En förlängning av preskriptionstiden till fem år bör skapa förutsättningar för att effektivare beivra brott på detta område. Härigenom skulle också ett steg tas i riktning mot en enhetligare reglering vad gäller preskriptionstiderna för brott på skatteområdet.

Jag föreslår därför att preskriptionstiden för brott enligt 81 § UBL utsträcks till fem år. Detta bör lagtekniskt ske genom att en bestämmelse om undantag från de allmänna preskriptionsreglerna i 35 kap. 1 § brottsbalken tas in som ett nytt tredje stycke i 81 § UBL.

Den föreslagna bestämmelsen bör träda i kraft den 1 april 1983. Den bör tillämpas även på brott som har begåtts före ikraftträdandet under förutsättning att preskription inte inträtt dessförinnan enligt äldre bestämmelser.

5 Utvidgning av avräkningsmöjligheterna vid återbetalning av mervärdeskatt

5.1 Inledning

På det civilrättsliga området gäller att en gäldenär under vissa förutsättningar får betala en skuld genom s. k. kvittning. Detta innebär att gäldenären fullgör sin betalningsförpliktelse genom att avstå från en motfordran mot borgenären. Fordringarna räknas således av mot varandra och upphör därmed att gälla till den del som de täcker varandra. Man behöver emellertid inte se kvittningen bara såsom ett sätt för gäldenären att fullgöra borgenärens

huvudfordran utan den kan också ses som ett medel att driva in motfordringen. Även det allmänna kan i rent civilrättsliga sammanhang göra sådan kvittningsrätt gällande.

Inom det offentlighetsrättsliga området är det däremot inte helt klarlagt i vad mån det allmänna äger rätt att fullgöra en betalningsförpliktelse genom kvittning. Åtskilliga författningar på skatte- och avgiftsområdet innehåller emellertid bestämmelser enligt vilka avräkning skall eller får ske vid återbetalning – restitution – av skatte- eller avgiftsbelopp. Vad som får avräknas enligt dessa bestämmelser är i princip statliga skatte- och avgiftsfordringar som är av samma eller liknande slag som restitutionsfordringen.

Numera torde den allmänt rådande uppfattningen vara att det allmänna inte har rätt att utnyttja skatte- och avgiftsrestitutioner för avräkning mot andra motfordringar än dem som uttryckligen anges i resp. avräkningsbestämmelse. Det allmänna har således inte någon generell avräkningsrätt på skatte- och avgiftsområdet.

Den nämnda begränsningen av avräkningsrätten på skatte- och avgiftsområdet får ses mot bakgrund av att man kommit att stå kvar i ett tidigare synsätt, enligt vilket en mer vidsträckt avräkning bedömdes innebära ett otillbörligt gynnande av det allmänna framför den återbetalningsberättigades övriga borgenärer. Så som förhållandena i fråga om skatter och allmänna avgifter utvecklats synes det dock inte längre finnas fog för ett sådant synsätt.

Trots de insatser som gjorts för att förbättra och effektivisera skatteindrivningen har det sammanlagda beloppet att indriva beträffande skatter och avgifter ökat markant under senare år. Bl. a. mot denna bakgrund har under de senaste åren från olika håll förts fram krav på att indrivningsmöjligheterna förbättras genom att en möjlighet till "generell kvittning" införs. I prop. 1980/81:20 om besparingar i statsverksamheten, m. m. (s. 98) har min företrädare också uttalat att det, med tanke på hur integrerade nuvarande skatte- och avgiftssystem är, inte är konsekvent att upprätthålla den rådande ordningen vad gäller statens möjligheter till avräkning. En utvidgning skulle enligt hans mening medföra en betydande effektivisering av kronofogdemyndigheternas indrivningsverksamhet och även ge administrativa rationaliseringsvinster. Inom regeringskansliet övervägs också möjligheterna att införa en allmän rätt för staten att vid återbetalning av skatter och avgifter räkna av fordringar av olika slag som staten kan ha på den återbetalningsberättigade. Avsikten är att resultatet av övervägandena relativt snart skall redovisas i en promemoria, som avses bli remissbehandlad.

Man torde får räkna med att en ny lag med generella avräkningsbestämmelser på skatte- och avgiftsområdet inte kan komma att träda i kraft förrän om ungefär ett år. Det finns emellertid ett område där man enligt min mening bör kunna vidta snabba och verkningsfulla åtgärder utan att avvakta resultatet av de pågående övervägandena. Jag tänker på möjligheten att

utvidga den f. n. mycket begränsade rätten till avräkning vid återbetalning av mervärdeskatt. Jag skall i det följande behandla denna fråga, vilken f. ö. nyligen tagits upp i en framställning till budgetdepartementet från RSV.

5.2 Nuvarande bestämmelser

Enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt (omtryckt 1979:304), ML, tillämpas ett uppbördsförfarande som har sin grund i mervärdeskattens tekniska utformning med ingående och utgående skatt. Ingående skatt är enligt 5 § ML den mervärdeskatt som belöper på den skattskyldiges förvärv eller införsel för en verksamhet medan utgående skatt är den mervärdeskatt som belöper på skattepliktig omsättning i verksamheten.

Redovisning för mervärdeskatt lämnas löpande för bestämda redovisningsperioder (vanligen om två månader) på grundval av deklaration som skall ges in till länsstyrelsen, i regel senast den 5 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. Vid redovisningen får den skattskyldige enligt 17 § ML (17 § ändrad senast 1982:449) dra av ingående skatt. Vad den skattskyldige har att betala är alltså det belopp varmed den utgående skatten överstiger den ingående skatten under varje redovisningsperiod.

Om den ingående skatten för en viss redovisningsperiod överstiger den utgående skatten för samma period, får en skattskyldig, som redovisar olika verksamheter var för sig, enligt 17 § sjunde stycket ML kvitta sådan överskjutande ingående skatt i en verksamhet mot utgående skatt i en annan verksamhet.

Om den ingående avdragsgilla skatten enligt deklarationen överstiger den utgående, återbetalar länsstyrelsen enligt 49 § första stycket ML det överskjutande beloppet i den mån kvittning inte skett enligt 17 § sjunde stycket. I övrigt skall återbetalning enligt 49 § andra och tredje styckena ML ske när för viss period inbetald skatt överstiger skatt som fastställts eller anses fastställd resp. när skattskyldig i annat fall får nedsättning i eller befrielse från skatt som avkrävts honom. Återbetalning av skatt enligt 49 § ML skall enligt 23 § mervärdeskattekungörelsen (1968:431) ske skyndsamt.

Enligt 49 § fjärde stycket ML får endast restförd mervärdeskatt och därpå belöpande restavgift avräknas vid återbetalning enligt första stycket av överskjutande ingående skatt enligt deklaration. Fordran på överskjutande ingående skatt, dvs. fordran på återbetalning enligt första stycket, får vidare enligt femte stycket inte särskilt överlåtas eller utmätas. I sjätte stycket föreskrivs slutligen att i övrigt gäller UBL:s bestämmelser om restitution av skatt i tillämpliga delar beträffande återbetalning av mervärdeskatt. Denna bestämmelse synes innebära att avräkning för betalning av skatt som avses i UBL (jfr 68 § 3 och 4 mom. UBL) skulle kunna ske vid sådan återbetalning av mervärdeskatt som avses i 49 § andra eller tredje stycket ML. JO har emellertid i ett beslut (1972-11-16, dnr 1478/72) som sin mening uttalat att bestämmelsen inte får läsas så att en skattskyldigs fordran på för mycket inbetald mervärdeskatt, dvs. fordran på återbetalning enligt 49 § andra eller

tredje stycket ML, skulle få tas i anspråk för avräkning mot statens fordran på resförd skatt som avses i uppbördsförordningen (numera UBL). Klart är dock att utmättningsförbudet i 49 § femte stycket ML inte avser fordran på återbetalning enligt paragrafens andra eller tredje stycke.

5.3 Bakgrunden till mervärdeskattelagens avräkningsbestämmelse m. m.

Bestämmelsen i 49 § ML att endast restförd mervärdeskatt och därpå belöpande restavgift får avräknas vid återbetalning av överskjutande ingående mervärdeskatt enligt deklaration infördes i enlighet med förslag i prop. 1968:137 (BeU 1968:62, rskr 1968:352).

Den ursprungligen antagna lydelsen av 49 §, vilken överensstämde med vad som föreslagits i prop. 1968:100 med förslag till förordning om mervärdeskatt, m. m., innefattade varken någon bestämmelse som begränsade avräkningsrätten eller någon bestämmelse som förbjöd överlåtelse och utmätning av fordran på överskjutande ingående skatt. I stället föreskrevs endast, i paragrafens sista stycke, att bestämmelserna i 68 § 3 och 4 mom. uppbördsförordningen om restitution av skatt gällde i tillämpliga delar.

I sitt betänkande 1968:45 i anledning av sistnämnda prop. uttalade bevillningsutskottet bl. a. följande.

På grund av att länsstyrelsen är beskattningsmyndighet vid inkomstbeskattningen kan i åtskilliga fall den situationen uppkomma att länsstyrelsen har skattefordringar avseende direkt skatt på ett företag, som enligt mervärdeskattedeklaration är berättigat till restitution. I sådana fall bör enligt utskottets mening någon utmätning inte få göras. Utskottet har övervägt om med hänsyn härtill bör införas särskilda bestämmelser för att skydda restitutionsrätten gentemot indrivningsåtgärder som avser andra fordringar, men utskottet är inte berett att nu förorda några särskilda åtgärder utan förutsätter att frågan kommer att ägnas erforderlig uppmärksamhet. Utskottet vill dock understryka frågans principiella räckvidd. Skyddas inte restitutionsrätten kan mervärdeskatten komma att medföra en inte avsedd utvidgning av statens och en försämring av löntagarnas förmånsrätt.

I prop. 1968:137 erinrades i fråga om återbetalning av skatt inledningsvis om vad bevillningsutskottet i sitt betänkande hade anfört om att rätten till återbetalning i vissa fall borde skyddas mot indrivningsåtgärder. Som bakgrund för sitt ställningstagande lämnade departementschefen därefter följande redovisning för mervärdeskattens konstruktion.

Mervärdeskatteprincipen innebär, att man i varje beskattningsled endast skall beskatta det s. k. mervärde som tillförts skattepliktiga objekt genom bearbetning, hantering eller annan åtgärd. Detta når man genom de skattskyldigas rätt att i deklaration för mervärdeskatt från skatten på omsättningen (den s. k. utgående skatten) göra avdrag för skatt som erlagts eller påförts inköp m. m. för verksamheten (den s. k. ingående skatten).

Ingående skatt i ett led representerar utgående skatt i föregående led. Uppkommer överskjutande ingående skatt hos en skattskyldig härrör detta

från utgående skatt som annan skattskyldig eller andra skattskyldiga står betalningsansvaret för gentemot staten. Utgående och ingående skatt utgör således komponenter i ett uppbördssystem som löper genom hela produktions- och distributionskedjan.

Med hänsyn till de redovisade förhållandena fann departementschefen att det inte borde göras någon principiell skillnad mellan överskjutande ingående skatt och överskjutande utgående skatt. Mot en skattskyldigs betalningsplikt för den senare skatten borde stå en restitutionsrätt för den förra. Enligt departementschefens mening borde i enlighet härmed återbetalning ske under förutsättning att restitutionskravet grundades på deklaration "som inte föranlett ändring". Återbetalning av överskjutande mervärdeskatt skulle därför ske även om den skattskyldige häftade i skuld till det allmänna för annan skatt eller allmän avgift och någon kvittning borde inte få ske i sådana fall. Departementschefen ansåg att av detta också borde följa att inte heller indrivningsåtgärd fick vidtas mot överskjutande ingående skatt förrän återbetalning skett. Ett sådant förbud mot indrivning borde enligt departementschefens mening kopplas samman med ett förbud för den skattskyldige att överlåta sin skattefordran.

5.4 Riksskatteverkets framställning

I sin framställning erinrar RSV inledningsvis om att ML innehåller bestämmelser enligt vilka fordran på överskjutande ingående mervärdeskatt inte får utmätas. RSV anför därefter att ett antal kronofogdemyndigheter under ett flertal år i samråd med länsstyrelsernas mervärdeskattenheter har utarbetat vissa rutiner, som gjort det möjligt för kronofogdemyndigheterna att utmäta gäldenärens tillgodohavande på postgirokonto. Utmätning har i dessa fall skett efter det att överskjutande mervärdeskatt av postgirot förts över till gäldenärens konto. Varje kronofogdemyndighet har, i den mån utmätning förekommit mera frekvent inom distriktet, skapat egna rutiner i samråd med resp. mervärdeskattenhet.

RSV uppger vidare att man genom en enkät till samtliga kronofogdemyndigheter under hösten 1982 har sökt kartlägga omfattningen av och problemen med ifrågavarande utmätningar. Av enkätsvaren framgår enligt RSV att kronofogdemyndigheterna önskar en snar ändring av ML, som möjliggör kvittning av överskjutande ingående mervärdeskatt mot annan restförd skatt. Enligt RSV är skälet till detta främst att vissa länsstyrelser ändrat rutinerna för utbetalningen av restitutionerna, vilket i praktiken omöjliggjort utmätning. RSV uttalar att mångmiljonbelopp härigenom undanhålls från utmätning.

RSV hemställer att ML ändras så att överskjutande ingående mervärdeskatt i fortsättningen kan tas i anspråk för kvittning mot andra restförd skatter eller avgifter. RSV hemställer också att överlåtelse- och utmätningförbudet i 49 § femte stycket ML utgår, så att det blir möjligt att utmäta överskjutande ingående mervärdeskatt.

5.5 Överväganden och förslag

Det är enligt min mening mycket angeläget att uppbörden och indrivningen av skatter och allmänna avgifter förbättras och effektiveras. En åtgärd som verksamt bör kunna bidra till detta är införandet av en generell avräkningslag, som ger det allmänna rätt att räkna av sina fordringar på skatter och avgifter av olika slag från alla slags återbetalningar av skatte- och avgiftsbelopp. Som jag inledningsvis (5.1) nämnt övervägs frågan om en sådan lagstiftning inom regeringskansliet. En generell avräkningslag torde emellertid inte kunna införas under det närmaste året. Jag har därför funnit skäl att pröva i vilken mån det är möjligt att redan nu utvidga avräkningsrätten där nackdelarna med nuvarande ordning är särskilt påtagliga. Jag har därvid, som jag redan nämnt, uppmärksammat möjligheten att utvidga rätten till avräkning vid återbetalning av mervärdesskatt. Skälet till detta är främst att betydande mervärdesskattebelopp återbetalas till skattskyldiga som står i skuld för andra skatter eller allmänna avgifter.

När mervärdesskatten infördes lade man särskild vikt vid att återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt enligt deklaration kunde sägas vara en konsekvens av och ett normalt led i skattens tekniska konstruktion. Förhållandet ansågs böra få till följd att en restitutionsfordran i princip skulle kunna tas i anspråk endast för betalning av icke erlagd mervärdesskatt. Lagtekniskt utformades detta så att endast restförd mervärdesskatt och därpå belöpande restavgift får avräknas vid återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt enligt deklaration. Fordran på sådan överskjutande ingående mervärdesskatt får inte heller särskilt överlåtas eller utmätas. Återbetalningsbelopp som uppkommer i annan ordning än vid redovisning enligt deklaration får däremot tas i anspråk genom utmätning till betalning av statens fordringar på skatter och avgifter m. m. Sådana återbetalningsbelopp kan givetvis också utmätas för en enskild borgenärs räkning.

Fråga är om de synpunkter som åberopades för begränsningen av avräkningsrätten vid återbetalning av mervärdesskatt fortfarande kan anses ha sådan giltighet att nuvarande begränsade avräkningsmöjligheter bör kvarstå, trots de stora förluster som staten därmed lider. Jag vill då först framhålla att med skatte- och avgiftssystemens allt större integrering bör följa, att avräkning ses som ett förfarande i vilket skatter och avgifter utgör en helhet både i den del de skall erläggas och i den del de skall återbetalas på grund av att rätt till restitution föreligger. Det är därvid vidare av underordnad betydelse av vilken anledning restitution skall ske, om den grundar sig på beslut om exempelvis taxerings- eller avgiftsnedläggning, befrielse från ansvarighet för arbetstagares skatt, rättelse av ett debiterings- eller krediteringsfel eller bestämmelse om att skatt under vissa förutsättningar skall avlyftas. Mervärdesskattens konstruktion kan därför enligt min mening inte längre ses som något hinder mot en reform som medför att överskjutande ingående mervärdesskatt inte betalas ut till en skattskyldig som

är restförd för andra skatter eller allmänna avgifter utan i stället går i betalning för dessa.

Med anledning av att bevillningsutskottet i sitt betänkande 1968:45 uttalat, att mervärdeskatten kunde komma att medföra en inte avsedd utvidgning av statens och en försämring av löntagarnas förmånsrätt såvida restitutionsrätten inte skyddades mot indrivningsåtgärder, vill jag anmärka att arbetstagarfordringar mot arbetsgivaren numera i huvudsak garanteras av staten enligt lagen (1970:741) om statlig lönegaranti vid konkurs. Jag vill vidare erinra om att fordringar på skatter och allmänna avgifter sedan den 1 januari 1976 har bättre allmän förmånsrätt än arbetstagares fordringar på lön m. m.

Enligt min bedömning hindrar sålunda de synpunkter som föranlett den hittillsvarande begränsningen av avräkningsrätten vid återbetalning av mervärdeskatt inte att denna avräkningsrätt nu utvidgas. Vid övervägandena om en utvidgning bör enligt min mening också beaktas att det måste te sig stötande för det allmänna rättsmedvetandet att återbetalning sker till företag eller företagare som häftar i skuld hos kronofogdemyndigheten för skatter och avgifter av olika slag. Det kan t. ex. vara fråga om kvarstående eller tillkommande skatt enligt UBL, innehållna men oredovisade källskattemedel eller arbetsgivaravgifter. Det framstår som rimligt att borgenären/staten när det gäller en skattskyldig som har visat sig inte vilja eller kunna betala påförda skatter och avgifter, tar i anspråk även ett återbetalningsbelopp av nu aktuellt slag genom avräkning.

Jag föreslår således att rätten till avräkning vid återbetalning av mervärdeskatt utvidgas. Utvidgningen är att se som ett steg i avvaktan på de vidare övervägandena om en generell avräkningsrätt på skatte- och avgiftsområdet. Den behöver därför inte öppna möjlighet till avräkning för alla slags skatte- och avgiftsfordringar. Det viktiga är att den ger rätt till avräkning för sådana det allmännas fordringar som är vanligen förekommande och ofta uppgår till stora belopp, dvs. fordringar avseende skatt enligt UBL och arbetsgivaravgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter. I debiterings- och uppbördshänseende jämföras avgifter enligt lagen (1982:423) om allmän löneavgift med avgifterna enligt lagen om socialavgifter och löneavgifterna bör också ingå i det av mig föreslagna avräkningssystemet. Formellt omfattas de emellertid inte av socialavgiftssystemets beteckningar arbetsgivaravgift resp. egenavgift. I bestämmelser om utvidgade avräkningsmöjligheter måste därför den allmänna löneavgiften särskilt anges.

Det nuvarande fjärde stycket i 49 § ML, vilket innehåller regeln om att endast restförd mervärdeskatt och på denna belöpande restavgift får avräknas vid återbetalning av överskjutande ingående skatt enligt deklaration, bör ersättas av en ny bestämmelse som ger uttryck åt den av mig föreslagna utvidgningen av avräkningsmöjligheterna. Den nya bestämmelsen bör lämpligen kunna utformas efter mönster av en bestämmelse i 20 §

AUL. I fjärde stycket bör således ges föreskrift om att en skattskyldig, som befinns stå i skuld för mervärdeskatt, skatt enligt UBL, arbetsgivaravgift enligt lagen om socialavgifter eller avgift enligt lagen om allmän löneavgift, vid restitution av mervärdeskatt har rätt att återfå bara vad som överstiger de obetalda skatterna eller avgifterna och de räntor eller avgifter som belöper på dessa. En sådan bestämmelse kommer att reglera avräkningen vid alla slags restitutioner av mervärdeskatt. Den innebär att länsstyrelsen, liksom nu är fallet, kan avräkna både sådan mervärdeskatt som överlämnats för indrivning och sådan obetald mervärdeskatt som ännu inte överlämnats för indrivning. Detsamma kommer att gälla vid avräkning för betalning av skatt enligt UBL, arbetsgivaravgifter och löneavgifter. En sådan avräkning bör emellertid så långt möjligt ingå i ett rutinmässigt upplagt förfarande, som ger länsstyrelsens mervärdeskatteenhet möjlighet att ombesörja återbetalningarna utan kontakt med annan myndighet än kronofogdemyndigheten. Detta innebär att den utvidgade avräkningsrätten i praktiken främst kommer att avse fordringar som är överlämnade för indrivning.

För ett verkligt rationellt och effektivt utnyttjande av de avräkningsmöjligheter som öppnas genom mitt förslag förutsätts att den erforderliga kommunikationen mellan länsstyrelse och kronofogdemyndighet kan ske med hjälp av ADB. Detta torde inte vara fullt möjligt förrän under år 1984, då samtliga kronofogdemyndigheter avses vara anslutna till det s. k. REX-systemet. I avvaktan på detta får man därför acceptera att avräkningsmöjligheterna i ett inledningsskede inte kan utnyttjas i full utsträckning. Sedan ADB kommit till allmän användning bör de utvidgade avräkningsmöjligheterna kunna inpassas i arbetsrutinerna så att de inte kräver några större arbetsinsatser hos de restituerande myndigheterna. För kronofogdemyndigheterna bör reformen samtidigt innebära stora lättnader, eftersom avräkning är ett mycket enklare och mer rationellt förfarande än utmätning. Det ankommer på RSV att med stöd av 24 § mervärdeskattekungörelsen meddela de närmare föreskrifter som kan behövas för tillämpningen.

RSV har i sin framställning hemställt att nuvarande överlåtelse- och utmättningsförbud i 49 § femte stycket ML upphävs. Som framgått av vad jag har anfört i det föregående skall detta förbud ses mot bakgrund av den rådande begränsningen av avräkningsrätten. Ett upphävande av förbudet kan därför synas ligga i linje med mitt förslag om vidgning av rätten till avräkning. Det kan emellertid befaras att myndigheternas arbete allvarligt försvåras om förbudet upphävs och det på grund därav blir vanligt med överlåtelser och utmättningsansökningar avseende väntade restitutioner av mervärdeskatt. Jag anser mig därför inte böra föreslå någon ändring vad gäller 49 § femte stycket ML.

Mitt förslag till ny lydelse av paragrafens fjärde stycke påkallar en mindre redaktionell ändring i dess sjätte stycke.

Jag föreslår att 49 § ML ändras i enlighet med vad jag anfört nu. De nya

bestämmelserna bör träda i kraft så snart som möjligt och medge avräkning också för fordringar som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

6 Upprättade lagförslag

I enlighet med vad jag har anført i det föregående har inom budgetdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt,
2. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
3. lag om ändring i lagen (1968:430) om niervärdeskatt.

Förslagen bör fogas till protokollet i detta ärende som bilaga 1¹.

7 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över förslagen.

8 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

¹ Av bilagan har här endast medtagits lagförslag 3. Lagförslagen 1 och 2 överensstämmer med propositionens lagförslag.

Bilaga 1

De remitterade
förslagen

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Härigenom föreskrivs att 49 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

49 §

Överstiger ingående avdragsgill skatt enligt deklaration den utgående skatten, återbetalar länsstyrelsen det överskjutande beloppet i den mån kvittning icke skett enligt 17 § sjunde stycket.

Överstiger skatt som skattskyldig betalat för viss redovisningsperiod skatt som fastställts eller anses fastställd, återbetalar länsstyrelsen det överskjutande beloppet.

Den som i annat fall får nedsättning i eller befrielse från skatt som avkrävs honom, återfår av länsstyrelsen vad han betalat för mycket.

Vid återbetalning av överskjutande ingående skatt som den skattskyldige är berättigad att återfå enligt första stycket får endast restförd mervärdeskatt och därå belöpande restavgift avräknas.

Skall återbetalning ske enligt första, andra eller tredje stycket och befinns den skattskyldige stå i skuld för mervärdeskatt, skatt enligt uppbördslagen (1953:272), arbetsgivaravgift enligt lagen (1981:691) om socialavgifter eller avgift enligt lagen (1982:423) om allmän löneavgift, har den skattskyldige rätt att återfå bara vad som överstiger de obetalda skatterna eller avgifterna och de räntor eller avgifter som belöper på dessa.

Fordran på överskjutande ingående skatt får ej särskilt överlätas eller utmätas.

I övrigt gäller uppbördslagens (1953:272) bestämmelser om restitution av skatt i tillämpliga delar beträffande återbetalning av mervärdeskatt.

I övrigt gäller uppbördslagens bestämmelser om restitution av skatt i tillämpliga delar beträffande återbetalning av mervärdeskatt.

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

¹ Lagen omtryckt 1979:304.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:885.

LAGRÅDET

Utdrag
PROTOKOLL
vid sammanträde
1982-12-20

Närvarande: justitierådet Fredlund, regeringsrådet Brodén, justitierådet Palm.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 25 november 1982 har regeringen på hemställan av statsrådet och chefen för budgetdepartementet beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt,
2. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272) och
3. lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdesskatt.

Förslagen har inför lagrådet föredragits av departementsrådet Arne Baekkevold, avdelningsdirektören Per-Gunnar Linde, hovrättsassessorn Rolf Dahlgren och kammarrättsfiskalen Nils Dexe.

Förslagen föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

1. Förslaget till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt

Lagen mot skatteflykt har varit i kraft sedan den 1 januari 1981. Den antogs mot en bakgrund av flera decenniers försök att lösa de rättssäkerhetsproblem som nödvändigt måste vara förenade med en klausul, som för sin tillämpning kan sägas förutsätta att en beskattning enligt gällande skatteregler strider mot lagstiftarens avsikter. Klausulens tillämpningsområde som av rättssäkerhetsskäl har begränsats till vissa typer av rättshandlingar – de s. k. egentliga kringgåendefallen – föreslås i remissförslaget utvidgat så att det omfattar alla slag av transaktioner som fyller de uppställda förutsättningarna. Övriga rekvisit för klausulens tillämpning bygger enligt remissförslaget i huvudsak på de som nu gäller. Förslaget innebär vidare viss ändring i reglerna om hur taxeringen skall bestämmas när rekvisiten för tillämpning av klausulen är för handen. Lagstiftningens giltighetstid, som vid tillkomsten begränsades till fem år, berörs däremot inte av förslaget.

För den utvidgade tillämpningen av klausulen och ändringarna i övrigt återopas inte i remissen något erfarenhetsmaterial som visar att regeln sådan den antogs för två år sedan inte fyller sitt syfte. Den utvärdering av klausulen som då förutsattes är avsedd att göras först mot slutet av femårsperioden. Lagen bör med hänsyn till sin allmänt hållna karaktär helst ges en kontinuerlig tillämpning genom förhandsbesked och domstolsavgöranden så att en praxis så snart som möjligt kan utbildas till ledning för de skattskyldiga och myndigheterna. Från denna synpunkt är det olägligt att redan nu göra

ändringar i lagen. Å andra sidan är det svårt att avvisa kritiken att generalklausulen fått ett för snävt tillämpningsområde. Skatteundandragandet på den direkta beskattningens område har numera tagit stor omfattning och samhällets strävan måste vara att motverka skatteflykt i alla dess former.

Vid lagens antagande utformades det s. k. omvägsrekvisitet i 2 § punkt 1 i syfte att erhålla en såvitt möjligt preciserad gräns mot förfaranden som av rättssäkerhetsskäl ansågs böra lämnas utanför klausulen. Enligt förslaget utgår detta rekvisit och ersätts inte av någon annan avgränsning. Varje rättshandling, sedd för sig eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige medverkar, skall kunna komma under bedömning som en skatteflyktsåtgärd, om den skattskyldige därmed i strid mot lagstiftarens avsikter uppnår en inte oväsentlig skatteförmån. Att de mera sinnrikt uträknade transaktionerna fortfarande går in under generalklausulen följer av den föreslagna utformningen. Vad som nu tillförs är de fall då skatteförmånen uppnås genom ett förfarande som inte framstår som en omväg i förhållande till något annat förfarande. Dessa fall har fränsett speciallagstiftning hittills kunnat angripas av myndigheterna endast med tillämpning av grundsatserna om skenrättshandling och felaktigt betecknade avtal.

Som en följd av att det rättsliga handlandet som sådant inte preciseras i förslaget blir klausulens avgränsning mot vad som ej skall omfattas – dvs. alla lojala transaktioner – i allt väsentligt avhängig av rekvisiten under punkterna 2 och 3.

Rekvisitet under punkt 2 föreslås, med viss jämkning av vad nu gäller, så utformat att det för tillämpning av generalklausulen skall krävas att skatteförmånen kan antas ha utgjort ett huvudsakligt skäl för handlandet. I de fall då handlingssättet är uteslutande inriktat på en ej avsedd fördel vid beskattningen torde de rättstillämpande myndigheterna inte vållas några större problem. Vanligen är det skattemässiga syftet emellertid förenat med rent kommersiella eller privatekonomiska intressen. Då det enligt förslaget blir av mindre betydelse hur den skattskyldige förfarit, får utredningen koncentreras till den skattskyldiges motiv för sitt handlande. Myndigheter och domstolar kan här komma att ställas inför svåra bedömningar. Enligt remissprotokollet får frågan om den skattskyldiges avsikter med förfarandet avgöras på grundval av en objektiv bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Lagrådet kan instämma häri men vill tillägga att enligt sakens natur varje sådan bedömning måste göras med stor varsamhet. För att skatteförmånen skall anses som det huvudsakliga skälet till förfarandet torde – i nära anslutning till vad departementschefen anfört – böra fordras, att förfarandet helt eller i viktiga delar framstår som praktiskt taget meningslöst, om man bortser från skatteförmånen.

I 2 § punkt 3 i förslaget uppställs som ett ytterligare rekvisit att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Stadgandet skiljer sig från sin motsvarighet i gällande lag därigenom att det inte preciserar vilka bestämmelsers grunder som det är fråga om. Det är ändå tydligt att stadgandet inte åsyftar lagstiftningen som en totalitet utan de bestämmelser som den skattskyldige genom sitt förfarande velat utnyttja eller undvika.

Det är en nästan olöslig uppgift att utforma en verksam generalklausul mot skatteflykt så, att det blir möjligt för den enskilde att i varje situation avgöra, om klausulen blir tillämplig på ett visst använt eller planerat förfarande. Inte heller den nu gällande klausulen är så beskaffad, att den gör detta möjligt. Olägenheterna av den begränsade förutsebarheten mildras genom möjligheten att få förhandsbesked. Rättssäkerheten ökar, om man dessutom inriktar klausulens tillämplighet på fall där den skattskyldige har anledning att hysa tvekan om det skattemässigt godtagbara i sitt handlingssätt. I de s. k. egentliga kringgåendefallen får den skattskyldige med hänsyn till förfarandets natur förutsättas regelmässigt ha anledning till sådan tvekan. Vad beträffar den utvidgade klausulen gäller detsamma en del andra förfaranden med extraordinära inslag. Att klausulen skulle komma att tillämpas också på förfaranden helt utan sådana inslag förefaller osannolikt, därför att det knappast kan befaras att sådana förfaranden kommer i strid med skattelagstiftningens grunder. Med hänsyn härtill och med beaktande av att det är fråga om en provisorisk lagstiftning, som skall omprövas om ett par år: vill lagrådet inte motsätta sig att förslaget genomförs.

2. Förslaget till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Lagrrådet lämnar förslaget utan erinran.

3. Förslaget till lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Den föreslagna nya bestämmelsen i 49 § om att överskjutande ingående mervärdeskatt i vissa fall inte skall återbetalas till den skattskyldige förutsätter enligt lydelsen för sin tillämpning att den skattskyldige befinns "stå i skuld" för mervärdeskatt, skatt enligt uppbördslagen, arbetsgivaravgift eller allmän löneavgift. Uttrycket har valts efter mönster av 20 § lagen om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar och innefattar, tolkat på vanligt sätt, fastställda skatter och avgifter även om de inte är förfallna till betalning. Förslaget avviker i detta avseende från vad som gäller nu i fråga om mervärdeskatt, eftersom endast restförd sådan skatt får avräknas. Att en sådan avvikelse är avsedd synes inte framgå av motiven. Departementschefens uttalanden tyder tvärtom på att det bara är förfallna skatter och avgifter som skall avräknas. Departementschefen anger, att det inte längre bör föreligga något hinder mot en reform som medför att överskjutande ingående mervärdeskatt inte betalas ut till "en skattskyldig

som är restförd för andra skatter eller allmänna avgifter" och vidare att det är rimligt att borgenären/staten när det gäller "en skattskyldig som har visat sig inte vilja eller kunna betala påförda skatter och avgifter" tar i anspråk ett återbetalningsbelopp av nu aktuellt slag genom avräkning. Vid ärendets föredragning inför lagrådet har emellertid upplysts, att avsikten ändå är att uttrycket "stå i skuld" skall tolkas på sedvanligt sätt så att icke förfallna skatter och avgifter innefattas. Lagrådet vill i anledning härav anföra följande.

Avräkning för skatt eller avgift som inte förfallit till betalning innebär förutom kvittningsrätten en rätt för staten till förtida betalning. Regeln måste leda till att företagare med tillgodohavande avseende mervärdeskatt får en försämring i likviditetshänseende och en ränteförlust som inte drabbar företagare utan någon sådan fordran på staten. Såvitt lagrådet förstår kan tillgodohavandet i sig inte vara någon rationell anledning till en sådan skillnad mellan skattskyldiga.

Förslaget i denna del har inte remissbehandlats. Det är därför svårt att bilda sig någon närmare uppfattning om vad det kan föra med sig när det gäller uteblivna räntemedel och inverkan i likviditetshänseende. Det framgår av departementschefens motiv på denna punkt att – fränsett mervärdeskatt – regeln av praktiska skäl inte är avsedd att i allmänhet få någon betydelse annat än i de fall statens motfordringar på skatt eller avgift är överlämnade för indrivning. Lagrådet förordar, att det nuvarande villkoret för avräkning av mervärdeskatt, nämligen att den skall vara restförd, uppställs generellt för de skatter och avgifter det är fråga om, eller att det på annat sätt anges i lagtexten, att avräkning får ske bara för förfallna skatter och avgifter.

Lagrrådet vill slutligen anmärka, att i den föreslagna ikraftträdandebestämmelsen hänsyn inte har tagits till de likviditetssvårigheter som övergångsvis kan vållas företagen genom att avräkning enligt förslaget skall kunna ske för skatter och avgifter som inte förfallit till betalning.

FINANSDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1983-01-05

Närvarande: statsministern Palme, ordförande, och statsråden I. Carlsson, Lundkvist, Feldt, Sigurdson, Gustafsson, Leijon, Hjelm-Wallén, Peterson, Andersson, Rainer, Bodström, Göransson, Dahl, R. Carlsson, Holmberg

Föredragande: statsrådet Feldt

**Proposition med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865)
mot skatteflykt, m. m.**

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande¹ över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt,
2. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
3. lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdesskatt.

Föredraganden redogör för lagrådets yttrande och anför.

Lagrådet har godtagit ändringsförslagen beträffande lagen mot skatteflykt och uppbördslagen (UBL). Däremot har lagrådet förordat vissa justeringar av förslaget till lag om ändring i lagen om mervärdesskatt (ML). Jag skall strax redogöra närmare för detta, men först skall jag i korthet beröra lagen mot skatteflykt.

Förslaget till lag om ändring i lagen mot skatteflykt

Som jag redan har nämnt har lagrådet godtagit ändringsförslaget beträffande lagen mot skatteflykt. De uttalanden som lagrådet har gjort rörande innebörden av klausulens rekvisit kan jag i allt väsentligt ansluta mig till. Jag vill för egen del göra ett uttalande i förtydligande syfte när det gäller övergångsbestämmelserna, nämligen för det fall en rättshandling som företagits efter ikraftträdandet ingår i ett förfarande som påbörjats före ikraftträdandet. Här bör samma princip gälla som vid införandet av den nuvarande klausulen (jfr prop. 1980/81:17 s. 190 och 199). Det innebär att den nya klausulen inte skall tillämpas i fråga om rättshandlingar som företas

¹ Beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringssammanträde den 25 november 1982.

efter ikraftträdandet om den skattskyldige på grund av åtagande före ikraftträdandet varit rättsligen pliktig att företa rättshandlingarna.

Förslaget till lag om ändring i lagen om mervärdesskatt

Enligt det av mig framlagda förslaget skall avräkning vid restitution av mervärdesskatt kunna ske för betalning av mervärdesskatt, skatt enligt UBL, arbetsgivaravgift eller allmän löneavgift som den skattskyldige står i skuld för. Lagrådet har förordat att förslaget ändras så att för avräkning krävs att skatten eller avgiften förfallit till betalning. Jag får med anledning härav anföra följande.

Den i lagrådsremissen föreslagna bestämmelsen i 49 § ML innebär att skatten eller avgiften måste vara fastställd till sitt belopp för att den skattskyldiges rätt till restitution skall inskränkas. Som lagrådet har framhållit behöver skatten eller avgiften däremot inte vara förfallen till betalning. En sådan ordning är inte någon principiell nyhet i lagstiftningen. Föreskrifter om avräkning till betalning av debiterad men icke förfallen skatt finns sålunda i 68 § 4 mom. andra stycket första meningen UBL. Enligt andra meningen i samma stycke kan ett restitutionsbelopp t. o. m. innehållas i avvaktan på att skatt påförs. Avräkning mot skatt eller avgift som inte har förfallit till betalning får också ske enligt lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar (AUL).

Anledningen till att jag har föreslagit att även icke förfallna skulder skall få avräknas är främst att en sådan avräkning i vissa situationer framstår som befogad. Vad jag haft i tankarna är sådana fall då det, när mervärdesskatt skall restitueras, framkommer att den skattskyldige påförs t. ex. kvarstående eller tillkommande skatt enligt UBL som till en del är förfallen men obetald och till en annan del inte förfaller till betalning förrän någon tid senare. Det har syns mig mycket otillfredsställande att staten i sådana fall, där den skattskyldige alltså redan resterar med en del av den påförda skatten, skall nödgas restitueras vad som överstiger den förfallna delen och kanske kort tid därefter behöva vidta indrivningsåtgärder beträffande den del som då förfaller till betalning.

En rätt till avräkning för betalning av icke förfallen kvarstående eller tillkommande skatt enligt UBL innebär enligt min mening inte, i motsats till vad lagrådet hävdar, att staten kan sägas få en rätt till förtida betalning. Både den kvarstående och den tillkommande skatten belöper på förfluten tid och borde rätteligen ha betalats i förm av preliminär skatt. Det är därför inte särskilt anmärkningsvärt om staten säkerställer sin rätt till betalning någon kort tid innan den kvarstående eller den tillkommande skatten senast skulle ha betalats om den skattskyldige inte haft någon restitutionsfordran.

Vad jag nu har sagt om kvarstående och tillkommande skatt enligt UBL gäller även mervärdesskatt och kvarstående eller tillkommande arbetsgivaravgift eller allmän löneavgift. När en skuld för en sådan skatt eller avgift

begränsar den skattskyldiges rätt till restitution är det också alltid fråga om en skatt eller en avgift som belöper på förfluten tid och som rätteligen skulle ha betalats tidigare.

Det finns sålunda enligt min mening i och för sig skäl som talar för att den avräkningsmetod som jag har föreslagit behålls. Mervärdeskattens speciella konstruktion synes emellertid böra medföra att begränsningen i restitutionsrätten avvägs med särskild hänsyn till handläggningsrutinerna i mervärdeskattesystemet. Med tanke på dessa måste det bedömas som en fördel om avräkningsrätten begränsas till skatter och avgifter som är förfallna till betalning. En sådan ändring av mitt förslag torde i praktiken inte heller behöva medföra några större skatte- eller avgiftsförluster för det allmänna. Jag är sålunda beredd att i princip ansluta mig till lagrådets förslag på denna punkt. Undantag bör dock enligt min mening göras i fråga om avräkning för obetald mervärdeskatt. Om detta får jag anföra följande.

Enligt nuvarande lydelse av 49 § fjärde stycket ML får endast *restförd* mervärdeskatt och på denna belöpande restavgift avräknas vid återbetalning av överskjutande ingående mervärdeskatt. Uttrycket *restförd* mervärdeskatt är emellertid oegentligt, eftersom mervärdeskatt inte restförs i vedertagen mening. Obetald mervärdeskatt tas nämligen inte upp i någon restlängd. Enligt vad jag har inhämtat hos RSV har bestämmelsen i tillämpningen ansetts innebära att avräkning får ske till betalning av fastställd mervärdeskatt som inte betalats senast den dag då den skulle ha deklarerats enligt 22 § tredje stycket ML. Avräkning anses sålunda få ske för obetald mervärdeskatt så snart den fastställts – eller skall anses fastställd – till visst belopp.

Det finns enligt min mening inte något att erinra mot en sådan tillämpning av avräkningsförfarandet inom mervärdeskattesystemets ram. Den bör nu i stället lagfästas. Detta medför att uttrycket "stå i skuld för" i det remitterade förslaget bör behållas i fråga om mervärdeskatt.

Med mitt förslag följer att förutsättningarna för avräkning av en skuld avseende mervärdeskatt kommer att avvika från förutsättningarna för avräkning av andra skulder. Jag har bl. a. därför funnit skäl att göra också vissa redaktionella ändringar i det till lagrådet remitterade förslaget till ny lydelse av 49 § ML. Avräkning mot mervärdeskatt regleras sålunda i en första mening i fjärde stycket, medan övrig avräkning regleras i en andra mening som i viss mån hänvisar till den första. Jag vill tillägga att med avgifter som belöper på skulden avses också räntor som kan belöpa på skulden.

Hemställan

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

Beslut

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

Innehåll

Propositionen	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	2
1 Lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt	2
2 Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)	4
3 Lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt	7
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 25 november 1982	8
1 Inledning	8
2 Skärpning av skatteflyktsklausulen	8
2.1 Inledning	8
2.2 Olika former av skatteundandragande	9
2.3 Den nuvarande lagstiftningens tillämpningsområde	11
2.4 Utvidgning av klausulens tillämpningsområde	12
2.5 Föresattnings för tillämpning av klausulen	14
2.6 Taxering m. m.	20
2.7 Avslutande synpunkter	21
2.8 Ikraftträdande m. m.	22
3 Skatteavdrag på vissa rörelseinkomster	23
3.1 Nuvarande ordning i huvuddrag	23
3.2 Några synpunkter på AUL och förhållandet till UBL:s preliminärsattesystem	24
3.3 Frågan om en utvidgad tillämplighet av AUL	25
3.4 Överväganden och förslag	27
3.5 Ikraftträdande	31
4 Förlängning av preskriptionstiden vid betalningsbrott enligt uppbördslagen	32
5 Utvidgning av avräkningsmöjligheterna vid återbetalning av mervärdeskatt	33
5.1 Inledning	33
5.2 Nuvarande bestämmelser	35
5.3 Bakgrunden till mervärdeskattelagens avräkningsbestäm- melse m. m.	36
5.4 Riksskatteverkets framställning	37
5.5 Överväganden och förslag	38
6 Upprättade lagförslag	41
7 Hemställan	41
8 Beslut	41
Bilaga 1 De remitterade förslagen	42
Utdrag av lagrådets protokoll den 20 december 1982	43
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 5 januari 1983 ..	47

