

Skatteutskottets betänkande

1983/84:35

om skatteflykt m. m.

Sammanfattning

I betänkandet behandlas motionsyrkanden avseende skatteflyktslagen m. m. Representanter för moderaterna och centern vill mildra bestämmelserna. I en partimotion från vpk och i en motion av en socialdemokratisk riksdagsledamot begärs däremot en utvidgning av tillämpningsområdet.

I tre motioner underteckande av representanter för moderaterna och centerpartiet begärs ändringar i och utvärdering av lagarna om bevis- och betalningssäkring. I en motion av två moderater slutligen aktualiseras frågan om en generaldispens på skatteområdet. Utskottet tillstyrker att betalningssäkringen blir föremål för en utvärdering men avstyrker i övrigt motionerna.

Reservationer har framförts av m, c och fp.

Motionerna

1983/84:344 av Stig Josefson m. fl. (c)

I motionen yrkas

1. att riksdagen beslutar anta följande

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

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

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

Nuvarande lydelse

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.

Föreslagen lydelse

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

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

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

3 §

Om 2 § tillämpas skall taxeringen 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 inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall taxeringen bestämmas till skäligt belopp.

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1984 och tillämpas på rättshandlingar som företagits under tiden den 1 juli 1984 – den 31 december 1985.

2. att riksdagen hos regeringen begär en översyn av lagen mot skatteflykt i enlighet med vad som anförts i motionen.

1983/84:479 av Allan Ekström m. fl. (m)

1. att riksdagen hos regeringen begär förslag om ändring i bevissäkringslagen så att lagen skall tillämpas endast om skälig misstanke om brott föreligger.

2. att riksdagen hos regeringen begär förslag om ändring i bevissäkringslagen så att beslut om säkringsåtgärd får fattas endast av länsrätt.

1983/84:947 av Martin Olsson (c) och Sigvard Persson (c)

I motionen yrkas att riksdagen hos regeringen begär en översyn och utvärdering av bevissäkringslagen och betalningssäkringslagen.

1983/84:1448 av Jan Bergqvist (s)

I motionen yrkas att riksdagen hos regeringen anholder om förslag till skärpning av lagen mot skatteflykt.

1983/84:2066 av Lars Werner m. fl. (vpk)

I motionen yrkas – med hänvisning till motion 2065 – att riksdagen som sin mening ger regeringen till känna vad i motionen anförts beträffande åtgärder mot skatteflykt och skattefusk.

1983/84:2149 av Anita Bråkenhielm (m) och Ivar Virgin (m)

I motionen yrkas att riksdagen hos regeringen begär förslag till en generaldispens inom skattelagstiftningen.

1983/84:2172 av Knut Wachtmeister m. fl. (m)

såvitt avser yrkande

1. att riksdagen beslutar att hos regeringen begära förslag till sådan ändring av bevissäkringslagen, att den i högre grad än nu tillgodoser rättssäkerhetsintresset i skatteprocessen,

1983/84:2173 av Per Westerberg (m)

I motionen yrkas att riksdagen beslutar att lagen mot skatteflykt skall förändras i enlighet med vad som i motionen anförts.

Gällande rätt

Skatteflykt

Riksdagen antog hösten 1980 bestämmelser om en generalklausul mot skatteflykt (prop. 1980/81:17, SkU 8, SFS 1983:865–868). Klausulen omfattade statlig och kommunal inkomstskatt, förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt och ersättningsskatt. Dess tillämpningsområde var begränsat till sådana skatteflyktsförfaranden som innebar att den skattskyldige kringgick en skattebestämmelse. För att ett förfarande skulle anses innebära att en skattebestämmelse kringgicks skulle tre förutsättningar vara uppfyllda.

För det första skulle förfarandet, med hänsyn till det ekonomiska resultat som – bortsett från beskattningen – hade uppnåtts genom förfarandet, framstå som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet.

För det andra skulle förfarandet för den skattskyldige ha medfört en inte oväsentlig skatteförmån, och denna skatteförmån skulle kunna antas ha utgjort det avgörande skälet för valet av förfarande.

För det tredje skulle en taxering på grundval av förfarandet klart strida mot

grunderna för den bestämmelse som kringgåts eller för de bestämmelser som skulle tillämpas om det av den skattskyldige valda förfarandet lades till grund för taxeringen.

Med rättshandling som företagits av den skattskyldige skulle likställas rättshandling av fysisk person vars inkomst helt eller delvis beskattades hos den skattskyldige.

Lagstiftningen var tidsbegränsad och skulle gälla i fråga om rättshandlingar som företogs under åren 1981–1985. Mot slutet av femårsperioden skulle den utvärderas från rättssäkerhetssynpunkt och därvid kunna omprövas på nytt.

Genom beslut av riksdagen i februari förra året (prop. 1982/83:84, SkU 20, SFS 1983:75–77) utvidgades skatteflyktsklausulens tillämpningsområde till att omfatta också andra förfaranden än de egentliga kringgåendefallen. Bakgrunden till beslutet var att skatteflyktsklausulen – för att tillgodose rimliga effektivitetskrav – ansågs böra omfatta också sådana förfaranden som tillkommit i syfte att uppnå en skatteförmån, oavsett om dessa utgjorde omvägsförfaranden eller inte. Som förutsättning gäller dock alltså att förfarandet skall ha medfört en inte oväsentlig skatteförmån och att denna förmån skall kunna antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Vidare skall en taxering på grundval av förfarandet strida mot lagstiftningens grunder.

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

Frågor som gäller tillämpning av klausulen prövas i första instans av länsrätt. Vidare gäller att anstånd alltid kan medges med inbetalning av skatt som påförts med stöd av klausulen.

Bevissäkring

Hösten 1975 antog riksdagen en ny lag, bevissäkringslagen för skatte- och avgiftsprocessen (prop 1975/76:11, SkU 12, SFS 1975:1027). Denna ersatte den tidigare lagen (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision/handräckningslagen. Dess syfte är att på ett smidigare och effektivare sätt än tidigare säkra bevismedel, dvs. räkenskapsmaterial och annat bevismaterial, som det författningsenligt åligger skattskyldig eller avgiftsskyldig att tillhandahålla för granskning.

Bevissäkringslagen är tillämplig på praktiskt taget alla skatter, tullar och avgifter, som kontrolleras av statlig myndighet, med undantag för arvs- och gåvoskatten.

De i lagen föreskrivna säkringsåtgärderna benämns beslag, försegling och eftersökning. Eftersökning och beslag motsvarar närmast handräckning i handräckningslagens mening. De olika säkringsåtgärderna kan användas var

för sig eller i kombination med varandra. Beslut kan dessutom i vissa fall fattas utan att kontakt i någon form dessförinnan tagits med den som berörs av åtgärderna. Beslag sker genom att bevismaterial omhändertas, och åtgärden får användas om bevismaterial inte tillhandahålls för granskning eller risk föreligger för att materialet kommer att undanhållas eller förvanskas. Samma villkor föreskrivs för eftersökning, som innebär att förvar eller utrymme får genomsökas för efterforskande av bevismaterial. Försegling är närmast ett hjälpmedel för att genomföra beslag eller eftersökning och får användas dels när granskningsmannen inte får tillåtelse att undersöka förvar eller utrymme, dels för att tillfälligt säkra bevismedel som lämnats kvar hos innehavaren.

Innan beslut om säkringsåtgärd verkställs skall den granskade eller annan hos vilken verkställighet skall ske beredas tillfälle att inställa sig till förrättningen. Om vederbörande inte inställer sig får verkställighet ske i närvaro av särskilt kallat vittne.

Eftersökning i privatutrymme får beslutas endast av länsrätt, medan beslut om annan säkringsåtgärd får beslutas av granskningsledaren, dvs. den som i sin tjänst skall övervaka granskningen samt den som särskilt har förordnats att vara granskningsledare. Beslut om säkringsåtgärd skall i princip verkställas av kronofogdemyndighet. Granskningsledaren har rätt att under vissa förutsättningar verkställa beslut, som han själv kan fatta.

Anser den granskade eller annan hos vilken verkställighet sker att bevismedel helt eller delvis bör undantas från granskning därför att han har tystnadsplikt om dess innehåll eller innehållet på grund av särskilda omständigheter inte bör komma till annans kännedom, skall han göra ansökan om undantagande hos länsrätten. Bevismedel, som enligt länsrättens beslut undantagits från granskning, får därefter inte återges eller återopas i granskningsärendet.

Den som berörs av säkringsåtgärden har möjlighet att anföra besvär hos länsrätten över beslut och verkställighet enligt bevissäkringslagen. Om särskilt förordnad granskningsledare fattat beslut om säkringsåtgärd, skall beslutet regelmässigt överprövas av den som i sin tjänst har att övervaka granskningen.

Betalningssäkring

Riksdagen antog i december 1978 en lag om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter (prop. 1978/79:28, SkU 13, SFS 1978:880–900).

Betalningssäkringen kan närmast karaktäriseras som en processuell säkerhetsåtgärd och motsvarar i huvudsak kvarstadsintitutet inom civil- och straffprocessen. Dess syfte är att stärka det allmännas ställning som borgenär vid uppbörd och indrivning av fordran på skatt, tull eller avgift. Som förutsättning för beslut om betalningssäkring gäller att det allmänna har en fordran mot gäldenären, avseende ett betydande belopp och att den

tidsperiod till vilken fordringen är att hänföra gått till ända. Vidare skall det föreligga en påtaglig risk för att gäldenären inte vill eller förmår betala fordringen, när den förfaller till betalning. Betalningssäkring får beslutas också beträffande den som efter särskild prövning förklaras betalningsskyldig för annans skatteskuld. Beslut om betalningssäkring meddelas av länsrätt som första instans och verkställs av kronofogdemyndighet. Betalningssäkringen innebär att gäldenären inte får till skada för det allmänna förfoga över den egendom som omfattas av beslutet och medför också att staten får förmånsrätt i egendomen. Förmånsrätten gäller från den dag då beslutet om betalningssäkring verkställdes och får återopas vid efterföljande utmätning och i gäldenärens konkurs.

Enligt en särskild lag om säkerhet för skattefordringar har såväl gäldenären som tredje man möjlighet att ställa säkerhet för betalning av fordringen. Härigenom kan undvikas såväl att beslut om betalningssäkring meddelas som att det verkställs.

Frågornas tidigare behandling m. m.

Skatteflykt

I partimotion från m, c och fp yrkades avslag på den proposition (1982/83:84) om ändring i lagen mot skatteflykt som riksdagen behandlade förra våren. Vpk däremot begärde en ytterligare utvidgning av tillämpningsområdet. Lagstiftningen borde – framhölls det – avse alla skatter och avgifter och gälla utan någon begränsning i tiden.

Skatteutskottet avstyrkte samtliga motioner i sitt betänkande SkU 1982/83:20. Därvid anförde utskottet bl. a.:

En allmän skatteflyktsklausul måste enligt utskottets mening vara så utformad att elementära rättssäkerhetskrav inte äventyras. Samtidigt bör den, inte minst av rättviseskäl och av hänsyn till de lojala skattebetalarna, kunna tillgodose någorlunda rimliga effektivitetskrav. En förutsättning härför torde vara att man inte ger bestämmelserna en alltför snäv avfattning och ett alltför exakt innehåll och därigenom minskar skattedomstolarnas möjligheter till analog lagtillämpning. Med en sådan utformning av klausulen är risken enligt utskottets mening betydande för att skatteflyktsklausulen – liksom speciallagstiftningen på området – kommer att kunna kringgås. Utskottet anser det inte heller lämpligt att styra utvecklingen genom att i förarbeten ge detaljerade anvisningar om klausulens tillämplighet i olika situationer. Det bör vara skattedomstolarnas sak att i varje särskilt fall pröva om ett visst förfarande är förenligt med eller strider mot grunderna för de aktuella bestämmelserna.

Utskottet är väl medvetet om svårigheterna att utforma en klausul som tillgodoser rimliga effektivitetskrav utan att äventyra rättssäkerheten. Som klausulen nu är utformad torde den emellertid – och det bestyrks f. ö. av den praktiska tillämpningen – i alltför hög grad begränsa möjligheterna att ingripa mot skatteflykt.

Det förslag som nu förelagts riksdagen överensstämmer i huvudsak med

ett förslag till allmän skatteflyktsklausul som en expertgrupp inom företagsskatteberedningen lade fram redan 1975 och som fick ett positivt mottagande av en majoritet bland remissinstanserna. Såvitt utskottet kan bedöma ger förslaget genom sin generellare utformning skattedomstolarna större möjligheter än den nu gällande klausulen att ingripa mot klara fall av kringgående utan ett för den skull göra avkall på rättssäkerheten. Utskottet vill särskilt understryka att ett förfarande, för att omfattas av klausulen, måste ha berett den skattskyldige en icke oväsentlig skatteförmån och att denna förmån på sannolika grunder skall kunna anses ha utgjort det huvudsakliga skälet för det valda förfarandet. Som ett ytterligare villkor för tillämpningen av klausulen krävs att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. Detta innebär att det förmånliga skatteresultatet skall ha uppnåtts genom ett förfarande som står i strid antingen med uttryckliga uttalanden av de lagstiftande instanserna eller med uppläggnings- och utformningen av ett visst i det enskilda fallet aktuellt avsnitt av skattelagstiftningen. I kringgåendefallen kommer prövningen – liksom hittills – att göras med ledning av grunderna för inte bara de regler som formellt sett är tillämpliga utan också de regler som har kringgåtts. I de fall en skatteförmån inte varit avsedd av lagstiftaren utan tvärtom måste anses strida mot vad denne förutsatt eller menat kan man enligt utskottets mening inte resa några befogade invändningar mot att skatteförmånen vägras.

Med den utformning klausulen fått i propositionen har man enligt utskottets mening begränsat dess tillämpning till i huvudsak sådana fall där den skattskyldige bör vara väl medveten om att skattemyndigheterna kan komma att ifrågasätta giltigheten av ett visst förfarande. Utskottet finner med hänsyn härtill de i moderatmotionen uttalade farhågorna för att lagstiftningen skulle äventyra rättssäkerhetsintressen överdrivna. Förslaget i propositionen innebär att frågor om skatteflyktsklausulen och dess tillämpning även i fortsättningen och i varje fall tills vidare skall prövas av länsrätt som första instans och att skattskyldiga – liksom nu – skall ha möjlighet att erhålla förhandsbesked i frågor som gäller klausulen och dess tillämpning. Härigenom och genom möjligheterna att erhålla anstånd med inbetalning av skatt som påförts med stöd av klausulen tillvaratas de skattskyldigas intressen samtidigt som reglerna möjliggör en någorlunda smidig tillämpning.

Utskottet vill inte bestrida att den föreslagna lagstiftningen kan leda till vissa svårigheter i den praktiska tillämpningen när det gäller de fall då ett förfarande inte uteslutande är inriktat på att uppnå ej avsedda fördelar vid beskattningen utan där skattesyftet också är förenat med kommersiella eller privatekonomiska intressen. Svårigheterna sammanhänger bl. a. med att prövningen skall ske med utgångspunkt i en skattskyldigs avsikter med ett visst förfarande. Som lagrådet framhållit – och departementschefen har i allt väsentligt anslutit sig till lagrådets uttalanden om innebörden av klausulens rekvisit – bör bedömningar av den här arten göras med varsamhet. För att skatteförmånen skall anses som det huvudsakliga skälet till förfarandet torde böra fordras att förfarandet helt eller i viktiga delar framstår som praktiskt taget meningslöst, om man bortser från skatteförmånen.

I en till betänkandet fogad reservation framhöll utskottets borgerliga representanter.

Förslaget i propositionen överensstämmer i huvudsak med ett förslag som lades fram 1975 av en expertgrupp inom företagsskatteberedningen. Förslaget bemöttes från många håll mycket kritiskt vid remissbehandlingen. Vad kritikerna främst vände sig mot var bristen på konkretion i författningstexten och svårigheten för att inte säga omöjligheten att i enskilda fall förutse i vad mån en transaktion eller ett förfarande omfattades av klausulen. Det var med ledning av denna kritik som de nu gällande bestämmelserna utarbetades. Dessa har, såvitt utskottet kan bedöma, den obestriddliga fördelen att de som villkor för en tillämpning av klausulen ställer det absoluta kravet att den skattskyldige skall ha använt sig av ett förfarande som i varje särskilt fall framstår som onormalt eller konstlat med hänsyn till det ekonomiska resultat som – bortsett från beskattningen – har uppnåtts med förfarandet. Skattemyndigheterna har genom detta "omvägsrekvisit" möjlighet att pröva vad som i en given situation för en utomstående betraktare framstår som ett normalt handlingssätt för att uppnå ett skatteresultat.

I förslaget har omvägsrekvisitet tagits bort. Varje förfarande skall – oavsett om det inneburit ett kringgående eller ej – kunna medföra att klausulen blir tillämplig. Prövningen begränsas i huvudsak till att avse den skattskyldiges avsikt med ett visst förfarande. Har det huvudsakliga syftet varit att vinna fördelar vid beskattningen blir klausulen tillämplig om förfarandet står i strid med vad lagstiftaren förutsatt eller menat. En bestämmelse av den här arten leder till stor osäkerhet hos såväl de skattskyldiga som de tillämpande myndigheterna. Från rättssäkerhetssynpunkt finner utskottet en sådan utformning av författningstext oacceptabel.

Finansministern tycks mena att vad som brukar kallas skatteplanering – dvs. när man minskar skatten genom ett förfarande som är uttryckligen eller underförstått accepterat av lagstiftaren – skall falla utanför tillämpningsområdet för klausulen. Han nämner som exempel på motsatsen till skatteplanering sådana fall där hela handlandet framstår som meningslöst om det inte vore för skatteförmånen och menar att det i skatteflyktsfallen ofta är så att den skattskyldige använder sig av ett normalt handlingssätt med hänsyn till det ekonomiska resultatet men ändå uppnår inte avsedda skatteförmåner.

Utskottet finner det för sin del tveksamt om ett handlingssätt som med hänsyn till det ekonomiska resultatet är normalt skall kunna bedömas som meningslöst. I vart fall måste, såvitt utskottet kan bedöma, skattemyndigheterna ställas inför utomordentligt svåra bedömningsfrågor när det gäller att skilja mellan skatteflykt och skatteplanering.

Sammantaget innebär det framlagda lagförslaget avgörande förändringar av den omsorgsfullt avvägda balansen mellan statens skatteflyktsbekämpning och den enskildes rättssäkerhet. De grundläggande principer och bedömningar som ligger bakom den nuvarande klausulen avskaffas genom förslaget.

Som lagrådet anför saknas erfarenheter som tyder på, att den nuvarande regeln, som antogs för två år sedan, inte skulle tillgodose sitt syfte. Anmärkningsvärt i sammanhanget är att de konkreta förfaranden som anges som angelägna att komma åt med den nya generalklausulen, redan genom specialreglering är förbjudna. Några exempel på i dag tillåtna förfaranden som blir otillåtna genom den föreslagna skatteflyktsklausulen ges över huvud taget inte. Regeringen lämnar alltså inte någon egentlig ledning om vilka skatteflyktsfall man egentligen tänker sig att den utvidgade generalklausulen skall kunna användas mot, medan man lämnar en långtgående osäkerhet i fråga om vilka situationer den möjligen kan komma att tillämpas på.

Lagrådet har också uttalat att lagen om skatteflykt med hänsyn till sin allmänt hållna karaktär helst bör ges en kontinuerlig tillämpning genom förhandsbesked och domstolsavgöranden och att det från den synpunkten är olägligt att redan nu göra ändringar i lagen. Utskottet delar denna uppfattning och finner det anmärkningsvärt att regeringen ansett det nödvändigt att, innan lagen hunnit utvärderas, vidta ändringar vilkas effekter från rättssäkerhetssynpunkt är oacceptabla och vars konsekvenser även i övrigt är svåra att överblicka.

Riksdagen biföll utskottets hemställan.

Bevissäkring

Utskottet har tidigare provat motionsyrkanden om såväl en total översyn av bevissäkringslagen som en begränsning av lagens tillämplighet. Ett yrkande om översyn avstyrkte utskottet redan i betänkande SkU 1977/78:10 med motiveringen att bevissäkringslagen torde ha haft en betydande preventiv verkan, eftersom den tillämpats endast i ett fåtal fall, företrädesvis för beslag av bevismaterial. Utskottet pekade också på att den praktiska tillämpningen enligt vad utskottet erfarit i huvudsak inte medfört några svårigheter för vare sig de granskade eller för kontrollmyndigheterna.

Utskottet har också vid upprepade tillfällen avstyrkt motionsyrkanden om att beslut om säkringsåtgärder skall få meddelas endast i sådana fall då skälig anledning finns till antagande att skatte- och avgiftsundandragande förekommit och om att endast länsrätt skall få meddela beslut om bevissäkringsåtgärd.

I sitt riksdagen godkända betänkande SkU 1977/78: 10 framhöll utskottet att man i de fall då misstanke om skattebrott förelåg kunde sätta igång straffprocessuell förundersökning, varvid betydligt mer ingripande tvångsmedel än enligt bevissäkringslagen kan komma i fråga. I de situationer då bevissäkringslagen var avsedd att tillämpas fanns, framhöll utskottet, ofta inte anledning misstänka brott, utan syftet med säkringsåtgärderna var att granskningsmyndigheterna omedelbart skulle få tillgång till räkenskaper och annat bevismaterial, som den granskade var skyldig att förete för kontroll men utan godtagbar anledning vägrade utlämna.

Beträffande yrkandet att endast länsrätten skulle få besluta om säkringsåtgärd anförde utskottet att behov av en sådan åtgärd ofta kunde konstateras först sedan granskningen påbörjats, varför det i regel var omöjligt att i förväg avgöra om tvångsmedel skulle bli nödvändiga för att få tillgång till erforderligt kontrollmaterial. Eftersom de situationer då säkringsåtgärder aktualiserades fordrade ett snabbt ingripande, om syftet med åtgärderna inte skulle förfelas, var det enligt utskottets mening angeläget att säkringsåtgärd kunde beslutas och verkställas utan dröjsmål. Beslutanderätten rörande andra säkringsåtgärder än eftersökning i privatutrymme borde därför, menade utskottet, tillkomma granskningsledaren och inte länsrätten.

Motionsyrkanden av samma innebörd har även senare avstyrkts av utskottet och då med en liknande motivering (jfr SkU 1982/83:49).

I en reservation till det betänkande i ämnet som utskottet avlämnade förra våren framhöll moderaterna i utskottet att vissa säkringsåtgärder enligt bevissäkringslagen – liksom husrannsakan enligt rättegångsbalken – hade formen av ett intrång hos den enskilde och endast borde få förekomma när misstanke om brott förelåg.

Det faktum att myndigheterna enligt lämnade uppgifter haft att tillämpa bevissäkringslagen endast i mycket begränsad omfattning och att tillämpningen sannolikt inte inneburit åsidosättande av rättssäkerhetsintresset kunde enligt motionärerna inte tas till intäkt för ett avslag på motionens yrkanden.

Betalningssäkring

I samband med sin behandling av proposition 1978/79:28 om betalningssäkring beredde skatteutskottet lagutskottet tillfälle att yttra sig över propositionen.

Lagutskottet anförde bl. a.

Enligt lagutskottets mening är det som chefen för budgetdepartementet också anför angeläget att skapa ett verkningsfullt institut som dels hindrar gäldenären från att vidta olika åtgärder med sin egendom i avsikt att göra sig egendomslös, dels förstärker skyddet för det allmännas fordringar gentemot gäldenärens civila fordringar under den tid då den offentligrättsliga fordringen ännu inte är indrivningsbar.

Utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen (USS)

USS har genom tilläggsdirektiv i juni 1978 fått regeringens uppdrag att göra bl. a. en utvärdering av hittills vunna erfarenheter av bevissäkringslagen.

Utskottet

Skatteflyktslagen

Riksdagen antog hösten 1980 en lag mot skatteflykt. En redogörelse för lagen i dess ursprungliga utformning samt de av riksdagen förra våren beslutade ändringarna i densamma och skälen för dessa lämnas i inledningen till detta betänkande (s 3 o. f.).

Stig Josefson m. fl. (c) yrkar i motion 344 att skatteflyktsklausulen återställs i sitt ursprungliga skick och att lagstiftningen ses över. Motionärerna anser lagstiftning av den här arten principiellt tveksam och menar att det efter de av riksdagen förra året beslutade ändringarna i

klausulen blivit mycket svårt att avgöra när klausulen skall tillämpas. Liknande synpunkter framförs av Per Westerberg (m) i motion 2173. Även han anser att de förra året beslutade skärpningarna snarast bör upphävas. Han anser dessutom att giltighetstiden inte bör förlängas efter 1985. I stället bör arbetet på skattelagstiftningens område koncentreras på förenklingar så att det av bestämmelserna klart framgår vilka förfaranden som inte accepteras i skattehänseende.

Jan Bergqvist (s) kritiserar i motion 1448 skatteflyktsklausulen från andra utgångspunkter. Enligt hans uppfattning täcker klausulen inte in oförutsedda ofullkomligheter i skattelagarna. Den bör därför – menar han – aktiveras så att den omfattar varje rättshandling som med hänsyn till sitt rättsliga innehåll och sina faktiska ekonomiska verkningar inte motsvarar god affärsed eller annat vedertaget handelsbruk eller tillvägagångssätt. Även motionärerna bakom vpk-motionen 2066 anser klausulens tillämpningsområde för begränsat. Klausulen bör enligt deras mening omfatta alla skatter och avgifter. En särskild skatteflyktskommission, parlamentariskt sammansatt, bör följa utvecklingen, utvärdera lagstiftningen och komma med förslag till åtgärder. Dess arbete bör inte vara tidsbegränsat.

I anslutning till den proposition med förslag till skärpningar av skatteflyktsklausulen som utskottet behandlade förra våren yrkades i motioner från m, c och fp avslag på propositionen. Utskottet avstyrkte motionerna med bl. a. den motiveringen att en skatteflyktsklausul – inte minst av rättviseskäl och av hänsyn till de lojala skattebetalarna – borde kunna tillgodose någorlunda rimliga effektivitetskrav och att klausulen i dess nya lydelse gav skattedomstolarna större möjligheter än den tidigare gällande att ingripa mot klara fall av kringgåenden utan att man för den skull gjorde avkall på rättssäkerheten. Utskottet anser sig sakna anledning att frånträda denna uppfattning.

I motionerna 344 och 2173 görs gällande att det med den nya utformning klausulen erhållit skulle vara svårare att klart avgränsa dess tillämpningsområde. Såvitt utskottet kan bedöma torde en generalklausul mot skatteflykt som skall tillgodose både rättsäkerhets- och rimliga effektivitets- och rättvisekrav knappast kunna ges en helt entydig utformning i författnings-text. Får denna en alltför snäv avfattning och ett alltför exakt innehåll minskar – som utskottet vid tidigare tillfällen framhållit – skattedomstolarnas möjligheter till analog lagtillämpning, och risken för att också skatteflyktsklausulen – liksom speciallagstiftningen mot skatteflyktstransaktioner – kan kringgåas ökar.

Enligt utskottets mening föreligger inte några mer avgörande skillnader mellan klausulen i dess nuvarande och dess tidigare utformning. I båda fallen förutsätts i princip att den skattskyldige genom ett visst förfarande uppnått ett beskattningsresultat som är förmånligare än vad som är normalt i jämförbara situationer. Att skatteförmånen enligt den nya lydelsen skall ha utgjort det "huvudsakliga" och inte som tidigare det "avgörande" skälet för

den skattskyldiges förfarande kan inte sägas innebära någon påtaglig skillnad. Inte heller i övrigt rör sig olikheterna om annat än nyansskillnader.

Skatteflyktslagen torde i huvudsak kunna tillämpas endast i sådana fall där den skattskyldige kan antas vara väl medveten om att skattemyndigheterna kan komma att ifrågasätta giltigheten av ett visst förfarande. Härtill kommer att de skattskyldiga har möjlighet att erhålla förhandsbesked från riksskatteverket i frågor som gäller klausulen och dess tillämpning och att sådana frågor i varje fall tills vidare skall prövas av länsrätt som första instans.

Lagen mot skatteflykt är tidsbegränsad och gäller i fråga om rättshandlingar som företas till utgången av år 1985. Då skall lagen enligt riksdagens beslut utvärderas bl. a. från rättssäkerhetssynpunkt och därvid kunna prövas på nytt. Rättsfall och erfarenheter av lagens tillämpning inrapporteras fortlöpande till justiekanslern och denne har regeringens uppdrag att inkomma med eget yttrande rörande lagstiftningen och praxis på området. Något regeringsrättsavgörande i mål avseende tillämpningen av klausulen i dess nya utformning föreligger ännu inte.

Mot bakgrund av det anförda är utskottet inte berett att nu ta ställning till frågan huruvida lagstiftningen skall upphöra vid utgången av 1985 eller ej. Utskottet är inte heller berett att under löpande utvärderingsperiod medverka till ytterligare ändringar i klausulen. Med hänsyn härtill och då yrkandet i motion 344 om översyn av skatteflyktslagen torde komma att bli i huvudsak tillgodosett vid utvärderingen av bestämmelserna avstyrker utskottet bifall till samtliga i detta avsnitt behandlade motionsyrkanden.

Bevissäkring och betalningssäkring

Bevissäkringslagen antogs av riksdagen år 1975. Dess syfte är att säkra räkenskapsmaterial och annat bevismaterial som det författningsenligt åligger skattskyldig att tillhandahålla för granskning. Betalningssäkringen, som infördes 1978, är en processuell säkerhetsåtgärd avsedd att stärka det allmännas ställning som borgenär vid uppbörd och indrivning av fordran på skatt. En redogörelse för de båda säkringsåtgärderna lämnas på s. 4 o.ff. i detta betänkande.

I tre motioner tar motionärerna upp frågor som gäller bevissäkringslagen. Allan Ekström m. fl. (m) framhåller i motion 479 att lagen bör ändras i två avseenden. Den bör kunna tillämpas endast om skäligen misstanke om brott föreligger. Vidare bör beslut om bevissäkring få meddelas endast av länsrätt. Knut Wachtmeister m. fl. (m) anser också att beslut i fråga om bevissäkring generellt bör förbehållas länsrätt och begär i motion 2172 att bevissäkringslagen ändras så att den i högre grad än nu tillgodoser rättssäkerhetsintresset i skatteprocessen. Liknande tankegångar framkommer i motion 947 av Martin Olsson och Sigvard Persson (båda c). Motionen utmynnar i en begäran om en översyn och utvärdering av bl. a. bevissäkringslagen.

De i motionerna aktualiserade tillämplighets- och behörighetsfrågorna har tidigare vid upprepade tillfällen prövats av riksdagen men avvisats av skäl som redovisas på s. 9 o. f. i detta betänkande.

Utskottet, som vidhåller sin uppfattning i dessa frågor, vill erinra om att utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen genom tilläggsdirektiv i juni 1978 fått regeringens uppdrag att göra en utvärdering av hittills vunna erfarenheter av bevissäkringslagen. Med det anförda avstyrker utskottet motionerna 479, 947 och 2172, sistnämnda båda motioner såvitt nu är i fråga.

Motion 947 innehåller dessutom ett yrkande om en utvärdering av betalningssäkringslagen. Motionärerna åberopar till stöd härför ett uttalande av kammarrätten i Stockholm i ett remissyttrande över ekokommissionens betänkande (SOU 1983:36) Effektivare företagsrevision. Domstolen framhåller i sammanhanget att den i mål om betalningssäkring mer än en gång funnit att en person blivit felaktigt utsatt för betalningssäkring och att detta medfört att hans rörelsekapital beskurits och rörelsen därför måst läggas ned. Domstolen gör också gällande att en väsentlig grund till de felaktiga ingripandena torde vara att utredningspersonen inte är tillräckligt kvalificerad.

Enligt vad utskottet inhämtat av bl. a. riksskatteverket är erfarenheterna på fältet av betalningssäkringen mycket positiva. Den har – framhålls det – haft stor betydelse när det gäller att stärka det allmännas ställning i samband med uppbörd och indrivning av skattefordringar.

Enligt utskottets mening kan man inte bortse från den allvarliga kritik mot den praktiska tillämpningen av betalningssäkringslagen som framförts av kammarrätten i Stockholm. Utskottet anser sig därför böra med bifall till motion 947 i denna del förorda att utredningen om säkerhetsåtgärder i skatteprocessen, som redan har regeringens uppdrag att utvärdera bevissäkringsinstitutet, får i uppdrag att undersöka bakgrunden till denna kritik och att göra en översyn och utvärdering av betalningssäkringen i syfte att komma till rätta med missförhållanden av den art som påtalats av kammarrätten.

Generaldispens

Anita Bråkenhielm och Ivar Virgin (båda m) framhåller i motion 2149 att man som motvikt till generalklausulen på skatteområdet bör införa en möjlighet för den enskilde medborgaren att hos domstol begära upphävande av taxeringar och åtal som sker med stöd av lagrum vilka enligt vederbörandes uppfattning inte tolkats i enlighet med lagstiftarens intentioner.

Enligt utskottets mening är det av utomordentlig vikt att författningstext så långt möjligt utformas så att den inte kan missförstås eller ges en annan tolkning än den lagstiftaren avsett. Uppfyller den inte det kravet bör den

givetvis ändras. Det är också det som fortlöpande sker i samband med den återkommande översynen av lagstiftningen.

Att lagbestämmelser stundom kan få en utformning som för vissa fall ter sig mindre lämplig sammanhänger naturligtvis med lagstiftningens omfattning och alla de skiftande situationer som – även generellt verkande – bestämmelser är avsedda att reglera. Det åligger emellertid de tillämpande myndigheterna att så långt det är möjligt följa lagstiftarens intentioner.

Med hänsyn till att en generaldispens utformad i enlighet med motionärernas intentioner skulle kunna leda till avsevärda svårigheter i den praktiska tillämpningen anser utskottet sig inte kunna biträda yrkandet i motionen.

Hemställan

Utskottet hemställer

1. beträffande *ändring i skatteflyktslagen m. m.*
att riksdagen avslår motionerna 1983/84:344 yrkande 1, 1983/84:1448, 1983/84:2066 och 1983/84:2173,
2. beträffande *översyn av skatteflyktslagen*
att riksdagen avslår motion 1983/84:344 yrkande 2,
3. beträffande *bevissäkring*
att riksdagen avslår motionerna 1983/84:479, 1983/84:947 i motsvarande del och 1983/84:2172 yrkande 1,
4. beträffande *betalningssäkring*
att riksdagen med bifall till motion 1983/84:947 i motsvarande del hos regeringen begär att utredningen om säkerhetsåtgärder i skatteprocessen genom tilläggsdirektiv får i uppdrag att utvärdera betalningssäkringsinstitutet i enlighet med vad utskottet anför, liksom
5. beträffande *generaldispens*
att riksdagen avslår motion 1983/84:2149.

Stockholm den 3 april 1984

På skatteutskottets vägnar

RUNE CARLSTEIN

Närvarande: Rune Carlstein (s), Stig Josefson (c), förste vice talmannen Ingegerd Troedsson (m), Olle Westberg (s), Bo Lundgren (m), Ingemar Hallenius (c), Bo Forslund (s), Egon Jacobsson (s), Karl Björzén (m), Kjell Johansson (fp), Anita Johansson (s), Lars Hedfors (s)*, Ewy Möller (m), Anders Nilsson (s)* och Erkki Tammenoksa (s).

* Ej närvarande vid justeringen.

Reservationer

Ändring i skatteflyktslagen m. m. (mom. 1)

1. Stig Josefson (c), förste vice talmannen Ingegerd Troedsson (m), Bo Lundgren (m), Ingemar Hallenius (c), Karl Björzén (m), Kjell Johansson (fp) och Ewy Möller (m) anser

dels att det avsnitt av utskottets yttrande som börjar på s. 11 med "I anslutning" och slutar på s. 12 med "behandlade motionsyrkanden" bort ha följande lydelse:

Syftet med införandet av en generalklausul var att komma till rätta med den skatteflykt som tar sig uttryck i olika kringgåendetransaktioner. I dess ursprungliga lydelse gällde som ett huvudvillkor för att klausulen skulle kunna tillämpas ett s. k. omvägsrekvisit, dvs. den skattskyldige skulle ha använt sig av ett förfarande som i varje särskilt fall framstod som onormalt eller konstlat med hänsyn till det ekonomiska resultatet som – bortsett från beskattningen – hade uppnåtts med förfarandet. En sådan utformning av bestämmelserna har enligt utskottets mening den fördelen att skattemyndigheterna har möjlighet att pröva vad som i en given situation för en utomstående betraktare framstår som ett normalt handlingsätt för att uppnå ett skatteresultat.

Genom den ändring av klausulen som riksdagen beslutade förra året skall varje förfarande – oavsett om det inneburit ett kringgående eller ej – kunna medföra att klausulen blir tillämplig. Skattemyndigheternas prövning begränsas i huvudsak till att avse den skattskyldiges avsikt med ett visst förfarande. Har denna varit att vinna fördelar vid beskattningen blir klausulen tillämplig om förfarandet står i strid med vad lagstiftaren förutsatt eller menat. En bestämmelse av den här arten måste enligt utskottets mening vara ägnad att leda till stor osäkerhet hos såväl de skattskyldiga som de tillämpande myndigheterna, något som också bestyrks av uppgifter vilka utskottet inhämtat vid underhandskontakter med riksskatteverket. Utskottet finner det därför av rättssäkerhetskäl angeläget att generalklausulen snarast återställs i sitt ursprungliga skick. Det bör lämpligen ske vid halvårsskiftet i år.

Hittills vunna erfarenheter av generalklausulens praktiska tillämpning ger vid handen att en lagstiftning av den här arten är tveksam från principiella utgångspunkter. Det kan också ifrågasättas om kostnaderna för att administrera generalklausulen står i rimlig proportion till de skatteintäkter den kan medföra för statsverket. Enligt utskottets mening bör bestämmelserna därför snarast bli föremål för en förutsättningslös översyn.

Genom utskottets ställningstagande, som innebär bifall till motion 344, får yrkandet i motion 2173 anses tillgodosett. Utskottet avstyrker således motionerna 1448 och 2066.

dels att utskottet under mom. 1 bort hemställa

att riksdagen med bifall till motion 1983/84:344 yrkande 1 och med

anledning av motion 1983/84:2173 samt med avslag på motionerna 1983/84:1448 och 1983/84:2066 antar följande

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

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.

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

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.

En förfarande skall anses innebära att skattebestämmelse kringgås om

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

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

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

3 §

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

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringen inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall taxeringen bestämmas till skäligt belopp.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1984 och tillämpas på rättshandlingar som företagits under tiden den 1 juli 1984 – den 31 december 1985.

Översyn av skatteflyktslagen (mom. 2)

2. Stig Josefson (c), förste vice talmannen Ingegerd Troedsson (m), Bo Lundgren (m), Ingemar Hallenius (c), Karl Björzén (m), Kjell Johansson (fp) och Ewy Möller (m) anser under återopande av motiveringen i reservation 1

att utskottet under mom. 2 bort hemställa

att riksdagen med bifall till motion 1983/84:344 yrkande 2 hos regeringen begär en översyn av skatteflyktslagen i enlighet med vad utskottet anför.

Bevissäkring (mom. 3)

3. Förste vice talmannen Ingegerd Troedsson, Bo Lundgren, Karl Björzén och Ewy Möller (alla m) anser

dels att det avsnitt av utskottets yttrande som börjar på s. 13 med "De i" och slutar med "i fråga" bort ha följande lydelse:

Vissa av säkringsåtgärderna enligt bevissäkringslagen har liksom husrannsakan enligt rättegångsbalken formen av ett intrång hos den enskilde. Detta bör endast få förekomma när misstanke om brott föreligger.

Av rättssäkerhetsskäl bör varje beslut om bevissäkringsåtgärd och inte endast beslut om eftersökning fattas av länsrätt.

Det faktum att myndigheterna hittills enligt lämnade uppgifter haft att tillämpa bevissäkringslagen endast i mycket begränsad omfattning och att tillämpningen sannolikt inte inneburit åsidosättande av rättssäkerhetsintresset kan inte tas till intäkt för ett avslag på motionerna.

Utskottet anser därför att riksdagen bör hos regeringen begära förslag till sådan ändring av bevissäkringslagen att rättssäkerheten stärks i enlighet med vad som anförs i motionerna.

dels att utskottet under mom. 3 bort hemställa

att riksdagen med bifall till motionerna 1983/84:479, 1983/84:947 i motsvarande del och 1983/84:2172 yrkande 1 hos regeringen begär förslag till sådan ändring av bevissäkringslagen att den i högre grad än nu tillgodoser rättssäkerhetsintresset i skatteprocessen.