Skatteutskottets betänkande

1978/79:12

med anledning av motioner om förslag till lag mot skatteflykt m. m.

Motionerna

I detta betänkande behandlas motionerna

1976/77:629 av Lars Werner m. fl. (vpk) vari hemställs att riksdagen hos regeringen snarast begär förslag om införande av en allmän skatteflyktsklausul;

1976/77:1032 av Olof Palme m. fl. (s) vari hemställs att riksdagen hos regeringen begär att förslag till lag mot skatteflykt skyndsamt framläggs i huvudsaklig överensstämmelse med de i motionen angivna principerna;

1977/78:319 av Carl-Henrik Hermansson (vpk) vari hemställs att riksdagen hos regeringen begär tillsättande av en snabbutredning med uppgift att lämna förslag hur skatteflykt och skattefusk effektivare skall kunna bekämpas.

Motionärerna i motionen 1976/77:629 uttalar att behovet av effektiva åtgärder mot skatteflykt ter sig alltmer angeläget. De erinrar om att en särskild expertgrupp inom företagsskatteberedningen lagt fram ett förslag om en allmän skatteflyktsklausul och att riksdagen tidigare avslagit yrkanden om en särskild utredning rörande åtgärder mot skatteflykt och skattefusk med hänvisning till expertgruppens arbete. Regeringens tveksamhet gör det enligt motionärernas mening osäkert om förslag på grund av expertgruppens betänkande kommer att framläggas och motionärerna anser det därför viktigt att riksdagen ger uttryck för meningen att omedelbara åtgärder är angelägna.

I motionen 1976/77:1032 framhålls att såväl rättviseskäl som det statsfinansiella läget talar för att man med kraft bör ingripa mot alla former av skatteflykt och att man ytterligare bör förstärka samhällets möjligheter att göra detta. Enligt motionärernas mening bör i skattelagstiftningen införas en generalklausul mot skatteflykt. Bestämmelsen bör utformas så att skatteflykt anses föreligga om skattskyldig företar rättshandling som – ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken han direkt eller indirekt medverkar – bereder honom en inte oväsentlig skattefördn i strid med lagstiftningens grunder. En ytterligare förutsättning bör vara att det med hänsyn till omständigheterna framstår som sannolikt att denna förmån utgör den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen.

Om enligt denna regel skatteflykt anses föreligga bör den skattskyldiges förfarande underkännas vid beskattningen, dvs. man bör anpassa det taxeringsmässiga resultatet till resultatet av den närmast till hands liggande

seriösa transaktion varmed den skattskyldige kunnat åstadkomma samma ekonomiska effekt.

Motionären i motionen 1977/78:319 anför att tiotals miljarder kronor årligen torde undandras från beskattning genom olika former av skatteflykt och skattefusk. Frågan om en effektiv kamp mot skatteundandragande synes – menar motionären – inte ha ägnats tillräcklig uppmärksamhet i de stora skatteutredningar som nyligen avslutat sin verksamhet, och han anser det därför nödvändigt att en snabbutredning tillsätts med den enda uppgiften att lämna förslag hur skatteflykt och skattefusk effektivare skall kunna bekämpas.

Lag mot skatteflykt

En expertgrupp inom företagsskatteberedningen lade i betänkandet (SOU 1975:77) Allmän skatteflyktsklausul fram förslag om en generalklausul mot skatteflykt. Förslaget innebar att man vid bestämmande av skatt eller taxering till skatt skulle bedöma avtal eller annan rättshandling efter dess verkliga innebörd och dess ekonomiska verkningar.

För tillämpningen av generalklausulen angavs vissa förutsättningar. Den skattskyldige skulle i syfte att uppnå en skatteförmån ha ingått ett avtal eller företagit en rättshandling. Denna skulle, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken han direkt eller indirekt medverkat, ha berett honom en förmån i skattehänseende. Skatteförmånen skulle stå i strid med lagstiftningens anda och mening och dessutom utgöra den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen. Om med tillämpning av dessa bestämmelser skatteflykt ansågs föreligga, skulle skatten eller taxeringen bestämmas med bortseende från rättshandlingen eller – för det fall sådan beräkningsgrund inte kunde tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat – till ett skäligt belopp.

Generalklausulen skulle inte tillämpas om den skattskyldige kunde göra sannolikt att rättshandlingen tillkommit och fått sitt innehåll huvudsakligen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller eljest i annat ekonomiskt syfte än att erhålla en förmån vid beskattningen.

Skatteflyktsklausulen skulle enligt expertgruppens förslag omfatta flertalet skatter och avgifter, allmänna avgifter i egentlig mening samt arbetsgivaravgifter till socialförsäkringen.

Arbetsgruppens förslag remissbehandlades. Därvid framkom att en majoritet av remissinstanserna i och för sig var för att en generalklausul mot skatteflykt infördes och att denna positiva inställning fanns inte bara hos statliga myndigheter utan också hos åtskilliga företrädare för näringslivet. Ett flertal remissinstanser redovisade emellertid andra synpunkter än expertgruppen på bl. a. frågan om generalklausulens utformning.

En arbetsgrupp inom budgetdepartementet har – på grundval av den vid

remissbehandlingen sålunda framförda kritiken – föreslagit vissa ändringar i expertgruppens förslag. Dessa redovisas i betänkandet (DsB 1978:6) Lag mot skatteflykt och innebär att generalklausulen erhållit en något snävare inriktning och en mer preciserad utformning. Enligt det nya förslaget skall – för att skatteflyktsklausulen skall komma i fråga – den skattskyldige ha företagit en rättshandling, som ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken han direkt eller indirekt medverkat, leder till inte oväsentligt lägre skatt än den närmast till hands liggande rättshandling som – bortsett från skatteförmånen – skulle ha gett ett likvärdigt ekonomiskt resultat. Vidare krävs att skatteförmånen skall stå i strid med grunderna för den eller de skattebestämmelser som skulle komma i fråga, om den skattskyldige i stället hade företagit den närmast till hands liggande rättshandlingen. Som ytterligare förutsättning gäller enligt förslaget att det med hänsyn till omständigheterna måste antas att den inte oväsentliga skatteförmån som erhållits i strid med grunderna för den kringgångna skattebestämmelsen i allt väsentligt utgör vad den skattskyldige har avsett att uppnå med att företa rättshandlingen.

Har en skattedomstol med stöd av dessa regler funnit att skatteflykt föreligger skall rättshandlingen i fråga inte utgöra grund för beskattningen. I stället skall skatten eller taxeringen bestämmas på grundval av den närmast till hands liggande rättshandling som – bortsett från skatteförmånen – skulle ha gett ett likvärdigt ekonomiskt resultat. Om denna regel inte går att tillämpa eller om den skulle leda till ett oskäligt resultat skall skattedomstolen bestämma taxeringen till ett skäligt belopp.

Klausulen har således begränsats till de egentliga kringgåendefallen. Det har inte ansetts möjligt att ge klausulen en tillräckligt preciserad utformning om även övriga skatteflyktsförfaranden skall fångas in. Detta innebär givetvis inte att dessa övriga förfaranden legitimeras. Enligt förslaget skall det vara en uppgift för skattedomstolarna att enligt samma grunder som hittills pröva i vad mån sådana förfaranden går att angripa.

I förslaget har tillämpningsområdet för skatteflyktsbestämmelserna begränsats till den vanliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt till vissa särskilda skatter som kan sägas utgöra komplement till inkomstbeskattningen, nämligen utskiftningsskatten och ersättningsskatten. För att de skattskyldiga på ett så tidigt stadium som möjligt skall kunna bedöma om klausulen är tillämplig på ett visst förfarande eller ej har föreslagits att de nuvarande bestämmelserna om rätt till förhandsbesked i taxeringsfrågor – till skillnad mot vad som f. n. är fallet – skall gälla även skatteflyktsfallen. Frågor som gäller tillämpning av klausulen skall prövas i första instans av länsskatterätt.

Även det nya förslaget till lag mot skatteflykt har remissbehandlats. Remisstiden utgick den 1 november i år.

Budgetministern har den 1 juni 1978 som svar på fråga av Erik Wärnberg när regeringen kommer att lägga en proposition om lag mot skatteflykt

uppgivit att regeringen – efter det att synpunkter i frågan inhämtats från myndigheter och organisationer – kommer att fullfölja beredningsarbetet.

Tidigare riksdagsbehandling m. m.

Skatteutskottet har vid ett flertal tillfällen behandlat motioner om skatteundandragande och skatteflykt och därvid alltid mycket starkt understrukit angelägenheten av att statsmakterna med kraft ingriper mot skatteundandragande i olika former. I ett den 27 september i år dagtecknat betänkande (SkU 1978/79:2) behandlade utskottet en motion om åtgärder mot internationell skatteflykt. Utskottet lämnade därvid en redogörelse för olika åtgärder som under senare år vidtagits inom skattelagstiftningen, skatteadministrationen och taxeringsprocessen för att förhindra eller försvåra skatteundandragande. Utskottet hänvisar till denna redogörelse. I sitt yttrande över motionen anförde utskottet bl. a.

Det torde inte kunna bestridas att skatteundandragande i olika former utgör ett allvarligt samhällsproblem. De belopp som härigenom undandras det allmänna är mycket betydande sett både i absoluta tal och i relation till de samlade skatteintäkterna. Riksdagen har vid behandling av frågor om skattefusk och skatteflykt alltid understrukit angelägenheten av kraftfulla samhällsinsatser för att komma till rätta med olika former av skatteundandragande. Det är därför positivt att kunna konstatera att ett flertal åtgärder i form av skärpt lagstiftning och kontroll under senare år genomförts för att förhindra eller försvåra skatteflykt. Utskottet hänvisar i denna del till den redogörelse som lämnas i inledningen till detta betänkande. I sammanhanget vill utskottet erinra om den effektivisering och rationalisering av taxeringsorganisationen som enligt riksdagsbeslut 1975, 1977 och 1978 skall genomföras fr. o. m. 1979 och som bl. a. syftar till att intensifiera granskning- och kontrollinsatserna vid taxering och att koncentrera dessa till rörelseidkare och andra mer svårkontrollerade skattskyldiga. Genom den bevissäkringslag för skatte- och avgiftsprocessen som antogs av riksdagen år 1975 har det allmänna fått ett värdefullt processuellt hjälpmedel. Denna lag är avsedd att inom kort kompletteras med en särskild betalningssäkringslag som kommer att avsevärt förstärka det allmännas ställning som borgenär i fråga om skatter, tullar och avgifter. Vidare har genom den år 1971 antagna skattebrottslagen genomförts bl. a. mycket betydande skärpningar av straffen för falskdeklaration och grovt oaktsam deklaration. Nämnas bör också att ett inom budgetdepartementet upprättat förslag till en generell lagstiftning mot skatteflykt f. n. är föremål för regeringens prövning.

Vad särskilt angår frågan om internationell skatteflykt kan nämnas att Europarådets parlamentariska församling i april i år beslutat rekommendera medlemsstaterna att sluta ett multilateralt avtal om skattesamarbete för att bekämpa skattebrott och skatteundandragande och att ta initiativ till åtgärder för att begränsa internationell skatteflykt. Rekommendationerna avser också att söka förmå medlemsstaterna att överge alltför rigorösa bestämmelser i fråga om banksekretess, detta bl. a. för att underlätta utredningar i mål avseende skatteundandragande. Vidare har Europarådets ministerkommitté i mars i år godkänt ett tilläggsprotokoll till den europeiska utlämningskon-

ventionen av innebörd att brott mot bestämmelser i skatte-, valuta- och tullförfattningar skall jämställas med brott mot allmän lag. Avsikten är att personer som bryter mot bestämmelser i sådana författningar skall kunna utlämnas på samma sätt som gäller vid brott mot allmän lag.

Inom riksskatteverket (RSV) är sedan 1976 en särskild utlandsgrupp vid verkets kontrollavdelning i färd med att kartlägga och kontrollera samt systematisera och dokumentera utlandstransaktioner vilka syftar till att bereda de skattskyldiga icke avsedda skatteförmåner. Gruppens arbete har resulterat i en omfattande dokumentation som i slutet av 1977 utsänts till länsstyrelsernas revisionsenheter. Målsättningen är att med utgångspunkt i redovisade rättsfall visa skattemyndigheterna på vilka kriterier processen i mål avseende skattetransaktioner med utlandet bör föras och underlätta myndigheternas möjligheter att i sådana mål få fram erforderlig bevisning. Utskottet vill slutligen erinra om att brottsförebyggande rådet (BRÅ) i december 1977 erhållit regeringens uppdrag att göra en översyn av den organiserade och ekonomiska brottsligheten.

Utskottet

De förevarande motionerna tar upp frågor om skatteflykt och skattefusk. Motionsyrkandena och de huvudsakliga skälen härför har redovisats i inledningen till detta betänkande. Utskottet har också lämnat en kortfattad redogörelse för de förslag till lag mot skatteflykt som utarbetats av en expertgrupp inom företagsskatteberedningen och av en arbetsgrupp inom budgetdepartementet.

En betydande majoritet av de remissinstanser som uttalat sig med anledning av dessa båda förslag har ställt sig positiva till en generalklusul mot skatteflykt. Meningarna är emellertid delade bl. a. i fråga om generalklausulens utformning.

Det torde vara en allmän erfarenhet att skatteundandragande i olika former – trots att Sverige numera har en ganska omfattande speciallagstiftning mot vissa typer av skatteflykt – under senare år tilltagit och utgör ett allvarligt samhällsproblem. De belopp som härigenom undandras det allmänna är betydande både i absoluta tal och sett i relation till de samlade skatteintäkterna.

Skattereglerna har utformats i syfte att ge en, så långt det är möjligt, rättvis och likformig fördelning av den samlade skattebördan. I den mån en skattskyldig genom olika åtgärder undandrar sig sin andel av skatten innebär det automatiskt en ökad belastning för andra. Utskottet finner det av hänsyn inte minst till de lojala skattebetalarna angeläget att samhället med kraft ingriper mot sådana åtgärder.

Enligt utskottets mening kan en generalklausul mot skatteflykt, så utformad att den tillgodoser rättssäkerhet och rimliga effektivitetskrav, utgöra ett värdefullt komplement till specialregler mot skatteflykt.

Utformningen av en generalklausul mot skatteflykt kräver med nödvändighet ingående överväganden. Remisstiden för det inom departementet

utarbetade förslaget till skatteflyktsklausul utgick den 1 november i år, och regeringen har enligt uppgift av budgetministern för avsikt att fullfölja beredningsarbetet sedan samtliga myndigheter och organisationer redovisat sina synpunkter. Enligt vad utskottet erfarit kommer regeringen att ta ställning till frågan i vår. Med hänsyn härtill finns enligt utskottets mening inte anledning att nu vare sig pröva frågan om generalklausulens närmare utformning eller att i särskilda skrivelser begära skyndsamt förslag till lagstiftning mot skatteflykt. Utskottet avstyrker följaktligen bifall till motionerna 1976/77:629 och 1976/77:1032.

Utskottet anser sig med det anförda även ha besvarat motionen 1977/78:319. Vad angår den i denna motion aktualiserade frågan om åtgärder mot skattefusk vill utskottet särskilt erinra om den utbyggnad och förstärkning av taxeringsorganisationen som enligt tidigare riksdagsbeslut skall ske fr. o. m. nästa år och om att brottsförebyggande rådet enligt regeringsuppdrag i december 1977 f. n. gör en översyn av den organiserade och ekonomiska brottsligheten. Denna översyn bedrivs inom tre särskilda arbetsgrupper, av vilka en behandlar skatter och avgifter. Utskottet förutsätter att yrkandet i motionen blir tillgodosett genom de sålunda vidtagna åtgärderna samt genom det fortsatta utredningsarbete som förordats av 1972 års skatteutredning.

Utskottet hemställer

1. *beträffande förslag till lag om skatteflykt* att riksdagen avslår motionerna 1976/77:1032 och 1976/77:629;
2. *beträffande utredning om skatteflykt och skattefusk* att riksdagen avslår motionen 1977/78:319.

Stockholm den 21 november 1978

På skatteutskottets vägnar
ERIK WÄRNBERG

Närvarande: Erik Wärnberg (s), andre vice talmannen Tage Magnusson (m), Alvar Andersson (c), Valter Kristenson (s), Stig Josefson (c), Tage Johansson* (s), Nils Hörberg (fp), Rune Carlstein (s), Tage Sundkvist (c), Olle Westberg i Hofors (s), Kurt Söderström* (m), Hagar Normark (s), Curt Boström (s), Holger Bergqvist (fp) och Ingemar Hallenius* (c).

* Ej närvarande vid betänkandets justering.

Reservation

av Erik Wärnberg, Valter Kristenson, Tage Johansson, Rune Carlstein, Olle Westberg i Hofors, Hagar Normark och Curt Boström (alla s) vilka anser

dels att det avsnitt av utskottets yttrande som börjar på s. 5 med "Enligt utskottets" och slutar på s. 6 med "och 1976/77:1032" bort ha följande lydelse:

Tanken på att införa en generalklausul mot skatteflykt i skattelagstiftningen är inte ny. Den aktualiserades redan av skatteflyktskommittén i dess betänkande (SOU 1963:52) Om åtgärder mot skatteflykt och har därefter återkommit flera gånger i olika skatteutredningar.

Enligt utskottets mening kan en skatteflyktsklausul – så utformad att den tillgodoser rimliga effektivitets- och rättssäkerhetskrav – utgöra ett värdefullt komplement till specialregler mot skatteflykt framför allt genom den preventiva effekt den kan väntas få. Genom en sådan klausul kan förutsättningarna för konsekvens i rättstillämpningen förbättras och kraven på rättvisa och likformighet vid beskattningen i ökad omfattning tillgodoses. Utskottet anser med hänsyn härtill att en allmän skatteflyktsklausul snarast möjligt bör införas i skattelagstiftningen.

Det förslag om en allmän skatteflyktsklausul som lades fram av en expertgrupp inom företagsskatteberedningen bemöttes välvilligt av flertalet remissinstanser. En majoritet av dessa ställde sig positiv till en generalklausul och de invändningar denna majoritet reste mot förslaget gällde så gott som uteslutande detaljfrågor. Enligt utskottets mening är detta förslag i huvudsak väl ägnat att läggas till grund för en generell lagstiftning mot skatteflykt. Det reviderade förslag till generalklausul som senare utarbetats inom budgetdepartementet, däremot, omfattar inte skentransaktioner och är i övrigt så uttunnat att det kan ifrågasättas om klausulen i denna utformning kan bli något verksamt instrument mot skatteflykt. Vad som hittills framkommit vid remissbehandlingen av sistnämnda förslag ger stöd för denna uppfattning.

Med det anförda anser utskottet sig böra tillstyrka bifall till motionen 1976/77:1032. Utskottet anser – i likhet med motionärerna – att generalklausulens tillämpningsområde, i varje fall i ett inledningsskede, bör begränsas till den statliga och den kommunala inkomstskatten, förmögenhetsskatten samt utskiftnings- och ersättningsskatterna.

Med utskottets ställningstagande får yrkandet i motionen 1976/77:629 anses tillgodosett.

dels att utskottet under 1 bort hemställa

att riksdagen med bifall till motionen 1976/77:1032 och med anledning av motionen 1976/77:629 hos regeringen begär att ett förslag till lag mot skatteflykt utformat i huvudsaklig överensstämmelse med de i förstnämnda motion angivna principerna skyndsamt föreläggs riksdagen.

Särskilt yttrande

av andre vice talmannen Tage Magnusson och Kurt Söderström (båda m):

Vi har den principiella uppfattningen att lagar och förordningar bör vara så avfattade i ett rättssamhälle att människorna skall kunna veta vad dessa innebär. Från rättssäkerhetssynpunkt är det därför mycket tvivelaktigt om en s. k. generalklausul mot skatteflykt kan avfattas på sådant sätt att detta krav kan uppfyllas. I varje fall kan vi inte ta ställning i denna fråga förrän remissyttrandena i sin helhet har redovisats.

GOTAB 58775 Stockholm 1978