
Vad är rättssäker beskattning?¹

Av Anders Hultqvist

Rättssäkerhetsbegreppet

Rättssäkerhetsbegreppet har inte någon enkel entydig definition, vilket dock inte är detsamma som att det kan användas hur som helst. Det märktes inte minst då Eko-kommissionen försökte att introducera en »modern» syn på rättssäkerhet, vilket gav upphov till en omfattande debatt.² Det har en tydlig förankring i *förutsebarhetskravet* och skyddet för den enskildes personliga *integritet* vid statlig maktutövning. Med andra ord syftar begreppet allmänt på sådana rättsliga åtgärder som avser att förhindra *godtycklig* och alltför långtgående offentlig maktutövning.

Rättssäkerheten är ett viktigt intresse att skydda, men det är inte detsamma som att alla skyddsvärda intressen är olika aspekter på rättssäkerheten. Det intresse som tar sikte på att alla skattskyldiga fullgör sina skyldigheter och inte undandrar sig att betala sin skatt, till förfång för det allmänna och lojala näringsidkare, som får svårare att konkurrera med sina mindre nogräknade konkurrenter, är naturligtvis också av stor betydelse, men det är inte ett rättssäkerhetsintresse i traditionell mening. Man talar då hellre om rättvisa vid beskattningen och beskattningens effektivitet.³

I den internationella debatten används ofta uttrycket *taxpayers' rights* (som en för beskattningen preciserad form av *human rights*) och det är en internationell trend att stärka de enskildas rättssäkerhet genom rättighetskataloger, ofta kallade *taxpayers' charter of rights* eller *taxpayers' bill of rights*.

För egen del anser jag det således mer ändamålsenligt att hålla rättssäkerhetsbegreppet rent från försöken att även inordna kollektivets, det allmännas, intresse avseende beskattningen och i stället skilja mellan rättssäkerhetsintressen, effektivitetsintressen och eventuellt andra viktiga aspekter för att beskattningen skall upplevas som rättvis och därmed nå så hög legitimitet som möjligt. Ibland står dessa intressen

1. Artikelnen bygger på ett anförande vid symposiet Rättssäkerhet vid bearbetning i Karlstad den 26 september 1998.

2. Se SOU 1984:15 s 128 ff, prop. 1984/85:32 s 36 ff, JuU 1984/85:28 s 25 samt Björn Edgren, SvJT 1986 s. 374 f.

3. Se SOU 1993:62 s. 79 f. och 164 ff.

mot varandra och då är det enligt min mening bättre att diskutera intressekonflikten öppet och att redovisa de argument som talar för och emot ett tillgodoseende av dem. I vissa fall kan man dock nå både hög effektivitet och god rättssäkerhet, t.ex. när tvångsmedel utformas så att de kan användas med urskillning i de fall där det är försvarbart med ett tvångsingripande. Genom att ställa intressena mot varandra blir konflikten tydligare och det gagnar normalt sökandet efter en godtagbar kompromiss eller, om möjligt, en syntes, där båda intressena tillgodoses på tillfredställande sätt.

En distinktion som ofta görs är den mellan rättssäkerhetsaspekter avseende den materiella skatterätten, dvs. reglerna om vad som är skattepliktigt och avdragsgillt (skatteobjektet), och rättssäkerhetsaspekter som tar sikte på skatteförfarandet och skatteprocessen. Till den förra hör frågor om hur regelsystemet är uppbyggt, den rättsliga argumentationen, legalitetsprincipen, tolkningsdiskussionen m.m. I den senare gruppen ingår bl.a. reglerna om betalningssäkring, anstånd och skatterevision. Det var skatteförfarandet som var i fokus i Rättssäkerhetskommitténs betänkande, SOU 1993:62.

Några aktuella rättssäkerhetsfrågor

I de följande anförandena berörs ett antal intressanta rättssäkerhetsfrågor. Jag har därför medvetet avstått från att kommentera dem. I stället tar jag några andra exempel på rättssäkerhetsfrågor från både den materiella sidan och skatteförfarandet som engagerat mig.

På den materiella skatterättens område är det framförallt skatteflyktslagens vara eller icke vara som varit föremål för diskussion. Den senaste borgerliga regeringen upphävde skatteflyktslagen med hänvisning till rättssäkerhetsskäl, medan socialdemokraterna åter införde skatteflyktslagen, utan att se några sådana hinder. Konflikten har funnits ända sedan denna typ av lagstiftning diskuterades första gången och är sålunda inte ny.

Det torde vara bekant att jag anser att skatteflyktslagen inte hör hemma i den svenska rättsordningen av det skälet att den innebär att skattelag skall tillämpas analogt, vilket enligt min mening strider mot föreskriftskravet i regeringsformen (se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen 1995, kap. 7). Den diskussionen lämnas här därhän. När det gäller rättssäkerheten handlar det om svårigheten att förutse skatteflyktslagens tillämpning, vilket enligt min mening hänger samman med att det inte finns någon säker metod för att avgöra vad »lagstiftningens grunder» är. Grunderna för stoppreglerna ansågs av RSV:s rättsnämnd vara att just de förfaranden som omfattades av regeln, men inga andra, skulle drabbas av »drakoniska skatteeffekter». Regeringsrätten fann emellertid en vidare »grund». Överlåtelse till barns bolag omfattades inte av närståendedefinitionen i

fåmansföretagsreglerna, men Regeringsrätten fann att grunden till denna bestämmelse också omfattade barns bolag. Etc, etc. Hur skulle denna praxis kunna förutses? Är det inte så, att domarna förväntas bli normgivare och täppa till luckor i lagstiftningen?⁴

En del menar att detta inte är så skadligt, utan att det tvärtom är bra, om osäkerhet skapas i gränslandet. Skatteplanerare skall enligt detta synsätt sväva i osäkerhet om huruvida de planerade transaktionerna får de tänkta skatteeffekterna eller ej. För egen del har jag svårt att förstå detta resonemang. Målet för lagstiftningsarbetet och prejudikatbildningen brukar normalt sägas vara att skapa tydliga regler respektive att ge ledning vid rättstillämpningen. En sak är att man inte behöver prioritera lagstiftningsfrågor som endast är av betydelse för skatteplanerare, om detta vore möjligt att avgränsa, men målet att tillskapa vaga normer för att försvåra förutsebarheten kan i vart fall inte betraktas som ett rättssäkerhetsintresse.

Med den nya klausulen har avsikten varit att skapa bättre förutsebarhet, och det är väl förtjänstfullt, samtidigt som avsikten är att den skall få ett större tillämpningsområde. Konstruktionen av rekvisitet (lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas utformning m.m.) innebär enligt min uppfattning att klausulen dock inte innebär någonting annat än vad som redan är möjligt vid den ordinarie lagtolkningen.⁵ I så måtto har skatteflyktslagen blivit mer rättssäker, men frågan är om den då inte också har blivit överflödiga.

Frågan om generalklausulen är dock belysande för problemet. Ju mer rättssäker den görs, desto ineffektivare blir den, vilket t.ex. var kritiken mot klausulens utformning under 1980-1982. Ju effektivare den är, desto mer tvingas man tumma på rättssäkerheten. De ambivalenta resonemangen avseende den nya klausulen, där den skall bli både mer rättssäker och mer effektiv, har enligt min uppfattning landat i en ohållbar kompromiss, där klausulens rekvisit inte innebär någonting utöver vanlig lagtolkning, medan förarbetena talar om en utvidgad klausul. Om det blir det ena eller det andra som i framtiden får avgörande betydelse återstår att se.

Åtgärderna mot skattekringgående eller vad man nu vill kalla det tämligen ofrånkomliga faktum, att de skattskyldiga ser till att ordna sina mellanhavanden på ett sådant sätt att de bl.a. belastas med så låg skatt som möjligt, är, som Helmers framhöll redan 1956, ett lagstiftarproblem. Undantag och inkonsekvenser i systemet skapar grogrunden för skatteanpassade förfaranden. En neutral och konsekvent uppbyggd lagstiftning motverkar detta incitament. Varje undantag från ett neutralt regelsystem fordrar därför i sin tur genomtänkta regler för att förhindra icke avsett utnyttjande av sådana regler. I den mån detta försummas kommer med all sannolikhet någon att finna möjligheterna, varefter en ny lagstiftarinsats fordras. Uppfattningen att domsto-

4. Jfr von Bahrs uppfattning i SN 1992 s. 607, där han framhåller att en skatteflyktsklausul, som används endast för att hindra utnyttjande av enstaka misstag vid lagstiftningsarbetet, kan undvaras.

5. Jag har utvecklat detta resonemang i SN 1996 s. 674 f.

larna skall verka till försvar av de fiskala intressena kommer dessutom i konflikt med domarnas opartiskhet.

På samma sätt förhåller det sig med andra vaga normer, som hänvisar till »obehörig skatteförmån» eller liknande. Det är dock viktigt att framhålla att generella normer inte behöver vara vaga eller att kasuistiska normer alltid har god precision och leder till hög förutsebarhet. En generell norm, t.ex. det för inkomstbeskattningen bakomliggande inkomstbegreppet (*ex ante*), har trots allt en tämligen god precision. Om man däremot tar sig an uppgiften formulera ett inkomstbegrepp *ex post*, där man försöker finna en röd tråd genom alla kommunalskattelagens m.fl. lagars bestämmelser, blir resultatet säkerligen både vagt och motsägelsefullt i vissa hänseenden. De detaljerade normerna i t.ex. den särskilda lagstiftningen om expansionsmedel, den tidigare SURV-lagen och dylika bestämmelser visar att detaljrikedom inte alltid leder till omedelbar begriplighet och därmed god förutsebarhet. De fordrar träning och kontext innan de blir begripliga. Balansgången är svår och torde fordra ständig uppmärksamhet för att dessa och andra mål med lagstiftningen skall kunna uppnås samtidigt.

När det sedan gäller skatteförfarandet är det i viss mån andra rättssäkerhetsaspekter som hamnar i fokus. Ett mycket viktigt krav vid beskattningen är att samtliga skattepliktiga inkomster blir föremål för beskattning. Detta är ett dock ett effektivitetskrav. När det gäller rättssäkerheten i skatteförfarandet är det den enskilde skattebetalaren (en fysisk eller juridisk person) som är i fokus. Även om det vore mest effektivt att skattemyndigheterna fick undersöka vad som helst, när som helst, fordrar respekten för den enskildes integritet, att alla undersökningsbefogenheter är noggrant reglerade. Dessa båda intressen måste balansera varandra. Förutom att detta följer av svensk förvaltningsrättslig tradition är det numera reglerat i bl.a. 8 kap. 3 § och 2 kap. 12 § RF.

I rättssäkerhetshänseende är det viktigt att skattemyndigheternas befogenheter inte går längre än vad som är oundgängligen erforderligt när det gäller intrång i den privata sfären och att de inte ger utrymme för godtycklig myndighetsutövning. I fokus kommer då främst skattemyndigheternas utredningsbefogenheter vid skattekontrollen, dels i form av förelägganden, dels, och framförallt, i form av befogenheter vid skatterevision. Med Rättssäkerhetskommitténs förslag (SOU 1993:62 och prop. 1993/94:151) skapades enligt min mening en sådan balans, men med Skatteflyktskommitténs arbete (SOU 1996:79 och prop. 1996/97:100) upphävdes flera av dessa rättssäkerhetsgarantier fr.o.m. 1 november 1997. Till skillnad mot Rättssäkerhetskommitténs förslag, drevs det senare förslaget igenom, trots en kraftig negativ remissopinion. Huruvida detta skapar en legitimitetskris för skatteförvaltningens åtgärder återstår att se.

De viktigaste frågorna vid skatterevision har avsett förekomsten av tredjemansrevision, revision under löpande år och överraskningsrevisioner utan tvångsåtgärdsbeslut. För egen del förstår jag inte att motivet för tredjemansrevision väger tyngre än skyddet för varje företags integritet. Anser skattemyndigheten att det föreligger sär-

skilda skäl får det reviderade företaget inte ens veta vad granskningen avser. Detta är mycket långtgående, även i ett internationellt perspektiv, när man ser reglerna tillsammans med tvångsbefogenheterna.

Reglerna om revision under löpande år är svårmotiverade. Skattemyndigheten kan kontrollera att var och en, som är bokföringsskyldig, fullgör sin bokföringsskyldighet, så att han i framtiden också skall kunna fullgöra sin deklarations- och uppgiftsskyldighet, dvs. en sorts kontroll i preventivt syfte. Det blir inte bättre för att man i förarbetena säger att skattemyndigheten skall kunna »hjälpa» den skattskyldige. Råd och hjälp från myndigheter fordrar inte tvångsbefogenheter, vilket denna form av revision ytterst leder till, om den enskilde inte samverkar. En utbyggd serviceverksamhet från skatteförvaltningens sida, särskilt till mindre företag, torde däremot vara välkommen.

Slutligen är »överraskningsrevision i samverkan» den största innovationen i denna lagreform. Genom att påbjuda att revisionsbeslutet vid vissa former av kontroll, bl.a. kassakontroll, får överlämnas i samband med att revisionen verkställs, kommer det i dessa fall att vara oklart för den enskilde om det är en tvångsåtgärd eller ett samverkansförfarande. Formellt är det ingen tvångsåtgärd, eftersom det fordras samverkan från den reviderade och då beslutet inte skall fattas av domstol, vilket annars är fallet vid tvångsrevisioner. Tanken är nog ändå att den skattskyldige skall kapitulera inför obehaget att relationerna med skattemyndigheten blir ansträngda om han vägrar tillträde omedelbart, trots att han i princip har rätt att be myndigheten återkomma en annan dag, när det passar honom bättre (samverkansgrunden). I annan svensk lagstiftning, t.ex. husrannsakan, sägs i motsats härtill, att man inte ens får åberopa den enskildes samtycke, med mindre han själv begärt åtgärden. Allt för att trygga den enskildes rättssäkerhet och för att han inte skall förledas att delta i vad som i praktiken är en tvångsåtgärd, där myndigheten dock kunnat undvika de beslutskrav som normalt fordras för åtgärden.

Enligt min uppfattning är de ovan nämnda aspekterna av stor betydelse i rättssäkerhetshänseende. Meningarna om hur omfattande skattemyndighetens kontrollbefogenheter skall vara på bekostnad av den enskildes rättssäkerhet har länge varit en stridsfråga. För egen del anser jag att de nämnda situationerna inte har lösts på ett tillfredsställande sätt i rättssäkerhetshänseende. Med större respekt för rättssäkerhetsintressena och viss uppfinningsrikedom borde det ha varit möjligt att tillgodose effektivitetssträvandena på ett mer godtagbart sätt.

Andra rättssäkerhetsfrågor är myndighetsbefogenheter avseende betalningssäkring och befogenheterna att medge anstånd med skattebetalningen. I fråga om betalningssäkringen har det varit lugnt i debatten sedan det strikta skadeståndsansvaret infördes och sedermera utvidgades 1994. När det gäller anstånd med skatt har kritiken åter tilltagit.⁶ I processfallen kan anstånd medges när utgången är tveksam eller

6. Se tex. Johan Bojs, Anstånd med skatt vid omprövningsbeslut, SvSKT 1997 s. 715 ff.

om det är obilligt att påföra skatten. Det tidigare rekvisitet »ovisst», som nu bytts mot »tveksamt», innebär att skattemyndigheten skall avgöra huruvida det är tveksamt om den högre skatten skall påföras eller ej. Skattemyndigheten höjer skatten genom ett omprövningsbeslut, men skall samtidigt anse att det är tveksamt för att anstånd skall kunna medges. Detta lämnar enligt min uppfattning utrymme för ett stort mått av godtycke. En bättre ordning vore, som Rättssäkerhetskommittén föreslog, att anstånd regelmässigt medgavs i processfallen, endast med undantag för sådana överklaganden, där det är uppenbart att den skattskyldiges yrkande inte kommer att kunna bifallas. I dag får man förlita sig på att skattetjänstemannen är hygglig. Vägran att medge anstånd har under de senaste åren lett till ett antal fall, där det enskilda företaget hunnit försättas i konkurs innan skatteprocessen kommit i gång, vilket således medfört att skattefrågan aldrig blev föremål för en opartisk prövning. Tänk om skattemyndigheten hade fel? Det återstår att se hur denna ordning förhåller sig till den europeiska konventionen angående mänskliga rättigheter. För egen del anser jag att den enskilde berövas rätten att få till stånd en rättslig prövning av sitt fall.

Dessa och många andra frågor ryms inom rättssäkerhetsdiskussionen, tillsammans med övriga aspekter på beskattningen. För skattesystemets legitimitet fordras att flertalet skattskyldiga, inklusive företagen, ställer upp på de regler som avser skattekontrollen. Bristande samverkan från företagens sida är mycket effektivitetshämmande i revisionsarbetet. Med Skatteflyktskommitténs förslag, vilka genomdrevs trots ett starkt motstånd från flertalet remissinstanser, har vi åter fått en polarisering mellan skatteförvaltningen och företag, advokater och domstolar, vilket jag befärar kan vara mer effektivitetshämmande än sådana regler som tar större integritetshänsyn och därmed vinner företagens och företagarnas respekt. Framtiden får utvisa vem som har rätt, men det är viktigt att avslutningsvis framhålla att effektiviteten även inbegriper legitimitet hos skattesystemet och att detta i sin tur fordrar att man respekterar den enskildes integritet, dvs. rättssäkerheten. De utgör olika aspekter som har att iakttas vid beskattningen, men det är för enkelt att tro att de alltid, eller ens ofta, utgör motpoler. Båda dessa aspekter måste tillgodoses i tillräcklig omfattning och i viss mån samverkar de med varandra.

Anders Hultqvist är adjungerad professor i skatterätt vid Handelshögskolan i Stockholm och verksam som skatterådgivare vid Ernst & Young i Stockholm. Han var sekreterare och expert i Rättssäkerhetskommittén.