

Anders Hultqvist

Skatteflyktslagen – Vara eller icke vara? Det *borde* ha varit frågan!

Inledning

Den s.k. skatteflyktsproblematiken har varit föremål för ett omfattande utredningsarbete och en mycket stor debatt under nästan ett halvsekel. Frågan aktualiserades redan på 1930-talet och tog fart under 1950-talet med tillsättandet av 1953 års skatteflyktskommitté och Dag Helmers avhandling (1956) om kringgående av skattelag. Under historiens gång förändras emellertid uppfattningarna. Ett lagfästade av en ren illojalitetsnorm har av samtliga skatteflyktsutredningar betraktats som fullständigt uteslutet, men en sådan blev lag vid inkorporeringen av EG:s fusionsdirektiv, utan att de tidigare övervägandena ens kommenterades.¹ Å andra sidan framstår det på 1950-talet så omdebatterade Nordbäck-målet som skäligen harmlöst i nutidens ljus.²

Problemet engagerar såväl politiker som jurister, vilket naturligtvis beror på den indignation vi alla kan känna när någon hittar vad som brukar kallas ett "smart upplägg" i syfte att minska eller undgå skatt. Den första generalklausulen infördes 1980 på förslag av den dåvarande borgerliga regeringen, men skatteflyktslagen har sedan blivit föremål för den s.k. blockpolitiken. 1983 skärptes lagen av socialdemokraterna för att 1992 avskaffas av den borgerliga majoriteten i riksdagen. Vid halvårsskiftet i år återinfördes klausulen efter beslut av riksdagens vänstermajoritet. Ytterst är det naturligtvis en viktig politisk fråga hur vårt skattesystem skall vara utformat och det är därför viktigt att skilja värderingsfrågorna från de sakliga aspekterna så långt det är möjligt.

Alltför ofta förs diskussionen tendentiöst och blandas samman med kampen mot den särskilda form av Eko-brottslighet som skattebrotten utgör.³ Samtliga förekommande definitioner av "skatteflykt" utesluter nämligen sådana förfaranden som är brottsliga. Skat-

¹ Se SOU 1994:100 s. 71 f. och prop. 1994/95:52 s. 38 ff.

² Jfr Stig von Bahr SN 1992 s. 602 ff., där han anför att han har svårt att förstå hur utgången i Nordbäck-målet kunnat bli någon annan än den som majoriteten kom fram till.

³ Se t.ex. Justitiedepartementets pressmeddelande 1994-11-25/143, Åtgärder mot ekonomisk brottslighet, där följande påstående återfinns: "Under de senaste åren har samhället avhånt sig flera viktiga instrument när det gäller att kontrollera och ingripa mot ekobrott genom att den s.k. skatteflyktslagen har upphävts och att möjligheterna att företa revision och kontrollåtgärder har gjorts snävare." (Kurs. här) Inte ens den senare delen av detta påstående är sann, vilket jag skall återkomma till i en annan artikel. Även utredningsdirektiven (se nedan) innehåller ett klavertramp, där det sägs att skatteflyktslagen varit ett betydelsefullt redskap mot skatteflykt (en cirkel, se nedan) och olika former av skatteundandraganden (dir. 1995:11 s. 2). Uppenbarligen avses någonting mer än "skatteflykt", men vad detta är framgår inte av sammanhanget.

tebrottsproblematiken har en helt annan karaktär och lösningen står främst att söka i hur man skall kunna förbättra möjligheterna att avslöja och lagföra dem som inte vill lämna sanna uppgifter i deklarationen (framförallt ett utrednings- och resursutnyttjandeproblem).⁴ Skatteflyktslagen kan inte tillföra någonting i denna strävan. Om man anlägger ett bredare perspektiv på skatteundvikandeproblematiken, vilket bl.a. innefattar en noggrann analys av de rättshandlingar som avsett leda fram till ett visst skattemässigt resultat, kommer emellertid skattebrott och skatteundvikande transaktioner att då och då ha beröringspunkter med varandra. Jag tänker inte minst på skalbolagshandeln, som stundom ingår i straffbara förfaranden, ibland är straffri, men inte skatterättsligt hållbar, och i vissa fall t.o.m. är skatterättsligt möjlig och lönsam (framförallt tidigare, innan lagstiftningsåtgärder vidtogs).

I den skatterättsliga litteraturen har skatteflyktslagen främst analyserats utifrån förutsebarhetshänsyn.⁵ En del finner att den skapar rättsosäkerhet, andra anser att den tillämpats försiktigt och att det inte föreligger några rättsosäkerhetsproblem. Stundom anser man det t.o.m. tillfredsställande att det skapas viss osäkerhet i "preventivt syfte" (psykologisk krigföring, som Thøger Nielsen har kallat det, dock inte i positiv bemärkelse). Skatteplanerarna skall aldrig kunna vara säkra att arrangemangen håller vid en rättslig prövning. I min avhandling avseende den skatterättsliga legalitetsprincipen (publicerad i januari i år) företogs en annan analys, nämligen om skatteflyktslagen kan förenas med legalitetsprincipen och med den svenska grundlagen.⁶ Jag fann att så inte var fallet. Skatteflyktslagen har dessutom en anmärkningsvärd begreppsbildning (och således en föreställningsvärld som kan kritiseras, se nedan). Den är enligt min mening därför en ojämlig lagstiftningsprodukt och borde aldrig ha återinförts.

Syftet med denna artikel är inte att åter redovisa den analys av skatteflyktsproblematiken som gjorts i min avhandling, utan att framföra några kritiska synpunkter på det sätt som skatteflyktsproblematiken nu hanteras. Som bakgrund följer en kortfattad beskrivning av min kritik mot lagen, men den intresserade läsaren hänvisas till kapitel 3, 7 och 8 i min avhandling (några hänvisningar till boken görs dock nedan).

Skatteflyktslagen och legalitetsprincipen

"Som man frågar får man svar", heter det som bekant. Skatteflyktslagen bygger på föreställningen att problemet med förfaranden som syftar till att undvika skatt är "illojala". Om det finns två sätt att nå en affärsmässig målsättning (t.ex. genom köp eller leasing) räknar de flesta affärsmän även med skatteeffekterna när affärens lönsamhet skall bedömas. Gjorde de inte det skulle de närmast vara culpösa. Skattekostnader är bara en bland flera kostnader i affärsverksamhet och den enda realistiska utgångspunkten är att var och en även söker den minsta skattebelastningen vid en transaktion. Tanken att man skall försöka utröna vad parterna hade gjort utan hänsyn till skatteeffekterna är naiv och rent av befängd.

Skatteplanering är också i huvudsak godtagbar enligt de svenska skatteflyktsdefinitionerna, men sedan kommer vi till en skiljeväg. Viss skatteplanering är godtagbar, medan annan inte är det. Hur skiljs då dessa grupper från varandra?

Den ena av de två kategorierna av definitioner, "*skatteflykt i den allmänna debatten*",

⁴ Jfr Börje Leidhammar SST 1995 s. 268 ff.

⁵ Se t.ex. Sture Bergström, *Skatter och civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Stockholm 1978, s. 71 f. och 301 ff (avseende de första förslagen till skatteflyktsklausul).

⁶ Se Anders Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995 (Juristförlaget). Som framgår nedan har kritik mot skatteflyktslagen av legalitetsskäl även tidigare framförts i nordisk doktrin.

fordrar att möjligheten till skatteplanering skall underförstått vara avsedd av "lagstiftaren" (vem nu det är? se vidare nedan). Skatteplaneringen får nämligen inte leda till "skatteförmåner" som inte är avsedda av nämnde "lagstiftare". Denna definition har emellertid ingen rättslig relevans ens enligt förarbetena, utan man skall endast beakta termens "tekniska" betydelse.

Den "tekniska" betydelsen av "skatteflykt" är densamma som vad skatteflyktslagen anger, dvs. termen har under 1980-talet haft två olika innebörder, fick en tredje i SOU 1989:81 (ett förslag som aldrig blev genomfört) och är nu på väg att få sin fjärde betydelse. "Skatteflykt" blir då en definition *ex post*, varför någon ledning vid lagens tillämpning inte kan hämtas ur termen. Det blir en cirkel. Skatteflyktsbegreppet är således mångtydigt och saknar i varje definition egen rättslig relevans. Jag har för egen del avstått från att använda termen, när det är möjligt (skatteundvikande förfaranden är en mer neutral term).

"Illojaliteten" kan således inte bestämmas direkt från skatteflyktsbegreppet, utan det fordras att man prövar förfarandena utifrån rekvisiten i skatteflyktslagen. Detta var ett sätt att åstadkomma en "objektiv" prövning i stället för att var och en som tillämpar lagen skulle pröva om han fann handlandet "illojalt".⁷ 1953 års skatteflyktskommitté hade nämligen funnit att det ofta fanns delade meningar om vad som var "illojalt" (ett föga överraskande resultat).⁸ I den nyligen införda skatteflyktslagen liksom i 1983 års version, finns tre rekvisit som skall vara uppfyllda för att det skall vara fråga om en sådan rättshandling som inte skall beaktas: (1) Rättshandlingen skall ingå i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige, (2) skatteförmånen skall kunna antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och (3) en taxering på grundval av förfarandet skall strida mot lagstiftningens grunder.⁹ Huvudsaklighetsrekvisitet fick representera den subjektiva sidan, medan de objektiva förutsättningarna var att det skulle föreligga en "skatteförmån" och att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Redan skatteförmånsrekvisitet gör enligt min mening lagen omöjlig att tillämpa. Hur uppkommer förmåner? För att jämföra med förmånliga extrapriser: Det är priser som utgör tillfälliga lägre priser än det ordinarie priset (ett problem vilket som bekant sysselsätter konsumentverket). Förmånen är således *en relation* mellan två olika priser, ett normalpris och ett lägre pris. En skatteförmån torde rimligen på samma sätt utgöra en relation mellan en (normal) högre skatt och en (i det enskilda fallet) lägre skatt. Hur kan det då finnas två skattenivåer som skapar denna relation avseende samma förfarande?

Utgångspunkten i vår grundlag är att ingen behöver betala skatt, annat än under de förutsättningar som riksdagen har beslutat i form av lag (den centrala aspekten i legalitetsprincipen – *nullum tributum sine lege*). Det finns ingen apriorisk skattskyldighet utanför skattelagstiftningen. Den skattebelastning som följer av lag vid ett visst förfarande skall påföras det skattesubjekt som förfar på detta sätt.

Innan skatteflyktslagen används har domstolen i fråga först bedömt förfarandet enligt lagstiftningen, dvs. kommit fram till att viss eller ingen skatt skall utgå. Med skatteflyktslagen uppmanas domstolen sedan att konstatera att denna skatt, som följer av lag, är *förmånligare* än en annan skattebelastning. Vilken är då denna andra skatt, dvs. den som inte följer av lag vid den ordinarie rättstillämpningen? Sannolikt är det numera den skatt som följer av "lagstiftningens grunder", men rimligen sådana grunder som inte kan beaktas vid den ordinarie rättstillämpningen.¹⁰ "Förmånen" uppkommer därför att dom-

⁷ Se vidare Hultqvist 1995 s. 380 f.

⁸ Som nämnts ovan hindrade detta emellertid inte användandet av ett illojalitetsrekvisit ("otillbörlig skatteförmån") i 25 § lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.

⁹ Se 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt; jfr även motsvarande paragraf i 1983 års version av 1980 års skatteflyktslag. Rekvisiten återges här något förkortade.

stolen har följt legalitetsprincipen, vilket t.o.m. påpekades av 1975 års expertgrupp,¹¹ i stället för att beskatta på annan grund än lag. Den grund som skulle kunna användas för att skapa den relation som behövs för att få till stånd en "förmån" förutsätter således ett överskridande av legalitetsprincipen.

Skatteförmånstänkandet förefaller ha sin grund i den första utformningen av skatteflyktslagen, där man jämförde den skatt som utgick vid det valda förfarandet (en lägre skatt) och den skatt som skulle utgått vid den närmast till hands liggande rättshandlingen (en högre skatt). "Skatteförmånen" uppkom när man valde en omväg i förhållande till den närmast till hands liggande rättshandlingen. Denna konstruktion förutsätter emellertid att de skattskyldiga inte tillåts anpassa sitt handlande efter skatteeffekterna av olika till buds stående möjligheter. Även detta synsätt kommer enligt min uppfattning i strid med grundlagen, eftersom skattelagstiftningen inte innehåller s.k. handlingsnormer, utan kvalifikationsnormer.¹² Det är inte förbjudet att välja en annan väg än den kanske mest uppenbara, även om valet uteslutande påverkats av olikheterna vid den skatterättsliga kvalificeringen.

Denna uppfattning är inte särskilt originell vid en internationell jämförelse. I ett stort antal länder har man slagit fast att den enskilde har rätt att ordna sina affärer på ett sådant sätt att det leder till lägsta möjliga skatt eller ingen skatt alls.¹³ Även lagrådsledamöterna Hesser och Hessler framhöll detta vid beredningen av den första versionen av skatteflyktslagen.¹⁴ I lagförarbetena i övrigt har man emellertid inte till fullo erkänt denna rätt (skattefrihet om skatt ej följer av lag), utan sökt föra in en hypotetisk lagstiftarvilja eller omvänt en "illojalitetsnorm".

Nästa fråga i sammanhanget blir då hur det kan finnas "grunder" för lagstiftningen som inte framgår av densamma och inte heller skall beaktas vid den ordinarie rättstillämpningen. Normal tolkning och rättstillämpningsverksamhet i svåra fall inrymmer som bekant att man tar hänsyn till ett stort antal källor. Därvid beaktas normalt föreskriftens grammatikaliska mening tillsammans med förarbetsuttalanden, rättspraxis, tidigare lagstiftning etc. Den språkliga, rättsliga och historiska kontexten är mycket viktig vid tolkning. Var och en som har att tolka skattelagstiftningen försöker säkert komma fram till vad stadgandet har för mening och vilken betydelse denna mening får i det särskilda fallet. Som påpekats ovan är det en förutsättning för att skatteflyktslagen skall tillämpas att denna tolknings- och rättstillämpningsverksamhet ger ett negativt resultat i förhållande till "lagstiftningens grunder". Vilka är då dessa grunder som inte har tillmätts tillräcklig betydelse vid den ordinarie rättstillämpningen?

Även här döljer sig en ohållbar tankekonstruktion. I det första betänkandet (1975) talas om "lagstiftningens anda och mening". Expertgruppen försökte exemplifiera vad den menade, men det var inte så lyckosamt utan gav upphov till omfattande kritik. Därefter har uppfattningarna varierat mellan "den metodik som gäller för rättstillämpning i allmänhet" – vilket inte förefaller särskilt gångbart, eftersom dessa lett fram till "skatteförmånen" (se ovan) – och olika varianter av "lagstiftarens avsikter" resp. "intentioner".¹⁵ Det är uppenbarligen fråga om avsikter eller intentioner som inte har kommit till uttryck i lagstiftningen, eftersom problemet då aldrig hade uppstått. Hur får man då kunskap om de avsikter eller intentioner som "lagstiftaren" haft, men aldrig lyckats uttrycka på ett

¹⁰ Se vidare Hultqvist 1995 s. 384 och 419 ff.

¹¹ Se SOU 1975:77 s. 50; jfr Hultqvist 1995 s. 380.

¹² Se Hultqvist 1995 s. 116 ff. och 348 ff.

¹³ Se Hultqvist 1995 s. 476 f.

¹⁴ Se prop. 1989/81:17 s. 181; jfr Hultqvist 1995 s. 396.

¹⁵ Se Hultqvist 1995 s. 392 ff.

sådant sätt att de kan beaktas vid den ordinarie rättstillämpningen? Varken förarbetena eller tio års rättspraxis ger enligt min mening svar på den frågan.¹⁶ Mutén har t.o.m. påvisat att man vid lagberedningen var medveten om en lagstiftnings begränsning, vilken sedermera ändå kom att tillämpas analogt med stöd av skatteflyktslagen.¹⁷ Det som skulle vara ett objektivt rekvisit har snarast kommit att tas till grund för en bedömning av en hypotetisk lagstiftarvilja, dvs. vad man tror att de lagstiftaransvariga hade önskat att de åstadkommit, om de vetat vad som sedermera inträffade.

En hypotetisk lagstiftarvilja kan sannolikt inte bevisas på ett godtagbart sätt, i meningen vad de 349 riksdagsledamöterna kan ha tänkt vid lagstiftningstillfället. En högst realistisk utgångspunkt är att de inte haft någon som helst tanke på det sedermera inträffade fallet eller lagstiftningens omfattning avseende detta fall.¹⁸ I bästa fall har någon på departementet eller i den föregående utredningen haft en sådan tanke, vilken dock inte kommit till uttryck i lagtexten, eftersom den då hade kunnat beaktas vid den ordinarie rättstillämpningen. Fiktionen "lagstiftarens vilja" o.dyl. blir då helt plötsligt reducerad till vad någon tjänsteman kan ha avsett, men inte uttryckt på ett sådant sätt att det kunnat beaktas vid den ordinarie rättstillämpningen. Varken regeringen eller tjänstemän vid regeringskansliet är emellertid "lagstiftare" enligt den svenska grundlagen, utan förslagsställare. Inte ens den stundom förekommande fiktionen att riksdagen accepterat förarbetena som sin mening kan härvid hjälpa till att göra tankegången begriplig, eftersom man knappast kan ha accepterat någonting man inte ens haft kännedom om.

Ett mycket illustrativt exempel på det kompetensöverskridande som skatteflyktslagen avser att ge stöd för är tillämpningen av de s.k. stoppreglerna och annan särskild lagstiftning, som syftat till att skärpa skatteeffekterna i vissa fall.¹⁹ I RÅ 1989 ref. 83 och RÅ 1990 ref. 22 fann man först, vid tillämpningen av de ifrågakvarande bestämmelserna, att de inte omfattade det prövade förfarandet. I t.ex. det senare fallet anförde RSV:s rättsnämnd följande:

"En avyttring till ett aktiebolag, som ägs av närstående, omfattas inte av stoppregeln. Något annat hinder i KL för avdrag för en förlust på grund av den aktuella avyttringen föreligger inte heller (utöver de generella begränsningarna i avdragsrätten för realisationsförluster). – Fråga uppkommer då om lagen (1980:865) mot skatteflykt är tillämplig." (kurs. här)

Regeringsrätten delade denna uppfattning:

"I likhet med riksskatteverket finner regeringsrätten att den omständigheten att fastigheten avyttras till ett av den skattskyldiges barn ägt aktiebolag utesluter tillämpning av bestämmelsen i punkt 4 sista stycket anvisningarna till 36 § KL." (kurs. här)

RSV:s rättsnämnd fann sedan, vid tillämpningen av skatteflyktslagen, att "grunden" för bestämmelserna var att vissa förfaranden, nämligen sådana som föll inom tillämpningsområdet för regeln, men inte andra, skulle drabbas av en "drakonisk skatteeffekt" resp. hindras av regeln. Skatteflyktslagen kunde således inte tillföra någonting för att utvidga bestämmelsen. Regeringsrätten ansåg emellertid att förfarandena stod i strid med grunderna för bestämmelsen. I det senare fallet framhölls att bestämmelsen gav uttryck för en större princip, en princip som dock inte ansetts tillämplig utan stöd av skatteflyktslagen.

¹⁶ Jfr bedömningen av 1992 års företagsskatteutredning (SOU 1994:100 s. 72): "Det är ofta inte möjligt att utifrån förarbeten eller lagstiftningens allmänna uppbyggnad bilda sig en uppfattning om huruvida ett förfarande strider mot grunderna för lagstiftningen eller inte." Uttalandet återgavs också i prop. 1994/95:52 s. 40, utan att Regeringen den gången tog avstånd från påståendet.

¹⁷ Se Leif Mutén SST 1992 s. 281 f.

¹⁸ Fiktionen "lagstiftarvilja" har länge varit föremål för kritik inom rättsvetenskapen (se Hultqvist 1995 s. 98 och s. 338).

¹⁹ Se vidare Hultqvist 1995 s. 400 ff.

Med hänsyn till denna tvåstegsprövning är det uppenbart att skatteflyktslagen använts för en *analog tillämpning* av de åberopade lagrummen. Mutén ställde den berättigade frågan om man i fortsättningen skulle räkna med ett *underförstått "o.dyl"* efter varje legaldefinition.²⁰

Den omständigheten att skatteflyktslagen givit upphov till analog tillämpning av skattelag är inte särskilt överraskande. Enligt dess förarbeten har detta t.o.m. varit avsikten.²¹ Det torde vara svårt att illustrera analogin bättre än genom den tvåstegsprövning – först vanlig rättstillämpning, sedan "tillämpning" av skatteflyktslagen – som skatteflyktslagen förut-satt.²² Analog tillämpning av skattelag strider enligt min mening mot kravet på föreskriftsbunden beskattning i den svenska grundlagen (den centrala aspekten hos legalitetsprincipen). Grundlagen kan enligt normhierarkin inte åsidosättas genom lag (8 kap. 15–17 §§ RF), således inte heller av skatteflyktslagen.

Bedömningen att skatteflyktslagen strider mot legalitetsprincipen är inte unik. Lars Hjerner har både kritiserat skatteflyktstänkandets bristande hållbarhet och påpekat att man med skatteflyktslagen avfyrade ett grundskott mot legalitetsprincipen som om det gällde en salut och icke en exekution.²³ I en dansk avhandling om "skatteudnyttelse" har Jan Pedersen, efter att ha studerat metoden med skatteflyktslagen, påpekat att den representerar en "lovbestemt fravigelse av legalitetskravet".²⁴ Dessa studier baserade sig inte på den svenska grundlagen, men förutsatte dock att legalitetsprincipen normalt brukar upprätthållas i skatterätten. Bland dem som studerat skatteflyktslagen ur rättssäkerhets- och då särskilt förutsebarhetshänsyn går meningarna som ovan nämnts i sär. Det förtjänar dock att påpekas att även bland försvararna av skatteflyktslagen återkommer synpunkten att den medför analog tillämpning av lag.²⁵

Sammanfattningsvis är både "skatteförmåns"-rekvisitet och rekvisitet avseende lagstiftningens grunder enligt min uppfattning svåra att förena med den grundlagsfästa legalitetsprincipen på beskattningens område. Även om så inte vore fallet ger lagens konstruktion uttryck för ett intellektuellt ohållbart resonemang avseende fiktionerna "skatteförmån" och "lagstiftarintentioner". Om man vill försvara kompetensöverföringen vore det bättre att i lag direkt säga att domstolar får beskatta som de vill, när de ogillar resultatet av lagstiftningen, varvid den situationen uppkommer att domarna fattar beslut om skatt som inte grundar sig på ett riksdagsbeslut (jämför det engelska uttrycket: "*Untaxed by Parliament, taxed by Judges*"). Min uppfattning är att en sådan kompetensöverföring inte heller är tillåten enligt regeringsformen. Hjerner ställde frågan:

"Vem kringgår vad? Är det den enskilde, som kringgår lagen genom att utnyttja dess lydelse – eller är det ämbetsmännen som kringgår den genom att försöka reglera eller beskatta sådant som till en början lämnats fritt?"²⁶

Jag anser också att det är närmast genant att försöka sätta Regeringsrätten och övriga förvaltningsdomstolar i den positionen att de skall agera supplerande lagstiftare i fiskalt

²⁰ Se Mutén SST 1992 s. 283.

²¹ Se t.ex. prop. 1980/81:17 s. 25 och prop. 1982/83:84 s. 19.

²² Jfr Sture Bergström, Förhandsbesked vid inkomsttaxeringen, Uppsala 1990 s. 101, där han beskriver hur denna tvåstegsprövning t.o.m. fått konsekvenser för möjligheten att erhålla förhandsbesked avseende gällande rätt i ärenden där förfarandet även skall prövas i förhållande till skatteflyktslagen.

²³ Se Lars Hjerner, Sken – bulvanskap – kringgående. Genomsyn eller förträngning?, i Festskrift till Hans Thornstedt, 1983 s. 284.

²⁴ Se Jan Pedersen, Skatteudnyttelse, 3. oplag, Århus 1991 s. 197.

²⁵ Se t.ex. Bergström 1978 s. 72, 281 och 301.

²⁶ Hjerner 1983 s. 298.

syfte.²⁷ Domstolarnas opartiskhet bör vara garanterade även gentemot de andra statsmakterna. Om domstolarna låter riksdag och departement själva bära ansvaret för de produkter som görs till lag upprätthålls ett viktigt incitament att ge utredningsarbetet, med att transformera "lagstiftarintentionerna" till lag, den tid som behövs.

Återinförandet av skatteflyktslagen

Enligt ett pressmeddelande från Finansdepartementet i februari var ett återinförande av skatteflyktslagen att vänta under mars månad. Vi var många som väntade på propositionen, men den kom inte, trodde vi. Av en ren händelse upptäckte jag sedan att förslaget om återinförandet av skatteflyktslagen fanns inne i en proposition (1994/95:209) med rubriken "*Kontrolluppgiftsskyldighet vid avyttring av värdepapper m.m.*". Det visade sig också att ingen annan av mina kollegor hade uppmärksammat lagförslaget. Önskade man låta återinförandet av skatteflyktslagen passera obemärkt? Leif Mutén har i en internationell tidskrift påpekat följande:

"It gives food for thought that the bill is labeled 'Obligation to file information returns at the sale of securities et al.' The anti-avoidance act provisions were not even found worthy of a headline."

Propositionen är daterad den 23 mars 1995. Riksdagen (dvs. den annars så omtalade "lagstiftaren") fick enbart den informationen att den förra regeringen angivit rättssäkerhetsaspekter som skäl för att upphäva lagen och att den nuvarande regeringen inte ansett dessa skäl hållbara. Argumentationen underbyggdes med att hänvisa till justitiekanslerns granskning 1988, där det konstaterades dels att lagen tillämpats med stor försiktighet, dels att tillämpningen inte åsidosatt kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet för de skattskyldiga. Jag har för egen del aldrig förstått hur rättsfallsmaterialet kan ge stöd för en sådan utsaga. Vidare är den gamla klyschan att lagen tillämpats försiktigt eller restriktivt (underförstått att den därmed inte vållat så stora problem) snarast ett argument *mot* lagen och ambitionerna att "effektivisera" den. Ju mindre den används desto bättre. Används den inte alls när man optimalitet, skulle man kunna säga.

Inte på ett enda ställe nämns att lagen blivit kritiserad som grundlagsstridig. Vidare fälls följande påstående, vilket borde leda till eftertanke: "Några negativa effekter av lagen har inte kunnat påvisas."²⁹ Detta är helt enkelt osanning, med tanke på min och andras kritik av hur lagen tillämpats, skatteflyktslagens bristande inre koherens samt dess förhållande till grundlagen. För den som har sinne för jämförelser kan effekten av ett lika osant påstående i självdeklarationen avseende årets inkomster vara intressant. Det gäller att föregå med gott exempel.

Såsom en naturlig konsekvens av den valda del av sanningen som presenterades för den lagstiftande församlingen konstaterades också att förslaget till skatteflyktslag inte fordrade ett inhämtande av lagrådets yttrande, eftersom lagen redan tidigare varit föremål för sådan granskning (dvs. när lagen en gång infördes).³⁰ Enligt 8 kap. 18 § RF skall lagrådets granskning bl.a. avse hur förslaget förhåller sig till grundlagarna och rättsordningen i

²⁷ Jfr regeringsrådet von Bahr SN 1992 s. 607, där han påpekar att det inte är motiverat att ha ett så svårhanterligt inslag i skattelagstiftningen som en allmän skatteflyktsklausul om klausulen i praktiken används endast för att hindra utnyttjande av enstaka misstag vid lagstiftningsarbetet.

²⁸ Se Leif Mutén, Sweden Reinstates Tax-Avoidance Act, Tax Notes International, May 8, 1995.

²⁹ Se prop. 1994/95:209 s. 34. Samma påstående återfinns i direktiven nedan (dir. 1995:11 s. 2).

övrigt och hur det förhåller sig till rättssäkerhetens krav. Formellt förelåg sannolikt inte någon skyldighet att ånyo låta lagrådet granska förslaget till skatteflyktslag, men hade det inte varit rimligt att låta lagrådet bedöma de argument som anförts åtminstone ifråga om grundlagsstridigheten för att ge riksdagen ett fullgott beslutsunderlag?

Finner domstol eller annat offentligt organ (t.ex. skattemyndighet) att en föreskrift står i strid med bestämmelse i t.ex. grundlag får föreskriften inte tillämpas, i fråga om lag dock endast om felet är uppenbart (11 kap. 14 § RF). Således har nu den situationen uppkommit att varje skattetjänsteman och varje förvaltningsdomstol har att pröva skatteflyktslagens förhållande till grundlagen och det s.k. uppenbarhetsrekvisitet, i vart fall när någon påyrkar sådan prövning. Fram till dess att Regeringsrätten fått tillfälle att pröva dessa invändningar är detta således en öppen fråga att hantera i varje ärende och mål där beskattningen grundas på skatteflyktslagen. Den är inte särskilt enkel att hantera och torde, om man skall ta grundlagsinvändningen på allvar, innebära att ett stort antal arbetstimmar kommer att belasta de redan hårt ansträngda skattemyndigheterna och förvaltningsdomstolarna. Är detta ett bra sätt att hushålla med resurserna?

En fråga som säkert många kommer att ställa sig är om grundlagsinvändningen har några förutsättningar att nå framgång i rättstillämpningen. För egen del anser jag naturligtvis att det även är uppenbart att skatteflyktslagen strider mot grundlagen. Det har måhända inte varit uppenbart tidigare, men ökat intentionsdjup i rättsliga frågor brukar leda till att även till en början subtila distinktioner blir uppenbara, på samma sätt som ett mikroskop obarmhärtigt avslöjar det som inte kan ses med blotta ögat. Den ovan påtalade tvåstegsprövningen är det bästa sättet att illustrera förhållandet. Min bristande förståelse för uppenbarhetsrekvisitet och de föreställningar som präglar detta kan naturligtvis leda mig fel i denna fråga. Det brukar nämligen normalt antas att svenska domstolar inte är särskilt benägna att åsidosätta lag såsom grundlagsstridig, särskilt inte med hänsyn till uppenbarhetsrekvisitet. Mutén har med anledning därav anført: "It is therefore a bet against extremely high odds that the Court would be ready to dismiss a reenacted GAAR [General Anti-Avoidance Rule] as being unconstitutional."³¹ Å andra sidan vinner högoddsare då och då, vilket återstår att se.

Det är således tänkbart att uppenbarhetsrekvisitet kommer att förhindra en intressant (men ur praktisk synpunkt kanske onödig) diskussion i rättspraxis om grundlagenligheten att via skatteflyktslagen påbjuda analog tillämpning av skattelagstiftningen. Grundlagsfrågan behöver dock egentligen inte resas. Det räcker nämligen med att underlåt att tillämpa skatteflyktslagen, om man, liksom jag själv, finner att det inte existerar några "skatteförmåner" i den skatterättsliga sinnevärlden och/eller att det inte finns några andra "lagstiftningsgrunder" än dem man redan kan beakta vid den ordinarie lagtillämpningen (se resonemanget ovan).

Det är inte den omständigheten att man inte kan göra en annan bedömning än den jag gjort av skatteflyktslagen som föranleder min kritik – den diskussionen får vi säkert anledning att återkomma till – utan att riksdagen undanhåller ett fullständigt beslutsunderlag, vilket borde ha lett till en lagrådsgranskning, antingen på begäran av regeringen eller av riksdagen. Vidare har man skapat ett ordentligt merarbete för dem som praktiskt skall hantera frågan, åtminstone till dess att den kommit att avgöras av Regeringsrätten.

³⁰ Se prop. 1994/95:209 s. 21.

³¹ Se Leif Mutén, *The Swedish Experience of a General Anti-Avoidance Rule (GAAR)*, rapport till seminariet *Tax Avoidance and the Rule of Law*, Australian Tax Research Colloquium (kommer att publiceras av International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD).

Utredningsdirektiven

Direktiven har beslutats vid ett regeringssammanträde den 26 januari 1995.³² Kommittén utsågs under våren 1995 och den skall presentera ett förslag före utgången av 1995, dvs. den har fått drygt ett halvår på sig att lösa frågan. Även här förekommer de påståenden om skatteflyktslagen som citerats från propositionen ovan. Vidare sägs bl.a. följande:

"Olika åsikter finns om lagtolkningsmetoder och möjligheterna till s.k. genomsyn vid tillämpningen av skattereglerna. De domstolsavgöranden som finns där frågan om genomsyn tagits upp till diskussion visar att någon enhetlighet inte finns om tillämpningen av genomsynsprincipen. Det finns dessutom ett behov av spärrar mot kringgåenden som i vissa fall kan ligga utanför området för genomsyn. Nuvarande ordning är således inte tillräcklig för att effektivt komma till rätta med olika skatteflyktsförfaranden."³³

Uppdraget till kommittén är följande:

"Kommittén skall nu *utarbete en ny lag mot skatteflykt*. Därvid skall de erfarenheter som vunnits vid tillämpningen av den tidigare lagen beaktas, särskilt efter skattereformens genomförande. Vid utformningen av den nya lagstiftningen skall rättssäkerhetssynpunkter sammanvägas med samhällsintresset av att ha ett effektivt verkande medel mot skatteflykt. Tillämpningsområdet för den nya lagen och kriterierna för skatteflykt bör ägnas särskild uppmärksamhet i syfte att *effektivisera lagstiftningen*. Den nya lagen bör utformas på ett sådant sätt att den inte inverkar menligt på möjligheterna att bedriva en rationell affärsverksamhet. Näringsidkarens frihet att ingå avtal och möjligheten att överblicka avtalens konsekvenser måste därför särskilt beaktas."³⁴ (*kurs. här*)

Uppdraget är givet: *Utarbete en ny skatteflyktslag som effektivare* (än den tidigare restriktivt tillämpade skatteflyktslagen) *kommer åt "skatteflyktsförfaranden"*. Med hänsyn till begrepps-bildningen (se ovan) är det inte helt klart vad som menas härmed, men sannolikt har kommittén fått uppdraget att skapa en ny generalklausul mot förfaranden som syftar till att undvika skatt. Det är knappast rimligt att tänka sig att kommittén förutsättningslöst kan pröva om en sådan klausul verkligen behövs respektive är den bästa metoden att komma till rätta med skatteundvikande förfaranden. Och hur går det med grundlagsprövningen? Måste inte denna fråga snabbt avfärdas, eftersom man annars knappast kan fullfölja uppdraget? Därmed har grunden för en allsidig och öppen utredning avseende skatteundvikande förfaranden dragits undan.

Vidare är tiden, som står till kommitténs förfogande (drygt ett halvår), inte särskilt förtroendeingivande. Alla som satt sig att analysera dessa mycket komplicerade frågor vet att man knappt hinner läsa in sig på problemet under en sådan kort period. Enbart en eventuell komparativ studie tar (i vart fall normalt) längre tid, om man inte skall hamna i samma fälla som Generalklausulsutredningen (SOU 1989:81).³⁵

³² Beslutet fattades för övrigt i samband med att Rättssäkerhetskommittén lades ned några månader innan dess betänkande skulle presenteras och kan sägas markera en policyändring där man åter sätter de fiskala intressena i fokus och nedprioriterar rättssäkerheten (jfr Leif Mutén, Swedish Tax Program Passed, International Tax Notes, July 3, 1995). En av konsekvenserna har blivit att utredningen av frågan om den enskildes rätt att vara passiv i skatteutredningar enligt artikel 6 i Europakonventionen fördröjts (se min artikel i Advokaten 1995 s. 9 ff.), en fråga som nu blivit föremål för diskussion i en kammarrättsdom (se FAR Info nr. 14/95 s. 15 ff.).

³³ Se dir. 1995:11 s. 2.

³⁴ Se dir. 1995:11 s. 3.

³⁵ Se Bertil Wimans kritik i SN 1990 s. 129, där han betecknar redogörelsen för utländsk rätt som "en parodi på jämförande rättsundersökningar".

Sammanfattningsvis är jag således kritisk avseende det utredningsuppdrag som givits till kommittén, som varken fått tillräcklig frihet eller tid att förutsättningslöst ta sig an problemet med skatteundvikande förfaranden. Man borde haft så fria direktiv att det varit möjligt att underlåta att föreslå en ny generalklausul och söka lösningen på annat håll.

Hur löser man då problemet?

Vid en jämförelse med andra länders sätt att hantera problemet med skatteanpassning och skatteminskande eller skatteundvikande förfaranden märker man snart att varje land har funnit sin egen väg. Sveriges skatteflyktslag är särpräglad och finner möjligen sin motsvarighet i det norska, omdiskuterade och hittills inte antagna förslaget till generalklausul. Den tyska generalklausulen bygger på en missbruksdoktrin som är okänd i svensk rätt och som avfärdats varje gång frågan utretts. Även den finska klausulen sägs vara släkt med denna doktrin och anses vara en kompetensnorm som ger möjlighet till analog lagtillämpning. I Danmark, Norge, England och USA finns inga generalklausuler, men praxis beskrivs ibland med hänvisning till doktriner, som dock är påfallande svåra att definiera. Det finns naturligtvis frågor som har stora likheter länderna emellan, t.ex. den ovan berörda frågan om kompetensfördelningen, men den hänger i sin tur ihop med varje lands konstitutionella tradition och rättstänkande i allmänhet.³⁶

Det sägs ofta att svenska domstolar är strikta eller rigida i sin lagtillämpning och att vi därför haft svårare att finna lösningar i praxis än våra nordiska grannländer. Fråga är emellertid om inte detta påstående är en självgenererande skröna, dvs. som upprepats så många gånger att den kommit att uppfattas som sann. Vad finns det för belägg för detta påstående? Skulle påståendet eventuellt vara sant kan orsaken lika väl vara att den svenska inkomstskattelagstiftningen varit utformad på ett sådant sätt att det, som varit möjligt i andra länder, inte varit möjligt här. Inte ens om det vore på det sättet att Regeringsrätten varit "formalistisk" eller dylikt är det till någon nackdel för Sverige, eftersom Regeringsrätten då hamnar i samma grupp som en av världen mest respekterade domstolar, nämligen House of Lords i England, där man försökt att hantera tax avoidance utan att falla för förenklande doktriner.

Det är viktigt att komma ihåg att problemet med skatteanpassning och skatteundvikande förfaranden har skapats av skattelagstiftningen själv. Detta konstaterades redan av Helmers (1956) och gäller fortfarande.³⁷ Den inkomstskattelagstiftning vi hade före 1991 års skattereform – kallat allt ifrån "lapptäcke" till "perverst skattesystem" – skapade stora incitament till skatteanpassning och det fanns flera brister i lagstiftningen som kunde utnyttjas för skatteundvikande förfaranden. Med reformen minskade båda dessa faktorer avsevärt och den har haft långt större betydelse än skatteflyktslagen i olika skepnader.

Skall legalitetsprincipen upprätthållas fordras att förändringar i skattenormerna sker genom lagstiftning, inte genom beslut av domstolarna, med eller utan åberopande av en generalklausul (som inte innehåller några skattenormer), bara för att effekterna av reglerna i ett visst fall blir upprörande. Det primära verktyget för att kraftigt reducera möjligheterna till skatteundvikande förfaranden är således ett homogent och stabilt skattesystem. Olikheter och plötsliga förändringar av reglerna riskerar alltid att samtidigt skapa "hål" eller "luckor" i systemet. Särregler som syftar till att sänka skatten från den eljest gällande normalnivån kommer alltid att utsättas för anpassade förfaranden från de skattskyldigas sida, om det finns en minsta möjlighet, av precis samma skäl som prismedvetna konsumenter alltid försöker anpassa sina inköpsvanor så att de handlar till lägsta pris. Den

³⁶ Se vidare Hultqvist 1995, avsnitt 8.2.

³⁷ Se t.ex. Aarbakke SN 1992 s. 593.

omständigheten att en köpman haft syftet att ta igen på karusellerna, vad han förlorat på gungorna kan "kringgås" av konsumenterna, om han inte är tillräckligt förutseende eller tar den risken.

Det finns därför all anledning att nu, när Skattelagkommittén ändå arbetar med att reformera inkomstskattelagstiftningen, se över i vad mån man inte borde ta tillfället i akt att i lagstiftningen ge uttryck åt några inkomstskatterättsliga grunder (teoretiskt riktiga grunder i stället för "lagstiftarintentioner"). Det förefaller nämligen som en del av detta tankegods har fallit i glömska och lett till en del anmärkningsvärda resonemang och regler om t.ex. tillfälliga förvärv (jfr den inadekvata termen "hobby").³⁸ Det finns också möjligheter att skapa några allmänna bestämmelser avseende avdragsprövningen och kvalificeringen av förfaranden, vars enda syfte är att åstadkomma vissa skatteeffekter, respektive s.k. kopplande avtal eller sammansatta förfaranden. Sådana regler fordrar dock en ordentlig teoretisk underbyggnad och för egen del tror jag att det är bättre att denna utveckling sker i praxis, fall för fall (se det följande).

Vad slutligen gäller det praktiska arbetet med att vid rättstillämpningen bedöma skatteundvikande förfaranden kan följande sägas. I stället för att beskatta ett visst förfarande med hjälp av en generalklausul (som förändrar normsidan) skulle man i vissa fall kunnat nå motsvarande resultat genom en bättre analys av förfarandenas rättsliga karaktär (faktumsidan).³⁹ Detta är en distinktion som fordrar uppmärksamhet på hur skattelagstiftningen hänger ihop med civilrätten och andra rättsområden. Vidare krävs att man lägger ned ordentlig möda på att analysera de rättshandlingar som skall läggas till grund för beskattningen. Senare tids rättspraxis avseende ett antal handelsbolagsförfaranden o.dyl. i skatteplaneringssyfte ger intressanta exempel på hur Regeringsrätten analyserat de i förfarandena ingående rättshandlingarna och utförligt diskuterat hur dessa skall kvalificeras i skatterättsligt hänseende.

Detta kallas ibland "genomsyn", en term som jag för egen del inte vill använda, dels för att den riskerar att uppfattas som någon särskild *metod* som kan användas under vissa förutsättningar, dels därför att det oftast är fråga om att "se" vad de skattskyldiga gjort, inte "se igenom" detta.⁴⁰ Några sådana "metoder" finns knappast heller i Danmark eller Norge. Den av Pedersen hävdade realitetsgrundsatsen har enligt honom själv inte ett så tydligt och klart innehåll att den kan användas som en generell rättsnorm.⁴¹ Inte heller den norska företeelsen "gjennomskjæring" uppvisar sådan pregnans att den kan kallas en metod.⁴² Engelsmännen har avstått från att försöka formulera några handfasta kriterier för vad som underkänns respektive håller vid en rättslig prövning, även om ansatser i en sådan riktning fanns i början av 1980-talet. I amerikansk rätt talas mycket om olika doktriner avseende "business purpose", "step transactions" och "substance over form". Även här förekommer ofta kritik mot möjligheten att ge dessa uttryck ett närmare (annat än trivialt) innehåll. T.o.m. den mycket kreative amerikanske domaren Learned Hand, som inte drog sig för att ge skatteundvikande transaktioner en annan rättslig karaktär än den som de skattskyldiga hävdade, ansåg att dessa "doktriner" inte var annat än "anodynes for the pains of reasoning".

³⁸ Se vidare Hultqvist 1995 kap. 5.

³⁹ Jfr Bergström SN 1992 s. 598 f., von Bahr SN 1992 s. 604 ff. och Hultqvist 1995 avsnitt 8.4.3.

⁴⁰ Jfr Hjerner 1983 s. 287 ff.

⁴¹ Se Pedersen 1991 s. 438 f. och SN 1992 s. 582; jfr Thøger Nielsen i Dansk Skattevidenskabelig Forenings Jublæumsskrift 1991.

⁴² Se Hultqvist 1995 s. 443 ff. angående den norska diskussionen. Se även Sverre E. Koch, Vær varsom med gjennomskjæring!, Skatterett 1995 s. 97 f.

Det förefaller inte gå att finna några revolutionerande teorier som löser problemet med skatteundvikande förfaranden. Åter till traditionell rättslig metod och en mödosam rättslig analys av förfarandet. Att enbart "underkänna" transaktionen för att den leder till "märkliga" resultat är detsamma som att supplerar en bristfällig lagstiftning. Ett sådant kompetensöverskridande från skattemyndighetens eller domstolens sida blir inte bättre av att man kallar det för "generalklausulen", "genomsyn" eller någon annan dunkel trollformel.

Avslutning

Skatteundvikandeproblematiken är komplex och svår att lösa, i vart fall på ett enkelt och behändigt sätt. Det är påfallande hur svårt det i allmänhet har varit att förstå och tillämpa skatteflyktslagen. Förutsebarheten är enligt min mening mycket dålig. Vem kan påstå att han kunnat förutse tillämpningen i de fall som lagen har prövats i praxis? Enbart den omständigheten att lagen motiverat ett undantag från den eljest gällande grundsatsen att förhandsbesked inte skall meddelas i sådana fall där den skattskyldige försöker undvika skatt, dessutom genom ett mildare rekvisit ("av vikt för sökanden") än det normala ("synnerlig vikt"), talar sitt tydliga språk avseende behovet att kunna förutse dess tillämpning. Enligt min mening är det i praktiken fråga om att överföra normgivningskompetens till de rättstillämpande organen.

Kritiken mot skatteflyktslagen och förenklande "doktriner" avser frågan om det juridiska tänkandet på skatterättens område. Detta är inte enbart en politisk fråga, utan hör i allra högsta grad till juristernas och rättsvetenskapens domäner. Skatteflyktslagstiftningen präglas av uppgivenhet och bristande förståelse för vad som är möjligt att åstadkomma med rättsliga medel.⁴³ Starka politiska önskemål har lett till att diskussionen om de rättsliga metodfrågorna har fått stå tillbaka. När klausulen första gången presenterades för Stockholmsfakulteten opponerade sig flera kraftigt, däribland Lars Hjerner och Jan Ramberg. Den senare skriver i förordet i Festskrift till Lars Hjerner, att införandet av skatteflyktslagen

"would only show the complete failure of politicians to understand even the most elementary requirements for a decent structure of the law. Any arguments to the effect that the 'general clause' was an absolute necessity in order to salvage a deteriorating tax system was rejected by yourself and by those who professed the view that stringent demands of justice did not permit any deviations, no matter how strong political reasons could be invoked."

Vill man ta problemet med skatteundvikande förfaranden på allvar, vilket jag anser att man bör göra, skall man förutsättningslöst utreda frågan och våga byta inriktning. Regeringen har emellertid dels skapat ett praktiskt problem genom återinförandet av skatteflyktslagen, dels genom de begränsande direktiven visat att den kört fast i gamla hjulspår. Det hjälper inte att gasa när man sitter fast i snömoset, eftersom man då oftast bara sjunker djupare. Frågan borde ha lämnats öppen om vi verkligen behöver en generalklausul.

⁴³ Jfr Jan Ramberg, Summary of the deliberations in workshop 4 (vid sommarens internationella riskseminarium i Stockholm), The Impact of Law on Risk Management: "In particular, the general clause to combat tax avoidance ('skatteflyktsklausulen'), which now is going to be reintroduced by the Parliament, was deemed to represent a candid admission by the Parliament that it is incapable of finding a proper technique to tax the people. Reference to the 'principles underlying' a particular tax provision for the purpose of rejecting a taxation based on its literal wording was considered to be wholly unacceptable both from a theoretical and practical viewpoint."

Nu återstår att ställa hoppet till att fler jurister engagerar sig och försöker bidra till ökad förståelse hur man skall möta problemet med skatteundvikande förfaranden. Det har en stor komplexitet, men får inte tas till intäkt för uppgivenhet, utan fordrar ytterligare ansträngningar. Låt oss därför få en allsidig, förutsättningslös och öppen diskussion om problemet med skatteundvikande förfaranden.

Anders Hultqvist är docent i finansrätt vid Stockholms universitet.