

Anders Hultqvist

Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten

Frågan om hur skattelag skall tolkas och tillämpas är en viktig metodfråga för skatterätten och komplex till sin natur. Med generalklausulen har man hittills försökt få oss att beakta andra grunder än sådana som normalt beaktas. Nu förväntas vi se till lagstiftningens syfte såsom det kommit till uttryck i bestämmelserna. Vad är då detta? Är det inte vad som redan står i skattelagen eller en from förhoppning om en friare rätts-tillämpning för att rädda bristerna i dålig lagstiftning?

Lägger man legalitetsprincipen till grund för skatterätten blir analog tillämpning av lag svår att försvara. Det räcker inte att sådan påbjuds i skatteflyktslagen om analogiförbudet följer av grundlag, eftersom lagen då hamnar i strid med en norm högre upp i normhierarkin.

1 Inledning

I SOU 1996:44 presenterar 1995 års skatteflyktskommitté ett förslag till en ny utformning av skatteflyktslag – det sjätte i ordningen.¹ Enligt min mening är förslaget bristfälligt och tar inte tillnärmelsevis upp de invändningar som kan riktas mot klausulen. I de fall man hänvisar till de invändningar som framförts i min avhandling bemöts invändningarna med en ofullständig argumentation. Jag har hittills avstått från att kommentera förslag, men nu förstått att underlåtenheten från min sida att kommentera det stundom tolkas som att jag skulle funnit mig överbevisad om klausulens förträfflighet. För att undanröja varje tvivel därom skall jag i denna artikel kortfattat återge den av mig framförda kritiken mot skatteflyktslagen samt kommentera något av det som framförs i betänkandet.²

En offentlig utredning, tänkt att utgöra ett fullgott underlag för en juridisk granskning och ett politiskt ställningstagande, bör enligt min mening presentera alla relevanta argument på ett så fullständigt och allsidigt sätt som möjligt, även om de är obekväma. Utredningen uppvisar i detta hänseende allvarliga brister. Följande exempel kan ges:

- 1) Utredningen nämner inte problemen med terminologin och den föreställningsvärld som präglar begreppet "skatteflykt". Är problemet felformulerat blir svaret därefter.

¹ Den första utformningen finns i SOU 1975:77, den andra i Ds B 1978:6, den tredje i prop. 1980/81:17 (blev den första lagstiftade versionen), den fjärde i prop. 1982/83:84 (blev den andra lagstiftade versionen) och den femte versionen i SOU 1989:81.

² I övrigt hänvisas till min avhandling, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget, Stockholm 1995 (främst kapitel 7, men även kapitel 3, 6 och 8) samt artikeln "Skatteflyktslagen – Vara eller icke vara? Det borde ha varit frågan!", Skattenytt 1995 s. 578–590.

Skatteflykt i *vid bemärkelse* (den allmänna debatten) saknar juridisk relevans. Termen används utan pregnans och tjänar populistiska syften. Termens *tekniska betydelse* kan inte användas vid en juridisk analys utan att leda till en cirkel. Skatteflykt är finalt bestämt: det som faller under lagen är skatteflykt. Då kan man inte analysera begreppet för att få reda på vad skatteflyktslagen omfattar. Ändå använder kommittén termen ogenerat och varken nämner eller bemöter den kritik jag riktat mot begrepps-bildningen.³

- 2) Rekvisitetet "skatteförmån" tål inte heller någon närmare analys. Tanken att medborgarna rättsligt sett får fristående "skatteförmåner" när de taxeras enligt lag, vid den ordinarie rättstillämpningen, är enligt min mening befängd.
- 3) Kritiken mot att det går att finna andra "grunder" eller "syften", än sådana som kan användas redan vid den ordinarie lagtolkningen, med stöd av generalklausulen nämns inte.
- 4) Den i rättsvetenskapen sedan länge utmönstrade fiktionen "lagstiftarens syften" o.dyl. används flitigt, utan att kritiken mot fiktionen anges.
- 5) Det öppna erkännandet i tidigare förarbeten om att skatteflyktslagen direkt syftar till analog tillämpning av skattelag nämns inte. Etc, etc.

Förslaget syftar till att ändra klausulen i 2 § på följande sätt:

Nuvarande 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

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

2 § Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om

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

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

3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens *syfte såsom det kommit till uttryck skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet*.

Frågan om huruvida skatteförmånen skall vara det huvudsakliga skälet, avgörande skälet, överbärande skälet eller dylikt (det andra rekvisitetet) är enligt min mening av underordnad betydelse och faller tillsammans med skatteförmånsrekvisitetet, varför det inte kommenteras i denna artikel.

³ Se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen, 1995 s. 375 ff.

2 Skatteförmånsrekvisitet

Det första rekvisitet bygger på att man kan finna *skatteförmåner* i objektiv mening. I flertalet domar där skatteflyktslagen varit föremål för prövning har man först undersökt om det finns en skatteförmån. Det finner man ofta, oavsett om detta sedan leder till att de två andra rekvisiten är uppfyllda eller ej.

En skatteförmån torde rimligen på samma sätt som förmånliga priser 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?

Skatteförmånstänkandet har 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. I fråga om den nuvarande klausulen anförde departementschefen följande:

Det bör dock påpekas att man enligt nuvarande klausul kan avläsa skatteförmånen direkt vid en jämförelse mellan det valda förfarandet och det närmast till hands liggande förfarandet. Med skatteförmån enligt den föreslagna klausulen förstås inte bara skattefördelar i nu angiven mening utan i princip allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen.⁴

Denna konstruktion förutsätter emellertid att de skattskyldiga *inte tillåts anpassa* sitt handlande efter skatteeffekterna av olika till buds stående möjligheter. Är detta då en hållbar ståndpunkt?

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 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 uppmannas 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, annars hade ju fenomenet "skatteförmån" aldrig uppstått.⁵ "Förmånen" uppkommer därför att domstolen har följt legalitetsprincipen, vilket t.o.m. påpekades av 1975 års expertkommitté, i stället för att beskatta på annan grund än lag:

Självfallet innebär den omständigheten att regeringsrätten inte ansett sig kunna underkänna en transaktion inte att denna kan anses godtagbar från lagstiftarens synpunkt. *Vid regeringsrättens bedömning blir nämligen legalitetssynpunkter avgörande.* Att en transaktion inte underkänts av denna domstol behöver därför inte innebära annat än att gällande lag inte ansetts ge tillräckligt stöd för att ingripa mot transaktionen i fråga.⁶ (*kurs. här*)

Denna fråga har diskuterats i flertalet andra jämförbara länder, vilket jag nämnt i min avhandling, men som skatteflyktskommittén undviker att redovisa. I engelsk rätt gav Lord Tomlin uttryck för följande uppfattning i fallet *IRC v. Duke of Westminster*.

⁴ Prop. 1982/83:84 s. 17.

⁵ Se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen, 1995 s. 384 och 419 ff.

⁶ Se SOU 1975:77 s. 50; jfr Hultqvist, Legalitetsprincipen, 1995 s. 380.

Every man is entitled if he can to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure that result, then, however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax.⁷

För amerikansk rätts del har den kände domaren Learned Hand formulerat det på följande sätt:

Any one may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one's taxes.⁸

Detta är för övrigt en princip som erkänns i nästan alla länder.⁹ Resonemangen kring skatteflyktslagen har emellertid skapat en anmärkningsvärd ambivalens i denna fråga. Även om vi i princip har denna rätt i Sverige är skatteplanering enligt förarbetena till skatteflyktslagen endast godtagbara så länge det är fråga om av "lagstiftaren avsedda effekter" och dylikt. Enligt min mening får "lagstiftaren" (se nedan om detta märkliga begrepp) utforma lagstiftningen på ett sådant sätt att "de avsedda effekterna" också framgår av lag och inte be domstolarna åsidosätta lag och utröna en eventuell hypotetisk "lagstiftarvilja" som inte framgår av skattelagstiftningen. Misstag och dålig skattelagstiftning är lagstiftaransvarigas problem, inte domstolarnas.

1995 års skatteflyktskommitté nämner som sagt inte detta problem med klausulens konstruktion, utan påpekar endast att man inte kunnat belägga några tillämpningsproblem och att skatteförmånen är den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd.¹⁰ Detta är dock en grov förenkling och uttalandet avslöjar att man inte förstått cirkelresonemanget avseende skatteflyktsbegreppet (se ovan). Skatterättsnämnden har emellertid tagit fasta på kritiken mot detta fristående rekvisit i ett avgörande från 1996-01-30:

För att rättshandlingarna, eventuellt i förening med handelsbolagets upplåtelse av fastigheten till A, skall anses ingå i ett "förfarande" enligt 2 § 1 skatteflyktslagen måste de sammantaget ge upphov till en sådan "skatteförmån" som anges där. En upplåtelse av fastigheten utan vederlag eller mot hyra som avviker från marknadspriset kan hanteras inom ramen för de vanliga skattereglerna och kan därför inte konstitueras en skatteförmån för A. En skatteförmån kan därmed anses uppkomma endast om en taxering på grundval av rättshandlingarna bedöms vara oförenlig med grunderna för stopplagstiftningen i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL (jfr beträffande uttrycken "skatteförmån" och "strida mot lagstiftningens grunder" Hultqvist Legalitetsprincipen s. 419 ff. och samme förf. i Skattenytt 1995 s. 580 f.). Med de skäl som Regeringsrätten åberopat i RÅ 1993 not. 372 saknas fog för att göra en sådan bedömning.

Slutsatsen är således att en tillämpning av skatteflyktslagen faller redan på kravet i 2 § 1.¹¹

Slutsatsen är således att det inte finns några fristående "skatteförmåner" i det svenska rättssystemet, utan sådana kan endast föreligga i en relation mellan två skattenormer, varav den ena är beskattning enligt skattelag, den andra beskattning enligt skatteflyktslagens tredje rekvisit. Detta problem med klausulens konstruktion borde naturligtvis inte ha förbigåtts med tystnad.

⁷ [1936] A.C. 1; citerat från Butterworths UK Tax Guide 1994-95 s. 10.

⁸ Se *Helvering v. Gregory*, 69 F2d 809, 810 (2d Cir. 1934); citerat från Bittker, Boris I. och Lokken, Lawrence, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Vol. 1, 2 ed., Warren, Gorham & Lamont, Boston/New York, 1989 s. 4-29.

⁹ Se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen, 1995 s. 476 ff.

¹⁰ Se SOU 1996:44 s. 137.

¹¹ Se Sandström SN 1996 s. 79.

3 Lagstiftningens grunder respektive syfte

Det mest svårbegripliga med skatteflyktslagen är trots allt rekvisitet att en taxering enligt skattelagstiftningen samtidigt skall strida mot samma lagstiftnings grunder. I t.ex. *RÅ 1990 ref. 22* fann RSV:s rättsnämnd (numera Skatterättsnämnden) och Regeringsrätten vid tillämpningen av de ifrågavarande bestämmelserna, att de inte omfattade det prövade förfarandet. RSV:s rättsnämnd fann sedan att det utifrån rättspolitiska överväganden på goda grunder kunde göras gällande att stoppregeln borde vara tillämplig i det föreliggande fallet. Lagstiftaren hade enligt nämnden emellertid utformat regeln på ett sådant sätt att den tilltänkta avyttringen föll utanför tillämpningsområdet. Vid tillämpningen av skatteflyktslagen fann rättsnämnden slutligen att grunden för stoppregeln fick anses vara att hindra vissa avyttringar, nämligen sådana som föll inom tillämpningsområdet, men inte andra.

Regeringsrätten ansåg emellertid att förfarandena stod i strid med grunderna för bestämmelsen, som ansågs ge uttryck för principen att avsiktligt framkallade realisationsförluster vid avyttring till närstående personer inte var avdragsgilla – en princip som Regeringsrätten uppenbarligen inte fann tillämplig enbart med stöd av kommunalskattelagen.¹²

Frågan uppkommer då hur det kommer sig att denna "princip" inte kan tillämpas vid den ordinarie tillämpningen av lag, utan endast med stöd av skatteflyktslagen, eller omvänt, hur man finner principen med hjälp av skatteflyktslagen, men inte med vid tolkningen av kommunalskattelagen. Detta förhållande har fått mig att ifrågasätta om det här inte är fråga om *analog tillämpning* av lag (kommunalskattelagen), dock med åberopande av rekvisitet "lagstiftningens grunder" i skatteflyktslagen. Resonemanget utvecklas under konstitutionella spörsmål nedan.

Skatteflyktskommittén anför i betänkandet att företrädare för såväl domstolar som skattemyndigheter och skattekonsulter har uppfattningen att rekvisitet *lagstiftningens grunder* är svårt att tillämpa, vilket står i stark kontrast mot JK:s utredning, citerad av kommittén (s. 94–95), där det framhålls att tillämpningen av skatteflyktslagen inte lett till att kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet för de skattskyldiga blivit åsidosatta (sic!). Ingen kan ge en hållbar förklaring till vad rekvisitet innebär, men ändå skulle tillämpningen vara rättssäker. Det torde rimligen därför numera även stå klart för lagstiftaransvariga, att rekvisitet *lagstiftningens grunder* har spelat ut sin roll. Sålunda finner kommittén att man måste ändra rekvisitet. Fortfarande skall det dock vara *objektivt* till sin karaktär.

Hur konstrueras då det nya "objektiva" rekvisitet? Jo, det skall "*strida mot lagstiftningens syfte såsom det kommit till uttryck i skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet*". Menar kommittén att lagstiftningens syfte såsom det kommer till uttryck i skattebestämmelserna *inte* skall beaktas vid den ordinarie tillämpningen av skattelag? Skall vi på grund av skatteflyktslagen speciella tillämpningsområde härefter dra slutsatser *e contrario*?

Jag har svårt att se att detta innebär någonting annat än att kommittén indirekt har upphävt skatteflyktslagen. Lagstiftningens syfte (*ratio legis*) såsom det kommer till uttryck i skattebestämmelsernas allmänna utformning etc. skall väl alltid beaktas vid tolkning av skattelag, oberoende av skatteflyktslagen.¹³

I förslaget till ny skatteflyktslag sägs sålunda inte att dessa lagstiftningens syften skall spela någon egen roll utanför lagstiftningen, utan som syftet *kommit till uttryck* i bestämmelserna. Kommittén motiverar förslaget också med en högaktningfull hänvisning till rättssäkerheten:

¹² Se vidare Hultqvist SN 1995 s. 582 och Legalitetsprincipen, 1995 s. 400 ff.

¹³ Se Hultqvist, Legalitetsprincipen, 1995 s. 340 f. och s. 343.

Vi vill här peka på att det numera finns en tendens hos de svenska förvaltningsdomstolarna – bl.a. på grund av inflytande från europarätten (*en mycket förenklad slutsats, min anm.*) – att vid lagtillämpning sträva efter en tolkning som direkt anknyter till författningstexten. Motivutfallen som inte helt täcks av lagtexten beaktas inte i samma utsträckning som tidigare. En sådan rättstillämpning är självfallet till fördel för rättssäkerheten. Vi anser mot bakgrund härav att rekvisitets innebörd bör anges direkt i lagtexten så långt detta är möjligt.¹⁴

Denna målsättning monteras sedan ned steg för steg i den följande motivtexten. Först säger kommittén, att man vid oklarhet bör söka ledning i lagmotiven. Vidare framhåller kommittén med normativ ambition hur stopplagstiftning bör tillämpas. Leif Muténs mycket ingående analys avseende det ohållbara resonemanget kring utdelningsfonderna viftas bort, utan att källan anges.¹⁵ Än mindre ges den ett vederhäftigt bemötande. Kommittén kröner den normativa argumentationen med att hemfalla åt riktlinjer hur man skall utröna vad ”lagstiftaren underförstått accepterat”:

*Enligt vår mening bör åtskillnad göras mellan å ena sidan de förfaranden som domstolen enbart prövat mot de materiella skattereglerna och de fall där förfarandet även prövats mot generalklausulen. Har domstolen vid den förstnämnda prövningen av t.ex. processuella skäl varit förhindrad att pröva förfarandet även mot skatteflyktslagen bör inte vid en senare prövning anses att lagstiftaren underförstått accepterat förfarandet.*¹⁶ (kurs. här)

Från att ha haft objektiva, i lagstiftningen iakttagbara syften som målsättning, hamnar man således slutligen i ren lagstiftaravsiktsspekulation. Detta trots att fiktionen om lagstiftarvilja sedan länge dödförklarats som hållbart argument i den rättsvetenskapliga litteraturen.¹⁷ Enligt min mening får man från ansvarigt håll antingen visa att detta begrepp kan ges ett hållbart föreställningsinnehåll eller helt enkelt sluta att använda det.

Vad blir då resultatet av denna utflykt i de dunkla föreställningarnas värld? Läser man förslaget till lagtext har skatteflyktslagen enligt min mening inget annat meningsinnehåll än att man skall beakta sådana aspekter som redan kan tillmätas betydelse vid den ordinarie lagtolkningen. Det finns flera relevanta grunder som kan, och enligt min mening bör, tillmätas betydelse vid tillämpning av svensk skattelagstiftning.¹⁸ Skatteflyktslagen har därmed reducerats till ”dead letter law” och det är naturligtvis tillfredsställande. Ser man däremot till 1995 års skatteflyktskommittés ambitioner är det fråga om att ge stöd för analog användning av s.k. materiella skatteföreskrifter och då kommer grundlagsfrågan i fokus. Jag övergår därför till de konstitutionella spörsmålen.

4 Konstitutionella spörsmål

Kommittén kände sig uppenbarligen tvungen att säga något om mina konstitutionella invändningar mot skatteflyktslagens ambitioner. Jag förutsåg i min artikel angående kriti-

¹⁴ Se SOU 1996:44 s. 129.

¹⁵ Se Mutén SST 1992 s. 279 ff. Jfr Mutén SST 1996 s. 346.

¹⁶ Se SOU 1996:44 s. 131.

¹⁷ Se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen, 1995 s. 98 och s. 338 samt SN 1995 s. 582.

¹⁸ Se t.ex. argumentationen om inkomstbegreppets betydelse och andra för inkomstskatterätten relevanta grunder i kapitel 5 i min avhandling. För mervärdesskatten finns likaså flera grundläggande principer som bör ha relevans vid tolkning och tillämpning av mervärdesskattelagen; se t.ex. Melz, Peter, Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder, Stockholm 1990 s. 62 ff. Det är dock viktigt att skilja mellan sådana principer som implementerats i lagstiftningen och sådana som endast har varit styrande vid politiska överväganden om val av skatteform etc.

ken mot direktiven att den frågan skulle bli styvmoderligt behandlad och blev sannspådd. Det var i hög grad förutsebart. På två sidor (!) gör man upp med de konstitutionella problemen med skatteflyktslagen.¹⁹ Man redovisar inte resonemanget i sin helhet (det fick två meningar i en fotnot), än mindre ger man det en vederhäftig behandling. Jag förmodar att kommittén sett invändningarna som excentriska och därför inte värda att tas på allvar. Kommittén argumenterar genom flera förklaringar som saknar inbördes samband. Det förekommer fyra argument:

- 1) *Uppenbarhetsrekvisitet* (11 kap. 14 RF). Genom att hänvisa till detta rekvisit söker man ge oss förklaringen att det inte finns några grundlagstridiga lagar, eftersom man i förarbetena till RF funnit stöd för att riksdagen är den instans som är bäst ägnad att pröva om en viss föreskrift är grundlagsstridig (sic!). Har man denna syn på svensk konstitutionell rätt kan väl ämnet förpassas till statsvetenskapen och upphöra som juridisk disciplin. Vi prövar svenska lagars förenlighet med europakonventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och EG-rätten, men den svenska grundlagen är enligt kommittén satt ur spel när riksdagen väl har beslutat en lag. Anser sig kommittén vara bunden av uppenbarhetsrekvisitet? Jag återkommer till frågan nedan.
- 2) *Ingen har sagt något om detta tidigare*. Varken lagrådet, förvaltningsdomstolarna eller den rättsvetenskapliga doktrinen har tidigare framfört några statsrättsliga invändningar mot generalklausulen. Det innebär att ny rättsvetenskaplig forskning aldrig kan vinna någon framgång enligt kommittén, eftersom de nya rönen inte existerar om de inte framförts tidigare, vilket är en logisk omöjlighet. Detta är en utmaning mot forskarvärlden i sin helhet, men inte ovanlig. Både Gallilei, som var oförskämnd nog att förse oss med en heliocentrisk världsbild, och häxeribränningsens motståndare under 1600-talet bemöttes med samma maktsspråk som präglar utredningen avseende skatteflykt. Det är klart att de rådande uppfattningarna har en viss hållbarhetspresumption, men det är inget argument i sig mot ny forskning. Nu är emellertid den av mig framförda uppfattningen inte ens helt ny, vilket kommittén förtiger, eftersom andra författare (Hjerner och Pedersen samt även Welinder) påpekat att skatteflyktslagen sätter legalitetsprincipen ur spel.²⁰ En annan sak är att jag hävdar att föreskriftskravet (legalitetsprincipen) har stöd i grundlag, men det har åtminstone inte hittills mött något motstånd i svensk doktrin.²¹
- 3) *Skatteflyktslagen utgör tillräckligt lagstöd*. Detta är, som jag ser det, den enda meningsfulla invändningen, nämligen att den som fattar beslut om taxering enligt skatteflyktslagen beskattar enligt lag. Tanken är förförisk och den skall utvecklas närmare nedan.
- 4) *Ny utformning av klausulen*. Slutligen anför kommittén att det föreslagna rekvisitet redan i lagtexten tydliggör att det är lagstiftningens syfte såsom det kommit till uttryck i bestämmelserna etc. som skall beaktas och att beroendet av lagstiftningsmotiven därmed minskat. Som framhållits ovan är detta emellertid enbart skenbart sant, eftersom man sedan framhåller hur tillämparen förväntas spekulera i hypotetiska lagstiftaravsikter.

¹⁹ Se SOU 1996:44 s. 147 ff.

²⁰ Se Hultqvist, Legalitetsprincipen, 1995 s. 415 ff. och Hultqvist SN 1995 s. 583.

²¹ Det bör däremot framhållas att Tikka åtminstone för finsk rätts del delvis argumenterar för en annan uppfattning (Tikka SN 1996 s. 52 ff).

4.1 Innehåller skatteflyktslagen skattenormer eller tillämpas skattelag analogt?

Uppfattningen att en tillämpning av skatteflyktslagen inte kommer i strid med grundlagskravet på föreskriftsstöd vid beskattningen framförs av 1995 års skatteflyktskommitté och har tidigare påpekats av kommitténs expert Sture Bergström:

Med stöd av skatteflyktslagen angrips dock inte skatteflykt genom en analog eller reducerande tolkning. Domstolen tillämpar ju direkt skatteflyktslagens regler. Dessa ger inte domstolen någon normgivningsmakt, utan det är som sagt fråga om ren rättstillämpning. Möjligen kan en generalklausul mot skatteflykt kritiseras för att den är för allmänt hållen och därför ger rättstillämparen stort utrymme ingripa mot skatteflykt, men det är dock inte ovanligt med sådana regler i skatterätten.²²

Jag prövade denna invändning redan när jag analyserade skatteflyktslagen i min avhandling.²³ För att enkelt ställa frågan på sin spets kan man pröva om skatteflyktslagen innehåller några "materiella skattenormer", dvs. normer som säger vad som är skattepliktigt, avdragsgillt eller skattefritt. Det är inte allmänt hållna normer jag vänder mig emot. Inkomstbegreppet är allmänt hållet, men fick ett materiellt innehåll när man väl hade bestämt sig för vilket inkomstbegrepp som avsågs och hur det skulle definieras. På samma sätt förhåller det sig med t.ex. innebörden av normen i 32 § 1 mom. a) KL, även om dess omfattning vållade vissa bekymmer i plenimålet *RÅ 1989 ref. 57* (det s.k. traktorfallet).

Men läs skatteflyktslagen och försök beskriva de däri givna materiella skattenormerna. De finns inte. Även skatteflyktskommittén slinter i detta avseende, när man skiljer mellan å ena sidan de förfaranden som domstolen enbart prövat mot *de materiella skattereglerna* och de fall där förfarandet även prövats mot *generalklausulen* (se citat ovan). Inte ens i förarbetena till skatteflyktslagen gjorde man någon större hemlighet av att man avsåg en analog tillämpning av (materiella) skattebestämmelser. Vid införandet av lagen anfördes:

När man skall formulera kravet på att en beskattning på grundval av det valda förfarandet strider mot lagstiftarens intentioner är det enligt min mening naturligt att i enlighet med promemorian i första hand inrikta prövningen på om beskattningsresultatet strider mot grunderna för de regler som skulle ha varit tillämpliga om den skattskyldige hade valt det "normala" förfarings sättet. *Klausulen syftar ju i första hand till att möjliggöra en analog tillämpning av dessa regler.*²⁴ (kurs. här)

Vid 1983 års ändringar av skatteflyktslagen (den andra utformningen av generalklausulen) sades följande angående valet mellan olika tänkbara regler:

Det blir här en uppgift för rättstillämpningen att efter en sammanvägning av grunderna för de olika reglerna avgöra om en taxering på grundval av förfarandet och således enligt de regler som formellt sett är tillämpliga skulle strida mot lagstiftningens grunder. *Är så fallet är det meningen att domstolarna i stället skall tillämpa de materiellt sett riktigare reglerna analogt.*²⁵ (kurs. här)

Inte i något av de fall där skatteflyktslagen tillämpats har man heller funnit normer för beskattningen med stöd av en analys av skatteflyktslagen. Där står inget om principerna för kapitalvinstbeskattningen, inkomst av näringsverksamhet eller dylikt. Finn andra grunder (syften) än dem som kan beaktas vid den ordinarie tillämpningen av skattelag! Man stirrar ut i tomma intet. Som framgår av exemplet *RÅ 1990 ref. 22* ovan, fann man först, *vid tillämpningen av de ifrågavarande bestämmelserna*, att de inte omfattade det prövade för-

²² Se Bergström JT 1995-96 s. 483.

²³ Se Hultqvist, Legalitetsprincipen, 1995 s. 417 f.

²⁴ Se prop. 1980/81:17 s. 25.

²⁵ Se prop. 1982/83:84 s. 19.

farandet, för att sedan med åberopande av skatteflyktslagen utläsa större principer ur skattelagstiftningen, än vad som först var möjligt vid den ordinarie tillämpningen. Det torde vara svårt att tydligare visa hur man tillämpar (den materiella) skattelagstiftningen analogt. Möjligen skulle det vara resonemanget angående förfaranden avseende utdelningsfonder i RÅ 1990 ref. 101 (I):

Ett syfte med de år 1986 införda bestämmelserna i punkt 10 av anvisningarna till 38 § KL var att förhindra att avkastningsfonderna i fortsättningen användes för växlingsförfaranden. En taxering på grundval av det i målet aktuella förfarandet, *som i sak är identiskt med det som lagstiftningen varit avsedd att förhindra*, skulle strida mot lagstiftningens grunder. (kurs. här)

Här säger man således uttryckligen att det inte varit avsett att utdelningsfonderna skulle förhindras med lagstiftningen, vilken riktade sig mot avkastningsfonderna, men att bestämmelserna avseende avkastningsfonder ändå skulle tillämpas med hänvisning till "lagstiftningens grunder". Man tillämpar (den materiella) skattebestämmelsen analogt med hänvisning till skatteflyktslagen. Mutén ställde med anledning härav frågan om man måste räkna med ett underförstått "o.dyl." efter varje legaldefinition.²⁶

Det fanns inte ens stöd för de formulerade normerna i förarbetena till de (materiella) skattebestämmelserna. Än mindre var det syften som framgick av skattebestämmelsernas allmänna utformning. Flertalet tillämpare förefaller dela uppfattningen om svårigheterna i detta hänseende, vilket kommittén själv framhåller.²⁷ Men det vore spännande med en ingående analys från generalklausulens förespråkare hur man på ett kontrollerbart sätt finner dessa icke iakttagbara syften. Först då kan vi gå vidare med en fördjupad diskussion om klausulens konstruktion.

Avsikten med generalklausulen var enligt dess förarbeten analog tillämpning av (materiella) skattebestämmelser och så blev det också. Jag måste säga att jag har svårt att förstå varför man nu vill försöka förneka detta.

4.2 Är påbudande i lag av analog resp. reducerande tillämpning av lag grundlagsenlig?

En förutsättning för det följande resonemanget är att föreskriftskravet har stöd i grundlagen. Den innebär kortfattat att skatt endast får uttas med stöd av föreskrift i lag. Den har i sin tur stöd i de omständigheterna att beskattningskompetensen ligger hos riksdagen (allena) och att riksdagen endast kan besluta om skatt i form av lag. Numera står det dessutom helt klart att riksdagen inte heller får delegera normgivningsmakt på skatteområdet (tillhör det obligatoriska lagområdet). Såvitt jag begriper kommittén ifrågasätts inte heller föreskriftskravet, utan endast konsekvenserna av det för skatteflyktslagens del.²⁸

Om det nu föreligger ett krav på att skatt endast får uttas enligt föreskrift i lag bör rimligen analog tillämpning av lag vara otillåten. På samma sätt bör det vara otillåtet att reducera tillämpningsområdet för t.ex. en avdragsbestämmelse om förfarandet faktiskt omfattas av bestämmelsen. En annan sak är att gränsen mellan tolkning och analogi inte alltid enkelt låter sig avslöjas,²⁹ men den frågan lämnas här därhän, eftersom syftet med denna artikel endast är att föra en principiell diskussion.

²⁶ Se Mutén SST 1992 s. 283. I SST 1996 s. 346 säger han också att utredningen tagit lätt på de invändningar som rests mot att stopplagstiftning tolkats *analogivis*.

²⁷ Jfr även Baekkevold SST 1994 s. 669 (not 2) där han just framhåller osäkerheten i rättsläget i fråga om generalklausulens tillämpning intill dess högsta instans avgjort frågan.

²⁸ Se SOU 1996:44 s. 148. Det är dock att göra det för enkelt för sig att tro att föreskriftskravet endast följer av 1:1 och 8:3 RF, men det saknas anledning att fördjupa den diskussionen i det här sammanhanget.

²⁹ Jfr även Tikka SN 1996 s. 56 som ställer analogin mot bokstavstolkning av skattelagstiftningen. Jag har emellertid aldrig talat mig varm för bokstavstolkning (se t.ex. Hultqvist, Legalitetsprincipen, 1995 s. 334 f.).

Förbudet mot analog resp. reducerande lagtolkning är således en konsekvens av grundlagens konstruktion. Man kan då rimligen inte ändra detta grundlagsförbud genom en lag, t.ex. skatteflyktslagen, eftersom grundlag endast får ändras genom grundlagsbeslut (8:15 RF). Den i skatteflyktslagens förarbeten uttalade avsikten att tillåta analog tillämpning av "materiellt riktigare" bestämmelser än de "formellt riktiga" är därför enligt min mening grundlagsstridig. Man kan tolka och tillämpa skatteflyktslagen på ett annat sätt, men då blir den ju harmlös, eftersom den därvid inte åstadkommer någonting annat än vad som är möjligt redan vid den ordinarie lagtillämpningen.

4.3 Skatteflyktslagen som kompetensförskjutande norm

Låt oss säga att vi drivit analysen så långt att skatteflyktslagen inte innehåller några materiella skattenormer och att den inte heller, utan att hamna i strid med regeringsformen, kan påbjuda analog resp. reducerande tillämpning av skattelag. Finns det då något annat sätt att försvara generalklausulen? Kan man inte se den som en norm som överlåter kompetens till domstolarna?

Även denna möjlighet analyserades i min avhandling, särskilt eftersom den finska (av skatteflyktskommittén förkastade) klausulen sägs ha ett sådant innehåll.³⁰ Det är i så fall inte, såsom Bergström antytt,³¹ vilket bör framhållas i nyanserande avseende, att jag menar att riksdagen delegerat sin *normgivningsmakt* till domstolar att besluta om skatt i vissa angivna skatteflyktsfall, utan en kompetensnorm som syftar till att ge domstolarna kompetens att i de prövade fallen *bortse från* skattelagstiftningens innehåll. Skattemyndigheterna och domstolarna skulle med klausulen ges kompetens att tillämpa andra skattebestämmelser eller bortse från tillämpliga skattebestämmelser i fall, då en skattskyldig på ett uppseendeväckande sätt arrangerar sina transaktioner på ett sådant sätt, att han når skattefördelar jämfört med vad skattebelastningen skulle varit, om han inte varit så förslagen (ett hypotetiskt jämförbart förfarande).

Detta sätt att formulera innebörden av skatteflyktslagen ligger mycket nära, eller är t.o.m. helt överensstämmande med, alternativet att se skatteflyktslagen som en uppmaning att tillämpa skattelag analogt resp. reducerande. Det är inte så att tillämparna ges kompetens att formulera nya skattenormer (generellt sett), men de skulle *in casu* kunna avvika från de meddelade skattenormerna, med stöd av en annan meddelad norm, skatteflyktslagen. Eftersom emellertid skattemyndigheterna och domstolarna enligt regeringsformen (enligt den däri gjorda kompetensfördelningen) i det enskilda fallet skall besluta om uttagande av skatt om, och endast om, det följer av skattelag, kan inte denna kompetensfördelning förskjutas med stöd av lag. Även här kommer denna lagreglerade kompetensförskjutning i konflikt med kompetensfördelningen enligt en överordnad norm i regeringsformen.

Vill man avvika från den i regeringsformen gjorda kompetensfördelningen, måste man ändra regeringsformen (8:15 RF). Skatteflyktslagen kan således inte heller ges denna innebörd utan att bli grundlagsstridig.

³⁰ Se Tikka NSFS 1975 s. 42 ("... ge skattemyndigheten rätt att begagna en sådan tolkningsmetod eller prövningsrätt, som åtminstone enligt lagstiftarens mening inte hör till lagtillämparens normala kompetens") samt Voipio NSFS 1975 s. 53 ("... en *kompetensnorm*, som ger lagtillämparen berättigande att beskatta, om han konstaterar en rättshandling eller en annan åtgärd som är vidtagen uppenbarligen i syfte att ernå befrielse från skatt och som skulle ge en skattefördel som strider mot lagens ratio"). (kurs. här) Jfr även Tikka NSFS 1975 s. 37 och SN 1992 s. 585.

³¹ Se Bergström JT 1995-96 s. 483.

4.4 Uppenbarhetsrekvisitet

Invändningarna att det nyss omnämnda förhållandet inte är uppenbart beror sannolikt på ovana eller ovilja att acceptera analytiska argument, naturligtvis förutsatt att man accepterar föreskriftskravet (legalitetsprincipen). Det torde dessutom vara svårt att komma till slutsatsen att skatteflyktslagen strider mot grundlagen, men sedan klara av att inta den smått schizofrena ståndpunkten, att detta inte är uppenbart. Härtill kommer att varken skatteflyktskommittén eller något annat lagberedningsorgan är bundet av något uppenbarhetsrekvisit.

Det beredde inte heller Regeringsrätten något problem att i en dom i februari i år (*RÅ 1996 ref. 5*) åsidosätta en föreskrift i en förordning, såsom *uppenbart* stridande mot lagtexten (enligt 11:14 RF), trots att kammarrätten t.o.m. tolkade lagtexten på samma sätt som förordningen. Så magiskt är således inte uppenbarhetsrekvisitet, utan snarast en tillflyktsort när man inte vill fullfölja analysen.

Påståendet att skatteflyktslagen inte kan vara grundlagsstridig, eftersom riksdagen har antagit den, är som påpekats ovan endast ett underkännande av principen att grundlagen även binder riksdagen. Varför skall vi då över huvud taget ha regeln i 11:14 RF eller ens kraven på hur man ändrar grundlag (8:15 RF)? Kan riksdagen alltid besluta förändringar i grundlag genom lag, eftersom de per definitionen aldrig strider mot grundlag, är den konstitutionella rätten meningslös. Den får då endast ett värde som politiskt argument.

Viktigare är nog att frågan om grundlagsprövning avgörs av juristsamfundet och ytterst av domstolarna. Från rättsvetenskapligt håll kan vi endast argumentera, men det är domarkåren som har redskapen att tillse att grundlagen följs. Lagrådet har också på senare tid gjort flera grundlagsinvändningar mot remitterade lagförslag. Uppmaningen att svenska domstolsjurister skall delta i kampen mot skatteflykt och dylikt är endast generande och borde tillbakavisas med kraft. Det är enligt min mening dags att svenska domstolsjurister i Montesquieus anda återerövrar titeln "tredje statsmakten" från pressen och visar att de är mäktiga att vara opartiska även i förhållande till de andra statsmakterna.

5 Slutord

Det dunkelt sagda, är det dunkelt tänkta, menade redan Tegnér. Skatteflyktslagen är dunkel och det visar t.o.m. skatteflyktskommitténs undersökning av hur tillämparna uppfattar lagen. I stället för att fråga sig om metoden med en generalklausul är riktig fortsätter man att framhärda i att producera förslag till generalklausuler, nu den sjätte i ordningen. Det blir inte bättre, men skam den som ger sig. Felet ligger i problemformuleringen, t.o.m. i begreppet skatteflykt, och sedan blir åtgärderna för att komma till rätta med problemet lika felaktiga.

Som jag framhållit ett flertal gånger är problemet med (de lagliga) möjligheterna till moraliskt uppseendeväckande skatteanpassade förfaranden allvarligt. Det undergräver tilltron till rättvisan i skattesystemet och borde därför tas på större allvar än att söka svaret i intellektuellt ohållbara generalklausuler (eller andra "trollformler"). Det räcker inte heller med att i allmänhet hänvisa till att generalklausuler förekommer runt om i världen, eftersom de inbördes är så olika. Var och en av dem har sin egen historia och även skatteflyktskommittén avvisar en svensk implementering av t.ex. missbruksdoktrinen. Den intressantaste utvecklingen sker dessutom enligt min mening i de länder där man avstått från förenklande klausuler eller doktriner.

Den s.k. "kampen mot skatteflykten" (eller hellre: möjligheten till skatteundvikande förfaranden) får inte ske på bekostnad av rättssystemets fördunkling. Kampen om rätten är

minst lika viktig. Jag skulle vilja upphöja skatteförvaltningens stolta målsättning "Rätt skatt på rätt sätt" även till lagstiftarnivån och framhålla behovet av en homogen och principiellt hållbar lagstiftning. Det går, men kräver arbete. Resultatet torde dock vara värt ansträngningarna. Förutsättningarna att utreda möjligheterna att formulera några mer generella principer för beskattningen är nu dessutom goda, eftersom hela inkomstskattelagstiftningen inom kort skall reformeras.

Det talas ofta om *genomsyn* eller t.o.m. *genomsynsmetoden* eller *genomsynsprincipen*, trots att ingen ännu lyckats formulera innebörden av en sådan. På vad sätt skiljer sig ordinär rättslig analys och analys av de (stundom invecklade) faktiska omständigheterna i svåra fall från den s.k. *genomsynen*? Är inte detta embryot till ännu en ny "trollformel"? "Låt oss tillämpa lite *genomsyn* på det här förfarandet", kommer man sannolikt snart att få höra. I kapitel 8 i min avhandling söker jag visa på och diskutera ett antal olika aspekter på hur en alltför formell tillämpning av lag och kvalificering av fakta vid den skatterättsliga rättstillämpningen inte alls behöver läggas civilrätten till last. Låt oss studera frågan närmare, utan att åter föra ut tänkandet i dunkla föreställningar.

Slutligen: frågan om generalklausulen är, som jag försökt visa i denna artikel, en metodfråga för skatterätten. Hittills har ingen större möda lagts ned på att ge mig eller andra som argumenterat emot klausulen en bra förklaring hur man får de föreställningar som präglar klausulens konstruktion att gå ihop. Det vore önskvärt om fler kunde delta i debatten och fördjupa analysen. Trots allt är vi alla betjänta av ordning och reda i det juridiska tänkandet.

Anders Hultqvist är docent i finansrätt vid juridiska institutionen vid Stockholms universitet.