

Skatteflyktsklausulen

Av intendenten Hans Markstedt

I en alldeles utomordentlig artikel i denna tidning "Form och verklig innebörd vid tolkning av skattelag",¹ vilken förtjänar läsas flera gånger av alla som har med skattelagstiftning och tolkning av skattelag att göra, har dåvarande kammarrättsassessorn, numera justitieombudsmannen Bertil Wennergren klargjort hur rättsläget då var och av allt att döma fortfarande är intill dess den föreslagna allmänna skatteflyktsklausulen införes. Här skall endast återges ett par avsnitt såsom bakgrund till några reflexioner med anledning av den föreslagna lagstiftningen.

"Tolkning av skattelag är ett ämne, som kan studeras ur många olika synvinklar. Man kan se det som en fråga om kompetensfördelningen mellan lagstiftare, å ena, samt domstolar och andra tillämpande myndigheter, å andra sidan. I det sammanhanget framhålls att domaren och tjänstemannen skall vara lagens tjänare och inte kvälja lag eller eljest sätta sig i lagstiftarens ställe. Men vanligen behandlas ämnet främst som en fråga om förhållandet mellan det allmänna – staten eller kommun – och den enskilde.

Då betonas för lagtolkaren att inga andra anspråk får ställas på medborgarna än sådana som har stöd i lag och som kan förutses av dem. I en stat med så grundmurade rättsliga traditioner som Sverige kan man utgå från att allmän enighet råder om vikten av att lagstiftning och lagtillämpning inte sammanblandas samt av att kravet på laga grund för de fiskala anspråken upprätthålls. Samtidigt står det emellertid klart att det inte alltid och till alla delar låter sig göra att förverkliga dessa ideal. Den praktiska nödvändigheten föranleder avsteg i större eller mindre grad från målsättningarna. Lagstiftningen utformas ibland så att domaren och tjänstemannen i viss mån får en rättsskapande uppgift och texterna ges stundom sådana formuleringar att fiskala anspråk kan grundas på dem i vitt skilda situationer med härav följande svårigheter för medborgarna att förutse kraven.

Några uttalanden av skatteflyktskommittén åskådliggör denna klyfta mellan ideal och verklighet. Kommittén framhåller som ett starkt önskemål att skattelagstiftningen liksom annan lagstiftning utformas så att dess innebörd klart och otvetydigt framgår redan av ordalagen (SOU 1963: 52 s. 100)."

"Man må betrakta de möjligheter en skattskyldig har att välja den lägsta beskattningens väg som luckor eller ej. Det lagstiftningen tillåter ger den också sitt skydd. Den skattskyldige kan därför tryggt arrangera sina affärer enligt de olika alternativ som står öppna enligt lagen. Anses något av dessa alternativ som en inte önskvärd "lucka i lagen" kan det inte avskäras annorledes än genom lagändring. Jämför departementschefens uttalande om avverkningsrätter i samband med arvskiten i prop 1965: 129 s. 31 och 32, där det först framhålls att skattebelastningen i anledning av arvskiten på en skogsfastighet kan bli helt olika, beroende på vilken form skiftet ges, trots att innebörden av skiftet är densamma. Här efter förklaras att den bristande likformigheten i avverkningsrätts skattemässiga behandling är omotiverad och att ett lagstiftningsinriparande därför är påkallat."

¹ Skattenytt nr 9 1965 sid. 313 ff.

Genom den föreslagna nya lagstiftningen frångår man nu gällande rätt som grundas på lagens bokstav, departementschefens uttalande, skatteutskottets utlåtande och övrigt som godtagits av riksdagen och ersätter det helt eller delvis med rättens uppfattning om vad den tror vara lagens anda och mening. Visserligen kan den skattskyldige begära förhandsbesked och det allmänna bindande förklaring, men båda kan överklagas och erfarenheterna från nuvarande förhandsbeskedsinstitution är att det i vissa fall kan ta upp till ett år innan ett förhandsbeskedsärende blir slutligt avgjort. För en näringsidkare kan ett sådant dröjsmål ibland vara ödesdigert. Han kan t. ex. ha haft ett mycket gott resultat i rörelsen och vill göra vissa vinstreglerande åtgärder för vilka avdrag får åtnjutas enligt allt vad han känner till. När förhandsbeskedet slutligt avgjorts är det för sent att vidtaga någon annan vinstreglerande åtgärd, t. ex. avsättning till investeringsfond eller fond för återanskaffning av byggnad och den skattskyldige lider en betydande förlust. Det ekonomiska livet är utsatt för snabba växlingar som kräver snabba åtgärder och det ifrågasättes om värdet av den nya lagstiftningen uppväger de nackdelar för vårt näringsliv som den onekligen kommer att innebära.

När utredningen om allmän skatteflyktsklausul presenterades av generaldirektör Wahlberg i Skatterättsliga klubben uppgavs att utredarna eller i varje fall han tänkt sig att bevisskyldigheten i mål som omfattas av skatteflyktsklausulen skulle ligga hos den skattskyldige. Utredarna har föreslagit att för tillämpning av en eventuell allmän skatteflyktsklausul skall gälla tre objektiva förutsättningar, nämligen:

1. Den skattskyldige skall ha ingått avtal eller företagit annan rättshandling, som ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken han direkt eller indirekt medverkat, bereder honom förmån i skattehänseende.
2. Skatteförmånen skall utgöra den skattskyldiges huvudsakliga fördel av rättshandlingen.
3. Denna förmån skall stå i strid med lagstiftningens anda och mening.

Det är för mycket begärt att de skattskyldiga i gemen skall veta vad som är lagens anda och mening eller ens vad som skall förstås som huvudsaklig fördel av en rättshandling. Det är inte heller säkert att en viss effekt i skattehänseende, t. ex. uppskjutande av beskattning av viss inkomst från ett år till påföljande år av den skattskyldige uppfattas som någon speciell fördel som han ej skulle vara berättigad till. I rimlighetens namn bör, om lagstiftningen skall komma till stånd, bevisbördan i fråga om de objektiva rekvisiten läggas på det allmännas representant.

Vad det subjektiva rekvisitet beträffar är det självklart att det ankommer på den skattskyldige att göra sannolikt att rättshandlingen tillkommit och fått sitt innehåll huvudsakligen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller eljest i annat ekonomiskt syfte än att erhålla förmån vid beskattningen.

Enligt utredarna har taxeringsnämnden att anmäla till skattechefen, om den anser att skatteflyktsklausulen bör tillämpas och det ankommer på denne att pröva om han skall väcka talan i saken hos skatterätten. På grund av de stora tolkningssvårigheter som prövningen innebär bör denna uppgift ej få delegeras till underordnad personal.

Även om det med hänsyn till kravet på likformig och rättvis taxering är betänkligt att vissa skattskyldiga kan utnyttja luckor i lagstiftningen för att bereda sig icke avsedda fördelar i beskattningshänseende, ifrågasättes om det inte ur rättssäkerhetssynpunkt skulle vara bättre att lagstiftningen om allmän skatteflyktsklausul inte kom till stånd. Man bör kunna nöja sig med att låta riksskatteverket utfärda bindande förklaringar – med rätt givetvis för sammanslutning av medlemmar som beröres av förklaringen att besvara sig hos regeringsrätten. Med den utbyggnad som taxeringsorganisationen och riksskatteverkets kontrollorgan fått borde försök till skatteflykt snabbt kunna uppsåras och lämpliga åtgärder vidtagas. Visserligen omfattar inte en bindande förklaring rättshandling som företagits före förklaringens meddelande och en och annan skattskyldig kan måhända därigenom komma i åtnjutande av en icke avsedd skattemässig fördel. Detta måste vara ett mindre ont än den rättsosäkerhet som skulle följa om den allmänna skatteflyktsklausulen infördes.