

Ett skattelagstiftningsråd

Anders Hultqvist

I Bakgrund

I diskussioner och debatter om skatteanpassning, skatteundvikande förfaranden m.m. (kringgående av skattelag) ligger fokus ofta på olika mer eller mindre intellektuellt utmanande rättstillämpningsåtgärder, såsom generella skatteflyktsklausuler eller omtolkning av faktumsidan (s.k. genomsyn), när problemet egentligen är ett normgivningsproblem. De skattskyldiga utnyttjar ”hål” i lagstiftningen för att undgå eller åtminstone minska sin skattebörda, vilket innebär att orsaken består i allt från rena lagstiftningsmisstag (vilket det dock sällan är fråga om) till heterogena regleringar för olika transaktionstyper eller att lagstiftningen inte hänger med i utvecklingen av nya sätt att organisera handeln eller tjänsteutbudet. Numera är orsaken allt oftare heterogena förhållanden mellan olika länders skattelagstiftningar (jfr arbetet inom det s.k. BEPS-projektet – Base Erosion Profit Shifting – som initierats av G 20-staterna och aktivt bedrivs av OECD).

”Det är inte möjligt för ’lagstiftaren’ (eg. lagstiftningsansvariga) att hålla jämna steg med skatteplanerarna”, sägs det ofta uppgivet för att åter förskjuta fokus till tillämpningssidan, om någon hävdar att det vore bättre att ”täta” det eller de ”hål” som finns i lagstiftningen.

Det är nog riktigt att de mest svårupptäckta bristerna eller konsekvenserna inte visar sig förrän någon eller några tänkt till och funnit ett nytt eller åtminstone annorlunda sätt att strukturera sina transaktioner så att de skattemässiga konsekvenserna blir uppenbara. Det är emellertid inte samma sak som att detta hinner bli ett allmänt eller t.o.m. statsfinansiellt problem, innan man hunnit ”täta hålet”, dvs. åtgärda problemet med hjälp av ny lagstiftning. Liksom i trafiken är ”stoppträckan” beroende av dels reaktionstiden, dels

bromssträckan. Som framgår av Pahlssons, Melbis och Saldén-Enerus artiklar om det s.k. skrivelseförfarandet, för att t.o.m. göra en förannonserad kommande lagstiftning retroaktiv, kan ”bromssträckan” vid ett akut lagstiftningsbehov göras mycket kort. Därför är det snarast reaktionstiden – tiden mellan upptäckt och då ”bromsningen” påbörjas – som är den avgörande faktorn.

Om ett potentiellt skatteundvikande förfarande börjar användas i större omfattning blir det snart allmänt känt, dvs. informationen når också Skatteverket eller Finansdepartementet. Sedan är emellertid den trånga sektorn att omgående få resurser till förfogande för att kartlägga och analysera problemet och, om det är ett problem som har sin orsak i lagstiftningen, snabbt komma på en idé till lösning, dvs. att möta bristen med ny lagstiftning.

Departementen är normalt fullt sysselsatta med det planlagda arbetet och kan inte snabbt omdisponera utredningsresurser till en nyupptäckt ”lucka i lagstiftningen”. Att tillsätta en kommitté kan ta uppemot ett halvår och är föga exekutivt. Bristande eller åtminstone inte helt genomtänkta åtgärder att möta problemet riskerar att leda till nya problem eller att den nya lagstiftningen inte träffar rätt. Det uppstår därför inte sällan en viss frustration när lagstiftningsbrister upptäcks.

Under en sådan skattekringgåendebatt 2007 väcktes därför spontant idén om en ”tättningskommission”, om man från lagstiftarhåll vill skaffa sig praktiska förutsättningar att snabbt kunna reagera och sätta in en extraresurs för att skyndsamt få fram ett förslag till lagändringar.¹ En liknande idé framfördes bara några veckor senare i *New York Times*.²

Idén utvecklades i en artikel i *Svensk skattetidning*³ och blev sedan också föremål för ett symposium inom Skattelagstiftningsprojektet 2009.⁴ Sverige har, som sagt, mycket bra konstitutionella förutsätt-

1. Se Hultqvist, DI Debatt (2007-03-26) *Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb*.

2. Se David M. Schizer, NY Times 2007-04-17 *A Few Good Lawyers* om en ”Rapid Reaction Force”.

3. Se Svensk skattetidning 2007 s. 229 ff. *En Tättningskommission i stället för genomsyn och skatteflykt*, som också senare publicerades något modifierad i den norska tidskriften Skatteret 2008/1 s. 86 ff.

4. Skattelagstiftningsprojektets symposium 2009-05-29 (refererat, direktsänt och filmat, se www.skattelagstiftningsprojektet.se). Panelen bestod av Anders Hult-

ningar för ett tämligen väl fungerande lagstiftningsmaskineri, även när lagstiftning behöver tas fram snabbt. Vad som dock är problemet med snabbt framtagen lagstiftning är att också under kort tid kunna ansamla den kompetens som behövs eller skulle behövas för att den framtagna lagstiftningen också ska bli bra eller åtminstone så bra som möjligt.

Diskussionen under symposiet fördes i en allmänt positiv och kreativ anda. Förutom att namnet modifierades till en särskild skattekommission (skattedelegation) fördes också diskussioner om lämplig sammansättning, arbetsformer m.m. Meningen var att det skulle vara en resurs som kan inkallas vid behov, ha bred kompetens och ha goda kontaktytor i samhället, så att underhandskontakter med olika samhällssektorer enkelt skulle kunna tas. Utredningsenheten skulle också vara stödd av ett sekretariat. Tanken om hur ett sådant organ skulle kunna se ut började ta form och redovisas nedan.

Under projektets gång har emellertid ytterligare behov aktualiserats och i flera av artiklarna berörs frågan om en ökad utredningsresurs som snabbt kan komma igång. Det är såsom Melbi och Saldén-Enérus visar inte bara stoppskrivsefallen, utan även i andra fall som bristande beredning ger upphov till dålig lagstiftning. Några av dessa fall har också behandlats i min artikel om beredning av skattelag.⁵ Ibland uppkommer politisk brådska att få en lagändring på plats, men problemet har ofta varit känt långt tidigare och hade kunnat leda till diskussioner och blivit utrett på ett mycket tidigare stadium.

Andra behov är att noga följa utvecklingen i rättspraxis (i synnerhet Skatterättsnämndens och Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden) när det gäller konsekvenser av den svenska lagstiftningen (jfr Melbis och Saldén-Enérus' synpunkter), men också konsekvenserna av utvecklingen inom EU-rätten (jfr von Bahrs och Henkows artiklar). Det uppkommer då och då också mindre lagstiftningsbehov för frågor som aldrig anses tillräckligt stora för en särskild utredning (se Melz artikel om utredningsarbetet).

qvist, Peter Melz, Gustaf Lindencrona, Sven-Olof Lodin, Robert Pålsson, Vilhelm Andersson, Peter Wahlgren, Stig von Bahr, Nils Karlsson och Richard Hellenius. Som material till symposiet fanns, förutom ovan nämnda artiklar, en promemoria, som också finns tillgänglig via projektets webbplats.

5. För en mer omfattande redogörelse för tre sådana bristande beredningar; se Hultqvist, Om beredningsprocessen för skattelag, Svenskt näringslivs publikation 2014.

Lika viktigt som det är att snabbt komma till skott och få en idé till åtgärd, kanske även kompletterad med en stoppskrivelse, och slutligen en lagstiftning på plats, är att följa upp den. Snabb beredning ska vara ett undantag, reserverad endast för de fall då det verkligen är nödvändigt eller åtminstone mycket rimligt. Då bör det också vara krav på kontinuerlig uppföljning för att kunna justera eventuellt uppmärksammade felaktigheter eller problem. Wahlgren påpekar att utvärdering av lagstiftning är ännu ett relativt eftersatt område. Även annan lagstiftning kan alltså behöva följas upp, inte bara när det gäller kostsamma ”hål” och brådskande ”brandkårsutryckningar”, utan, som Saldén-Enéus nämner, bör det också finnas resurser för ett kontinuerligt arbete med systemvård.

2 Problemet

De svenska departementen är små internationellt sett och utredningsbehovet tillgodoses genom det s.k. kommittéväsendet. Interna utredningar inom Finansdepartementet är också möjliga i begränsad omfattning och i viss mån har även Skatteverket bistått med utredningsresurser (se vidare min artikel om beredning av skattelag). Det sitter emellertid inte en massa tjänstemän och väntar på att något ska hända, varför ett akut lagstiftningsbehov alltid fordrar omprioriteringar och risken är att det uppstår brister i alla ändrar när akuta behov aktualiseras. Resursbrist är ett ord som då ofta hörs.

Vägen med att tillsätta en kommitté eller särskild utredare är då ofta alltför långsam, med regeringsbeslut, utformning av direktiv, anställning och tillsättning av sekreterare och sekretariat m.m., särskilt om det är fråga om ett lagstiftningsbehov som helst inte bör annonseras offentligt innan åtminstone en s.k. riksdagsskrivelse hunnit utformas, dvs. att lagstiftningen bör få retroaktiv verkan från och med dagen efter att lagstiftningsbehovet har offentliggjorts genom en skrivelse till riksdagen att en sådan lagstiftning är att vänta (se vidare Pahlsson artikel).

En nackdel med en intern snabb beredning är att den ofta sker i ledluset av ett fiskalt behov med begränsad insikt i de effekter den må ha ifrån andra perspektiv (jfr Saldén-Enéus artikel). Vidare är erfarenheter från det praktiska tillämparperspektivet – dessutom olika tillämparperspektiv såsom skattetjänsteman, advokater,

skatterådgivare och domare – av stor nytta när olika åtgärder och förslag ska prövas. Det som verkar bra från ett perspektiv kan visa sig var dåligt från ett annat osv. Remissförfarandet sker då ofta mycket snabbt och remissinstanserna kan inte åläggas ansvaret för att komplettera en bristande utredning, vilket blir påtagligt när remisstiderna är korta. De bevakar sina särskilda intressen och vid snabba förlopp det som är mest uppenbart.

Likaså är problemet ofta fortsatt akut när lagstiftningen väl är genomförd i det avseendet att den måste följas upp och utvärderas relativt omgående. Det kan också vara så att t.ex. en snabbt vald s.k. stopplagstiftning på sikt bör ersättas med en bättre generell reglering. Det sägs ofta under riksdagsbehandlingen att riksdagen förutsätter att snabbt utredda lagstiftningar följs upp av regeringen, men i allmänhet har de en tendens att få fortskrida under lång tid innan det aktuella området på nytt ses över. Det är emellertid ofta redan under det första året efter lagstiftningens införande som effekterna visar sig, kritiken framförs och alternativa idéer bollas i debatten, varför en resurs att ta tillvara hela denna efterdebatt ofta skulle kunna ge tjänliga uppslag på en mer permanent och välavvägd lösning. Enligt Wahlgren borde lagstiftning *alltid* följas upp och utvärderas (krav på s.k. regulatory impact assessment som nu växer sig allt starkare inom EU och annorstädes).

Detta för oss också över till en allmän uppgift, som inte bara avser skattekringgående och akuta lagstiftningsåtgärder ("lappa och laga hål"), utan ett mer allmänt kontinuerligt arbete med lagstiftningen på ett visst område (här skattelagstiftningen). Det som Dag Victor kallat *långsiktig rättsvård*⁶ och Saldén-Enérus *systemvård* blev också accentuerat på Skattelagstiftningsprojektets symposium, nämligen att vid behov också se över delar av regelsystemet som upplevs som krångligt, svårtillämpat eller har liknande praktiska defekter. Denna, mer långsiktiga, verksamhet sker alltför sällan, utan aktualiseras normalt bara när ett lagstiftningsarbete för att ändra och reformera skattelagstiftningen står för dörren, men har skett t.ex. vid införandet av nya inkomstskattelagen. Inget hindrar emellertid att ett sådant arbete sker oftare, särskilt när man ser att rättsfallen och förhandsbeskeden hopar sig kring en eller flera angränsande bestämmelser.

6. Se Dag Victor SvJT 2009 s. 292.

Det är sålunda numera inte heller bara de svenska skattereglernas inhemska tillämpning som behöver följas upp, utan i stor utsträckning också EU-rättens konsekvenser för beskattningen. På mervärdesskatteområdet är det som tydligast, eftersom den skatteformen följer av ett EU-direktiv (se Henkow). Men även för inkomstbeskattningen och andra skatteformer får EU-rätten konsekvenser, och för att Sverige som stat och alla aktörer i Sverige inte ska hamna på efterkälken är det viktigt att det finns en beredskap att följa upp konsekvenserna och kanske t.o.m. ta egna initiativ till harmonisering (se vidare von Bahr som påtalar att lagstiftningsansvariga måste ha rutiner för fortlöpande bevakning av avgöranden med EU-anknytning från EU-domstolen och HFD men även från lägre instanser). Det är inte bara en skyldighet, utan också ett proaktivt sätt att se till att lagstiftningen fungerar väl för det svenska näringslivet och andra svenska intressen.

3 Lösningen

I kringgåendefallen skulle svagheterna med snabb beredning kanske inte botas, men åtminstone mildras, om det fanns en utredningsenhet (man må sedan kalla den kommission, delegation, råd eller något annat), som i förväg är sammansatt med personer som har god erfarenhet av denna typ av förfaranden och av skattelagstiftningen. Om den dessutom kan inkallas snabbt, när behov uppstår, löser man också igångsättningsproblemen. En ytterligare fördel är också att den skulle kunna stå för en viss kunskapsuppbyggnad och kontinuerlig dialog, vilket medför att ledamöterna efter ett tag både har en upparbetad relation till varandra och en viss gemensam kunskapsbas.

Nackdelen med under längre tider verkande ”lagberedningar”, som kan verka konserverande, kan motverkas med att rådet har just denna avgränsade uppgift och att andra utredningar tillsätts som i dag för det normala utredningsarbetet. Leder en upptäckt av en brist i lagstiftningen till att ett större utredningsarbete skulle behövas – t.ex. att reformera hela mervärdesskattelagen (jfr Henkow) – kan rådet t.o.m. bidra med ett underlag till direktiven och överlämna sitt material som en förstudie eller liknande. Rådet skulle s.a.s. bli en slags mellanform mellan traditionella kommittéer och departementsinternt arbete, snarast en förlängd arm till Finansdepartementets

förfogande. Det skulle inte minst märkas avseende frågor som aldrig anses tillräckligt stora för en särskild utredning, som Melz påtalat.

Vidare kan det behövas en viss kontinuerlig förändring av sammansättningen med om- och nyförordnanden som dock bör ske vid olika tidpunkter för olika ledamöter för att ändå främja kontinuiteten.

Denna utredningsenhet skulle således också kunna finnas till hands periodvis för att sköta uppföljning, översyn och regelvård/systemvård, dvs. följa upp tillämpningen i de delar där ny lagstiftning tagits i bruk, särskilt när det är sådan lagstiftning som beretts skyndsamt, och komma med förslag till regelförbättringar. Uppföljning av svensk rättspraxis, EU-rättspraxis och ny EU-”lagstiftning” och dess konsekvenser skulle bidra till att Finansdepartementet fick tillgång till sakkunnig information från ett organ som skulle kunna ha ”örat mot rälsen” och upptäcka och ta itu med problemen i tid.

4 Sammansättningen

Vid den diskussion som fördes på Skattelagstiftningsprojektets symposium var enigheten stor om behovet av kompetens från flera håll, gärna erfarna seniorer som inte längre sitter mitt i den exekutiva verksamheten utan som har sett en del genom åren och som kan stå över olika särintressen, men ändå beakta dem.

När det gäller sammansättningen är således en bred och erfaren samling experter eftersträvansvärd. Det bör vara en grupp med stark kompetens, för att inte säga spjutspetskompetens. Som nämnts ovan restes en liknande idé av den amerikanske skatteprofessorn David M. Schizer vid Columbia LawSchool bara en månad efter att jag först publicerade idén i *Dagens Industri* (och vi har inte haft någon kontakt med varandra, bör tilläggas, så idén ”låg väl i luften”). För amerikansk del föreslog han bl.a. att statsförvaltningen engagerar ett antal skattejurister med spetskompetens för att se till dels att lagstiftningsförslagen testas ordentligt från skatteundvikandesynpunkt, dels att en ”rapid reaction force” inrättas. Han pekade på det viktiga i att en sådan grupp måste ha marknadsmässiga toplöner och rekryteras bland advokater, skatterådgivare och akademiker. Jag skulle till denna uppräknning vilja lägga seniordomare och lagskrivningserfarna.

Det där med marknadsmässiga toplöner är alltid svårt att diskutera i Sverige, men hur man än bär sig åt är trots allt idén med

spjutspetskompetens viktig, inte minst när det gäller hur ”skatteplanerarindustrin” fungerar, men även när det gäller hur man framgångsrikt lagstiftat bort liknande problem tidigare och hur en sådan lagstiftning sedan tillämpats av domstolarna.

Låt oss t.ex. tänka oss två f.d. domare, två f.d. advokater och skattekonsulter, två departementsvana lagskrivare och två akademiker, alla väl kända specialister på skatteområdet. En kvalificerad civilrättsare kan också vara en fördel, eftersom många tillämpningsproblem beror på hur transaktionerna bedöms i civilrättsligt hänseende och civilrätt inte alltid hör till skattespecialisternas främsta kompetensområde. Det skulle bli en grupp om nio personer.

Det är inget självändamål att flera av yrkeskategorierna ovan skulle vara ”före detta” verksamma inom sitt område, men de måste vara frikopplade från sina respektive tidigare egenintressen (”inte själva ha fingrarna i syltburken”), vilket i Sverige normalt betyder att man har gått i pension. Alternativet är ju att ersättningen är så stor (vilket var den amerikanske professorns förslag) att personerna i fråga kan välja en karriär hos rådet i stället. Samtidigt är det ju viktigt att erfarenheten är någorlunda aktuell, i vart fall hos några av ledamöterna. När det gäller de lagstiftarvana ledamöterna möter dock inget hinder, utan tvärtom är det nog en fördel, om de fortfarande är verksamma inom Finansdepartementet (eventuellt någon också inom Justitiedepartementet), både i kompetenshänseende och i styrnings- och återrapporteringshänseende, dvs. att utredningsenheten arbetar i samklang med regeringens uppdrag.

Om gruppen ska besluta kollegialt eller genom en exekutiv, styrande utredare har kanske mindre betydelse, men någon form av kollegialt beslut med ledamöter från olika håll kan vara att föredra om man vill försäkra sig om att arbetet bedrivs på ett sätt som gagnar balanserade lösningar. Nackdelen med att enheten inte blir lika beslutsfärdig om besluten ska vara kollegiala löses genom majoritetsbeslut, på samma sätt som i kommittéer, domstolar eller Skatterättsnämnden, med möjligheten till reservation. Det senare kan särskilt diskuteras, då det i vissa sammanhang, särskilt när det är fråga om svåra avvägningar i samband med vad som kallas ”skatteupplägg” kan finnas anledning att både framträda enigt och inte heller uttryckligen visa på vilka nackdelarna med ett visst beslut är, utan då likt EU-domstolen bara uppträda med en ”gemensam röst”.

5 Organisation

Om man vill organisera ett statligt organ med de uppgifter som skisserats ovan ligger det nära till hands att tillsätta en kommitté, dvs. organisera utredningsenheten enligt kommittéförordningen (1998:1474). En sådan kan verka under lång tid, styras och följas upp av regeringen med direktiv, ev. tilläggsdirektiv, budget etc. Exempel på ett sådant organ är Reglerådet (dir 2008:57). Vi kan kalla utredningsenheten *Skattelagstiftningsrådet*.

Rådet blir då förvaltningsrättsligt en egen myndighet, fast med begränsad tillämpning av förvaltningslagen, och styrs och avrapporterar till Finansdepartementet dels underhand, dels med de förslag den producerar, vilka sedan remissbehandlas. (Inget hindrar ens i denna organisationsform att kommittén är behjälplig med upprättande av förslag till s.k. stoppskrivelser, direktiv till andra kommittéer m.m.)

Ett annat alternativ är att gruppen knyts direkt till Finansdepartementet genom olika förordnanden, uppdrag m.m. (en flexibel lösning). Såsom utredningar om utredningsväsendet tidigare påpekats måste inte utredningsarbete bara bedrivas i den ena eller andra formen, utan rader av mellanformer står till buds (se min artikel om beredning av skattelag). Det praktiskt väsentliga är nog bara att, oavsett formen, organisationen är genomtänkt, så att alla praktiska bestyr med besluts- och rapporteringsformer, sekretess, löner och ersättningar m.m. fungerar smidigt och att det finns en budget som skapar förutsättningar för arbetet. Även om sekretess kan vara viktigt medan arbetet pågår är det emellertid lika viktigt att förslagen och arbetet är transparenta när det väl är genomfört, för utvärderingar, kontroll, insyn etc.

Om det inte finns något intresse från statsmakterna att inrätta detta råd, kan det alternativt vara något att överväga för organisationerna och näringslivet, likt inrättandet av det tidigare Redovisningsrådet. Som sådant kan det, med rätt organisation, ändå arbeta opartiskt och förse Finansdepartementet och den offentliga debatten med uppmärksammade problem och förslag till lösningar, även om arbetet då inte riktigt får samma karaktär och rådet inte heller kan arbeta lika nära Finansdepartementet och Skatteverket, som om det organiseras som en kommitté eller utgör en del av Finansdepartementet.

6 Arbetsformer och uppgifter

I utredningar är sekreterarfunktionen en väsentlig, men också trång sektor. När det ska arbetas snabbt är det därför viktigt att flera personer kan arbeta sida vid sida samtidigt. En förutsättning för ett kvalitetsmässigt bra och tidsmässigt brådslande arbete är därför ett väl fungerande sekretariat (kansli), som kan arbeta snabbt och effektivt under gruppens ledning, och ta fram fakta och presentera ett bra utredningsunderlag.

Inrättar man ett skattelagstiftningsråd i kommittéform, som von Bahr förordar, som verkar under längre tid, skulle även sekreterarrollen bli mer permanent eller så kunde åtminstone sekretariatet bibehålla en viss kontinuitet (jfr Melz påpekande i sin artikel om skatteutredningars arbetsätt, att det vore bra om fler sekreterare inte bara var ”engångsartiklar”, utan kunde arbeta mer kontinuerligt).

Experter och sakkunniga kan förordnas efter behov (fordrar dock normalt beslut av ansvarigt statsråd). Skillnaderna är inte så stora i praktiken (beror snarare på hur man arbetar; se Melz artikel), men experter har inte samma självklara rätt att närvara, läsa och i övrigt delta, så arbetsformen kan göras tämligen flexibel med experter i olika frågor. Experter kan även anställas på hel- eller deltid (själv arbetade jag som expert i Rättssäkerhetskommittén en tid). Experter eller t.o.m. konsulter kan också hyras in för särskilda behov (Regeringskansliet har också möjlighet att delegera till ordföranden att besluta om ersättning).

Hur skulle det kunna fungera i övrigt? Här skissas fritt från de synpunkter jag hört för att i vart fall måla en bild hur det skulle kunna te sig.

Sekretariatsfunktionen och en ordförande skulle hela tiden kunna finnas till hands för att dels vara på plats (nåbara), dels samla in uppgifter om eventuella misshälligheter från framför allt Skatteverket, men även följa medier och i övrigt ”ha öronen mot rälsen”, dvs. stor kontaktyta mot det praktiska rättslivet (domstolar, skattekonsulter, advokater, företag och företagsorganisationer). Resten av ledamöterna skulle kunna ha en deltids- och stand by-funktion, om man nu inte väljer att heltidsförordna en större grupp. Vid behov sammankallas gruppen för diskussion och analys av läget, om något bör göras och i så fall vad. När det finns reella och allvarliga problem blir det naturligen mycket arbete, medan det annars kanske bara behövs

ett möte i månaden eller varannan månad, för att hålla varandra uppdaterade och informerade om vad som pågår och är på gång.

En organisation likt Skatterättsnämnden och Regelrådet, med inriktning på att förbättra skattelagstiftningen, skulle således vara ett proaktivt sätt att komma till rätta med bristfällig lagstiftning.

Akuta situationer

När rådet får in uppgifter, som kan vara tillräckligt allvarliga för att behövas åtgärdas genom ny lagstiftning, träffas gruppen, analyserar läget, diskuterar olika lösningar och informerar Finansdepartementet (genom departementets ledamöter och ordföranden). Om det behövs övervägs att upprätta förslag till en skrivelse, som sedan finansministern och regeringen kan överväga att lämna till riksdagen, annars och i övrigt, om det är en ändring av lagstiftningen som erfordras, påbörjas arbetet med att ta fram ett förslag till lagstiftningsändringar.

Förslaget eller förslagen diskuteras och förankras genom ledamöternas informella kanaler om det är bråttom och sekretessen så påfordrar, annars kan t.o.m. öppna seminarier anordnas för att diskutera och förankra förslagen i en större krets. När förslaget sedan är klart kan det avlämnas till Finansdepartementet och remissbehandlas och beredas på vanligt sätt.

Om rådet bedömer att det inte är ett lagstiftningsproblem utan att befintlig lagstiftning löser problemet, kan man också tillhandahålla en kvalificerad rättslig bedömning till Skatteverket, som, om det delar bedömningen, kan komplettera sin egen utredning med ytterligare material. Den enda faran jag ser med detta är att rådets bedömning skulle kunna ges en alltför stor auktoritet, eftersom det i normalfallet blir en mycket sakkunnig bedömning, vilken dock bör – om den blir känd – kunna bli föremål för debatt och process.

Uppföljning

Det sägs ofta i samband med skyndsamt beredning av lagstiftning att regeringen omgående ska eller bör följa upp vad lagstiftningen får för konsekvenser när den väl trätt i kraft. Sällan eller aldrig ser man emellertid några rapporter om sådan uppföljning, utan, om det sker, så sker det i det tysta. Detta vore emellertid en angelägen uppgift som skulle kunna tillkomma rådet, dvs. att följa upp och också rapportera sina

iakttagelser om den nya lagstiftningens konsekvenser och, i förekommande fall, föreslå ytterligare justeringar om det finns skäl till det.

I Sverige ändrar vi gärna i den befintliga lagstiftningen, vid behov med a, b, c-kapitel eller paragrafer. Vi har emellertid också haft sär-lagstiftning som inte omedelbart förts in som lagändringar i den befintliga lagstiftningen, utan temporärt fått utgöra en egen lag. I vissa fall är det nog så, på grund av att man inte hinner utreda en fråga ordentligt, att vissa ”tättningsbestämmelser” också får en provisorisk karaktär, och då kan man t.o.m. tänka sig att ha en särskild lag – t.ex. lagen mot skatteundvikande förfaranden – där sådana bestämmelser förs in, till dess att man hunnit vinna ytterligare erfarenheter och utreda detaljerna på djupet.

Både sådana regler och andra lagändringar som ansamlats över tid, kan behöva harmoniseras med lagstiftningen i övrigt. Tillsammans med erfarenheterna från tillämpningen, där språkliga eller systematiska problem kan ha visat sig, kan det finnas anledning att från tid till annan bearbeta ett visst kapitel eller vissa bestämmelser för att både göra dem enklare att begripa och med större träffsäkerhet kunna tillämpas i fortsättningen. Detta arbete liknar det som Skattelagskommittén ställdes inför när hela inkomstskattelagstiftningen skrevs om, vilket naturligtvis inte kan ske alltför ofta. Men i mer begränsad omfattning skulle det mycket väl kunna ske då och då, som en del i det som ovan kallats *rätts- eller systemvård*, t.ex. att se över reglerna för inkomst av tjänst eller liknande, likt det Melz kallar ”restatements” i avslutningen av sin artikel om lagstiftningstekniken.

Bevakning

Uppgiften att följa rättsutvecklingen och att i tid se vad som är på gång är något som har betonats alltmer från praktiskt verksamma juristers håll. Det blev också särskilt accentuerat under projektets symposium och under slutarbetet med denna antologi. De akuta situationerna kommer sällan som ”en blixtn från klar himmel” utan har många gånger en lång historia innan de blev akuta. Rän-teavdragsbegränsningen, 3:12-regelverkets effekter och skatteplanering via kapitalförsäkringar är bara några sådana exempel.

Inte sällan är det så att praktiskt verksamma konsulter och advokater och företagen hör av sig antingen till Skatteverket (dialogförfarandet) eller till Skatterättsnämnden (ansökan om förhandsbesked)

i sådana frågor där de upplever svårigheter med skattelagstiftningen eller skatterättspraxis. Ur detta material kan man således sälla ut sådant som har sin grund i bristfällig lagstiftning. Vidare är det ju så att Högsta förvaltningsdomstolens domar också har en förhistoria, antingen via förvaltningsrätterna och kammarrätterna eller från Skatterättsnämnden, varvid det funnits möjlighet att se att en viss omtvistad fråga varit under uppsegling långt innan HFD hunnit avgöra den.

Skatteverkets rättsavdelning blir i normalfallet också tidigt underrettad, inte bara via dialogförfarandet, utan också om sådant som uppdagas vid skatterevisioner, deklarationskontroll, frågor från allmänheten m.m. Med en väl upparbetad kanal till rådets kansli skulle de frågor som verket upplever som oklara regelfrågor – och kanske t.o.m. med förslag till förbättringar – då kunna vidarebefordras till rådets kansli.

Oskar Henkow och Stig von Bahr har i sina artiklar visat på några fall där den svenska skatterätten behöver anpassas bättre till EU-rätten och hur en eftersläpning i en sådan anpassning både vållar osäkerhet och kostnader för såväl enskilda och näringslivet, som för Skatteverket och domstolar. Det är, anför von Bahr, en viktig faktor att behovet av anpassningen uppmärksammas tidigt. Det behövs rutiner för fortlöpande bevakning av avgöranden från EU-domstolen, HFD och även lägre domstolar, liksom även Skatteverkets ställningstaganden och synpunkter i doktrinen.

Ett skattelagstiftningsråd skulle således även kunna inrymma experter som kontinuerligt följer svensk skatterätts förhållande till EU-rätten, dels genom egen uppföljning, dels naturligtvis som mottagare av tips från andra håll. Genom att kontinuerligt följa utvecklingen byggs också en särskild EU-skatterättslig kompetens upp, varvid det också blir enklare att i tid göra de anpassningar som behövs samt förklara och bortföra vissa farhågor som kan föreligga i EU-rättsligt hänseende.

Provbesiktning

Liksom Schitzer föreslog, kan det också för svensk del vara både ett bra stöd för andra utredningar och viktigt för Finansdepartementet vid beredningen av andra förslag, att ha en mycket kompetent grupp som prövar lagförslagen utifrån ett kringgåendeperspektiv (ett slags

”provsbesiktning” eller ”vindtunnelprov” i skatteanpassningshänseende). Även förslagens förhållande till skattelagstiftningen i övrigt och, inte minst, EU-rätten, ska enligt de gängse direktiven normalt beaktas av varje kommitté. Men en möjlighet för kommittéerna att på ett tidigt stadium kunna ”bolla förslagen” med en särskilt skatterättskunnig grupp, skulle sannolikt avsevärt förbättra möjligheterna att i tid upptäcka eventuella brister i förslagen eller t.o.m. ändra inriktningen på lagstiftningsarbetet.

Rådet skulle sannolikt både utifrån egen erfarenhet och kompetens och genom ett bra kontaktnät i möjligaste mån kunna fånga upp och synliggöra sådana problem även i föreslagen lagstiftning, med resultatet att bristerna kan rättas till redan innan lagen trätt i kraft, och i förekommande fall redan på utredningsstadiet. På detta sätt skulle rådet då även kunna fungera som stöd till andra utredningar och biträda dem i sitt utredningsarbete. Rådet skulle, med sin särskilda funktion och kontinuerligt uppbyggda kompetens på skattelagstiftningsområdet, kunna fylla den kvalitetssäkringsfunktion som borde sättas in redan under utredningsstadiet.⁷

7 Konsekvenser

Fördelarna är uppenbara. I de akuta situationerna kommer arbetet igång med en gång med en arbetsstyrka som redan finns på plats. Kompetens och kommunikationskanaler är då redan trimmade och klara. Eventuell förstärkning i form av experter eller sakkunniga kan snabbt förordnas och biträda om det redan finns en budget och en delegerad beslutsordning. För att travestera den amerikanske professorn finns då en ”Rapid Reaction Force” tillgänglig för Finansdepartement, regeringen och riksdagen. Och kanske viktigast av allt, problemet åtgärdas där det hör hemma – i lagstiftningen – inte genom att ställa förhoppningen till att domstolarna ska försöka bända in problemet under vaga eller intetsägande skatteflyktsdoktriner.

Ett problem man inte undkommer är att en eller annan då kan ha ”lyckats” hinna igenom maskorna i nätet innan problemet åtgärdats.

7. Se vidare Peter Wahlgren SvJT 2009 s. 322 ff.

Så är det ju i dag också, för i många fall tillämpas inte skatteflyktslagen och ny lagstiftning fördröjs då av de ställda förhoppningarna.⁸

Hade detta varit ett förslag i en offentlig utredning skulle jag blivit tvungen att göra en ekonomisk konsekvensanalys. Det behövs inte här, men det torde inte vara oförsiktigt att påstå att kostnaderna för denna utredningsenhet rimligen blir små i jämförelse med de skattevinster och effektivitetsvinster den skulle kunna åstadkomma, genom att undvika det oräkneliga antal skatteutredningar och skatteprocesser som förts i fråga om transaktioner relaterade till brister i lagstiftningen, som, om de hade åtgärdats tidigt, hade besparat både det allmänna och enskilda miljoner eller t.o.m. miljarder kronor.

När frågan har diskuterats med erfarna domare och konsulter har den väckt stort intresse, även intresse för att delta i arbetet i ett sådant råd, som således skulle kunna verka proaktivt med en kontinuerlig förbättring av skattelagstiftningen som huvuduppgift. Så det är nog inga svårigheter att få ihop ett mycket kompetent råd av denna typ, bara de politiskt ansvariga tar tag i idén.

8. Jfr bakgrunden till ränteavdragsbegränsningslagstiftningen: RÅ 2007 ref. 84–85, prop. 2008/09:65 s. 30 ff., prop. 2012/13:1 s. 214 f. och 229 f. och Lagrådet i prop. 2012/13:1, bilaga 6 s. 18. Frågan är ännu inte löst med en bra lagstiftning, men kanske blir det 2016 om Företagsskattekommitténs förslag antas (SOU 2014:40).