

Anders Hultqvist  
En god skattelagstiftning



I en antologi med anledning av Näringslivets Skattedelegations 100-årsjubileum blir det naturligt att uppmärksamma delegationens roll och betydelse i lagstiftningsprocessen och opinionsbildningen. I Sverige, liksom i många andra demokratiska stater, är det riksdagen som beslutar om skattelagstiftningen, varefter beskattningen är en rättslig verksamhet: skatt ska tas ut enligt lag, varken mer eller mindre. Även om ansvaret att lagstifta i första hand ankommer på riksdagen är det en mångfacetterad process som leder fram till ett lagstiftningsförslag, varvid bland annat opinionsbildande organ och remissinstanser har en viktig roll.

Mycket av den skatterättsliga forskningen inriktas på tolkning och tillämpning av den lagstiftning som gäller (*de lege lata*) och vad olika tolknings- och tillämpningsproblem i den befintliga lagstiftningen får för rättsliga effekter. Endast en liten del av forskningen, om ens någon, ägnas åt hur skattelagstiftningen *borde* utformas för att fungera väl. Samtidigt pågår en stor debatt om vad man ska göra åt möjligheterna att undvika skatt när företag och privatpersoner anpassar sitt handlande efter brister i lagstiftningen. Förutom generalklausuler och annan vag lagstiftning, som ökar möjligheterna att godtyckligt ta ut skatt genom att ”tappa igen luckor” i skattelagstiftningen, lyfts ansvaret också mer direkt över på företagen att undvika sådana förfaranden (som en del av företagens ”corporate social responsibility”, CSR) och på ökad skyldighet för rådgivare att informera Skatteverket om sådan skatteplanering (i skrivande stund under utredning). Avsikten är enligt direktiven också att detta ska ha en avskräckande effekt och verka hämmande på skatteplaneringen.

När moralisk argumentation och värderingar, som inte följer av lagstiftningen, smyger sig in i rättstillämpningen förskjuts normgivningsmakten från riksdagen till skattetjänstemän och domare i enskilda fall och med en moralinfluerad debatt rubbas konkurrensen mellan kritikkänsliga, seriösa företag och dem som inte bryr sig lika mycket. Uttrycket ”land ska med lag byggas” har en särskild betydelse på skatterättens område, eftersom det också handlar om vem som bestämmer när skatt ska utgå. I detta bidrag ska jag därför sätta fokus på betydelsen av en god skattelagstiftning och varför kunskap och omsorgsfullt arbete med att utforma lagstiftningen på skatterättens område väl är så viktig. Exempel och resonemang utgår från inkomstskattelagstiftningen, men har samma bärighet på andra skatteområden (dock med viss reservation för mervärdesskatten, som är EU-harmoniserad).

### Rätten att beskatta<sup>1</sup>

Skatt brukar definieras som ”tvångsbidrag från enskilda till det allmänna, utan direkt motprestation”, vilket naturligt nog ger skatt dess problematiska karaktär. De flesta inser enkelt att skatt behövs för att finansiera den offentliga verksamheten, men åsikterna om hur skattesystemet ska se ut och hur mycket skatt som ska tas ut varierar bland medborgarna. Beskattning har därför alltid varit en av politikens kärnfrågor och i Sverige också en fråga för folkligt inflytande. Stadgandet i 57 paragrafen i 1809 års regeringsform om ”Svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta” avser den ordning som går tillbaka

ända till det löfte som en nyvald konung fick avlägga (konungaeden) enligt landskapslagarna på 1100-talet, vilken sedan överfördes till Konungabalken i Magnus Erikssons landslag (1350) och Kristoffers landslag på 1400-talet. Om en konung (staten) ville ha extra skatt (urtima gård, senare benämnd bevilling) skulle detta beslutas av folkets representanter i varje landskap. På 1600- och 1700-talet flyttades beskattningskompetensen över till ständerna, samlade vid allmän riksdag. Detta framgår tydligt av 1720 års regeringsform och stadgandet med det kända uttrycket i 57 paragrafen i 1809 års regeringsform har också sitt ursprung i en reservation av adeln mot Gustav III:s Förenings- och säkerhetsakt av år 1789, när han försökte ta över mer av beskattningsmakten. Så förutom detta gustavianska försök och Gustav Vasas envælde på 1500-talet har beskattningen i Sverige alltid fordrat beslut av folkets valda representanter.

Under 1800-talet – särskilt med inkomstskattens införande 1862 – kom riksdagen också att utforma skatteföreskrifterna i detalj, vilka sedan utfärdades av regeringen ”i enlighet med riksdagens beslut”. När reglerna i 1809 års regeringsform fördes över till vår nuvarande version från 1974 var det i det närmaste en självklarhet att skatt ska beslutas av riksdagen i form av föreskrifter i lag. Därför flyttades reglerna också över till normgivningskapitlet (kapitel 8). Förutom i några få undantagsfall kan denna befogenhet inte heller delegeras till något annat statsorgan, utan föreskrifter om skatt tillhör dessutom det så kallade obligatoriska lagområdet (vilket endast får beslutas av riksdagen).

Själva beskattningen (skattebesluten) blir då också en fråga om att rätt förstå och tillämpa lagstiftningen. Något annat kan inte ge upphov till skatt eller skattskyldighet. Omvänt gäller sålunda ”ingen skatt utan lag” direkt som en följd av den svenska konstitutionen. Även denna fråga var föremål för en omfattande debatt under 1800-talet då man reagerade mot den på sina håll förekommande uppfattningen att taxeringsorganen kunde besluta om skatt som de fann lämpligt. Detta vederlades

med argumentet att 113 paragrafen i 1809 års regeringsform endast gav taxeringsmännen rätt att ta ut skatt ”å riksdagens vägnar”, alltså i enlighet med den av riksdagen beslutade skattelagstiftningen. Starka reaktioner framfördes även mot kammarrättens skönsmässiga ändringar i taxeringarna och en kampanj om att i stället inrätta en för riket gemensam Överskattenämnd uppkom. Resultatet blev att krav ställdes på omsorgsfullt utformad skattelagstiftning, till vilken både beskattningsorgan och domstolar hade att hålla sig. Efter några provisorier under 1900-talets början antogs till slut 1928 års kommunalskattelag, som med kontinuerliga ändringar kom att gälla ända fram till 2000-talet.

Numera är det således i konstitutionellt hänseende helt klart att skatt fordrar föreskrifter i lag, vilka endast kan beslutas av riksdagen. Riksdagen kan inte ens delegera denna makt till något annat organ, annat än i några få undantagsfall (tull och skatt som syftar till att reglera trafikförhållanden i kommunen). Varken regeringen, Skatteverket eller ens domstolarna har enligt grundlagen någon makt att ta ut skatt utanför reglerna i skattelagstiftningen. Omvänt finns det sålunda inte någon skyldighet att betala skatt, om det inte följer av föreskrifter i lag (”ingen skatt utan lag”). Det är också denna konstitutionella konsekvens som är det främsta stödet för *legalitetsprincipen*.

Det är därför ingen tillfällighet att så stor möda läggs vid att tolka och precisera skattelagstiftningen i den skatterättsliga forskningen, eftersom lagstiftningen sätter gränserna för när och hur skatt får tas ut. Skatteverket gör sin tolkning och så gör även de skattskyldiga med hjälp av advokater och skattekon-sulter. Vid en konflikt är det domstolarnas uppgift att bestämma vad som är en rimlig tolkning. Det kan finnas flera sätt att tolka lagstiftningen inom det rimligas gränser och ytterst är det Högsta förvaltningsdomstolen som bestämmer vad som är den mest rimliga tolkningen av en viss bestämmelse. Ingen, inte ens en domstol, får dock, oavsett skäl, gå utöver vad som kan försvaras som en rimlig tolkning av lag, eftersom beskattningen då inte legitimeras

## En god skattelagstiftning



Skatteregler är ofta komplexa och gränsen för vad som är moralisk planering kan vara svår att dra. I slutänden bör det moraliska sammanfalla med det som är beslutat av riksdagen i demokratisk ordning. Därför behövs tydlig lagstiftning.

av det enda kompetenta organets beslut, riksdagen (jämför det engelska uttrycket: "Untaxed by parliament, taxed by judges").

## Skattelagstiftningen

Med ett krav på föreskrifter i lag för att kunna ta ut skatt blir lagstiftningens kvalitet av stor betydelse. När den är tydligt utformad kan den tillämpas med större säkerhet, lika för alla.

Är den svår att tolka och förstå blir det svårt att i förväg veta skattekonsekvenserna av ett visst handlande (bristande förutsebarhet), tillämpningen blir osäker och kan upplevas diskretionär (obunden av regler), ja till och med godtycklig. Bristerna brukar man i sådana fall försöka bota med mer detaljerade rekommendationer och ställningstaganden från Skatteverkets sida och/eller en ökad flora av förhandsbesked från Skatterättsnämnden och domar från Högsta förvaltningsdomstolen. Även om sådana åtgärder i någon mån botar osäkerheten vid tillämpningen har detta den nackdelen att den normskapande verksamheten har flyttats från riksdagen till andra organ som egentligen inte har någon befogenhet eller kompetens att beskatta.

Som exempel på dålig skattelagstiftning brukar nämnas den utsträckta hemvistprincipen (reglerna om väsentlig anknytning), avdragsbegränsningen för ränta på så kallade interna lån och inte minst generalklausulen (skatteflyktslagen), där det också visat sig svårt att via rättspraxis få en tydlighet i normerna.<sup>2</sup> Vaga regler har av begripliga skäl den egenheten. Även föreskrifter som innehåller omfattande detaljreglering kan vara svåröverskådliga eller i varje fall besvärliga att få en klar bild av, särskilt om de ändå mynnar ut i vaga begrepp i slutänden. Exempel på detta är fåmansföretagslagstiftningen i inkomstskattelagens kapitel 57.<sup>3</sup>

Schablonregler och andra former av regler som begränsar svårigheten att kontrollera faktauppgifter må stundom upplevas som orättvisa (samma begränsning eller samma avdrag oavsett faktiska förhållanden), men de har den fördelen att de är

enkla att tillämpa. Exempel härpå är alla begränsningar och schablonregleringar som skett inom inkomstslaget tjänst och även avskrivningsregler för inventarier av mindre värde.

Det är naturligtvis en väsentlig skillnad mellan ytterligheterna, en bra respektive en dåligt fungerande lagstiftning, och det finns ett brett spektrum däremellan. Ingen vill nog egentligen ha en dåligt fungerande lagstiftning, mer än möjligen i fråga om vad som kallas skatteflyktslagstiftning, där målsättningen till och med angetts vara att skapa osäkerhet och oförutsebarhet. I andra fall gör man nog så gott man kan för att få så hög kvalitet hos lagstiftningen som möjligt. Traditionellt sker detta genom vårt beredningsförfarande med kommittéarbete, remissförfarande, departementsbehandling och lagrådsgranskning. Riksdagen, bestående av 349 folkvalda ledamöter, är som sagt det enda organet som får och kan besluta om bindande skattenormer, men är av naturliga skäl beroende av ett bra beslutsunderlag, vilket således är syftet med beredningsförfarandet.<sup>4</sup>

En av de främsta orsakerna till dålig skattelagstiftning är brister i beredningen, inte sällan att den tagits fram under för kort tid och att remissförfarandet samt den beredning som bör ta vid därefter skett under tidspress. Skattelagstiftningen har stor politisk betydelse och många gånger pressar politikerna fram en lagstiftning, där det finns skäl att höja ett varningens finger för att beredningskraven inte uppfyllts. Lagrådet har i några fall under senare tid också avstyrkt att lagstiftningen läggs fram till riksdagen på denna grund.<sup>5</sup>

## Beskattningen

Inkomstbeskattningen har ända sedan 1902 grundats på avgivande av en självdeklaration som sedan granskas, bedöms och läggs till grund för skattebesluten. Tillsammans med den sedan 1950-talet framväxande möjligheten att få allt fler kontrolluppgifter från arbetsgivare och finansinstitut har nog många börjat uppfatta deklarationsplikten och beskattningen som en i det närmaste automatisk procedur,

särskilt med de internetjänster som Skatteverket tillhandahåller. Det är emellertid fortfarande den skattskyldige som är ansvarig för att uppgifterna är korrekta och kraftiga sanktionsavgifter är kopplade även till rena misstag.

Även om merparten av de skattskyldiga säkerligen hämtar sin information i mer lättillgänglig och förklarande litteratur och informationsmaterial är det lagstiftningen som ska tolkas och tillämpas om det uppstår meningsskiljaktigheter mellan den enskilde och Skatteverket. Den enskilde kan varken påföras mer skatt än vad som framgår av lagstiftningen eller skönsmässigt befrias från sådan skatt. Skatteregler förbjuder eller påbjuder inte ett visst handlande, utan har karaktären att ge en skatterättslig konsekvens av olika sorters handlande. Om du får lön från din anställning ska den hänföras till inkomst av tjänst och sedan beskattas enligt dessa regler, om du säljer din privatbostad ska en eventuell vinst hänföras till kapital och beskattas som kapitalvinst om du inte får uppskov, och så vidare. Detta betyder också att om du inte gör på det sätt som dessa regler anger, så är i varje fall inte de reglerna tillämpliga och kan inte grunda skattskyldighet. Alla skatteregler bildar sedan ett nätverk av skatterättsliga konsekvenser under i varje fall särskilt angivna omständigheter, och beskattning kan bara ske om och när någon sådan skatteregel är tillämplig.

En konsekvens av detta är att om någon hjälper någon annan utan att ta betalt eller förvänta sig annan motprestation, så utgår ingen skatt, eller om någon väljer att inte sälja privatbostaden, utan låna ut den, så blir det ingen inkomst (uthyrning är dock skattepliktigt). På motsvarande sätt kan naturligtvis var och en i förväg undersöka vad olika handlingsalternativ får för skattekonsekvenser och till och med välja att inte arbeta, sälja, hyra ut eller vad det nu är för handlande eller för förhållanden som utlöser skattskyldighet.

Vid beskattningen är sällan skälet till att den skattskyldige agerat på ett visst sätt relevant, utan endast om hon eller han har förfarit på det sätt som ska läggas till grund för beskattning eller inte.<sup>6</sup> Det förekommer dock att reglerna innehåller subjektiva

rekvisit (det vill säga förutsättningar som avser den enskildes avsikt eller liknande personliga förhållanden), varvid en sådan prövning aktualiseras.<sup>7</sup> Skatteverket har härutöver ingen kompetens att beskatta på annat sätt eller hitta på egna förutsättningar för beskattningen än vad som följer enligt lagstiftningen, inte heller domstolarna. I så måtto är beskattningen således en verksamhet som ska ske enligt de av riksdagen beslutade föreskrifterna i lag, varken mer eller mindre.

### Skatteundandragande och skatteflykt

Ett ofta debatterat ämne är om enskilda undandrar sig att betala skatt och hur omfattande detta är. Terminologin på området är sällan adekvat eller preciserad, och dessutom moraliskt infekterad. Här ska dock något kortfattat nämnas om åtminstone två ofta förekommande företeelser och uttryck.

I rättsligt hänseende är det som brukar kallas *skatteundandragande* ett förfarande där den enskilde lämnar oriktiga uppgifter om sina förehavanden, ytterst således ofullständiga eller falska uppgifter. Detta är egentligen inget skatterättsligt problem, utan ett kontrollproblem. Beskattningen ska grundas på vad som verkligen skett, inte på någonting annat. Detta kan därför lämnas därhän i fortsättningen. Oriktiga uppgifter bestraffas också med kännbara skattetillägg och i vissa fall även ansvar för skattebrott.

Termen *skatteflykt* är emellertid etiketten för ett svårare ämne, eftersom det bär med sig så mycket moraliskt, politiskt bagage och egentligen mynnar ut i en motsägelse. Ända sedan införandet av en skatteflyktslag diskuterades på 1970-talet har definitionsfrågan varit i centrum:

Såsom framhållits av skatteflyktskommittén är det ogörligt att ange ett skatteflyktsbegrepp med användning enbart av objektiva kriterier. Det fordras därutöver ett subjektivt element, en ond vilja, ett uppsåt att undgå skatt som man enligt skattelagstiftningens andemening borde betala.<sup>8</sup>

Anders Hultqvist



Panama Papers, Lux Leaks och Paradise Papers är några av de exotiska benämningar som använts på offentliggörandet av enorma mängder dokument med information om bolags och privatpersoners kapitalplaceringar.



Problemet är att medan den skattskyldige lämnar korrekta uppgifter och blir beskattad enligt gällande skattelagstiftning, ska beskattningen enligt skatteflyktslagen ändå bli en annan, därför att den enskilde strävat efter att få en ”skatteförmån”. Eftersom det inte finns någon skatt utan lag är det dock svårt att förstå hur beskattning enligt lag leder till att en sådan ”skatteförmån” uppkommer. Eftersom ”förmån” rimligen relaterar till en jämförelse med någonting annat blir frågan vad detta ”andra” är.

Det fanns en sådan jämförelsenorm i skatteflyktslagens första utformning (1980), då det skulle utredas om förfarandet ledde till en förmånligare (lägre) skatt enligt en omväg jämfört med den till hands närmast föreliggande vägen att uppnå samma resultat. Det senare kunde emellertid aldrig fastställas, varför omvägsrekvisitet togs bort 1983. Därefter föreskrevs enbart att beskattning på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder, som om det senare skulle vara någonting annat än vad som följer av lagstiftningen. Sedan 1997 har uttrycket bytts ut mot lagstiftningens syfte. Lagreglerna ska objektivt sett ge uttryck för ett annat syfte än vad som följer av tolkningen av dem (*sic*). Relationen mellan vad som följer av lagstiftningen (tolkad på bästa sätt) och lagstiftningens syfte har veterligen inte kunnat klarläggas på ett intellektuellt hållbart sätt. Enligt min mening är detta inte konstigt, eftersom det rimligen inte finns något annat syfte (eller ”andemening”) än vad som framgår av lagstiftningen, tolkad på rimligaste sätt. I stället tas regleringen till stöd för avgöranden där domstolen helt enkelt tycker att skatteeffekterna enligt lagstiftningen blir otillfredsställande, för att justera resultatet till vad man anser borde vara korrekt. Därigenom fungerar skatteflyktslagen i praktiken i stället som en kompetensförskjutande norm (trots att någon sådan inte är tillåten enligt grundlagen).

Den senaste versionen av skatteflyktslagen hade inte särskilt stor betydelse under dess första decennium (1997–2007), men har kommit att spela en större roll sedan Högsta förvaltningsdomstolen gjorde klart att ”verklig innebörd” inte var någonting

annat än vad som följer av civilrätten (2004, 2008).<sup>9</sup> Det finns mycket mer att säga om utvecklingen på detta område, men här räcker det att nämna att även skatteflyktslagen spelar en viss roll när det gäller moral i skatterätten.

### Skatterätten och moralen

Förutom skatteflyktslagens betydelse har moralfrågor också kommit upp i debatten i form av avslöjanden, fokus på hur vissa företag skatteplanerar, brister i den internationella samordningen av nationella skattelagstiftningar och så vidare.

I fråga om de spektakulära ”läckorna” (Luxleaks, Panamaläckan, Paradisläckan med flera), det vill säga uppgifter från olika personer som arbetar inom finans- eller rådgivningssektorn om andra personers tillgångar, som kanske inte varit kända för myndigheterna, är det snarast åter ett kontrollproblem (jämför skatteundandraganden ovan). På detta område byggs dessutom samarbetet mellan nationella myndigheter ut i internationella avtal. Svårare är det dock att samordna nationella skattelagstiftningar, eftersom beskattning är en nationell, mycket viktig kärnverksamhet där staterna vill behålla så mycket egen handlingsfrihet som möjligt. Detta skapar möjligheter för multinationella företag och andra internationella aktörer att spela ut nationella lagstiftningar mot varandra genom gränsöverskridande transaktioner. Det OECD-ledda BEPS-projektet (2013–2015 och i vissa avseenden därefter) har dock lett fram till ett flertal samordningsåtgärder. Även EU har i samma anda harmoniserat vissa regeltyper i viss omfattning.

En företeelse som dock har starka moraliserande inslag är de åtgärder som riktar sig mot företagens eget ansvar, ofta sammanfattat med uttrycket ”corporate social responsibility” (CSR). I sin formella och strikta mening ska företagen betala den skatt som följer av varje lands lagstiftning, men för det behövs ingen CSR, utan det är redan en lagreglerad skyldighet.<sup>10</sup> Därutöver finns dock en moralisk aura som indikerar att företagen inte ska utnyttja sina

möjligheter att skatteplanera fullt ut, alltså anpassa sitt agerande så att hänsyn också tas till de alternativ som leder till lägst skatt. I fråga om vad som är moraliskt godtagbart i detta avseende laboreras med begrepp som vanlig, ordinär eller accepterad skatteplanering, i mening att det skulle vara accepterat av lagstiftaren, medan avancerad, aggressiv skatteplanering inte skulle vara det. Det är således motsvarande resonemang som i fråga om skatteflyktslagen (ovan) och en något mer raffinerad metod att lägga hämsko på skatteplaneringen.

Problemet är, som vid tillämpning av skatteflyktslagen, att ”lagstiftaren” är riksdagen, en institution, och som sådan inte kan ha någon annan avsikt än den som följer av lagstiftningen. Skulle man därutöver försöka härleda de 349 riksdagsledamöternas avsikter skulle det till att börja med möta oöverstigliga hinder i form av mätbarhet och på goda grunder nog inte leda till en gemensam eller urskiljbar avsikt, även om man lyckades beseгра dessa hinder. Hänvisningar till sådana avsikter brukar därför av rättsteoretiker (som Axel Hägerström, Vilhelm Lundstedt, Karl Olivecrona och Jan Hellner) anses utgöra skenargument för egna rimlighetsövertåganden, många gånger också färgade av den egna moralen. Den nämnda typen av distinktioner blir enligt min mening därför endast intellektuellt ohållbara påståenden som inte kan läggas till grund för någon vetenskaplig analys.

Kvar står då att det i praktiken förekommer påståenden om vad som är bra, moraliskt och godtagbart, och att detta är något som de företag som i varierande grad är känsliga för kritik (ytterst fenomenet ”naming and shaming”) på egen hand får förhålla sig till. Någon rättslig relevans har det dock inte, utom i den mån argumenten också används vid domstolarnas prövning om de ska lägga skatteflyktslagen till grund för beskattningen.

Diskussionen om moral i skatterätten är inte ointressant, men frågan är om det är särskilt klokt att föra den typen av argumentation vid tillämpningen och vad den leder till. En effekt som tidigare lyftes fram är att de som inte är särskilt känsliga för kritik

får en konkurrensfördel, medan kritikkänsliga skattskyldiga får vara mer försiktiga. Vidare slår denna typ av argument tämligen godtyckligt, eftersom artiklar och tidningsdrev inte alltid är så kunnigt underbyggda. Jag har i några tidigare artiklar visat att även företag som i praktiken har handlat precis enligt regelboken har råkat ut för massmediedrev av okunniga journalister och drabbats av den därpå följande dåliga PR som följer av ett sådant drev. Skattelagstiftningen är så komplex att skatteeffekten betraktad isolerat i ett visst fall lätt kan framstå som anmärkningsvärd utan ordentliga kunskaper i systematik och regeluppbyggnad. Den bild som framträder vid en djupare förståelse av frågan i sin helhet kan dock vara helt i sin ordning. I sådana fall kan en lättantändlig moraldebatt bli vilseledande.<sup>11</sup>

Moralfilosofer brukar säga att uppfattningen att alla bör och måste betala skatt till den gemensamma verksamheten både är vanligt förekommande och försvarbar. Problemet är emellertid att ganska snart ger moralen svag ledning vad gäller hur beskattningen ska vara utformad. Tvärtom visar den politiska debatten att det finns ett spektrum av uppfattningar som var och en för sig är moraliskt försvarbara, där det är svårt att hävda att en viss uppfattning är mer moraliskt försvarbar än någon annan.

När det gäller enskilda rättsfrågor blir det ännu svårare. Frågan om huruvida klimatkompensation borde vara avdragsgill eller inte visar detta tydligt. Många av oss kan säkerligen på goda grunder anse att ett företag som har utgifter för så kallade utsläppskrediter för att neutralisera dess bilparks koldioxidutsläpp borde få avdrag för dessa utgifter. Högsta förvaltningsdomstolen har dock inte att avgöra den frågan utifrån ett moraliskt perspektiv, utan om det är en kostnad för intäkternas förvärvande enligt inkomstskatterätten. I den omdiskuterade domen (HFD 2014 ref 62) medgav Högsta förvaltningsdomstolen inte avdrag, även om vissa av oss nog kunde kommit till en annan slutsats i denna gränsfallsfråga. Domstolen har sommaren 2018 också meddelat en dom där det klargörs att kostna-

der för klimatkompensation får dras av om denna görs i marknadsföringssyfte och således inte utgör gåva (se HFD dom 2018 06 29, mål nr 4428-27). Det är dock viktigt att påpeka att detta avgörande baseras på en annan argumentation än den som kan ske utifrån ett moraliskt perspektiv. För de lagstiftande ledamöterna i riksdagen är situationen en annan. De har möjligheten att ändra lagstiftningen, även utifrån moraliska överväganden, om de vill.

Vem har den rätta moraliska uppfattningen? Förutom en och annan envis självutnämnd moralpredikant förstår nog de flesta av oss att ingen har denna självklara roll och att moral alltid kan diskuteras och förses med reservationer. För beskattningen har vi dock en tusenårig legitimitetsskapande tradition att beskattningen ska bestämmas av "folket" och dess rätteliga representation har sett olika ut under olika epoker. Nu har vi väl det som vår generation anser vara det mest demokratiska systemet någonsin – en röst var av alla svenska medborgare som är 18 år och är eller har varit bosatta i Sverige – och genom detta system väljs sedan 349 ledamöter som genom majoritetsbeslut fattar beslut om beskattningen. Dessa ledamöter behöver inte vara de mest moraliskt kompetenta i landet, men de bär det politiska ansvaret och kan röstas bort i nästkommande riksdagsval. Till sammans med regeringen har riksdagsledamöterna därmed också tills vidare ansvar för att skattelagstiftningen får det moraliska innehåll som den allmänna opinionen kan tänkas godta. Uppkommer vid tillämpningen resultat som väcker moralisk indignation kan riksdagen också alltid besluta om en lagändring.

Genom denna begränsning, att beskattning ska ske enligt de av riksdagen beslutade skattereglerna, men att det står riksdagen i det närmaste fritt att utforma skattelagstiftningen som den vill, blir det intressant att se hur nära vi ändå ligger en beskattning som kan sägas vara moraliskt försvarbar. Rättsfilosofen Tony Honoré säger att den allmänna moraliska skyldigheten att betala skatt för gemensamma ändamål inte får något verkligt innehåll förrän den preciserats genom ett beslut av en legitim institution och blivit lag. Sammantaget finner han att det inte

finns någon annan moralisk skyldighet än att betala den skatt som följer enligt lag, en princip som således också sammanfaller med svensk, engelsk och många andra länders konstitutionella rätt.

Moral är viktigt när man bestämmer hur beskattningen ska utformas, fortsätter Honoré, och därför bör den föregås av en noggrann och väl underbyggd diskussion. Men sedan krävs att detta bestäms och formuleras i en god lagstiftning.<sup>12</sup> Där har vi också vårt sedan lång tid utvecklade beredningsförfarande. Kontentan blir emellertid att det inte finns någon annan moralisk skyldighet än den som följer av lag.

Av detta följer också att det i remissarbetet som regelmässigt föregår ett lagstiftningsförslag finns all anledning att uppmärksamma såväl innehåll och konsekvenser av de framlagda förslagen som *reglernas och regelsystemets kvalitet*. En lagstiftning med bristande kvalitet, som är svår att tolka och förstå, lätt att kringgå och/eller leder till diskretionär tillämpning, kan också få negativ påverkan på skattemoralen. Då är det bättre att de avsikter som ligger bakom lagstiftningsförslaget också kommer till uttryck i föreskrifterna, så att de verkligen blir artikulera och beslutade i riksdagens utskott och kammare (beslut tas om föreskrifterna, inte förklaringar till dem). Förfarandet att skriva långa, otympliga eller krångliga förarbeten till vaga föreskrifter försvårar inte bara precisionen i tillämpningen, utan kan också vara ett hinder för den demokratiska process där sådana avvägningar kan få stor betydelse i enskilda fall. Författandet av lagförslag är en krävande uppgift som fordrar stor juridisk kunskap och bör ges stor prioritet om problem vid tillämpningen ska undvikas eller åtminstone reduceras kraftigt.

Summa summarum är att moralen i beskattningen är viktig, men att den inte hör hemma vid tillämpningen eller som ett utöver lag särskilt styrelseärende i företagen, utan att den bör beaktas redan vid beredningen av lagförslagen och komma till uttryck i den av riksdagen beslutade lagstiftningen. Vidare är det ett arbete och ett ansvar för lagstiftningsansvariga att i förväg se till att undvika

att anmärkningsvärda konsekvenser uppkommer i tillämpningen och, om det ändå inträffar, i efterhand rätta till dem. Ju fortare, desto bättre. När dessa frågor diskuterades inom Skattelagstiftningsprojektet resulterade det i ett förslag om ett särskilt organ, Skattelagstiftningsrådet, som skulle kunna stötta kommittéer och andra i beredningsarbetet samt följa upp och fortlöpande övervaka den lagstiftning som är i kraft. Härutöver skulle den skatterättsliga forskningen i större grad än hittills kunna riktas in mot lagstiftningslära inom skatteområdet.<sup>13</sup>

Den nuvarande satsningen på att försöka föra över ansvaret för konsekvenserna av illa fungerande skattelagstiftning på Skatteverket eller domstolarna (genom skönsmässig tillämpning av vaga lagregler) eller till företagen och dess rådgivare (genom

CSR-kampanjer och rådgivarupplysningar) går stick i stäv med de konstitutionella kraven. Enligt grundlagen finns det som nämnts ovan ingen skatt utan lag och det står, som Lagrådet påpekat, även företagare fritt att agera på ett sätt som inte utlöser skattskyldighet.<sup>14</sup> Ansvaret för att se till att skattelagstiftningen utformas på ett sätt så att effekterna också blir godtagbara vilar på riksdagen (som beslutar om skatt) och regeringen (som ska ta fram bra förslag till skatteregler). Här finns mycket kvar att göra, inte minst med den harmonisering och hänsyn som måste tas till EU-rätten och andra länders skatteregler. Ett flyttat fokus får därmed också en kontraproduktiv effekt, nämligen att tillräckliga ansträngningar inte görs för att säkerställa att skattelagstiftningen håller en god kvalitet.

## Noter

- 1 Avsnittet bygger på framställningen om beskattningens konstitutionella bakgrund som redovisas mer utförligt i min avhandling (Hultqvist, 1995), kap 2 och 3, till vilken den intresserade läsaren hänvisas.
- 2 Se de studier som gjorts av skatteflyktslagens tillämpning, t ex Bergström, 2002, s 292; Hultqvist, 2005, s 319 f, Rosander, 2007, s 116, von Bahr 2007, s 645 samt Tjernberg & Neway Hermann, 2011 (särskilt slutsatserna på s 167).
- 3 Se vidare Hultqvist, 2016 a och 2015.
- 4 Se vidare den studie jag gjort för Svenskt näringsliv i Hultqvist, 2014 a, samt Hultqvist 2014 b och 2014 c.
- 5 Se t ex Lagrådet, 2013.
- 6 Se särskilt Högsta förvaltningsdomstolen angående frågan om vad rättshandlingar har för verklig innebörd i RÅ 2004 ref. 27 och i RÅ 2008 not. 169.
- 7 Vid t ex skatteflyktslagens tillämpning ska den skattskyldiges skäl för förfarandet också tillmätas betydelse och det finns andra regler som har en liknande konstruktion; se vidare Pålsson, 2017.
- 8 SOU 1975:77, s 52.
- 9 Se vidare redovisningen av rättspraxis i källorna i not 2 ovan och för senare tids rättspraxis den av mig författade svenska nationalrapporten i Hultqvist, 2017.
- 10 Se Persson Österman & Svernlöv, 2016 och 2017.
- 11 Se Hultqvist, 2016 b.
- 12 Se vidare Honoré, 1993.
- 13 Se vidare Hultqvist, Melz & Pålsson, 2014.
- 14 Se proposition 2008/09:65, s 155 (bilaga 8).

## Litteratur

- Bergström, Sture, 2002, "Tolkning och tillämpning av skattelag", i *Skattenytt*, nr 6/2002, s 289 ff.
- von Bahr, Stig, 2007, "Skatteflykt i EG-rättslig belysning", i *Skattenytt*, nr 11/2007, s 644 ff.
- Dourado, Ana Paula, red, 2017, *Tax avoidance revisited in the EU BEPS context* (2016 EATLP Congress, Munich 2 – 4 June 2016). Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation / IBFD (EATLP Tax Series, vol 15).

- Honoré, Tony, 1993, "The dependence of Morality on Law", i *Oxford Journal of Legal Studies*, 1993, s 5 ff.
- Hultqvist, Anders, 1995, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen* (diss, 585 s). Stockholm : Juristförlaget.
- , 2005, "Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt", i *Svensk skattetidning*, s 319 f.
- , 2014 a, *Om beredningsprocessen för skattelag*. Stockholm : Svenskt Näringsliv.
- , 2014 b, "Beredning av skattelag I", i *Skattenytt*, nr 10/2014, s 771 ff.
- , 2014 c, "Beredning av skattelag II", i *Skattenytt*, nr 11/2014, s 858 ff.
- , 2015, *Hur vag får en skattelag va?* Stockholm : Svenskt Näringsliv.
- , 2016 a, "Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen", i *Skattenytt*, nr 10/2016, s 730 ff.
- , 2016 b, "Skatt och Corporate social responsibility : nu även i svensk tappning". Blendow Lexnova Expertkommentar, oktober 2016. Se <http://www.hultqvist.se/artiklar/Lexnova-Skatter-och-CSR-oktober-2016.pdf> (läst 18 05 20).
- , 2017, "Chapter 26 : Sweden", i Dourado, 2017, s 669–694.
- Hultqvist, Anders, Melz, Peter & Pålsson, Robert, red, 2014, *Skattelagstiftning : att lagstifta om skatt*. Stockholm : Norstedts Juridik.
- Lagrådet, 2013, "Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2013-06-19 / Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014". Se <https://www.lagradet.se/yttranden/Vissa%20skattefragor%20inf%F6r%20budgetpropositionen%20of%F6r%202014.pdf> (läst 18 05 20).
- Persson Österman, Roger & Svernlöv, Carl, 2016, *CSR i företagsbeskattning*. Stockholm : Svenskt Näringsliv.
- , 2017, "CSR i företagsbeskattning : ett associationsrättsligt perspektiv", i *Skattenytt* 3/2017, s 95 ff.
- Proposition 2008/2009 : 65, *Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag*.
- Pålsson, Robert, 2017, "Skattebetalarens avsikter : subjektiva rekvisit i skatterätten", i *Skattenytt*, *Akademisk årsskrift*.
- Rosander, Ulrika, 2007, *Generalklausul mot skatteflykt*

Anders Hultqvist

(diss, 291 s). Jönköping : Jönköping International  
Business School (JIBS dissertation series, 40).

SOU 1975:77, *Allmän skatteflyktsklausul : betänkande  
av expertgrupp inom Företagsskatteberedningen.*

Stockholm : Liber förlag.

Tjernberg, Mats & Neway Herrman, John, 2011,  
”Regeringsrätten och skatteflyktslagen : mönster eller  
monster?”, i *Skattenytt*, nr 3/2011, s 158 ff.