

SKATTENYTT

50 ÅR

1951–2000

SKATTENYTT 2000 – 50 ÅR

SKATTENYTT

50 ÅR

1951–2000

Skattenytt Förlags AB, Uppsala 2001
ISSN 0346-1254

Sättning: Cuneifont, Uppsala 2001

Tryckning: Norstedts Tryckeri AB, Stockholm 2001

Förlagets adress: Skattenytt Förlags AB, Östra Ågatan 9, 753 22 Uppsala,
tel. 018-69 30 91, fax 018-69 30 99, sn@iustus.se, www.skattenytt.se

Innehåll

Innehåll	5
Förord	7
Skattenytt 50 år <i>Sigvard Berglöf & Peter Melz</i>	8
En företagsbeskattning i utveckling <i>Stig von Bahr</i>	11
Företagsskattereformen 1990 – århundradets skattereform? <i>Sven-Olof Lodin</i>	19
Kapitalinkomstbeskattning under 50 år <i>Leif Mutén</i>	28
Svensk familjebeskattnings 50 år <i>Gustaf Lindencrona</i>	42
Några reflexioner kring kapitalbeskattningen <i>Per Anclow</i>	47
Indirekta skatter <i>Maj-Britt Remstam</i>	53
Taxering under hundra år <i>Bertil Wennergren</i>	65
Några drag i den svenska skatteförvaltningens utveckling <i>Gösta Ekman</i>	76
Om skattekonsults verksamhet <i>Ulf Fredholm</i>	83
Juridiska disputationer i finansrätt under 1900-talets senare hälft <i>Nils Mattsson</i>	87

Förord

Skattenytt utkom första gången 1951. 2000 års årgång är således den femtionde årgången av Skattenytt. Skattenytt har funnit det motiverat att uppmärksamma detta genom att ge ut ett särskilt jubileumsnummer vid årsskiftet 2000/2001.

I jubileumsnumret speglas utvecklingen på ett antal rätts- och verksamhetsområden under den period Skattenytt funnits. Vi är mycket glada att många av dem som ställt upp som författare till artiklarna är personer som verkat inom skatterätten under en stor del av denna period.

Som redaktion för jubileumsnumret har fungerat Skattenytts tidigare och innevarande redaktörer: Sigvard Berglöf, Göran Grosskopf, Peter Melz, Bertil Wiman och Robert Pålsson. Jesper Öberg har fungerat som redaktionssekreterare.

Vi hoppas på en stimulerande och givande läsning av jubileumsnumret och Skattenytt även i fortsättningen.

Jubileumsredaktionen

Sigvard Berglöf & Peter Melz

Skattenytt 50 år

Vid den tidpunkt när första numret av Skattenytt kom ut fanns det två skattetidskrifter, nämligen Svensk Skattetidning och Tidskriften Taxeringsnämnden, men det skulle snabbt visa sig att det fanns utrymme för den nya tidskriften. Den verkliga anledningen till att Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund TOR började ge ut sitt fackorgan Skattenytt var egentligen föranlett av en konflikt mellan TOR och Tidskriften Taxeringsnämnden dels beträffande den mängd annonser i tidningen som nästan genomgående inte hade med taxering eller skattefrågor att göra och dels svårigheten för TOR att få till stånd ett för TOR godtagbart avtal om tidskriften. Detta resulterade i att utgivaren av Tidskriften Taxeringsnämnden meddelade att han inte längre önskade ett samarbete med TOR i tidskriftsfrågan. Denna uppsägning kan ha skett i förlitande på att TOR därefter skulle bli lättare att förhandla med men ledde i stället till att i och med uppsägningen allt samarbete upphörde mellan förbundet och tidskriften. Det framhölls från TOR:s sida att den tidskriften därefter var ett privat organ som för sin finansiering i allt större utsträckning fick förlita sig på annonser av det slag som ledde till att samarbetet upphörde. Det verkställdes skyndsamt en utredning om de ekonomiska förutsättningarna för utgivande av en ny skattetidskrift och det utarbetades en cirkulärskrivelse med vädjan om bidrag till ett garantikapital till såväl alla föreningar, som var anslutna till TOR, som till taxeringsnämndsordförande, kronoombud och taxeringskonsulenter. Denna vädjan emottogs synnerligen positivt och genom bidragsteckningen visades ett synnerligen stort intresse för en ny skattetidskrift som skulle bli ett fackorgan för TOR.

Vid utgivandet av det första numret och under ett par år var häradskrivaren Oscar Lewrö, Leksand, ansvarig utgivare och redaktören Al Vanner, Stockholm, fackredaktör. I anmälan av tidskriften angavs som syfte att den skulle verka för en rättvis och jämlik taxering och bidra till en i görlikaste mån likformig bedömning och tillämpning i landets olika taxeringsdistrikt. Vidare framhölls att tidskriften skulle innehålla artiklar i aktuella frågor och redogörelser för lagtillämpning och lagändringar varigenom det skulle bli möjligt såväl för ledamöter i taxerings- och prövningsnämnder som för de skattskyldiga att följa med de ofta förekommande lagändringarna och utslag såväl i Regeringsrätten som i Kammarrätten – varav det då fanns endast en – och prövningsnämnderna och vidare intressanta beslut av beskattningsnämnderna. Sakkunnig- och kommittébetänkanden och TOR:s egna remissvar skulle refereras, behandling av beskattningsfrågor i riksdagen skulle följas och insända frågor i beskattnings- och taxeringsspörsmål skulle efter bästa förmåga besvaras. Med hänsyn till att tidningen var ett fackorgan för TOR skulle givetvis föreningsnyheter flyta in.

Det framgår av denna programförklaring att tidningen redan från början var avsedd att få en vid läsekrets såväl bland taxeringstjänstemän som bland övriga som hade behov av en sakkunnig information. Att avsikten var att det inte skulle vara oöverkomligt att hålla sig med tidningen framgår av den ursprungliga prenumerationskostnaden, 10 kronor per år. Tidningen hade omedelbart en stor upplaga, som sedan steg år från år till 1974, då upplagan uppgick till 25000 exemplar, en bidragande orsak till detta var det fortsatt – och alltfjänt gällande – förhållandevis låga prenumerationspriset men väsentligast var

naturligtvis tidningens höga kvalitet samt att den alltid kom ut vid utlovad tidpunkt. Den förhållandevis fåtaliga redaktionen som då verkade för tidningen var ytterligt besjälad av att i rätt tid få ut en matnyttig tidning och hade härvid ett mycket värdefullt stöd av en trogen författarkår.

Redan den första årgången kom att innehålla ett stort antal intressanta artiklar som var av stort värde för en vid läsekrets, i första numret lämnade dåvarande skattedirektören Sture Järnerup en rättspraxisredogörelse i fråga om äkta makas taxering och under året flöt 25 artiklar in, tidskriften hade redan från början en avancerad författarkår som där- efter varit tidskriften trogen. Ur första årgången kan detta exemplifieras med några av artiklarna, nämligen att dåvarande landskamreraren Bror Alvin behandlade den sköns- mässiga bedömningen i taxeringsfrågor, förre landshövdingen Gustaf Andersson fastig- hetstaxeringen, dåvarande taxeringsnämndsordföranden Ernst Annell beskattningen och penningvärdeförsämringen, dåvarande kammarrättsrådet Nils Bodin fastighetstaxe- ringsproblem i två artiklar, professor Erik Hagberg taxering av hyreshus, dåvarande taxe- ringsinspektören Erik Lilliesköld dels beskattning av ersättning vid sjukdom eller olycks- fall dels rätt beskattningsår, dåvarande kammarrättsrådet Nils G Lindqvist avdragsrätt för amortering av studieskuld, dåvarande taxeringsintendenten Helmer Norell taxering av jordbruksfastighet och jur. dr KGA Sandström om rätten att vid taxering avdraga kostnad för brunnsbörning. Detta är således endast ett axplock ur den årgångens innehåll, men de behandlade problemen har stor likhet med dagens många tillspetsade skattefrågor. Årgången omfattade 408 sidor och innehöll vidare avgöranden av Regeringsrätten, Kammarrätten och prövningsnämnder, ett flertal artiklar av informativ karaktär, åtta remissvar av TOR, en senare struken spalt Taxeringshumor m.m. Av det här sagda fram- går att Skattenytt redan från inledningsskedet på ett föredömligt sätt funnit sin stil. År 1952 tillkom Riksskattenämnden och under den tid nämnden bestod svarade Skattenytt för utgivningen av Riksskattenämndens meddelanden. Utgivningen fortsatte för övrigt under de första åren efter det att Riksskatteverket tillkommit, men RSV önskade tidigt själv svara för den utgivningen. Under en övergångsperiod fortsatte emellertid Skattenytt ändå att tillhandahålla sina prenumeranter anvisningar och meddelanden från RSV, men upphörde definitivt med detta vid utgången av 1988.

1986 och 1989 beslutade riksdagen att den dittills gällande s.k. fritidsgranskningen av deklARATIONER skulle upphöra i och med utgången av 1990. Det innebar att den ursprungliga grunden för TOR:s existens upphörde. TOR ville dock att tidskriften Skatte- nytt skulle fortleva. Vid TOR:s upplösning 1988 bildade därför TOR en forskningsstiftelse och tillsköt ett kapital samt tidskriften. Skattenytt drivs i ett aktiebolag som ägs av stiftel- sen. Stiftelsens avkastning används för att främja skatterättslig forskning.

Redaktionen för Skattenytt har under årens lopp haft en litet varierande upplägg- ning. Ursprungligen fanns en mindre redaktionsnämnd vari ingick en fackredaktör, fil. lic. Al Vanner. Han fick så småningom dåvarande kammarrättsfiskalen Dag Helmers som medredaktör och nämnden försvann. 1961 tillträdde kammarrättsrådet Hans Bylin som redaktör i vilken position han kvarstod till sin död 1985. Genom sitt långvariga redaktörskap personifierade Hans Bylin för många Skattenytt under denna period. Ganska omedelbart knöt Hans Bylin dåvarande kammarrättsassessorn Ulf Fredholm som biträdande fackredaktör till tidningen. Ulf Fredholm ersattes 1967 av dåvarande kammarrättsfiskalen Sigvard Berglöf som sedan efterträdde Hans Bylin som redaktör 1985.

I samband med stiftelsebildningen 1988 kom redaktörskapet liksom ansvaret i stort för Skattenytt att övergå till den akademiska skatterätten. Professor Göran Grosskopf blev redaktör och samtidigt inrättades en redaktionskommitté med företrädare från olika delar av skattevärlden. 1991 övertog dåvarande docenten Peter Melz redaktörskapet, som 1997 gick vidare till professor Bertil Wiman och 1999 till dåvarande docenten Robert Pålsson. Fr.o.m. 1997 återinfördes även biträdande redaktörer, denna gång två

till antalet: t.f. professor Christer Silfverberg och docent Kristina Ståhl. Utöver de nu nämnda har under hela tiden funnits en mindre krets synliga eller osynliga fasta medarbetare som har ansvarat för avdelningar såsom rättsfallsreferat.

Vi vågar påstå att Skattenytt från första början hållit och alltså håller en kvalitetsmässigt hög nivå med många för den skatterättsliga doktrinen väsentliga artiklar. Samtidigt har strävan hela tiden varit att även tillhandahålla mer praktiskt och aktualitetsbetonat material samt att kontinuerligt redovisa lagstiftning, praxis, rekommendationer etc. I sistnämnda avseende har dock väsentliga förändringar skett närmast på grund av utvecklingen av andra informationskanaler, inte minst senast RSV:s hemsidor på internet. Sålunda redovisas inte detta material lika fullständigt längre i Skattenytt. Slutligen kan framhållas de inslag som tillkommit under senare år. 1991 avsattes ett nummer av tidskriften till rättsfallskommentarer som ger en systematisk och kommenterad sammanställning av varje års rättspraxis. 1997 började den internationella utvecklingen, inte minst EG-domstolens domar, att rapporteras i en särskild avdelning. Skattenyts hemsida på Internet introducerades under 1999 (www.skattenytt.se). Från och med 2001 blir det också möjligt för prenumeranter att få tillgång till tidskriften i fulltext direkt i sin dator.

Skattenytt har fyllt femtio år och klivit in i ett nytt millennium. Mycket har ändrats i tidningen över åren men ändå är mycket likt 1951 års debutant. Med önskan om såväl kontinuitet som förnyelse ser vi fram mot nya årgångar.

Sigvard Berglöf är f.d. regeringsråd och nu konsult hos Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB.

Peter Melz är professor i finansrätt vid juridiska institutionen, Stockholms Universitet.

Stig von Bahr

En företagsbeskattning i utveckling

1 Allmänna synpunkter

1.1 Begreppet företagsbeskattning

Ett jubileumsnummer ger författaren frihet att skriva om sådant som ligger vid sidan av den aktuella debatten. Avsikten med denna artikel är att – ofrånkomligen rapsodiskt och med betydande inslag av förenklingar och generaliseringar – beskriva hur den svenska företagsbeskattningen utvecklats från år 1928 till i dag. Redogörelsen tar främst sikte på hur underlaget för beskattningen, skattebasen, utvecklats under perioden.

Att behandla företagsbeskattningen utan att definiera detta begrepp ter sig föga tilltalande. Någon allmänt accepterad definition finns knappast men enligt min mening bör företagsbeskattningen ses som den beskattning av produktionsfaktorerna, dvs. kapital och arbete, som sker i produktionsledet. Detta innebär närmare bestämt att företagsbeskattning är den beskattning som baseras på ersättningar som näringsidkare betalar för att få tillgång till kapital och arbete. Till företagsbeskattningen hör därför i första hand den på nettovinsten baserade inkomstbeskattning som träffar juridiska och fysiska personer i deras egenskap av näringsidkare (vinsten kan betraktas som en ersättning till dem som tillhandahållit riskkapitalet) men också olika former av löneskatter (f.n. ofta missvisande kallade arbetsgivaravgifter eller socialavgifter). Förmögenhetsskatt, fastighets-skatt och andra kapitalskatter (exempelvis energiskatter) som tas ut hos näringsidkare utgör också, i den mån de grundas på kapital som används i näringsverksamheten, en del av företagsbeskattningen.

Med den valda definitionen omfattas även skatt som tas ut på näringsidkarens betalningar för främmande kapital, dvs. näringsidkarens räntekostnader, av begreppet företagsbeskattningen. Här skall dock omedelbart konstateras att det i dag inte finns någon skatt i produktionsledet som har räntekostnaderna som bas. Jag återkommer till frågan.

För enkelhetens skull kommer jag fortsättningsvis i huvudsak att uppehålla mig vid den företagsbeskattning i form av inkomstskatt och löneskatt som träffar aktiebolag. De särskilda svårigheter som uppkommer exempelvis vid beskattning av enskilda näringsidkare kommer jag att i stort sett förbigå.

Företagsbeskattningen är bara en liten del av det svenska skattesystemet. Innan jag går närmare företagsbeskattningens utveckling finns det anledning att något diskutera hur skattesystemet i stort är uppbyggt och hur de olika delarna förhåller sig till varandra.

1.2 Skattesystemets uppbyggnad¹

Skattesystemets främsta uppgift är som bekant att minska utrymmet för privat resursförbrukning och därmed öka utrymmet för offentlig konsumtion och offentliga investeringar. I detta sammanhang bör slås fast att skatter ytterst inte kan träffa andra än fysiska

personer (hushållen). En juridisk person är en papperskonstruktion. Sådana konstruktioner har ingen egentlig skatteförmåga eller betalningsförmåga utan eventuella mot dem riktade skatter drabbar obönhörligen i sista hand hushållen i egenskap av t.ex. ägare, långgivare eller anställda.

Det är likaså viktigt att ha klart för sig att den enda uthålliga basen för beskattning är det resultat (produktionsvärde) som uppstår genom produktionsfaktorernas samverkan. En minskad produktion leder på sikt oundvikligen till ett bortfall av skatteunderlag. Det från politiskt håll ibland framförda kravet på att skatterna skall bäras av produktionen uttrycker (i bästa fall) en självklarhet.

En skatt som baseras på det totala produktionsvärdet kan konstrueras enligt antingen en subtraktionsmetod (mervärdesskattemodell) eller en additionsmetod (inkomstskattemodell). Med utgångspunkt i att ett företags vinst eller förlust utgör skillnaden mellan försäljningsintäkter och summan av kostnader för arbete, insatsvaror, kapitalförslitning (avskrivningar) och räntor kan följande samband ställas upp:

$$V = F ./ (L + I + A + R)$$

där V är vinsten, F försäljningsintäkter, L lönekostnader, I insatsvaror, A avskrivningar och R räntekostnader (netto).

Genom att flytta över löne- och ränteposterna till vänstra ekvationsledet erhålls två uttryck för företagets förädlingsvärde, nämligen antingen som summan av vinst, lönekostnader och räntekostnader (additionsmetod) eller som skillnaden mellan försäljningsintäkterna och kostnaderna för insatsvaror och avskrivningar (subtraktionsmetod), dvs.

$$V + L + R = F ./ (I + A)$$

Ett utmärkande drag hos dagens svenska skattesystem är att förädlingsvärdet blir föremål för beskattning i tre skilda led. I produktionsledet beskattas ersättningen till riskkapitalet (vinsten) i form av inkomstskatt och ersättningen för arbete (löner) i form av löneskatter. Förädlingsvärdet beskattas därefter i hushållssektorn i form av inkomstskatt (inkl. egenavgifter) på löner, utdelningar och räntor. Beskattning i ett tredje led, konsumtionsledet, äger slutligen rum i form av mervärdesskatt.

Förädlingsvärdet beskattas inte fullt ut i något av de tre leden. I produktionsledet undantas räntor, dvs. ersättningar för främmande kapital. Inkomstbeskattningen i hushållssektorn är inte heltäckande (grundavdrag m.m.) och mervärdebeskattningen omfattar inte nettoinvesteringar och inte heller produkter som exporteras (men importerade produkter).

Anledningen till att statsmakterna valt att beskatta ett och samma underlag (med vissa undantag) i tre olika led skall inte behandlas här. Det är emellertid tydligt att det finns en ömsesidig påverkan mellan de olika leden och att önskemål om exempelvis en likformig (neutral) beskattning av produktionsfaktorerna förutsätter att alla leden tas med i bilden.

Efter dessa makroekonomiska utvecklingar återvänder jag till företagsbeskattning i egentlig mening, dvs. den produktionsfaktorbeskattning som sker i produktionsledet.

¹ Frågor rörande skattesystemets uppbyggnad och likformig produktionsfaktorbeskattning har behandlats i bl.a. Företagsskatteberedningens slutbetänkande (SOU 1977:87, särskilt bil. 1), Bruttoskattekommitténs betänkanden Bruttoskatter (DsB 1979:3) och Allmän produktionsfaktorskatt (DsB 1981:15), departementspromemorian Breddat underlag för produktionsfaktorskatter (DsFi 1983:21) samt i min uppsats Likformig beskattning av arbete och kapital (Tax Reform Evaluation Report no. 14, augusti 1995). Jag har (på grund av synnerligen låg efterfrågan) fortfarande kvar ett antal exemplar av nämnda uppsats. Om någon är intresserad skickar jag gärna över ett exemplar.

2 Underlaget för företagsbeskattningen

Som jag anförst inledningsvis tar framställningen i första hand sikte på hur underlaget för företagsbeskattning utvecklats fr.o.m. tillkomsten av kommunalskattelagen (1928:370). Det synes lämpligt att i skilda avsnitt behandla – förutom 1928 års lagstiftning – 1955 års lagstiftning, perioden 1956–1989, 1990 års skattereform och slutligen tiden efter denna reform.

2.1 1928 års kommunalskattelag

I sin ursprungliga lydelse var företagsbeskattningen uppdelad på de tre olika inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse. Ett företags inkomst kunde vidare beskattas som inkomst av kapital och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (reavinster). Löneskatter och mervärdesskatter förekom inte.

Beräkningen av inkomst av rörelsen avvek från motsvarande beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och annan fastighet såtillvida att sistnämnda inkomstslag följde kntantprincipen i stället för bokföringsmässiga grunder. I övrigt var skillnaderna inte så stora. För rörelseidkare skulle den i räkenskaperna gjorda varulagervärdering frångås vid inkomstberäkningen "endast om särskilda skäl därtill föranledde".

Ett genomgående drag hos KL i ursprungsversionen var att bara löpande (normala) inkomster ingick i beskattningsunderlaget. Detta innebar för det första att vinster vid försäljning av anläggningstillgångar i form av aktier och fastigheter var skattefria (och förluster ej avdragsgilla) efter viss innehavstid (fem respektive tio år). Mer överraskande är att samma synsätt gällde fartyg, maskiner och andra inventarier som användes i verksamheten. En försäljning med vinst av t.ex. ett fartyg som innehafts mer än fem år föranledde således inte några skattemässiga konsekvenser. I förlustfallen medgavs utrangeringsavdrag vilket beräknades med beaktande av medgivna värdeminskningssavdrag och eventuellt vederlag för den utrangerade tillgången.

Utdelning på aktier som var anläggningstillgångar var generellt skattefria. Den skattepliktiga inkomsten träffades av såväl statlig som kommunal inkomstskatt, låt vara att skattesatserna med nutida mått var låga.

Sett i ett produktionsfaktorperspektiv omfattade företagsbeskattningen bara det egna kapitalet (vinsten). Övriga delar av förädlingsvärdet beskattades alltså inte. Inkomstbeskattningen var till en del utformad som en kommunal garantibeskattning av fastigheter och vidare gällde kommunalt kvittningsförbud mellan "vinstkommuner" och "förlustkommuner". Detta kunde i vissa fall leda till att mer än den verkliga vinsten beskattades. Frånvaron av förlustutjämning mellan olika beskattningsår verkade i samma riktning. Reglerna för värdering av omsättningstillgångar och reavinstsystemet gav å andra sidan betydande möjlighet till uppskov med respektive frihet från beskattning.

2.2 1955 års lagstiftning

År 1955 beslutades om en omläggning av företagsbeskattningen (prop. 1955:100, SFS 1955:255 f.). Omläggningen innehöll inslag av såväl basbreddning som basminskning.

Genom lagstiftning år 1938 hade de större företagen fått rätt till fri avskrivning. Den fria avskrivningen innebar att i räkenskaperna gjorda avskrivningar på inventarier generellt godtogs vid taxeringen. Denna koppling mellan redovisning och beskattning kombinerat med en synnerligen liberal praxis i fråga om avskrivningstakt i räkenskaperna (många av de större företagen lär ständigt ha redovisat inventariebeståndet till 1 kr.) ledde naturligt nog till betydande skattekrediter. Genom 1955 års lagstiftning ersattes den fria avskrivningen av de alltfjämt gällande reglerna om s.k. räkenskapsenlig avskrivning.

Andrade regler för varulagervärdering stod för en liknande basbreddning. 1928 års regler upphävdes och i stället infördes som huvudregel att lagertillgångar skattemässigt skulle värderas till lägst 40 procent av anskaffningsvärdet eller återanskaffningsvärdet.

Genom 1955 års lagstiftning förvandlades 1947 års primitiva investeringsfonder (SFS 1947:174) till de internationellt uppmärksammade investeringsfonderna för konjunkturutjämning (SFS 1955:256). Det nya fondsystemet gav företagen skattefördelar av olika slag (både skattekrediter och definitiva skattelättnader) samtidigt som statsmakterna i viss utsträckning kunde styra investeringarnas ändamål och deras förläggning i tid och rum. Systemet hade, åtminstone vad gällde näringspolitiskt inflytande, sin glansperiod under epoken Gunnar Sträng i Finansdepartementet, dvs. fram till regimskiftet hösten 1976.

Fonderna för konjunkturutjämning kompletterades senare med bl.a. arbetsmiljöfonder (SFS 1974:325) för att år 1979 förvandlas till allmänna investeringsfonder (SFS 1979:609). Dessa blev i sin tur förebild för ytterligare fondsystem, t.ex. vinstfonder (SFS 1980:456) och särskilda investeringsfonder (SFS 1982:1185) ävensom en liknande anordning för enskilda näringsidkare (allmänna investeringsreserver, SFS 1979:610).

Det synes uppenbart att 1955 års ändringar i företagsbeskattningen syftade till att begränsa företagets vinstreglerande dispositioner och därmed bredda basen för inkomstbeskattningen. I vad mån detta mål uppnåddes undandrar sig min bedömning.

2.3 Perioden 1956–1989

Under tiden fram till 1990 års skattereform genomfördes ett stort antal ändringar på företagsbeskattningens område. De enligt min mening viktigaste redovisas i detta avsnitt i kronologisk ordning (beträffande fondlagstiftningen, se dock avsnitt 2.2)

2.3.1 Förlustuutjämning (1960)

Med förordningen (1960:63) om rätt till förlustuutjämning vid taxering för inkomst infördes för första gången uttryckliga regler om utnyttjande av tidigare års skattemässiga underskott. Dessförinnan hade beskattningsåret i princip varit slutet. Avdragsrätten enligt de nya reglerna var dock begränsad i tiden och även i övrigt försedd med spärrar av olika slag.

En rätt till skattemässig resultatutjämning innebär – allt annat lika – givetvis basminskning. Minskningen framstår dock som fullt berättigad eftersom varje underskott som inte kan utnyttjas totalt sett leder till att skattebasen kommer att överstiga den verkliga vinsten. Avsaknaden av förlustavdrag eller förbud mot sådana avdrag efter exempelvis ägarförändringar medför alltså att skatteunderlaget blir större än vad som från teoretisk synpunkt framstår som motiverat. På politiskt håll har det dock tett sig omöjligt att medge fri förlustuutjämning med därav följande risk för köp av underskottsavdrag (handel med förlustbolag). Även dagens regler innehåller därför en mängd – ofta svårtillämpade – villkor för att ett underskott skall få kvittas mot senare vinster.

2.3.2 Evig reavinstbeskattning (1966, 1967 och 1976)

Beskattningen av reavinst oavsett innehavstidens längd infördes genom lagstiftning år 1966 (aktier) och 1967 (fastigheter). Reglerna skärptes genom lagstiftning år 1976 (SFS 1976:343–347). Även efter denna tidpunkt var dock reglerna klart förmånligare än i dag. Sålunda fick fastigheters anskaffningsvärde räknas upp med inflationen trots att avdrag medgavs för hela den nominella räntan. Vinster (nominella) på aktier som innehafts mer än två år behövde vidare bara tas upp till 40 procent.

Reavinstbeskattningen torde i första hand ha riktat sig mot värdestegringsvinster i hushållssektorn. Det är emellertid uppenbart att skärpningen på detta område också innebar en breddning av basen för företagets inkomstskatt.

2.3.3 Annell-lagstiftningen (1967)

Som nämnts tidigare träffas ersättningar till främmande kapital, dvs. räntor, inte av någon produktionsfaktorbeskattning. Främmande kapital favoriseras därigenom jämfört med det egna kapitalet. Annell-lagstiftningen (SFS 1967:94) minskade denna skillnad

såttillvida att ett utdelande företag under vissa förutsättningar medgavs avdrag för utdelning på nyemitterat kapital (aktier). Lagstiftningen innebar alltså en basminskning men samtidigt att eget och främmande kapital behandlades mer likformigt.

2.3.4 Omläggning av skogsbeskattningen (1979)

Huruvida 1979 års omläggning av skogsbeskattningen (SFS 1979:500 f.) skall betecknas som en basbreddning eller basminskning kan diskuteras. Klart är dock att det nya systemet innebar en betydande förenkling av regelsystemet och en ännu större förenkling av det praktiska taxeringsarbetet. Trots skilda meningar vid riksdagsbehandlingen och krav/löften om nya förutsättningslösa utredningar finns för dagen, såvitt jag känner till, från politiskt håll inga yrkanden om att man skall överge 1979 års regelsystem.

2.3.5 Vinstdelningsskatten (1983)

Efter åtskilligt utredande och starka politiska motsättningar beslutade riksdagen år 1983 att införa s.k. löntagarfonder. Att jag skriver "s.k." beror på att det aldrig har funnits några löntagarfonder. Vad lagstiftningen gick ut på var att allmänna pensionsfonden, ett statsorgan, tillfördes medel vilka skulle förvaltas av särskilda löntagarfondstyrelser. De tillförda medlen bestod av dels en särskild pensionsavgift (löneskatt), dels vad som tillföll staten i form av skatt enligt lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt. För berörda företag – främst aktiebolag och ekonomiska föreningar – innebar detta att de fr.o.m. 1985 års taxering drabbades av tre inkomstskatter, statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt och vinstdelningsskatt.

Vinstdelningsskatten var från teoretisk synpunkt intressant genom att den beräknades på ett inflationskorrigerat underlag (se om real beskattning SOU 1989:36 med vidare hänvisningar). Med inflationskorrigeringen kunde reala vinster som annars undgått beskattning träffas av skatt medan inflationsvinster blev skattefria. Till en del innebar vinstdelningsskatten därför en breddning av skatteunderlaget. I den mån underlaget överensstämde med vad som gällde vid den statliga och kommunal taxeringen fick vinstdelningsskatten däremot enbart samma effekt som en höjning av skattesatsen.

2.3.6 Slopad kommunal taxering av juridiska personer (1984)

Av de tre inkomstskatter som skulle tillämpas fr.o.m. 1985 års taxering torde den kommunala inkomstskatten ha gett upphov till de största praktiska problemen. Vid den kommunala taxeringen skulle nämligen inkomsten av varje förvärvskälla fördelas på samtliga kommuner och församlingar där verksamheten bedrivits. Var och en som haft anledning att taxera exempelvis AB Svenska Pressbyrå vet att varje taxeringsändring förde med sig timmar av till synes meningslöst fördelningsarbete (under den kommunal taxeringens sista år torde dock t.o.m. Regeringsrätten ha satt sig över det föreskrivna fördelningskravet och i förekommande fall hänfört hela ändringen till en enda kommun och församling).

Endast den för vilken enkla administrativa rutiner är något totalt likgiltigt torde ha något att invända mot att den kommunala företagsbeskattningen avskaffats. Skrämmande nog framförs emellertid då och då krav på ett återförande av det gamla systemet.

2.4 1990 års skattereform

Ett uttalat mål för skattereformen var att få en likvärdig eller, som man ofta uttryckte sig, neutral beskattning av arbetsinkomster och inkomster av kapital (prop. 1989/90 del I s. 294). Det framhölls att ett neutralt skattesystem bara kunde uppnås om reformen fick omfatta också uttaget av löneskatter/socialavgifter (a. prop. s. 371).

Önskemålet om en mer likformig beskattning av produktionsfaktorer tillgodosågs för det första genom en sänkning av skattesatsen för aktiebolag till 30 procent. En skattesats på denna nivå ansågs ge en rimlig balans mellan skatten på vinster och skatten på arbete

i företagsledet (socialavgifterna utgjorde omkring 27 procent av lönen inkl. avgifter, a. prop. s. 519). Likformigheten skulle för det andra främjas genom att underlaget för inkomstskatten skulle beräknas på hela vinsten och inte – som tidigare – vinsten efter avdrag för exempelvis ökning av lagerreserv och avsättning till investeringsfond.

Ambitionen att beskatta hela vinsten uppnåddes inte. Annell-avdraget behölls och dessutom infördes ett nytt periodiseringssystem baserat på storleken av den egna (beskattade) kapitalet, det s.k. SURV-systemet.

Det kan med fog hävdas att en riktig vinstbeskattning förutsätter att skatten beräknas på ett inflationskorrigerat underlag. Inflationsvinster bör undantas från beskattning och avdrag bör inte medges för den del av räntan som kan ses som en kompensation för inflationen. Tanken på inflationskorrigerad inkomstbeskattningen avisades dock. Närmast som en konsekvens av detta upphävdes vinstdelningsskatten. Vad gällde hushållens ränteinkomster framhölls att den föreslagna 30-procentiga skatten på nominella kapitalinkomster medförde ett skatteuttag som var likformigt med skatteuttaget på arbetsinkomster i form av inkomstskatt och skattedelen av sociala avgifter (a. prop. s. 296). Resonemanget torde ha grundats på att skatteuttaget motsvarar 50 procent av den reala avkastningen såvida den nominella räntesatsen är 5 procent, inflationen 2 procent och skattesatsen 30 procent (real avkastning 3, skatt 1,5).

I ett nominellt skattesystem gynnas finansiering med främmande kapital (hela räntan avdragsgill) medan det egna kapitalet missgynnas (rena inflationsvinster träffas av skatt). Det bör mot denna bakgrund understrykas att ett uttalat syfte med såväl bibehållande av Annell-avdraget som det nya SURV-systemet var att minska den skattemässiga skillnaden mellan eget och främmande kapital. Som konstaterats i det föregående innebär Annell-avdragets konstruktion dock att en klyfta uppstår inom produktionsfaktorn eget kapital, nämligen mellan finansiering med nyemitterat kapital och finansiering med egna vinster.

Sammantaget innebär 1990 års skattereform utan tvivel ett steg mot en mer likformig beskattning av arbete och kapital. Avkastningen på eget kapital beskattas med 30 procent i både företagssektorn och hushållssektorn. Ungefär samma skatteuttag gäller för hushållens arbetsinkomster utom då inkomsten överstiger viss nivå (brytpunkt) och därmed utlöser en 20-procentig statlig inkomstskatt (beskattningen ovanför brytpunkten har i sin tur framtvingat de s.k. 3:12-reglerna). Fortfarande gäller dock att det främmande kapitalet favoriseras genom avsaknaden av produktionsfaktorbeskattning.

2.5 Tiden efter skattereformen

Underlaget för företagsbeskattningen har ändrats många gånger sedan år 1990. Av intresse är i första hand 1993 års lagstiftning om slopad dubbelbeskattning av aktieutdelning m.m. (prop. 1993/94:50, SFS 1993:1536 ff.) och den året därpå beslutade återgången till det gamla systemet (prop. 1994/95:25, SFS 1994:1850 ff.).

Lättnaden i dubbelbeskattningen av företagens vinster kom till stånd genom att aktieutdelning i hushållsledet i blev skattefri. Som en konsekvens av skattefriheten avskaffades Annell-avdraget. Vidare halverades skatten på reavinster på aktier. Lagstiftningen år 1993 avsåg dessutom slopande av SURV-systemet och införande av periodiseringsfonder (SFS 1993:1538).

Återställningen år 1994 innebär i huvudsak en återgång till situationen före 1993 års lagstiftning. Att märka är dock att Annell-avdraget inte kom tillbaka. Utdelning på nyemitterat kapital träffas därmed numera av samma skattebelastning som annan utdelning. Utdelningar utsätts alltså genomgående för hårdare beskattning än räntor. I den mån de år 1997 införda s.k. lättnadsreglerna (3 § 1 a–1 g SIL) är tillämpliga är dock skattebelastningen på räntor och utdelningar ungefär densamma.

Genom 1994 års lagstiftning skärptes vidare skatten på arbete genom ökad statlig skatt (värnskatten) och genom nya egenavgifter. Kombinationen av arbetsgivaravgifter, inkomstskatt och egenavgifter ger vid en genomsnittlig kommunal utdebitering ett

marginellt skatte- och avgiftsuttag på nästan 70 procent i högre inkomstskikt. Detta uttag kan jämföras med den totala skattebelastningen på utdelningsinkomster som tillfaller hushållen, omkring 50 procent, och på hushållens ränteinkomster, 30 procent.

Sammanfattningsvis har utvecklingen efter år 1990 lett till ökade skillnader vad gäller beskattningen av de olika produktionsfaktorerna. Huruvida denna varit önskvärd och/eller nödvändig är närmast en politisk fråga. Uppenbart är emellertid att förekommande skillnader utsätter skattesystemet för stora påfrestningar. Ett åskådligt exempel på detta är de olika regelsystem som ansetts nödvändiga för att förhindra att arbetsinkomster transformeras till lindrigare beskattade kapitalinkomster.

3 Inkomstskattelagen

Det vore fel att beskriva företagsbeskattningens utveckling från KL:s tillkomst utan att nämna den nya inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Införandet av IL medför visserligen inte i sig några egentliga förändringar vad gäller skattebaser och skatteuttag. Som lagrådet utförligt utvecklat i sitt yttrande över förslaget till IL (prop. 1999/2000:2, del III s. 363 ff.) innebär detta att de komplicerade reglerna om t.ex. omstrukturering, underskottsavdrag, räntefördelning och expansionsmedel för att inte tala om 3:12-reglerna och lätttnadsreglerna utan materiella ändringar förts över till IL. Samtidigt skall dock sägas att IL i formellt hänseende innebär en oerhörd förbättring jämfört med dagens splittrade och oenhetliga regelverk. IL utgör därmed en god avstamp för såväl en allmän översyn av företagsbeskattningen som mer punktvisa insatser.

4 Avslutande reflektioner

Skattesystemet år 1928 bestod i huvudsak av inkomstbeskattning av företagens vinster och hushållens inkomster. Löneskatter fanns inte och inte heller mervärdesskatt eller någon annan skatt med hushållens totala konsumtion av varor och tjänster som bas.

Utvecklingen sedan KL:s tillkomst kan beskrivas med orden basbreddningar och skattesatshöjningar. Breddningen har ägt rum på flera nivåer. Utvidgningen av företagsbeskattningen till att omfatta arbete (löneskatter) och införandet av mervärdesskatt torde samhällsekonomiskt sett ha haft störst betydelse. Av vikt har emellertid också varit att underlaget för de ursprungliga skatteformerna breddats. Tidigare skattefria reavinster behandlas i dag (med smärre undantag) på samma sätt som löpande inkomster. Utrymmet för skattekrediter genom lagernedskrivning, fondavsättningar m.m. har inte helt försvunnit men är väsentligt mindre än förut.

Rätten till underskottsavdrag och sloandet av den kommunala företagsbeskattningen har visserligen inneburit en minskning av skattebasen. Några befogade invändningar kan dock inte riktas mot dessa reformer vilka ju påtagligt minskat risken för att skatteunderlaget överstiger den verkliga vinsten.

En slutsats som kan dras är att utvecklingen under KL:s livstid på det hela taget lett till en mer likformig beskattning av kapital och arbete. En intressant fråga är om denna utveckling kan antas fortsätta. Frågan har både tekniska och politiska aspekter.

Vad gäller produktionsfaktorn kapital kan nuvarande skillnad mellan egenfinansiering och lånefinansiering reduceras på olika sätt. En lösning är att företagen vägras avdrag för räntor. Andra alternativ är att företagen generellt medges avdrag för lämnande utdelningar eller att utdelningar i hushållssektorn blir skattefria.

Förekomsten av progressiv beskattning i hushållens arbetsinkomster försvårar en likformig beskattning av arbete och kapital. Neutralitet i detta hänseende torde förutsätta en proportionell inkomstbeskattning i hushållssektorn eventuellt kombinerad med (proportionella) löneskatter i företagssektorn.

Ett totalt sett likformigt system kan mot bakgrund av det anförda bestå av exempelvis en bolagsskatt på 20 procent som tas ut på ett underlag utan avdragsrätt för räntor, löneskatter på 20 procent samt en beskattning av inkomster i hushållssektorn (löner, räntor, utdelningar) med 30 procent.

I praktiken ter sig så långtgående förändringar av skattesystemet som föga sannolika. En markant skärpning av skatteuttaget på främmande kapital kan förväntas leda till en minst lika markant kapitalflykt. Därtill ger ett avdragsförbud för räntor i företagssektorn sannolikt upphov till olika tekniska problem, bl.a. i den finansiella sektorn och på det internationella planet. Till saken hör också att den progressiva beskattningen av arbetsinkomster torde vara det viktigaste instrumentet för statsmakternas fördelningspolitiska ambitioner.

Med detta är inte sagt att vi nått vägs ände vad gäller färdens mot en mer likformig beskattning av produktionsfaktorerna. Något systemskifte liknande det som skedde i samband med 1990 års skattereform är dock knappast att vänta. Utvecklingen mot ökad likformighet kommer nog att fortsätta men stegen kommer gissningsvis att vara små och osäkra.

Stig von Bahr är sedan oktober 2000 domare vid EG-domstolen i Luxemburg.

Sven-Olof Lodin

Företagsskattereformen 1990 – århundradets skattereform?

1990 års skattereform som trädde i kraft 1991 har i allmänhet kallats "århundradets skattereform". Dess storhet har emellertid börjat att ifrågasättas alltmer. Dessutom hävdas ofta att skattereformen förstörts och att mycket lite återstår av dess ursprungliga effekter. Det finns till och med krav på en ny stor reform. Hur omvälvande var egentligen skattereformen och hur mycket återstår av den? Vilka har dess effekter varit? I vilken utsträckning är kritiken berättigad? Jag avser att i det följande försöka belysa dessa punkter vad angår företagsskattesidan och i viss mån kapitalbeskattningen.

Skattereformens tekniska förändringar var omfattande. Men hände i praktiken så mycket? Ytligt sett verkar kanske inte så mycket ha hänt. Den genomsnittliga effektiva bolagsskattesatsen var före reformen drygt 19 %. Genom reformen ökades den till drygt 20 % för att i dag vara ca 24 %, dvs. betydligt högre än före reformen. Skatten på aktieägarnas aktievinster var redan före reformen i praktiken ca 30 %, då endast 40 % av vinsten beskattades. Av den statistik som var tillgänglig för de bedömningar KUSK (Kommittén för utvärdering av skattereformen, SOU:1995:104) hade att göra på grundval av drygt två års erfarenheter av reformen (under en av de värsta lågkonjunkturer Sverige genomgått sedan den stora 20-talskrisen) var investeringsnivån i stort sett oförändrad och bolagsvinsterna hade snarast gått ner. Men bakom dessa siffror dölde sig en helt annan verklighet. Men låt mig först beskriva det gamla systemets struktur och dess effekter.

Bolagsbeskattningen före skattereformen

Regelsystemet

Vid mitten av 80-talet var den formella bolagsskattesatsen 52 % vartill kom vinstdelnings-skatten på formellt 20 %, men i praktiken oftast ca 4 % – på grund av systemet med dubbla skatteavdrag – utom på vinstökningar där dess effekt var ca 10 %. Den formella skattebelastningen uppgick således till 56–62 %. Bolagsinkomsterna var föremål för dubbelbeskattning. För privata aktieägare var aktieutdelningar progressivt beskattade, vilket i praktiken oftast innebar en skatt på ca 75 %, vilket gav en sammanlagd skattebörda på utdelade vinster på drygt 90 %, medan aktievinstbeskattningen i praktiken var ca 30 %. För institutionella aktieägare var skattebelastningen på utdelning betydligt lägre eller ingen alls.

Dessa extremt höga skattesatser balanserades dock av en smal skattebas med många avsättningsmöjligheter. Så fick varulager nedskrivas till 50 % (tidigare till 40 %) av lägsta värdet. Generösa nedskrivningsmöjligheter fanns också för kundfordringar, garanti-förpliktelser, fartygskontrakt, m.m. Därtill kom de många möjligheter till fondavsättningar som erbjöds eller ibland påbjöds. Avsättning till investeringsfond tilläts med 50 % av vinsten. Fondmedlen kunde senare användas för direktavskrivning av investeringar efter regeringens medgivande. Ibland tilläts t.o.m. direktavskrivning med hjälp av framtida fondavsättningar. Också andra fondavsättningsmöjligheter för att uppskjuta framtagna vinster fanns. Mest känd var fartygsfonderna. Ibland var fondavsättningarna obligatoriska. Den mest ryktbara av dessa fonder var miljöfonderna på grund av dess effekter i praktiken.

Systemets effekter

Effekterna av alla dessa inskränkningar av skattebasen var att den höga formella skattesatsen i praktiken i genomsnitt reducerades till mindre än hälften. Men, och det var ett för näringslivets effektivitet förödande men, denna reduktion var förenad med tvånget att antingen göra egna realinvesteringar eller särskilda fondavsättningar som också låste kapital. Ofta gjordes kortfristiga investeringar i lager då detta gav god skattereduktions-effekt, s.k. bokslutslager. Enligt svensk lagerrationaliseringsexpertis var möjligheterna till skatteuppskov genom extra lagerinvesteringar inför verksamhetsårets utgång förödande för effektiviseringen av lagerhanteringen i Sverige och innebar alltför stora lager och alltför mycket kapital bundet i lager. Undersökningar visade att kostnaden för bokslutslager inklusive kostnaden för dess avveckling ofta kom att överstiga den räntevinst företagen gjorde genom skatteuppskovet. Ändå var bokslutslagrens psykologiska effekt och attraktionsförmåga fortfarande stark.

En annan möjlighet var investeringar i inventarier med lång livslängd men kortare avskrivningstid. Antingen tidigare hade man planerat eller i vart fall möjliga investeringar, eller så köpte man långlivade inventarier för uthyrning eller liknande som rena investeringsobjekt. En tredje möjlighet var att göra avsättningar till någon fond, vilket dock som beträffande investeringsfondsavsättningar innebar att de avsatta medlen måste sättas in på riksbankskonto utan eller med mycket låg ränta. Men vid fondavsättningar var man beroende av att kunna göra framtida investeringar av sådant slag som gav frisläpp av fondmedlen på lönsamt sätt. Arbetsmiljöfondernas användning är ett avskräckande exempel på hur avsatta medel kom att användas på improduktivt sätt.

Genom skattebesparande åtgärder av dessa och andra slag lästes vinsterna in i företagen. Mycket av företagets handlande kom härigenom att styras av skattehänsyn. Kraven på utdelning var också från aktieägarhåll mycket låga på grund av den hårda utdelningsbeskattningen, vilket ytterligare ökade inlåsningseffekten av systemet. Med en sammanlagd beskattning på ca 90 % på utdelade vinster betraktades utdelning av många närmast som ett effektivt sätt att förstöra pengar, medan värdetillväxt på aktier endast beskattades med ca 30 %. För fåmansföretag framstod försäljning som det enda sätt att personligen tillgodogöra sig företagets värdetillväxt. Alltför många företagare sålde sina företag till storföretag som ofta visade sig inte utgöra den rätta miljön för utvecklingen av de förvärvade verksamheterna. Detta höga skattetryck medförde också att många svenska innovatörer valde att utveckla sina produkter utomlands i stället för i Sverige, som under 80-talet hade en anmärkningsvärt låg tillväxt av antalet innovationsföretag.

Möjligheterna att göra bruk av alla avsättningsmöjligheter och skattereducerande åtgärder varierade dock starkt liksom möjligheterna att göra det på ett företagsekonomiskt effektivt sätt. I några avseenden var avsättningsutrymmena större än vad företagen ofta kunde utnyttja. De stora industriföretagen, särskilt i basindustrin, på de som drog mest nytta av systemet. Deras effektiva skattebelastning låg i genomsnitt på 12–13 % av vinsten. Tjänsteföretagen å andra sidan hade i allmänhet en effektiv skattebelastning på

ca 40 %. Små- och medelstora företag, som saknade storföretagens flexibilitet hade i allmänhet en effektiv skattebelastning på nära 30 %. Ojämnheterna i skattebelastning var således mycket påtagliga.

Den höga formella skattebelastningen, särskilt på vinstökningar, medförde att många företag nästan till varje pris försökte hålla nere den skattepliktiga vinsten. Allt fler investeringar företogs huvudsakligen eller enbart av skatteskal. Hade ett företag inte naturliga möjligheter till avsättningar, eller av- och nedskrivningar, tillskapades dessa möjligheter. Lönsamhetskraven på dessa skattestyrdade investeringar blev utomordentligt låga. Under 80-talets vinstboom tillhörde på så sätt svenska företag huvudaktörerna på den internationella leasingmarknaden. Man köpte andelar i flygplan, som sedan leasades ut, i fartyg, i oljeplattformar, i containers, i godsvagnar, etc. Också på hemmamarknaden var aktiviteten enorm. Företag köpte i sale-leaseback-arrangemang värmeverk, reningsverk, sopstationer och till och med täckdickningsanläggningar. Ofta var staten eller kommuner inblandade som part. Billeasing var också en aktiv marknad. S.k. leasingportföljer snurrade runt mellan företag, varvid huvudsyftet var att äga portföljen med leasingkontrakt över bokslutet för att göra avskrivningar. På dessa billeasingportföljer var den direkta lönsamheten före skatt ofta negativ, men genom skatteeffekten lönade det sig ändå. Jakten på förlustföretag var intensiv. Vinstbolagsaffärerna bredde ut sig. Mellanhänderna skar guld med täljkniv, ibland med icke-seriösa metoder, som gick ut över de företag som lurades in i karusellen.

På så sätt investerades en stor del av de svenska företagens vinstmedel i icke-produktiva investeringar i stället för att användas till att utveckla, effektivisera och öka produktionen. Exakta beräkningar av hur mycket lägre näringslivets lönsamhet blev på grund av skattepåverkat handlande saknas, men uppenbart var att de negativa effekterna var betydande. Systemet var för att använda Kjell-Olof Feldts ord i sanning "perverst".

På så sätt användes en betydande del av svenskt näringslivs resurser på ett improduktivt sätt. Huvudboven i dramat var det svenska skattesystemet med god hjälp av inflationen som också snedvred företagens beteenden. Det är mot den bakgrunden som man skall se den reform av företagsbeskattningen som tog form under 80-talets sista år. Avsikten var att eliminera skattetänkande som en orsak till företagsbeteendet. Endast företagsekonomiska skäl borde styra företagets handlande. Vidare måste systemet göras enklare, mer likformigt till sina effekter och mindre inflationskänsligt.

Bolagsskattereformen

Det nya regelsystemet

Genom skattereformen företogs för det första en radikal basbreddning utan avsikt att för den sakens skull höja den faktiska skattebelastningen. Möjligheterna till lagernedskrivning slopades. De flesta fondavsättningsmöjligheter med investeringsfonderna i spetsen slängdes på sophögen. Däremot behölls den internationellt relativt förmånliga räkningskapsenliga avskrivningen som i många fall innebär en snabbare avskrivningstakt än den företagsekonomiskt betingade.

Den basbreddning som företogs hade i och för sig bort leda till en reduktion av skattesatsen till något mellan 25–27 %, men politikerna i URF (Utredningen om reformerad företagsbeskattning) ville inte gå längre i skattesatssänkning än till 30 %, vilket ändå motsvarade en nära nog halvering av den formella skattesatsen. Därför blev det nödvändigt att tillskapa någon ny reserveringsform som skulle motsvara den uteblivna delen av skattesatssänkningen. Resultatet blev Surven (Skatteutjämningsreserven) som medgav en skattefri avsättning på upp till 30 % av egna kapitalet (K-Surv) eller 15 % av lönesumman (L-Surv).

Tanken bakom Surven var för det första att tillskapa en avsättningsmöjlighet som täckte gapet mellan den önskvärda och formella skattesatssänkningen. Men det fanns också andra motiv. Inom utredningen fanns starka krafter för en helt inflationsjusterad beskattning. Surven innebar i praktiken ett visst inflationshänsynstagande. Dessutom förbättrade den villkoren för eget kapital i relation till lånekapital, som på grund av den behållna dubbelbeskattningen fortfarande var den mest lönsamma finansieringsformen. För det tredje kunde Surven användas för förlustutjämning bakåt i tiden som ett substitut för s.k. loss-carry-back, mot vilket det fanns ett starkt motstånd från bl.a. finansdepartementet.

I sin tillämpning blev Surven oerhört och onödigt komplicerad framför allt i koncernsammanhang genom skattemyndigheternas krav, som vann gehör, att survredovisningen inom koncerner skulle ske genom "rullning" för att göra det omöjligt för koncerner att överutnyttja Surv-avsättningsutrymmet. I själva verket hade det räckt med en betydligt enklare kontroll av att inte K-Surv- och L-Surv-avsättningar blandades i koncernen. Nu blev K-surven i praktiken närmast inpraktikabel för stora koncerner, vilket var huvudanledningen till att Surven efter några år slopades och ersattes med de enklare och inte lika förmånliga periodiseringsfonderna, som i och för sig redan fanns med i näringslivets förslag 1987 till bolagsskattereform med 25 % bolagsskattesats. Också den s.k. Annell-lagen, dvs. aktiebolagens rätt till avdrag för utdelning på nyemitterat kapital, behölls för att förbättra det egna kapitalets ställning jämfört med finansiering genom lånekapital. Nyemitterat kapital fick på så sätt en fortsatt bättre behandling än i företaget upparbetat kapital.

Som redan nämnts balanserades basbreddningen av nästan en halvering av den formella skattesatsen till 30 %. Den effektiva skattesatsen ökades dock från ca 19 % till ca 22 %. Samtidigt infördes vad som internationellt kommit att kallas "the Scandinavian dual income tax system" med en separering av kapitalinkomstbeskattningen som blev proportionell med 30 % skattesats medan arbetsinkomster fortfarande kom att beskattas progressivt men med lägre skattesatser än före reformen. Kapitalinkomstskatten på 30 % på utdelningar och aktievinster, den senare dock i praktiken närmast oförändrad, medförde en betydande skattesänkning på utdelade vinstmedel. Den sammanlagda bolags- och utdelningsskatten begränsades nu till 51 % mot tidigare ca 90 % i flertalet fall.

Skattereformens effekter

Vad blev då effekterna av denna tekniskt genomgripande förändring av bolagsbeskattningen? Den genomsnittliga effektiva bolagsskattesatsen ökade faktiskt något från drygt 19 % till ca 22 %. Dessutom blev den betydligt jämnare fördelad än tidigare. De stora industriföretagens effektiva skattebelastning steg till närmare 20 %, de små och medelstora företagens liksom tjänsteföretagens skattebelastning sjönk dock ner till ca 25 %, vilket var en betydande förbättring. Men de viktigaste resultaten låg på ett annat område. Genom borttagande av de allra flesta företagsekonomiskt icke-motiverade avdrags- och avsättningsmöjligheter minskade utrymmet för skatteplaneringsåtgärder betydligt och därmed deras snedvridande effekter. Det var inte längre någon idé att dra på sig extra bokslutslager. Jakten på investeringsobjekt för att skjuta upp skatten upphörde. Billeasingmarknaden närmast kollapsade. Systemet blev enklare och överskådligare och härmed blev också livet enklare för företagen.

Den kraft och det kapital som tidigare satsats på skatteplanerande åtgärder kunde nu användas effektivare. Företagen behövde inte längre på samma sätt beakta skattekonsekvenserna av sitt handlande. Skatten på en företagsvinst blev i stort sett densamma oavsett företagets verksamhet och handlande. En känd företagsledare uttryckte förändringen på följande sätt: "Förut var jag tvungen att ha en skattekonsult i ryggsäcken vad än jag gjorde. Nu slipper jag den ryggsäcken och kan strunta i skatten. Den är nu en restpost." Den 30-procentiga bolagsskatten närmast halverade vinsten på skatteuppskjutande

åtgärder. Utrymmet för de transaktionskostnader som i allmänhet var förknippade med mer avancerad skatteplanering försvann i stort sett. Därmed försvann också mellan-händernas lönsamhet. Naturligtvis finns fortfarande utrymme för viss skatteplanering men nu i sundare företagsekonomiska banor. Idag kräver den allt mer omfattande internationella verksamheten god skatteplanering för att företagen inte skall komma i kläm mellan bara inom EU 15 illa koordinerade skattesystem där dubbelbeskattnings-effekter lätt kan bli resultatet. Flertalet s.k. skatteupplägg är borta även om vinstbolags-transaktioner fortfarande förekommer bjuder de knappast på någon särskild lönsamhet om de genomförs lagligt från A till Ö, vilket dock inte alltid är fallet.

Genom att lönsamheten före skatt genom skattereformen återigen blivit avgörande för investeringsbesluten har också kvalitén på besluten förbättrats. Det förhållandet att investeringsvolymen inte föreföll öka efter skattereformen har sin förklaring i att investeringsstatistiken inte skiljer mellan investeringar i produktionsapparaten och i fartyg, flygplan eller andra placeringsinvesteringar ofta företagna av skatteskal. När nu dessa typer av investeringar genom skattereformen i huvudsak försvann och ersattes av mer tillväxtskapande investeringar återspeglas detta inte i statistiken. Men förändringen var ändå påtaglig. Dessutom skymde recessionen effekterna av reformen. Sammantaget medförde skattereformen en påtaglig förbättring av incitamentsstrukturen.

Genom att skattesatsen sänkts och möjligheterna till skatteuppskov minskades borde företagens eget kapital öka liksom skatteintäkterna, trots skattesatssänkningen. Så skedde också. Den ökning av statens bolagsskatteintäkter som också senare skett utöver vad som förväntats och som inte enbart kan förklaras genom särskilt exportföretagens tillväxt, visar på att företagen inte längre försöker skjuta upp skattebetalningen på samma sätt som före reformen men också på att den genomsnittliga lönsamhetsnivån har stigit, vilket också är en indikation på att skattereformen medfört en betydande beteendeförändring där bl.a. effektivare investeringsbeslut spelar en roll. I dag, år 2000, ser vi ett näringsliv som sjuder av investeringsvilja, nya innovationsföretag växer upp i stor omfattning. Tillgången på riskkapital verkar aldrig ha varit bättre. De framtidsinriktade företagen har idag betydligt lättare att dra till sig kapital än tidigare.

I vilken utsträckning spelar då skattereformen en roll för denna utveckling? Skattereformen får ses som en del i en rad viktiga reformer som förbättrat investeringsklimatet i Sverige. Avregleringen av penningmarknaden liksom avskaffandet av valutaregleringen har också haft en stor betydelse. Tillsammans har dessa tre reformer och andra avregleringar medfört påtagliga dynamiska effekter, men det har tagit tid innan effekterna blivit synliga. Förväntningarna om snabba effekter var överdrivna, särskilt som Sverige drabbades av en allvarlig recession just när dessa reformer skulle börja verka. Jag menar att den ekonomiska utveckling och det nyföretagande vi ser idag till en betydande del utgör indirekta effekter av den reformering av företagandets villkor som skedde i slutet av 80-talet och i början av 90-talet. I det skeendet har skattereformen utgjort en viktig faktor. De dynamiska effekterna fanns där men det tog tid för dem att mogna fram.

I alla dessa avseenden har bolagsskattereformen varit lyckosam. Men det finns också problem som tillskapats. För de mindre företagen har systemet komplicerats betydligt genom skattereformen. Orsaken härtil är den spänning som skapades i systemet genom den skillnad i skattesats som uppstod mellan skatten på arbetsinkomster och kapitalinkomster. Medan den samlade skattebelastningen på utdelningsinkomster uppgick till 51 % kunde skattebelastningen på arbetsinkomster på marginalen uppgå till drygt 70 %. Denna skillnad innebär naturligtvis ett starkt incitament för företagare att omvandla arbetsinkomster till utdelning och skulle ha medfört en omfattande bolagsbildning för att "sätta arbetsinkomster på bolag" om inte vissa begränsningsregler införts. Resultatet blev de s.k. 3:12-reglerna, varigenom kapitalinkomstbehandlingen av den utdelning en i ett företag aktiv ägare erhöll begränsades till en tänkt normalavkastning, i princip statslåneräntan plus 5 procentenheter på insatt kapital. Överstigande utdelning skulle behandlas som löneinkomst. Reglerna har blivit komplicerade och

svårförstådda. De har också i stor utsträckning uppfattats som diskriminerande av företagare. Även om begränsningsreglerna i några avgörande avseenden blivit strängare än vad som enligt mitt förmenande varit berättigat, är det emellertid också enligt min mening ofrånkomligt med någon typ av begränsningsregler på grund av spänningen mellan kapitalinkomst- och arbetsinkomstbeskattningen. Det är också svårt att se att en sådan begränsningsregel kan ha någon annan utgångspunkt än en gräns för vad som skall kunna utdelningsbeskattas. Att finna en godtagbar och likformig formel för normallön torde vara utomordentligt svårt om inte omöjligt.

Fåmansföretagsreglerna kan göras bättre än de är i dag, men de kommer förmodligen alltid att vara komplicerade och utsatta för missnöje från berörda företagare. Enda sättet att undvika regler av denna typ är att påtagligt minska skillnaderna i skattebelastning mellan utdelning och arbetsinkomst. Detta är svårt eftersom det samtidigt är önskvärt att minska eller eliminera dubbelbeskattningens andra led för att inte missgynna aktieinvesteringar jämfört med annat sparande och för att inte missgynna svenskt privat aktieäggande jämfört med utländskt och institutionellt äggande.

Reformens utveckling efter 1991

Som inledningsvis nämnts hävdas ibland att skattereformen eroderats genom de förändringar som senare vidtagits och att inte särskilt mycket återstår av skattereformens principer. Vad har då 90-talets förändringar av företagsbeskattningen då betytt för skattereformens grundstruktur? Företagsskattesystemet har långt ifrån lämnats oförändrat efter skattereformen. Under den borgerliga regeringsperiodens sista år avskaffades i princip dubbelbeskattningen av bolagsvinsterna genom att utdelningsinkomster undantogs från inkomstbeskattning. Även om dubbelbeskattningens avskaffande inte var uppe till verklig diskussion i arbetet på skattereformen – de förändringar som diskuterades och genomfördes var tillräckligt revolutionerande för att sluka allt intresse och all kraft – låg dess avskaffande ändå väl i linje med skattereformens grundprinciper om ökad neutralitet i skattesystemet. Som en naturlig följd av dubbelbeskattningens avskaffande slopades samtidigt Annell-lagstiftningen. Bolagsskattesatsen sänktes till 28 % som en följd av att man också avskaffade Surven. Erfarenheterna ansågs ha visat att systemet var alltför komplicerat. Surven ersattes av periodiseringsfondssystemet, som innebär möjlighet till en till fem år tidsbegränsad avsättning av upp till 25 % av vinsten till periodiseringsfond. I två avseenden har systemet liknande om än mer begränsade effekter som Surven. Avsättningen minskar den effektiva skattesatsen och skattebelastningen på eget kapital – dock inte lika mycket som Surven – och ger möjlighet till förlustutjämning bakåt i tiden. Sammantaget innebar dessa reformer en viss höjning av den effektiva bolagsskattesatsen samtidigt som detta kompensades av avskaffandet av dubbelbeskattningen på aktieägarsidan. I huvudsak låg dess förändringar väl i linje med skattereformens syften.

När socialdemokraterna år 1994 återkom i regeringsställning återinfördes som ett led i en återställarpolitik dubbelbeskattningen av bolagsinkomsterna, men flera av de förändringar som företagits i samband med dubbelbeskattningens borttagande behölls. Återinförandet av dubbelbeskattningen innebar åter att avkastningen på riskkapital kom att beskattas hårdare än riskfritt sparande. Men dubbelbeskattningens återinförande kan inte sägas strida mot skattereformen. Till en del avskaffades dubbelbeskattningen åter 1997 men endast för utdelning på onoterade aktier, inklusive fåmansföretagsaktier, och endast till den del utdelningen inte översteg 70 % av en bas bestående av i princip insatt kapital plus ursprungligen 70 % senare 100 % av lönesumman till utomstående anställda.

Införandet av lönesummeregeln också för beräkningen av den kapitalbeskattade delen av utdelning till aktiva fåmansföretagsägare innebar en betydande förbättring för aktiva delägare i fåmansföretagen, samtidigt som dess införande innebar en ytterligare komplikation av ett redan alltför komplicerat system för småföretagarna, som ju är extra

betjänta av enkla regler. Lönesummeregeln har också utsatts för en hel del kritik, men delvis på grund av att man inte förstått dess syften. Det är som nämnts ovan oerhört svårt att finna bra indikatorer för att identifiera vad som bör vara hänförligt till en aktiv ägares avkastning respektive arbetsinkomst. För den företagare som tar risker, expanderar och anställer folk finns det mindre anledning att förmoda att utdelning utgör omvandlad arbetsinkomst än för den företagare där bolagets vinst i stort sett är utflödet av företagarens egna arbetsinsatser. Därför har man ansett det möjligt att med hjälp av lönesummeregeln utvidga området för kapitalinkomstbehandlad utdelning i mer expansiva företag. Lönesummeregeln är naturligtvis ingen exakt parameter, men bättre än ingenting för att minska den diskriminering av fåmansföretagare som begränsningsreglerna till viss del måste anses innebära.

En annan reform som från år 2000 tog bort ett klart diskriminerande inslag i fåmansföretagsbeskattningen var slopandet av de s.k. spärreglerna i 32 § anv. p. 14 KL, som genom straffbeskattning var avsedda att förhindra vissa typer av transaktioner mellan fåmansföretag och deras aktieägare. Numera behandlas i allmänhet dessa situationer enligt de allmänna beskattningsprinciperna för förtäckt utdelning.

1998 infördes delvis på grund av EU:s s.k. fusionsdirektiv ett batteri lagstiftning rörande omstruktureringssituationer. Denna lagstiftning som överträffar det mesta i komplexitet innebär dock i huvudsak lättnader och undanröjande av skattehinder för företagsombildningar och därmed sammanhängande transaktioner. En orsak till lagstiftningens komplexitet är de problem och kedjebeskattningseffekter som den nuvarande beskattningen av försäljningsvinster på näringsbetingade aktier medför.

Sammanfattningsvis innebär de förändringar av företagsbeskattningen som skett efter skattereformen i allmänhet förbättringar för företagen och deras ägare jämfört med situationen just efter skattereformen. De förändringar som genomförts har i allmänhet inneburit en vidareutveckling av de idéer som skattereformen vilade på. Det finns därför ingen anledning att påstå att skattereformen förstörts genom ny lagstiftning. Tvärtom står sig skattereformens grundprinciper beträffande företagsbeskattning i dag starkare än någonsin.

Företagsskattereformen i internationellt perspektiv

Den svenska skattereformen hade till stor del inspirerats av den skattereformsvåg som med början i USA och Storbritannien svepte över den industrialiserade världen. Huvudingredienserna var basbreddning och skattesatssänkning.

Den svenska reformen blev emellertid mer långtgående och djupgående än någon av de reformer som företagits i andra länder. Såväl basbreddningen som skattesatssänkningen var mer långtgående än i något annat land. Från att ha haft en av den industrialiserade världens högsta bolagsskattesatser, fick Sverige i ett slag en av de lägsta. Basbreddningen och dess likformiga behandling av olika handlingsalternativ innebar också att Sverige fick ett av de minst snedvridande bolagsskattesystemen i världen. För utländska investerare innebar den relativt låga formella bolagsskattesatsen att skattekostnaden för att ta hem vinster från Sverige blev låg. Sveriges bolagsskattesystem blev genom skattereformen otvivelaktigt internationellt konkurrenskraftigt. Det internationella intresset för förvärv av svenska företag har också ökat väsentligt under senare år.

Också separationen av kapitalinkomstbeskattningen från beskattningen av arbetsinkomster med en lägre formell och proportionell skattesats på kapitalinkomster var en innovation, som rönt stor internationell uppmärksamhet och efterföljd. Den svenska skattereformen inspirerade Finland och Norge att införa snarlika system. I ett avseende gick de ett steg längre genom att avskaffa dubbelbeskattningen av bolagsinkomsterna. Norge har dock i år delvis återinfört dubbelbeskattningen genom att utdelningar beskattas efter ca en tredjedel av skattesatsen för kapitalinkomster. Också skattereformerna i Italien och Österrike har inspirerats av denna s.k. Scandinavian model.

Den tyska företagsskattereformen som just antagits av Förbundsdagen har enligt den tyske finansministern hämtat inspiration från Sverige.

Den internationella utvecklingen håller emellertid nu på att springa förbi Sverige. I flera länder har bolagsskattesatsen sänkts eller skall sänkas till under den svenska nivån. Längst har Irland gått som i etapper sänker sin bolagsskattesats till 12,5 % från 2002. Den tyska skattereformen innebär en sänkning till 25 %. Till samma nivå kommer den engelska bolagsskattesatsen.

I två avseenden har den internationella utvecklingen klart passerat Sverige. Det ena området rör beskattningen av aktiebolags försäljningsvinster på näringsbetingade aktier. Denna beskattning innebär indirekt en kedjebeskattningsstrid mot bolagsbeskattningens grundprinciper. I flera länder har denna beskattning avskaffats. Så har Nederländerna länge haft skattefrihet för dessa aktievinster. Tyskland slopar nu denna beskattning och Danmark införde skattefrihet häromåret för att nämna några exempel. Problemet är inte bara att denna beskattning innebär en kedjebeskattningsstrid den utgör också en klar internationell nackdel. Enligt inofficiella beräkningar har 400–500 svenska utlandsägda bolag fått ett danskt moderbolag sedan den danska reformen. Danska ambassaden i Stockholm sänder till och med ut officiella reklambrev om de danska skattefördelarna. Skall de svenska företagsbeskattningen behålla den internationella konkurrenskraft, som skattereformen medförde, är ett avskaffande av denna kedjebeskattningsstrid nödvändig.

Det andra området där Sverige har betydligt högre skattebelastning än omvärlden gäller privatpersoners aktieinnehav. Den svenska kombinerade skattebördan av utdelningsskatt, aktievinstskatt och förmögenhetsskatt, ligger långt över vad som är vanligt i resten av den industrialiserade världen. Denna beskattning missgynnar svenskt aktieäggande, vilket får allt större betydelse allteftersom aktiemarknaderna internationaliseras och integreras. Också här är vidare reformer i skattereformens anda nödvändiga för att bibehålla den internationella konkurrenskraften.

Skattereformen var således också i ett internationellt perspektiv framgångsrik och förutseende och gjorde svensk företagsbeskattningsstrid internationellt konkurrenskraftig. Den internationella utvecklingen håller dock nu på att passera Sverige. Vill Sverige behålla företagsskattesystemets internationella konkurrenskraft behövs vidare reformer på den grund som skattereformen byggde.

Slutsatser

Inledningsvis berördes de ifrågasättanden av skattereformens betydelse som kommit att framföras allt oftare. Slutsatsen av den här gjorda genomgången av reformens övriga effekter och förändring av företagsbeskattningens incitamentsstruktur är att den framförda kritiken mot skattereformen i vart fall inte har någon bäring på företagsskattereformen. Att det finns skäl att ifrågasätta skattereformens utgångspunkter ifrågasätta 90-talets skatteutveckling på andra områden är en annan fråga.

Tvärtom vågar jag påstå att företagsskattereformen var omvälvande, framsynt och samhällsekonomiskt effektiv, vilket naturligtvis inte utesluter att det alltid finns utrymme för förbättringar. I ett avseende har reformens syfte inte uppfyllts. Alltjämnt är företagsbeskattningen komplicerad – framförallt för de mindre företagen och deras ägare, dvs. för dem som har mest behov av enklare regler.

Företagsskattereformens grundprinciper ligger efter tio år kvar orubbade. De marginella förändringar som vidtagits har i allmänhet inneburit förbättringar baserade på skattereformens grundprinciper även om den effektiva skattebelastningen höjts. Besvikelsen över att de positiva effekterna inte kom till synes i någon större utsträckning omedelbart berodde huvudsakligen på att de ofta så förkättrade dynamiska effekterna tar längre tid att komma till synes än vad många förväntat sig, men de fanns där och

utgör en viktig del av förklaringen varför det nu "går bra för Sverige" på många områden. Statistikens trubbighet t.ex. beträffande investeringar gör dock att även uppkomna effekter kan vara svåra att belägga.

Den effektiva bolagsskattebelastningen är i dag ca en femtedel högre än före skattereformen. Detta strider mot reformens syften. Med tanke på de betydligt högre statsfinansiella inkomsterna från bolagsbeskattningen som skattereformen ändå medfört utöver vad som förväntats bör denna höjning korrigeras. Trots skattehöjningen finner man att näringslivet är betydligt mer tillfreds med dagens system än det som fanns före reformen. Men detta betyder inte att vi kan slå oss till ro. Det finns utrymme för och behov av fortsatta förbättringar bl.a. på grund av den internationella skattekonkurrensen. Ovan har pekats på tre områden där den internationella utvecklingen kräver en omprövning av gällande svenska system. Regeringens förslag våren 1999 om en sänkning av den formella bolagsskattesatsen till 25 % och en motsvarande sänkning av den effektiva skattebelastningen, som senare drogs tillbaka på grund av näringslivets kritik, var i och för sig riktigt tänkt. Behovet av en sänkning av utdelningsbeskattningen upplevdes dock från näringslivet som större. Båda dessa förändringar bör genomföras liksom sloandet av det kedjebeskattningsmoment som dagens beskattning av aktievinster på näringsbetingade aktier innebär. Annars kommer Sveriges företagsbeskattningssystem återigen på internationell efterkälke. Det vore synd efter en så framgångsrik reform som 1990 års företags-skattereform – århundradets skattereform.

Sven-Olof Lodin var 1968–86 professor i finansrätt och därefter fram till 1998 näringslivets skatte-sakkunnige och vice VD för Industriförbundet. Han är sedan 1997 ordförande för International Fiscal Association.

Leif Mutén

Kapitalinkomstbeskattning under 50 år

När Skattenytt startade var de grundläggande idéerna bakom 1928 års KL ännu levande. Visst hade vi haft omläggningar, somliga ganska betydande. Men i frågan om vad som var skattepliktig inkomst av kapital hade inte mycket hänt. Realisationsvinstreglerna blev snart något mer påverkade av förändringar, men fortfarande gällde det att de föll under inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och alltså utgjorde någonting annat än inkomst av kapital.

1 Inkomst av kapital enligt 1928 års KL

Inkomst av kapital var ett av de sex inkomstslagen och bildade med ett undantag en förvärvskälla. Undantaget var att den som hade fastighet eller drev rörelse i utlandet som var självständig gentemot eventuella liknande aktiviteter hemma i Sverige, beskattades för rörelsevinsten under inkomst av kapital. Idén var att man inte skulle få avdrag från sin svenska inkomst för underskott i sådan verksamhet, men 1988 modifierades regeln och 1990 blev reglerna för näringsverksamhet tillämpliga. I gengäld har vi nu att under inkomst av kapital redovisa uthyrning av privatbostad.

Det var ett enkelt och praktiskt grepp man lade på fastighetsinnehav i utlandet: beskattning av inkomsten och så avdrag med en gång både för ny- och ombyggnad, men utan möjlighet till förskjutning mellan år. Eftersom man inte kunde göra avdrag för underskott gick det an att vara generös med avdragen. Värdeminskningsavdrag, som hade kunnat komma till de skattskyldigas nytta, fick inte beräknas. De fall där detta slags inkomst redovisades torde ha varit ganska få, och samma gällde rörelse i utlandet. Förekom sådan, och deklarerades den, var det säkert nästan alltid i förbindelse med rörelse bedriven också i Sverige.¹

Vad som förstods med inkomst av kapital var i princip räntor och utdelningar. Ränta på utlånat kapital och på banksättningar hörde naturligtvis dit, liksom ränta på obligationer och liknande värdepapper. Men som vi strax skall se var definitionen av vad som skulle anses utgöra ränta långtifrån solklar. Likaså kom utdelningar att hänföras till inkomst av kapital, men återigen fanns det definitionsproblem, exempelvis i fråga om åtskillnaden mellan utskiftat belopp i samband med likvidation eller nedsättning av aktiekapital och utdelad vinst. Det var inte heller alltid så lätt att skilja mellan intäkter och utgifter som skulle hänföras till inkomst av rörelse (som näringsverksamhet hette

¹ Nils Mattsson har i SN 2000 s. 476 f. ifrågasatt om den gamla regeln faktiskt permanentats genom IL 2:23 2 st. eller om rätten till avdrag för underskott har utvidgats eftersom man inte gjort något undantag för dessa fall i IL 40:2. Han ifrågasätter på goda grunder att övergången från termen "förvärvskälla" till "näringsverksamhet" skulle sakna betydelse i sammanhanget.

på den tiden), jordbruk eller inkomst av annan fastighet och sådana som föll under inkomst av kapital.

Ett karakteristiskt problem för inkomstslaget kapital har alltid varit att intäkterna har kunnat reduceras genom olika slags skattearbitrage, medan rätten att göra avdrag (numera skattereduktion) för ränteutgifter som medfört underskott i förvärvskällan har utnyttjats flitigt, alldeles särskilt på den tid, fram till 1982, då avdragen medförde full skattelättnad enligt de höga marginalsattesatser som gällde före 1990 års skattereform. Även efter den stora skattereformen har man räknat med att inkomst av kapital ger ett nettounderskott för statskassan.² Självklart vore det ett missförstånd att av detta dra slutsatsen att fiskus skulle vinna på att befria alla inkomster av kapital från skatt – skattearbitraget både på intäkts- och utgiftssidan skulle knappast avsätta några positiva resultat för budgetens del.

2 Realisationsvinster

Hur var det då med realisationsvinsterna, de som nu under det reviderade namnet kapitalvinster går in i beskattningsunderlaget som inkomst av kapital? Lagstiftningen vilade på ett källteoretiskt inkomstbegrepp. Det innebar att det bara var kapitalets avkastning som skulle beskattas, med andra ord trädets frukt, men inte trädets självt. Inkomstskatten var en skatt på inkomst, medan kapitalvinster lämnades utanför skatteunderlaget och kapitalförluster inte fick dras av.

Ett alternativt inkomstbegrepp skulle ha varit det som i Sverige förordades redan 1889 av David Davidson, och som på kontinenten anbefallts av Georg von Schanz i en banbrytande artikel 1896. Numera brukar dessa namn nämnas bara i Sverige och Tyskland, medan de stora namnen i USA är Haig (1920) och Simons (1938).³ Gemensam för dessa fyra är tanken att som inkomst i princip bör beskattas vad den skattskyldige kunnat göra av med under året utan att därigenom minska sin nettoförmögenhet. Sedan är det en annan historia att man naturligtvis kan mäta förmögenheten och dess förändringar på olika sätt, t.ex. genom att ta (eller inte ta) hänsyn till penningvärdets förändringar. Just realisationsvinsterna är ju speciellt känsliga för inflationseffekterna, eftersom de i första hand mäts som skillnaden mellan nominell avyttringslikvid och nominell anskaffningskostnad – en nominell vinst kan mätt i reella termer vara en förlust.⁴ Det allomfattande inkomstbegrepp som de fyra citerade pionjärerna tänkt sig bör för att vara konsekvent inkludera också orealiserade vinster med motsvarande avdrag för orealiserade förluster. De praktiska svårigheterna därvidlag är emellertid stora. Det tillhör också den ekonomiska allmänbildning som mängder av aktieägande svenskar numera tillägnat sig, att en börsuppgång för ens papper inte ger någon bas för ostron och champagne förrän den realiserats.⁵ Och om det är så osäkert att vinsten skall stå sig,

² Återställningen av skattesatsen från 25 till 30 % (prop. 1994/95:25 s. 72) bedömdes i överensstämmelse härmed medföra en liten nettominskning av de budgeterade statsinkomsterna.

³ Davidsson, D., Om beskattningsnormen vid inkomstskatten, Uppsala 1889, v. Schanz, G., Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanzarchiv 1896, s. 1, Haig, R.M. "The Concept of Income" i The Federal Income Tax, ed. R.M. Haig, New York 1921, och Simons, H., Personal Income Taxation, Chicago 1938.

⁴ I argumentationen framhölls ibland mot införandet av en reell beskattningsprincip för realisationsvinster att en nominell beskattning av inkomster av tjänst skulle vara lika orättvis. Det ligger så mycket i detta som att inflationsjustering av grundavdrag och skiktgränser i den progressiva skatteskalen naturligtvis kan motiveras med hänsyn till de genom inflationen ändrade förutsättningarna, men fortfarande är realisationsvinstfallet speciellt i den meningen att man här ofta nog finner situationen vara den att en nominell vinst utgör en reell förlust.

⁵ För ordningens skull bör det medges att man fortfarande kan låna mot det ev. högre belåningsvärdet, men med inflationen nära noll och avdragsrätten ersatt med en betydligt njuigare skattereduktion är detta inte alls lika lockande som det var före skattereformen. Denna följdes tvärtom av en amorteringsväg.

att man inte bör festa upp den, är det naturligtvis inte mycket mera acceptabelt att betala skatt för den.⁶

Om man emellertid nöjer sig med att beskatta realiserade vinster, blir det lönsamt att följa den gamla regeln "let your profits run but cut your losses short". Det kan därför finnas skäl att snåla med behandlingen av förluster, och det har vi alltid gjort i Sverige, först i den formen att realisationsförluster fick dras av enbart mot realisationsvinster, och bara under de begränsande förutsättningar som gällde för beskattningen av vinster, senare genom den reduktion till 70 % av förlusten som nu gäller för nettoförluster på aktier mm och för bruttoförluster av andra slag.

Till en början var förstås regeln snarare att hålla kapitalvinsterna helt och hållet utanför inkomstbegreppet. Redan tidigt ville dock lagstiftaren hålla möjligheten öppen för beskattning av vinster som i själva verket inte var äkta kapitalvinster utan snarare utflödet av en vinstinriktad ekonomisk aktivitet, nämligen spekulation.⁷ Eftersom spekulationsmotivet inte var praktiskt användbart som skatterättsligt rekvisit fick man gå till yttre kriterier. Dessa var två: dels skulle fångat vara oneröst, dvs. köp eller byte, dels skulle innehavstiden vara förhållandevis kort, fem år för lös egendom, tio år för fastighet. Om någon fått egendomen genom arv eller gåva kunde man inte presumera spekulationssyfte, och om egendomen innehafts längre tid försvagades presumptionen för spekulativt syfte.

Man måste här lägga märke till att beskattningen av realisationsvinst inte betraktades som ett led i beskattningen av inkomst av kapital. Om realisationsvinsterna alls skulle beskattas, var anledningen till detta att den skattskyldige bedrivit en spekulativ verksamhet, och att vinsterna utgjorde inkomst av denna verksamhet. Därför inrangerades realisationsvinsterna tillsammans med andra inkomster av tillfälligt slag, fram till 1955 också tillfälliga arbetsinkomster, under inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Det är en lång väg från detta tillstånd fram till den punkt där vi med större eller mindre konsekvenser vinster vid avyttring av aktier som ett alternativ till utdelning och i börsspalterna mäter realavkastningen på aktier genom att summera utdelning och kursstegring.

Efterhand justerades reglerna. Man konstaterade att makar och andra närstående gjorde egendom fri från realisationsvinstskatt genom en mellankommande benefik överlåtelse innan den såldes. Lösningen hos oss liksom på en del andra håll var att det vid sådan överlåtelse från 1951 blev det gamla, onerösa förvärvet som dikterade beskattningen, numera IL 44:21. Litet pinsamt kunde det kanske bli, om en gåvotagare måste ta reda på av gåvogivaren vad presenten egentligen kostat honom eller henne, men den kallsinnige svenske lagstiftaren menade att det fick vederbörande själva klara upp. I USA har man faktiskt anvisat en mera taktfull väg genom att tillåta gåvotagaren att beskattemyndigheterna om hjälp med den pinsamma frågan. I gengäld har amerikanerna behållit den skattefria uppräkningsvärdet på arvfången egendom, en lucca i lagen som avhåller många gamlingar från avyttring av sina papper.

Vad som också skedde 1951 var att man mjukade upp gränsen mellan korta, beskattade innehav och långa innehav som ledde till skattefrihet. Det blev en avtrappning med 25 % om året de sista tre innehavsåren innan full skattefrihet inträdde. Det var praktiskt men knappast grundat på principer.

Först vid 60-talets slut var man redo att ta bort skattefriheten för de långa vinsterna. Först skedde det med fastigheter, och då i samband med en indexering av ingångsvärdet som sedermera skulle försvinna. Nästa steg var evig realisationsvinstbeskattning

⁶I min avhandling "Inkomst eller kapitalvinst", 1959, visade jag vissa teoretiska sympatier för detta vida inkomstbegrepp. I sitt tal på disputationsmiddagen retades min handledare, den store ekonomen professor Erik Lindahl, med mig och gjorde gällande att jag knappast skulle se med någon större sympati på en skattelagstiftare som i samband med disputationen skulle avkräva mig skatt på den drastiska uppgång av förväntningsvärdet på framtida inkomster som jag upplevt den dagen. Naturligtvis hade han rätt.

⁷Naturligtvis skulle a fortiori vinster i av den skattskyldige bedriven handel med värdepapper beskattas som inkomst av rörelse, men i praxis blev det aldrig fråga om att betrakta en fysisk person som värdepappershandlare, däremot självfallet bankfirmor och liknande när de drevs av juridiska personer.

också för aktier. I båda fallen stadgades hjälpregler för dem som inte kunde utreda det faktiska ingångsvärdet. För värdepapperens del kan man inte betrakta hjälregeln som särskilt generös, när det i brist på utredning godtas att man använder 20 % av försäljningssumman som fingerat ingångsvärde (numera IL 48:15).⁸ Det blev också nödvändigt att ta itu med problemet att identifiera vilket ingångsvärde som skulle beräknas för vilka aktier. Tillkomsten av VPC och avskaffandet av de gamla aktiebrevens gav vissa förutsättningar för en genomsnittsberekening. Fortfarande är det naturligtvis komplicerat att efter ett antal ny- och fondemissioner och en mängd försäljningar och nyinköp räkna fram ett korrekt ingångsvärde.⁹

Det är också intressant att man, för allt i världen innan retroaktivitetsförbudet grundlagsfästes, ansåg sig kunna införa evig realisationsvinstbeskattning också av sådana vinster som när lagstiftningen infördes skulle ha kunnat realiseras skattefritt. I många andra länder som genom åren infört skatt på tidigare obeskattade kapitalvinster har övergångsreglerna inkluderat en "D-day provision" som gett de skattskyldiga rätt att som ingångsvärde använda egendomens värde vid den tidpunkt då skatten infördes. I Australien gick man ännu längre och lät kapitalvinstskatten när den var ny omfatta bara sådan egendom som förvärvats efter dess införande, medan gamla innehav fick fortsätta att skattefritt växa i värde. Resultatet blev naturligtvis inlåsnings effekter, men också diverse knep att lägga in vinster på nya investeringar i bolag vilkas aktier ägarna hållit sedan före den nya lagen.

Det som kvarstod av den gamla distinktionen mellan inkomst och kapitalvinst var med detta egentligen bara de restriktioner för avdragsrätten för realisationsförlust som vi redan talat om, liksom den distinktion mellan driftförlust och kapitalförlust i rörelse, som efterhand förlorat det mesta av sin mening och nu är helt borta. Det är också värt att notera att den nya inkomstskattelagen utmönstrat termen realisationsvinst och i stället i Avd. VII använder uttrycket kapitalvinst utan minsta ambition att därmed bevara den traditionella gränsdragningen mellan löpande avkastning och kapitalvinst.

Samtidigt är det viktigt att hålla i minnet att denna distinktion mellan löpande avkastning och kapitalvinst inte försvunnit i andra sammanhang. Om någon till familjens svarta får bara testamenterat avkastningen på ett visst kapital, inte kapitalstocken, som i stället får gå vidare till någon skötsammare efterarvinge, behöver tolkningen av vad som civilrättsligt skall anses vara avkastning och tillfalla det svarta fåret och vad som skall anses höra till kapitalet och gå till efterarvingen inte på något sätt influeras av vad som i skatterettsligt hänseende anses utgöra inkomst av kapital.

På samma sätt gäller detta för sådana stiftelser, som enligt stiftelseurkunden inte får göra av med kapitalet utan bara med dess avkastning. När stiftelsebeskattningskommittén härom året ville utsträcka fullföljdsrekvisitet till 80 % av den skattemässiga avkastningen, varigenom stiftelser som gjort vinstgivande omplaceringar skulle behöva använda 80 % av denna avkastning för sitt skattefrihetsgrundande ändamål för att behållas vid sin skattefrihet, blev oppositionen stark.¹⁰ Det gjordes helt klart av remissinstanserna, att detta skulle försätta en mängd betydelsefulla stiftelser i ett olösligt

⁸ Regeringsrätten har till prövning en fråga om skattetillägg där en skattskyldig som sålt ärvda aktier för en halv miljon trott sig inte behöva fylla i K1 och K4-blanketterna när bruttosumman fanns med på den förtryckta deklarationen och han fyllnadsbetalat skatt på de 400000 han enligt schablonregeln skulle skatta för. Skattetillägg utdömdes, av länsrätten med 40 %, av KR med 20 %. Samtidigt är det uppenbart att något skattetillägg aldrig skulle blivit aktuellt om lagen skrivits så att vinsten skulle beräknas till 80 % av bruttot om inte den skattskyldige begärde något annat. Den faktiska innebörden av nu gällande lag är dock just denna. Jfr SvST 1998 s. 599.

⁹ Som en kuriositet kan nämnas att DN när den eviga realisationsvinstskatten på aktier hade föreslagits ordnade en tävlan. Det gällde att efter en rad olika transaktioner räkna fram vad som med gällande regler var det korrekta ingångsvärdet på aktierna för en tänkt aktieägare. Jag fick argumentera mig till priset eftersom den tävlingsledare som engagerats, en advokat, hade missat ett rättsfall där RegR gjort skillnad mellan olika aktieslag vid en nyemission. Moralen av det hela var självfallet att uträkningen av ingångsvärde var en för hård nöt att knäcka för de stackars skattebetalarna. Lagstiftaren lyssnade dock inte till det budskapet.

¹⁰ SOU 1995:63 s. 141 ff.

dilemma. Antingen skulle de behöva bryta mot stiftelseurkunden genom att dela ut mer än vad som civilrättsligt utgjorde avkastning, eller också skulle de förlora sin skattefrihet. Kammarkollegium lät i sammanhanget förstå att någon permutation inte skulle medges bara för att av skatteskal tillåta berörda stiftelser att använda sina kapitalvinster för sina skattefrihetsgrundande ändamål.

Det är en intressant fråga i vilken mån lagstiftaren har känt sig böra respektera de skattskyldigas önskemål att hålla sitt kapital intakt. Fram till 1947, då den separata förmögenhetsskatten infördes, kan man förmoda att det bara varit undantagsvis som någon sådan tvångssituation kunde uppstå. Förmögenhetsskatten tog sig då formen av ett tillägg till den skattepliktiga inkomsten med 1/60 av den taxerade förmögenheten, och förmögenhetsskattebelastningen blev med den tidens progressiva skatteskala progressiv både med hänsyn till förmögenheten och till inkomsten, medan en lågavkastande förmögenhet i de fall annan inkomst än förmögenhetens avkastning saknades blev förhållandevis lågt beskattad.

När förmögenhetsskatten 1947 gjordes till en separat skatt vid sidan om inkomstskatten, ville man fortfarande ta åtminstone viss hänsyn till de lågavkastande förmögenheterna. Det skedde genom den så kallade åttioprocentsregeln, enligt vilken den totala inkomst- och förmögenhetsskatten inte skulle få gå upp till mer än 80 % av den skattepliktiga inkomsten, dock med det förbehållet att förmögenhetsskatt alltid skulle beräknas på halva förmögenheten. Det där innebar naturligtvis att en del personer med förmögenhet placerad i lågavkastande tillgångar kunde tvingas att antingen ta lån eller också sälja tillgångar för att betala skatten. Detta utgjorde inte något problem för skattelagstiftare som vant sig vid att tänka i termer av att alla kapitalvinster är inkomst och att man egentligen borde lägga skatt inte bara på de realiserade vinsterna utan också på de orealiserade. Problem av moralisk art uppkom dock för de skattebetalares del som vuxit upp i en annan tidsanda. En gammal dam med ett djupt känt ansvar för att föra familjens kapital ograverat över till kommande generationer måste inte sällan ha reagerat på tvånget att sälja en del papper med samma indignation som om skattemyndigheten föreslagit henne att tjäna pengar till skatten genom att gå på gatan.

3 Vad är ränta?

Vad som är ränta har inte alltid varit så solklart. Den som säljer en obligation under löptiden är enligt handelsbruket berättigad till ersättning av köparen för upplupen ränta fram till avyttringen, och skattelagstiftaren har följande förklarat (3 § 6 mom. 2 st. SIL, numera IL 42:8 och 41:11) att säljaren får skatta för ersättningen medan köparen får avdrag.¹¹ Men om obligationen är nödlidande går det inte att räkna ut något värde, och regeln gäller då inte heller. Genom att kapitalvinst genomgående beskattas är distinktionen emellertid inte längre av samma betydelse.

På samma sätt möter det problem när räntekompensationen tar sig en ovanlig form, t.ex. i frågan om nollkupongobligationer. Den effektiva räntan tar sig uttryck i åtskillnaden mellan emissionskurs och inlösenkurs. Formellt är obligationen räntelös. Vi hade särskilt under andra världskriget och några år därefter ett slags obligationer, "sparobligationer", som såldes för en emissionskurs under inlösenkursen, medan någon nominell ränta inte utgick. De var först helt skattefria, men från 1945 lade man skatt på den effektiva avkastningen, någonting som var så mycket lättare att effektuera som sparobligationerna var personliga och inte kunde överlätas. Från 1960 skärptes reglerna ytterligare genom att upplupen ränta blev beskattad varje år. Efter detta upphörde i stort sett allmänhetens intresse för dessa obligationer.

¹¹ I samband med den stora skattereformen ändrades regeln 1990, men den återställdes av tekniska skäl tre år senare. Jfr prop. 1993/94:50 s. 278.

Motsvarande problem uppkommer även vid räntebärande papper, om en del av den effektiva förräntningen tar sig formen av en kapitalrabatt vid emissionen och/eller en bonus vid inlösen. I och med att man införde evig realisationsvinstbeskattning eliminerades mycket av detta problem, åtminstone för placerarnas del, eftersom det blev samma skatteresultat oavsett om kursdifferensen mellan inlösens- och emissionskurs behandlades som ränta eller som realisationsvinst. Problemet kan emellertid tänkas komma upp när en gäldenär utan att bedriva näringsverksamhet till vilken lånet hänförs har en kostnad genom kursdifferens mellan emissions- och inlösenkurs, och denna kostnad inte hänförs till valutakursförändringar. Och det är, som vi strax skall återkomma till, inte självklart hur man skall hantera denna kursdifferens när den reflekteras i kursen vid avyttring eller förvärv under löptiden.

Regeringsrätten var kanske litet oförsiktig, när den för första gången behandlade indexobligationer, alltså sådana obligationer där inlösenvärdet varierar med en prisindex. Lagstiftningen vilade på den tiden fast på grundvalen av principen att "en krona är en krona". Inflationen som hållits i strama tyglar genom krigstidens hårda priskontroll tog fart i femtioalets början med 1949 års devalvering och den följande Koreainflationen. Den skulle så småningom avsätta en del frukter i skattelagstiftningen, men när frågan långt tidigare kom upp om innehavaren av en indexbaserad obligation (med motsvarande lägre nominell ränta) skulle slippa undan med skatten på den nominella räntan, blev domen att även indexkompensationen skulle beskattas som ränta. Hur det sedan skulle gå till att kombinera den regeln med frånvaron av en beräkning och beskattning av upplupen indexkompensation vid avyttring under löptiden, var det ingen som kunde svara på. Man gissar att de som satt på de omfrågade indexobligationerna såg till att de sålde undan före inlösen till någon som handlade med värdepapper och kunde göra avdrag för sin anskaffningskostnad mot inlösenssumman. Utslaget (RÅ 1943 ref. 19) stoppade länge alla nya försök att ge ut indexobligationer.

Principen att betrakta avkastningen på en nollkupongare som ränta bekräftades med RSV/FB Dt 1983:3 och RÅ 1988 ref. 2. Sedan 29 § 2 mom. SIL 1990 kodifierat grundprincipen att realisationsvinst och realisationsförlust på marknadsnoterade fordringar skulle behandlas som ränteintäkt (numera "ränteinkomst") eller ränteutgift om det inte gällde premieobligationer konfirmerades principen igen med RÅ 1994 ref. 19.

Den komplicerade karaktären av frågan kom emellertid till alldeles särskilt klar belysning med de tre rättsfallen under RÅ 1995 ref. 71, som handlade om Riksgäldskontorets realränteobligationer. Dessa garanterar en viss realränta, men samtidigt är de konstruerade som nollkupongare. Kursförändringar under innehavet kunde därför tillskrivas tre faktorer, nämligen för det första upplupen ränta enligt realräntesatsen, för det andra upplupen nominell värdeförändring som tillsammans med den upplupna räntan motsvarade upplupen realränta, och för det tredje kursförändring motsvarande ändrat marknadsränteläge.

Det vore för mycket sagt att med dessa tre rättsfall alla öppna frågor skulle ha lösts. Framför allt kan man – som Niclas Virin gjorde i sina dissenser i SRN i målen¹² – ställa frågan om inte kursvinster och kursförluster hänförliga till förskjutningar i marknadsränteläget när de realiserar under innehavstiden borde betraktas som kapitalvinster resp. kapitalförluster och alltså inte räknas in som ränta under inkomst av kapital. De tekniska problem som åtföljer en kompromisslös kategorisering som ränta av allt som händer realränteobligationerna är minst sagt besvärliga. SRN såg i överensstämmelse med RÅ 1994 ref. 26 II (som gällde aktieindexobligationer) att behandling som ränta skulle göra det svårt att tillämpa den genomsnittsmetod som 27 § 2 mom. SIL angav för realisationsvinstberäkning (nu IL 48:7) och samtidigt behandla kursförändringen på detta slags obligationer som ränta. Dissidenterna i SRN på den punkten, Gunnar Johansson och Peter Melz, fick dock sina synpunkter bekräftade av RegR.

¹² Virins rättsfallskommentar i SvSkT 1996 s. 84–95 belyser detta ytterligare.

När vår nya lagkodifikation kom till blev det inget gehör för sådana subtiliteter. I stället föreslogs den text som nu återfinns i IL 48:23, som stadgar att "kapitalförluster på andra marknadsnoterade svenska fordringsrätter än premieobligationer skall dras av i sin helhet." Genom denna formulering har man gett uttryck åt den radikala uppfattning av inkomstbegreppet som inte gör skillnad på inkomst och kapitalvinst utan tvärtom uppfattar kapitalvinst som inkomst. Det blir alltså inte någon distinktion mellan sådan avkastning av kapitalet som tar sig form av ränta, och sådan förmögenhetsförändring, som tar sig form av kapitalvinst.

En intressant konsekvens härav är att det i praktiken nu blivit utomordentligt komplicerat att återgå till en differentierad behandling av kapitalvinster i traditionell mening. Det är också uppenbart att den civilrättsliga bedömningen av vad som är avkastning nu inte kan ta någon som helst ledning av inkomstskattelagstiftningen och dess användning av termen kapitalvinst. Den används i IL urskillningslöst både för vad som civilrättsligt klart är kapitalvinst till skillnad från avkastning och för sådan avkastning på nollkupongobligationer som i likhet med t.ex. växeldiskonto även civilrättsligt rimligtvis måste assimileras med ränta.

Egendomligt nog har man intill denna dag inte betraktat förväntningsvärdet av premieobligationsvinster som ränteinkomst utan i stället tagit ut lotterivinstskatt på vinsterna när de utdelas. I överensstämmelse med detta betraktelsesätt har man i 29 § 2 mom. SIL (IL 48:23) avstått från att hänföra förluster vid avyttring av premieobligationer till ränteutgift (medan vinst vid deras avyttring i vanlig ordning beskattas som kapitalvinst). Logiken i detta sätt att behandla avkastningen på premieobligationer är naturligtvis lätt att se om man betraktar statens kamerala intresse av billig upplåning, men i sak är förfarandet naturligtvis inte listigare än det skulle vara att tillåta hugade löntagare att få ut en del av sin lön skattefritt i penninglotter. Att premieobligationsvinster liksom lotterivinster i princip borde ligga inom det nu fastställda inkomstbegreppets ram bekräftas med stadgandet i IL 42:25. Det vore intressant att se vad EG-domstolen skulle säga om denna diskriminering av utländska premieobligationer och lotterier, men det lär inte höra till vanligheten att detta slags vinster alls deklarerar för beskattning, så vi skall kanske inte vänta oss att frågan snart eller alls kommer under prövning.

Frågan om vad som skall förstås med ränta uppkommer självfallet också på avdragsidan. Här kommer vi till en åtskillnad mellan vad som utgör ränta i trängre mening och vad som utgör kapitalanskaffningskostnader. De senare kan om de hänför sig till en förvärvskälla betraktas som avdragsgilla alldeles oavsett om de är hänförliga till ränta eller inte. Men i de fall där kostnaden för upplåningen är avdragsgill enbart i sin egenkap av ränta, en regel som har en lång historia men som på senare tid naggats betydligt i kanten, gäller avdragsrätten inte annat än vad som i ganska trång bemärkelse utgör ränta. Lägg dock märke till RÅ 1999 ref. 14 där kostnaden för en räntegaranti betraktades som en förskotts ränta, när garantin var anknyten till låneavtalet, medan kostnaden för en fristående räntegaranti inte var avdragsgill som räntekostnad.¹³

Definitionen av ränta spelar också en roll för kreditivkostnader vid ny- och ombyggnad. Ränta utbetald under byggnadstiden är i princip ränta och borde som sådan vara avdragsgill med motsvarande rätt till skattereduktion vid underskott. Men skall räntan redovisas som kostnad i näringsverksamhet, kan det tänkas att den hellre skall ses som en del av investeringskostnaden och aktiveras för att bilda grund för framtida värdeminskningsavdrag. Gäller kreditivkostnaden en privatbostad får frågan naturligtvis bedömas enligt reglerna för inkomst av kapital. Bedömningen i RÅ 85 1:14 I var välvillig.

En intressant rättsutveckling ägde rum i samband med att några listiga skattebetalare kommit på att ge räntebärande reverser som gåva till sina barn. Räntan ville man ha avdrag för, vilket med hänsyn till föräldrarnas höga marginalsatt och barnens så mycket lägre skattesatt skulle vara förmånligt. Något avdragsgillt periodiskt understöd

¹³Jfr också RÅ 1997 ref. 63.

kunde man ju inte ge till barnen. Det hela slutade i plenimålet RÅ 1956 ref. 11 med att räntan bedömdes utgöra periodiskt understöd och därmed inte vara avdragsgill. Målet diskuterades mycket som ett exempel på relationen mellan civilrätt och skatterätt. Det fanns de som menade att räntan på benefika skuldebrev civilrättsligt inte kunde vara någonting annat än ränta, medan de regeringsråd som dikterade utgången hade uppfattningen att ränteutbetalningarna också civilrättsligt var ett led i gåvotransaktionen. Till dessa domare hörde regeringsrådet Hedfeldt, som kort därefter fick flytta över till Högsta Domstolen, en utnämning som knappast hade kunnat bli verklighet om HD:s övriga ledamöter funnit honom brista i civilrättsliga kunskaper.

Vi måste se den obegränsade rätten till avdrag för ränta som ett utflöde av det inkomstbegrepp, som fäster principiellt avseende vid inkomstens periodicitet. På samma sätt som ränteinkomst är ett typexempel på vad man menar med inkomst i meningen av periodiskt inflytande intäkt, utgör ränteutgiften som en periodiskt infallande belastning en negativ inkomst. Samma sätt att tänka gav också upphov till regeln om avdrag för periodiskt understöd, som likaledes länge var utan begränsning i andra hänseenden än de båda undantagen för periodiskt understöd till hushållsmedlem och för undervisning eller uppfostran. Man behövde varken för ränta eller periodiskt understöd föra något resonemang om att utgiften skulle ha gjorts för förvärvande av intäkt. Även ränta på konsumtionslån var avdragsgill, liksom också periodiska understöd utan någon dom på underhåll eller någon separationsöverenskommelse i bakgrunden.

4 Aktieutdelning

Till inkomst av kapital hör också utdelning på aktier. Här har vi upplevt en inte helt linjär utveckling. Ett år, 1994, var den ekonomiska dubbelbeskattningen ju faktiskt upphävd. Dessförinnan hade vi sedan 1960 haft Annellagen med dess regler om lättnad på bolagssidan för utdelning på nyemitterade aktier och 1996 fick vi bestämmelserna om lättnadsbelopp (nu i IL 43 kap.) som gav lättnaden till utdelningsmottagaren. I huvudsak har man emellertid hållit kvar tanken att aktiebolaget har att skatta för sin inkomst, och att utdelning i sin tur är inkomst för aktieägaren. Kombinationen av en över 50-procentig bolagsskatt och en hög marginalsatt på utdelningsinkomst gjorde vinstnedplöjning i bolagen till en rationell politik, också när de egna investeringsprojekten var måttligt lovande. Skatten utgick ju också bara på framtagna vinst. De från 1938–51 stadgade fria avskrivningarna på inventarier och de generösa lagervärderingsreglerna innebar en enastående frihet för bolagen att själva bestämma hur mycket skatt de ville betala, samtidigt som utdelningshungriga aktieägare hölls i schack med en till skatteredovisningen kopplad bokföring. Det gick i princip att visa att investerare i höga marginalskattesikt borde placera sina pengar i bolag som lovade att inte ge någon utdelning. Principen slog dock inte igenom i nämnvärd grad. En anledning kan ha varit att det inom näringslivet ansågs lämpligt att genom ett visst utdelningskrav sätta press på bolagsdirektörerna.¹⁴

Så länge realisationsvinster på aktier var skattefria efter fem års innehav (eller efter benefikt förvärv från annan än närstående) var det en frestelse att byta skattepliktig utdelning mot skattefri realisationsvinst. Tekniken kunde variera, men vad som på engelska kallas "dividend stripping" fick i Sverige namnet "Lundin-transaktioner" efter den ryktbare revisorn Lundin. Han lät sina bolag "Odora" och "Mandarinverken" ta hand om för tömning ägnade bolag. Efter en viss initial framgång i det s.k. Nordbäck-målet (1953 ref. 10) blev först genom stopplagstiftning, bibehållen i IL 24:18, och sedermera genom skatteflyktsklausulen detta slags transaktioner mindre lönsamma.

¹⁴ I alla fall var detta den förklaring jag fick av Marcus Wallenberg, när jag vid ett IUI-seminarium 1960 försökte bevisa att utdelningar var en dålig affär.

Vi skall inte syssla med hela den problematiken nu, men det som här kan ses som intressant är att i detta sammanhang utbytbarenheten mellan utdelning och kapitalvinst på aktier kom till klart uttryck. Lagstiftaren kände sig böra ingripa, när vad som borde beskattats som utdelning blev skattefritt som lång kapitalvinst. Man kom sedermera att vända på sammanhanget och ställa frågan vad som borde hända med realisationsvinsterna på aktier, när utdelningen gjordes skattefri. Om ackumulerad vinst skulle ha varit den enda förklaringen till kursstegring på aktier, hade sammanhanget varit självklart och vi hade 1994 inte bara fått skattefrihet för utdelning utan också för realisationsvinst på aktier. Nu kan emellertid kursvariationerna ha andra orsaker, och sedan man något ängsligt nosat på den långt ifrån lättillämpade om än teoretiskt välmotiverade norska JIK-metoden med justering av ingångsvärdet för innehållen vinst stannade man provisoriskt för att halvera realisationsvinstskatten. Återinförandet av den klassiska dubbelbeskattningen gjorde frågan mindre aktuell, men den lever kvar när det gäller beskattningen av aktievinster realiserade av bolag som ju för att inte kedjebeskattnings skall uppkomma i stor utsträckning åtnjuter skattefrihet för aktieutdelning.

5 Den cedulära beskattningen efter 1990 års reform

Det blev efterhand klart att beskattningen av inkomst av kapital närmast var en förlustaffär för fiskus. De skattskyldiga såg till att intäkterna i möjligaste mån fick formen av skattefria realisationsvinster eller premievinster eller lades in i pensionsförsäkringar. I gengäld kunde kostnaderna för upptagen kredit i form av ränteavdrag reducera den totala inkomsten, på vars översta skikt marginalsikten efter 1947 och senare års reformer efterhand sprang upp till nära 80 % (periodvis ännu mer) för dem som definierades som höginkomsttagare. Företeelsen möttes till en början med en dämpad reaktion: regeln blev 1982 den att underskott av kapital inte skulle få påverka den slutliga skatten med mer än 50 % av sitt belopp. Med den stora skattereformen kom ett mera radikalt grepp, som vi skall återkomma till strax.

Pensionsförsäkringarna behandlades länge enligt principen att premierna fick dras av och den ackumulerade avkastningen på kapitalet var skattefri, medan utbetalade pensioner beskattades i sin helhet. Kapitalförsäkringar var då som nu en något mindre lysande affär, så gott som utan avdragsrätt för premierna, med en låg skatt på den ackumulerade avkastningen och ingen skatt på utfallande belopp. Situationen har sedermera drastiskt ändrats. Pensionssparandet är inte längre obegränsat avdragsgillt, och samtidigt har avkastningsskatten utsträcks till pensionsförsäkringsanstalterna, medan utbetalade pensioner fortfarande beskattas fullt ut.

Den stora skattereformen 1990 medförde betydande ändringar, särskilt uppdelningen av inkomsten i inkomst av kapital och förvärvsinkomst. Det är i internationell jämförelse litet komiskt att tänka sig, att vi i decennier såg ner på de underutvecklade "cedulära" skattesystemen i exempelvis Medelhavsländerna och Belgien och betraktade det som en senkommen men välbehövlig modernisering när allt fler av dessa länder gick över till en beskattning av hela inkomsten oavsett från vilken förvärvskälla den härflutit. Själva hade vi ju gått över till en global inkomstbeskattning redan när den gamla beivringen avskaffades.

När denna reform blivit genomförd i nästan alla länder som haft cedulärskatt var det emellertid dags för oss att återuppfinna hjulet och splittra inkomsten i två delar, en progressivt statligt och proportionellt kommunalt beskattad förvärvsinkomst, och en proportionellt statligt beskattad kapitalinkomst. Hur kunde detta ske?

Det grundläggande mönstret var den irriterande egenskapen hos inkomst av kapital att gå med förlust. Därtill kom att man vid tiden för skattereformen inte kunde förutse att inflationsutvecklingen skulle upphöra. Om man räknade med 4 % inflation och 10 % nominell ränta, betydde 30 % skatt på den nominella räntan att den reella netto-

avkastningen blev 3 %. Om man i stället gjorde en indexjustering och beskattade bara den reella räntan, alltså 6 %, men detta med samma skattesats av 50 % som drabbade förvärvsinkomst över brytpunkten, blev resultatet detsamma eller 3 % reell förräntning. I det läget kunde man betrakta en skattesats av 30 % utan indexreglering som en praktisk approximation till en femtioprocentig beskattning av den reella räntan.¹⁵

Dessutom var det en praktisk förenkling att i praktiken låta den källskatt på inkomst av kapital, som gjordes näst intill generell, också bli definitiv.

Sedan vi väl fått detta nya system har en del oväntade förändringar inträtt. För det första har inflationen dämpats till nästan ingenting. Inflationsargumentet för den lägre skatten på inkomst av kapital i jämförelse med skatten på förvärvsinkomst har därmed drastiskt försvagats. För det andra har av allt att döma en hel del sparande sökt sig utanför landet. Beskattningen där lär ofta ligga väsentligt under våra 30 %. Den internationella ansträngningen att undvika skadlig skattekonkurrens om sparandet har koncentrerat sig på en internationellt stadgad minimiskattesats lägre än de 30 % vi tillämpar. För det tredje har det visat sig att inkomstslaget inkomst av kapital fortfarande fiskalt sett går med underskott.

Vad vi också fått uppleva är en betydande komplikation i samband med distinktionen mellan inkomst av kapital och förvärvsinkomst. Fåmansbolsreglerna liksom reglerna om positiv och negativ räntefördelning har kommit in som gravt komplicerande element i skattelagstiftningen, och detta därför att differentieringen av inkomsterna gör det till ett intresse för de skattskyldiga att få positiv inkomst klassificerad som inkomst av kapital och negativ inkomst som avdragsgill från inkomst av näringsverksamhet.

Skattereformen 1990 medförde också en principiellt viktig ändring i fråga om avdragsrätten vid negativ inkomst av kapital. Det första steg som tagits 1982, då den effektiva skattelättnaden vid nettounderskott av kapital begränsades till 50 %, följdes nu av ett andra steg, som innebär att man vid underskott av kapital fick åtnöjas med en skattereduktion, begränsad till 30 % av underskottet upp till 100 000 kr och 21 % av resten. Detta hoppades man skulle innebära att kapitalinkomstbeskattningen i varje fall inte skulle gå med underskott. Det hade efter utländskt mönster, t.ex. USA, varit möjligt att skilja mellan räntor på lån tagna för finansieringen av investeringar vilkas avkastning var skattepliktig, bostadslån – där fastighetsbeskattningen utgör ett slags schabloniserad beskattning av den uppskattade inkomsten av fastighetsinvesteringen – och andra konsumtionslån. "Spårningen" av för vilket ändamål ett lån tagits är emellertid långt ifrån enkel. Även om ett lån från början utgör ett bostadslån, kan underlåtenheten att betala av lånet ha sin bakgrund i att låntagaren valt att göra annat för de pengar han kunnat amortera lånet med. Om han köpt bil, segelbåt, konst eller konjak för pengarna är räntebelåningen inte lika behjärtansvärd som det tidigare bostadslånet, men för skattemyndigheten vore uppgiften närmast hopplös att urskilja vad som i fortsättningen egentligen borde betraktas som ränta på konsumtionslån.

Med skattereformen bröts alltså det globala (ibland kallas det det syntetiska) systemet. Dessutom valde man av goda skäl att göra beskattningen av inkomst av kapital formellt lägre än beskattningen av förvärvsinkomst. Det kan tyckas en smula förvånande. I stater utan förmögenhetsskatt, t.ex. i Storbritannien, hade man länge en cedulär beskattning som innebar högre skatt på inkomst av kapital än på förvärvsinkomst, en företeelse som

¹⁵ Räkneexemplet är hämtat från "Inflationskorrigerad inkomstbeskattning", SOU 1989:36 s. 44. Huvudbetänkandet, "Reformerad inkomstbeskattning", SOU 1989:33 s. 68 f., exemplifierade bland annat med 7 % nominalränta och 3 % realränta, och med den beräkningen blev skatten 70 % av den reala räntan. På s. 125 i betänkandet sägs det emellertid att vid 30 % skattesats "skatteuttaget för real kapitalavkastning då är likvärdigt med skatteuttaget för arbetsinkomster vid en måttlig inflationstakt på cirka 4 %", och här måste det vara den andra utredningens siffror som spökat. Att inflationen i framtiden skulle bli så obetydlig som nu hade man uppenbarligen inte drömt om.

vi brukat se som en motsvarighet till den i Norden och på kontinenten längre tillämpade förmögenhetsskatten.¹⁶ Men en lägre skatt på inkomst av kapital reste nya problem.

I och med detta kom det nämligen att bli fördelaktigt att kategorisera som utdelning och ränta vad man tidigare försökt att få in som "förtäckt utdelning" under andra inkomstslag (eller naturligtvis gärna utan någon skatt alls). Om man tidigare höjt ett varningens finger inför överdrivna löneförmåner i fåmansbolag, blev strävan från fiskus sida nu den motsatta, alltså att begränsa vad fåmansbolagsägarna kunde ta ut som inkomst av kapital för att i stället beskatta utbetalningen eller i förekommande fall realisationsvinsten som förvärvsinkomst.

Det väsentliga i sammanhanget är att åstadkomma en fördelningsregel som klart åtskiljer vad av en företagens inkomst som utgör avkastning på hans kapital och vad som utgör förvärvsinkomst. Om företaget visar ett sådant resultat att någon positiv inkomst av kapital inte kommer till synes, utan i stället situationen är den att ett reellt underskott på kapitalsidan kan reducera förvärvsinkomsten, blir räntefördelningsregeln inte en fördel utan i stället en nackdel för den skattskyldige.

Räntefördelningen har blivit ett utmärkt exempel på hur lagstiftarens produkter går efter den i Grönköping utarbetade variationen av Viktor Rydbergs ord: "Vad rätt du tänkt om också det var fel." Det är naturligtvis alldeles riktigt att företagsinkomsten i princip består av både kapitalavkastning och förvärvsinkomst, och att det bör stå företagaren fritt att söka den gynnsammare skattesatsen. Men det går inte att komma ifrån att många småföretagare finner uträkningen av vad som är det ena och det andra orimligt komplicerad. Det är inte heller så att räntefördelningen konstruerats som en optionsrätt för en företagare, som är fri att avstå från den om det blir för komplicerat att göra uträkningen. Tvärtom är regeln sådan att företagaren är tvungen att göra sig reda för om fördelningsregeln slår till hans nackdel eller hans fördel. Om han inte tillämpar den i det förra fallet kan det bli skattetillägg.

6 Internationella aspekter

Den internationella sidan av kapitalinkomstbeskattningen tilldrog sig kanske inte så mycket uppmärksamhet för femtio år sedan. Valutakontrollen var sådan att de som ville placera sina pengar utomlands i regel fick utnyttja olagliga vägar. Inte heller var Sverige känt som något eldorado för utländska placerare, även om vi redan från början etablerat vad som borde vara en attraktiv regel för dem: ingen svensk skatt tas ut på räntebetalningar från Sverige till en mottagare bosatt utomlands. Skälet till denna förvånande återhållsamhet är att lagstiftaren från början insett att en utländsk placerare skulle diktera sina utlåningsvillkor i termer efter svensk skatt och därmed övervältra skatten på den svenske låntagaren.

När vi nu ser hur EU:s finansministrar försöker etablera ett system i vilket alla länder tillämpar en modest källskatt på räntor, alternativt ett system för notifikation från källstaten till hemstatens skattemyndigheter, kan det förefalla naturligt att vi opterar för det senare alternativet. Det är inte bara det system vi i princip redan har, utan dessutom ett system som åtminstone i teorin skulle möjliggöra för oss att ta hand om skatten på

¹⁶ Förmögenhetsskatten verkar i allmänhet att vara på avskrivning. I Tyskland blev den av Bundesverfassungsgericht förklarad författningsstridig i det skick den hade, och förbundsregeringen fann det enklare att låta den löpa ut än att gå till den reform av bl.a. fastighetstaxeringen som domstolen skulle ha krävt för ett godkännande. Danmark och Nederländerna har avskaffat den. I Sverige är förmögenhetsskatten en parodi, med undantag för några utvalda miljardärer, med undantag för en del aktier, där gränsen skär rakt igenom O-listan och Attrac-listan, med undantag för företagsbunden egendom liksom med vittgående undantag i form av låga taxeringsvärden för en del fastigheter. Om grundlagen hade ställt krav på att skatten skulle vara likformig och rättvis, hade uppenbarhetsrekvisitet varit uppfyllt med råge och skatten snart ogiltigförklarad.

svenskars placeringar i utlandet. Och dessa har efter valutaregleringens upphörande kommit upp i en storleksordning som gör dem i högsta grad intressanta från budgetsynpunkt.

Man kan sedan fråga sig på vilket sätt Sverige egentligen kan leva upp till en genom EU-överenskommelsen generaliserad regel om notifikation av hemländernas skattemyndigheter. Det gäller ju här ett otal personer, som saknar svenskt personnummer. Införandet av ett svenskt identifikationsnummer för utomlands bosatta bankinsättare vore inte meningsfullt i detta sammanhang, även om USA av någon anledning ansett en sådan väg gångbar. För de svenska bankerna skulle det å andra sidan vara tekniskt utomordentligt komplicerat att rapportera utbetalningar med angivande av insättares utländska personnummer.¹⁷ Dels är bankernas datorer programmerade för att spotta ut som ogiltiga alla nummer som inte uppfyller kriterierna för svenska personnummer, dels har andra länder oftast andra typer av nummer än vi, i en del fall har de för övrigt inte några nummer. Har de samma nummertyp måste det naturligtvis flaggas för nationalitet efter mönster från momsnumren för att inte förväxlingar skall inträffa. Informationer utan nummer blir i praktiken närmast värdelösa för det mottagande landet.

Vi har också ett betydande bekymmer med verkställigheten av den princip vi håller på för här bosatta personers del, nämligen att skatt skall betalas i bosättningslandet. Skyldigheten att till RSV anmäla privata utländska bankkonton iakttas långt ifrån alltid, i själva verket bara i ganska få fall. Det krav som ställs att den utländska banken skall utfästa sig att notifiera de svenska myndigheterna enligt samma normer som svenska banker uppfylls än mera sällan – i vissa länder kan en sådan utfästelse inte utfärdas utan att det blir fråga om straffbart brott mot bankhemligheten. Förhoppningar måste naturligtvis ställas till det internationella samarbete som tagit fart på den här punkten, men det är en lång väg att gå.

När det gäller utdelningar har den svenska attityden varit en annan. Ett beskattningsanspråk ställs inte bara mot de här bosatta ägarna av utländska aktier, som förväntas deklarerat sina utländska utdelningar som inkomst, utan också mot utlänningar som tar emot utdelning från Sverige. Sedan 1943 har detta krav manifesterats i kupongskatten, som historiskt sett för övrigt också ansågs innefatta ett element motsvarande svensk förmögenhetsskatt på aktieinnehavet. Genom den omfattande svenska aktiviteten på skatteavtalsområdet har kupongskatten nästan genomgående reducerats och i vissa fall, när det gäller bolagsägarande, helt avskaffats.¹⁸ Det var alltså för Sveriges del inte fråga om mer än en lätt justering, när EU:s moder/dotterbolagsdirektiv implementerades.

Realisationsvinster är ju ofta ett alternativ till utdelning, och ändå har vi för de inskränkt skattskyldigas del i stort sett nöjt oss med att beskatta utdelningarna, medan de enligt vanliga regler varit fria från svensk skatt på realisationsvinster, om inte värdepapperen varit nedlagda i ett fast driftställe här. Det finns emellertid två undantag, båda exempel på det något halvhjärtade i genomförandet av våra ambitiösa principer.

Det ena undantaget gäller aktier i bolag med fastigheter som huvudsakligt inslag på balansräkningens tillgångssida. I en lång rad skatteavtal har vi förhandlat oss till detta undantag från huvudregeln i Art. 13. Det är ovisst hur mycket det kostat oss i eftergifter av annat slag. Man får hoppas att det inte kostat mycket, eftersom vinsten med denna klausul än så länge torde ha uteblivit. Vi har ju inte i skattelagstiftningen (numera IL 3:18) infogat det undantag som står i avtalen, och resultatet är att den inskränkta skattskyldigheten inte innefattar någon skattskyldighet till realisationsvinstskatt på aktier i svenska fastighetsbolag.

¹⁷ Cecilia Gunne och Kerstin Nyquist framhöll detta i en skarp reservation till Skattekontrollutredningens slutbetänkande, SOU 1988:12 s. 455 f.

¹⁸ Det kan tjäna som belysning av situationen att när kupongskatten på sin tid höjdes från 20 till 30 % propositionen (prop. 1956:27 s. 10) citerade ett remissutlåtande av kupongskattenämnden där det framhölls att det statsfinansiella resultatet skulle bli ringa och nästan uteslutande emanera från "en enda skattskyldig, nämligen en i Mexico bosatt person", m.a.o. finansmannen Axel Wenner-Gren.

Det andra undantaget är något mera konsekvent i genomförandet. Det gäller vinster på svenska aktier realiserade av någon som under de senaste tio åren varit oinskränkt skattskyldig i Sverige. Ändamålet med denna regel, nu infogad i IL 3:19, är lätt att förstå. Det var inte sällan så att man i förmögna dödsbon såg till att med latent realisationsvinstskatt belastade aktier (mot lämplig kompensation – möjlig utan inkomst- och arvs-skattkonsekvenser) tillskiftades en emigrationsberedd dödsbodeläggare, som tog med sig aktierna ut och därmed undgick åtminstone den svenska realisationsvinstbeskattningen. Immigrationslandet kunde naturligtvis väljas med en sidoblick på reglerna om kapitalvinstskatt.

För att stävja detta missbruk utsträcktes skattskyldigheten för realisationsvinst i tio år. Men man kan ställa sig frågan hur effektiv denna skatteregel varit. För det första är den oförenlig med Art. 13 i modellavtalet, och det har därmed varit de svenska förhandlarnas uppgift att i avtal efter avtal säkra Sverige rätten att tillämpa denna regel. Även efter sega förhandlingar har det oftast varit omöjligt att behålla rätten hela tio år. Fem är mera vanligt. Det är självfallet inte bekant vilka eftergifter i andra hänseenden de svenska förhandlarna måst gå in på för att säkra det svenska skattekravet i dessa fall.

Men när vi sedan kommer till praktiken upptäcker vi att verkställigheten av denna regel knappast är särskilt effektiv. Även om aktierna ligger kvar i en depå hos en svensk bank, är i och med ägarens utrikes bosättning banken enligt nu gällande regler befriad från skyldighet att på eget initiativ underrätta de svenska skattemyndigheterna om eventuell försäljning.¹⁹ Om den utflyttade inte har annan egendom i Sverige som föranleder svensk deklarationsskyldighet, besvärar han inte av något svenskt deklarationsformulär. Om han går till sin dator och vill ta ut ett formulär får han veta att huvudblanketten inte levereras elektroniskt. Om han ber någon i Sverige att gå till Skattehuset för att få ut ett formulär, är erfarenheten den att svaret blir att något formulär inte behövs, eftersom den utflyttade är bokförd som utflyttad. Det behövs veterligen en del övertalning för att alls få ut en blankett. Hur det under sådana förhållanden blir med laglydnaden kanske man inte skall ha för optimistiska tankar om.

Den korta slutsatsen av dessa internationella aspekter är att det är viktigt att anpassa beskattningsanspråken och beskattningsreglerna efter vad som är praktiskt möjligt. Jag har i annat sammanhang betonat detta och då fått kommentaren att det vore mera positivt att ge anvisning för hur skattelagstiftningen skulle kunna göras mera effektiv.²⁰ Den synpunkten är självfallet värdefull. Ett sådant positivt förslag skulle kunna vara att man kanske skulle få in mer om man koncentrerade beskattningsansträngningen på de fall där pengarna finns i Sverige och kan tas i anspråk här. Med andra ord vore källskattealternativet att föredra framför informationsalternativet i kombination med hemstatsbeskattning. Men i det läget skulle det sannolikt vara kontraproduktivt att sätta skattesatsen för högt – man finge hålla sig vid det minimum EU-staterna kan komma överens om.

En annan positiv synpunkt vore en uppföljning av latent skatteskuld i samband med registrering av utflyttning, naturligtvis gärna med ett tröskelbelopp. En utflyttad person som vid utflyttningen innehar betydande svenska aktieposter skulle följas upp, möjligen med depåtvång, absolut med informationsskyldighet från bankens sida, och för egen del med kvarstående deklarationsskyldighet till dess den tid gått ut under vilken Sverige kunde göra anspråk på realisationsvinstskatt.

Sen är det en annan fråga om det verkligen är värt att ödsla så mycket krut på en så pass obetydlig företeelse. Vi har emellertid tyvärr genom relativt höga skatter inte minst på kapital lyckats vända den ström som kunde konstateras gå hemåt de första åren efter

¹⁹ LSK 3:63 överläter åt RSV att bestämma för vilka utrikes bosatta personer uppgift skall lämnas. Det är bara för de uppgifter (beträffande räntor) som anges i LSK 3:22–26 som uppgiftsskyldigheten är generell.

²⁰ I Rättsvetenskapliga studier tillägnade minnet av Knut Rodhe, Stiftelsen MercurIUS, Stockholm 1999 s. 237–249 och i SvSkT 2000 s. 44–53. Kommentaren är Peter Sundgrens i SvSkT 2000 s. 636.

skattereformen. Att vända den strömmen genom lättnader på hemmaplan vore självfallet bättre och skulle på sikt ge mycket mer skatteintäkter. Men om fördelningsambitionerna får ta över måste man självfallet pröva andra vägar.

Det vore emellertid direkt olämpligt redan med hänsyn till de mänskliga rättigheterna att göra själva utflyttningen till en händelse som utlöser skattskyldighet för latent vinst på medförda tillgångar. Och naturligtvis bör vi inte heller ta någon annan lärdom än avskräckningens av den modell som utvecklats i USA. Där har man inte bara ett beskattningsanspråk som sträcker sig till alla medborgare, oavsett bosättningen, utan dessutom ett förlängt skatteanspråk ställt mot dem som ger upp sitt amerikanska medborgarskap, om vederbörande inte är i stånd att bevisa att det varit andra skäl än skatt som föranlett expatrieringen, och om inkomst och förmögenhet överskrider vissa trösklar (Sec. 877 I.R.C.).²¹

Leif Mutén är professor emeritus i internationell skatterätt vid Handelshögskolan i Stockholm.

²¹ Mer om detta i rapporten "Taxation Caused by or After a Change in Residence" av Sanford H. Goldberg och 16 andra, däribland Bertil Wiman, i Tax Notes International, 7 August 2000 s. 643–59 och 14 August 2000 s. 741–766. Särskilt tänkvärt är uttalandet på s. 657: "The U.S. system is exceedingly complex and is, like other trailing tax regimes, to a large extent unenforceable." Med "trailing" avser rapporten just ett sådant system som vi har för utvandrade svensks realisationsvinster på svenska aktier.

Gustaf Lindencrona

Svensk familjebeskattning 50 år

Den svenska familjebeskattningen under 50 år ger många talande exempel på hur ideologier, rättvis- och könsrolls föreställningar och djupa personliga känslor påverkar skattelagstiftningen. Samtidigt ger skattelagstiftningen just på detta område i särskilt hög grad prov på rent skatterättsliga problem som skentransaktioner, rättshandlingar med oriktig benämning och kringgående-transaktioner. Och ändå visar det sig att denna rikhaltiga flora av snabb föränderlig lagstiftning och praxis i grunden sammanhänger med ett bestämt drag i modern inkomstlagstiftning, den progressiva inkomstbeskattningen.

I stort sett har det dock förelegat två grundproblem inom familjebeskattningen, nämligen skatteskalornas utformning och försök från de skattskyldigas sida att genom olika kringgåendetransaktioner få lindring i sin beskattning. Gemensamt för dessa två grundproblem är att de reser frågan om den relevanta personkretsen; vilka skattskyldiga skall få njuta fördelen av en gynnsammare skatteskala eller vissa speciella avdrag och vilken är den krets av personer inom vilken olika transaktioner skall skattemässigt särbehandlas?

Under de senaste 50 åren har utvecklingen varit olika när det gäller äkta makar och när det gäller föräldrar och barn. Gemensamt för all familjebeskattning är emellertid ett grundläggande problem. Modern inkomstbeskattning bygger på förutsättningen att en skattskyldig bevakar sina egna intressen i förhållande till andra människor. Den förutsättningen föreligger emellertid inte i familjeförhållanden. En make eller en förälder kan mycket väl sätta andra makens eller barnens ekonomiska intressen före sina egna.

Från sam- till särbeskattning¹

Redan för 50 år sedan var inkomstbeskattningen progressiv, men inte i så hög grad som senare blev fallet. Man och hustru taxerades var för sig, men makarnas inkomster las samman vid skatteberäkningen. Denna sambeskattning var tydligen en nackdel för äkta makar i förhållande till ogifta, den utgjorde en "straffskatt på äktenskapet". För att förhindra denna effekt infördes i Sverige 1952 den s.k. tudelningsprincipen.² Den innebär att makarnas inkomst läggs ihop men sedan delas i två lika delar. Ett sådant system inne-

¹ En avsevärt mer detaljerad beskrivning av utvecklingen under 1900-talet fram till år 1988 ges i Gustaf Lindencrona. Från Sam- till särbeskattning. En studie i skatterätt och jämställdhet. Artikeln är tryckt i Öppna föreläsningar i juridik höstterminen 1988–1989. Juridiska Fakulteten i Stockholm. Skriftserien nr 22 (1989) s. 19–38. I denna artikel ges hänvisningar till propositioner och andra förarbeten. Dessutom behandlas frågor som helt förbigås i föreliggande artikel som förvärsavdragen.

² Sambeskattningens historia fram t.o.m. 1965 beskrivs i Leif Mutén. Familjebeskattningen (1966). Mutén beskriver också gällande rätt 1965 och analyserar den då förda debatten om sär- resp. sambeskattning. En statsvetenskaplig redogörelse och analys av olika politiska partiers och intresseorganisationers ställningstaganden ges i Nils Elvander. Svensk skattepolitik 1945–1970 (1972).

bär en skattemässig fördel för alla makar som inte har exakt lika stora inkomster, en "äktenskapspremie". I motsats till i många andra länder genomfördes inte tudelningsprincipen fullt ut i Sverige. Man ville nämligen inte ge "äktenskapspremien" också till stora inkomsttagare. Tekniskt sett medförde det att två olika skatteskalor fick användas, en för gifta och en för ogifta. Man ser här hur två olika ideologiska principer kom i konflikt, "äktenskapet skall inte missgynnas" och utjämningsprincipen "högre inkomsttagare skall alltid betala mera". På ett för svensk beskattning typiskt sätt valde man inte en av principerna utan försökte kombinera dem.

Tudelningsprincipen blev dock allt annat än en slutlig lösning av sambeskattningsfrågan. Ganska snart ifrågasattes "äktenskapspremien". Det skedde på tre olika grunder. För det första blev det snart klart att äktenskapet som sådant inte medförde någon ekonomisk merbelastning för makarna. Om äktenskapet medförde att hustrun stannade hemma var det en fråga för makarna som inte borde understödjas med skattesubventioner, menade man. Antingen ägnade sig hustrun åt att vårda mannen och i så fall borde han egentligen ta upp ett förmånsvärde till beskattning! Eller så gjorde hustrun ingenting alls. I så fall ansågs hon som en "lyxhustru". För det andra stod det snart klart att det som verkligen medförde allvarliga påfrestningar på familjens ekonomi var barn. Det rimliga var då att rikta samhällets stöd mot förekomsten av barn, inte mot äktenskapet.

Den tredje grunden för kritik mot "äktenskapspremien" var dess effekter på kvinnors förvärvsarbete. För den alltmer aktiva kvinnorörelsen stod det alltmer klart att jämställdhet mellan makar fordrade att kvinnan genom eget förvärvsarbete blev ekonomiskt oberoende av mannen. Tudelningsprincipen innebar att även om makarnas inkomst delades lika blev marginalskatten relativt kraftig på hennes inkomst vid ett utträde i förvärvslivet. Tudelning innebär ju att den enda familjeinkomsten, dvs. mannens, innan dess i skattehänseende delats i två, vilket innebar att den kommit i ett lägre skatteskipt. Om dessutom hustruns inkomst var så stor att makarna sedan hustrun börjat förvärvsarbete hamnade i det inkomstskikt där inte ens tudelning tillämpades uppstod en stark marginaleffekt för kvinnans del, vilket gjorde hennes förvärvsarbete mycket litet lönsamt. Jämställdhetsaspekterna fick också understöd av nationalekonomiska resonemang om betydelsen av det kvinnliga förvärvsarbetet för landets ekonomi. Marginaleffektproblemet försökte skattelagstiftaren lösa genom s.k. förvärvsavdrag för förvärvsarbeteande kvinnor. Dessa avdrag komplicerade systemet utan att innebära någon verklig lösning.

Under hela 60-talet var sambeskattningsfrågan en av de stora debattfrågorna i Sverige. Ett antal skatteutredningar försökte att i modifierad form hålla fast vid det gamla systemet, men till slut ansågs det ohållbart. 1970 tog man ett avgörande steg mot full särbeskattning genom att införa särbeskattning för arbetsinkomster. Man vågade emellertid inte ta steget fullt ut. Sambeskattningen behölls för andra inkomster än arbetsinkomster, vilket medförde ett mycket komplicerat system för beräkning av skatten. Skattebetalarna i allmänhet kunde aldrig räkna ut sin skatt och den som i likhet med författaren en gång undervisat om beräkningsmetoden tänker med medlidande på de timmar de stackars skatterättstuderande tvingades lägga ned på att lära sig denna metodik. Ett viktigt skäl till att man inte vågade avskaffa sambeskattningen fullt ut var rädslan för att det skulle medföra ett antal transaktioner mellan makar för att erhålla en skattemässigt gynnsammare fördelning av deras tillgångar. Farhågorna var desto mer befogade som 1970 års särbeskattningsreform åtföljdes av en skärpning av skatteprogressiviteten för att kompensera för det bortfall av skatteinkomster som särbeskattningen medförde.

1970 års reform var dock inte heller någon stabil lösning. 1982 inskränktes sambeskattningen ytterligare så att den endast kom att omfatta icke-arbetsinkomster över den s.k. brytpunkten.³ Totalt var ca 120000 familjer fortfarande berörda. Det slutliga steget togs den 1 juli 1986 då sambeskattning vid inkomstbeskattningen helt avskaffa-

³ Skatteförmågeprincipen, och då särskilt rättslaget efter 1982 års reform har diskuterats i Gustaf Lindencrona. Skatteförmågeprincip och individuell beskattning – idékonflikt inom familjebeskattningen eller ej. Festskrift till Jan Hellner (1984) s. 337–352.

des⁴. Den blev endast kvar vid förmögenhetsbeskattningen, vilket den är den dag som idag är.

Under de senaste 50 åren har den svenska arbetsmarknaden förändrats i grunden. Den kvinnliga förvärvsintensiteten överträffar idag den manliga. Det föreligger emellertid en betydande skillnad mellan mäns och kvinnors förvärvsarbete. Ett avsevärt större antal kvinnor arbetar deltid. Det är naturligtvis möjligt att andra faktorer spelat in än de ändrade skatteprinciperna. Det är dock slående att den inträffade förändringen är precis den som ur skattesynpunkt är mest rationell. Vid en progressiv beskattning är det naturligtvis bättre med två inkomster i en familj än en, eftersom den behållna inkomsten då blir större. Eftersom det är dyrt att använda betald hjälp i hemmet i någon form är det mest lönsamt om detta arbete utförs av en av makarna. Om arbetsmängden blir för stor är det mest rationellt att den ene maken arbetar deltid. Det bör i så fall vara den som har lägst arbetsinkomst. Om det är hustrun, vilket av olika historiska skäl i varje fall förr var vanligt, är det mest rationellt att hon arbetar deltid.

Den fåfänga kampen mot kringgåendetransaktionerna

Om makar sambeskattades för 50 år sedan var situationen annorlunda för barnens del. Barns skattemässiga självständighet i Sverige har djupa historiska rötter. Barn beskattades således självständigt för sina inkomster, såväl kapitalinkomster som arbetsinkomster. Endast vid förmögenhetsbeskattningen skedde (och sker) en sambeskattning mellan föräldrar och underåriga barn. Denna särbeskattning skapade ett mycket starkt incitament till transaktioner mellan föräldrar och barn. Genom sådana transaktioner kunde familjens totala skattebörda lättas. Det kan vara onödigt att i detta sammanhang gå in på alla de transaktioner som då var populära.⁵ Jag skall i stället beskriva huvudlinjerna i domstolarnas bedömning av dem och lagstiftarens ansträngningar att förhindra dem.

Utgångspunkten för domstolarna var det skattemässiga begreppet periodiskt understöd. Enligt en antagligen av skatteförmågeresonemang influerad princip kunde utbetalaren av ett periodiskt understöd dra av understödet vid inkomstbeskattningen. Mottagaren beskattades då för det erhållna beloppet. Denna princip var emellertid inskränkt i vissa betydelsefulla avseenden. Avdrag medgavs exempelvis inte om mottagaren var under 18 år eller levde i hushållsgemenskap med utbetalaren eller bedrev studier. Dessa avdragsbegränsningar fångade således upp de i praktiken viktigaste fall då föräldrar kunde vilja ge understöd till sina barn och det t.o.m. i en ålder, då barnen var myndiga. RR:s praxis, som utvecklades i ett stort antal rättsfall, anknöt till dessa principer. Varje benefik överföring av inkomst från föräldrar till barn betraktades som ett periodiskt understöd, vilket medförde att avdrag i allmänhet kunde vägras. Eftersom överföringarna inte betecknades som periodiskt understöd utan som exempelvis ränta fick RR anledning att också utveckla sin praxis i andra avseenden, nämligen vad en transaktions verkliga (juridiska) innebörd var. Om avdrag skulle vägras måste det först konstateras att transaktionen mellan föräldrar och barn var oriktigt benämnd och att det i själva verket var fråga om ett periodiskt understöd. Därefter kunde domstolen undersöka om förutsättningar för avdrag förelåg, vilket i allmänhet inte var fallet.

Domstolarnas praxis ansågs emellertid inte vara tillräcklig för att förhindra kringgåendetransaktioner mellan föräldrar och barn. Det gällde också andra typer av kringgåendetransaktioner. Av den anledning infördes 1980 en särskild lag mot skatteflykt. Den skärptes redan 1983. Lagen kom emellertid trots det att inte visa sig effektiv.

⁴ Situationen efter införandet av särbeskattningsreformen i Sverige beskrivs i det komparativa arbetet Gustaf Lindencrona-Frederik Zimmer. Nordisk familiebeskattning – en komparativ studie. Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådets Skriftserie 18 (1988).

⁵ Jag hänvisar till Gustaf Lindencrona. Föräldrar och barn ur inkomst- och förmögenhetsskatterättslig synvinkel (1974).

Särskilt verkningslös var den vid transaktioner mellan föräldrar och barn eftersom det skulle föreligga identitet mellan den som företagit en transaktion och den som gynnats av transaktionen. Skatteflyktslagens bristande effektivitet har lett till en ytterligare revision, som bl.a. tagit bort identitetskravet. Den reviderade lagen skall tillämpas fr.o.m. 1 januari 1998.

Avskaffandet av sambeskattningen av äkta makar 1986 förstärkte kraftigt incitamenten till transaktioner mellan makar i syfte att minimera makarnas sammanlagda skattebörda. Genom denna reform blev transaktioner mellan äkta makar skattemässigt lönsamma på samma sätt som transaktioner mellan föräldrar och barn, dock med de begränsningar som utformats i praxis genom anknytningen till principerna för periodiskt understöd.

Problemet med skatteförorsakade transaktioner mellan makar och mellan föräldrar och barn fick emellertid sin lösning genom 1991 års skattereform. Genom införandet av den proportionella kapitalinkomstskatten försvann med ett slag de viktigaste inkomstskattemässiga incitamenten till transaktioner mellan äkta makar. De kvarstod dock för arbetsinkomster. Möjligheterna på detta område är dock avsevärt mindre än när det gäller kapitalinkomster.

Vilka skall sambeskattas?

Sambeskattning ger upphov till olika följdproblem. Viktigast är vilka som skall bli föremål för sambeskattning. Problemet är aktuellt såväl om sambeskattningen medför skattemässiga fördelar som om den medför nackdelar.

Problemet sammanhänger med faktorer som ligger utanför skattelagstiftningen. Den traditionella kärnfamiljen är inte den enda existerande samlevnadsformen. Den har dock klart varit den ideologiska utgångspunkten för sambeskattningsreglerna. Så har under hela perioden äkta makar varit föremål för sambeskattning. Man har således valt en civilrättslig utgångspunkt. Med äkta makar avses en man och en kvinna som är civilrättsligt gifta med varandra, dvs. antingen ingått en borgerlig eller en kyrklig vigsel. Redan denna enkla regel inrymmer problem, när det gäller äktenskap som ingåtts utomlands. Särskilt tillspetsat blir problemet i sådana länder som tillåter månggifte eller äktenskap mellan mycket unga kontrahenter.

För att hålla sig till inhemska förhållanden har det ansetts nödvändigt att utforma ett särskilt skatterättsligt äktenskapsbegrepp. Som makar behandlas också samboende som har gemensamt barn. I det fallet är det således fråga om en anknytning till den faktiska utveckling som ägt rum i Sverige, dvs. att alltför bor ihop utan att vara gifta. Det enkla samboendeförhållandet anses dock vara alltför flyktigt och svårkontrollerat för att i normalfallet vara anknytningspunkt. Det gemensamma barnet är dock ett lättkonstaterat faktum.⁶

Om problemet ses ur rent skatterättslig synvinkel måste det dock konstateras att även om det gemensamma barnet är lätt att konstatera är själva samboendet inte det. Under sambeskattningens tid var det säkerligen ett avsevärt antal män som uppgav sig inte sambo med sitt barns mor fast de i realiteten gjorde det. Alla försök till kontroll från skattemyndigheternas sida väckte indignerade protester. Det måste också sägas att en lagstiftning som fordrar dylika ingrepp i den personliga integriteten är mindre lyckad.

Om själva äktenskapet av många inte betraktas som heligt är det lätt att tänka sig att äktenskap kan upplösas av skattemässiga skäl även om de f.d. makarna avser att även i fortsättningen bo ihop. Av skattemässiga skäl har även den regeln införts att som gifta räknas även de som varit gifta men som sambor.

⁶ Utvidgningen av det skatterättsliga äktenskapsbegreppet skedde genom lagstiftning 1960. Motiveringen i propositionen har blivit klassisk. "Sammanlevnaden och det gemensamma barnet utgör enligt livets regel oförtydbara fakta, vilka gör det berättigat att antaga förekomsten av en gemenskap som från skattemässiga utgångspunkter bör jämföras med ett äktenskap." (Prop. 1960:76 s. 92.)

Problemet att definiera sambeskattningskretsen kan möta svårigheter även av annat än skattemässiga orsaker. De homosexuellas önskemål om full likställighet beror inte på skattemässiga faktorer. Enligt partnerskapslagen skall ett registrerat partnerskap i alla avseenden likställas med ett äktenskap.⁷ Frågan är således avgjord för svenskt vidkommande, men är ett exempel på en problemställning som inte behövt uppkomma om det inte funnits ett skatterättsligt äktenskapsbegrepp.

Om rent skattemässiga aspekter läggs på sambeskattningskretsen kan man fråga sig varför ett sexuellt moment överhuvudtaget behövt införas. Är det kanske det gemensamma hushållet som borde vara avgörande? Det är det ju när det gäller den krets till vilken ett avdragsgillt periodiskt understöd inte kan ges (kriteriet hushållsgemenskap). Det klassiska exemplet som brukar anföras är två ogifta systrar som lever tillsammans.

Det möter också problem att avgöra vad som menas med gemensamt barn. Problemet ligger här väl i stor utsträckning på det emotionella planet. Många vuxna känner en stark koppling till ett barn som inte är deras biologiska. Svenskt skatterätt har också jämställt adoptivbarn,⁸ styvbarn och fosterbarn⁹ med egna barn.

Det är således uppenbart att sambeskattning vällar problem av mer än skattemässig natur.

Sammanfattning

Särbeskattningen har varit en av de viktigaste faktorerna bakom den ökade jämställdheten mellan män och kvinnor i det svenska samhället. Särbeskattningen hade dock inte varit möjlig utan den proportionella kapitalinkomstbeskattningen, som i ett slag undanröjt de viktigaste motiven för ett antal kringgåendetransaktioner.

Gustaf Lindencrona är rektor vid Stockholms Universitet.

⁷ 3 kap. 1 § lag(1994:1117) om registrerat partnerskap.

⁸ Uttrycket adoptivbarn nämns dock ej numera i skattelagstiftningen eftersom adopterat barn helt jämställs med av föräldrarna födda barn genom 1970 års reformer av arvslagstiftningen (Prop. 1970:186).

⁹ Fosterbarn tillkom i samband med 1970 års familjebeskattningsreform (Prop. 1970:70).

Per Anclow

Några reflexioner kring kapitalbeskattningen

Varför denna artikel?

När Peter Melz tog kontakt med mig för att efterhöra om jag var beredd att redovisa några synpunkter på beskattningen av arv, gåvor och förmögenheter under de senaste decennierna kom en varningens klocka att ringa i mina öron. Tankarna gick till en betraktelse av Tage Danielsson där han – i och för inte utan visst fog – ondgör sig över tillbakablickar. De som redovisar sådana har normalt några år på nacken och med tanke på minnets natur smyger sig lätt en del konstigheter in i det som skrivs. Vad som redovisas i det följande är därför knappast något som kan komma till praktisk användning i mer allvarstygda sammanhang. Min förhoppning är likväl att vad som sägs måhända kan kasta ett kompletterande sken över ett begränsat men inte desto mindre intressant område inom skatterätten.

Mitt intresse för arvsfrågor väcktes mycket tidigt, faktiskt redan i femårsåldern. Min far hade nämligen den goda smaken att avstå från en del av sitt farsarv. Att ärva måste ju, liksom lotterivinster och liknande, framstå som ett oskyldigt sätt att berika sig; man slipper t.ex. helt ifrån beskylldningar att ha skott sig på andras bekostnad genom sinnrika manipulationer av olika slag. Arvsfrågor blev åter aktuella under tingstjänstgöringen där jag var en av de få som tyckte att det var riktigt roligt att syssla med bouppteckningar. Ett problem på den tiden – mitten av sextioalet – gällde de s.k. hälftendelningarna vid efterlevande makes död, en fråga som den nya arvsordningen enligt äktenskapsbalken blåst nytt liv i. Ett annat problem rörde äganderätten till efterlevande makes giftorätts-gods. Den sistnämnda frågan fann sedermera sitt svar i RÅ 1968 ref. 59. En nästa etapp på området blev undervisningen på både Uppsala och Stockholms universitet under cirka 15 år fram till början av 1980-talet. Det började så vackert med seminarieövningar rörande arvsbeskattningen av avstående (se ovan och bl.a. NJA 1966 ref. 79 I–IV) för att med tiden komma att avse grundkursen i arvs- och gåvoskatt. Det ekonomiska utfallet av dessa extraarbeten stod i hjärt kontrast till den stimulans som jag fann i undervisnings-jobbet. I då rådande marginalskaatteläge var – sedan en kopp kaffe med tillhörande smörgås betalats – resultatet i kronor räknat ungefär plus minus noll.

I det följande tänker jag beröra några olika utredningar och lagstiftningsprojekt som jag deltagit i. Några strödda hägkomster från mer eller mindre närliggande områden ingår också.

Konsten att utreda...

En gång i världen nominerades kommittésekreterare på ett tämligen formlost sätt. För egen del minns jag att dåvarande kammarrättspresidenten Gustaf Hedborg kallade ner mig och talade om att jag skulle arbeta som sekreterare åt dåvarande regeringsrådet

Sten Walberg. I och för sig fanns ju möjligheten att tacka nej – så gjorde vid ett annat tillfälle också en arbetskamrat till mig. Det tog sedan några år innan nästa förfrågan kom. Utredningsuppdraget gällde en översyn av hela kapitalbeskattningen, alltså såväl skatteuttaget som den tekniska utformningen. De närmast föregående utredningsinsatserna rörde 1948 års reform när kvarlåtenskapsskatten såg dagens ljus. Genom 1955 års arvs-skattekunniga avskaffades dock denna av de berörda hjärtligt avskydda extraskatt på arv och gåvor. Resultatet blev dock att kvarlåtenskapsskatten bakades in i den traditionella arvs-lottsbeskattningen.

Nåväl, nu var tiden inne för en total översyn. Den första kontakten, liksom många efterföljande års, med Sten Walberg var odelat positiv. Samarbetet förflöt under ytterst angenäma former. Jag tror att det är av största vikt att relationen mellan ordförande och sekreterare fungerar så öppet och förutsättningslöst som möjligt. Med tiden fick även jag detta bekräftat genom egna eminenta sekreterare och från skattesidan kan här nämnas numera kammarrådet Ingrid Backlund, kammarrättsrådet Carin Hellner och data-rådet Marie Bjernelius Lundahl.

Arbetet i kapitalskatteberedningen följde två huvudlinjer. Såvitt gällde förmögenhetsbeskattningen kom huvudintresset att riktas mot skatteuttaget medan det i fråga om de båda andra skatteformerna blev den tekniska utformningen som trädde i förgrunden. Beträffande skatten på förmögenheter kunde beredningen konstatera att de stora förmögenheterna i trots av 1948 års reform ökat och att detsamma gällde de små förmögenheterna. Mellanskiktet var däremot eroderat. Förklaringen till ökningen när det gällde stora förmögenheter stod att finna i då gällande begränsningsregler för skatteuttaget i det enskilda fallet. Direktiven påbjöd ett sådant framtida skatteuttag att inte normala förmögenheter drabbades onödigt hårt. Jag kan inte frigöra mig från misstanken att när begreppet "normala" förmögenheter skulle kläs i siffror så kompletterade man på sina håll det siffermaterial som beredningens räknevirituos, kanslirådet Bertil Edlund, tagit fram med vad man själv brukade deklarerat. Givetvis hade det också sitt lilla intresse hur stora Gunnar Strängs världsliga tillgångar var. Resultatet blev i vart fall en brytpunkt vid ca 400 000 kr. Vad gäller arvs- och gåvobeskattningen resulterade övervägandena främst i en ny teknisk konstruktion med inslag av både arvs-lotts- och kvarlåtenskapsskatte-tänkande.

Beredningens första betänkande (SOU 1969:54) blev synnerligen onådigt mottaget. Stark kritik riktades mot såväl det ökade skatteuttaget som mot den nya tekniska konstruktionen för arvsskattens vidkommande. I den första delen framhölls att de framlagda förslagen skulle så gott som omöjliggöra för inte minst små och medelstora företag att överleva. I fråga om arvsskatten betonades dessutom att konstruktionen var mycket krånglig.

Vad gäller skatteuttaget, inte då minst i fråga om företagsförmögenheter, bar kritiken frukt i så måtto att kapitalskatteberedningen fick i uppdrag att ta upp den frågan till särskilt studium. Jag återkommer strax härtill.

Den tekniska utformningen av arvsbeskattningen föll som sagt inte remissinstanserna på läppen och här har jag ett mycket starkt känslöbetonat minne. En nestor inom försäkringsvärlden, med. dr hc. Tage Larsson, hade ordnat ett möte med Försäkringsjuridiska föreningen och min uppgift var att presentera betänkandet. När jag som bäst beskrev hur enkel den nya ordningen var begärde en av förgrundsgestalterna på arvsskatteområdet, bankdirektören Lars Fogelklou, ordet. Han stegade fram och skissade på svarta tavlan ett tämligen okomplicerat fall samt bad därefter föredragshållaren att tala om hur enkelt detta nu skulle lösas med den nya ordningen. Ett förvåntansfullt mummel hördes från publiken och Sten Walberg sittandes på första bänk försjönk i stilla bön. Men liksom solkatten mot Vricklunds torp på kartan över säteriet Gottorps ägor gav Esping svar på ett intrikat problem dök något liknande nu upp och jag lyckades med hjärtat i halsgropen ge ett s.k. rakt svar.

En ny fråga hade sett dagens ljus genom beredningens första betänkande och den gällde som sagt kapitalbeskattningen av det arbetande kapitalet. I samband med 1970 års skattereform presenterades i propositionen ett provisorium. Detta medgav låtnader vid förmögenhets- och arvsbeskattningen. De provisoriska reglerna var synnerligen detaljerade och för att skattelåtnader skulle komma i fråga uppställdes krav på företagets inriktning, dess storlek, ägarens ekonomiska anknytning till företaget m.m. Enligt malicen kom förslaget till praktisk användning vid endast ett tillfälle. Som nyss nämndes skulle kapitalskatteberedningen överväga frågan ytterligare. Beredningen gjorde särskilda ekonomiska undersökningar, tog kontakt med företrädare för näringslivet och presenterade med ledning härav ett förslag som enbart tog sikte på låtnader vid förmögenhetsbeskattningen (SOU 1971:46). Förslagen genomfördes inte. Den kritik som nu framfördes tog sikte på det förhållandet att man inte uppmärksammat generationsväxlingsaspekten. Under 1970-talet kom hithörande frågor att utredas vid minst fem tillfällen. När det gäller gåvoskatten utarbetades ett första förslag likaså under ledning av Sten Walberg, jämte en av industrins skattesakkunniga jur. dr Bertil af Klercker och skattedirektören C-G Pettersson (Ds Fi 1974:12); några år senare följt av ett ytterligare som avsåg låtnadssystemet i dess helhet (Ds Fi 1976:10).

När det gäller gåvoskattelåtnaderna finns ett krav på att gåvan skall vara utan förbehåll. Jag minns mycket väl att frågan om s.k. vederlagsreverser diskuterades inom den nyss nämnda arbetsgruppen och att vår uppfattning var att sådana inte på något sätt skulle anses utgöra ett sådant förbehåll som uteslöt gåvoskattelåtnader. Tyvärr skrev vi inte något särskilt om detta och Högsta domstolen kom med tiden fram till motsatt uppfattning (NJA 1986 s. 721 I).

Det kan parentetiskt inskjutas att när det gäller de smärre företagen bör man observera begreppshanteringen. När lagstiftaren vill gynna denna grupp talas det om familjeföretag – i motsatt fall brukar det något kärvare uttrycket fåmansföretag användas.

Frågan om familjeföretagens skattelåtnader kan utan överdrift betecknas som en skatterättslig utdragssoffa med fortsatta utredningsinsatser även under 1980- och 1990-talen. Den nyligen tillsatta utredningen som skall se över de s.k. 3:12-reglerna skall enligt sina direktiv (Dir. 1999:72) även ta upp hithörande spörsmål. Det skall bli spännande att se vad som denna gång kommer fram. Stockholmskammarrätten är ordentlig representerad genom trenne framstående medarbetare. Arbetet leds nämligen av lagmannen Per Anders Lindgren med benägen sekreterarsupport av assessorerna Aud Sjökvist och Cecilia Landelius.

Kapitalbeskattningen har som sagt ytterligare utretts under åren. Kapitalskatteberedningens nyssnämnda betänkanden upplevde såvitt gäller förmögenhetsbeskattningen en renässans i form av en departementspromemoria där frågan bl.a. gällde att i anslutningen till den stora skattereformen bredda skattebasen. Bl.a. återfanns förslaget om förmögenhetsskatt på inre lösöre, dvs. konst och antikviteter. Promemorian (Ds Fi 1990:91 – Reformerad förmögenhetsbeskattning) ledde dock inte till något annat än en uppflyttning av skattepliktsgränsen.

På arvs- och gåvoskattesidan har däremot mer genomgripande ändringar skett. Familjelagssakkunniga lade grunden till ändringar i arvsordningen, främst genom att efterlevande make kom att arva före bröstarvingar (SOU 1981:85). Den nya äktenskapsbalken förändrade testamentsvanorna. Tidigare hade makar med barn genom inbördes testamente sedan länge förordnat att efterlevande make skulle gå före barnen med i förekommande fall avstående från den efterlevandes sida. Eftersom i flertalet fall den efterlevande maken är till åren kommen och inte sällan utrustad med egna försörjningsmöjligheter får testamentena numera ofta skrivas på omvänt sätt mot tidigare. Den i och för sig behjärtansvärda reformen kom väl ett femtiotal år för sent. De praktiska problemen vid skattläggningen av bouppteckningar är numera i mångt och mycket centrerade till dödsfall nummer två. De aktivt verksamma på området får väl söka tröst i att bl.a. reglerna om beskattningen av försäkringar numera är betydligt enklare. Förr var det inte

helt ovanligt att ett häfte av NJA kunde till nästan en tredjedel upptas av frågor kring arvs-, gåvo- och stämpelskatt, något som väl – om nu rättspraxisen skall ge en bild av verkligheten – knappast kan spegla vad som sysselsätter den s.k. gemene mannens problemvärld.

På 1980-talet hade jag nöjet att leda arvsskattekommitténs arbete. Vad vi med tiden föreslog (SOU 1987:62) har förutom reglerna om nationalitets- resp. domicilitetsprincipen knappast satt några spår i lagstiftningen. Jag vill dock i sammanhanget beröra två frågor som kommittén behandlade, nämligen förhandsbeskeden och skatteflyktsklausulen. Kommittén, som betonade frågornas nära samband, valde att inte lägga fram några förslag till ändringar i dessa delar. I förgrunden träder här gåvoskatten, bl.a. genom dess anknytning i förekommande fall till inkomstbeskattningen; en gåva kan inte sällan ingå som ett led i en överföring av löpande inkomster. Såvitt gäller arvsskatten skulle väl förhandsbeskeden kanske mest komma att röra en förtida tolkning av olika sinnrikt hopkomna testamenten och vad gäller en skatteflyktsklausuls tillämpning i fråga om dödsfallsförvärv skulle man kanske kunna komma i obehaglig närhet av reglerna i brottsbalkens tredje kapitelns inledande paragrafer. Mot bakgrund av ett besked om att man på högre ort ogärna såg att Högsta domstolen belastades med nya arbetsuppgifter och kommitténs eget förslag om en rätt till återfående av gåvoskatt om en gåva gick åter valde kommittén som sagt att ligga lågt. Hithörande frågor kan måhända komma i ett annat läge när nu arvs- och gåvoskatteärendena skall föras över till förvaltningsdomstolarna.

Kommittén avlämnade dock ett delbetänkande i form av en promemoria (Ds Fi 1986:4) där en 75-procentig värdenorm för börspapper föreslogs. Detta genomfördes och finns alltså kvar vid arvs- och gåvobeskattningen. Såvitt gäller förmögenhetsbeskattningen kom särregeln att tillämpas endast under ett tiotal år för att efter ett uppehåll åter dyka upp i 80-procentig skepnad.

I utredningsvärlden möter man ett ytterst heterogent persongalleri. Jag har deltagit i ett trettiotal olika utredningar och det är därför inte möjligt att i detta sammanhang göra någon genomgång. Det får räcka med tvenne exempel. Från arvs- och gåvoskattekommittén kommer jag ihåg ett sammanträde där vi diskuterade en höjning av grundavdraget vid gåvobeskattningen. Debatten böljade fram och åter och starka farhågor redovisades – ett kraftigt höjt grundavdrag skulle svinga givandet upp till höga nivåer och lämna utrymme för allsköns skatteundandragande. På sitt stillsamma och övertygande sätt bröt bankdirektören Carl Axel Nordell in. Han ville informera om att ett långt yrkesliv i kapitalets tjänst lärt honom att de rikas största problem knappast var hur fort de skulle kunna ge bort vad de ägde. Tvärtom tyckte han sig ha funnit gott belägg för tesen att "mycket vill ha mer". Efter detta kloka inlägg blev diskussionen något lugnare och en försiktig höjning av grundavdraget kunde föreslås.

En annan person som jag inte vill gå förbi är f.d. advokatfiskalen Lars Lindberg. Han medverkade synnerligen förtjänstfullt i kapitalskatteberedningen och även indirekt i familjelagsakkunnigas arbete. Lars Lindberg besatt synnerligen gedigna kunskaper inte bara inom sitt fackområde – bildningen var därutöver mycket bred. Min första kontakt med honom var under tingstjänstgöringen. Två bouppteckningar hade blivit liggande under många år och helt traditionsenligt överfördes dessa båda till mig i min egenskap av yngste notarie. Den ena bouppteckningen gällde en svenska som ärvt sin egyptiske man. Äktenskapet var barnlöst och egendomen fanns i allt väsentligt i Egypten där man inte godtog sådant som kvinnlig arvsrätt. Mannens arvingar hade för övrigt redan inlett processer sins emellan om vem som skulle ha vad. Sedan jag förklarat för Lars Lindberg vad saken gällde och bl.a. nämnt att mannens arvingar kunde nås under adressen Pyramid Post, vilket fick Lars Lindberg att tänka på studentspexet Uarda, kunde inregistreringen i lugn och ro ske med bortseende från de egyptiska tillgångarna. I det andra fallet gällde det en familjefader som berövat sin hustru och deras tre barn livet för att därefter hänga sig själv. Här var det med tanke på den slutliga fördelningen av kvarlåtenskapen av intresse vem som dött sist – de skador som tillfogats hustrun och

barnen var nämligen i och för sig inte omedelbart dödande. Här hade bouppteckningsförrättaren fått det säkert mycket välmenande rådet från någon befattningshavare på domsagan att klumpa ihop allt i en gemensam bouppteckning. Dåvarande rättsläkaren Bertil Falconer var intresserad av händelsen och tillsammans skrev vi en artikel rörande det något lugubra ämnet massmord och arvsskatt. När Lars Lindberg fick höra talas om det hela undrade han stillsamt om inte det trots allt var naturligast att utföra skattläggningen med utgångspunkt i att fadern dött sist.

... och att lagstifta...

Lagstiftningsarbetet på kapitalskatteområdet skiljer sig naturligtvis inte i någon större omfattning från annan skattelagstiftning, i vart fall inte när det gäller procederet. Vad gäller arvs- och gåvoskatten kan man emellertid peka på det civilrättsliga bandet visavi relevanta delar på civilrättens domäner. Sedan länge har också arvsbeskattningen följt vad som civilrättsligt gäller i fråga om giftorätt, legal arvsordning, testamentstolkning, framskjutna förvärv m.m. även om skattläggningen sker efter mer schematiska normer. Likaså knyter förmögenhetsbeskattningen an till civilrättens äganderättsbegrepp. Ett kännetecken skulle alltså kunna vara att de nu aktuella skatterna till skillnad från inkomstskatter har en tydligare civilrättslig förankring. Detta band har också visat sig vara nog så starkt. På ett område har dock inte äktenskapslagstiftningens tes om att vardera maken äger och förvaltar sitt fått fullt genomslag och det gäller den alltså bestående sambeskattningen av förmögenheter.

En hel del frågor med anknytning till lagstiftningen har jag berört i det föregående avsnittet och jag tänkte här nöja mig med att återge tvenne något udda lagstiftningsärenden som ligger på betryggande avstånd i tiden. Jag tänker närmast på två propositioner från 1970-talets mitt, varav den ena rörde konungahuset och det andra byggmästare och där jag arbetade tillsammans med den dåvarande chefen för den enhet som hade hand om kapitalskattefrågorna.

Sedan gammalt åtnjöt konungahuset vissa skattelättnader, bl.a. i form av skattefrihet för kapitalinkomster och förmögenhet. På sina håll upplevdes detta som något djupt orättvist och Gunnar Sträng hade lovat en ändring när det blev dags för tronskifte. Ett sådant hade nu ägt rum och ett ändringsförslag togs fram redan året efter. Exakt hur stora de aktuella förmögenheterna kunde vara måste nu på något sätt beräknas eftersom propositionen skulle innehålla ett löfte om kompensation för eventuella nya skattepålagor. För egen del hade jag vissa minnen från kapitalskatteberedningen om olika kungliga bouppteckningar och detta gedigna vetande fick nu på olika sätt kompletteras med olika antaganden. Av taktiska skäl skulle frågan inte föreläggas riksdagen som ett särskilt ärende utan stoppas in i något alster som rörde något annat intresseväckande. Här kom en proposition som rörde familjeföretagens skattelättnader väl till pass. Mycket riktigt blev det i stort sett bara en riksdagsman som yttrade sig i kungafrågan och en ny lag såg dagens ljus. Strax efter ikraftträdandet blev jag uppringd av dåvarande förste hovmarskalken Tom Wachtmeister som stillsamt undrade hur man skulle hantera en del olika tillgångar som kunde tillhöra majestätet. Skulle t.ex. kapitalvärdet av Guadeloupe-räntan beskattas, hur var det med Arvfurstens palats, vissa värdefulla samlingar osv., osv.? Nu var goda råd dyra så att inte det nyss nämnda löftet i propositionen om kompensation skulle få en helt annan tyngd än den som föresvävat utställaren. De nyfunna tillgångarna hade ett kanske mer statsrättsligt inslag än ett privaträttsligt. På något sätt måste denna tro dock befästas och ett väl avvägt förhandsbesked växte med tiden fram.

Nästa ärende rörde värderingen av byggmästares fastighetsbestånd. Här hade en nyligen gjord ändring givit ägaren rätt att välja mellan anskaffningsvärde och taxeringsvärde. Vad man då kanske inte tillräckligt hade besinnat var att många byggmästare hade betydande innehav av gammalt datum. Resultatet slog snabbt igenom och åtskilliga

inom byggbranschen försvann som genom ett trollslag ur förmögenhetskalendarern. Detta måste givetvis rättas till. För att inte väcka onödig uppmärksamhet valdes att lägga in förslaget om en återgång till den gamla ordningen i en proposition som handlade om skatteplikt för utbildningsbidrag för doktorander m.m. Detta "m.m." undgick även de mest observanta lobbyisters argusögon. Inte så långt efter återställandet fick jag tillfälle att diskutera lagstiftningsteknik med bl.a. företrädare för byggnadsentreprenörsföreningen.

...samt att avsluta artiklar

Under det gångna halvsekle har således en del hänt och ytterligare förändringar är att vänta. Såvitt gäller förmögenhetsskatten är väl dagens diskussion främst försedd med politiska förtecken. Dess vara eller inte vara, liksom den kvarvarande sambeskattningen, dominerar förekommande debatt.

På arvs- och gåvoskattesidan synes däremot mer genomgripande förändringar vara på gång. Denna del av skatteområdet fungerar väl i och för sig ganska bra och saknar dessutom i regel massmedialt intresse, något som lett till att även tämligen angelägna ändringar fått stå tillbaka för mer akuta lagstiftningsfrågor. Nu gällande arvs- och gåvoskattelag från 1941 och som i sin tur i mångt och mycket bygger på sin föregångare från 1914 har onekligen visat sig vara ganska seglivad. Att vi skall ha en arvsskatt, kompletterad med en gåvoskatt, byggd på ett lottläggningsförfarandet synes vara en s.k. grundbult. Kvarlåtenskapsskatten 1948–1958 får väl ses som en parentes i utvecklingen. I och för sig har väl under senare år tankar på radikala ingrepp dykt upp, t.ex. någon sorts "döds-moms". Med tanke på att hanteringskostnaderna sägs vara högre än vad denna skatteform inbringar borde rimligen av om inte annat budgetskäl utrymme finnas för förenklingar. Inom Finansdepartementet pågår också en översyn av lagstiftningen och då med utgångspunkt i Arvs- och gåvoskattekommitténs tidigare nämnda betänkande. Målet är att åstadkomma en modernare lagstiftning som är bättre anpassad till dagens villkor. Arbetet leds av departementsrådet Hases Per Sjöblom. En betydligt närmare förestående ändring – 1 juli 2001 – rör en överflyttning till skatteadministrationen och förvaltningsdomstolarna av denna målgrupp. En viktig detaljfråga rör de samtidiga – i och för sig måttliga – materiella ändringarna. Här har från flera håll framförts önskemål om att äldre regler skulle ligga kvar i det rådande systemet och att förvaltningsdomstolarnas resurser i första hand skulle inriktas på de nya. Detsamma gäller önskemålen om prövningstillstånd i kammarrätt. I propositionen (2000/01:21) har nu nämnda propäer tillgodosetts. Överflyttningsförslaget kan inte sägas ha hastats fram. De första förslagen i denna del är lika gamla som denna tidskrift och frågan har hållits ständigt levande.

Från min undervisningstid minns jag att det hände att någon student frågade med vilken rätt eller eljest varför arv och gåvor beskattades. Det finns säkerligen lärda förklaringar här till, allt ifrån att de romerska kejsarna hade någon sorts rätt till arv efter envar romersk medborgare till modernare tiders mer rigida syn på ärvda rikedomar. För egen del nöjde jag mig med att hänvisa till Frans G Bengtsson som å propos vikingarna torrt konstaterade att de steg i land där något fanns att ta.

Per Anclow är kammarrättspresident vid Kammarrätten i Stockholm.

Maj-Britt Remstam

Indirekta skatter

1 Inledning

Indirekta skatter brukar delas in i mervärdesskatt och punktskatter. Den allmänna medvetenheten och kunskapen om de indirekta skatterna har ökat väsentligt bland såväl allmänhet som skattejurister, inte minst efter Sveriges medlemskap i EU, då delar av den indirekta beskattningen blev EG-harmoniserad. Detta har gjort att framförallt mervärdesskatten har närmat sig "finrummet" inom skatteområdet. Detta har märkts inte minst genom att allt fler juridikstuderande har börjat skriva sina tillämparuppsatser om mervärdesskatt och att allt fler forskare har börjat att intressera sig för mervärdesskatten och har börjat att skriva avhandlingar m.m. om denna skatt. Punktskatterna synes dock fortfarande vara "en främmande fågel" inom det svenska skatteområdet.

Man kan säga att den som är historielös går miste om möjligheten att helt förstå sambanden med vad som händer idag. Detta gäller alla områden, så även skatteområdet. En tillbakablick i ett femtioårigt perspektiv fyller därför en viktig funktion när det gäller att bygga broar mellan gammalt och nytt, och för att öka förståelsen för det regelverk som finns idag avseende indirekta skatter.

I det följande kommer jag att ge en personlig bild av utvecklingen på det indirekta beskattningsområdet under de senaste 50 åren med tyngpunkten lagd på den senaste 20-årsperioden. Urvalet av det som kommer att behandlas har gjorts efter vad jag bedömt kan vara av intresse såväl för den historieintresserade skattejuristen som för den som idag arbetar med eller som nyligen har börjat arbeta med indirekta skatter. Urvalet är naturligtvis även färgat av mina personliga erfarenheter av ca tjugo års arbete med punktskatter, mervärdesskatt och skatteprocess inom skattedomstolar, Finansdepartementet, Riksskatteverket (RSV) och näringslivet.

Punktskatterna och mervärdesskatten kommer att behandlas i separata avsnitt i den följande framställningen, då skillnaderna mellan skatterna är större än likheterna. Framställningen inleds med en redogörelse om indirekta skatter i allmänhet (avsnitt 2). Därefter behandlas punktskatterna (avsnitt 3) och mervärdesskatten (avsnitt 4) utifrån följande fem ämnesområden: 1. Den historiska bakgrunden, 2. Administration och kontroll, 3. Regler om förfarandet och processen, 4. Rättsutvecklingen och 5. EG-rättens inverkan. Framställningen avslutas med avslutande synpunkter och en framåtblick (avsnitt 5).

2 Allmänt om indirekta skatter

Punktskatterna utgör speciella konsumtionsskatter, eftersom de tas ut på särskilda varor och tjänster. Begreppet punktskatter började att användas på 1940-talet på dessa skatter. Mervärdesskatten, som före den 1 juli 1994 stavades med ett "s", dvs. mervärdeskatten, är en allmän konsumtionsskatt som tas ut på den yrkesmässiga omsättningen inom landet och på importen av varor och tjänster.

Konsumtionen har beskattats i vårt land i flera hundra år. Konsumtionsbeskattningen ökade i betydelse särskilt kring mitten av 1800-talet, i takt med att samhället förändrades från att vara ett jordbrukssamhälle till ett industrisamhälle. De direkta skatterna (exkl. kommunalskatten) och de indirekta skatterna (exkl. de specialdestinerade vägtrafikskatterna) vägde något så när lika i statsbudgeten fram till 1950-talet. Därefter steg kurvan för de direkta skatterna kraftigt, medan kurvan för indirekta skatter låg ganska flackt om man tar hänsyn till penningvärdeförändringen. De senaste 40 åren har inkomsterna från indirekta skatter kommit att väga klart över.

Allmänna konsumtionskatter har i vissa fall kritiserats i liberala finansteorier, eftersom de träffar de breda folklagens förbrukning av oundgängliga varor. Punktskatterna däremot träffar endast speciella varor och har därför använts för att styra konsumtionen i en för individen och samhället önskvärd riktning. Punktbeskattningen kan närmast ses som en påbyggnad av en allmän konsumtionsbeskattning när den träffar även oundgängliga varor. Även punktskatterna drabbar därför de breda folklagen, och kan därför närmast liknas vid den progressiva delen av den direkta beskattningens område.

3 Punktskatter

3.1 Den historiska bakgrunden

Punktskatternas syften är dels att ge staten välbehövliga inkomster, dels att styra konsumtionen i en för individen och samhället önskvärd riktning. Typiska exempel på sådana skatter är skatten på alkohol och tobak.

Punktskatterna har även använts för att minska förbrukningen av varor och tjänster, som det endast funnits begränsad tillgång till. Detta var t.ex. ett av motiven för att införa en elskatt år 1951, då knappheten på elkraft gjorde en begränsning av förbrukningen genom höjda priser önskvärd. Punktskatterna har även använts för att beskatta lyxkonsumtion. Sålunda infördes år 1949 en pappersskatt i syfte att minska en lyxkonsumtion av papper på grund av internt låga priser. Andra exempel på skatter på lyxkonsumtion var pålsvaruskatten (avskaffad år 1971), varuskatt på socker och sirap, spelkort och tandkräm (avskaffade år 1965), försäljningsskatt på bl.a. grammfoner och grammfonskivor (avskaffad år 1965), försäljningsskatt på handknutna mattor (avskaffad år 1971) och försäljningsskatt på bl.a. guld, silver och platina (avskaffad år 1971). Andra exempel på produkter som har varit föremål för beskattning är margarin (avskaffad år 1953) och på fettemulsion m.m. (avskaffad år 1973).

Ytterligare exempel på beskattning av lyxkonsumtion är skatterna på choklad, konfekt, parfym och kosmetika, som infördes under andra världskriget då staten behövde pengar. Det fanns under 1980-talet även skatt på videoband och videobandspelare. Vid den stora skattereformen år 1990 togs ett samlat grepp att avskaffa "småskatterna" på bl.a. videoband och videobandspelare samt den särskilda varuskatten på choklad, konfekt och tekniska preparat såsom t.ex. parfym. Därefter blev det således möjligt att starkt parfymerad äta choklad och titta på videofilm utan att behöva bli punktbeskattad!

Under 1990-talet styrdes beskattningen successivt mot att bli alltmer miljörelaterad. Miljöskatten på inrikes flygtrafik (avskaffad år 1997) var en klart miljörelaterad skatt. Under senare år har nya "småskatter" åter införts, men nu med en uttalat miljörelaterad inriktning, t.ex. gödselmedelsskatten, bekämpningsmedelsskatten, naturgrusskatten och den allra färskaste punktskatten, avfallsskatten (införd år 2000). Punktbeskattningen har således gått från beskattning av parfym till beskattning av sopor.

Punktskatterna har ofta i större eller mindre utsträckning haft karaktär av avgift. En avgift i statsrättslig mening föreligger i princip endast i de fall det utgår ett specificerat vederlag för den erlagda penningprestationen. En avgift föreligger även för det fall att penningprestationen tas ut endast i näringsreglerande syfte och i sin helhet tillförs

näringsgrenen ifråga enligt särskilda regler. Exempel på sådana syften är prisregleringsavgifter inom jordbruket och fisket. Övriga penningprestationer till det allmänna är skatter, om man bortser från olika straffrättsliga pålagor. När energiskatten infördes skulle den användas för upprustningen av landsbygdens elnät och för utbyggnaden av kärnkraften. Ett annat exempel utgör miljöskatten på inrikes flygtrafik. Det fanns från början ett önskemål från politiskt håll att benämna de miljörelaterade punktskatterna som "avgifter", eftersom det ansågs som en "positivare" benämning och därmed lättare att lansera. "Miljöavgiften" fick dock slutligen heta det den statsrättsligt var, nämligen "skatt".

3.2 Administration och kontroll

Punktskatterna administrerades under början av 1900-talet av en särskild byrå inom Finansdepartementet, som bröts ut från departementet år 1907 och bildade ett särskilt ämbetsverk, kontrollstyrelsen. År 1971 överfördes administrationen av punktskatterna till det nybildade RSV. Punktskatterna hanterades på en särskild beskattningsavdelning.

I februari 1987 bestämde regeringen plötsligt att administrationen av punktskatterna skulle utlokaliseras från RSV i Solna till Ludvika fr.o.m. den 1 juli 1987. Den faktiska flytten skulle ske den 1 juli 1988. Beskedet kom som en kалldusch för de anställda på RSV:s beskattningsavdelning. Bakgrunden till beslutet var rent politiskt. Dåvarande finansministern Kjell-Olof Feldt kandiderade som riksdagsledamot för dalabänken i riksdagen och behövde kunna ge sina väljare "ett saftigt valfläsk". Gruvan i Grängesberg skulle läggas ned och Ludvika kommun ville få Skattemyndigheten i Falun flyttad till Ludvika. Det behövdes administrativa jobb som motvikt till Aseas ingenjörer i Ludvika. Av beskattningsavdelningens ca 60 anställda flyttade endast en med till Ludvika. Alla andra nyrekryterades. Detta innebar ett stort kompetensfall som det tog flera år att bygga upp igen.

Efter att ha tillhört RSV organisatoriskt i sex år blev beskattningsmyndigheten fr.o.m. den 1 juli 1993 en del av Skattemyndigheten i Kopparbergs län, sedermera Dalarnas län, med namnbyte till Särskilda Skattekontoret i Ludvika, för att fr.o.m. den 1 januari 1999 höra till Skattemyndigheten i Gävle. Den 1 juli 2000 har cirkeln slutits, då beskattningsmyndigheten åter knutits organisatoriskt till RSV och blivit en egen avdelning inom verket. Själva verksamheten fortsätter dock att bedrivas i Ludvika.

Under 1990-talet förekom vissa krav från tullen att punktskatterna skulle hanteras av tullverket istället för av RSV. Så blev emellertid inte fallet, utan i stället har punktskatterna knutits starkare till RSV genom den organisatoriska förändringen den 1 juli 2000.

Ingen, inte ens någon finansminister, har någonsin påstått att punktskatterna skulle vara självkontrollerande (jfr avsnitt 4.2). Tvärtom har uppbörden av punktskatter alltid i större eller mindre utsträckning kontrollerats.

Kontrollstyrelsen hade sedan sin tillkomst haft lokal kontrollpersonal, nämligen överkontrollörer, kontrollörer och kontrollanter vid kontrollen över tillverkningen och beskattningen av socker, brännvin och maltdrycker.

I samband med tillkomsten av nya punktskatter byggdes kontrollorganisationen successivt ut. Fr.o.m. år 1950 organiserades punktskattekontrollen i fyra regionala revisionskontor, som efter bildandet av RSV år 1971, kom att skötas av fyra kontroldistrikt i Stockholm, Göteborg, Malmö och Sundsvall. Vid utflyttningen av beskattningsmyndigheten till Ludvika flyttades ansvaret för revisionsverksamheten till Ludvika, varefter denna verksamhet har bedrivits även av Skattemyndigheterna i Stockholm, Malmö och Göteborg.

I likhet med vad som gäller på mervärdesskatteområdet (se avsnitt 4.2) kompliceras kontrollen av punktskattedeklarationerna av att de är summariska till sin utformning. Den som är osäker på sin skatteredovisning bör därför klart ange det i en bilaga till deklarationen genom ett s.k. öppet yrkande. I annat fall föreligger risk för att skatte-tillägg påförs.

3.3 Regler om förfarandet och processen

Som en följd av 1950-talets rättsrötedebatt tillkom år 1959 förordningen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, vilken hade sin motsvarighet i dåvarande taxeringsförordningen.

Några regler om detta förfarande hade redan tidigare funnits i de olika punktskatteförfattningarna. Reglerna var emellertid inte fullständiga. Dessutom var de regler som fanns ofta sinsemellan överensstämmande eller snarlika. Det ansågs därför fördelaktigt att få dem samlade i en gemensam författning. Den 1 juli 1984 upphävdes 1959 års lag och ersattes med lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP). Prisregleringsavgifter togs tidigare ut på jordbruksprodukter och fisk, men numera finns inga prisregleringsavgifter kvar. LPP är även tillämplig på vissa avgifter på miljöområdet. LPP kvarstod oförändrad i samband med att mervärdesskattelagens förfarande- och processregler flyttades över till skattebetalningslagen (1997:483).

I ett nyligen lagt betänkande, SOU 2000:46, har föreslagits att LPP skall upphävas fr.o.m. den 1 januari 2003 och att motsvarande regelverk skall tas in i skattebetalningslagen. Om detta genomförs kommer reglerna för beskattningsförfarandet och skatteprocessen för indirekt beskattning att finnas samlade i en och samma lag.

Besvär över beskattningsmyndighetens beslut skulle, så länge RSV var beskattningsmyndighet, anföras hos Kammarrätten i Stockholm och därefter hos Regeringsrätten. Processen i domstol byggde på ett tvåpartsförhållande där det allmännas talan fördes av ett särskilt allmänt ombud (AO) för punktskatter. Fr.o.m. den 1 juli 1993 ändrades processordningen, då beskattningsmyndigheten blev en del av Skattemyndigheten i Kopparbergs län, på så sätt att besluten därefter skulle överklagas till Länsrätten i Kopparbergs län, sedermera Dalarnas län. Länsrättens beslut skulle överklagas till Kammarrätten i Sundsvall och dess avgöranden till Regeringsrätten. Detta är den processordning som alltjämt gäller, dvs. även efter det att beskattningsmyndigheten åter inordnats organisatoriskt i RSV. Enligt förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. skall egentligen beslut av förvaltningsmyndighet i Stockholm överklagas till Länsrätten i Stockholms län och därefter till Kammarrätten i Stockholm. Länsrätten i Dalarnas län och Kammarrätten i Sundsvall kan därför sägas vara specialdomstolar för punktskatter. Även om statsmakten under 1990-talet visat en stark ovilja mot specialdomstolar har punktskatterna, och detta trots den senaste organisatoriska förändringen, fått stanna kvar under nämnda domstolars beslutsbehörighet. Detta har varit och är positivt med hänsyn till att det därigenom blivit möjligt att upprätthålla en kontinuitet i rättsutvecklingen, vilket är nödvändigt för ett sådant specialområde som punktskattelagstiftningen utgör, med en alltmer komplicerad och svårtillgänglig lagstiftning.

Fr.o.m. den 1 juli 1993 försvann AO för punktskattemål, som dessförinnan hade fört det allmännas talan. AO var specialist på punktskatter och var i sin processföring helt självständig i förhållande till RSV, men hörde organisatoriskt till verket. AO hade daglig kontakt med handläggarna på beskattningsavdelningen. AO kunde kontrollera och diskutera uppgifter i pågående mål. Det kunde också hända att handläggare tog kontakt med ombudet för att peka på konstiga och internt tvistiga beslut som hade fattats på beskattningsavdelningen. På grund av sin självständighet fick AO en stark ställning för rättsutvecklingen på punktskatteområdet och fick även en stark ställning inom beskattningsavdelningen i sin egenskap av formell och materiell "kontrollör" av verksamheten. Skälet till att AO avskaffades var att en samordning skulle ske med vad som i övrigt gällde på processområdet för det allmännas processföring. De allmänna ombuden (AO) för mervärdesskatt hade t.ex. avskaffats redan år 1991, i samband med införande av en sakprocess på skatteområdet. Samordningen innebar att beskattningsmyndigheten i sin egenskap av skattemyndighet skulle "försvara" sina egna beslut i Länsrätten och i Kammarrätten. RSV fick dock rätt att överklaga beskattningsmyndighetens beslut, att ta över beskattningsmyndighetens talan i Länsrätten eller Kammarrätten och att föra talan i Regeringsrätten. RSV skulle även föra det allmännas talan i Skatterättsnämnden och fr.o.m.

den 1 juli 1998 fick RSV dessutom möjlighet att begära förhandsbesked i vissa fall. Fr.o.m. den 1 juli 2000 förs det allmännas talan avseende punktskattemål i alla domstolsinstanser och ärenden hos Skatterättsnämnden av RSV. Detta utgör en klar avvikelse från vad som gäller för det allmännas processföring på skatteområdet i övrigt, och har motiverats på följande sätt (se prop. 1999/2000:105 s. 73 f.):

"I samband med att punktskatteverksamheten förs över till Riksskatteverket minskar behovet för det allmänna att föra upp frågor till domstolsprövning ytterligare. Punktskatteverksamheten kommer enligt förslaget att handhas av ett litet antal personer som alla finns inom samma myndighet varför behovet att kunna överklaga beslut för att främja en enhetlig rättsutveckling sannolikt minskar. Den vidsträckta möjligheten att ompröva beslut i första instans talar också för att behovet av att kunna väcka talan för det allmännas räkning är ytterst begränsad."

Frågan om RSV:s möjligheter att begära förhandsbesked i punktskattefrågor skulle ytterligare utredas (se a.a. s. 78).

3.4 Rättsutvecklingen

Det materiella regelverket på punktskatteområdet har alltid upplevts som mer eller mindre komplicerat. Detta har ökat behovet av klargörande förarbetsuttalanden. Förarbetena har emellertid till stora delar varit kortfattade och har därför inte ansetts vara speciellt klargörande. Istället har mycket lämnats åt beskattningsmyndigheten och rättspraxis att lösa. RSV utfärdade i stor utsträckning föreskrifter och anvisningar/rekommendationer fram till mitten av 1990-talet, då frekvensen av i vart fall rekommendationer minskade märkbart. RSV:s föreskrifter m.m. på hela skatteområdet har varit föremål för både intern och extern kritik. Internt fördes t.ex. diskussioner om att utformningen av framförallt rekommendationerna var otydlig. Detta ledde till svårigheter för de som skulle tillämpa dem att kunna se vad som var rekommendationer och vad som var endast utgjorde en redogörelse för förarbetsuttalanden. På senare år har RSV i allt större utsträckning kommit att ge ut skrivelser. De skrivelser som avser indirekta skatter har RSV numera gjort tillgängliga på internet genom den av "kunderna" mycket uppskattade hemsidan www.rsv.se. En gissning är att det ökade antalet skrivelser i kombination med det nya informationsmediet internet har inte bara ansetts minska behovet av att utfärda formella rekommendationer utan har också i praktiken gjort det. Alla skrivelser där RSV tar viss ställning är ju i praktiken en form av rekommendationer.

I vart fall under 1970-talet fram till mitten av 1980-talet förekom inte sällan att beskattningsavdelningen ingick överenskommelser med de skattskyldiga om hur skatten skulle betalas. Detta var emellertid inget unikt för punktskatterna utan förekom inom hela skatteområdet i större eller mindre utsträckning. I de fall en överenskommelse inte kunde nå kunde de skattskyldiga begära förhandsbesked, som kunde överklagas till Regeringsrätten. Under mitten av 1980-talet uppstod en intern diskussion inom RSV, då förfarandet med överenskommelser starkt ifrågasattes. Följden av dessa överenskommelser blev ju att mycket få tvister kom att behandlas i domstol. Detta är troligen skälet till att rättspraxis inte är särskilt omfattande på punktskatteområdet. De fåtal rättsfall som finns avgjorda av Regeringsrätten avser dessutom ofta överklagade förhandsbesked. Förhandsbeskeden har således haft en mycket stor betydelse för rättsutvecklingen på punktskatteområdet och har det fortfarande. Vad gäller energiskatteområdet får dock rättspraxis anses ha haft en ännu mindre betydelse än vad som gäller det övriga punktskatteområdet. Detta beror till stor del på att energiskattelagstiftningen närmast får anses utgöra "färsvara". Energiskattelagstiftningen är föremål för ständiga förändringar, allteftersom hur politikerna vill driva sin miljö- och energipolitik. Med en sådan "ryckig" lagstiftning minskar behovet av rättspraxis, eftersom domstolsavgöranden tappar i värde i takt med att ändringarna görs.

3.5 EG-rättens inverkan

På punktskatteområdet utgör skatten på mineralolja, tobak och alkohol s.k. EG-harmoniserade skatter. En harmonisering av dessa skatter var av stor betydelse för den fria rörligheten för varor inom den gemensamma marknaden. Den svenska lagstiftningen följer EG:s direktiv vad gäller vad som skall beskattas, skattesatser med en minimiskattenivå, och en särskild beskattningsordning som syftar till fri rörlighet inom EU vid handel av dessa varor.

EG-anpassningen ledde till att en ny lag om skatt på energi samt nya lagar om skatt på tobak och skatt på alkohol måste tas fram snabbt. I likhet med mervärdesskatteområdet var det primära problemet att få fram snabba och bra översättningar av de direktivtexter som skulle inarbetas. Intressant att notera är att tempot var så högt att det inte fanns någon tid till samordning inom Finansdepartementet vid utformningen av de nya punktskatteförfattningarna. Inte heller RSV, som var en av de tyngre remissinstanserna, hade tillräckligt med tid för att kunna helt samordna synpunkterna. Lagen (1994:1563) om tobaksskatt och lagen (1994:1564) om alkoholskatt är således samordnade sinsemellan men inte med lagen (1994:1776) om skatt på energi. Detta kan därför tvinga den som har en frågeställning avseende energiskatt att åberopa förarbetena till motsvarande bestämmelser i lagarna om alkoholskatt och om tobaksskatt, och vice versa.

Den faktiska innebörden av vad ett medlemskap i EU skulle komma att innebära stod nog inte helt klart för flertalet av landets skattejurister den 1 januari 1995. Flertalet av de skattejurister som då var yrkesverksamma hade inte heller någon direkt utbildning i EG-rätt, vilket knappast underlättade förändringen. Vilken betydelse som EG-rätten i praktiken skulle ha på svensk lagstiftning kom inledningsvis att diskuteras inom Skatteförvaltningen vad gällde framförallt mervärdesskatteområdet (se avsnitt 4.4). På punktskatteområdet blev däremot övergången till att inordnas i EG-rätten, i vart fall inledningsvis, "mjukare" än på mervärdesskatteområdet. Detta berodde främst på att diskussioner om EG-domars tillämplighet och innebörden av s.k. EG-konform tolkning inte var lika frekvent förekommande som på mervärdesskatteområdet. Istället kom de EG-rättsliga invändningarna att gälla främst en bedömning av punktskatterna utifrån Romfördragets grundläggande regler om diskrimineringsförbud, lojalitetsprincip m.m. Som exempel kan nämnas den prövning som Kammarrätten i Sundsvall gjorde av den svenska försäljningsskatten i en dom den 22 december 1998, mål nr 2097-1996, där domstolen fann att skatt på privatimporterade bilar, där motsvarande avgifter redan betalats i en annan medlemsstat, stred mot artikel 90 Eg (f.d. artikel 95). Även bekämpningsmedelsskatten och skatten på röd dieselolja har varit föremål för prövning ur ett EG-rättsligt perspektiv utifrån EG:s primärrätt.

Invändningar hänförliga till EG-konform tolkning har dock blivit något vanligare på punktskatteområdet. Som exempel på tolkning av direktivbestämmelser kan nämnas EG-domstolens mål C-346/97, Braathens Sverige AB, om den fr.o.m. den 1 januari 1997 upphävda miljöskatten på inrikes flygtrafik, och Regeringsrättens dom den 26 februari 1999, mål nr 4674-1997, avseende reklamskatten och invändningen att skatten strider mot artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG).

Rimligen bör det även på punktskatteområdet i framtiden bli fråga om alltfler EG-rättsliga invändningar grundande på en EG-konform tolkning.

4 Mervärdesskatten

4.1 Den historiska bakgrunden

Jämfört med punktskatterna är mervärdesskatten en mycket yngre skatt, sett ur ett svenskt perspektiv. Under år 1941–1946 fanns i Sverige en allmän omsättningsskatt som uppgick till 5 % av den skattepliktiga omsättningen och som hade karaktär av allmän

konsumtionsskatt. Det skulle därefter dröja ända till år 1959 innan en ny allmän konsumtionsskatt infördes i landet i form av en allmän varuskatt genom förordningen (1959:507) om allmän varuskatt. Skatten var en ettledsskatt, där försäljning till icke skattskyldiga beskattades. Mervärdesskatten infördes den 1 januari 1969 genom lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML) som en direkt ersättning till den allmänna varuskatten, vilket innebar framförallt att tjänster kom att ligga utanför beskattningen.

Mervärdesskatten är en flerledsskatt. Det innebär att skatten tas ut i varje led, oavsett hur många led den passerar. Eftersom avdragsrätt föreligger för all mervärdesskatt som belastar kostnaderna så beskattas endast mervärdet. Därav namnet mervärdesskatt. Mervärdesskatten följer således skeendet i takt med varje affärshändelse. Detta utgör en stor skillnad jämfört med inkomstbeskattningen, som kan ske först sedan bokslut gjorts och en vinst uppkommit. En av "pionjärerna" inom svenska mervärdesskatteområdet lär ha uttryckt detta på följande sätt: *"Att syssla med moms innebär att försöka fånga en svala i flykten, inkomstbeskattningen att skjuta en sittande fågel."*

GML föregicks av två olika utredningar. Den första utredningen tillsattes redan år 1960 och föreslog i ett betänkande (SOU 1964:25) att en mervärdesskatt skulle införas och att sådana punktskatter som inte kunde motiveras av särskilda skäl skulle avvecklas. Departementschefen ansåg i 1965 års finansplan att det inte var möjligt att vidta en så genomgripande reform som utredningen föreslagit, och att en översyn av förslaget var nödvändig. Den andra utredningen redovisade år 1967 i stencil Fi 1967:10 ett fullt utarbetat förslag till lag om mervärdesskatt. Båda betänkandena låg sedan till grund för det förslag till GML som lades fram i prop. 1968:100.

Mervärdesskatten mottogs positivt av näringslivet. Det har påpekats att det var och är hittills den enda skatt som näringslivet aktivt verkat för att få införd i landet. Detta berodde på att den allmänna varuskatten hade en rad kumulativa effekter, dvs. den belastade företagen med kostnader.

Mervärdesskatten var alltsedan dess tillkomst år 1969 föremål för en löpande översyn, som till övervägande del skedde i den år 1971 tillsatta Mervärdesskatteutredningen (Fi 1971:05). Utredningen arbetade med en teknisk översyn av mervärdesskatten under åren 1971–1987, och kom att lämna elva delbetänkanden och ett antal skrivelser. Utredningsarbetet ledde under årens lopp till nya regler i GML om t.ex. fiktiv skatt, frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal och en mervärdesskatteredovisning grundad på god redovisningssed. Då utredningen lades ner efter sitt långa arbete benämnde Svenska Dagbladet den som *"den eviga utredningen"*.

År 1987 tillsattes Kommittén för indirekta skatter (KIS) som ett led i den stora skattereformen som skulle arbetas fram. KIS var i första hand inriktad på att arbeta fram en basbreddning för mervärdesskatten, som främst innebar att inte bara varor utan även tjänster skulle beskattas generellt. KIS:s arbete var också att anpassa den svenska mervärdesskatten till sjätte direktivet och därmed förbereda lagstiftningen för ett svenskt medlemskap i EU. KIS lades fram sitt betänkande år 1989 (SOU 1989:35).

Arbetet hade utförts i ett rasande tempo under en begränsad tid, varför en genomgripande lagteknisk översyn av GML inte hade blivit möjlig att genomföra. Regeringen gjorde dock den bedömningen att basbreddningen först kunde genomföras och att en genomgripande teknisk översyn skulle göras först därefter. Detta föranledde en stark kritik från lagrådet (se prop. 1989/90:111 s. 293 ff.). Lagrådet var starkt kritisk till lagens uppbyggnad och ansåg att lagstiftaren laborerat med olika begrepp utan hänsyn till deras mening i andra skattesammanhang och ibland så att de förlorat sin förankring i begreppets språkliga innebörd. Lagrådet anförde vidare (se a.a. s. 295):

"ML genomsyras av en begreppsjuridik som är främmande för svensk lagstiftning. Detta medför att lagen blir otillgänglig för andra än experterna på området; de som har att fullgöra prestationer enligt lagen har inte möjlighet att själva bedöma om myndigheternas beslut står i överensstämmelse med lagen. Det är särskilt betänkligt när nya stora grupper av näringsidkare blir skattskyldiga till mervärdesskatt."

Tanken med KIS:s arbete var att föreslå en generell skattebas utan några undantag och en skattesats. Under KIS:s arbete kom en strid ström av organisationer att vandra till Finansdepartementet för diverse uppvaktningar, alla med den åsikten att en breddning av skattebasen var utmärkt, men att just de dock av olika skäl borde undantas från en sådan basbreddning. Slutresultatet blev också att en rad undantag infördes, bl.a. för sjukvård, tandvård, skolutbildning.

Inte heller blev det någon enhetlig generell skattesats. Den 1 januari 1991 var skattesatsen 25 %, uttryckt som en påläggsprocent. Den skattesatsen hade införts den 1 juli 1990 genom en tillfällig höjning, som skulle behållas t.o.m. utgången av år 1991. I och med att samma skattesats behölls den 1 januari 1992 permanentades den. Den 1 januari 1992 infördes en reducerad skattesats på 18 %. Den 1 januari 1993 höjdes skattesatsen på 18 % till 21 %. Den 1 juli 1993 infördes en ytterligare reducerad skattesats på 12 %. Idag har Sverige fortfarande en generell skattesats på 25 %, vilket gör att Sverige tillsammans med Danmark, har EU:s högsta skattesats.

4.2 Administration och kontroll

På de olika länsstyrelserna, sedermera länskattemyndigheterna, fanns momsenheter som stod för service, kontroll och materiell kompetens. Mervärdesskatten hanterades fr.o.m. år 1971 centralt på RSV:s beskattningsavdelning. Det var dock en väsentlig skillnad mellan hanteringen av punktskatterna och av mervärdesskatten på RSV, eftersom RSV fattade beskattningsbesluten för punktskatter, men fungerade som centralmyndighet för länskattemyndigheterna i deras mervärdesskattehantering. Själva mervärdesskattebesluten fattades på respektive länskattemyndighet. Det ankom på RSV, och ankommer alltjämt på RSV, att verka för en enhetlig rättstillämpning inom landet.

Dåvarande finansministern Sträng lär ha sagt att mervärdesskatten var en bra skatt, eftersom den var *"självkontrollerande"*. Påståendet är helt korrekt, om man ser till att en köpare har ett intresse av att få mervärdesskatt debiterad av en säljare så att köparen kan få göra avdrag för skatten.

Synsättet att mervärdesskatten var självkontrollerande ledde till att de nyinrättade moms enheterna vid länsstyrelserna tilldelades mycket små resurser för kontroll av mervärdesskatten. Därtill kom svårigheten att tolka GML. Arbetet på moms enheterna gick inledningsvis i allt väsentligt ut på att administrera den nya skatten och att så skyndsamt som möjligt se till att överskjutande ingående mervärdesskatt blev återbetald.

Det visade sig ganska snart att mindre seriösa företagare utnyttjade den kaotiska situationen för att skaffa sig helt omotiverade återbetalningar av mervärdesskatten. Stora momsbedrägerier uppdagades. Det lär vid denna tidpunkt ha sagts följande: *"Varför råna en bank, när man kan skicka in en negativ momsdeklaration?"* En av dessa "entreprenörer" som tillskansade sig återbetalning av stora mervärdesskattebelopp via fiktiva affärstransaktioner hette Hoffinan. Hans eskapader döptes snabbt till *"Hoffmans äventyr"*.

Så småningom blev negativa momsdeklarationer föremål för alltmer kvalificerade skrivbordsutredningar. Moms enheterna kom dessutom att få stöd av länsstyrelserna revisionsenheter i sitt kontrollarbete. Successivt tillfördes moms enheterna mer resurser.

Ett av problemen vid kontrollen av mervärdesskatten var, och är fortfarande, den summariskt utformade deklarationsblanketten. Den skattehandläggare som skall kontrollera skatten måste göra en skrivbordsgranskning eller se till att en skatterevision görs. Skrivbordsgranskningen bestod, och består alltjämt, främst av att den skattskyldige anmodas att skicka in fakturor till styrkande av sina avdrag för ingående skatt. Än idag utgörs den vanligaste kontrollen av att den skattskyldige anmodas att lämna in sina tio största fakturor.

Ursprungligen var det enbart den ingående skatten som kontrollerades. Så småningom upptäcktes att behov även förelåg av att kontrollera den utgående skatten, inte minst aktualiserades detta i samband med ändringar av skattesatsen.

Kontrollen och hanteringen i övrigt anses av många som arbetat länge med mervärdes-skatten ha varit som mest effektiv före genomförandet av SOL90, dvs. den organisatoriska reform inom Skatteförvaltningen som innebar att alla skattehandläggare skulle bli generalister. Reformen kom internt bland handläggarna inom Skatteförvaltningen att snabbt döpas om till "SOL90 Regn2000", då inte många trodde att den skulle hålla längre än i en tioårsperiod. Följden av SOL90 blev att alla kunde lite om alla skatter istället för att vara specialister på sina respektive områden. SOL 90 avskaffade så småningom sig själv i och med att skattemyndigheterna tvingades återgå till en mer specialiserad organisation.

Mervärdesskatten är en flerledsskatt som är tänkt att endast drabba slutkonsumenten som en kostnad. I och med att de skattskyldiga används som statens uppbördsmän är detta dock en sanning med modifikation. Mervärdesskattehanteringen upplevs av flertalet skattskyldiga inte bara som betungande, utan även som kostsam. Inte minst har hanteringen komplicerats ytterligare efter EG-inträdet med kvartalsredovisningen av handel mellan EG-länder, och hanteringen av återbetalningsrätten inom EG.

4.3 Regler om förfarandet och processen

Såsom nämnts i avsnitt 3.3 ändrades år 1991 hela förfarandet och skatteprocessen även på mervärdesskatteområdet. Detta innebar bl.a. att de AO som funnits på skattemyndigheterna och fört det allmännas talan i mervärdesskattemål avskaffades, och att reglerna för omprövning och överklagande ändrades till att överensstämma med vad som samtidigt kom att gälla för taxerings- och punktskatteområdet. RSV fick därmed även på detta område en central roll i processföringen i Regeringsrätten och hos Skatterättsnämnden. Fr.o.m. den 1 juli 1998 kan RSV även ansöka om förhandsbesked i hos skattemyndigheterna anhängiggjorda tvistiga ärenden.

Från början fanns förfarande- och processreglerna i GML och därefter i ML. Numera finns dessa regler i skattebetalningslagen (jfr avsnitt 3.3).

Allmänt kan konstateras att förfarande- och processreglerna, i likhet med vad som gäller för punktskatteområdet, har utformats med taxeringsområdet som förebild. Detta har lett till problem framförallt vad gäller tillämpningen av reglerna om skattetillägg. Skattetilläggsprocessen har alltid varit en sakprocess, dvs. även före skatteprocessreformen år 1991. Fr.o.m. år 1993 upphävdes möjligheten att tillämpa s.k. nettokvittning, dvs. kvittning mellan två olika saker. År 1996 ställdes frågan till RSV om utgående och ingående skatt utgjorde samma eller olika saker. Ansågs det vara olika saker skulle skattetillägget beräknas på både den utgående och den ingående skatten, eller med andra ord på respektive bruttobelopp. Ansågs det vara samma saker skulle skattetillägget däremot endast beräknas på skillnaden mellan den utgående och ingående skatten, dvs. på nettobeloppet. Frågan är ännu inte löst av högsta instans. I april 2000 ansåg Kammarrätten i Stockholm att kvittning inte kan göras mellan utgående och ingående skatt. En annan effekt av den till RSV ställda frågan blev att procentsatsen för skattetillägg vid periodiseringsfel sänktes från 10 % till 5 %. Motsvarande ändring gjordes på punktskatteområdet. För taxeringsområdet innebar ändringen en sänkning från 20 % till 10 %.

Det underliga med att denna frågeställning väcktes år 1996 var att lagstiftningen om förbudet mot nettokvittning redan hade varit i kraft i flera år. En orsak till detta är gissningsvis att skattehandläggarna tidigare känt osäkerhet, och därvid valt den för den skattskyldige bästa lösningen. Några tvister uppkom därför inte. Efter att det börjat ske ett generationsskifte bland skattehandläggarna kom hanteringen att ifrågasättas och vissa skattehandläggare började att ta ut skattetillägg på respektive bruttobelopp. Detta föranledde bl.a. Industriförbundet att agera. Grunden till problemet ligger i att skattetilläggsreglerna utformats med utgångspunkt i taxeringsområdet, vilket inte alltid passar så bra för indirekt beskattning. Det återstår nu att se hur den sittande skattetilläggsutredningen kommer att lösa frågan.

4.4 Rättsutvecklingen

Mervärdesskatten utgjorde en efterföljare till den allmänna varuskatten. GML tog över förordningen om allmän varuskatt utan att en genomgripande teknisk bearbetning gjordes. Detta medförde att lagen till stor del kom att "halta". GML gav därför inledningsvis stora utrymmen för tolkningar. Dessutom rädde, såsom tidigare nämnts, en kaotisk situation på de nyinrättade momsensheterna. Frågorna var många om den nya lagens tillämpning. Det fanns inte tid att inhämta förhandsbesked (jfr med vad som anförts i Skattenytt nr 7-8 2000, s. 434, om att internetbranschen idag inte anser sig ha tid att invänta förhandsbesked, inte ens om det handläggs med förtur).

De flesta av svaren på de skattskyldigas frågor gavs i form av brevsvaret av dåvarande Riksskattenämnden, vilka omedelbart kopierades och spreds på länsstyrelserna. Långt före datorernas intåg och införande av ett mailsystem lyckades således Riksskattenämnden åstadkomma en betydande likformighet i tolkningen av GML.

Detta arbetssätt, att snabbt och informellt ge svar på uppkomna frågor, kom att innebära att praxis på mervärdesskatteområdet utvecklades utan inblandning av domstolarna och deras avgöranden. Detta är således skälet till att det finns så få domstolsavgöranden från tiden före 1980-talet. Sättet att hantera skatten förutsatte handläggning av endast ett fåtal personer. Så var också fallet både på RSV och Finansdepartementet.

Tillämpningen av GML komplicerades av ständiga ändringar av lagen, som med sina olika anvisningar så småningom alltmer kom att likna "ett lapptäck". Detta framgår inte minst av lagrådets fräna kritik av GML:s tekniska utformning i samband med den stora skattereformen (se avsnitt 4.1). Behovet av att göra mervärdesskattelagstiftningen mera lättillgänglig och lättåskådlig följde således inte bara av de förändringar som gjorts genom basbreddningen.

Mot denna bakgrund lade lagstiftaren stor vikt vid att den nya mervärdesskattelagen (1994:200), ML, skulle få en sådan utformning att lagen inte skulle kunna bli utsatt för samma kritik som lagrådet hade givit uttryck för i samband med basbreddningen. Regeringen uttalade därvid i prop. 1993/94:99, s. 110, bl.a. följande:

"Det förslag till ny mervärdesskattelag som nu läggs fram kan förväntas leda till uppenbara förbättringar. Förslaget innebär en i lagteknisk avseende helt omarbetad och moderniserad lagtext. Lagstiftningen görs klarare och enhetligare och mer anpassad till den ordning som råder inom EG."

Redan den 1 januari 1995 kompletterades ML dock med regler om EG-handel, vilket ledde till t.ex. ett nytt 2 a kap. om gemenskapsinterna förvärv och nya regler i 5 kap. om omsättningsland. Den 1 november 1995 infördes dessutom ytterligare nya regler om vinstmarginalbeskattning, resebyråverksamhet och skatteupplag i 9 kap. ML, vilket ledde till att 9 kap. ML plötsligt fick delas in i 9 kap. samt 9 a, 9 b och 9 c kap., något som knappast kan anses ha ökat lagens överskådlighet eller tillgänglighet för den som inte är mervärdesskatteexpert. Frågan är om ML numera egentligen skulle kunna undgå kritik liknande den som lagrådet gav i fråga om GML. En reflektion som härvid kan göras är att det inte kan vara en slump att antalet konsulter på mervärdesskatteområdet har ökat kraftigt under den senaste femårsperioden.

På samma sätt som inom punktskatteområdet har behovet av klagande förarbetsutlåtanden alltid funnits på mervärdesskatteområdet. Uttalandena synes vara något mer omfattande beträffande mervärdesskatten. Att det ändå rör sig om ungefär samma hantering av förarbetena kan möjligen förklaras med att mervärdesskatten och punkt-skatterna fram till början av 1990-talet sköttes av en och samma enhet på Finansdepartementet. Numera är skatterna uppdelade på två olika enheter.

Även på mervärdesskatteområdet har RSV utfärdat föreskrifter och anvisningar/rekommendationer. Det finns fortfarande gamla anvisningar som är i kraft, trots att de till stor del är obsoleta och således skulle behöva omarbetas. Exempel på sådana är den s.k. exportanvisningen och anvisningen om frivillig skattskyldighet vid uthyrning av

rörelselokal. Med tanke på det tempo som lagstiftaren hållit när det gäller att införa ändringar i ML under 1990-talet, är det förstående att RSV inte förmått upprätthålla takten i rekommendationsskrivandet. Till detta kommer även den interna diskussion som varit på verket om behovet av rekommendationer, när verket lika väl kan utfärda skrivelser med samma innehåll. Sådana kan dessutom bli lätt tillgängliga på internet för den som berörs (jfr avsnitt 3.4). Eftersom framtagandet av rekommendationer är mer tidskrävande än skrivelser, med remissförfarande till berörda organisationer, skattskyldiga e.d. har RSV, i vart fall på senare tid, valt den smidigare metoden att utfärda skrivelser.

4.5 EG-rätten

EG-anpassningen av den svenska lagstiftningen hade påbörjats i och med basbreddningen, som trädde i kraft den 1 januari 1991. I och med införandet av ML och de ändringar som gjordes i ML den 1 januari 1995 skedde dock en mer direkt hänvisning till sjätte direktivet (se prop. 1993/94:99). Det som är mest intressant att notera, så här några år efteråt, är den begreppsförvirring som av naturliga skäl uppstod vid inarbetandet av direktivets bestämmelser i ML. I GML fanns gamla väl inarbetade begrepp som t.ex. "skattskyldig", "näringsidkare", "leverans". Man kan notera en strävan hos lagstiftaren att i allt det nya behålla vissa nyckelbegrepp. Detta har visat sig vara på både gott och ont. Det har känts välbekant för den som kan sin mervärdesskatt, men har ofta blivit svårhanterligt vid en EG-konform tolkning. För närvarande sitter en utredning för att utreda bl.a. den begreppsförvirring som nu förekommer.

Helt klart är att ML inte är så EG-konform som har gjorts gällande i förarbetena. Detta har därför öppnat ökade möjligheter för de skattskyldiga att göra EG-rättsliga invändningar och åberopa EG-direktiv framför svensk lag.

En fråga som tidigt dök upp var vilken betydelse EG-domstolens domar skulle ha vid den svenska rättstillämpningen. En het debatt uppstod, där RSV förespråkade och alltså synes förespråka att det inte är önskvärt att varje skattemyndighet på eget bevåg hänger sig åt EG-konform tolkning, utan att någon form av uppstyrning och kontroll bör ske genom RSV.

I och med EG-rättens inträde har de svenska förarbetena fått minskad betydelse till förmån för EG-konform tolkning. Vid bedömningen av om förutsättningar föreligger för en sådan tolkning måste en bedömning först göras om den svenska bestämmelsen överensstämmer med EG-rättens motsvarande bestämmelse. Detta har medfört att tolkningen av ML:s regler har förändrats från syftestolkning med hjälp av förarbeten mot en ren bokstavstolkning av lagtexten (jfr t.ex. Regeringsrättens dom den 16 november 1999, mål nr 2470-1998, Nordbanken Finans AB).

EG-domarna har både befast, t.ex. i fråga om huvudsaklighetsprincipen, och omkullkastat hittills gällande tillämpning av mervärdesskattereglerna, t.ex. såvitt gäller avdragsrätten under uppbyggnadsskede och beskattning utifrån vad som tillhandahålls istället för vem som tillhandahåller.

5 Avslutande synpunkter och en framåtblick

Av framställningen framgår att indirekt beskattning har fått en starkt ökad betydelse på skatteområdet, att den blivit alltmer komplicerad och att den till stora delar, efter EU-medlemskapet, blivit internationell. Från att ha varit skatter i "strykklass" har indirekta skatter blivit skatter att räkna med. Allt fler skattejurister väljer därför att arbeta med framförallt mervärdesskatt, en skatt som påverkar i princip all konsumtion som sker i ett samhälle. Utvecklingen har skett enormt snabbt de senaste fem åren.

Mervärdesskatten kommer med största sannolikhet att få ännu större betydelse i framtiden, i takt med att de skattskyldiga upptäcker möjligheterna att påverka hur de beskattas. Detsamma gäller punktskatterna, där flertalet skattskyldiga dock fortfarande

synes leva i villfarelsen att det inte går att påverka skatteuttaget och att det därför inte lönar sig att klaga på beskattningsmyndighetens beslut. Detta gäller inte minst på energiskatteområdet. Mot bakgrund av hur mycket pengar som punktskatterna drar in till statskassan är det förvånansvärt hur få skattetvister som finns på området och hur få skattekonsulter det är som ägnar sig åt detta område. Punktskatteområdet utgör ”oplöjd mark” vad gäller rättsutveckling och kommer helt klart att få ökad betydelse i framtiden såväl för staten som för de skattskyldiga.

Tack för synpunkter och idéer

Ett särskilt tack för värdefulla synpunkter till *Lena Odelberg*, Director Corporate VAT & Excise Duties på AB Volvo, tidigare skattejurist på Skattemyndigheten i Göteborg och Bohus län samt på RSV, *Bo Norrman*, f.d. länsskattechef på Skattemyndigheten i Göteborg och Bohus län, numera verksam på RSV, samt till *Rolf Bohlin*, skattejurist på Ernst & Young AB, tidigare rättssakkunnig på Finansdepartementet

Ett stort tack även till *Jan Kleerup*, *Roger Treutiger* och *Christer Östling* på Ernst & Young AB samt *Liselotte Werner* på RSV.

Maj-Britt Remstam arbetar som skattejurist med mervärdesskatt och punktskatter på Ernst och Young AB.

Bertil Wennergren

Taxering under hundra år

Taxeringsförfarandet började ta modern form mot slutet av 1800-talet och har successivt utvecklats till vad det är idag. Att följa utvecklingen under de senaste hundra åren är inte bara av historiskt intresse utan också av betydelse för förståelsen av vad taxering står för i våra dagar.

Den språkliga aspekten

Ordet *taxering* (latin *taxare*=värdera, uppskatta) har anor långt tillbaka i tiden i svenska språket. I 1861 års instruktion för taxeringsförrättningarna definierades taxering som "uppskattning av varje fast egendoms värde och varje skattskyldigs årliga inkomst". Numera lyder definitionen i 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) "fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift (taxering)".

Taxeringsförfarandet vid 1900-talets början

Såväl förfarandet hos beskattningsnämnderna (taxeringsnämnderna och prövningsnämnderna) som processen hos kammarrätten och regeringsrätten vilade sedan 1800-talet på grunder, vilka till förebild hade det skriftliga rättegångsförfarandet enligt 1734 års rättegångsbalk. I praktiken förekom dock åtskillig formlös muntlighet i en taxeringsnämnds arbete. Den skattskyldige var vidare tillförsäkrad en rätt till personligt företrädande inför nämnden. I och med telefonens intåg blev det allt vanligare att en taxeringsnämndsordförande eller ett kronoombud ställde kompletterande frågor muntligen per telefon under granskningen av den skattskyldiges deklaration i stället för att tillskriva denne med begäran om upplysningar. Och de skattskyldiga hörde givetvis också av sig muntligen, telefonledes eller vid personliga besök. Åtskilligt av taxeringsarbetet tilldrog sig alltså på ett formlöst sätt. Men givetvis förekom också skriftliga *anmaningar*, motsvarande vår tids förelägganden, och *vitesförelägganden*. Vanligast var anmaningar att deklarerar.

En *anmaning* att lämna kompletterande upplysningar lydde på följande sätt. Den skattskyldige anmanades att fullständiga sin deklaration genom upplysningar i vissa angivna hänseenden. Det tillades att, om anmaningen inte hörsammades, påföljden blev att den skattskyldige gick förlustig rätten att hos prövningsnämnden överklaga den taxering, för vilken deklarationen skulle ligga till grund. Hotet fungerade, trodde man, som ett mycket verksamt medel för att förmå en skattskyldig att deklarerar och att lämna begärda upplysningar. Det förorsakade emellertid en mängd överklaganden av processuell beskaffenhet. Inte desto mindre behölls det för överklaganden till domstolarna ända fram till 1958.

Vår första taxeringsförordning

När en obligatorisk deklarationsskyldighet infördes 1902 (ett första försök 1810 hade misslyckats), blev behovet av ett enhetligt taxeringsförfarande uppenbart. Bestämmelser hade funnits sedan länge om taxeringsmyndigheternas organisation, befogenheter och åligganden, om uppgifter till ledning för taxeringen och om proceduren i besvärsmål angående taxering men de hade varit intagna i bevillningsförordningarna (senast förordningen 1883:51) och övriga skatteförfattningar. 1910 bröts förfaranderegler ut ur skatteförfattningarna och samlades i förordningen (1910:117) om taxeringsmyndigheterna och förfarandet vid taxering. Några egentliga nyheter i sak innebar omläggningen inte. Innehållsmässigt var det endast fråga om en omstrukturering och ett förenhetligande av det som var gällande rätt vid sekelskiftet. Någon befogenhet att göra granskning av en skattskyldigs bokföring togs t.ex. inte med. Det enda i räkenskapsväg, som kunde granskas ex officio, var bokslut och revisionsberättelser. Däremot kunde en skattskyldig naturligtvis åläggas att med uppgifter ur sin bokföring styrka t.ex. yrkade avdrag.

I princip utspelade sig taxeringen vid århundradets början på så sätt att taxeringsnämndens ordförande eller kronoombudet granskade de skattskyldigas självdeklarationer, stämde av dem mot inkomna kontrolluppgifter och inom nämnden kända förhållanden, ställde frågor skriftligen eller muntligen till den skattskyldige och/eller en uppgiftslämnare, taxeringsnämnden sammanträdde och taxeringarna beslutades. Självdeklarationerna skulle vara avlämnade den 1 mars och taxeringarna vara avslutade senast den 15 maj (i Stockholm den 15 juni) under taxeringsåret. En taxeringsnämndsordförande hade alltså inte mycket tid på sig för att under sin fritid vid sidan av sitt vanliga arbete sortera deklarationerna, infordra saknade deklarationer, granska materialet, hålla sammanträden, långföra besluten och skriva underrättelser om avikelser.

Eftergranskning vidtog hos länsstyrelsen och provningsnämnden sammanträdde för sin prövning av årets taxeringar och prövning av de skattskyldigas och landskamrerarens besvär över dem. Arbetet med ett års taxering skulle vara avslutat den 30 juni året efter taxeringsåret. Taxeringarna skulle herefter betraktas som lagakraftvunna men efterbeskattning kunde ske i fråga om inkomst- och förmögenhetstaxeringen.

Över provningsnämnds beslut fick *besvär anföras hos kammarrätten* av kronans ombud, dvs. landskamreraren, och kommun. Skattskyldig, som inte förlorat sin rätt att överklaga på grund av deklarationsförsummelse m.m., fick anföras besvär, om provningsnämndens beslut gått honom emot. Besvären skulle anföras senast den sista helgfria dagen i december. Enligt då gällande praxis saknade den skattskyldige rätt att anföras besvär med annat yrkande än sådant, som beloppsmässigt föll inom ramen för hans hos provningsnämnden gjorda yrkanden eller av provningsnämnden beslutade höjningar. Den skattskyldige kunde också anföras besvär i extraordinär ordning hos kammarrätten, om han blivit taxerad på fel ort eller blivit taxerad för samma inkomst på mer än en ort. Sådana besvär skulle ges in inom natt och år efter det att utskylderna avfordrats. Hade misskrivning eller annan sådan felaktighet förelupit vid taxeringsförfarandet, kunde enligt praxis rättelse sökas när som helst genom besvär hos kammarrätten.

1928 års taxeringsförordning

1910 års författning om taxeringsmyndigheterna och förfarandet vid taxering var en imponerande författning för sin tid och juridiskt sett föredömlig. Riksdagen vilade dock inte länge på sina lagrar. Redan 1928 var tiden inne för en ännu modernare taxeringsförfattning, nämligen den klassiska taxeringsförordningen (1928:379). Åtskilliga nyheter såg här dagens ljus till främjande av en effektivare taxering, bl.a. en befogenhet att granska de skattskyldigas bokföring. Efterbeskattning döptes om till eftertaxering. Den gemensamma taxeringsnämnden inrättades i Stockholm för skattskyldiga, som saknade

hemortskommun i riket eller som skulle taxeras för gemensamt kommunalt ändamål och den mellankommunala prövningsnämnden tillkom som en för riket gemensam prövningsnämnd för handläggning av beskattningsfrågor, som angick flera prövningsdistrikt. De skattskyldiga fick rätt att under alla förhållanden, även om de gjort sig skyldiga till deklarationsförsummelse m.m., överklaga hos prövningsnämnden men inte hos kammarrätten och regeringsrätten, om de inte hade fullgjort sina skyldigheter. Skattskyldigs rätt att söka ändring genom besvär i extraordinär ordning utvidgades och preciserades. En formlig rätt infördes att anföra besvär vid felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende.

Den mest genomgripande förändring som skedde under 1928 års taxeringsförordnings tid ägde rum 1943, då *prövningsnämnden* upphörde som ett organ för eftergranskning och blev en ren klagoinstans och landskamrerarens roll som kronans ombud vid taxeringarna fördes över till *taxeringsintendenten i länet*, vilken skulle fungera självständigt under landshövdingen. En viktig nyhet var också att *riksskattenämnden* inrättades 1951 och möjlighet öppnades till förhandsbesked i skattefrågor.

1928 års taxeringsförordning kompletterades och ändrades sedan kontinuerligt. Den bestod ända till 1958, då taxeringsförordningen (1956:623) trädde i kraft.

1956 års taxeringsförordning

Denna utmärktes av en strävan att modernisera och harmonisera författningstexten i 1928 års lappade och lagade författning och att effektivisera taxeringen. Många ändringar skedde under författningens tid.

Införandet av *skattetilläggen*, som skedde 1972, var en ingripande händelse i taxeringens historia. Nämnas bör också inrättandet av Riksskatteverket och nämnden för rättsärenden 1970, tillkomsten av *betalningssäkringslagen* 1972 och *bevissäkringslagen* 1975. 1956 års taxeringsförordning blev mer än 30 år gammal och gick inte i graven förrän den 1 januari 1991, då den nu gällande taxeringslagen (1990:324) tog över.

Taxeringens egen laglighetsprincip

Vid studiet av taxeringsförfattningarna faller särskilt i ögonen vilken vikt som lagstiftaren fäst vid att *taxeringarna skulle vara författningsenliga*. 52 § i 1910 års författning och 109 § i 1928 års taxeringsförordning ålade ordförande och ledamot i beskattningsnämnd att ställa sig till ovillkorlig efterrättelse de föreskrifter taxerings- och skatteförfattningarna innehöll. För att ytterligare stryka under vikten av hörsamhet föreskrevs att föreskrifterna skulle läsas upp särskilt vid varje beskattningsnämnds första sammankomst för årets taxering ungefär som en *trobekännelse*. Grundregeln var en reminiscens från den tid, då ledamöterna av taxeringsnämnd och prövningsnämnden skulle avlägga en ed, innan de började utöva sina värv. De skulle lova och svära att varje skattskyldig person skulle påföras den beskattning, som han borde vidkännas, så att, under ett noga iakttagande av föreskrifterna i den gällande bevillningsstadgan, varken Kronan eller den skattskyldige förnärmades i deras tillståndiga rätt. Denna förbindelse skulle på heder och samvete, utan ensidig avsikt och mannamån, redligen uppfyllas. En särskild anledning för riksdagen att på detta sätt markera betydelsen av lojalitet mot riksdagen och dess bud var att enligt 113 § regeringsformen taxeringsmän hade att tillämpa *riksdagens bevillnings föreskrifter å dess vägnar* och därför inte fick ställas till något ansvar. Med taxeringsmän menades ordförande och ledamöter i beskattningsnämnderna. Eftersom dessa alltså var befriade från juridiskt ansvar (ämbetsansvar) för sina taxeringsbeslut och som "riksdagens ställföreträdare" bara hade ett moraliskt ansvar, fanns det anledning för riksdagen att som deras huvudman i taxeringsförfattningarna skriva in en ed och

senare en hederskodex. I 1910 års författning hette det till och med efter förebild i taxeringsleden att beskattningsnämnderna skulle på *heder och samvete* bestämma och fastställa taxeringarna. Korrespondens erhöles på detta sätt också med den skattskyldiges försäkran på heder och samvete i självdeklarationen.

Laglighetsprincipen vid taxering hade alltså en mycket speciell bakgrund och motivering. Den grundades alls inte på något rättsstatligt tänkande utan hade med riksdagens beskattningsmakt att göra. I 1956 års taxeringsförordning skrevs helt kort bara in att vid taxering skall iakttas att taxeringarna skall bli överensstämmande med skatteförfattningarna och i 1991 års taxeringslag sågs inget särskilt om kravet på författningsmässighet. Kravet följer redan av regeringsformens stadgande att all offentlig makt utövas under lagarna, ett stadgande som givetvis gäller också beskattningsmakten och tillämpningen av skattelag. Vid det laget var också taxeringsmäns frihet från straffansvar avskaffad.

Jämlikhet och rättvisa

Respekten inte bara för riksdagens beskattning utan också för de skattskyldigas *likhet inför lagen* och *rättvisan* ställdes upp som riktmärken i de första taxeringsförfattningarna. En i möjligaste måtto *jämlig och rättvis taxering* skulle eftersträvas. Förebild fanns i 1883 års bevillningsförordning, som i sin tur byggde på 1861 års bevillningsstadga, där det stod att prövningskommittéerna skulle rätta och ändra de bevillningsavgifter, som taxeringskommittéerna påfört, när så påkallades "av rättvisa och billighet samt en författningensenlig och jämlig beskattning". 1956 års taxeringsförordning föreskrev att det skulle iakttas att taxeringarna blev i möjligaste måtto *likformiga och rättvisa*. När 1990 års taxeringslag formulerades fanns redan i 1:9 regeringsformen grundsatsen om likhet inför lagen fastslagen och den ansågs innefatta såväl likformighet som rättvisa och billighet.

Grundsatsen om samvetsgrann prövning

I 31 § 1910 års taxeringsförfattning angavs att en taxeringsnämnds ordförande skulle vara föredragande hos nämnden och vid taxeringen efter sorgfällig beredning göra de anmärkningar och framställningar, vartill han för en *behörig taxering* fann sig äga anledning. I 52 § författningen föreskrevs efter förebild av 1883 års bevillningsförordning att taxering skulle åsättas *efter bästa förstånd efter en samvetsgrann prövning av meddelade uppgifter och för övrigt upplysta eller kända förhållanden*. Föreskriften följde med till 109 § 1928 års taxeringsförordning. I 1956 års taxeringsförordning finner man däremot inte någon motsvarighet till detta principiellt viktiga stadgande, trots att det gällt som en ledande grundsats i sjuttiofem år. Detta ter sig som ett beklagligt förbiseende. I 1991 års taxeringslag står det t.o.m. bara att skattemyndigheten skall se till att ärendena blir *tillräckligt utredda*.

Besvärssakkunniga hade i sitt förslag till lag om förvaltningsförfarandet (SOU 1964:27) föreslagit inte bara att en myndighet skulle se till att ett ärende blev så *fullständigt utrett* som dess beskaffenhet fordrade, utan också att genom utredningen i ett ärende de *omständigheter skulle klarläggas* vilka var av betydelse för dettas avgörande. De sakkunniga menade med utredning att det material samman- och förebringas, på vilket avgörandet av saken skall grundas. Sedan utredningen avslutats skulle det beslutande organet med ledning av materialet samt å saken tillämpliga rätts- och erfarenhetssatser m.m. bedöma och avgöra saken.

De sakkunnigas tankegång liknade den som introducerades 1883. Samma grundtanke återfinns i 35 kap. 1 § rättegångsbalken, som föreskriver att det efter samvetsgrann prövning av allt som förekommit skall avgöras vad som är bevisat i målet. Det måste beklagas att 1990 års taxeringslag inte har någon motsvarighet.

Underrättelse om avvikelse eller skönstaxering och om skälen för taxeringsbeslutet

I det enligt 1910 års författning av Kungl. Maj:t fastställda formuläret för *underrättelse om avvikelse från deklaration* m.m. stod det att taxeringsnämnden för – taxeringsdistrikt har med avvikelse från Eder lämnade uppgift till ledning vid taxeringen innevarande år taxerat Eder till bevillning för -- kronors inkomst samt till inkomst- och förmögenhetsskatt för ett taxerat belopp av -- kronor. Detta har skett av *följande skäl*: --

I 90 § 1928 års taxeringsförordning ålades taxeringsnämndens ordförande att, för det fall att en självdeklaration inte blivit följd vid taxeringen, å deklarationen verkställa anteckning om avvikelsen och skälen därför samt att ofördröjligen tillsända den skattskyldige underrättelse om avvikelsen och skälen därför. Underrättelsen skulle också innehålla en *besvärshänvisning*.

Föreskrifter om motiveringsskyldighet var inte vanliga på den tiden och taxeringsförordningens regler var före sin tid. Att märka är dock att ingen skyldighet föreskrevs om att underrätta en enskild, som underlåtit att deklarera men som påförts taxering, och att motivera beslutet. Det skulle visserligen enligt förarbetena ha varit till stor fördel för de skattskyldiga att bli underrättade och i åtskilliga fall också ha varit med billighet förenat att göra det, men en skyldighet att underrätta dem skulle bli mycket betungande. Förmodligen var fallen inte så få. Inte förrän 1947 skrevs en skyldighet in i 90 § taxeringsförordningen om att också den som inte deklarerat skulle underrättas.

Kommunikationsskyldighet

Inte heller var det vid 1900-talets början vanligt med en *kommunikationsskyldighet*. En sådan skyldighet saknades också från början i 1928 års taxeringsförordning men infördes genom en ändring (1938:374), då det i 78 § k) föreskrevs att den skattskyldige skulle beredas tillfälle att yttra sig om en ifrågasatt avvikelse "där så kan ske". I 65 § 1956 års taxeringsförordning ändrades "där så kan ske" till "där hinder ej möter", syftande på fall då uppgift saknades om adress eller då den skattskyldige var hindrad på grund av sjukdom. När 1990 års taxeringslag skrevs, gällde 1986 års förvaltningslag, som i 17 § slår fast kommunikationsgrundsatsen. Det bedömdes dock nödvändigt med en särskild regel i taxeringslagen med hänsyn till att på taxeringsområdet skyldigheten att ge den enskilde tillfälle att yttra sig, innan hans ärende avgjordes, gick längre än vad förvaltningslagen föreskriver. Den skattskyldige skall ju underrättas inte bara, när något nytt tillförs ärendet av någon annan utan, också om att myndigheten ifrågasätter att avvika från hans uppgifter eller påföra avgift. En samordning krävdes därför.

I 3 kap. 2 § taxeringslagen återges i ett första stycke taxeringsförfarandets gamla huvudregel att den skattskyldige skall ges tillfälle att yttra sig, innan hans ärende avgörs, om det inte är onödigt. Som exempel på onödighet nämndes att fråga var om ändringar av så självklar karaktär att ett yttrande av den skattskyldige inte skulle kunna medföra ett bättre beslutsunderlag. Det allra mest självklara nämndes däremot inte nämligen att den skattskyldige inte behöver ges tillfälle att yttra sig, när avsikten är att taxering skall åsättas enligt hans deklaration.

I ett andra stycke tillades att i fråga om den skattskyldiges rätt att få del av uppgifter, som har tillförts ärendet genom någon annan än honom själv, och att få tillfälle att yttra sig över dem, gäller bestämmelserna i 17 § förvaltningslagen. Enligt dessa får en myndighet avgöra ett ärende utan kommunikering av uppgifter som tillförts ärendet bl.a. om avgörandet inte går parten emot, om uppgiften saknar betydelse eller om kommunikation av uppgiften med tillfälle till yttrande över den av någon annan anledning är uppenbart obehövlig.

Samordningen mellan taxeringslagens och förvaltningslagens kommunikationsregler kan inte sägas ha blivit den bästa tänkbara. I första stycket används ju "om det inte är onödigt", medan enligt det andra stycket gäller "om det inte är uppenbart obehövt".

Granskning och kontroll

Om målsättningarna för deklarationsgranskningen och taxeringen finner man i taxeringsförfattningarna huvudsakligen intetsägande formuleringar såsom att det gäller att åsätta en behörig taxering. I 19 § 1928 års taxeringskungörelse återfinns dock en mycket specifik anvisning, nämligen att taxeringsnämndens ordförande skulle vid sin granskning av inkomna deklarationer särskilt ägna uppmärksamhet åt skattskyldigas uppskattning av naturaförmåner och där de befanns avvika från ortens pris, påyrka erforderlig rättelse. Detta var ord och inga visor i dåtidens samhälle.

Materiell rättvisa och fiskalisk bevakning

Som en röd tråd vid diskussionerna om taxeringsorganisationens utformning går genom hela århundradet frågan om det kan anses ligga en dubbelroll i att vid beskattning dels verka för att taxeringarna blir likformiga och rättvisa och dels tillvarata det allmännas (kronans) fiskaliska intressen. I förarbetena till 1928 års taxeringsförordning framhölls (prop. 1927:210 s. 203) att landskamrerarens främsta uppgift var att hävda de fiskaliska synpunkterna. Detta hävdande borde förvisso inte ske ensidigt; det allmännas rätt gick inte ut på att erhålla största möjliga skattebelopp utan att ta ut just det belopp, varken mer eller mindre, som äsyftas vid beskattningsreglernas avvägning. Jfr ordalagen i 1841 års taxeringsed "varken Kronan eller den skattskyldige förnärmast i deras tillståndiga rätt". Men även om det allmännas representant ständigt hade att eftersträva den materiella rättvisan, kunde man enligt departementschefen inte låta honom hos den prövande instansen inta ställningen både som domare och som den som där framställer yrkanden. En sådan ordning måste, enligt vad kammarrätten anförde, framstå som en oförmåhet. Landshövdingen skulle därför fortsätta att vara ordförande i prövningsnämnden, dock utan rätt att delta i besluten, en rätt som han tidigare haft. Någon av prövningsnämndens ledamöter skulle dock kunna gå in i landshövdingens ställe, när det behövdes. Enligt 97 § 1928 års taxeringsförordning skulle landskamreraren vara med vid prövningsnämndens sammanträden med skyldighet att i varje särskilt fall tillkännage sin uppfattning, dock utan rätt att delta i besluten. Landskamreraren skulle vidare fortsätta att föra talan hos prövningsnämnden och i överinstanserna – kammarrätten och regeringsrätten – som skattskyldigs motpart. Det bör också poängteras att prövningsnämndens ledamöter förutsattes själva granska och agera offensivt, när de fann skäl till det.

Genom 1943 års reform övertogs landskamrerarens "fiskaliska" uppgifter av taxeringsintendenten i länet. Denne skulle fullgöra sina uppgifter självständigt under landshövdingen. Hinder ansågs då ej längre möta att låta landskamreraren fungera som ordförande i prövningsnämnden. Farhågor anfördes visserligen (prop. 1943:345 s. 121) för att landskamrerarna, på grund av de uppgifter de haft som kronans ombud, skulle komma att inta en alltför fiskalisk ställning till frågorna i prövningsnämnden. Departementschefen fann emellertid sådana farhågor omotiverade. Landskamrerarna skulle säkert kunna handha sina nya uppgifter på ett opartiskt sätt.

Genom 1990 års reform sammansmältes "fiskaliska" och "dömande" uppgifter hos skattemyndigheterna. Från olika håll hade framhållits att processfunktionen inom skatteförvaltningen borde hållas isär från övriga funktioner och vara självständig. Departementschefen betonade för sin del de starka krav på objektivitet som skattemyndigheterna

över huvud taget hade att iaktta (prop. 1989/90:74 s. 361). Enligt honom borde kraven vara lika stränga i fråga om ärenden som inte fördes till domstol. Skattetjänstemännen – processförarna inbegripna – skulle alla ha målet inriktat mot att nå riktiga och rättsenliga beskattningsbeslut. Resonemanget känns igen från förarbetena till 1928 års taxeringsförordning och från 1841 års taxeringsed.

~ Enligt 1 kap. 9 § regeringsformen skall alla offentliga funktionärer iaktta objektivitet och opartiskhet. Med opartiskhet menas då att man vid fattande av ett beslut inte ger en part eller något intresse företräde framför en motpart eller framför ett motstående intresse genom att som det sägs i domareden "lag vränga eller orätt främja för släktskap, svägerskap, vänskap, avund, illvilja eller rädhåga, ej heller för mutor och gåvor eller av annan orsak, under vad sken det vara må". Av kravet på opartiskhet följer att, när intressen står emot varandra, man inte på subjektiva utan bara på objektiva grunder får ta parti för något av intressena och lösa tvisten till intressets fördel. Det skulle emellertid vara omänskligt att kräva opartiskhet i alla lägen. Det är därför som jävsreglerna finns, vilka både befriar och diskvalificerar en subjektivt "belastad" person från beslutsfattande i fall då omständigheter föreligger som är ägnade att rubba *förtroendet* till hans objektivitet och opartiskhet. Detta gäller inte bara, när enskilda parter intressen står mot varandra, utan också när mot ett enskilt intresse står ett allmänt intresse, t.ex. det fiskaliska intresset.

I ett tvistigt taxeringsmål åligger det den tjänsteman, som för skattemyndighetens talan hos länsrätt eller kammarrätt, att föra en partstalan för den allmänna. Han förutsätts visserligen att göra det på ett objektivt sätt men det åligger honom samtidigt att identifiera sig med det allmänna intresse som hans partstalan skall förverkliga. I och för sig avser detta intresse inte något annat än ett sakligt riktigt och rättsenligt beskattningsbeslut men vilket detta är står ofta inte klart, förrän frågan har avgjorts i Regeringsrätten. Intill dess har skattetjänstemannen att med all kraft driva den uppfattning som enligt skattemyndigheten är den från allmän synpunkt rätta men som den skattskyldige för sin del inte anser vara förenlig med en riktig tillämpning av skattereglerna. I den skattskyldiges ögon kommer skattetjänstemannen då att framstå som en personifiering av ett fiskaliskt intresse. Enligt min mening har därför en viktig omständighet utelämnats ur diskussionen om en processförare situation. Det går inte rimligen att objektivera på det enkla sätt som skett. I ett taxeringsmål hos förvaltningsdomstolarna är processen kontradiktorisk och en partsföreträdare präglas mer eller mindre av sin roll som motpart till den skattskyldige. Den präglingen behöver inte dröja sig kvar vid hans arbete hemma hos skattemyndigheten men det är lätt hänt att den gör det, framför allt när han har samme skattskyldige framför sig.

1990 bortsågs helt från att en processföring förvisso skall utmärkas av objektiva kvaliteter men att detta inte utesluter utan tvärtom innesluter att processföringen som motpart i ett taxeringsmål skall fullgöras med det allmänna skatteintressets bästa för ögonen. Annars blir processen ju inte kontradiktorisk. Alla som prövat på processföring vet att det inte går att vara opartisk i en partsroll. Skall man med någon framgång kunna föra talan för ett allmänt intresse, t.ex. för det fiskaliska intresset, måste man målinrikta sig med sikte på intressets bästa, även om avkall i princip inte får göras på intressena av materiell rättvisa och objektivitet. Inte desto mindre är det både fysiskt och psykiskt omöjligt för en människa att fungera som part på ett opartiskt sätt när de intressen man har att företräda befinner sig i konflikt med motstående enskilda intressen. Grundlagens krav på opartiskhet går inte att tillämpa, när en myndighet skall fullgöra uppgifter som part för ett motstående intresse.

Ett problem som inte uppmärksammas i förarbetena men som gett sig till känna i tillämpningen är om den som fört talan som ombud för det allmänna och för skattemyndigheten i länsrätten sedan bör betraktas som diskvalificerad att i andra mål, som gäller samma skattskyldig, hos skattemyndigheten fungera som skattenämndens ordförande. När målet gäller en annan fråga, torde någon grund för diskvalifikation knappast med framgång kunna göras gällande. En annan sak är att, om tjänstemannen ifråga uppträtt

t.ex. på ett mycket offensivt fiskaliskt sätt i länsrättsmålet, man måste räkna med att den skattskyldige och även andra inte kan känna förtroende för hans förmåga att vara opartisk. Den attityd han intagit kommer att kasta en skugga över skattemyndigheten om han tillåts företräda den också som beslutsfattare gentemot samma skattskyldige. Hans uppträdande som motpart kommer att som jävsregeln säger upplevas som en sådan särskild omständighet som är ägnad att rubba förtroendet till hans opartiskhet. Han blir då att betrakta som förbrukad som beslutsfattare gentemot samma skattskyldige och diskvalificerad genom ett ombuds- eller grannlagenhetsjäv. Gäller ett nytt mål samma fråga som målet hos länsrätten eller har det nära samband med frågorna i detta mål, finns en särskild anledning att överväga om inte tjänstemannen, hur korrekt han än agerat, ändå bör betraktas som jävig i det nya målet. Såväl ombudsjäv som grannlagenhetsjäv kan påstås föreligga. Det kan t.ex. inte anses acceptabelt att en tjänsteman först uppträder som "kronans ombud" hos länsrätten i en betalningssäkringssak gällande en eftertaxering och därefter uppträder som ordförande i skattenämnden i själva eftertaxeringsmålet. Uttalandena vid 1943 års reform ger här viss ledning. Det gör även uttalande av Lagrådet i prop. 1995/96:22 s. 161. Frågan har ännu inte prövats av Regeringsrätten.

Skattekontrollen i våra dagar

I sina riktlinjer för kalenderåret 1991 – året för taxeringslagens sjösättning – tecknades följande bild att skattekontrollen. Den hade två syften. Det ena var att undersöka om beskattningen fungerade på avsett vis. Det andra var att bidra preventivt till ökad lojalitet mot skattesystemets regler. I min bok *Taxering* (1991) s. 17 konstaterade jag att denna modell för skattekontroll inte primärt syntes syfta till en ökning av skatteinkomsterna för det allmänna. Jag ansåg mig böra stryka under att en skatteförvaltnings förvaltningsuppgift till sin natur är en fiskalisk uppgift. Att den fullgörs på ett servicevänligt sätt fick inte undanskymma detta faktum. Att förneka den fiskaliska dimensionen var att lägga onödiga dimridåer. Hänvisas kan här till diskussionen i förarbetena till 1928 års taxeringsförordning. Den misstanken inställer sig också att den omständigheten att departementschefen i motiven till taxeringslagen sopat tanken på fiskalitet under mattan gjort att det betraktades som inopportunt att nämna det fiskala vid sitt namn.

Bevisningen i taxeringsmål

Grundregeln är att en enskild inte skall taxeras för annan inkomst än den som han kan visas vara skattskyldig för. Men därav kan inte utläsas hur övertygande bevisningen skall vara för en taxering av honom för en intäkt, som han förnekar att han har haft. Sätts kravet för högt, blir det alltför svårt att bedriva någon offensiv taxering. Sätts det för lågt, äventyras den enskildes rättssäkerhet. Man brukar säga, att utredningen skall göra det sannolikt, att den skattskyldige har haft intäkten. Vad som är *sannolikt* är emellertid inte objektivt utan bara subjektivt mätbart. Det handlar om värdering och uppskattning. Många skattetvister gäller om utredningen med *tillräcklig sannolikhet* visar att den skattskyldige haft en intäkt till angivet belopp. Graden av sannolikhet måste bestämmas på grundval av en avvägning mellan det allmänna intresset av behörig beskattning och den enskildes intresse av inte bli för högt taxerad.

Sandström har i sin bok *Om taxering* (s. 191) ett mycket belysande resonemang. Till utgångspunkt tar han att ett objektivt riktigt resultat alltid skall eftersträvas. Men om utredningsmaterialet, i avsaknad av medverkan från den skattskyldige, inte räcker till som underlag för ett förverkligande av ett sådant resultat, ligger det närmast till hands att besluta en taxering, som enligt taxeringsmyndigheten i vart fall inte är för låg. Detta blir emellertid oftast liktydigt med att den skattskyldige åsätts en taxering, som i verkligheten

är för hög. Detta måste enligt Sandström ursäktas, eftersom det är den skattskyldige själv som har gett anledning till det genom sin underlåtenhet att bidra till utredningen. Ett uttalande i förarbetena till 1928 års taxeringsförfattning visar att synsättet redan då överensstämde med vedertagen ordning. Departementschefen anförde (prop. 1927:210 s. 221) att, om en skattskyldig underlåter att förete sin bokföring, föranleder detta i regel en presumtion för att han har något att dölja. Avviker taxeringsmyndigheten sedan från hans deklaration, blir vid besvär häröver hans ställning i bevishänseende sämre än om han utlämnat bokföringen för granskning. Eftersom det handlar om granskning och kontroll i lagstadgad ordning kan några befogade invändningar i och för sig inte riktas mot detta synsätt. Tyvärr leder resonemanget dock tankarna i fel riktning. Huvudregeln är att en skattskyldig skall taxeras för varje skattepliktig inkomst som han uppburit men också att tillräcklig bevisning skall föreligga för förhållandet. Till bevisningen är då att räkna också vilken verkan som får tillmätas en underlåtenhet från den skattskyldiges sida att besvara för utredningen framställda frågor eller hans sätt att besvara dem. Enligt 35 kap. 4 § rättegångsbalken skall en parts bristande medverkan prövas med hänsyn till allt som förekommit i målet. En sådan bevisprövning utmärker sedan gammalt taxeringsprocessen men tyvärr blir innebörden förvanskad. Synen förvänds så att resultatet ofta blir att den skattskyldige anses skola bevisa att han inte haft en påstådd inkomst, medan det rätta är att, som det föreskrevs i 1910 års taxeringsförfattning, taxering skall åsättas efter bästa förstånd efter en samvetsgrann prövning av meddelade uppgifter och för övrigt upplysta eller kända förhållanden, inklusive den skattskyldiges bristande medverkan.

Skönstaxering

Som en logisk följd av en allmän deklarationsskyldighet uppstod behov av regler om taxering i fall, då en skattskyldig underlät att deklarerat. I 21 § 1910 års taxeringsförfattning föreskrevs att, utan hinder av att uppgift uteblivit och med rätt att pröva, i vad mån avgiven uppgift var av beskaffenhet att böra läggas till grund för taxeringen, taxerings- och prövningsnämnderna skulle äga att bestämma och fastställa en taxering. De bemyndigades alltså att åsätta *taxering efter skön*. Klart var enligt den då gällande ordningen att rättvisa och billighet skulle iakttas. Någon motsvarande bestämmelse återfinns dock inte i 1928 års taxeringsförfattning. Måhända ansågs saken då så självklar att ingen uttrycklig regel behövdes.

1950 års skattelagssakkunniga upplevde bl.a. av rättssäkerhetsskäl ett behov av uttryckliga regler om skönstaxering och föreslog en bestämmelse om att, när deklaration ej avgivits eller när, på grund av brister i deklaration eller bristfälligt undertag för sådan, skattskyldigs inkomst av viss förvärvsvärskälla inte kunde tillförlitligen beräknas, inkomsten skulle uppskattas efter vad med hänsyn till föreliggande omständigheter såsom verksamhetens art och omfattning fanns skäligt. Besvärssakkunniga anförde i sitt yttrande över de sakkunnigas förslag att vissa huvudregler var allmänt godtagna. Den skattskyldige skulle anses ha genom den på heder och samvete och under straffansvar avgivna deklarationen i bevishänseende skapat ett visst utgångsläge för taxeringsarbetet. Det låg därför principiellt motsidan att visa riktigheten av egna framställda yrkanden om avvikelser från självdeklarationen. Kunde emellertid tilltron till dennas riktighet över huvud taget rubbas, kunde bevisbördan omkastas, om den skattskyldige blev nödgad att styrka riktigheten av sina uppgifter i deklarationen. Det bör här strykas under att de sakkunniga avsåg endast den processuella bevisbördan, inte den s.k. äkta bevisbördan, som diskuterats ovan.

1955 års taxeringssakunniga förde förslaget om en *uttrycklig regel om skönstaxering* vidare och den togs in i 21 § 1956 års taxeringsförordning och har sedan följt med till 4 kap. 3 § 1990 års taxeringslag. Frågan är emellertid om den numera behövs. Den uttrycker ju bara något som rättspraxis sedan begynnelsen hållit fast vid och som följer av grundsatsen om fri bevisprövning.

Processen hos skattedomstolarna

Förfarandet i taxeringsnämnd och prövningsnämnd var tämligen noga reglerat redan genom 1928 års taxeringsförordning, medan processen i kammarrätten och regeringsrätten i princip var oreglerad och förutsattes skola i tillämpliga delar rätta sig efter rättegångsbalkens regler. I 1925 års instruktion för Kammarrätten hänvisades till de för hovrätt gällande föreskrifterna i fråga om domare och förfarandet i rättegången.

Det hade stått en skattskyldig, som var missnöjd med sin taxering, fritt att klaga ända upp till Regeringsrätten. 1959 infördes dock en *fullföljdsbegränsning* i form av en beloppsspärr. Talan rörande höjning eller sänkning av en skattskyldigs taxerade inkomst fick ej komma under Regeringsrättens prövning, om det som klaganden tappat uppenbarligen inte uppgick till 5 000 kr. eller också till en tiondel av den enligt Kammarrättens utslag taxerade inkomsten, dock minst 500 kr. Regeringsrätten kunde dock genom prejudikat- eller intressedispens ge prövningstillstånd trots beloppsspärren. I samband med 1971 års förvaltningsrättsreform försvann beloppsspärren och fullföljdsbegränsningen blev en ren prejudikat- och intressedispensordning. Fullföljdsbegränsning till kammarrätt infördes i skattemål 1997. Den blev mindre sträng och innefattar också ändringsdispens.

När förslaget om fullföljdsbegränsning till Regeringsrätten lades fram i riksdagen 1958, hemställdes i motioner hos riksdagen om utredning om ett *förbättrat förfarande i kammarrätten* vid skattemåls handläggning. Det blev emellertid inte någon utredning. I stället skulle frågan tas upp i samband med det pågående arbetet med förslag till ändrad instruktion för kammarrätten. I den stadga (1959:545) för kammarrätten som blev resultatet av arbetet togs sedan in en specificerad hänvisning till en rad bestämmelser i rättegångsbalken, vilka skulle i tillämpliga delar lända till efterrättelse för kammarrätten, se härom Lagergren-Wennergren, Skatteprocess, 1962.

I och med den stora förvaltningsrättsreformen 1971 kom processen i skattedomstolarna att regleras av *förvaltningsprocesslagen*. Reformen innebar också att rikskammarrätten ersattes av ett antal regionala kammarrätter. 1990 års taxeringslag innebar att till förvaltningsprocesslagens reglering fogade sig en specialreglering för taxeringsprocessen i skattedomstolarna.

För skattedomstolarna är det under det gångna århundradet två frågor som tilldragit sig särskild uppmärksamhet, nämligen *domsmotiveringen* och *muntlig förhandling*. Domsmotiveringen i kammarrätten inskränkte sig långt fram i tiden till att kammarrätten förklarade sig ha tagit målet i övervägande och ej funnit skäl till ändring. Beslutades ändring skrevs, att kammarrätten funnit att klaganden var berättigad till begärt avdrag eller inte var skattskyldig för den berörda inkomsten. Viss – ibland full – ledning kunde dock hämtas ur redogörelsen för yrkanden och yttranden. Sakframställningens viktigaste uppgift var faktiskt att indirekt tjäna som motivering.

Enligt den sedan 1971 gällande 30 § förvaltningsprocesslagen skall av domstols beslut – länsrätts, kammarrätts och regeringsrättens – framgå de skäl som bestämt utgången. En fullödig *domsmotivering* är det onekligen en svår konst att skriva. Att döma av alla de många bristfälliga domsmotiveringar, som fortfarande ser dagen, är det för många domare dessutom en alltför svår konst eller en konst som man inte känner för att träna upp sig i. Domsmotiveringarna i taxeringsmål – även Regeringsrättens – är tyvärr fortfarande i knapphändigaste laget och inte alltid kristallklara.

Om domstolarna haft svårt för att tillägna sig bättre domsmotiveringar, har de haft ännu svårare för att inse att *muntlig förhandling* ibland behövs för att sakprövningen skall kunna bli godtagbar. Alltför många mål har återförvisats från Regeringsrätten till kammarrätt, därför att vederbörande kammarrätt inte har hållit muntlig förhandling, när sådan varit påkallad. Av RÅ kan utläsas att Regeringsrätten systematiskt försöker påverka kammarrätterna att beakta kravet på muntlig förhandling.

1990 års taxeringslag

Ser man med obesløjade blickar på 1990 års taxeringslag kan man undra hur de under det gångna århundradet framvuxna traditionerna förvaltats. Taxeringsorganisationen är helt annorlunda uppbyggd. Reglerna om granskning och utredning i taxeringsärenden överensstämmer till synes i princip med de som alltid gällt. I verkligheten har emellertid datoriseringen inneburit en revolution. Denna i förening med givandet i 4:9 taxeringslagen att skattemyndigheten får avstå från att vid taxeringen avvika från en självdeklaration, om avvikelsen skulle avse endast ett mindre belopp, har inneburit ett verkligt lyft för granskningen. Utan ett medgivande i lagen skulle ett underlåtet avvikande ha inneburit ett brott mot den taxeringsrättsliga laglighetsprincipen. Ordningen för taxeringsbeslut med grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder är helt ny. Helt nytt är också övergivandet av beloppsprocess till förmån för en sakprocess, även om sakprocess gällde även tidigare vid eftertaxering och extraordinära besvär. Bestämmelsen om skönstaxering och om taxeringsbeslut på grundval av en förenklad självdeklaration bygger däremot på tidigare lagstiftning. Ordningen med omprövning är det mest nya, i synnerhet då det gäller omprövning för följdändring, även om den hade en motsvarighet i 105 § taxeringsförordningen. Eftertaxeringsinstitutet är det som stått mest emot förändringens vindar. I princip överensstämmer det med de hävdvunna traditionerna särskilt med tanke på att beslut nu återigen skall fattas i första instans och inte först i högre instans. Föreskrifterna om särskilda avgifter överensstämmer i princip med motsvarande föreskrifter i taxeringsförordningen. Överklagandeordningen som sådan skiljer sig egentligen inte så mycket från den tidigare gällande, bortsett från den obligatoriska omprövningen hos skattemyndigheten och från att skattemyndigheten är skattskyldigs motpart i länsrätt och kammarrätt.

Hur taxering kommer att se ut under nästa hundra år är svårt att förutspå. Så mycket torde dock vara klart som att den elektroniska utvecklingen kommer att fortsätta sin omvandling. Kanske får vi en deklarationslös ordning och en helt automatiserad granskning och skattskyldigkontroll. I konsekvens härmed kommer i så fall taxeringsarbetet att fokuseras på kontrolluppgiftsövervakningen och taxeringsrevision.

Bertil Wennergren är f.d. regeringsråd och var ledamot av skatteförenklingskommittén.

Gösta Ekman

Några drag i den svenska skatteförvaltningens utveckling¹

Att den svenska skatteförvaltningen har gamla anor torde vara allom bekant. Historien skildras på ett intresseväckande sätt i den artikelserie som publicerades i Riksskatteverkets tidning – RSV Info – åren 1982–1983 med Susanne Löwnerz som författare. Den gavs sedan ut av RSV i samlat skick i ett häfte med titeln "De svenska skatternas historia".

Jag ger i denna uppsats ganska stort utrymme åt skatteförvaltningens historia för att avslutningsvis närmare uppehålla mig vid utvecklingen under de senaste femtio åren. Den historiska delen bygger främst på RSVs publikation. Redan i första avsnittet, som behandlar tiden före Gustav Vasa, talas om fogdar, placerade i vad som kan liknas vid de nuvarande länen. Deras uppgift var att driva in de olika skatter som snabbt pålades allmogen sedan det svenska riket uppkommit på 1000-talet. Efter hand växer det fram en något mer ordnad organisation som dock har mindre intresse i dagens samhälle. Men man kan lägga märke till att organisationen redan under senare delen av medeltiden fick ett inslag av lekmannainflytande.

Gustav Vasa och Axel Oxenstierna

En fast organisation för skatteindrivningen började skapas först med Gustav Vasa. Han har ju gått till historien som rikets grundläggare och hade många goda egenskaper. Typiskt nog är han symbolen i RSV-Veteranernas klubbmärke. Som bekant var han en utpräglad vän av ordning och reda. Dessutom behövde han pengar för att kunna betala tillbaka lån från den tyska Hansan och göra landet oberoende av utländskt inflytande. "Den som står i skuld är inte fri" känns igen från 1990-talets debatt.

Det var därför helt följdriktigt att Gustav Vasa byggde ut den statliga förvaltningen. Han lät indela landet i fögderier med en fogde i varje med den tidigare uppgiften att driva in skatter men nu under Gustavs noggranna kontroll. Det ställdes på förhand upp prestationsnormer för varje fögderi och i efterhand kontrollerades utfallet. Förklaring till bristande utfall i redovisningen infordrades – sannolikt i ganska hotfulla ordalag. Systemet möjliggjordes av jordeböckerna som Gustav Vasa lät införa i hela landet.

Men en mer ordnad statsförvaltning fick vi först på 1600-talet. Den starke mannen var nu Axel Oxenstierna. Det var då länsstyrelseorganisationen kom till – senare med uppdelning på ett landskansli och ett landskontor i varje län. Fögderiindelningen anknöts till länen och i varje fögderi fanns en häradsskrivare och en kronofogde. I städerna

¹ I uppsatsens avslutande avsnitt har Skattedirektörerna Gösta Nilsson och Göran Norén, RSV, bidragit med värdefulla synpunkter.

ombesörjde magistraten motsvarande uppgifter. Därmed kommer något av ett taxeringsförfarande med stark medverkan av lekmän in i bilden. Magistraten ålades nämligen genom riksdagsbeslut 1678 att tillsammans med några särskilt utvalda personer ur borgerskapet pålägga städernas invånare så stor del av en för varje stad utmätt skatt som var och en efter sin "förmögenhet och ämne kan skatten tåla".

Senare – under 1700-talet – bestämdes att de skattskyldiga över hela landet skulle få skatten bestämd av särskilda, edsvurna taxeringsmän. Grunden var de skattskyldigas egna uppgifter plus taxeringsmännens personkännedom. En tid föreskrevs också en viss skyldighet att lämna uppgifter till ledning för annan persons taxering. Kontrollen av systemet var dock bristfällig. Landshövdingarna var till en början engagerade att slita tvister bland taxeringsmännen men blev efter hand förbjudna att ändra vad dessa bestämt.

De årliga bevillingarna

Någon taxering i modern mening förekom dock inte ännu. Beskattningen skedde främst genom årliga s.k. bevillningar – ett system som levde kvar under hela 1800-talet. Uppfinningsförmågan när det gällde att hitta på extra skatter flödade visserligen rikligt men skatteunderlaget bestämdes i allmänhet inte efter inkomstens eller förmögenhetens storlek. I stället betalades visst belopp per person eller viss summa som ersättning för en upphävd skyldighet att leverera naturaprodukter. Under viss tid fanns en skatt som bestämdes efter antalet fönster i bostaden.

I bevillningsförordningen 1810 infördes för första gången skyldighet att lämna skriftlig självdeklaration. På grund av denna skulle en progressiv inkomstskatt tas ut. Försöket misslyckades emellertid. Det kom in mindre skatt än tidigare och man återgick redan efter något år till det gamla systemet med årliga bevillningar.

Tiden började nu bli mogen för ett system med nämnder för att bestämma beskattningen. Början gjordes med 1861 års bevillningsförordning då vi fick beredningsnämnder. Dessa lämnade taxeringsförslag till taxeringskommittéer med vanligen nio av de skattskyldiga valda ledamöter. Det allmänna representerades av kronofogden eller särskilda kronoombud förordnade av länsstyrelsen.

Självdeklarationer och taxeringsnämnder

Bristen på uppgifter från de skattskyldiga själva visade sig emellertid bli besvärande. Därför infördes genom 1902 års taxeringsreform en allmän deklaraionsplikt och 1907 bestämdes att taxeringarna i första instans skulle fastställas av taxeringsnämnder. De gamla berednings- och taxeringsorganen avskaffades. Varje kommun skulle ha minst en taxeringsnämnd med ordförande, förordnad av länsstyrelsen, och högst tio, politiskt valda andra ledamöter. Taxeringsnämnderna fungerade som ett slags beredningsorgan för de nyinrättade prövningsnämnderna som hade till uppgift att överpröva och fastställa alla taxeringar. Nämnderna måste enligt de ursprungliga bestämmelserna vara färdiga med sitt arbete den 15 maj och prövningsnämnderna i början av oktober varje år. Under 1900-talets gång justerades dessa tider flera gånger, främst så att nämnderna fick längre tid på sig.

Taxeringsförordningen 1928

1928 antogs inte bara den fram t.o.m. i år gällande kommunalskattelagen utan också en ny taxeringsförordning. Därvid diskuterades om man borde slopa taxeringsnämnderna och gå över till heltidsanställda tjänstemän att utföra granskningen av deklaraionerna.

Kostnadsskäl och farhågor att förtroendet för taxeringen hos allmänheten skulle äventyras medförde att man hade kvar det gamla systemet. Det kompletterades dock med möjlighet för landskamreraren, som hade ett visst övergripande ansvar för taxeringarnas riktighet, att anlita sakkunniga vid behov.

Ganska snart insåg man behovet av ett starkare tjänstemannainslag. Det inrättades därför tjänster som taxeringsinspektörer och senare taxeringskonsulenter med uppgift att biträda taxeringsnämnderna med mer omfattande och komplicerade fall. Efterhand blev det också mer och mer vanligt med tjänstemän från skatteområdet som ordförande i nämnden. En betydelsefull organisationsförändring var att taxeringsavdelningarna tillkom inom landskontoren och att taxeringsintendentens ställning som det allmännas processförare klarlades.

1951 upprättades det första centralorganet på den direkta skattens område, nämligen Riksskattenämnden. För punktskatterna fanns ju sedan 1909 Kontrollstyrelsen. Tidigare hade regeringskansliet, dvs. Finansdepartementet, fungerat som centralorgan. Det innebär att deklarationsblanketterna på den tiden fastställdes av departementet och t.o.m. ibland underställdes Riksdagen. Denna uppgift lades nu på Riksskattenämnden liksom en kraftigt utökad skyldighet att lämna anvisningar och föreskrifter för tillämpningen.

Förenklingsförsök

Under 1950-talet bedrevs ett medvetet utredningsarbete i syfte att förenkla skatte-reglerna och därmed få en enklare deklarationsblankett. Vidare strävade man efter en effektivare taxeringsorganisation. De genomförda förenklingarna ter sig löjligt små (t.ex. 100 kr schablonavdrag från tjänsteinkomst) i jämförelse med vad som numera åstadkommits och blev väl inte heller den lättnad för de skattskyldiga och myndigheterna som avsetts. Några år kunde i alla fall ett antal deklaranter använda en särskild, förenklad blankett. En praktisk komplikation för skatteförvaltningen med denna var dock bl.a. dess udda format. Den var i A5, alltså mycket mindre än övriga blanketter. Försöket blev nog vad man numera skulle kalla en "backlash".

1955 års taxeringssakkunniga blev den första kommitté som tog ett mer radikalt grepp i organisationsfrågan. Taxeringsnämnderna föreslogs visserligen vara kvar som beslutsorgan men deklarationsgranskningen skulle utföras av heltidsanställda tjänstemän – taxeringsassistenter – som samtidigt tänktes ge allmänheten service. Taxeringsarbetet skulle pågå t.o.m. september månad. Vidare föreslogs att en mer beslutsfähi g centralmyndighet inrättades – riksskattestyrelsen.

Förslagen blev endast delvis genomförda. Assistenttjänster inrättades men bara som biträde åt de s.k. särskilda taxeringsnämnderna som behandlade rörelseidkares och juridiska personers deklarationer. Av den starka riksskattestyrelsen blev intet.

Tanken på en sådan och en därmed sammanhängande omorganisation var dock inte borta. Landskontorsutredningen, som arbetade under 1960-talet, gick längre än man dittills vågat. Skatteförvaltningen borde brytas ut från länsstyrelserna och bilda regionala skatteverk med de lokala skattemyndigheterna som underlydande. För att leda det hela föreslogs åter en riksskattestyrelse, som inom sig skulle förena alla förekommande centralorgan på skatteområdet. Beslutsordningen för själva taxeringen lämnades däremot oförändrad (SOU 1967:22).

Äntligen en centralmyndighet

Vi har nu kommit fram till en punkt i beskrivningen där nedskrivaren av dessa rader personligen tog aktiv del i beredningsarbetet i Finansdepartementet för den kommande propositionen (1969:127). Trycket från olika håll att skapa ett effektivare centralorgan

hade nu blivit så starkt att det inte gick att motsätta sig. Tillskapandet av regionala skatteverk med den självklara effekten att länsstyrelserna i det närmaste halverades personalmässigt var däremot ett alltför beskt piller för bl.a. landshövdingarna att svälja. Finansministern, som var Gunnar Sträng, ville trots sin dominerande roll i svensk finanspolitik inte ta strid på denna punkt. Resultatet blev en halvmesyr. Riksskatteverket bildades vilket måste betraktas som en organisatorisk framgång för skatteförvaltningen men bara ett steg på vägen mot ökad effektivitet. RSVs tillkomst innebar att ett antal viktiga befintliga organ blev en myndighet, däribland Riksskattenämnden, Centrala folkbokförings- och uppboordsnämnden, Kontrollstyrelsen och Exekutionsväsendets organisationsnämnd.

För allmänheten betydde den nya centralmyndigheten framför allt en betydligt förbättrad service och en radikal brytning med bl.a. språket i och utformningen av deklara-tionsblanketter och broschyrer. En produkt som kanske nu kan betecknas som en "klassiker" – Dags att deklarera – såg dagens ljus 1972.

Helt naturligt blev emellertid organisationsfrågan liksom förenklingssträvandena en "het potatis" inom RSV och därmed inom hela skatteförvaltningen, eftersom verkets uppgifter inte kunde skötas utan ett intensivt samarbete med de lokala och regionala organen. Man kan därför säga att de lösningar vi har idag på de stora problemen till en början arbetades fram inom skatteförvaltningen själv. Jag tänker på två stora rapporter från RSV, nämligen det s.k. Planprojektet (RSV Rapport 1983:1: Förutsättningar för en effektiv kontrollverksamhet) och något tidigare (juni 1981) det s.k. Öboprojektet med rapporten Reformera skatteprocessen. Hit hör också det tidigaste projektet med bred förankring på fältet, RS-projektet, som stod för Rationalisering av skatteadministrationen. Det är beryttat genom att det förföljdes intensivt av vissa tidningar och t.o.m. av inflytelserika politiker men lyckligtvis utan större framgång. Gemensamt för de tre projek-ten var att de pekade på den föråldrade organisationen av taxeringsarbetet. Den dyna-miska utvecklingen på ADB-området hade bidragit till att göra 1950-talets organisation ineffektiv. Efter riksdagsbeslut började RS-reformen genomföras 1979. Den innebar för-längning av granskningstiden i taxeringsnämnderna, successiv övergång till tjänstemanna-granskning och ett utökat ADB-stöd i granskningsarbetet. För det sistnämnda ändamålet tillskapades det s.k. AFB-systemet med en centraldator hos RSV och 21 länsdatorer hos de större länsstyrelsernas dataenheter.

Efter genomförandet av RS-projektet gick RSV vidare med Planprojektet. I dess rapport trycktes framför allt på nödvändigheten av att förenkla skattereglerna och på så sätt åstad-komma ett starkt förenklat deklara-tionsförfarande. Möjligheterna att tillställa deklara-terna blanketter med inkomstuppgifter m.m. redan ifyllda av myndigheterna diskuterades här för första gången. Personuppgifter m.m. hade ju sedan länge förtryckts vilket möjliggjort att självdeklara-tionsblanketten kunnat tillställas de skattskyldiga med pos-ten.

Förenklingar på allvar

För att undersöka de politiska förutsättningarna att genomföra de i Plan- och ÖBO-rapporterna framlagda förslagen tillsattes Skatteförenklingskommittén (SFK) 1982. Man kan i dag tycka att det var mer eller mindre självklart att förslagen, som syftade till att bereda vägen för den förenklade självdeklara-tionen, skulle få ett positivt motta-gande. Att så inte var fallet visas av att avslagsreservationer lämnades både mot SFKs för-slag (SOU 1984:21) och vid riksdagsbehandlingen av den därpå grundade propositionen om förenklad självdeklara-tion (prop. 1984/85:180). Den första versionen av den förenklade självdeklara-tionen användes i praktiskt arbete vid 1987 års taxering men för-tryckta inkomstuppgifter i större skala dröjde till 1995 års taxering.

Det lyckliga slutet på strävandena att åstadkomma en radikal förenkling av deklara-tionsbestyren till fromma för såväl de skattskyldiga som skattemyndigheterna var ändå

bara början. Arbetet har gått vidare under 90-talet och förfinats med ett utökat uppgiftslämnande som möjliggjort en omfattande förtryckning i deklarationen. Det är säkert inte slut även om många deklaranter just i år fått uppleva en obehaglig rekyl om man påtvingats aktiebyte och velat få uppskov med den därvid uppkommande reavinstskatten.

Med den utveckling resurstilldelningen för skattemyndigheterna fått under 1990-talet måste den förenklade blanketten och den rationalisering av granskningen, som den medfört, betecknas som ett överlevnadsvillkor för hela apparaten. Sannolikt finns det problem även i det nu rådande deklarationsförfarandet – önskemålen att bli av med sambeskattningen av förmögenhet tyder på det – men som helhet är övergången lyckad. En sak som gått förlorad är nog den gamla noggranna granskningens effekt att myndigheten såg och kunde rätta deklarationer till den skattskyldiges fördel – något som förekom i stor utsträckning. Denna förlust uppvägs i viss mån av den generösa omprövningstiden.

I tur att förenkla står nu företagarnas deklarationer. En början har redan skett men mycket återstår.

Taxeringsnämnderna ersätts

Eftersom motståndet mot att radikalt reformera taxeringsprocessen historiskt sett varit starkt gick SFK mycket försiktigt fram i den delen av sin uppgift. Ett principförslag om övergång till tjänstemannataxering m.m. lades fram för regeringens och riksdagens bedömning, Förenklad taxering, SOU 1985:42. Beslutet blev positivt och kunde fullföljas med detaljutformning i SOU 1988:21 Ny taxeringslag – Reformerad skatteprocess. Lagstiftaren följde förslagen och därmed var taxeringsnämndernas tid förbi men som bekant försvann inte lekmannainslaget i taxeringen helt. I skattenämnderna finns det kvar och torde alltså fylla sin uppgift att förankra förtroendet för taxeringsförfarandet hos allmänheten.

”RSV-koncernen”

Som framgått av det föregående hade skatteförvaltningen sedan gammalt anknytning till länsstyrelserna. Organisationen hade i stort sett varit oförändrad under lång tid. Från mitten av 1960-talet gjordes ett flertal delreformer som sakta men säkert formade organisationen till det som i dag kallas ”RSV-koncernen”. Från den 1 juli 1971 genomfördes en viss omorganisation av länsstyrelserna. Skatteverksamheten samlades i nyinrättade skatteavdelningar som också hade de lokala skattekontoren underställda. För verksamheten svarade skattechefen. Den titeln har bestått sedan dess, låt vara att den kommit att förseas med olika prefix – f.n. regionskattechef.

En annan väsentlig delreform 1971 var att skapa särskilda länsdomstolar. Länsskatte-rätten ersatte t.ex. den tidigare prövningsnämnden. 1979 sammanlades de tre domstolarna länsskatte rätt, fastighetstaxeringsrätt och länsrätt till en domstol – länsrätt.

Men efter hand blev trycket på en ökad effektivisering överväldigande. Skatteförvaltningsutredningen tillsattes och lade i betänkandet Sammanhållen skatteförvaltning (SOU 1985:20) fram det avgörande förslaget. Genom riksdagens beslut att anta den på detta förslag grundade propositionen 1985/86:55 hade äntligen de strävanden som pågått oavbrutet åtminstone under min aktiva tid i statsförvaltningen – närmare 50 år – krönts med framgång. En annan betydelsefull organisationsförändring skedde också 1991 genom att svenska kyrkans befogenheter beträffande folkbokföringen flyttades över till skatteförvaltningen.

En centralmyndighet på skatteområdet med även starka administrativa befogenheter på fältet blev alltså till slut verklighet. I regionalt och lokalt hänseende blev utvecklingen att de lokala skattemyndigheterna – som förut antytts – först underställdes länsskattemyndigheterna för att senare slås samman med dem. Den slutgiltiga omorganisationen skedde samtidigt med att taxeringsnämnderna avskaffades fr.o.m. 1991 års taxering.

Den nya organisationen genomfördes med utgångspunkt i RSVs s.k. SOL90-utredning (SkatteOrganisationen i Länen på 90-talet). Det starkaste kännetecknet för den nya organisationen var "helkundsförhållandet" dvs. att framförallt företag, men även löntagare, skulle ha en gemensam och tydlig ingång till skattemyndigheten. Inom myndigheten skulle i princip alla frågor för en skattskyldig kunna behandlas inom samma organisatoriska enhet. Tidigare hade frågorna behandlats inom ett flertal enheter eller myndigheter, ofta belägna på olika orter.

Beträffande kronofogdeväsendet kan 1965 bilda utgångspunkt. Då bildades 81 myndigheter. Tidigare hade under en mellanperiod av ca 50 år landsfiskaler och stadsfogdar svarat för indrivningen sedan de gamla kronofogdarna avskaffats i början av 1900-talet. Administrationen delades nu upp på en centralmyndighet (Exekutionsväsendets organisationsnämnd – EON), länsstyrelserna och de 81 nya myndigheterna. 1973 gick EON upp i RSV och kronofogdeväsendet fick en starkare anknytning till skatteförvaltningen. Ett särskilt datasystem tillkom för kronofogdarna, REX.

Den stora svagheten med en organisation, anknuten till länsindelningen, var myndigheternas olika storlek. Skattemyndigheten i Stockholm hade över 2000 anställda men den minsta kronofogdemyndigheten ca 20. I längden var detta ohållbart från effektivitetssynpunkt. Det som först reformerades var kronofogdeväsendet som den 1 juli 1994 indelades i 8 samverkansområden. Nästa steg togs nära tre år senare när myndigheterna slogs samman till 10 regionala enheter. Utvecklingen blev densamma för skattemyndigheterna. Fr.o.m. den 1 januari 1999 fick vi 10 regionala skattemyndigheter vilkas administrationsområden sammanfaller med kronofogdemyndigheternas. Däremot ligger inte huvudorten i alla regioner på samma plats. Därmed hade äntligen "RSV-koncernen" bildats.

Det må kanske tillåtas en gammal riksskattechef att göra reflexionen att den rådande regionindelningen ganska väl stämmer överens med vad RSV på en underhandsförfrågan från en på 1970-talet arbetande utredning ansåg vara ett lämpligt antal regioner, nämligen 8.

Utvecklingen går vidare

Med de förändringar av organisationen som genomförts finns inte så många möjligheter kvar för ytterligare reformer. Vissa funderingar lär dock finnas på en gemensam myndighet för hela verksamheten. Denna ordning har börjat förekomma i andra sammanhang, men om den är lämplig även för beskattnings- och indrivningsverksamheten får vara osagt tills vidare.

Vid sidan av de organisatoriska frågorna synes dagordningen kunna sammanfattas med förenkling, service och anpassningar till Europa samt – framför allt – ännu kraftigare satsningar på IT och på Internet. En reform som med hjälp av modern teknik innebär förenklingar för såväl företag som förvaltning är den nyligen genomförda ordningen med skattekonto. De senaste åren har servicefrågorna fått ett nytt uppsving. Ett starkt motiv är att det är väsentligt att ge ledning till medborgarna för att de skall kunna göra rätt – och helst göra det redan från början, vilket underlättar för alla parter. I förlängningen gäller det att se till att ett tillräckligt förtroende finns för att kunna behålla den ordning för beskattning som vi har med stora inslag av frivillig medverkan från de skattskyldiga.

Ett uppmärksammat nytt inslag under senare tid är utbudet av självbetjäning via Skattemyndighetens servicetelefon och RSVs hemsida. Dessa lösningar, som kunnat kombinera bättre service med besparingar, har blivit uppskattade av företag och allmänhet. Flera steg följer. Under våren 2000 har RSV tagit ställning till att börja utarbeta lösningar som inom de närmaste åren gör det möjligt för dem som vill att fullgöra de flesta av sina skyldigheter gentemot skattemyndigheter och kronofogdemyndigheter med hjälp av Internet. Kanske är det möjligt att vi redan 2002, då självdeklarationen firar sitt hundraårsjubileum, får uppleva tillblivelsen av "nätdeklarationen".

Gösta Ekman är jurist med bakgrund i Kammarrätten, Stockholm. Han har arbetat i dåvarande Bevillningsutskottet i Riksdagen och i Finansdepartementet, senast som rättschef. Därefter var han under åren 1971–1983 generaldirektör för Riksskatteverket. Han har varit ordförande i ett flertal skatteutredningar, senast Skatteförenklingskommitten 1982–1988.

Ulf Fredholm

Om skattekonsults verksamhet

Skatter har under alla tider satt de skattskyldigas fantasi i rörelse med att försöka undvika dem. Klart är att höga skattesatser har bidragit till att de skattskyldiga alltsedan 1960–1980-talet alltmer ägnat sig åt att med olika metoder försöka att betala så lite skatt som möjligt. Min erfarenhet är den att det är under 1980-talet som de mest omfattande och kommersialiserade skatteplaneringsåtgärderna vidtagits. Även om skattesatsen i kapital drastiskt numera har sjunkit (30 %) fortsätter de djupt rotade skatteplaneringsåtgärderna. Ordet skatteplanering har egentligen fått ett oförtjänt dåligt rykte. Det gäller att skilja skatteplanering från skatteflykt och givetvis skattefusk. Med skatteplanering brukar man närmast avse åtgärder för att optimera skatten och göra det i enlighet med lagstiftarens intentioner. Skillnaden mot skatteflykt är att där står åtgärderna i strid mot lagstiftarens intentioner. När vi nu har en lag mot skatteflykt kan man tycka att gränsdragningen mellan skatteplanering och skatteflykt skulle vara lätt att göra. Så är emellertid ingalunda fallet. Gränsen är synnerligen svår att dra eftersom det är vanskligt att avgöra när skatteflyktslagen skall tillämpas. Gränsen mot skattefusk är enklare. Skattefusk innebär en brottslig handling som man inte skall ägna sig åt.

Skattekonsulternas skara har med tiden ökat betydligt. Numera återfinns de främst på större revisionsbyråer men även bland advokater. Tidigare var det främst storbankerna som höll sig med denna expertis. Med tanke på att revisionsbyråernas verksamhet blivit alltmer internationell har även skattekonsulternas arbete blivit det, något som är en följd av utvecklingen t.ex. valutaregleringens slopande.

Min redogörelse är inte avsedd att utgöra en systematisk beskrivning av en skattekonsults verksamhet utan bara en översiktlig beskrivning av en mer spektakulär del därav. Jag förbigår sådan verksamhet som består i att genom förhandsbesked söka klarlägga praxis. För många är det en synnerligen viktig del. För övrigt är det så att företag (dvs. främst aktiebolag) tidigare inte haft samma intresse av skatteplanerande åtgärder som fysiska personer. De har haft stora möjligheter att skapa dolda reserver genom nedskrivning av varulager, avsättning till investeringsfond etc. Därigenom har de i stor utsträckning kunnat reglera sina skatter. En typ av skatt/avgift som de inte kunnat påverka är de allt högre sociala avgifterna, som beräknas på utbetald lön. Sociala avgifter utgår för år 2000 med knappt 33 %.

I den mån dessa avsättningsmöjligheter blir uttömda har även aktiebolag sökt reglera skatten genom att anskaffa varulager som varit rörelsefrämmande, köpt andelar i kommanditbolag som ägt flygplan etc. Helt allmänt kan man säga att det är lagstiftaren som bestämmer marknaden för skattekonsulterna. Höga marginalskatter och krångliga system har denna effekt.

Flytta utomlands

Flytta utomlands kan man göra av många olika skäl bl.a. av skatteskal. För personer med hög marginalskatt var det tidigare lönsamt att köpa pensionsförsäkringar. Avdragsrätt förelåg i Sverige för den premie som betalades. Flyttande man sedan och var bosatt

i utlandet t.ex. i Spanien, Schweiz, Frankrike med helt andra skattesatser var det givetvis mycket lönsamt att bosätta sig där när väl pensionsförsäkringen föll ut. Lagstiftaren accepterade inte detta utan införde år 1975 radikala begränsningar i möjligheten att göra avdrag för premierna.

I slutet av 1980-talet observerades en egendomlighet i det belgiska dubbelbeskattningsavtalet. Där fanns nämligen en regel av innebörd att vinst vid försäljning av fast egendom i Sverige skulle beskattas i Belgien där vinsten var skattefri. Förutsättningen var givetvis att den skattskyldige då också var bosatt där. Följden var att många flyttade till Belgien före en fastighetsförsäljning. Det visade sig att denna förutsättning blev allt svårare att uppfylla p.g.a. de krav den svenska skattemyndigheten uppställde.

Växling av förvärvskälla/Flytta inkomst till följande år

Med början vid 1984 års taxering ändrades skattesystemet så att marginalsikten för fysiska personer sänktes först under en treårsperiod från 84 % till 80 % (kommunalsikten antas vara 30 %). Samtidigt indexuppräknades skatteskalorna så att den högsta skattesatsen började vid 328000 kronor vid tax 1984 och vid 351000 kronor vid tax 1986. Vidare begränsades det skattemässiga utbytet av underskottsavdrag. Det skedde genom att den statliga inkomstskatten delades upp i två skatter, grundbelopp och tilläggsbelopp (som uppgick till högst 30 % vid tax 1986). Skatteskalen förändrades även inför 1987 och 1988 års taxeringar så att den högsta skattesatsen blev 75 % vid tax 1988. Vid beräkningen av underlaget för tilläggsbeloppet fick underskott i förvärvskälla inte räknas med. Underlaget för beräkning av tilläggsbeloppet blev därmed högre än underlaget för beräkning av grundbeloppet. Nu uppkom ett önskemål hos många att skjuta en inkomst framför sig. Främst gällde detta reavinster. En metod som dök upp på marknaden var att köpa andelar i utdelningsfonder före utdelningstillfället och sälja andelen med förlust efter utdelning. Samtidigt fick man givetvis en utdelningsinkomst. Motsvarande effekt uppkom om man köpte aktier i aktiebolag, utdelningsbolag, och sålde efter utdelningen. Utdelning uppbars givetvis och redovisades som inkomst av kapital.

I båda fallen åstadkoms en växling av den ursprungliga reavinsten via en reaförlust till en kapitalinkomst. Den var nämligen enklare att skjuta framför sig. Det gick att göra genom att ta upp lån och gärna betala några års räntor i förskott. Det säger sig självt att lånebeloppen var synnerligen stora. För de lånade beloppen köptes bl.a. obligationer. En typ av obligationer som blev populär var premieobligationen eftersom dragningsvinsterna var skattefria. Efterfrågan på premier var tidvis så stor att det var förenat med svårigheter att få tag i dem.

Naturligtvis föranledde dessa växlingsaffärer mängder av skatteprocesser. De avlöpte i regel så att växling via aktiebolag godtogs av regeringsrätten medan växling via utdelningsfonder underkändes. Dessa processer drog långt ut på tiden. Det var inte ovanligt med processer som varade i bortåt 10 år. De skattskyldiga hade i stor utsträckning uppskov med erläggande av skatten under den period processen varade. På den tiden löpte uppskovsbeloppen inte med ränta vilket möjligen var till viss tröst för de skattskyldiga som ibland lyckades placera uppskovsbeloppen så att inkomsträntor och värdetillväxt blev god.

Ett av de mer avancerade fallen var den s.k. Adeptenaffären. Den startade år 1987. Där var det tal om kapitalförvaltande kommanditbolag. I korthet gick den affären till på följande sätt. Andelar i ett kommanditbolag (KB) skulle köpas. Därefter lyfte andelsägarna en utdelning från KB. Andelarna såldes sedan med förlust. Därmed hade den ursprungliga reavinsten som den skattskyldige fått p.g.a. en fastighetsförsäljning, aktieförsäljning e.dyl. kvittats bort och i stället hade vederbörande erhållit en kapitalinkomst. Därefter gällde det att göra något åt kapitalinkomsten. KB nr 2 köptes. Det betalade en förskottsrenta som kunde kvittas mot den utdelningsinkomst som erhållits från KB nr 1.

Genom köpet av andelarna i KB nr 2 erhöles vidare ett lån som skulle användas till köp av kapitaltillgångar. KB nr 2 såldes med förlust som enligt dåvarande regler kunde utnyttjas mot reavinster under en sexårsperiod. Genom upptagande av nytt lån köptes KB nr 3 som bl.a. innehöll premieobligationer och andelar i avkastningsfonder. KB nr 3 såldes efter 2 års innehav och den reavinst som därvid uppkom beskattades till 40 %.

Tanken bakom affären var med andra ord att växla en ursprunglig reavinst till kapitalinkomst, därefter under en tvåårsperiod bygga upp en vinst som efter periodens utgång realiserades varvid 40 % av den var skattepliktig. Affären var kanske inte så komplicerad från början men under resans gång ändrades reglerna för ränteavdrag på så sätt att avdrag fr.o.m. 9 november 1987 bara medgavs för ett års förskottsränta. Det medförde att den skattskyldige fick gå in i flera olika kommanditbolag. Adeptenaffären liksom de flesta andra av skatteplaneringsskäl tillkomna affärer blev naturligtvis föremål för process. Den drog ut på tiden. Cirka 10 år dröjde det innan regeringsrätten kom med sina domar i de fyra mål som fördes upp dit som pilotfall. Därefter har de övriga avgjorts.

Regeringsrättens dom kan tyckas något egendomlig. Regeringsrätten medgav nämligen avdrag för reaförlusterna vid försäljning av andelarna i KB. Köp och försäljning ansågs nämligen utgöra riktiga affärer. Däremot medgavs inte avdrag för kostnadsräntor som KB redovisade. Inkomsträntor beskattades inte. Dessa räntor åstadkoms främst genom lån från närstående och ansågs inte vara riktiga låneaffärer. Adeptenaffären visare att det är vanskligt att gå in i något som är avsett att vara under en längre tid (ursprungligen 2 år) och som redan från början inte är helt enkelt. Risken för skatteprocesser är påtaglig. Ett system med mycket höga skattesatser inbjöd till att företa olika transaktioner för att minska skatten. Det gällde att växla en inkomst till en inkomstkälla som var lågt beskattad. Jag tänker givetvis på vinst vid försäljning av aktier som efter två års innehav beskattades till 40 %. Självklart gjordes en mängd andra liknande affärer med kapitalförvaltande KB. Lagstiftaren tvingades ändra reglerna för reavinstbeskattning av andelar i KB genom att anskaffningskostanden fick justeras med medgivna underskott under innehavstiden.

Flytta inkomst till AB

Eftersom skattesatsen för bolag var lägre än för fysiska personer blev det givetvis förmånligt att driva verksamheten i form av aktiebolag. När vinstmedlen i det blivit tillräckligt stora såldes aktierna i bolaget. Många skattskyldiga med höga inkomster har drivit sin verksamhet i aktiebolagets form. Det har gällt konsulter av olika slag som revisorer, advokater, reklam- och IT-konsulter, idrottsmän. Regeringsrätten har i de fall som prövats oftast accepterat att verksamheten i fråga kan bedrivas i eget bolag. Man har fått den förmånen att man kan välja om en inkomst skall skattas fram i bolaget efter den skattesats som gäller, 28 %, eller om den skall tas ut som lön och föranleda både sociala avgifter, ca 33 %, och inkomstbeskattning hos den fysiske personen, ca 60 %.

En typ av affärer som blev allt vanligare under 1980-talet var försäljningen av skalbolag dvs. bolag som innehåller beskattade och obeskattade vinstmedel. Före skattereformen beskattades förvisso tjänst och kapital lika men vid försäljningen av aktier beskattades bara 40 % av vinsten efter två års innehav. Även efter skattereformen har denna verksamhet fortsatt. Den kan förklaras genom att tjänsteinkomsten beskattas efter en skattesats av ca 60 % medan skattesatsen i kapital är 30 %. Den del av vinsten som enligt de nya reglerna skall beskattas i tjänst beräknas på ett ganska förmånligt sätt.

Ett annat typfall var att sälja det vinstrika aktiebolaget med stora beskattade och obeskattade reserver. Dessa kan till dels ha byggts upp med investeringsfondsmedel. Möjligheten till avdrag för avsättning till investeringsfond upphörde dock i och med 1990 års skattereform. Transaktionerna gick ut på att först överföra det gamla bolagets inkråm till bokfört värde till nytt bolag varefter det gamla såldes. Det nya bolaget fick sedan

fortsätta verksamheten. Det enda som syntes utåt var att bara organisationsnumret ändrats. Försäljningen av det gamla föranledde reavinstbeskattning (40 % av vinsten). Lagstiftaren ingrep mot denna trafik år 1981 med regler som innebar att i vissa fall blev hela köpeskillingen föremål för beskattning. Det visade sig att reglerna var krångliga och svårtolkade och föranledde långvariga processer. I samband med skattereformen upphörde nu angivna regler. Vidare har införts regler som försvårar överföring av tillgångar från ett bolag till ett annat.

Gamla systemet – Nya systemet

Det gamla systemet utmärktes av höga skattesatser. Det var inte heller logiskt och inbjöd därför till olika typer av transaktioner som hade till ändamål att omvandla en inkomst i en förvärvskälla till inkomst i en annan. Denna typ av transaktioner har troligen alltid förekommit men under 1980-talet blev den mer utmanande. Många transaktioner ledde till processer som blev synnerligen utdragna i flera fall i mer än 10 år. Det nya skattesystemet dvs. det som gäller fr.o.m. 1991 års taxering är väsentligt bättre. Där har man sammanfört rörelse/jordbruksfastighet/annan fastighet till näringsverksamhet som tillsammans med tjänst bildar förvärvsinkomst. Eftersom skattesatsen är densamma för de olika inkomsterna som kan ingå däri finns i regel inte något större intresse av att växla förvärvskälla. Vad som tidigare utgjorde inkomst av kapital och tillfällig förvärvsverksamhet är sammanfört till inkomst av kapital vilken beskattas efter 30 %. Inkomsten av kapital är osymmetrisk på det sättet att kapitalförluster får dras av med 70 % av förlustens storlek. Dock gäller att förluster på vissa aktier får kvittas mot vinster på andra aktier. En mycket stor förändring har skett därigenom att valutaregleringen har upphört. Det har medfört att personer bosatta i Sverige på ett radikalt annat sätt nu kan göra affärer med utlandet. Nya möjligheter till skatteplanerande åtgärder har öppnats. De skattskyldiga har under många år vants vid höga skattesatser, vilket medförde att skatteplanerande åtgärder fått en allt större utbredning och blivit alltmer utmanande. Det kommer att dröja mycket länge innan de skattskyldiga uppfattar att skattesatserna numera är väsentligt lägre. Jag är medveten om att skattebaserna samtidigt har vidgats. De skattskyldiga är fortfarande inne på att vidta åtgärder för att nedbringa skatten. Med hänsyn till att såväl kapitalets som människors allt större internationella rörlighet ökar är det betydelsefullt att söka få svenska skatteregler att bli alltmer lika de utländska och att skattesatser utjämnas mellan Sverige och utlandet.

Jag vill gärna avsluta med att konstatera att skattekonsultens arbete är en spegelbild av lagstiftarens.

Ulf Fredholm är advokat, advokatfirman Fylgia, Stockholm.

Nils Mattsson

Juridiska disputationer i finansrätt under 1900-talets senare hälft¹

1 Inledning

Professorerna Erik Lindahl, Seve Ljungman och Carsten Welinder var år 1950 ansvariga för den finansiella forskningen och undervisningen vid de tre juridiska fakulteterna, dvs. i Uppsala, Stockholm och Lund. På ett rätt typiskt sätt gav de tillsammans en bra bild av att ämnet finansrätt då befann sig i ett tidigt skede av en kraftig förändring.

Erik Lindahl var nationalekonom. Av de tre var han den internationellt sett mest namnkunnige. Han var professor i finansrätt och finansvetenskap i Uppsala från 1942 till 1958, men hade dessförinnan varit professor först i Göteborg och sedan i Lund. I sin doktorsavhandling "Die Gerechtigkeit der Besteuerung" utarbetade han en modell för beskattning, som nu efteråt knappast kan sägas ha fått någon inverkan på länders praktiska skattepolitik, men som haft stor betydelse i den teoretiska diskussionen på skatteområdet. Som nationalekonom tillhörde han Stockholmsskolan. Stora insatser gjorde han genom viktiga bidrag till förståelsen av penningpolitiken. Han var här i viktiga delar en lärjunge till Knut Wicksell.

Även Carsten Welinder kan nog sägas ha varit i grunden nationalekonom, men utvecklade med åren ett allt större intresse för materiell skatterätt. Han disputerade vid juridisk fakultet med en avhandling om kommunal avgiftspolitik och var sedan under många år professor i Lund, från 1948 till 1974. Han utövade liksom Lindahl ett betydande inflytande, inte minst genom sitt omfattande skriftställarskap i samhällspolitiskt aktuella frågor. Han författade även under 1960-talet den första mer heltäckande akademiska läroboken i ämnet skatterätt. Som examinator var han fruktad.

Seve Ljungman slutligen skilde sig från de övriga i den meningen att han hade en mer direkt juridisk bakgrund. Han hade efterträtt Gösta Eberstein, som år 1948 avgått från en professur i civilrätt. Eberstein var verksam på många olika områden inom juridiken. Inte minst på det immaterialrättsliga området har han gjort mycket viktiga insatser. Men även inom skatterätten publicerade han sig flitigt. Hans studier om det svenska skattesystemet "Om skatt till stat och kommun" från 30-talet är en viktig källa till kunskap om de svenska skatternas historia. Han svarade även för förarbetena till 1941 års arvs- och gåvoskattelag. Med sina stora kvalifikationer fick Eberstein ta ansvaret i Stockholm även för undervisningen i finansrätt. Ljungman som år 1947 publicerat monografin "Om skattefordran och skatterestitution" fick också han ta ansvaret för finansrätten under hela 50-talet. Först en bit in på 1960-talet skedde en uppdelning och finansrätten fick sin egen professor, Åke Hellner.

¹ För hjälp med materialsamlingen till denna artikel tackar jag jur. kand. Anna Önell.

Ser vi 50 år tillbaka är det uppenbart att skatterätten då i flera avseenden hade en betydligt starkare anknytning till nationalekonomi och finansvetenskap än vad den har idag. I Uppsala och Lund omfattade professurernas ämnesområde inte endast finansrätten utan även finansvetenskapen. Detta märktes också i undervisningen, där skattepolitiska och samhällsekonomiska inslag var en viktig del. Detta är i ett internationellt perspektiv relativt ovanligt. Nationalekonomin har vid de juridiska fakulteterna spelat en mer central roll i Sverige än i de flesta andra länder. Skälen till detta är många, men viktigast har säkerligen den omständigheten varit att de svenska juridiska fakulteterna haft utomordentligt skickliga företrädare för ekonomiska vetenskaper. Knut Wicksell var under flera år professor vid juridiska fakulteten i Lund och Erik Lindahl, som nyss påpekades, företrädde nationalekonomin och finansvetenskapen i Uppsala.

Utomlands var det inte vanligt att skatterätten på detta sätt knöts till ekonomiska vetenskaper. Skatterätt har där ofta varit ett ämne där de materiella frågorna stått i förgrunden. Inte sällan har ämnet betecknats just som skatterätt och förenats med andra delar av den offentliga rätten. Professurerna har antingen varit kopplade till förvaltningsrätt eller i vissa fall till konstitutionell rätt. Naturligtvis finns det undantag. Den amerikanske nationalekonomen Richard Musgrave har haft en profil, i hög grad riktad mot skattefrågor och skattepolitik. Men allmänt sett är det inte förvånande att ämnet benämndes i Sverige som finansrätt, medan det utomlands hade beteckningar som på svenska kunde översättas till skatterätt.

2 Disputationer – en kronologisk översikt

Disputationer i juridiska ämnen har över huvud taget aldrig varit vanliga. Jämfört med de flesta andra akademiska discipliner har intresset för studier efter grundexamen varit lågt. Detta gäller även på finansrättens område. (Trots att grundämnet nu kallas skatterätt är forskarämnets benämning fortfarande finansrätt.) De allra flesta som tidigare förvärvade en juris doktorsgrad var redan inriktade på en akademisk karriär. Ett undantag från denna regel var emellertid K.G.A. Sandström som disputerade på avhandlingen "Svenska dubbelbeskattningsavtal i vad de avse skatt å inkomst eller förmögenhet" och som år 1950 promoverades till juris doktor vid Uppsala universitet. De allra flesta nyblivna juris doktorer kan ha en eller annan tidskriftsartikel eller kanske någon lärobok bakom sig, men Sandström, 55 år gammal, hade före disputationen publicerat en mängd av viktiga arbeten på centrala skatterättsliga områden. Det är snarare lättare att ange vilka områden Sandström inte behandlat och vilka avgöranden från Regeringsrätten under perioden 1930–1960 som han inte kommenterat. Allt detta skedde vid sidan av tunga uppdrag, bl.a. som skattedirektör i Stockholm.

Strax före Sandström disputerade Bertil af Klercker i Stockholm på en avhandling om resultatutjämning i inkomstslaget rörelse mellan olika beskattningsår. af Klercker lämnade snart den akademiska världen och gjorde under många år en betydelsefull insats som skatteexpert knuten till Sveriges industriförbund.

Under mitten av 50-talet var det tunt med akademiska disputationer i finansrätt. Ett undantag utgjorde dock Dag Helmers, som försvarade sin avhandling "Kringgående av skattelag" år 1956. Avhandlingen hade sådan kvalitet att den ansågs ge författaren docentkompetens. Tyvärr blev dock hans karriär i universitetsvärlden kortvarig. Hans vetenskapliga begåvning parad med stor arbetsförmåga gjorde att han snart hade erbjudits andra uppgifter. Hans viktigaste insats får sannolikt sägas vara det arbete han nedlade i alla de tunga utredningar han som industrins representant under decennierna deltog i. Det är sannolikt ingen som blir trampad på tårna om jag påstår att han är den svenska mervärdesskattens fader. Han deltog i utredningsarbetet och han var den i utredningsarbetet som bäst förstod mervärdesskattesystemet. Han hade också många viktiga uppdrag internationellt. Under sin tid som vice verkställande direktör på Sveriges industri-

förbund upphörde han inte att producera handböcker och tidskriftsartiklar. Han tilldelades professors namn.

Några år efter det att Helmers disputerat, i slutet av 50-talet och början av 60-talet, ägde tre disputationer rum. Först av de tre respondenterna var Leif Mutén, som 1959 i Uppsala försvarade sin avhandling "Inkomst eller kapitalvinst", i vilken han behandlade frågor kring obligations- och fastighetsaffärer. Strax efter kom Åke Hellner, som samma år i Lund lade fram sin doktorsavhandling, i vilken han behandlade olika problem rörande avdragsrätten för periodiska understöd och för underskott. Ett år senare (1960) var det Göran Englunds tur att disputerat, också han i Lund, på avhandlingen "Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv". Muténs och Hellners arbeten var koncentrerade kring problem rörande inkomstskatten, medan Englunds undersökning främst var riktad mot arvs- och gåvoskatten.

Här gällde det tre doktorer som alla var inriktade på akademiska karriärer. De blev också innehavare av de tre professurer som vid den tiden fanns i Sverige. I början av 60-talet blev Mutén som Lindahls efterträdare professor i Uppsala. Hellner blev professor i Stockholm strax efteråt, när en särskild professur i finansrätt med finansvetenskap inrättats och Ljungman helt kunde koncentrera sig på civilrätten. Englund stannade kvar i Lund och tjänstgjorde under flera år som lärare vid juridiska fakulteten (docent och forskardocent). När Welinder avgick med pension 1974 blev Englund hans efterträdare.

Den allmänna meningen var säkert att med tre unga professorer i ämnet finansrätt skulle alla karriärmöjligheter för andra disputerade i ämnet vara stängda för lång tid framöver. Trots detta kom en grupp intresserade doktorander fram, sannolikt därför att det visat sig att det också fanns goda karriärmöjligheter utanför den akademiska världen. Betydelsefullt för intresset var sannolikt också den omständigheten att skatterättsliga frågor blivit allt mer uppmärksammade i den samhällspolitiska debatten. Under första hälften av 70-talet disputerade Jan Anders Hagstedt, Gustaf Lindencrona, Sven-Olof Lodin och Nils Mattsson. Ämnena skiftade.

Hagstedts avhandling "Om beskattning av stiftelser" var en rättsdogmatisk studie, där Hagstedt främst undersökte det skatterättsliga stiftelsebegreppet och betydelsen av de begränsningar av skattskyldigheten som fanns för stiftelser. Lindencrona uppehöll sig i sin avhandling "Skatter och kapitalflykt" huvudsakligen kring frågor, som inte minst under senare år kommit att få mycket stor skattepolitisk betydelse, nämligen vilken roll beskattningen kunde tänkas ha för svenskar när de övervägde att investera utomlands. Han berörde inte bara beskattningens betydelse för kapitalets rörlighet i sin avhandling utan han pekade också på den betydelse skattereglerna hade för investerarnas val av hemvistland. Avhandlingen publicerades vid en tid då den europeiska integrationen hade påbörjats på allvar. Lodins ämnesval var i så måtto överraskande som avhandlingen var koncentrerad på ett annat rättssystem, nämligen "Koncernbeskattning i USA". Frågor kring koncernbeskattning fick här en vetenskaplig belysning, av intresse naturligtvis även för läsare i länder med andra metoder att utforma koncernbeskattningen. Mattsson slutligen lade fram en avhandling av mer traditionell karaktär. Han försökte i sin avhandling "Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter" finna i vilken utsträckning de civilrättsliga reglerna om främst handelsbolag hade påverkat det skatterättsliga regelsystemet, som på den tiden just för denna bolagsform var föga utvecklat i lag.

Av olika skäl blev emellertid professurerna i Uppsala och Stockholm lediga. Mutén beslöt att för gott stanna kvar som senior adviser vid Internationella valutafonden (han hade tjänstgjort där sedan mitten av 60-talet) och Hellner avled 1972 efter en tids sjukdom. Lodin fick professuren i Stockholm och Mattsson professuren i Uppsala (sedan Lodin efter något år lämnat denna för Stockholm). Lindencrona fick kort därefter en forskningsrådsprofessur, vilken med tiden överflyttades till Stockholms universitet, där det alltså kom att finnas två professurer i finansrätt. Hagstedt övergick till praktisk verksamhet, först till PK-Banken (nu Nordbanken) men hade under flera år en befattning som adjungerad professor vid Handelshögskolan i Stockholm.

Sedan var under många år läget det att Englund förestod ämnet i Lund, Lodin och Lindencrona ämnet i Stockholm och Mattsson ämnet i Uppsala. Disputationerna i finansrätt fortsatte emellertid. På universitet där det inte fanns juridiska fakulteter var det främst vid de handelsrättsliga eller rättsvetenskapliga institutionerna som skatterättslig forskning bedrevs. I Göteborg var verksamheten mycket aktiv under Kurt Grönfors ledning. I mitten av 70-talet disputerade (i Stockholm) Göran Grosskopf på en avhandling om fåmansföretag. Han fick relativt snart tjänsten som professor vid den rättsvetenskapliga institutionen vid Umeå universitet. Efter några år som professor lämnade han emellertid det akademiska livet (han hade då en kort tid tjänstgjort som professor vid handelsrättsinstitutionen i Lund) och är nu, efter att ha bedrivit egen verksamhet med bl.a. konsultverksamhet och uppdragsutbildning, bosatt i Schweiz och styrelseordförande för Tetra Laval-gruppen.

Sture Bergström disputerade i slutet av 70-talet i Uppsala på avhandlingen "Skatter och civilrätt", i vilken han studerade civilrättsliga begrepp i skatterättsliga sammanhang. Han hade före disputationen under en tid arbetat som lektor i skatterätt vid Stockholms universitet men fortsatte efter disputationen vid Uppsala universitet där han var verksam som universitetslektor och som docent ända fram till dess han 1993 efterträdde Englund på professuren i Lund.

Från mitten av 80-talet är det tydligt att antalet disputationer ökat. År 1984 disputerade Leif Edvardsson och Per Thorell. Edvardsson disputerade vid Umeå universitet för ekonomie doktorsexamen. Han lade fram en avhandling i vilken han undersökte de skatterättsliga konsekvenserna av utskiftningsskatten i samband med fusion av moderbolag och helägt dotterbolag. Han kom sedan att stanna som universitetslärare först i Umeå och sedan i Göteborg, varifrån han ursprungligen kom. Under senare år har han arbetat som skatteexpert för Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF).

Samma år, 1984, disputerade Per Thorell i Uppsala på avhandlingen "Skattelag och affärssed". Efter en tid som chef för Bokföringsnämnden återvände Thorell till juridiska fakulteten i Uppsala som professor i företagsrätt. En professur med sådan ämnesinriktning hade inte tidigare förekommit i Sverige, men fyllde ett stort behov. För att kunna förstå den svenska företagsbeskattningen krävs allt större insikt i redovisning. Samtidigt har den öppna kapitalmarknaden inneburit att regler även på civilrättens område ställer större krav på utbildning och forskning. Det visade sig också snart att Thorell inom juridiska fakulteten intog en viktig plats. Från hösten 2000 är Thorell tjänstledig från Uppsala universitet och arbetar på Ernst & Young i Stockholm.

Viktiga avhandlingar fortsatte att läggas fram under 1980-talet. Peter Melz disputerade hösten 1986 på avhandlingen "Kapitalvinstbeskattningens problem". I så måtto var avhandlingen unik som Melz angrep ett område utanför företagsbeskattningen. Här kan också tilläggas att Melz kanske tydligare än många andra vid denna tid valde ämnen som var intressanta men där relativt begränsad forskning förekommit. I sin nästa monografi behandlade Melz olika frågor inom mervärdesskatten. Även Melz kom relativt snart efter disputationen att utnämnas till professor. Tjänsten i finansrätt i Stockholm efter Lodin hade blivit ledig, då Lodin hade antagit erbjudandet att efterträda Helters vid Sveriges industriförbund. Melz efterträdde Lodin.

År 1987 var det återigen en disputation i Uppsala. Bertil Wiman disputerade på avhandlingen "Prissättning inom multinationella koncerner". Efter några år vid Uppsala universitet och en kort tid som professor vid rättsvetenskapliga institutionen i Umeå erbjöds Wiman professuren i internationell skatterätt vid Handelshögskolan i Stockholm, som han tillträdde 1996. Han var inte förste innehavare av denna befattning. Några år tidigare hade Mutén lämnat sin tjänst vid Internationella valutafonden och återvänt till Sverige och tillträtt professuren som då var nyinrättad.

Som framgått av redogörelsen över 1980-talet hade alla som disputerade stannat kvar vid universiteten, även om någon eller några efter hand lämnat för andra uppdrag. Även de som disputerade under de första åren på 90-talet har blivit kvar i universitets-

världen. Richard Arvidsson disputerade 1990 på avhandlingen "Dolda vinstöverföringar" och har efter disputationen främst varit knuten till Handelshögskolan i Stockholm. Claes Norberg disputerade 1991 i Uppsala på avhandlingen "Reglering och beskattning av banker". Även han stannade kvar efter disputationen vid juridiska fakulteten i Uppsala, men tillträdde i slutet av 90-talet en tjänst som professor vid institutionen för handelsrätt i Lund. Christer Silfverberg slutligen disputerade året efter Norberg, alltså 1992, på avhandlingen "Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv". Han hade då under många år arbetat som universitetslektor vid juridiska fakulteten i Stockholm och han fortsatte som lärare och forskare efter disputationen. Lindencrona utnämndes i mitten av 90-talet till rektor för Stockholms universitet och sedan dess har Silfverberg varit tillförordnad på Lindencronas professur.

Under 90-talet, och särskilt under senare delen av decenniet, fortsatte ökningen av disputationer i finansrätt. Det blev nu tydligt att flera av dem, som nu avlade juris doktors-examen föredrog uppgifter utanför den akademiska världen. Men ändå var behovet av välutbildade lärare stort och en hel del av dem stannade kvar som lärare och forskare. Flera av dem är också docenter. Björn Westberg disputerade 1994 i Stockholm på avhandlingen "Nordisk mervärdesskatterätt", en avhandling som inte bara hade en komparativ inriktning utan som även behandlade internationella aspekter på mervärdesskatten. Westberg verkar nu vid Internationella handelshögskolan i Jönköping. Robert Pahlsson disputerade ett år senare i Uppsala på avhandlingen "Riksskatteverkets rekommendationer" och har därefter tjänstgjort vid Handelshögskolan i Göteborg. Han har nyligen befordrats till professor. Kristina Ståhl disputerade 1996, även hon i Uppsala, på avhandlingen "Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser". Efter disputationen har hon arbetat som universitetslektor vid juridiska fakulteten i Uppsala. I detta sammanhang skall också nämnas Anders Hultqvist, som disputerade samtidigt med de tre tidigare nämnda. Han blev, liksom de, docent, men lämnade efter ett tag universitetet för en tjänst på Ernst & Young. Han är numera adjungerad professor vid Handelshögskolan i Stockholm.

Under de senaste fem-sex åren har disputationer i finansrätt ägt rum i Lund, Stockholm, Uppsala och Umeå. I Lund disputerade Christina Moëll 1997 på avhandlingen "Harmoniserade tulltaxor" (det kanske tydligaste tecknet på att finansrätt inte bara är skatterätt), Stefan Aldén 1998 på avhandlingen "Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten" samt Mats Tjernberg 1999 på avhandlingen "Fåmansaktiebolag". Hösten 2000 disputerade Lars-Erik Wenehed på en avhandling om CFC-lagstiftningen. Av dessa fyra är Moëll och Tjernberg kvar vid Lunds universitet medan Aldén arbetar på revisionsföretaget KPMG i Malmö. Wenehed har under hela doktorandtiden fortsatt med sitt arbete på det egna företaget Comtax AB, ett företag som koncentrerat sin verksamhet på dataprogram inom området skatteavtal.

I Stockholm har likaså ett par disputationer ägt rum. Börje Leidhammar disputerade 1995 på avhandlingen "Bevisprövning i taxeringsmål" och 1997 disputerade Roger Persson Österman på avhandlingen "Kontinuitetsprincipen". Leidhammar arbetar nu på Ernst & Young i Stockholm, medan Roger Persson Österman stannat kvar som universitetslektor vid Stockholms universitet. Helt nyligen disputerade Jesper Öberg på avhandlingen "Mervärdesbeskattning vid obestånd".

I Uppsala har ett antal disputationer ägt rum under senare år. Lars Samuelson disputerade 1994 på avhandlingen "Förlustutjämning", Jan Kellgren 1997 på avhandlingen "Mål och metoder vid tolkning av skattelag", Magnus Alhager 1999 på avhandlingen "Dispens från inkomstskatt" och Mattias Dahlberg 2000 på avhandlingen "Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag". Leif Gäverth hade redan 1994 avlagt juris licentiat-examen på avhandlingen "Stödbrev", en avhandling som senare också gavs ut på Iustus Förlag i Uppsala. Gäverth fortsatte emellertid sitt arbete och publicerade därefter ett antal uppsatser i svenska skattetidskrifter. Med allt detta material som bas disputerade Gäverth 1999 på en s.k. sammanläggningsavhandling med titeln "Skatteplanering och

kapitaliseringsfrågor”. Kellgren och Dahlberg finns kvar inom universitetsvärlden, Kellgren i Linköping och Dahlberg i Uppsala. De övriga är praktiskt verksamma (många dock fortfarande med olika kontakter med universitet och högskolor), Samuelson på Advokatfirman Lagerlöf & Leman i Stockholm, Alhager på KPMG i Malmö och Gäverth som skattedirektör vid Riksskatteverket.

Edvardsson hade, som redan nämnts, 1984 disputerat för ekonomie doktorsexamen vid Umeå universitet på en avhandling om utskiftningsskatten. Sedan dess har universitetet i Umeå fått examensrätt för juris kandidatexamen och 1995 kom den första disputationen för juris doktorsexamen i finansrätt, då Åsa Gunnarsson lade fram avhandlingen ”Skatterättvisa”.

Under 90-talet har några tagit licentiatexamen med avhandlingar av skatterättsligt intresse. Förutom Gäverths avhandling, som nämnts ovan, är det Jan-Mikael Bexhed som 1992 försvarade sin avhandling om förvärvskällebegreppet, Asbjörn Eriksson som 1996 lade fram en avhandling om energiskatter och Göran Grege som samma år avlade juris licentiatexamen med en avhandling om beskattning vid formellt och informellt ackord. Bexheds och Greges avhandlingar är publicerade i bokform. Bexhed arbetar, och arbetade även när han avlade examen, inom Skandiakoncernen. Eriksson är kvar vid institutionen i Umeå. Grege har hela tiden arbetat som praktiserande skattejurist i Stockholm.

Denna kompletta redovisning är möjlig därför att det fortfarande, jämfört med många andra vetenskapsområden, är ett förhållandevis begränsat antal som tagit högre examina i finansrätt och i närliggande ämnesområden. Uppräkningen gör det också möjligt att dra vissa generella slutsatser.

Det är för det första, och redan antytt, uppenbart att antalet disputationer ökat kraftigt, inte minst under senare delen av 90-talet. Tidigare var det med några undantag så att avhandlingsarbetet var ett led i ett försök att göra akademisk karriär, även om detta hos en del inte var klart uttalat. Sandström, framförallt, och af Klercker får väl sägas vara undantagen från denna regel. För Sandströms del var det väl närmast att vinna titeln genom att lägga fram något som han ändå skulle ha skrivit. Men även bland dem som disputerade under 70- och 80-talet var det den absoluta huvudregeln att disputanderna i finansrätt åtminstone under lång tid blev kvar inom den akademiska världen. Att stanna där under hela arbetslivet blev däremot för en del alltför mycket.

Därmed är det inte sagt att den äldre generationen var vetenskapligt mer begåvad än den yngre. Konkurrenten var helt enkelt mindre och flera högre akademiska tjänster var lediga. Universitetsvärlden stod dessutom under senare hälften av 60-talet inför en kraftig utbyggnad och behovet av lärare och forskare var stort. I dag är läget inte detsamma. Antalet disputationer har ökat, medan åtminstone högre akademiska tjänster knappast blivit flera. Många av de nya doktorerna har inte heller från början haft avsikten att efter examen stanna kvar i den akademiska världen. Det har blivit allt tydligare att meritvärdet av högre akademisk examen ökat inom kanske främst advokat- och revisorskåren. Advokatfirmor och revisionsbyråer har blivit större vilket fört med sig ett behov av medarbetare, som mer professionellt kan fördjupa underlaget för viktiga beslut. Det har dessutom visat sig att de som tagit högre akademiska examina i princip har samma arbetskapacitet som övriga medarbetare när det gäller att fortlöpande handlägga och lösa klientärenden.

Personligen ser jag detta som ett resultat av en positiv utveckling. Tidigare förvärvade man juris doktorsgraden, nu tar man juris doktorsexamen. Detta är inte endast en namnändring. Att påbörja forskarstudier och att ta en doktorsexamen skall innebära en möjlighet att tidigt kunna göra ett val mellan ett akademiskt och ett praktiskt yrkesliv. Det innebär också för universitet och högskolor samt för näringsliv en chans att kunna bland ett större urval av kandidater välja lämpliga medarbetare till olika tjänster. Ser vi på det stora antal doktorander som just nu arbetar med sina avhandlingar finns det all anledning hoppas att denna trend kommer att fortsätta framöver.

Som inledningsvis nämndes var inriktningen mot nationalekonomi och finansvetenskap betydande hos de professorer, som företrädde ämnet finansrätt för ett halvsekel sedan. Det kan väl sägas att under tiden därefter inriktningen mot mer rättsdogmatiska studier i skatterättsliga ämnen blivit allt tydligare. Juridiken har fått större betydelse på bekostnad av ekonomiska resonemang. Å andra sidan har de nationalekonomiska företädarna inom de samhällsvetenskapliga fakulteterna blivit flera och intresset för skatternas betydelse i samhällsekonomin ökat även bland dem. Det har skett en uppdelning, som blivit allt tydligare under senare delen av 1900-talet. Nationalekonomer och jurister arbetar med samma materia, men från olika utgångspunkter.

3 Skatterättsliga områden som varit föremål för avhandlingar

Ser vi då på valet av ämnen är det uppenbart att företagsskattefrågor väckt ett stort intresse och varit huvudtema i många avhandlingar. Thorells avhandling om affärs-sedens betydelse inom skatterätten och Samuelsons avhandling om förlustutjämning är tydliga exempel på detta. Lodins avhandling om koncernbeskattning är också inriktad på företagsbeskattningen, även om det sker utifrån ett komparativt perspektiv. Till denna grupp kan även räknas Mattssons avhandling om beskattning av handelsbolag. Fåmanföretagsbeskattningen har varit föremål för studier av Grosskopf och Tjernberg. Persson Östermans avhandling rör till stora delar frågor kring kontinuitetsprinciper i företagsbeskattningen.

Men det är också tydligt att andra områden inom skatterätten börjat få en allt mer framträdande plats. Inte minst gäller detta den internationella skatterätten, vars betydelse ju även ökat i det praktiska yrkeslivet. Visserligen var temat för Sandströms avhandling för femtio år sedan svenska dubbelbeskattningsavtal, men intresset för internationella frågor var ändå begränsat. Lindencronas avhandling om skatter och kapitalflykt var den första moderna avhandling, som mer i detalj gick in på frågor, som tillhör den internationella skatterätten. Här finns också en diskussion över vilken betydelse som den europeiska integrationen kunde tänkas få på det skatterättsliga området. Ståhls avhandling, som lades fram nästan 15 år senare, har likheter med Lindencronas avhandling, men förutsättningarna var nu andra. Sverige är medlem i den europeiska gemenskapen sedan den 1 januari 1995 och frågeställningarna är nu mer direkt betydelsefulla.

Wiman och Arvidsson behandlade i sina avhandlingar båda frågor rörande internprissättning i koncerner, ett viktigt ämne som numera är av största praktiska betydelse. En avhandling som från en annan utgångspunkt behandlade detta ämnesområde är den författad av Aldén. Han diskuterar problem med regelkonkurrens inom inkomstskatterätten. Den viktigaste delen av avhandlingen är emellertid en studie över olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet. Betydelsfulla delar av Gäverths avhandling innehåller också frågor kring prissättning i ett internationellt perspektiv, men här är framställningen mer direkt fokuserad på problem rörande skatteplanering. Dahlberg har i sin avhandling koncentrerat sig på de svenska skatteavtalen och i vilken mån dessa avtal skyddar de svenska skatteanspråken i samband med förekomsten av lågbeskattade s.k. basbolag i utlandet. Weneheds avhandling om CFC-lagstiftningen rör ett område som i flera avseenden har anknytning till Dahlbergs.

Även om således den internationella skatterätten varit ett område inom vilket många doktorander valt ämne, finns det också andra områden inom skatterätten där intresset för undersökningar vuxit. Tolkningsfrågor och allmänna vetenskapsteoretiska frågor har varit föremål för avhandlingar. Jag tänker då på Hultqvists undersökningar i avhandlingen om legalitetsprincipen inom skatterätten. Hit hör också den avhandling Kellgren försvarade, en avhandling som mer direkt gällde just tolkning av skattelag och där Kellgren

ville visa olika tänkbara tolkningsmetoder. Gunnarsson kan också med sin avhandling om skatterättvisa hänföras till denna kategori av författare av mer teoretiska, rättsfilosofiska avhandlingar.

Beskattningen av kapitalinkomster har varit föremål för undersökningar under 1900-talets senare del. Muténs avhandling rörde frågor om gränsdragningen mellan inkomst och kapitalvinst vid obligations- och fastighetsaffärer och Melz kom i sin avhandling nära 25 år senare mer direkt in på problem i samband med avyttringar av fastigheter.

När det gäller beskattningen av tjänsteinkomster har däremot intresset under hela perioden varit svalare. Detta innebär inte att sådana frågor saknar vetenskaplig belysning, men det finns ingen avhandling som mer renodlat berör sådana frågor.

Däremot har perspektivet vidgats under den period denna översikt omfattar och andra skatter än inkomstskatten har blivit föremål för studier. Arvs- och gåvoskatterättsliga problem behandlade redan Englund i sin avhandling, även om inkomstskatterätten i hans avhandling också kom att spela en stor roll. Stora delar av avhandlingen gällde just kollisionen mellan inkomstskatt, å ena sidan, samt arvs- och gåvoskatterätt, å andra sidan. Silfverberg har i sin avhandling från 1992 mer direkt haft gåvobeskattningen som undersökningsobjekt, här med ett komparativt nordiskt anslag.

Mervärdesskatten spelar i dag en betydande roll. De rättsliga problem som här dykt upp är rättsvetenskapligt av stort intresse. Det märks också att allt fler forskningsinsatser sker på detta område. Melz blev föregångsmannen genom monografin "Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder", som dock inte var en avhandling utan en specimenskrift. Den första avhandlingen som lades fram för granskning med mervärdesskatten som föremål för studien var Westbergs. Även han hade som Silfverberg ett komparativt nordiskt perspektiv. Öbergs nyligen försvarade avhandling rörde likaså mervärdesskatten, även om också konkursrättsliga frågor spelade en viktig roll i framställningen. Det finns all anledning förvänta nya avhandlingar på detta område inom skatterätten.

Det finns slutligen anledning att peka på att processuella och förvaltningsrättsliga frågor fått en allt viktigare plats inom forskningen. Leidhammars avhandling om bevisprövningen i taxeringsmål visar vilken stor roll som bevisfrågor spelar. Pahlssons arbete om Riksskatteverkets rekommendationer berör ett område av utomordentligt stor praktisk betydelse, där Pahlsson berör centrala förvaltningsrättsliga och konstitutionella spörsmål. Alhager har genom sin studie om dispensinstitutet granskat skattemyndigheternas (och främst Riksskatteverkets) verksamhet på ett centralt område.

4 Avslutning

Genomgången över disputationerna under de senaste femtio åren visar att forskningen har en annan karaktär och en annan omfattning idag än vid mitten av 1900-talet. Det finns all anledning förmoda att förändringarna under de kommande årtiondena kommer att fortsätta i samma takt som tidigare. Det är däremot svårare att ange vilka förändringarna kommer att bli. Säkert är väl ändå att antalet disputationer kommer att öka. Behovet av skattejurister med hög kompetens blir att mer märkbart både vid universitet och högskolor, i intresseorganisationer, i skatteförvaltningen och på den privata marknaden. Detta måste ge utslag. Samtidigt är doktorsexamen inte en exklusiv examen för fortsatt akademisk karriär. Detta är tydligast manifesterat i studieplanerna för doktorsexamen. Examen är ett avslut på forskarstudier och doktorn skall ha fått en utbildning, som skall vara lika väl anpassad för den som därefter väljer en yrkesbana utanför universitetsvärlden som för den som önskar fortsätta att forska.

Nils Mattsson är professor i finansrätt vid Uppsala Universitet.

