

Skatteflykt och rättssäkerhet. En studie av skatteflykts- lagens tillämpning

Jan Anderberg

Håkan Gustafsson

Rättssociologiska institutionen, Lunds universitet

1. Bakgrund

Bakgrunden till lagstiftningen om skatteflykt var följande. 1970 tillsattes Företagsskatteberedningen, med uppgift att göra en översyn av regelsystemet på företagsbeskattningens område. I samband därmed dryftades även frågan om behovet att ingripa mot olika former av skatteflykt. Frågans komplicerade natur krävde dock noggrannare överväganden än de beredningen för tillfället gjort.

1974 konstituerades härför en expertgrupp vars uppgift var att utreda hur en sk allmän skatteflyktsklausul skulle kunna utformas, och året därpå avgavs ett slutbetänkande som innehöll förslag till lag mot skatteflykt (SOU 1975:77).

Efter remissbehandling av expertgruppens förslag upprättades inom budgetdepartementet en promemoria (DsB 1978:6). I denna föreslogs en särskild lag mot skatteflykt inriktad mot kringgående-handlingar på inkomst- och beskattningssområdet. Även promemorian kom att remissbehandlas.

Hösten 1980 avlämnades så till riksdagen en proposition (prop. 1980/81:17) med förslag till lag mot skatteflykt (SFL).

1982 ändrades SFL då den inte ansågs fylla rimliga effektivitetskrav, och att den på grund härav var att betrakta som ett

”trubbigt” vapen i kampen mot skatteflykten. Propositionen (1982/83:84) frångick bl a det sk omvägsrekvisitet, och närmade sig delvis expertgruppens förslag – en viss (om än marginell) skärpning.

1985 förlängdes tillämpligheten av SFL ytterligare tre år varefter JK skall utvärdera denna.

För den kommande framställningen skall här ges de intressanta rekvisiten i Skatteflyktslagen.

§ 2 Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, om

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

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

3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. (Prop. 1982/83:84)

2. Utgångspunkten

I ett tidigare arbete har vi gått igenom och redovisat det utredningsarbete och de remissomgångar som föregick den slutliga skatteflyktslagen 1980. Vår utgångspunkt var att belysa lagens legitimerande funktion.

Arbetet utvisade att lagstiftarens uttalade intresse, att komma till rätta med själva skatteflykten, i realiteten alltmer kom att bli underordnat det som i början var sekundärt – nämligen, nödvändigheten av motivation hos den skattebetalande allmänheten. Medlet att kvarhålla denna motivation ansåg man måste förankras i en legitimerande akt – i detta fall en förespeglad effektiv skattelagstiftning.

När expertgruppens betänkande kom bemötte många av remissinstanserna det med kritik. Den förda diskussionen gällde först och främst rättssäkerhet kontra effektivitet. Rättssäkerhet (i en snäv betydelse) inte bara för personen utan också för det ägda – äganderätten var satt i fara.

Vi anser att synen på begreppet rättssäkerhet ur detta perspektiv är alltför snävt. Vi hävdar fastmer att begreppen rättsäkerhet och effektivitet inte är varandra uteslutande, att de inte är ett begreppspar som implicerar ett ”antingen-eller”.

Emot den snäva rättssäkerhetsuppfattningen kan man uppställa ett vidare rättssäkerhetsbegrepp, en materiell rättssäkerhet, med relevans också på skatteområdet.

Varje skatteundandragande innebär en motsvarande övervältring på andra medborgare. Det stora flertalet av dessa har ingen möjlighet att laborera med olika juridiska konstruktioner för att nedbringa sin skatt. Vi ser det som samhällets uppgift att sörja för rättssäkerhet och rättvisa för deras del, att de inte skall behöva erlægga skatt som enligt lagstiftningens anda och mening skall betalas av andra. Denna extensiva betydelse av begreppet rättssäkerhet betonar något mer än att enbart vara effektiv i den fiskala verksamheten. Den ställer nämligen frågan om samhället är villigt att föra en solidarisk politik även på skatteområdet.

Remissinstansernas farhågor att expertgruppens lagförslag inte i tillräcklig utsträckning garanterade rättssäkerheten (i den snävare betydelsen) kom naturligtvis att påverka promemorians utformning och även den på denna grundade propositionen 1980.

De remissinstanser som vistas på "street-level" riktade, i den på promemorian följande remissomgången, kritik med innebörden att budgetdepartementets lagförslag var allt annat än kraftfullt. RSV och många av länsstyrelserna hävdade att generalklausulen i lagförslaget blivit så kringgärdad av rättssäkerhetsgarantier att den inte skulle komma att tillämpas i praktiken. En varning således, riktad till lagstiftaren, att lagen inte skulle komma att tillämpas i den utsträckning som det var tänkt.

Detta, dvs tillämparens motivation att tillämpa och vilja använda sig av lagen, gav hos oss upphov till det ursprungliga och hypotetiska antagandet om "tillämparmotivationen" som begrepp och fenomen.

I följande avsnitt kommer vi att redogöra för de alltmer begränsade möjligheterna till tillämpning som blev resultatet av förändringar av SFL, alltifrån expertgruppens ursprungliga förslag 1974 till det slutliga lagförslaget 1980.

Avsnitt 4 är en redovisning, utifrån tillgängligt statistiskt material, av hur ofta lagen har tillämpats.

I avsnitt 5 försöker vi att anknyta problemområdet till en av Jürgen Habermas framställd makrosociologisk modell i syfte att nå en förståelse av problemets samhälleliga natur.

Avslutningsvis diskuteras olika aspekter av begreppet "tillämparmotivation" och vilken metod vi använt oss av på fältet i sökandet efter dess existens.

3. Den obegränsade avskalningen

I Thomas Mathiesens bok *Rätt, samhälle och politisk handling*, redogör han för olika moment som påverkar ett reformprogram och får det att minska i betydelse. Lagen görs under lagstiftningsprocessen så pass menlös att den inte kommer att utgöra något allvarligt hot mot, eller blir ett vapen att rikta mot, den materiella grundstrukturen.

Redan i sin utgångspunkt blev SFL, med Mathiesens ord, *beskuren*. Enligt direktiven som gavs åt expertgruppen skulle generalklausulen begränsas till att gälla enbart företagsbeskattning.

När förslaget ett år senare presenterades hade expertgruppen emellertid gjort bedömningen att om lagstiftaren avsåg att lagen skulle uppfylla kravet på "kraftfulla insatser", var man tvungen föreslå en bredare bas för tillämpningsområdet. Expertgruppen ansåg därför att SFL borde sammanfalla med Skatttebrottslagens första paragraf, dvs den skulle erhålla generell giltighet inom hela skatte- och avgiftsområdet.

Så här långt är allt gott och väl och det ursprungliga beskärningsprogrammet preliminärt avskrivet från dagordningen. Men "det som de dominerande intressena eventuellt inte uppnår genom ett 'beskuret' utgångsförslag, tar de... igen under den fortsatta processen". (Mathiesen, sid 72)

När vi studerar de ändringar som skedde mellan expertgruppens lagförslag och det slutliga förslaget i propositionen 1980/81:17 ser vi en markant "avskalning" av lagens tillämpningsområde, dess effektivitet och dess rättssäkerhet (i den av oss vidgade betydelsen).

"Avskalningen" redovisas schematiskt i figur 1 och en utförlig kommentar ges i det följande.

Skatteområdet: Expertgruppen låter tillämpningsområdet i SFL sammanfalla med det skatteområde som anges i 1§ SkBrL; dvs hela skatte- och avgiftsområdet. Promemorian och de senare propositionerna inskränker lagens tillämplighet och utesluter bland annat lagen om mervärdesskatt (!) och lagen om arvs- och gåvoskatt (!!).

Stridande mot: För SFL's tillämplighet krävs att den strider mot, i expertgruppens termer, "lagstiftningens anda och mening". Denna formulering utgör ett vidare begrepp och därmed ett utvidgat tillämpningsområde än den utformning man valde i den senare lagstiftningen. Där anförde man i stället "lagstiftningens grunder" – ett mer precist och "rättssäkert" begrepp, men samtidigt en begränsning i effektivitet genom att tillämpningsområdet ytterligare inskränktes.

Figur 1

Skatteområdet	SOU 1975:77 1 § Skattebrottslagen	DsB 1978:6 Kommunalinkomstskatt; Statlig inkomstskatt och förmogenhetskatt; Utskiftning av aktiebolags tillgångar; Ersättningskatt	Prop. 1980/81:17 D:o	Prop. 1982/83:84 och 1985/86:49 D:o
Stridande mot	Lagstiftninge ns andochmening	Grunderna för skattebestämmelserna	Grunderna för bestämmelsen i fråga	Lagstiftninge ns grunder
Skatteförmåne n	Sannolik skatteförmån	Ickeoväsentligt lägre skatt	Ickeoväsentlig skatteförmån	D:o
Syftet med	Huvudsaklig fördel	I allt väsentligt utgör vad den skattskyldige avsett att uppnå	Avgörande skälet	Huvudsakligaskalet
Tillvägagångssätt	Direkt eller indirekt	Kringgående	Omväg	Direkt eller indirekt
Beskattningsg rund	Rättshandling ens verkliga innebörd och dess ekonomiskaverkningar	Efter den närmast till hands liggande rätts handlingen	Närmast till hands liggande förfarande	D:o
Bevisbördan	Skattskyldige	Skattedomstol en	D:o	D:o
Bevisstyrkan	Sannolikt	Antagligt	D:o	D:o

Skatteförmånen och syftet med förfarandet: "Sannolik skatteförmån" samt "huvudsaklig fördel" var begrepp av betydligt vidare karaktär i expertgruppens ursprungliga förslag. Ändringen av ordalydelsen "icke oväsentligt lägre skatt" (promemorian) till "icke oväsentlig skatteförmån" (propositionen 1980) gjorde det möjligt att komma åt de som fick den otillåtna skatteförmånen vid ett senare tillfälle än det aktuella taxeringsåret – med andra ord en viss skärpning.

Tillvägagångssättet: Expertgruppen menade att det är tillräckligt om skatteförmånen är resultatet av ett direkt eller indirekt tillvägagångssätt. Promemorian och propositionen 1980 anförde kringgåendehandlingar och omvägsförfaranden som avgörande för tillvägagångssättet. Genom att begränsa tillämpningen av klausulen till de egentliga kringgåendefallen hade innehållet i bestämmelsen blivit så pass avskalat, att enligt HovR "...torde lagen komma att tillämpas endast undantagsvis. Från effektivitetssynpunkt är fördelarna så pass obetydliga att de ej uppväger nackdelarna." En skärpning infördes i och med att propositionen 1982/83:84 återgick till den i expertgruppen ursprungliga lydelsen.

Beskattningsgrund: Enligt expertgruppen bör ett avtal eller en rättshandling beskattas efter "sin verkliga innebörd och dess ekonomiska verkningar", ett väsentligt vidare och effektivare vapen än den senare lagstiftningens mening, att grunden för taxering skall bedömas efter "den närmast till hands liggande rättshandlingen resp. förfarandet".

Bevisbördan: Expertgruppen förespråkar omvänd bevisbörda där den skatteskyldige skall visa att han haft andra skäl, än en minskning av skatten, för sitt handlande. Den omvända bevisningen ger naturligtvis en större fiskal effektivitet än då skattedomstolarna åläggdes bördan av bevisningen.

Bevisstyrkan: Ligger i den omvända bevisbördan på det "sannolika", vilket i bevissammanhang är av högre dignitet än det av promemorian och propositionerna förespråkade "antagliga".

Det alltmer avskalade och urvattnade innehåll som SFL visar upp blir förklarligt utifrån Mathiesens strukturella materialism, emedan rätten ej kan gå emot den materiella strukturens grundläggande intressen. Att materialiteten åtnjuter prioritet i förhållandet till rättsliga reformer och "ingrepp" har besannats, åtminstone i den av oss studerade lagstiftningsprocessen – skapandet av SFL. Skulle det nu ändå vara så att lagstiftningen utgör ett hot "står apparaten för tillämpning av lagstiftningen där som ett effektivt vidare hinder", hävdar Mathiesen (sid 78) – dvs den administrativa statsapparaten,

och skattedomstolarna i synnerhet. Denna tanke är för vårt vidkommande av central betydelse och att den är en riktig tanke kommer att visas i den fortsatta framställningen.

4. Statistisk redovisning

I tabell 1 redovisad statistik utgör förfrågningar om förhandsbesked i skatteflyktsärenden. Möjlighet finns nämligen för sökanden att vända sig till riksskatteverkets nämnd för rättsärenden och där erhålla besked huruvida ett visst förfarande faller under SFL.

Institutet med förhandsbesked utvidgades till att även omfatta SFL för att trygga rättssäkerheten i dess traditionella mening.

Tabellen visar att antalet ansökningar varit få – färre än vad lagstiftaren och rättsnämnden till en början trodde skulle inkomma. Detta kan ha samband med att endast de som är övertygade om att man handlar i enlighet med lagen och vill få detta bekräftat ansöker om förhandsbesked. De mer tvivelaktiga rättshandlingarna kommer troligen aldrig till rättsnämndens kännedom.

Tabell 1

Beslutsår	SFL tillämplig	SFL ej tillämplig	Inget uttalande	Σ
1981	1	13	5	19
1982	3	16	7	26
1983	7	9	14	30
1984	6	20	5	31
1985	2	8	0	10
1986	1	13	1	15
Summa	20	79	32	131

Värdena för åren 1983-86 avser ärenden efter lagändringen 1982/83:84.

Kolumnen "inget uttalande" innehåller fall där annan skattebestämmelse är tillämplig än SFL. Först gör nämnden alltid en prövning om någon materiell eller specialregel är tillämplig på förfarandet innan man prövar SFL's eventuella tillämpbarhet. "Inget uttalande" innebär alltså att nämnden ej haft anledning att pröva vad gäller SFL.

5. Förskjutning i perspektivet

Efter att ha tagit del av den ovan redovisade "avskalningen" i lagstiftningsprocessen samt det statistiska materialet bör den uppmärksamme kunna dra några slutsatser och konstruera egna hypoteser om varför SFL inte tillämpats i den utsträckning som var den proklamerade avsikten.

En konklusion, som kanske vid första anblick inte är orimlig, hävdar SFL's starka allmänpreventiva effekt; denna eventuella slutsats lämnas för tillfället obeaktad men tas upp längre fram. En annan slutsats skulle exempelvis vara att SFL verkligen representerade ett försök att komma till rätta med skatteflykten.

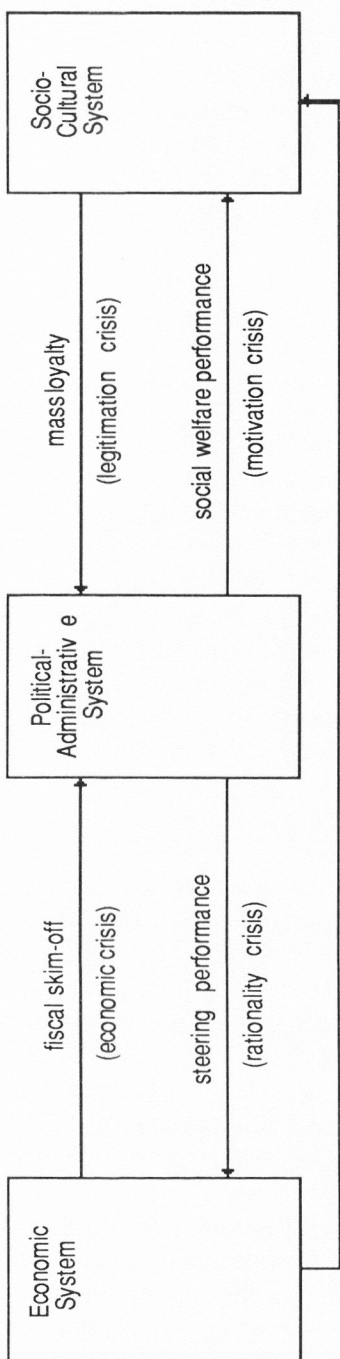
Den slutsats vi anser som den rimliga är att lagen instiftades som ett försök att vända den negativa trend som gjort sig gällande, nämligen en minskad motivation att erlægga korrekt skatt.

Alla medborgare bör kunna lita på att alla blir riktigt beskattade. Man måste alltså ha tilltro till lagstiftningens möjligheter att komma till rätta med skattskyldiga som, genom att bryta mot regler och principer i skattesystemet, söker undgå sin skatteplikt. Det torde inte vara någon överdrift att påstå att tilltron till lagstiftningen i detta avseende under senare tid minskat. Detta i sin tur leder till att allt fler bryter mot det regelsystem som gäller. Ett väsentligt intresse måste därför vara att öka tilltron till att lagstiftningen är så utformad att den ger det av statsmakterna beslutade beskattningsresultatet. (Prop 1980/81:17 sid 152)

Skälet till att statsmakten tvingades legitimera sin skattepolitik var att det uppmärksammades att skattesystemet gav möjligheter för vissa personer att undkomma skatt, utan att för den skull eftertaxeras. Förfarandena var alltså fullt lagliga, men moraliskt förkastliga i ett samhällssystem som vill framställa sig som rättvist och som förande en solidarisk skattepolitik. "Viljan att fullgöra en betungande skattebörda försvagas, när det är allmänt känt att vida kretsar kan mildra sin börda genom tvivelaktiga åtgärder. En förnyad uppdelning av medborgare i *frälse* och *ofrälse*, där frälset beror på mindre nogräknade åtgärder är ett perspektiv som inger allvarlig oro" (Expertgruppen).

Denna medvetenhet hos allmänheten om bristerna i skattesystemet ledde till att motivationen att erlægga skatt tenderade att minska. Om "motivationsbristen" blev tillräckligt omfattande skulle det kunna utvecklas en eller flera grå sektorer inom ekonomin med inkomster undanhållna beskattning. Med andra ord, motivationsbristen kan i

Figur 2



sin yttersta förlängning förstärka en ekonomisk kris, av vilken den själv är en följd.

Habermas (1976) presenterar följande modell i vilken han relaterar motivation och legitimation till det ekonomiska och politiskt-administrativa systemet.

En teoretisk modell måste kunna användas i, och underkastas, verklighetens praktik. Vi skall nedan se om Habermas' makrosociologiska teorikonstruktion har relevans när den förs ned till det rättsliga områdets mikroplan.

För att visa varthän Habermas' resonemang leder antar vi följande troliga och möjliga utvecklings-scenario.

Statsmakten negligerar de signaler som emanerar från medborgarna, med innebörden att missnöjet är en tendens till sviktande motivation. Tillåtes denna tendens att fortskrida, förvärras den och övergår till ett kristillstånd – en motivationskris. Krisen får till följd att medborgarna icke är motiverade att stödja systemet – ett system som inte ger ett rimligt utbud (welfare performance) i utbyte mot deras stöd (i form av arbete, skatter); en legitimationskris uppstår.

Skatteundrandragandet, som till en början kanske är ringa, blir så omfattande att administrationen inte kan överblicka och rationellt styra ekonomin – varvid en rationalitetskris uppstår.

Sammantaget kan detta leda till en ekonomisk kris. Vitsen med

Habermas' modell är dock att motivationskrisen och legitimationskrisen uppkommer som resultat av ekonomiska kriser och retionalitetskriser. Modellen är alltså reflexiv.

På detta sätt kan skatteproblematiken och SFL överföras till Habermas' förklaringsmodell; möjligheten för vissa att undkomma skatt minskar motivationen att erlägga skatt i korrekt omfattning. Medvetenheten att statsmakten negligerar dessa kapitalstarkas möjligheter till undanhållande av skattepliktig inkomst skapar ett tillbakadragande av lojaliteten – en legitimationskris.

För politikernas del finns det två möjligheter att bemästra situationen:

För det första kan, förutom en genomgripande förändring av den ekonomiska strukturen, vidtagas omläggningar och tillrättaganden inom ramen för denna, dvs i skattesystemet.

Den förra, radikala, problemlösningen innefattar emellertid ett öppet erkännande av att det existerar en ekonomisk kris av djupliggande strukturell karaktär. Den senare lösningen medger inte detta utan ignorerar krisen genom att se situationen ytligt och formellt.

Lagstiftaren valde således varken en radikal förändring eller en omläggning av skattesystemet, utan fann att ett tillrättagande medelst en generalklausul borde rätta till situationen. Att denna utväg var stängd redan från början har vi visat med Mathiesens "avskalning". Statistiken tycks också bekräfta att SFL ej inneburit några (för-) ändringar i strukturen, som en följd av materialitetens primat.

Därmed, och *för det andra*, finns en teoretisk möjlighet att legitimera sin förda politik (och därmed också skattesystemet) utan att egentligen åstadkomma någonting alls.

Man kan då i sin legitimerande fars hävda att det ekonomiska systemet kan bli svårt att överblicka pga motivationsbristen hos medborgarna. Sättet att komma tillrätta med krisen blir att söka dämpa tendensen till motivationsbrist. Härför instiftas en lag som påstås hindra tvivelaktiga transaktioner och därigenom hoppas man tillskansa sig något av den förlorade lojaliteten.

När huvudsaken är att återskaffa legitimation är det irrelevant om det åstadkommes en faktisk effektivitet och tillämpbarhet, det är ju fullt tillräckligt att en föreställning därom upprätthålles – en imaginär effektivitet.

Legitimationsakten innebär ingen reell lösning på den kris som skatteflykten resulterat i, utan man skjuter krisen och dess manifesta främträdelseform på framtiden, varvid krisen fördjupas. Denna kommer då att ge sig tillkänna i framtiden men under nya former och skepnader.

Det företagna legitimationsförsöket från statsmaktens sida får emellertid en sidoeffekt på tillämparnivå eftersom den imaginära effektiviteten snart nog kommer att upptäckas och avslöjas av handläggarna.

När lagen gjorts ineffektiv, dess tillämpningsområde väsentligt inskränkt och förarbetena är oklara uppstår en motivationsbrist – nu hos tillämparna. Hos dessa dock en bristande motivation i att tillämpa lagen – hos medborgarna skulle ju lagen skapa och höja motivationen att betala skatt och stödja systemet.

Vi finner alltså två motivationsbegrepp; ett *externt*, härrörande från allmänheten och ett *internt*, utgående från tillämparna – själva statsapparatusens funktionärer. Vi konstaterar således att även tillämparna måste motiveras. Detta är i korthet innebörden av vårt begrepp ”tillämparmotivation”.

På motsvarande sätt, som i den externa motivationsbristen, finns det en möjlighet att även den interna viljan att tillämpa lagen övergår till en legitimationskris, dvs tillämparna fäster allt mindre tilltro till det politiska systemets kompetens och berättigande. Byråkratin sätter sig på tvären, kanske inte på grund av just denna lag men i en förlängning av icke tillämpbara lagar.

Vad man tämligen klart kan skönja är lagstiftarens starka tro på den sk strömbrytarteorin och dess lika starka överskattning av administrationens foglighet. Statsmakten har genom att inte uppmärksamma byråkratins varningar försatt sig i en situation där man komma att kämpa ett tvåfrontskrig, både mot den externa och interna legitimationen.

Trots att Habermas' modell visat bärkraft ska vi företa en teoretisk exkurs innan fältarbetet presenteras.

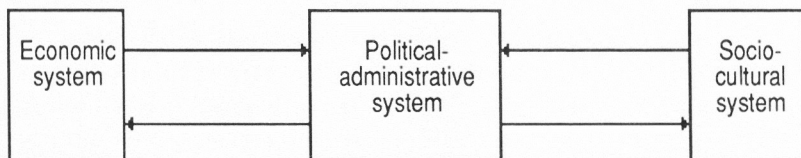
Vårt förhållningssätt till Habermas möjliggör ett ifrågasättande av den implicita föreställning som finns i modellen. Habermas tycks mena att motivationskrisen (den externa) skulle vara inriktad på både det administrativa systemet och det politiska. Legitimationen får därmed en dubbelriktad inverkan på den administrativa och politiska nivån.

Genom vår läsning och tolkning av Habermas vill vi hävda att detta sätt att uppfatta krisernas relaterande till de olika systemen är ett missgrepp.

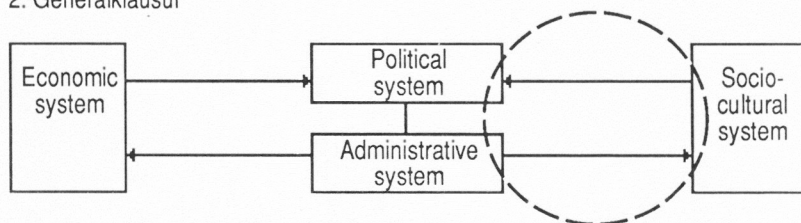
Vi menar i stället att en korrekt förståelse av Habermas innebär, att legitimationskrisen hänförs i ett förhållande till det politiska systemet (lojalitet/acceptans – politiskt verkställande) och, att motivationskrisen relateras till det administrativa systemet (arbete/skatter – socialt välfärdsutbud).

Figur 3

1. Ramlag



2. Generalklausul



Detta föranleder oss att, på makronivå, dela ”mellansystemet” (det adm/pol) i Habermas’ modell – en (första) dikotomi som Habermas själv inte gör.

Det finns emellertid en viss poäng i att behålla modellen intakt, nämligen när det administrativa systemet har att besluta om vissa policyfrågor och fatta politiska beslut på egen hand, vilket är fallet med ramlagar. Då uppstår ingen i motsvarande grad omfattande kritik av det politiska systemet som sådant, utan det blir en form av intern självkritik eftersom politiken har inkorporerats med administrationen.

I SFL’s fall är det emellertid fråga om en generalklausul vilket, i förhållande till ramlagar, även det medför en dikotomi, fastän på det rättsliga mikroplanet.

Utän att här definiera den formallogiska skillnaden mellan generalklausuler och ramlagar, påpekar vi således det väsentliga i att ej sammanblanda teknikerna, ty skillnaden mellan ramlagar och generalklausuler innebär olika sätt att tänka med avseende på tillämpningen. Generalklausulen är mer traditionell – negativt bestämd utifrån ett regelkomplex av detaljlagar. Ramlagens tillämpningsområde utvidgas med hänsyn till den övergripande policyformuleringen som gäller för lagen i fråga.

I och med denna på ramlagar och generalklausuler baserade utdelning kan ställas den berättigade frågan vari sambandet mellan

det politiska och det administrativa systemet består. Teoretiskt konstaterades, att det kan existera en motsvarighet till medborgarnas motivation, nämligen att handläggarna måste efara motivation i sin yrkesutövning. Denna motivation kan bara hållas vid liv genom att lagstiftaren tar hänsyn till myndigheternas specifika strukturer och interna rutiner; man måste skapa en tillämpbar lag så att, i detta fall, intendenterna känner sig motiverade samt – måhända sekundärt – att lagen framstår som önskvärd och riktig för dem.

Vi har nu närmast oss begreppet "tillämparmotivation", dels utifrån en läsning och tolkning av Habermas, dels genom distinktionen mellan ramlagar och generalklausuler (teoretiskt antagande), dels genom att studera de remitterade instansernas syn på lagförslagen (hypotetiskt antagande).

6. Tillämparmotivationens innebörd

Vårt fältarbete utgör ett försök att belysa den situation och de faktorer som påverkar den enskilde tillämparen i handläggningen av SFL-ärenden. Huruvida dessa faktorer och situationen underlättar eller försvårar att ge lagstiftarens intentioner avsedd verkan hoppas vi ge en bild av.

För att över huvud taget kunna genomföra den empiriska undersökningen har vi nödgats kategorisera olika aspekter av tillämparmotivationen. Denna mer eller mindre grova kategorisering går från de konkreta frågorna till de mer abstrakta.

Lagteknisk aspekt: Vi undersöker om, och i så fall på vilket sätt, lagens tekniska utformning hindrar en effektiv tillämpning. Vi beaktar särskilt rekvisitens utformning, men också tillämparens syn på intentionerna bakom lagen och dess förarbeten.

Administrativ aspekt: Utgångspunkten gäller huruvida lagen stör eller hindrar den normala arbetsrutinen. Frågor av vikt blev därmed hur lagen påverkar utredningsarbetets omfattning, tidsåtgång och uppfattningen om lagens effektivitet.

Individuell aspekt: Relevant på denna nivå är tillämparens personliga åsikter om lagen. Mer specifikt kom intervjuerna att kretsa runt ämnen som rättssäkerhet och äganderätt, med andra ord om SFL strider mot tillämparens egna värderingar. Vi försöker också uttröna tillämparens tro på lagens allmänpreventiva effekt.

Kollegial aspekt: Hur arbetskamraterna inverkar på den enskilde tillämparens syn på lagen, om lagen diskuteras och vilka värderingar som då kommer till uttryck.

Fältarbetet bygger på ostrukturerade intervjuer* som baserats på de ovan redovisade diskussionsområdena, men innan intervjuerna redovisas skall instansordningen klarläggas och på vilket sätt denna är intressant samt hur den beaktades i fältarbetet.

Tillämpningen av klausulen förläggas till skattedomstolarna, varvid taxeringsnämndens uppgift i huvudsak blir av undersökande natur. Första myndighet som har att vidtaga en prövning av SFL's eventuella tillämplighet är länsstyrelsens besvärshenhet där ärendet underställs skattechefen som, i egenskap av allmänt ombud, överlämnar ärendet för materiell prövning i sak till länsrätten.

Ärendet kan överklagas till kammarrätten och vidare, efter prövningstillstånd, till regeringsrätten.

Parallellt med denna instansordning via skattedomstolarna finns möjlighet att begära förhandsbesked – huruvida ett visst förfarande faller under SFL – av Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden (rättsnämnden). Beslutet kan överklagas till regeringsrätten.

Problemet uppenbarade mer komplexitet än vi först antog och vi har schematiserat dessa i figur 4.

För det första bör man observera schemats "feed-back". Denna återkoppling är den onda cirkel som kan befaras ha uppstått i föreliggande fall, nämligen att regeringsrättens restriktivitet – för att nu förekomma en av våra slutsatser – i SFL-ärenden leder till minskad motivation hos underrätterna och i synnerhet länsstyrelserna att söka tillämpa lagen. Detta medför att antalet fall som kan tänkas bli föremål för överprövning minskar, vilket i sin tur innebär en minskad praxis. En minskad praxis bidrar givetvis till att antalet avgöranden som är till vägledning för fortsatt praxis minskar och underinstanserna kommer därför inte att veta vad som gäller vid en tillämpning av lagen. Resultatet blir att den onda cirkeln sluts.

Den allmänpreventiva effekten av lagen eventuellt kan ha haft och kanske har vi beaktat i figuren genom att visa att om effekten är stark uppstår inget behov av tillämpning, ingen praxis skapas och följaktligen är den motivationsbrist hos tillämparen som givits till känna felriktad och fiktiv. Därigenom bryts cirkeln.

* Underlaget för vår undersökning är följande:

6 intendentur på olika länsstyrelsernas besvärshenhet

3 fiskaler på olika länsrätter

1 regeringsrättssekreterare

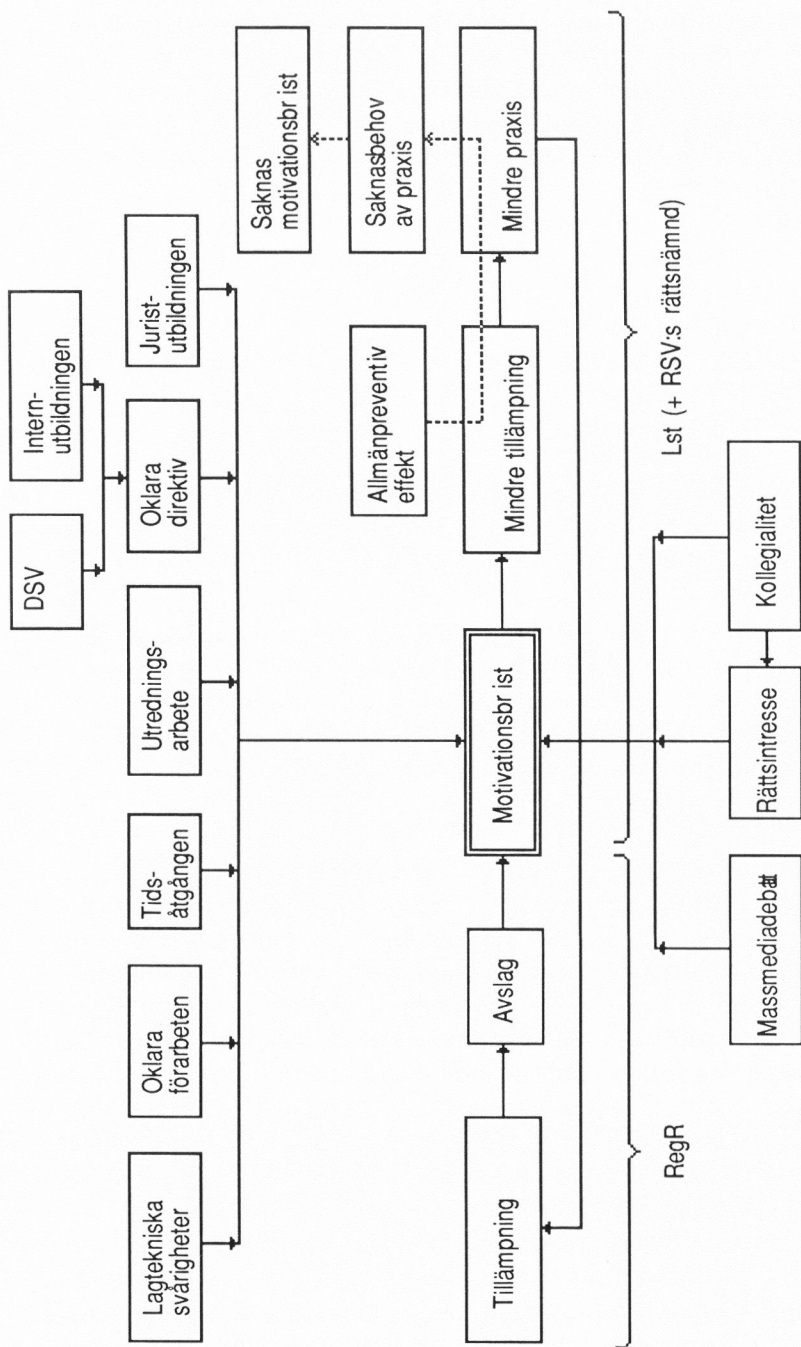
2 biträdande skattedirektörer på RSV's rättsnämnd

En av JK-ämbetets byråchefer

och dessutom en av lagstiftarna.

Underlaget är således enbart 15 personer men vi vågar nog hävda att dessa är representativa för flertalet, ty det vore osannolikt att anta att vi intervjuat just de som är av samma åsikt i frågan.

Figur 4



Faktorer som direkt inverkar på motivationen är åskådliggjorda. Från vänster de lagtekniska aspekterna och vidare de administrativa frågorna. I anslutning till frågan om det finns någon form av internutbildning rörande SFL berörs juristutbildningen och dess inriktning på klar, formalistisk problemlösning, med andra ord dess, i utbildningshänseende, konservatism.

De sista "boxarna" illustrerar tillämparens eget intresse av att lagen tillämpas, dvs om presumtiva fall är etiskt acceptabla. Denna fråga ansåg vi ha betydelse i de olika instanserna, enär det icke är ogrundat förmoda den sociala bakgrundens inverkan på rekryteringen till högre instanser – eller omvänt; institutionernas eventuella värdeinternaliserande prägel på handläggaren. Är det exempelvis lika självklart för Herr Regeringsrådet att ogiltigförklara vissa – betydande och "intressanta" – förmögenhetstransaktioner som för Herr Taxeringsintendenten?

7. Samtal med verkligheten

I detta avsnitt kommer vi att visa på tillämparmotivationens faktiska och teoretiska existens, och bekräfta de teoretiska och hypotetiska antaganden som pekade på tillämparmotivationen. Redovisningen av intervjuerna framställs i stort sett utan kommentarer, ty vi anser att de intervjuade, i sin samstämmighet, kan tala för sig själva.

Lagteknisk aspekt

En sammanfattning av tillämparens syn på lagens utformning skulle kunna skrivas på följande vis: "Lagen är luddig". Men denna sammanfattning utgör inte hela sanningen, utan är sann endast för de lägre instanserna. Den regeringsrättssekreterare vi intervjuade anser att "den här lagen varken är svårare eller lättare att tillämpa än någon annan lagstiftning" och detta inte enbart beroende på att han anser att lagens utformning är klar och entydig utan likväl på att han ser lagförarbetena som stringenta. Han säger att "lagstiftarens intentioner är helt klara" och det är därför något märkligt när han fortsätter sitt resonemang med påståendet att "den enskilde tillämparen kanske likväl känner sig osäker".

Och nog är det så att man på länsstyrelsenivå känner sig osäker på omfattningen av lagens tillämpningsområde, ty skatteintendenterna menar att "lagen är svårtolkad och att inga lätta avgöranden kan göras". I synnerhet, och därtill i enlighet med lagstiftarens intentio-

ner, utgör det tredje rekvisitet – lagstiftningens grunder – ”den stora stötestenen”.

När länsstyrelsernas besvärsheter väljer att använda sig av SFL sker det ofta som ett andra- eller tredjehandsyrkande. Lagen fungerar som ett komplement till annan skattelagstiftning, men inte sällan får den tjäna som slaskhink. Det beror inte enbart på att lagen är svår i sin tekniska utformning. Det är mödosamt att gå tillbaka till lagförarbetena, dels därför att det är tidskrävande att sätta sig in i dem, men också för att regeringsrätten går emot direkta exempel på när – enligt expertgruppen – lagen skall anses tillämplig. En 1:e intendent säger att ”vi hittade en modell i expertgruppens exemplsamling för det här fallet, men regeringsrätten ansåg ändå att lagen inte var tillämplig”. Han fortsätter: ”då tappar man sugen. Här prövar vi modellen och så håller den inte – när det säkra är det osäkra, vad är då det osäkra?”.

Just i det här särskilda fallet hänvisar regeringsrätten till begreppet ”skatteförmån” – att det inte är den skattepliktige som kommer i åtnjutande av skatteförmånen .

Både på länsstyrelserna och på rättsnämnden anser man att regeringsrätten är alltför restriktiv genom att de ”på ett olyckligt sätt har hakat upp sig på begreppet skatteförmån” och att detta hänger samman med att man ser varje avtal för sig och inte hela kedjan av transaktioner.

Nu går regeringsrätten inte emot enbart expertgruppens exemplsamling utan också rättsnämndens beslut. Länsstyrelserna menar att detta att ”RSV’s rättsnämnd säger ett och regeringsrätten säger annat gör att SFL blir ytterst svår att tillämpa i praktiken”.

Detta att regeringsrätten vänder på rättsnämndens beslut och att exemplen inte har stått sig får vi anledning att återkomma till.

Administrativ aspekt

SFL anses ta mycket tid i anspråk om man väljer att tillämpa den. Trots att många av de intervjuade har arbetat länge som skatteintendenter så känner de sig osäkra på vad som är skatteflykt i lagens mening och efterlyser därför internutbildning. Denna osäkerhet anser de själva är delvis orsakad av att man som jurist är skolad i ett formalistiskt tänkande.

Inför en tillämpning av lagen anser man sig behöva avsätta flera dagar bara för att läsa igenom förarbetena ”och då vi har kvoter på hur många ärenden vi skall skriva per dag är det svårt att motivera inläsningstiden”. Att SFL kräver mycket tid och att man tvingas

skjuta annat arbete på framtiden gör att skattecheferna inte ser med blida ögon på det tunga utredningsarbetet, med bl a omfattande skriftväxling med den skattskyldige som i de flesta fall är väl rustad vad det gäller juridisk expertis. Även om det gäller stora belopp är utredningsarbetet av den omfattningen att det oftast ses som "ett slöseri med resurser".

En sammanfattning när det gäller den administrativa aspekten är att "lagen är en av de mest tidskrävande, vilket gör att man drar sig för att tillämpa den". "Att den tar tid är klart", utbrister en av länsrättsfiskalerna, "men om det är därför man väljer att inte använda den är det fullständigt vidrigt."

Individuell aspekt

Ingen av de intervjuade anser att lagen ger upphov till några problem ur rättssäkerhetssynpunkt – i den traditionellt snäva betydelsen – och det är just i denna snäva mening de intervjuade väljer att diskutera rättssäkerheten. Regeringsrättssekreteraren hävdar att en "materiell rättssäkerhet inte har något som helst med rättssäkerhet att göra".

Rättssäkerheten (i en snäv mening) är något som prioriteras och poängteras på alla nivåer – från länsstyrelserna till regeringsrätt och JK-ämbete, men med den skillnaden att medan en av byråcheferna på JK-ämbetet säger att "vår inställning är rättssäkerhet; först i andra hand och långt ner i förhållande till rättssäkerheten kommer effektiviteten" tror länsstyrelserna att de själva har "en annan uppfattning än allmänheten. Ju mer rättsosäker lagen är desto effektivare är den".

Att effektivitet står mot rättssäkerhet är något som de intervjuade tycks ta för givet. Endast en skattechef ställer sig frågan om det verkligen är så att de är "varandras motpoler". Hon besvarar själv sin fråga och säger "att i det här speciella fallet är det nog så" och i och med detta konstaterande tar hon i likhet med de övriga ställning för rättssäkerhet i den snävare meningen. I sin reflektion över SFL frågar hon sig "om lagen verkligen behövs". Ty liksom övriga intervjuade ser hon "inte SFL som någon effektivitetslag".

Att SFL inte är en effektiv lag har, som vi konstaterade tidigare, inte endast samband med lagens utformning utan likväl, och kanske i än högre grad, samband med regeringsrättens restriktiva hållning gentemot lagen.

Både på länsstyrelsernas besvärsheter och länsrätterna betonar man att lagen inte kan bli effektiv när rättsnämnden säger ett och regeringsrätten ett annat, när man "aldrig vet vilka argument rege-

ringsrätten godtar och vilka de förkastar". Effekten blir besvikelse och kanske också desillusionering.

De bägge biträdande skattedirektörerna på RSV's rättsnämnd menar att "vad det gäller SFL har man upphört att bli besviken", men att man "nog trodde...att den skulle tillämpas i fler fall". De som undgår besvikelsen är de som inte hade några förväntningar – "vi visste redan innan vilken inställning regeringsrätten hade".

Fyller då inte SFL någon som helst funktion? Jo, den kan ha en allmänpreventiv funktion. En av skatteintendenterna tror att "den funkar jävligt bra, vad gäller det preventiva" och att "skatterådgivaren måste kanske tänka på den". Men av de intervjuade är han ensam i sin tro. Möjligen och kanske också troligen hade lagen under sina första år en allmänpreventiv funktion. Men denna "preventiva effekt har alltmer tunnats ut" och vi kan konstatera tillsammans med byråchefen på JK-ämbetet att "den härna lagen kommer aldrig att få någon betydelse" eller vi kan använda oss av länsrättsfiskalens ord och säga att "lagen har lyckats i så måtto att man fått en katalog av fyndiga transaktioner".

Kollegial aspekt

När SFL var ny diskuterades den kollegor emellan – framför allt fördes en diskussion kring den tekniska utformningen och huruvida lagen garanterade rättsäkerheten (i den snäva meningen). Numera är det inte vanligt att den förs på tal, utan "var och en sitter med sina mål". Tas den vid något tillfälle upp till allmän diskussion är "det när det kommer en dom från regeringsrätten" och "vi konstaterar att SFL är ett trubbigt instrument".

Nu är det inte så att det enbart är regeringsrätten som anses restriktiv utan också skattecheferna. Denna åsikt omfattas inte endast av de lägre tjänstemännen på länsstyrelserna utan även länsrättsfiskaler och rättsnämnden ser denna restriktivitet som olycklig. Man anser det särskilt olyckligt därför att "skattecheferna måste vara aktiva i att få fram praxis" – en praxis som man idag saknar. En av skatteintendenterna anser att "vi kan inte vänta på praxis från regeringsrätten – den kommer inte av sig själv. Vi har ju en skyldighet att föra rätten framåt".

8. Sammanfattning

I avsnitt 5 målade vi upp ett utvecklingsscenario som försökte visa SFL som en legitimationsakt riktad enbart mot allmänheten. Vi skrev också att det för lagstiftaren är ointressant huruvida lagen faktiskt åstadkommer något utöver en motiverad skattebetalare och ett återupprättande av det egna anseendet. Som legitimationsakt kan lagen tills vidare ses som lyckad – detta så länge inte någon upptäcker och avslöjar den som den paperstiger den de facto är.

I beskrivningen ovan konstaterades att lagens tandlöshet är upptäckt av dess tillämpare, men ännu ej avslöjad in publicum. Den fråga vi vill ställa här är huruvida tillämparen bidrar till att legitimera lagen och dess stiftare. Vi återkommer till den nedan, för att här ta upp andra faktorer som kan påverka att SFL (fortfarande) åtjuter legitimation.

Statsmakten har låtit JK omhänderta utvärderingen av lagens tillämpning. Genom att på detta sätt överlåta utvärderingen garderar lagstiftaren sig i det fall kritik skulle framföras mot lagens ringa effektivitet, varvid man kan påvisa att rättssäkerhetskraven tillgodosätts och effektiviteten därför måste ”stryka på foten”.

Något uttalande om lagens effektivitet är troligen inte heller att vänta sig, då JK har att se till den enskildes (dvs skatteflyktingens) rättssäkerhet (i den snäva meningen). Jämför här med byråchefens uttalande ”först i andra hand och långt ner... kommer effektiviteten”.

Auktoriteten, JK, sitter inne med sanningen, vars bedrägliga innehåll icke utsättes för en värdering, utan denna skjutes på framtiden – exempelvis hade JK att utvärdera lagen 1983 men fann underlaget för magert för en bedömning. JK befäster därmed strukturen och befinner sig således i en situation där han också är en del i befästandet av legitimationen.

En annan intressant aspekt i skapandet och vidmakthållandet av legitimation utgörs av massmedia. Genom avsaknaden av en kritik (på djupet tematiserad) debatt och granskning – kanske beroende på att SFL saknar ”nyhetsvärde” – förstärks en (felaktig) föreställning att lagen är effektiv.

Om allmänheten kan betecknas som motiverad att erlagga skatt, delvis därför att SFL kan legitimera sitt yttre, kännetecknas definitivt tillämparen i lägre instanser – länsstyrelsen, rättsnämnden – av en bristande tillämparmotivation. Den bristande motivationen har sitt ursprung i den avskalning som lagen blev utsatt för i förarbetena. Dessa alltför oklara förarbeten resulterade i en lag som i sin tekniska

utformning anses som svår att tillämpa och som dessutom möjliggör för regeringsrätten att bibehålla sin restriktiva hållning.

Att regeringsrätten går emot både expertgruppens exempel-samling och rättsnämndens avgöranden innebär att det för tillämparen tar tid och mycken kraft att driva ett SFL-ärende genom "apparaten för tillämpningen". Länsstyrelsernas skatteintendenter betonar särskilt den administrativa tröghet, som får sitt uttryck i skattechefens restriktivitet.

Att regeringsrättens restriktivitet går ner genom systemet kan ses som en bekräftelse på det Mathiesen kallar den "realpolitiska" statliga förvaltningsapparaten – den "apparat för tillämpning som står där som ett vidare hinder".

Att lagen i ringa omfattning anses tillämpbar minskar den allmänpreventiva effekten, som sammantaget med de ovan redovisade begränsningarna vad det gäller handlingsutrymme ger upphov till besvikelse hos tillämparen.

Nu är det inte så, att en motivations*brist* orsakad enbart av SFL kan kallas motivations*kris* och än mindre ge upphov till en legitimationskris hos de tillämpande myndigheterna. Men, en legitimationskris kan uppstå i förlängningen av att allt fler icke tillämpbara lagar får se dagens ljus. Lagar vilka tjänar som räddningsaktioner för att legitimera statsmakten inför allmänheten, men som i övrigt inte leder någonstans.

Vi vill mena att tillämparens tystnad och den uteblivna utåtriktade kritiken mot lagen bidrar till dess legitimation.

Det borde vara självklart för tillämparen att driva den rättsliga utvecklingen vidare genom att föra fram rättsfall till avgörande och visa, inför allmänheten, lagens möjlighet, respektive omöjlighet.

Det lagstiftaren vinner på gungorna (legitimation inför allmänheten) förlorar man på karusellen – ett förlorat anseende inför tillämparna. Den verkligt stora förlusten görs den dag det uppstår en legitimationskris hos de tillämpande myndigheterna och dessa bryter tystnaden och skriker ut inför offentligheten hur verkligt verkningslösa lagarna är.

9. Avslutande synpunkter

Att vi behandlat Habermas så styvmoderligt som vi måhända gjort beror på två omständigheter. Det ena är att Habermas, enligt vår mening, inte uppmärksammat relationen mellan det politiska och det

administrativa systemet på det sätt vi menar att man måste göra. För det andra har vi tvingats modifiera modellen på grundval av den rättsliga lagstiftningstekniken; att denna modifikation inte förekommer hos Habermas själv är naturligt, eftersom han inte ägnat rätten något särskilt intresse.

Genom att förena teoretiska insikter via Habermas med en empirisk undersökning har vi kunnat sätta in fenomenet i dess sociala kontext och förhoppningsvis skapat god förståelse för begreppet "tillämparmotivation".

Det är för oss svårt, ja hart när omöjligt, att på basis av intervjumaterialet utpeka någon särskild faktor som den avgörande. Vi kan exempelvis inte hävda att det som ovan kallats "den onda cirkeln" skall tillmätas större betydelse än den "administrativa trögheten" eller lagens tekniska utformning. Något generalrecept kan således inte utfärdas.

Den övergripande konklusionen är att lagens potentiella effektivitet genom lagstiftningsprocessen fått ge vika för de snävare rättssäkerhetsintressena. Det är ju ett historiskt faktum att formen för äganderätten konstituerar definitionen av rättssäkerheten (och härigenom har SFL underordnats den ekonomiska strukturen). Därav följer att en effektiv skatteflyktslag (och skattelagstiftning överhuvud) kräver ett vidgat rättssäkerhetsbegrepp, vilket i sin tur förutsätter en annan syn på ägandet...

Litteratur

- Habermas, J. (1976) *Legitimation Crisis* London: Heinemann Educational Books
- Mathiesen, T. (1980) *Rätt, samhälle och politisk handling* Stockholm: Norstedts
- Promemoria DsB 1978:6 (jämte remissmaterial)
- Proposition 1980/81:17
- Proposition 1982/83:84
- Proposition 1985/86:49
- SOU 1975:77 (jämte remissmaterial)
- SOU 1977:86
- SOU 1984:15