

Examensuppsats skatterätt

Juridicum

Stockholms universitet HT-11

Rättsosäkerhet som transaktionskostnad

**- rättssäkerhetsbrister i beskattningen ur
rättsekonomiskt perspektiv**

Författare: Patrick Krassén

Handledare: Peter Melz

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING.....	4
1.1 Syfte.....	4
1.2 Teori och metod.....	5
1.2.1 Rättsekonomisk teori.....	6
1.3 Material och forskningsläge.....	8
1.4 Avgränsning	11
2. RÄTTSSÄKERHET.....	12
2.1 Definition av rättssäkerhet.....	12
2.1.1 Förutsebarhet	12
2.1.2 Andra rättssäkerhetsaspekter	16
2.1.3 Skatteprocessen	17
3. KOSTNAD OCH OSÄKERHET.....	19
3.1 Transaktionskostnader.....	19
3.1.1 Definitionen av kostnad	20
3.2 Osäkerhet	21
3.2.1 Osäkerhet respektive risk.....	22
3.2.2 Rättsosäkerhet (legal uncertainty).....	22
3.2.3 Subjektiv och objektiv osäkerhet.....	23
3.2.4 Skattebasrisk och skattenivårisk.....	24
3.2.5 Politiska risker	24
3.2.6 Risken att bli granskad.....	25
3.2.7 Osäkerhet och efterlevnad.....	26
4. UNDERSÖKNINGAR AV KOSTNADER OCH OSÄKERHET.....	28
4.1 Internationella jämförelser.....	28
4.1.1 International Fiscal Associations fullgörandekostnadsstudie	28
4.1.2 Paying Taxes.....	29
4.2 Undersökningar bland företag.....	29
4.2.1 FöretagarFörbundet	29
4.2.2 Paying Taxes.....	30
4.2.3 Näringslivets regelnämnd	31
4.3 Offentliga instanser.....	32
4.3.1 Tillväxtanalys	32
4.3.2 Regelrådet	34

5. EXEMPEL PÅ RÄTTSSÄKERHETSPROBLEM I BESKATTNINGEN.....	35
5.1 Skatteflyktslagen.....	35
5.2 Genomsyn/”verklig innebörd”	39
5.2.1 Genomsyn: Skatteverkets ”felaktiga upplägg”	39
5.2.2 Genomsyn: På väg bort?	40
5.3 Lagkonkurrens	41
5.4 Bevisprövning.....	42
5.5 Stoppskrivelser	42
5.6 Förhandsbeskedsinstitutet.....	44
5.7 Retroaktivitetsförbudet.....	45
5.7.1 Bostadsrätter	46
5.7.2 Engångsskatten	46
5.8 Egendomsskyddet	47
5.8.1 ”Pomperipossa-problematiken”	47
5.8.2 Engångsskatten	48
5.8.3 Aktiebyte.....	48
5.8.4 Fastighetstaxering	49
5.8.5 ”Lex Uggle”	49
5.9 Likhetsprincipen	49
5.10 Tredjemansrevision	50
5.11 Skattetillägg och dubbelbestraffning	52
6. ANALYS.....	54
6.1 Beräkning av kostnaden	54
6.2 Osäkerhet: subjektivt?.....	55
6.3 Berättigade förväntningar	56
6.4 Skadestånd på grund av oriktigt beslut	56
6.5 Diskussionen efter Villardaffären	57
6.6 Det fiskala intresset.....	59
6.6.1 Medveten osäkerhet.....	59
6.6.2 Effektivitet	61
6.7 Jämförelser: med hypotetiska situationer eller andra länder?.....	62
6.8 Förhandsbesked: väger upp vissa problem?.....	63
7. SLUTSATSER OCH AVSLUTANDE DISKUSSION.....	64
KÄLLFÖRTECKNING	66

1. INLEDNING

1.1 Syfte

Inom juridisk forskning och doktrin, och självklart också inom juridisk praktik, är rättssäkerhet ett centralt och ofta diskuterat begrepp. Inom nationalekonomin är transaktionskostnader likaledes ända sedan mitten av 1930-talet ett viktigt begrepp. När nationalekonomiska verktyg och teorier appliceras på juridik har det format området *rättsekonomi*. Inom rättsekonomin intar transaktionskostnader en central plats, särskilt inom kontrakts- och skadeståndsrätt och -teori. Dock tycks ingen, vad jag kunnat finna, ha applicerat ett transaktionskostnadsperspektiv på rättssäkerhet – i alla fall inte i svensk juridisk doktrin. Mitt syfte i denna uppsats är att undersöka om rättssäkerhetsproblem i beskattningen kan beskrivas i termer av transaktionskostnader, och i så fall hur.

Det finns flera skäl till varför detta är intressant att utreda. Ett direkt skäl är att det skulle ge ytterligare en dimension till rättssäkerheten, eller snarast kanske ytterligare ett argument varför rättssäkerhet är viktigt. Rättssäkerhet uppfattas av så gott som alla som ett positivt begrepp, vill jag hävda. Dock kan det finnas olika intressenter som har egna skäl till att vilja minska rättssäkerheten på något visst område. Den som t.ex. har ett normativt intresse av att rättsväsendet ska ha en starkt brottsavskräckande funktion kan göra avvägningen att stark rättssäkerhet gör att färre åtalade blir dömda än annars hade skett, och att det får som effekt att fler brott begås, eftersom risken att bli dömd är lägre. Att beslut som ökar eller minskar rättssäkerheten fattas med medvetenhet om effekten på rättsäkerheten torde hur som helst gagna legitimiteten och transparensen i beslutsfattandet.

Mitt eget intresse för dessa frågor väcktes under grundkursen i skatterätt, och de efterföljande specialkurser jag har läst vid Stockholms universitet. Intresset för den rättsekonomiska ingången, och då i detta fall särskilt transaktionskostnadernas roll, kommer av både ett generellt intresse för nationalekonomi och studier i nationalekonomisk doktrinhistoria. Praktiskt sett finns det en forskningsagenda inom

rättsteori som riktar in sig på lagstiftningslära och hur man kvalitativt kan bedöma lagar och deras utövande. Vid Stockholms universitet bedrivs sedan 2009 ett projekt, Skattelagstiftningsprojektet, som syftar till att utveckla kunskap om skattelagstiftning och varför den fungerar väl eller illa.¹ Inom ramen för den typen av juridisk forskning torde det finnas intresse att även studera rätten utifrån tvärdisciplinära utgångspunkter.

Som jag kommer att gå in närmare på nedan finns det också sedan 2008 en statlig kommitté, Regelrådet, som har till uppgift att granska nya regelförslag utifrån målet att minska näringslivets ekonomiska regelbörda. Inom Regeringskansliet finns också Tillväxtverket och Tillväxtanalys, två myndigheter med uppgift att utvärdera och analysera tillväxtskapande respektive –hämmande faktorer inom svensk lag och ekonomi. För alla dessa instanser torde det kunna vara av intresse att ta relevanta rättssäkerhetsaspekter i beaktande.

Sammanfattningsvis ser jag alltså att det kan finnas intresse både för lagstiftare, forskare och myndigheter, och i förlängningen även för skattskyldiga, att detta perspektiv på rättssäkerhetsfrågor belyses. Jag ämnar i denna uppsats ta upp rättssäkerhetsproblem i både lagstiftningsutformning och process.

1.2 Teori och metod

Till sin karaktär är detta arbete mer rättsvetenskapligt än rättsutredande.² Den fråga som är ämnet för uppsatsen handlar inte om att utreda rättsläget på något område. Samtidigt är det inte ett rättspolitiskt arbete, i det att jag inte har något syfte *de lege ferenda*. Förvisso kommer jag att i slutet att göra vissa rekommendationer utifrån mina resultat, men syftet med dessa är att svaret på arbetets fråga förhoppningsvis ska kunna leda vidare till nya insikter om hur rättssäkerhet kan studeras, och varför det är viktigt för både rättsvetare och ekonomiska aktörer.

¹ Se mer angående detta i Skattelagstiftningsprojektets projektbeskrivning från april 2009.

² Distinktionen är hämtad från Kulin-Olsson, Karin, *Juridikens fundament*, Jure, Stockholm, 2011, s. 161

1.2.1 Rättsekonomisk teori

Till skillnad från rättsdogmatisk teori, där metoden bygger på rättskälleläran och studiet av rätten som den är, utgår rättsekonomisk teori från verktyg och metoder som används inom nationalekonomi. Rättsekonomi som fält var fram till ungefär 1960 nästan uteslutande begränsat till konkurrensrätt, med vissa inslag också av t.ex. patenträtt och skatterätt. Efter 1960 utvecklades rättsekonomin och kom att appliceras på allt fler områden: skadeståndsrätt, straffrätt, konstitutionell rätt, familjerätt, m.m. De ledande teoretikerna inom rättsteori vid denna tid var Ronald Coase och Guido Calabresi.³

Rättsekonomisk teori består av två delar: *analytisk* respektive *normativ* rättsekonomi. Det analytiska (eller deskriptiva) perspektivet beskriver utifrån nationalekonomiska begrepp hur rätten är och fungerar, hur olika orsakssamband hänger ihop och hur rättsregler påverkar människors beteenden. Det normativa perspektivet utgår från det ekonomiska effektivitetsbegreppet och söker ge lösningar på hur rätten kan utformas för att säkerställa eller öka den ekonomiska effektiviteten.⁴

Ekonomisk effektivitet innebär kort uttryckt att största möjliga nytta kan fås med minsta möjliga resurser. Hur nytta mäts kan variera, men ett mått kan vara graden av uppfyllelse av preferenser på individnivå. På samhällsnivå kan ekonomisk effektivitet vara att fler ekonomiska transaktioner äger rum än det hade gjort i ett annat läge.⁵ Om frivilliga ekonomiska transaktioner tillfredsställer alla inblandade aktörers preferenser utan att någon annan får en försämrad situation därav kallas dessa transaktioner *paretoeffektiva* (efter ekonomen Vilfredo Pareto), och de regler som ger upphov till en sådan situation är således paretoeffektiverande. (Särskilt viktigt är effektivitetsbegreppet inom fältet *welfare economics*, där man tittar på hur största möjliga nytta, eller preferensuppfyllelse, kan uppnås för största möjliga del av befolkningen.)⁶

³ Posner, Richard A., *Economic analysis of law*, Aspen Publishers, 6th ed., New York, 2003, s. 23-24

⁴ Dahlman, Christian; Glader, Marcus; Reidhav, David, *Rättsekonomi. En introduktion*, Studentlitteratur, 2002, s. 67-68

⁵ Se t.ex. Perloff, Jeffrey M., *Microeconomics*, 5th ed., Pearson Education, Boston, 2009, s. 334

⁶ Ng, Yen-Kwang, *Welfare Economics*, Palgrave Macmillan, New York, 2004, s. 2-7, 26-27

Jag förutsätter genomgående i detta arbete i någon mån att en fungerande marknadsekonomi, där frivilliga avtal om utbyten mellan privata parter är tillåtna och inte hindras på ett orimligt sätt genom förbud eller regelbördor, är något att anse som önskvärt. Huruvida detta är sant kan i någon mån uppfattas som en politisk fråga, men det är inte en diskussion som jag kommer att ta upp här. Ett starkt skäl till varför marknadsekonomin är önskvärd är att den leder till ökat välstånd; ett annat är att den är en effektiv mekanism för att koordinera olika parterns önskemål och preferenser, genom prismekanismer och andra signalfunktioner. Hur väl detta fungerar kan diskuteras, men grundpremisen är som sagt att en välfungerande marknadsekonomi är önskvärd. Det har formulerats mängder av motiveringar till detta, men jag väljer att citera inledningskapitlet till boken *Rättsekonomi. En introduktion*:

”Välstånd skapas genom produktion av varor och tjänster, och genom förändringar av rättigheterna till dessa varor och tjänster. När äganderätten till en viss vara övergår från en person till en annan person genom ett frivilligt köp så ökar välståndet, trots att inget nytt har tillkommit. Detta beror på att tillfredsställelsen hos såväl köparen som säljaren har ökat genom köpet. Köparen är mer tillfredsställd av att äga varan än att äga de pengar som vederbörande betalade för den. Annars så skulle han eller hon inte ha gått med på köpet frivilligt. Och säljaren måste av samma skäl vara mer tillfredsställd av köpeskillingen än av att vara ägare till varan. Inom ekonomisk teori använder man pengar som enhet när man räknar på tillfredsställelse, och man kan därför säga att båda parter har blivit ’rikare’ genom den frivilliga transaktionen. Detta innebär i sin tur att man också kan säga att hela samhället har blivit ’rikare’. Samhällets totala välstånd är summan av alla samhällsmedlemmars individuella välstånd. ... När man har insett detta så förstår man att frivilliga förändringar av äganderätten är mycket betydelsefulla för skapandet av välstånd. Den fria marknaden är en

motor i samhällekonomin. För att denna motor skall kunna fungera på ett tillfredsställande sätt behövs en rättsordning.”⁷

Den sista poängen i citatet, om behovet av en rättsordning, leder vidare till diskussionen om lagars utformning och upprätthållande. Den diskussionen kan härledas långt tillbaka; till exempel till Adam Smith, som 1776 skrev:

”The tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to the contributor, and to every other person. Where it is otherwise, every person subject to the tax is put more or less in the power of the tax-gatherer, who can either aggravate the tax upon any obnoxious contributor, or extort, by the terror of such aggravation, some present or perquisite to himself. The uncertainty of taxation encourages the insolence and favours the corruption of an order of men who are naturally unpopular, even where they are neither insolent nor corrupt.”⁸

För ett mer nutida exempel på detta resonemang skriver t.ex. Beyer om ”fasta spelregler” som en nödvändighet för ”det ekonomiska livets effektivitet”. Sådana spelregler, nämner Beyer, kan vara bl.a. förbudet mot retroaktiv lagstiftning, grundlagsskydd för egendomsrätt, fasta regler i det politiska lagstiftningsarbetet och ett minimalt användande av generalklausuler.⁹ (Detta skrev Beyer 1988, i samband med debatten om den s.k. engångsskatten, då rättssäkerhetsfrågorna aktualiserades i den juridiska debatten. Se mer om engångsskatten nedan.)

1.3 Material och forskningsläge

Vad rättssäkerhet innebär kommer att diskuteras mer nedan. Det kan dock redan på detta stadium sägas att rättssäkerhet kan ses som något som, av den som anser att det är något värdefullt, är av intresse i alla jurisdiktioner, i alla länder. Oaktat om detta är

⁷ Dahlman, Christian, Glader, Marcus, Reidhav, David, *Rättsekonomi. En introduktion*, Studentlitteratur, 2004, s. 10

⁸ Smith, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776, bok 5, kapitel 2, del 2.

⁹ Beyer, Claes, ”Fasta spelregler – ett nödvändigt fundament för det ekonomiska livets effektivitet” i Anners, Erik (red.), *Demokratien, rättssäkerheten och beskattningen*, Norstedts, 1988, s. 53-67.

empiriskt sant eller ej (det finns dock en rik litteratur som beskriver hur lagstyre, *rule of law*, spridits till allt fler länder och dess intima koppling med demokrati och mänskliga rättigheter) så är det min personliga ansats: rättsäkerhet, lagstyre och likabehandling är av intresse, i synnerhet för den enskilde, i alla stater och i alla tider. Av denna anledning anser jag att frågor om rättsäkerhet och lagars förutsebarhet går att betrakta utifrån erfarenheter, forskning och data även från andra länder än Sverige.

Materialet till denna uppsats utgörs i huvudsak av juridisk doktrin och forskning, samt nationalekonomisk forskning. Källorna är på både svenska och engelska och från olika länder. När det gäller den svenska doktrinen utgörs källorna till stor del av artiklar ur *Skattenytt* och *Svensk Skattetidning* från de senaste fem åren. Juridisk doktrins validitet som källa beror mycket på styrkan i de förda resonemangen, som det uttrycks på olika ställen i doktrinen.¹⁰ Detta torde gälla likväl för tolkning av skattelag som för en uppsats som denna. Jag har dock bedömt att lagar och förarbeten inte är relevanta som källor i samma utsträckning här som de är i ett arbete med rättsutredande/-dogmatisk inriktning. Däremot kommer en del praxis att beröras, i synnerhet i de fall där den kan ge stöd åt en relevant poäng.

Inom fältet transaktionskostnader finns det omfattande nationalekonomisk forskning, som berör olika underområden. Likaså finns det inom forskningen om offentlig ekonomi mycket material som berör hur skatter påverkar aktörers beslut gällande affärer och andra beslut. Den del av denna forskning som har viss bäring på ämnet för denna uppsats handlar om hur osäkerhet om skatter påverkar agerande. I den delen är dock mängden forskning begränsad.¹¹ Jag kommer nedan i kapitel fyra att gå närmare in på en del forskningsresultat och studier av intresse.

Inom juridik och rättsteori finns det likaledes oerhört mycket skrivet om rättssäkerhetsbegreppet, ur olika perspektiv.¹² Det finns gott om diskussioner i den

¹⁰ Lodin et al., *Inkomstskatt*, Studentlitteratur, Lund, 2011, s. 725; Rabe, Gunnar & Melbi, Ingrid, *Det svenska skattesystemet*, Norstedts Juridik, 21 uppl., Stockholm, 2008, s. 507

¹¹ Något som också bekräftas av Alm, James, "Uncertain tax policies, individual behavior, and welfare" i *American Economic Review*, vol. 78, no. 1, s. 237

¹² En genomgång av svenska bidrag till litteraturen görs i Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, JIBS Dissertation Series No. 040, Jönköping International Business School, 2007, s. 20 ff.

svenska doktrinen om rättsäkerhet inom beskattningen, särskilt från de senaste 20 åren. Likaså finns det som nämnts en rik litteratur om transaktionskostnader inom nationalekonomin (inom den engelskspråkiga litteraturen har det till och med ett eget fält, *transaction cost economics*). Beröringspunkter finns, till exempel där reglers betydelse för företags investeringsbeslut studeras, eller där skatter analyseras utifrån vilka fullgörandekostnader de ger upphov till. Men just sammankopplingen av rättsäkerhet och transaktionskostnader har jag inte lyckats hitta någon tidigare forskning eller litteratur om. Av den anledningen har jag sökt vägledning på respektive område – juridik och nationalekonomi – genom litteratur, vetenskapliga tidskrifter och annan press, juridisk doktrin och angränsande akademiska uppsatser.

Det är förstås också svårt att applicera begrepp och studier från en disciplin av samhällsvetenskapen (jag betraktar i detta rättsvetenskap och nationalekonomi som samhällsvetenskapliga discipliner) på en situation eller en företeelse inom ett annat fält. Validiteten blir per automatik svårare att bedöma. Detta till trots vill jag hävda att det är av intresse, särskilt i detta fall, att inte avskräckas av de emellanåt svåröverkomliga barriärerna mellan disciplinerna.

Min avsikt är inte, som jag berör närmare nedan, att göra en faktisk mätning av kostnaderna för rättsosäkerhet; i en sådan undersökning skulle med största sannolikhet frågan om validitet få mycket större vikt. Vad gäller källornas reliabilitet kan sägas att mycket av den nationalekonomiska forskningen jag belyser är intressant utifrån de teoretiska utgångspunkterna och de slutsatser som dras, inte utifrån de faktiska empiriska mätningarna eller modellerna som använts i studierna. Empiriska mätningar baserade på (exempelvis) enkäter besvarade av ett urval av företag i Frankrike mellan 1985 och 1987 ger ganska lite vägledning om hur motsvarande läge ser ut i Sverige i dag. Dessa mätningars nationalekonomiska reliabilitet är således inte av särskilt stort intresse. Som forskning sett överlag är de flesta av källorna publicerade forskningsresultat i välrenommerade akademiska tidskrifter, vilket gör att det inte finns skäl att tvivla på deras reliabilitet i och för sig.

Eftersom det inte är en egen empirisk studie som ligger till grund för uppsatsen aktualiseras ingen direkt urvalsproblematik. Däremot kan det sägas att vissa citerade studier – särskilt empiriska studier av fullgörandekostnader – har en del år på nacken.

I de fall där jag anser att det påverkar relevansen eller validiteten har jag kommenterat det. (Det ska dock sägas att vissa delar av det för uppsatsen relevanta området tycks ha utvecklats föga de senaste decennierna; skatteflyktslagen diskuteras exempelvis häpnadsväckande snarlikt i dag som i början av 1990-talet.)

1.4 Avgränsning

Som nämnts är detta en rättsvetenskaplig uppsats, inte en national- eller företagsekonomisk. Jag kommer därför inte att ägna mig åt några faktiska beräkningar av kostnader kopplade till skatterätten, och de delar av mitt källmaterial som innehåller sådana beräkningar har jag inte bedömt som relevanta att redovisa.

Diskussionen om rättssäkerhet begränsas till en svensk kontext, och går endast tillbaka drygt två decennier. Anledningen till detta är främst för att en djupare utredning skulle ta alltför mycket utrymme. Rättssäkerhetsbegreppet diskuteras utifrån ett antal rättsvetenskapliga auktoriteters tidigare diskussioner (en annan tänkbar metod hade kunnat vara en enkät till t.ex. företag om vad man anser rättssäkerhet innefattar, men ett sådant tillvägagångssätt har jag bedömt som mindre relevant – och därtill alltför tidskrävande – för denna uppsats syfte). De exempel på rättssäkerhetsproblem som lyfts fram är ett urval utifrån huvudsakligen vad jag upplevt som de oftast diskuterade problemen inom området, både i den allmänna samhällsdebatten och i skatterättslig doktrin från de senaste åren. Vissa exempel på sådana debatter lyfts också fram. Dessa har dock endast exemplifierande värde, varför jag endast tar upp ett begränsat urval även av dessa.

2. RÄTTSSÄKERHET

I detta avsnitt kommer jag att redovisa ett antal infallsvinklar på rättssäkerhetsbegreppet utifrån källor i doktrin. Då rättssäkerhet är ett vidsträckt ämne har jag begränsat mig till att göra ett urval av författare som berör ämnet.

2.1 Definition av rättssäkerhet

Rättssäkerhet handlar om ett åtagande från stat, myndigheter och domstolar gentemot medborgare och andra privata rättssubjekt. Att rättssäkerhet är relevant torde också vara giltigt inom alla rättsområden – därav också i skatterätten. Jag vill hävda att *förutsebarhet* är kärnvärdet i rättssäkerhetsbegreppet. Det finns betydande stöd för detta i doktrinen.

2.1.1 Förutsebarhet

Sven-Olof Lodin skriver exempelvis: ”En skatts legitimitet liksom dess effektivitet utgör ett överordnat kriterium som i viss mån kan sägas vara resultatet av i vilken grad andra viktiga kriterier är uppfyllda.”¹³ Av dessa kriterier anger Lodin förutsebarhet som huvudsakligt kriterium för rättssäkerhet: ”Lagstiftningens [de s.k. 3:12-reglernas, förf:s anm.] utformning har således förorsakat dålig förutsebarhet och därmed betydande rättsosäkerhet.”¹⁴

Även Gustaf Lindencrona har beskrivit vad som kännetecknar en rättssäker utformning av de materiella skattelagarna. ”Ur den enskilde skattebetalarens synvinkel är den centrala rättssäkerhetsfrågan *förutsebarheten*”, skriver Lindencrona.¹⁵ För att skatterna ska vara så förutsebara som möjligt för den enskilde skattebetalaren bör de enligt Lindencrona vara:

- så klara och generella som möjligt (undantag bör undvikas),

¹³ Lodin, Sven-Olof, ”Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning”, *Skattenytt* 2007, s. 480

¹⁴ *Ibid.*, s. 483

¹⁵ Lindencrona, Gustaf, ”Rättssäkerheten i inkomstbeskattningen” i Anners, Erik (red.), a. a., s. 69

- entydiga (endast en skattelag ska vara tillämplig på ett och samma rättsförhållande),
- likabehandlande (lika fall behandlas lika).¹⁶

I antologin *Demokratin, rättssäkerheten och beskattningen* som utkom 1988 beskriver Anders Hultqvist i det avslutande inlägget, betitlat ”Rättssäkerheten i skatteprocessen”, olika aspekter av rättssäkerheten i skatteprocessen, t.ex. kraven på förutsebarhet och likabehandling. Dessa bygger på en frånvaro av godtycke i myndigheternas agerande, och att vaga bestämmelser – exv. generalklausuler – inte används på skatteområdet. Hultqvist pekar också på några särskilda problem: bristfälligt formulerade och sena skatteunderrättelser, långa processtider, processkostnader för den skattskyldige, brist på möjlighet till anstånd med skatt under processen, betalningssäkring och taxeringsrevision.¹⁷

I början av 1990-talet tillsattes Rättssäkerhetskommittén, som 1993 lade fram sitt betänkande *Rättssäkerheten vid beskattningen*. Förutsebarheten intog en central plats i kommitténs syn på rättssäkerhetsbegreppet: ”En central och kanske grundläggande rättssäkerhetsaspekt är kravet att rättstillämpningen inte får vara *godtycklig*. Rättstillämpningen blir annars inte *förutsebar* och riskerar då att förlora den legitimitet som fordras för att medborgarna skall sätta sin tillit till den dömande verksamheten. [...] En fundamental rättssäkerhetsaspekt är ... *förutsebarheten*. Detta följer egentligen redan av att besluten skall stödja sig på i förväg kända rättsnormer.”¹⁸ Vidare tog kommittén upp skillnaden i rättssäkerhetsaspekter mellan materiell skatterätt å ena sidan och beskattningsförfarandet och skatteprocessen å andra sidan. Vad gäller den materiella skatterätten, själva lagarna, framhölls vikten av att lagstiftningen inte ska vara vagt formulerad, och bygga på allmänna principer, inte innehålla ”en stor mängd undantag och modifieringar”.¹⁹ Avseende beskattningsförfarandet och skatteprocessen nämnde kommittén vissa frågor rörande

¹⁶ Ibid., s. 69-72

¹⁷ Hultqvist, Anders, ”Rättssäkerhet i skatteprocessen” i Anners, Erik (red.), a.a., s. 88-111. Då aktuella lagar rörande dessa problem ändrats sedan boken utkom går jag inte in djupare utöver denna uppräknig.

¹⁸ SOU 1993:62, s. 75-77

¹⁹ Ibid., s. 81-82

rättssäkerhet som tagits upp i litteraturen, bl.a. möjligheten till information om skattelagstiftningens innehåll, förhandsbeskedsinstitutet, balansen mellan myndigheter och den enskilde i processen, kontrollsystemets utformning, möjligheten att få ändring, uppbörd och anstånd med skatt, bevisfrågor, användningen av administrativa och straffrättsliga sanktioner och befogenheten till skönsmässig taxering. Även när det gäller dessa processuella frågor framhöll kommittén vikten av att den enskilde ska kunna ”företse ingreppets art och omfattning”.²⁰

Ett av de mest grundläggande elementen i rättstillämpningens förutsebarhet är legalitetsprincipen, dvs. att offentlig makt utövas med stöd i lag. Denna princip gäller för all offentlig makt, och så även för beskattningsmakten. Pålsson skriver om legalitetsprincipen: ”Dess syfte kan sägas vara förutsägbarhet och frihet från godtycke. ... Man talar här om den offentliga maktens lagbundenhet. På skatteområdet innebär detta att uttag av skatt skall ha stöd i lag, det s.k. *föreskriftkravet*.”²¹ Tolkningar av lagen får inte stå i motsättning till eller strida mot lagtextens lydelse. Regeringsrätten ansåg till exempel i ett fall²² att den begränsning i räckvidden för begreppet ”utomstående” i de s.k. 3:12-reglerna som angavs i förarbetena inte var förenlig med lagtexten, och godkände en vidare tolkning än förarbetena angivit.²³ Otydligt eller vagt formulerade lagar kan således innebära att föreskriftkravet uppfylls bristfälligt.

Statsvetaren Olof Petersson betonar också förutsebarheten i sin definition av rättssäkerhet. En rättsstat är en lagbunden stat, enligt Petersson, och de formella kriterierna för rättsstatlighet kan delas in i dels rättssäkerhet, dels maktindelning. Tre aspekter av avsaknad av rättssäkerhet som Petersson tar upp, hämtade från Frändberg, är brist på rättslig reglering (rättsbrist), att överheten åsidosätter befintliga regler (rättspervertering) och nyckfulla och överrumplade rättsändringar (rättsmanipulering).²⁴ Alla dessa tre handlar så som jag ser det om förutsebarhet: att

²⁰ Ibid., s. 83

²¹ Pålsson, Robert. *Konstitutionell skatterätt*. Iustus förlag, 2009, s. 70

²² RÅ 1999 ref. 62

²³ Pålsson, 2009, a. a., s. 70-72

²⁴ Petersson, Olof, *Rättsstaten*. Norstedts Juridik, 2 uppl., 2005, s. 22

medborgaren kan vara säker på att makten utövas utifrån uppställda regler, och att dessa kommer att efterlevas. Petersson skriver också: ”Rättsstaten syftar till att åstadkomma rättssäkerhet genom förutsebarhet. All maktutövning är underkastad lagarna. Detta krav brukar benämnas legalitetsprincipen. ... Kravet på rättssäkerhet tar sig också uttryck i principen om myndighetsutövningens normmässighet.”²⁵ Rosander diskuterar i sin avhandling rättssäkerhetsbegreppet i ett skatterättsligt sammanhang. Hon citerar bl.a. Rättssäkerhetskommittén, som framhåller att rättstillämpningen inte får vara godtycklig, för då riskerar den att inte vara förutsebar. Även om vissa – Rosander nämner t.ex. Beyer²⁶ och Peczenik – har menat att rättssäkerhet är ett så brett begrepp att det är hart när omöjligt att definiera exakt vad det innefattar konstaterar Rosander ändå: ”Ett krav på förutsebarhet är dock tveklöst något som så gott som alltid anses omfattas av rättssäkerhetsbegreppet. Många betraktar t.o.m. förutsebarhet som identiskt, eller nästan identiskt, med rättssäkerhet.”²⁷ Den senare synen tillskriver Rosander exv. Frändberg och Jareborg.²⁸ (Peczenik t.ex. menade dock att det som inryms i rättssäkerhetsbegreppet, utöver förutsebarheten, är värden av etisk natur.²⁹ Se mer om det nedan.) Rosander framhåller också att förutsebarhet har ansetts vara ett centralt värde i den skatterättsliga rättssäkerheten.³⁰

Peczenik skriver vidare om rättsstaten, att den förutsätter att den offentliga makten utövas inom en rättslig ram, och är förutsebar utifrån rättsreglerna, ”icke godtycklig”.³¹ Maktutövningen ska präglas av en ”hög grad” av förutsebarhet, för att skydda den enskilde mot godtycklig maktutövning. Detta kan kallas *formell rättssäkerhet*. Utöver detta kan vissa faktorer främja rättssäkerheten, menar

²⁵ Ibid., s. 23

²⁶ Beyer analyserar Advokatsamfundets rättssäkerhetsprogram i Beyer, Claes, ”Vad är rättssäkerhet?” i Calissendorff et al, *Festskrift till Gotthard Calissendorff*, Norstedts, 1990, s. 11-37, och finner i analysen bl.a. att det förefaller klart ”att väsentliga element i det som uppfattas som centrala delar av rättssäkerheten inte kan förklaras med hänsyn till förutsebarheten” (s. 24), men konstaterar i slutet att det ”kanske inte [är] möjligt att göra en begreppsmässig bestämning av ordet rättssäkerhet som täcker alla i och för sig försvarbara användningar av ordet” (s. 36).

²⁷ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 21-22

²⁸ Ibid., s. 22, fotnot 111

²⁹ Ibid., s. 23

³⁰ Ibid., s. 24

³¹ Peczenik, Alexander, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Norstedts Juridik, 1995, s. 50

Peczenik, som räknar upp nio sådana faktorer, t.ex. att rättsreglerna är exakta och generella, att statliga beslut i så stor utsträckning som möjligt baseras på dessa regler, och att reglernas innehåll och tillämpning är öppna för allmänhetens insyn.³² Alla de faktorer Peczenik tar upp kan i någon mån sägas handla om att stärka förutsebarheten, och därigenom den formella rättssäkerheten. Förutsebarhetskravet, skriver Peczenik, kan motiveras utifrån följande resonemang:

”Vid i övrigt oförändrade förhållanden kan en individ effektivare planera sitt liv ju lättare att förutse de rättsliga besluten är. Kravet på att förutsebarheten måste basera sig på lagen är etiskt motiverat på flera olika sätt. Lagen skapar ordning som i princip är bättre än kaos. I ett demokratiskt samhälle är lagen förankrad i medborgarnas vilja och deras intressen. Lagen består av generella regler och uppfyller således principen ’lika skall behandlas lika’.”³³

Det kan här också nämnas att EU-domstolen har formulerat ett krav på förutsebarhet grundat i legalitetsprincipen, i alla fall gällande beskattning, som uttrycks som följer:

”The principle of legal certainty requires that rules imposing charges on the taxpayer must be clear and precise so that he may know without ambiguity what are his rights and obligations and may take steps accordingly.”³⁴

2.1.2 Andra rättssäkerhetsaspekter

Man kan självfallet inkludera andra beståndsdelar i begreppet rättssäkerhet. Lando anger förutom förutsebarhet även ”rättfärdighet” (vilket han definierar som lika behandling av lika fall, men även frånvaro av olik behandling p.g.a. etnisk eller socioekonomisk tillhörighet) och ”systemets korrekta handläggning av lagen”

³² Ibid., s. 51 ff.

³³ Ibid., s. 90

³⁴ Mål 169/80 p. 17, citerad i Karlsson, Tomas och Öberg, Jesper, ”Skatteflykt i EG-rättslig belysning – replik”, *Skattenytt*, 2008, s. 68

(frånvaro av osakliga hänsyn, t.ex. baserade på personiga uppfattningar hos tjänstemän, i processen).³⁵ Lando framhåller dock att även likabehandling och korrekt handläggning kan betraktas som förutsebarhetsaspekter.³⁶

Thelin skriver: ”Rättssäkerhet, som allmänt står för förutsebarhet, legalitet och proportionalitet...”³⁷, och lägger därmed också proportionalitet till de redan nämnda beståndsdelarna. Proportionalitet kan inte uppenbart inrymmas inom förutsebarhetsbegreppet. Om proportionalitet förstås som att en utdömd påföljd ska stå i proportion till överträdelsens grad (och eventuella andra omständigheter) så lämnar det en hög grad av skön till domarens bedömning. Om det däremot ses som något som regler ska vara utformade utifrån är det snarast en norm för lagstiftaren att ta hänsyn till. I inget av dessa fall kommer förutsebarheten in. Jag ställer mig därför tveksam till att inkludera proportionalitet i rättssäkerheten. (Därmed inte sagt att proportionalitet inte är ett önskvärt värde i sig i rättssystemet.)

Även Peczenik påpekar att det kan finnas vidare uppfattningar av rättssäkerhet i ett samhälle, t.ex. det han kallar materiell rättssäkerhet, som är resultatet av en sammanvägning av förutsebarhetskravet och andra etiska värden. Att beslut inte bara är förutsebara utan även ”i hög grad etiskt godtagbara” är ett kriterium på materiell rättssäkerhet, enligt Peczenik.³⁸ Detta kriterium kan leda vidare till en diskussion om rättsreglers legitimitet, rättspositivism och naturrätt, som jag inte ämnar gå in på här.

2.1.3 Skatteprocessen

Hittills har jag uppehållit mig vid skattelagstiftningens utformning ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Det kan dock finnas rättssäkerhetsaspekter av lagstiftningens upprätthållande, dvs. i skatteprocessen. Rättssäkerhetskommittén framhöll vad gäller skatteprocessen i första hand att ”varje befogenhet för skattemyndigheterna som innebär åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp

³⁵ Lando, Henrik, ”Retssikkerhed i retsøkonomisk perspektiv” i Dahlman, Christian, *Studier i rättsekonomi. Festschrift till Ingemar Ståhl*, Studentlitteratur, Lund, 2005, s. 109

³⁶ Ibid.

³⁷ Thelin, Krister, *Sverige som rättsstat*, Timbro, 2001, s. 62

³⁸ Peczenik, a.a., s. 94-95

i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden [måste] meddelas genom lag”³⁹, dvs. legalitetsprincipen. Andra krav av betydelse för rättssäkerheten vid skatteutredningar, fortsatte kommittén, är precision i rättsreglerna, möjlighet till domstolsprövning, att ingripanden är proportionerliga och behovsmotiverade och att ingrepp så som t.ex. revision sker i så stor utsträckning som möjligt i samverkan med den reviderade.⁴⁰ Dessa senare krav är förstås viktiga för rättsstatligheten, men det grundläggande kravet på lagstöd hänger tätt ihop med den ovan berörda förutsebarhetsaspekten.

Utifrån ovanstående vill jag mena att man på god grund torde kunna konstatera att förutsebarheten, dvs. möjligheten för en enskild att i förväg bedöma vilken (skattemässig) konsekvens en viss rättshandling kommer att medföra, är den mest centrala faktorn för rättssäkerhet i beskattningen. Jag kommer i det följande använda begreppet rättssäkerhet utifrån denna formella syn på rättssäkerhet, d.v.s. utifrån kriteriet förutsebarhet.

³⁹ SOU 1993:62, s. 160

⁴⁰ Ibid., s. 161-164

3. KOSTNAD OCH OSÄKERHET

Jag kommer i detta kapitel att diskutera och precisera begreppet kostnad, som är centralt inom teorin om transaktionskostnader, utifrån dess relevans för uppsatsens ämne. Jag kommer också att diskutera osäkerhet utifrån ett rättsekoniskt perspektiv. Som jag kommer att utveckla används begreppet osäkerhet olika inom juridiken och nationalekonomin.

3.1 Transaktionskostnader

Ett av de viktigaste begreppen inom rättsekonomin är *transaktionskostnader*. Detta är ett samlande begrepp för faktorer som försvårar, förhindrar eller fördyrar välståndshöjande transaktioner mellan individer. Begreppet ”kostnad” innefattar inte bara monetära kostnader utan även tid, ansträngning och alla andra olägenheter som kan tänkas finnas i samband med en transaktion. Transaktionskostnader delas ibland in i tre kategorier: kontakt, kontrakt och kontroll. I kontaktkostnader ingår bl.a. marknadsföring, uppsökande, informationsinhämtning och utbuds- och prisjämförelser. Kostnader för att sluta kontrakt kan innefatta t.ex. förhandling, upprättande av avtal, juridisk expertis m.m. Kontrollkostnader kan uppstå t.ex. vid ett avtalsbrott där en domstolsprocess blir aktuell, vid inkassoförfarande, försäkringstvister eller liknande.⁴¹

Dessa kostnader, oavsett om de uppstår eller inte, måste tas med i beräkningen när en affär övervägs. En ekonomisk aktör kan beräkna risken för att en kostnad kommer att uppstå och på så sätt ta det i beaktande i beräkningen av om affären är värd att genomföra eller ej. Det faller sig av detta naturligt att ju högre risken är för att en transaktionskostnad kommer att aktualiseras, desto mindre attraktiv framstår affären (beroende förstås på kostnadens storlek relativt värdet av affären).

Transaktionskostnader kan vidare delas in i kostnader *ex ante* respektive *ex post*. Ex ante-kostnader uppstår innan affärshändelsen – till exempel för uppsökande och

⁴¹ Dahlman et al., a. a. 2004, s. 85-87

förhandling – medan ex post-kostnader uppkommer efter densamma – till exempel för kontroll och genomförande.⁴²

En ytterligare distinktion, som lyfts fram av Allen, är doktrinhistorisk och skiljer på två olika traditioner i att beskriva transaktionskostnader. Den ena, som Allen härleder tillbaka till Ronald Coases berömda uppsats ”The Nature of the Firm” från 1937, kallar Allen för ”äganderättsansatsen”. Denna ansats definierar transaktionskostnader som de kostnader som uppkommer av att *etablera och upprätthålla* äganderätter. Den andra, som Allen kallar för den ”neoklassiska” ansatsen, har en smalare definition av transaktionskostnader, och tar i huvudsak hänsyn till mer uppenbara kostnader, som transportkostnader och skatter. Definitionen på transaktionskostnader i denna ansats är sådana kostnader som uppkommer vid *överföringar* av äganderätter.⁴³

3.1.1 Definitionen av kostnad

Skatter anses i nationalekonomisk teori ha en kostnad genom att de medför s.k. dödviktsförluster, vilka uppkommer när resurser används mindre effektivt än annars hade kunnat ske. Därtill har skatter ofta en snedvridande effekt på ekonomiskt beteende vilket också minskar effektiviteten i samhällsekonomin.⁴⁴

I detta sammanhang kommer dessa kostnader inte att diskuteras i någon större utsträckning. Dessa kostnader varierar beroende på marknadens struktur, skatternas storlek, m.m. De andra, sekundära kostnader som uppkommer vid beskattning är *administrativa kostnader* och *fullgörandekostnader*. Administrativa kostnader är samlingsbegreppet för kostnader för det offentliga, för taxeringen och de rättsliga effekter som kan uppkomma. Exempel på sådana kostnader är löner för Skatteverkets tjänstemän, hyra och underhåll för myndighetens lokaler, rättegångskostnader i tvister som staten förlorar, deklarationshanteringskostnader etc. Dessa kostnader ligger alltså på det offentliga. Fullgörandekostnader bärs däremot av privata aktörer: skattskyldiga privatpersoner, företag, föreningar. Skatten i sig kan förstås ses som en

⁴² Skogh, Göran och Lane, Jan-Erik, *Äganderätten i Sverige*, SNS förlag, 2 uppl., 2000, s. 59

⁴³ Allen, Douglas W., ”Transaction Costs” i Bouckaert, Boudewijn & DeGeest, Gerrit (red.), *Encyclopedia of Law and Economics*, Edward Elgar, 1999, s. 893-901.

⁴⁴ Se angående detta i en svensk kontext t.ex. Jordahl, Henrik & Stenkula, Mikael, *Skatter och snedvridning av konkurrensen*, Konkurrensverket, mars 2009, s. 6 ff.

kostnad, men det är inte en fullgörandekostnad; dessa är kostnader som uppstår i processen av att erlægga skatten. Exempel på sådana kostnader är tiden det tar att fylla i sin deklaration, att räkna ut underlaget för densamma och inhämta de nödvändiga kunskaperna för att göra det, eventuella kostnader för skatterådgivning, hållandet av böcker, rättsliga kostnader m.m.⁴⁵ Både administrativa kostnader och fullgörandekostnaders storlek påverkas av hur komplicerat skattesystemet, deklaraionsprocessen och det rättsliga ramverket är. För enskilda torde det generellt gälla att ju mindre komplicerat systemet är att tolka, desto lägre blir de totala fullgörandekostnaderna.

Sandford et al påpekar att gränsen mellan fullgörandekostnader och kostnader p.g.a. skattens snedvridande effekter ibland är otydlig. De framhåller också att kostnader som det allmänna har av att se till att skatterätten efterlevs skulle kunna kallas ”upprätthållandekostnader” (*enforcement costs*). Till detta kan också läggas kostnader för att undvika skatt genom skatteplanering – både för enskilda, som betalar t.ex. skattekonsulter för detta, och för det offentliga, genom att hanteringen av deklaraioner och rättsliga tolkningar försvåras.⁴⁶ (Martens-Weiner påpekar angående detta att en förenkling av skattesystemet, med minskad komplexitet eller osäkerhet, kan innebära negativa konsekvenser för t.ex. skatteintäkterna, rättvisa, effektivitet och efterlevnad. ”Viss komplexitet i skatterätten är nödvändig för att uppnå dessa andra mål”, skriver Martens-Weiner.⁴⁷)

3.2 Osäkerhet

Ofta när rättssäkerhet diskuteras anges inte vad skälet är till varför rättsäkerhet i det aktuella fallet eller den aktuella situationen är önskvärt; det tas för givet att rättssäkerhet är något positivt, nästintill axiomatiskt. I den mån motiveringar till varför rättssäkerhet är eftersträvansvärt ges kan en sådan vara att det ger legitimitet till den aktuella rättsregeln. I Rättssäkerhetskommitténs betänkande anges t.ex. följande i

⁴⁵ Sandford, Cedric, Godwin, Michael, Hardwick, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Fiscal Publications, 1989, s. 6-10

⁴⁶ Ibid., s. 10-12

⁴⁷ Martens-Weiner, Joann, *Company Tax Reform in the European Union*, Springer Science+Business Media, 2006, s. 80

början av kapitlet om rättssäkerhet: ”En central och kanske grundläggande rättssäkerhetsaspekt är kravet att rättstillämpningen inte får vara *godtycklig*. Rättstillämpningen blir annars inte *förutsebar* och riskerar då att förlora den legitimitet som fordras för att medborgarna skall sätta sin tillit till den dömande verksamheten.”⁴⁸ Rättssäkerhetskommittén tar alltså fasta på legitimitetsargumentet, och framhåller förutsebarheten i form av frånvaro av godtycke som det främsta kriteriet på rättssäkerhet.

3.2.1 Osäkerhet respektive risk

Inom nationalekonomin skiljer man ofta på osäkerhet och risk. Osäkerhet anses vara något som inte går att kvantifiera och mäta, till skillnad från risk. Risk kan därför lättare diskonteras och hanteras. Skillnaden på risk och osäkerhet lyftes först fram av Frank Knight 1921 i boken *Risk, uncertainty and profit*. Allen framhåller i koppling till Knights distinktion att osäkerhet inte går att diskontera i kontraktsvillkoren vid en transaktion, eftersom osäkerhet uppstår i situationer där moralisk risk (*moral hazard*) hindrar parterna från att göra (tillräckligt) exakta sannolikhetsberäkningar.⁴⁹

Inom rättsvetenskapen, även när man som jag nu använder rättsekonomiska analysverktyg, är inte risk ett lika viktigt begrepp. Jag rör mig här med begreppet osäkerhet, t.ex. rättsosäkerhet, och poängen är som tidigare nämnts inte att här försöka mäta eller kvantifiera denna osäkerhet (oaktat Knights poäng om att osäkerhet inte kan kvantifieras, till skillnad från risk).

3.2.2 Rättsosäkerhet (*legal uncertainty*)

Osäkerhet i rättsekonomisk bemärkelse kan definieras på olika sätt.⁵⁰ Den definition och förståelse av begreppet rättsosäkerhet som jag använder ligger nära juridikprofessorn Anthony D’Amato’s definition av begreppet *legal uncertainty*. D’Amato definierar detta som ”en situation som uppstår när den rättsregel som är relevant för en viss given handling eller transaktion av välinformerade jurister anses ha en officiell förväntad förutsebarhetsnivå på 0,5 för utgången”.⁵¹ Med den sistnämnda siffran vill D’Amato beskriva ett läge mitt emellan två binära punkter:

⁴⁸ SOU 1993:62, s. 75-76

⁴⁹ Allen, a. a., s. 907

⁵⁰ Jag avser i detta inte det som tidigare diskuterats – vad som ger upphov till osäkerhet – utan hur den upplevda osäkerheten kan beskrivas.

⁵¹ D’Amato, Anthony. ”Legal Uncertainty”, *California Law Review*, Vol. 71, No. 1, 1983, s. 2

total säkerhet om en utgång (1) respektive om den motsatta utgången (0). 0,5 är alltså den högsta graden av osäkerhet om utgången. Att D'Amato lyfter in "välinformerade jurister" som bedömande aktör är inte väsentligt för min diskussion; det är osäkerheten hos parten som är det intressanta.

D'Amato motiverar varför rättsosäkerhet – här förstått alltså som osäkerhet om utgången av en rättsregels tillämpning – är negativt. Dels kan osäkra lagar avskräcka medborgare från att genomföra handlingar som staten faktiskt vill uppmuntra, t.ex. handel (D'Amato hänvisar här till Max Weber, som framhöll att rättssäkerhet är nödvändigt för att marknadsekonomin ska fungera). Osäkra lagregler gör också att enskilda blir osäkra på vad deras rättigheter är, medan beslutsfattare får större ("ohämmat", enligt D'Amato) utrymme för diskretion i sina beslut. "Ju fler lagregler som närmar sig 0,5-nivån av säkerhet, desto mer går vi från ett samhälle styrt av lagar till ett system styrt av myndighetspersoners diskretion", skriver D'Amato.⁵² I fall av en tvist mellan två personer kommer kostnaden för dessa att pröva sin sak rättsligt att bli högre ju mer osäker den relevanta lagstiftningen är – bland annat genom att frågan blir svårare (och dyrare) att utreda, och ens sak svårare att framställa, framhåller D'Amato.⁵³

3.2.3 *Subjektiv och objektiv osäkerhet*

En uppdelning av osäkerhet som framförts av t.ex. Vasconcellos och som kan vara värd att beröra är subjektiv respektive objektiv osäkerhet. Subjektiv osäkerhet har med den enskildes uppfattning av rättsregler att göra, medan objektiv osäkerhet uppkommer direkt ur reglernas utformning eller formulering.⁵⁴ Denna uppdelning är dock inte särskilt relevant för mitt syfte, enligt min uppfattning; det är den subjektiva, upplevda osäkerheten som utgör kostnaden, eftersom det är den som styr den enskildes handlingar. "Objektiv osäkerhet" handlar egentligen bara om att en tillräckligt stor kritisk massa av bedömare – enskilda, jurister, rättsvetenskapsmän och/eller domare – delar en subjektiv uppfattning om den aktuella rättsregeln eller förfarandet som osäker.

⁵² Ibid., s. 5-7

⁵³ Ibid., s. 17

⁵⁴ Ragvald, Susanne. *Uncertain Transfer Pricing Rules – A Comparison of Three Jurisdictions*. Master thesis, University of Lund, 2007, s. 11

3.2.4 Skattebasrisk och skattenivårisk

Alm skiljer vidare, avseende osäkerhet om beskattning, mellan ”skattebasrisk” och ”skattenivårisk”.⁵⁵ Här använder Alm förvisso begreppet risk när han egentligen avser osäkerhet, men oaktat det har detta perspektiv endast indirekt bäring på denna uppsats ämne. Det Alm syftar på är risken för att *skattelagarna* ändras, avseende antingen skattebasens utformning eller nivån på skatten. Även om Alm – i likhet med t.ex. Martens-Weiner – framhåller att vissa typer av osäkerhet leder till ökade skatteintäkter, erkänner han också att det finns problem för staten med att medvetet öka osäkerheten, t.ex. ökade administrativa kostnader och större osäkerhet om statsfinanserna. Att rättsosäkerhet även har sekundära effekter, genom att t.ex. leda till en osäkrare investeringsmiljö och minskad tillit till rättsväsendet, berör Alm inte.⁵⁶

Påverkan på investeringar är dock en aspekt på osäkerhet som Niemann berör. Han konstaterar dels att lagstiftningen inte är den enda källan till osäkerhet – skattebetalare, skattemyndigheter och domstolar kan *tolka* både skattelagar och ekonomiska rättsfakta olika⁵⁷ – och dels att osäkerhet om beskattningen allmänt antas leda till färre och mindre investeringar, samt att investeringar görs vid fel tidpunkt i högre utsträckning.⁵⁸

3.2.5 Politiska risker

Det kan här vara på sin plats att betona att det finns en skillnad mellan den typ av rättsosäkerhet som kommer av bristande förutsebarhet i lagar och deras tillämpning å ena sidan, och osäkerhet om skatt som uppkommer av att regeringen ofta ändrar skattelagar och -nivåer å andra sidan. Det senare kan förvisso också ha effekter på affärsbeslut, men en viktig skillnad är att ändringar som sker genom beslut av

⁵⁵ Alm, a. a., s. 237-245

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Se angående detta t.ex. Thunberg, Björn, ”Moms på böcker 6 eller 25 % - slumpen kan avgöra” i *Svensk Skattetidning* 2/2008, s. 190-195

⁵⁸ Niemann, Rainer. *The impact of tax uncertainty on irreversible investment*, CESifo working paper no. 2075, april 2007, s. 1, 9. Niemann hävdar dock att forskningen visar att antagandet om färre/mindre investeringar inte håller i alla lägen; se t.ex. Niemann, Rainer. “Tax rate uncertainty, investment decisions and tax neutrality”, *International Tax and Public Finance*, vol. 11, 2004, s. 265; Niemann, Rainer. *Tax rate uncertainty and investment behavior*. CESifo working paper no. 557, september 2001, s. 19-20

riksdag och regering är förutsebara i det att reglerna för hur sådana beslut fattas är kända och påverkar alla lika. När vissa forskare tittar på osäkerhet om beskattning – t.ex. Niemann⁵⁹ och Agliardi⁶⁰ – så är det den senare typen av osäkerhet, om *politiska* ändringar av skattesystemet, som avses.⁶¹ I viss litteratur kallas detta för ”politiska risker”, och illustreras med t.ex. den osäkerhet som penningplacerare i Sverige på 1980-talet hade att hantera. Eftersom valutareglerna på kort varsel kunde ändras och de därmed inte kunde vara säkra på om vissa placeringar i Sverige kunde komma att ”låsas” gjorde denna osäkerhet att avkastningen behövde vara något högre för placeringar i Sverige än likvärdiga placeringar utomlands.⁶² Denna osäkerhet är som sagt dock av annan karaktär än osäkerhet om beskattning i det enskilda fallet.

3.2.6 Risken att bli granskad

Det finns i forskningen andra typer av osäkerhet som kan påverka, men då handlar det oftast om hur skattesystemet och skattemyndigheternas hantering av deklARATIONER ska utformas för att minska enskildas skatteundandragande beteenden. Detta är av intresse främst inom ramen för teorin om optimal beskattning inom nationalekonomin, men i vissa författares arbete kommer dock osäkerhetsaspekter in. Caballé och Panadés beskriver t.ex. att kostnaden för att få sin deklARATION granskad (och eventuellt underkänd, med risk för upptaxering) är något den enskilde har vetskap om, men inte skattemyndigheten, och att en ökad spridning i hur dessa kostnader realiserar leder till högre skatteintäkter (då osäkerheten om huruvida man kommer att drabbas av kostnaden blir större).⁶³ Andra forskare, t.ex. Slemrod, Beck och Scotchmer, har visat teoretiskt att ju högre sannolikheten är att ens deklARATION blir granskad, desto större sannolikhet är det att man deklarerar en högre

⁵⁹ Niemann, 2004, a. a., s. 265; Niemann, 2001, a. a., s. 19-20

⁶⁰ Agliardi, Elettra. “Taxation and investment decisions: a real option approach”, *Australian Economic Papers*, vol. 40, 2001, s. 44-55

⁶¹ Arvidsson skrev 2008 om de s.k. 3:12-reglerna, efter de många förändringar som gjorts i dessa, att ”förutsebarheten på detta område [är] tyvärr begränsad och det enda man med säkerhet kan förutse är att reglerna åter kommer att förändras”. (Arvidsson, Lars, ”Förändringar i 3:12-reglerna” taxeringsåren 2008, 2009 och 2010”, *Svensk skattetidning* 1/2008, s. 59

⁶² Lindström, Bertil. *Den reglerade marknadsekonomin*. Industriens Utredningsinstitut, Stockholm, 1991, s. 89-90

⁶³ Caballé, Jordi och Panadés, Judith, ”Cost Uncertainty and Taxpayer Compliance” i *International Tax and Public Finance*, vol. 12, 2005, s. 241

inkomstsumma (dvs. undviker skatteundandragande). Alm, Jackson och McKee framhåller dock att det finns få empiriska bevis för detta, och visar i en studiebaserad på experiment och spelteori att effekten av ökad osäkerhet hos den enskilde om hur dennes deklaration kommer att behandlas beror mycket på andra, institutionella faktorer, särskilt huruvida den enskilde förväntar sig få ta del av någon form av offentligfinansierad nyttighet.⁶⁴ Sutter och Coppock menar att de flesta skattskyldiga överskattar sannolikheten att de ska få sin deklaration granskad, men att större osäkerhet om det rättsliga utfallet av ett skatteundandragande beteende leder enskilda till att i lägre grad medvetet deklarerar fel.⁶⁵ Craswell och Calfee kritiserade grundteorin att enskilda aktörer har incitament att följa en regel när tillräckligt höga straff kombineras med tillräckligt hög sannolikhet för upptäckt vid överträdelse. Detta kräver att lagen är tillräckligt tydlig för att den enskilde ska kunna uttyda vad lagregeln innebär.⁶⁶

3.2.7 Osäkerhet och efterlevnad

Lawsky har tittat på olika källor till osäkerhet och kontrasterar i det sannolikheten för att få deklarationen granskad med oklara skattelagar. Hon framhåller att oklar lagstiftning har vissa fördelar, sett utifrån att det höjer graden av efterlevnad, i synnerhet när den aktuella graden av risk är låg, och citerar en studie utförd av Casey och Scholz som stöder denna slutsats. Av denna anledning bör man enligt Lawsky vid utformning av modeller för optimal bestraffning vid överträdelse av skattelagar ta med i beräkningen att efterlevnaden kan öka beroende på den enskildes benägenhet att undvika osäkerhet.⁶⁷ Pagone gör en liknande bedömning, och menar att klausuler liknande den i den svenska skatteflyktslagen, som gör det möjligt att underkänna transaktioners lagenlighet i efterhand med hänvisning till lagstiftningens syfte eller intention (se mer om det nedan), skapar en ”grundläggande osäkerhet” för den enskilde. Denna osäkerhet har, framhåller Pagone, en ”avskräckande effekt” (*chilling*

⁶⁴ Alm, James, Jackson, Betty, McKee, Michael, “Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance” i *American Economic Review*, Vol. 82, No. 4, 1992, s. 1018-1025

⁶⁵ Sutter, Daniel & Coppock, Lee, ”The Tax Man Cometh: Constitutional Principles for Tax Enforcement” i *Constitutional Political Economy*, Vol. 14, 2003, s. 114

⁶⁶ Craswell, Richard och Calfee, John E., “Deterrence and Uncertain Legal Standards” i *Journal of Law, Economics, and Organization*, vol. 2, no. 2, 1986, s. 279-280

⁶⁷ Lawsky, Sarah B., ”Probably? Understanding Tax Law’s Uncertainty” i *University of Pennsylvania Law Review*, vol. 157, 2009, s. 1072-73

effect) på handel och ekonomisk aktivitet. Trots detta pekar Pagone på att det finns vinster och förluster för samhället med den rättsosäkerhet som uppstår om lagstiftningen och dess tillämpning är svårförutsebar. Hans slutsats är att sådan rättsosäkerhet hur som helst bör vara en effekt av en *medveten* utformning av lagstiftningen, och att man bör vara öppen med vem osäkerheten gynnar respektive missgynnar.⁶⁸

De ovan diskuterade perspektiven på osäkerhet utifrån rättsekonomisk teori har varierande grad av relevans för frågeställningen i denna uppsats. En tydlig slutsats man kan dra är hur som helst att osäkerhet är en viktig faktor på många områden inom rättsekonomin, i synnerhet när det gäller beskattning.

⁶⁸ Pagone, G T, "Tax Uncertainty" i *Melbourne University Law Review*, vol. 33, 2009, s. 898-907

4. UNDERSÖKNINGAR AV KOSTNADER OCH OSÄKERHET

Olika studier har gjorts av administrativa kostnader och fullgörandekostnader i olika länder. Då denna uppsats inte är nationalekonomisk och inte riktar in sig på empiriska studier ska jag endast beröra detta i korthet.

4.1 Internationella jämförelser

4.1.1 *International Fiscal Associations fullgörandekostnadsstudie*

En internationell studie genomfördes 1989 som granskade kostnaderna i 23 länder, däribland Sverige. I studiens inledande del tydliggörs att studien behandlar de ”sekundära” kostnader som beskrivits ovan, d.v.s. administrativa kostnader och fullgörandekostnader (alltså inte den direkta kostnaden för skatteutlägget, eller snedvridandekostnader). Dessa kostnader kan i sin tur som nämnts ovan delas in i kostnader för det offentliga respektive för enskilda. Fullgörandekostnader (*compliance costs*) är enligt studien ”privata kostnader som genom lag påförs enskilda individer och företag utifrån deras skyldigheter enligt skattesystemet”.⁶⁹ Dessa kostnader kan vidare vara av tre typer: direkta pekuniära kostnader, kostnader för tidsåtgång och psykiska kostnader (stress, oro). De sistnämnda är dock – även om det förvisso inte är syftet med denna uppsats heller – svåra att mäta och jämföra. Ytterligare en indelning av kostnaderna är i tillfälliga respektive beständiga, där de förra uppstår vid t.ex. förändringar i regelverket eller i den administrativa apparaten. Sandford berör också i studien en möjlig indelning i undvikliga och oundvikliga kostnader, men konstaterar att en sådan distinktion inte är särskilt givande.⁷⁰ Studiens resultat visade bland annat att fullgörandekostnaderna i alla lägen var avsevärt högre än de administrativa kostnaderna.⁷¹

⁶⁹ Sandford, Cedric. ”General report” i International Fiscal Association, *Administrative and compliance costs of taxation*, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989, s. 20

⁷⁰ Ibid., s. 21-23

⁷¹ Ibid., s. 30

4.1.2 *Paying Taxes*

PricewaterhouseCoopers och Världsbankens årliga undersökning *Paying Taxes* undersöker företags skattebörda genom tre mått: total skatt, fullgörandetid och antal skatteinbetalningar. I rapporten för 2011 angavs att som genomsnitt i världen lägger ett företag 282 timmar på att fullgöra 30 skatteinbetalningar, och den genomsnittliga skattesatsen var 47,8 procent av vinsten.⁷² Undersökningen tar dock inte rättsosäkerhet med i beräkningen.

Denna typ av mätningar tangerar det arbete med minskad regelbörda som Regelrådet granskar (se mer om detta nedan), men är som sagt inte av central betydelse för denna uppsats frågeställning.

4.2 Undersökningar bland företag

4.2.1 *FöretagarFörbundet*

FöretagarFörbundet och Skattebetalarnas Förening släppte i slutet av 2010 en rapport om rättsäkerhet för företag, främst småföretag. Totalt svarade 2800 företagare på en webbenkät genomförd under hösten 2010. 42 procent av de svarande ansåg att deras rättsäkerhet på skatteområdet är bristfällig eller mycket bristfällig; endast tio procent uppfattade att den är bra eller mycket bra. De tre viktigaste reformer som respondenterna angav för att stärka rättsäkerheten var *enklare och precisare regler, inget skattetillägg innan lagakraftvunnet beslut och översyn av reglerna för skattekontroll*.⁷³ (Det bör påpekas att alternativen formulerades av organisationerna som står bakom rapporten, inte av respondenterna själva.) Enligt rapporten ändras beslutet i mellan 20 och 30 procent av de fall där Skatteverkets bedömning överklagas till högre instans (förvaltningsrätt). Det påpekas också att det sannolikt finns ett betydande mörkertal av överklaganden som aldrig sker trots att grund finns,

⁷² PricewaterhouseCoopers, *Paying taxes 2011*, s. 8-10, 25. I detta innefattas enligt rapporten bolagsskatt på vinst, arbetsgivaravgifter/löneskatter, konsumtionsskatter och övriga skatter (s. 25).

⁷³ *Så stärker vi rättsäkerheten – 2010*, rapport från FöretagarFörbundet och Skattebetalarnas Förening, 2010, s. 4

eftersom det är förknippat med ekonomisk risk att ge sig in i en överklagandeprocess.⁷⁴

Ovan nämnda rapport var en uppföljning på en mer rättsutredande rapport som FöretagarFörbundet och Skattebetalarnas Förening gav ut 2009, *I Skatteverkets kvarnar*. I den rapporten lyfts förutsebarheten fram som den främsta rättssäkerhetsaspekten (med hänvisning till ovan nämnda Rättssäkerhetskommitténs betänkande), men även likabehandling, proportionalitetsprincipen, legalitetskravet och retroaktivitetsförbudet.⁷⁵ I rapporten lyfter organisationerna fram ett antal förslag som de anser skulle stärka den enskildes rättsliga ställning i förhållande till myndigheterna. Då både FöretagarFörbundet och Skattebetalarnas Förening är intresseorganisationer får deras rapporter i någon mån ses som rättspolitiska och partsinlagor, varför jag inte kommer att gå in djupare på dessa förslag, utan nöjer mig med att nämna några av dem:

- En uttrycklig bestämmelse bör införas i taxeringslagen om hur länge en taxeringsrevision får pågå.
- Tredjemansrevisioner bör endast tillåtas vid särskilda skäl och efter beslut från länsrätten [numera förvaltningsrätten, förf.:s anm.].
- Eftertaxering bör inte få beslutas av Skatteverket.
- Skattetillägget är enligt Europadomstolen att ses som ett straff och ska därför underställas de rättssäkerhetsgarantier som artikel 6 i Europakonventionen garanterar.⁷⁶

4.2.2 *Paying Taxes*

Åsikten att det finns brister i skatteprocessen är utbredd världen runt. I PricewaterhouseCoopers och Världsbankens undersökning *Paying Taxes* konstateras att i 79 procent av de svarande länderna (120 stycken) anses revision och skatteprocess vara ett område som behöver förbättras. I 61 procent av länderna ansågs hantering av en skatterevision av den enskilde som svår eller mycket svår. I

⁷⁴ Ibid., s. 16

⁷⁵ *I Skatteverkets kvarnar*, rapport från FöretagarFörbundet och Skattebetalarnas Förening, 2009, s. 15-16

⁷⁶ Ibid., s. 18-26.

65 procent av de länder där det finns en fristående överklagandeprocess ansågs att skatteprocessen är ineffektiv eller mycket ineffektiv. Skattemyndigheternas inställning och hanteringen av skatterevision och rättsliga konflikter är den aspekt av skattesystemet som de svarande mest anser behöver förbättras.⁷⁷ Det skiljer sig förstås mycket åt mellan olika länder och skattesystem, och det går inte att dra några direkta slutsatser avseende ämnet för denna uppsats av undersökningens resultat.

4.2.3 Näringslivets regelnämnd

Näringslivets regelnämnd, NNR, arbetar ”för färre och enklare regler”. Bakom nämnden står 15 näringslivsorganisationer, bland annat Svenskt Näringsliv, LRF och Fastighetsägarna. NNR kan således sägas företräda näringslivets intressen när det gäller regelförenkling.⁷⁸

I NNR:s egna undersökningar av företagens totala regelkostnad delas kostnaderna in i tre typer: administrativa, materiella och finansiella. Finansiella kostnader uppkommer ”till följd av krav på att betala skatter och avgifter” och är därför intressantast i detta sammanhang, men även de administrativa kostnaderna, som uppkommer ”till följd av krav på att upprätta, sammanställa, lagra eller skicka information till myndigheter eller tredje part”.⁷⁹ Skattelagstiftningen, inklusive årsredovisnings- och bokföringslagstiftning, ingår i den undersökta regelmassan.⁸⁰ Både i den fördjupade undersökningen från 2008 (som omfattade sex företag) och i ”Regelbarometern” från 2010 framgår det att skatteregler är den kategori som innebär störst kostnader.⁸¹

NNR:s mål är (bl.a.) att ”regler som berör företagen är få, enkla och stabila”.⁸² I detta ingår inte uppenbart några krav om rättssäkerhet i regeltillämpningen. När NNR skriver om regler så sker det främst utifrån ett kvantitativt perspektiv. Detta kan dock

⁷⁷ PricewaterhouseCoopers, *Paying taxes 2011*, s. 45, 51

⁷⁸ Näringslivets Regelnämnds hemsida, ”Medlemmar”; Näringslivets Regelnämnds hemsida, ”Om NNR”

⁷⁹ Näringslivets Regelnämnd, ”Företagens totala regelkostnader till följd av statliga regelverk”, mars 2008, s. 5

⁸⁰ *Ibid.*, s. 5

⁸¹ *Ibid.*, s. 18; Näringslivets Regelnämnd, ”Regelbarometern 2010”, november 2010, s. 10

⁸² Näringslivets Regelnämnds hemsida, ”Mål /Vision”

ha att göra med att regeringens mål för minskning av regelbördan uttrycks kvantitativt. NNR ger förvisso som en av sina rekommendationer att ”bredda den systematiska diskussionen om regler”, och nämner då också att ”divergerande rättstillämpning av samma regelverk” är ett problem som företag lyfter fram och som bör söka lösas.⁸³

Det tycks dock inte finnas någon medveten ambition från NNR:s sida att inkludera rättsosäkerhet som faktor vid beräkningen av regelkostnaden. Rättssäkerhet nämns i vissa av organisationens dokument,⁸⁴ men inte som något centralt. NNR:s syn på regelkostnad liknar den neoklassiska synen på transaktionskostnader, men den osäkerhet som kan finnas gällande reglers rättsliga utfall tycks som sagt inte tas med i beräkningarna.

4.3 Offentliga instanser

4.3.1 Tillväxtanalys

Inom ramen för den relativt nystartade statliga Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser har ett par forskningsbaserade studier av regelbördans effekter genomförts. En första forskningsöversikt gjordes i maj 2010.⁸⁵ Studien har samma utgångspunkt som rättsekonomin, enligt citatet i denna uppsats inledande kapitlet: att regler för företagande, i betydelsen institutioner och regleringar, bör vara utformade så effektivt som möjligt, för att bidra till en välfungerande ekonomi och “ett rättssäkert samhälle i stort”.⁸⁶ Studien konstaterar också tidigt att regleringar medför kostnader, både direkta och indirekta, för “företag, myndigheter, konsumenter och samhället”, bland annat genom att regler är “orimlig[a], överlappande, dubblerande, inkonsekventa och komplexa”.⁸⁷

⁸³ Näringslivets Regelnämnd, ”Regelagendan 2010”, december 2010, s. 31

⁸⁴ T.ex. Näringslivets Regelnämnd, ”Förslag till insatser – regelförenkling på kommunal nivå”, december 2010, s. 9; Näringslivets Regelnämnd, ”Vilken kvalitet håller statens konsekvensanalyser av förslag som rör företag?”, september 2005, s. 17

⁸⁵ Tillväxtanalys, *Regelbörda och ekonomisk utveckling - en forskningsöversikt*, rapport 2010:07

⁸⁶ *Ibid.*, s. 10

⁸⁷ *Ibid.* Enligt en undersökning från OECD 2001 som citeras var 46 procent av de kostnader som efterlevande av regleringar gav upphov till hänförliga till administration av skatter.

Generellt om regler och osäkerhet konstaterar studien att reglers osäkerhet avspeglas i ett företags avkastningskrav; om osäkerheten om framtida kassaflöden ökar så ökar avkastningskravet, vilket för med sig att nuvärdet minskar, vilket leder till minskade investeringar.⁸⁸

Utöver detta går denna studie inte in närmare på just frågan om hur osäkerhet om hur reglers rättsliga utfall skulle kunna innebära en kostnad, utan uppehåller sig i huvudsak vid regelbördans kvantitet och hur det påverkar företagsklimatet.

Slutrapporten för projektet att studera regelbördans betydelse lades fram i december 2010.⁸⁹ I rapportens inledning återupprepas en av huvudpoängerna från den tidigare studien: att en regelbörda som ökar riskerna vid investeringsbeslut bidrar till att öka avkastningskraven, vilket har negativa konsekvenser för investeringar, vilket i förlängningen innebär lägre ekonomisk tillväxt.⁹⁰ Regelbörda, framhålls dock, är inget entydigt begrepp med en klar definition. I rapporten används definitionen “den totala samhällskostnad som regler ger upphov till”.⁹¹ Ansatsen är överlag i huvudsak kvantitativ; exempelvis illustreras teorin om regelbördans nytta med en kurva, där nyttan ökar med antalet regler i början, fram till en punkt, men sedan stadigt avtar med ökande mängd regler. Det räcker inte, kan man invända, att mäta *mängden* regleringar; även *kvaliteten* på regleringarna spelar roll. Hänvisning görs förvisso till sambandet mellan “rättsväsendets kvalitet” och ekonomisk tillväxt, men ingen vidare analys görs.⁹² En utifrån mitt perspektiv intressant aspekt vore en bedömning av (skatte)regler utifrån dels hur lätta de är att tolka för den skattskyldige, dels vad risken är att vad skatteutfallet blir ett annat än vad den skattskyldige räknat med (jämför med D’Amatos 0,5-resonemang ovan). Denna aspekt berörs dock alltså inte i rapporten.

⁸⁸ Tillväxtanalys, a. a., s. 11-15

⁸⁹ Tillväxtanalys, *Regelbördans ekonomiska effekter - en teoretisk och empirisk analys*, rapport 2010:14

⁹⁰ Ibid., s. 8. Se dock Niemann, a. a., 2004 och Niemann, a. a., 2001, i not 58.

⁹¹ Ibid., s. 16-17

⁹² Ibid., s. 59-61

4.3.2 Regelrådet

Regelrådet är en statlig kommitté under Näringsdepartementet, med en rådgivande roll i att granska utformningen av förslag till nya regler och regeländringar utifrån deras (förmodade) ekonomiska effekter för näringslivet.⁹³ Dels bedöms de administrativa effekterna, dels kvaliteten på den statliga konsekvensutredningen utifrån ett företagsperspektiv.⁹⁴ Enligt direktiven ska Regelrådet göra granskningen utifrån reglers effekter för ”företagens arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt”⁹⁵.

Detta är som var och en förstår ett oerhört brett – närmast obegränsat – mandat. Regelrådet definierar självt regelförenkling som ett arbete med att ”ta fram enkla, kostnadseffektiva och ändamålsenliga regler som skapar bra villkor för företagen”, och fäster tydlig vikt vid regeringens ambition om kvantitativt minskad regelbörda.⁹⁶ Rättssäkerhet som faktor för reglers utformning och utövande tycks dock inte finnas med som del av Regelrådets arbete. I årsrapporten för 2010 nämns besläktade faktorer som ”regelgivningens kvalitet” men aldrig rättssäkerhet uttryckligen.⁹⁷

En slutsats som kan dras av ovanstående är att rättssäkerhet förs fram som ett viktigt värde av företag, och medvetenhet finns om kostnader förknippade med regler, men inte vad gäller brister i förutsebarheten i reglers utövning och upprätthållande (dvs. rättsosäkerhet).

⁹³ Regelrådets hemsida, ”Om Regelrådet”

⁹⁴ Regelrådets hemsida, ”Hur fungerar Regelrådets granskning?”

⁹⁵ Dir. 2008:57

⁹⁶ Regelrådets hemsida, ”Vad är regelförenkling?”

⁹⁷ Regelrådet, ”Årsrapport 2010”, s. 35

5. EXEMPEL PÅ RÄTTSSÄKERHETSPROBLEM I BESKATTNINGEN

I detta avsnitt tar jag upp ett antal rättssäkerhetsproblem i beskattningen, som kan härledas såväl till lagars utformning som till tolkningen av dem, liksom till skatteprocessen. Avsikten är inte att göra några uttömmande utredningar av dessa källor till rättsosäkerhet, utan endast att lyfta fram dem som exempel. I kapitlet Analys kommer jag att diskutera mer ingående hur dessa exempel kan sägas utgöra transaktionskostnader.

5.1 Skatteflyktslagen

Ett av de mest frekvent diskuterade exemplen på rättssäkerhetsproblem inom skatterätten är skatteflyktslagen (SFS 1995:575). Lagen infördes första gången 1980. 1992 avskaffades lagen men återinfördes efter regeringsskiftet 1994.⁹⁸ Det finns flera aspekter av lagen som är problematiska ur förutsebarhetssynpunkt. En sådan aspekt är att det är svårt för den enskilde att i förväg veta skillnaden mellan (laglig) skatteplanering och (olaglig) skatteflykt.⁹⁹ En annan är att flera rekvisit i lagen – t.ex. ”väsentlig skatteförmån” i 1 § – saknar entydig definition. Men den aspekt som sannolikt framhävs oftast är den så kallade generalklausulsformuleringen i 4 §: ”[Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om] en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.” Uttrycket ”lagstiftningens syfte”¹⁰⁰ lämnar ett utrymme för domstol på initiativ av skattemyndighet att bedöma i övrigt hänseende lagliga transaktioner som stridandes mot skatteflyktslagen på ett sätt som är ytterst svårt – närmast omöjligt – för enskilda att bedöma i förhand. Den typen av vaga formuleringar som generalklausulen har minskar förutsebarheten, men gör också att lagregelns tillämpningsområde är svårt att avgöra på förhand, och att

⁹⁸ Hultqvist, Anders. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Juristförlaget, Stockholm, 1995, s. 373 ff.

⁹⁹ Se mer om detta i exv. Grosskopf, Göran. ”Skatteplanering och skatteflykt”, *Skattenytt* 1-2/1989, s. 4 ff.

¹⁰⁰ I den ursprungliga skatteflyktslagen användes formuleringen ”lagstiftningens grunder”, SFS 1980:865, 2 § 3 p.

det blir svårt att skapa prejudikat som ger tydlig ledning om rättspraxis.¹⁰¹ I den mån sådana förutsebarhetsproblem är tänkta att förtydligas genom rättspraxis är det svårt att peka på att så skulle skett avseende skatteflyktslagen. En granskning från början av 2011 visade att sedan lagen återinfördes har den av RegR tillämpats i 12 fall och befunnits ej tillämplig i 13 fall. Utifrån granskningen går det inte att dra några slutsatser om gällande rätt på området. Författarna bakom granskningen konstaterade att trots dessa 25 avgöranden från högsta instans kvarstår i nuläget en ”kraftfull, rättsosäker, preventiv verkan”.¹⁰²

När rekvisiten är att anse som uppfyllda eller inte har diskuterats mycket i litteratur och praxis, liksom lagens utformning ur rättssäkerhetshänseende. Jag kommer här beröra några fall och diskussioner från de senaste åren.

I fallet RÅ 2009 ref. 31 bekräftade RegR det avgörande som Skatterättsnämnden kommit fram till angående upprepade interna aktieöverlåtelser, nämligen att rekvisiten i skatteflyktslagen 2 § 4 p var uppfyllda och att förfarandet hade varit ägnat att kringgå reglerna om beskattning av fåmansföretag i 57 kap. inkomstskattelagen. Ett gift par hade gjort ett antal transaktioner mellan företag som de själva kontrollerade. I fallen RÅ 2009 ref. 47 I och II kom dock RegR till olika slutsatser. Fallen rörde återbetalning av villkorade aktieägartillskott. I det första fallet, där en person verksam och aktieägare i ett företag omvandlade en fordran på bolaget till ett villkorat aktieägartillskott och senare deklarerade den summa han fick av bolaget som kapitalvinst (återbetalning av aktieägartillskottet), ansågs att den skattemässiga behandlingen av förfarandet var känd för lagstiftaren när de s.k. 3:12-reglerna infördes, varför syftesrekvisitet i skatteflyktslagen inte kunde anses uppfyllt, och lagen därför inte tillämplig. I det andra fallet ansåg såväl kammarrätten som RegR att den i fallet aktuella återbetalningen – till ägaren av företagets koncern, vars

¹⁰¹ Hultqvist 1995, a. a.; Rosander, Ulrika, ”Repressiva metoder vid skatteflykt”, *Skattenytt*, 2007, s. 663-671; Kellgren, Jan, ”Några taxeringsfrågor vid genomsyn respektive tillämpning av skatteflyktslagen”, *Svensk skattetidning* 9/2009, s. 947

¹⁰² Tjernberg, Mats & Neway Herrman, John. ”Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?”, *Skattenytt*, 2011, s. 158-167

moderbolag var registrerat i Luxemburg – inte kunde beskattas som utdelning, men att en motsvarande beskattning kunde ske med tillämpning av skatteflyktslagen.¹⁰³

Holstad konstaterar utifrån dessa och andra domar att förutsättningarna för tillämpning av skatteflyktslagen kräver att det går att entydigt fastställa syftet med den avsedda lagstiftningen. Han konstaterar också att det inte går att ställa upp något ”kvantitativt kriterium” för vilka förfaranden som ska anses falla innanför skatteflyktslagen ramar; det finns exempel på fall där ett fåtal rättshandlingar funnits strida mot skatteflyktslagen, och tvärtom också fall med en stor mängd rättshandlingar som inte bedömts utgöra skatteflykt. Holstad konstaterar dock att det ”torde krävas” att samtliga delar av ett angripet förfarande kan visas ingå i en sammanhängande ”plan” och alla omfattas av avsikten att erhålla en särskild skatteförmån.¹⁰⁴ Samtidigt framhåller han att skillnaden i bedömningen av fallen RÅ 2009 ref. 47 I och II torde kunna förklaras med att förfarandet i det senare fallet innehöll fler moment och var mer tidsmässigt sammanhållet.¹⁰⁵

Vad gäller lagstiftarens roll konstaterar Holstad att rättsfallen, i synnerhet RÅ 2009 ref. 47 I och II, ”talar för” att luckor i lagstiftningen inte kan ”tätas” med tillämpning av skatteflyktslagen. Genom rättsfallen har också – särskilt genom ovan nämnda fallet RÅ 2009 ref. 31 – klargjorts att lagstiftarens passivitet kan vara en omständighet som leder till att ett aktuellt förfarande inte anses stå i strid med lagstiftningens syften.¹⁰⁶

Som Holstad framhåller går det inte att dra någon entydig slutsats om huruvida ett förfarande kommer att anses angripbart eller ej utifrån hur många moment det består av. Denna frånvaro av kvantitativa – och därmed objektivt jämförbara – kriterier bidrar förstås till bristande förutsebarhet i skatteflyktslagen. Likaså framstår det som orimligt att en skattskyldig i förväg ska kunna göra en kvalitativ bedömning av vilka avvägningar och hänsyn lagstiftaren har haft i åtanke då en lagstiftning infördes. Av domen i fallet RÅ 2009 ref. 31 kan alltså slutsatsen dras att om lagstiftarens

¹⁰³ Holstad, Per. ”Skatteflyktslagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?” *Skattenytt* 5/2010, s. 294-298

¹⁰⁴ Holstad, Per, a. a., s. 304-305

¹⁰⁵ Holstad, Per, a. a., s. 307

¹⁰⁶ Holstad, Per, a. a., s. 305-306

underlåtenhet att särskilt reglera ett förfarande vid en viss tidpunkt härrör från ett medvetet beslut kan skatteflyktslagens syftesrekvisit inte anses uppfyllt, men om underlåtenheten/passiviteten härrör från att situationen var ”något som lagstiftaren inte hade anledning att gå in på vid lagstiftningens tillkomst”¹⁰⁷ så ska samma rekvisit anses uppfyllt. Av förklarliga skäl torde huruvida lagstiftaren varit ”medvetet” eller ”omedvetet” passiv rörande ett visst förfarande vid den aktuella lagstiftningens tillkomst vara hart när omöjligt för en enskild skattskyldig att utröna. Även detta medför ökad osäkerhet om hur ett förfarande kan komma att behandlas skattemässigt.

Hultqvist har kritiserat förfarandet med påförande av skattetillägg i fall där skatteflyktslagen tillämpats. Han argumenterar för att användandet av skatteflyktslagen i sig visar på att det aktuella fallet är så pass svårt att avgöra att det inte går att komma åt med annan, ”vanlig” lagstiftning, och handlar det om en så svår skatterättslig fråga torde det föreligga grund för befrielse från skattetillägget jämlikt 5 kap. 14 § 2 st. 2 p. taxeringslagen (SFS 1990:234). Han pekar också på att det både i förarbeten till skatteflyktslagen och i praxis finns argument för att ståndpunkten att skattetillägg inte kan påföras om skatteflyktslagen tillämpas för beskattningen.¹⁰⁸ Wittkull har angående detta påpekat att de nuvarande lydelserna av taxeringslagen och lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter inte lämnar utrymme för tolkningen att det är möjligt att påföra skattetillägg när taxeringen har grund i skatteflyktslagen (till skillnad från lydelserna före 2004).¹⁰⁹

Ytterligare en källa till osäkerhet och minskad förutsebarhet är graden av subjektivitet hos den för stunden sittande domstolen. Stig von Bahr, f.d. domare i både EG-domstolen och Regeringsrätten, skriver följande om detta:

¹⁰⁷ RÅ 2009 ref. 31, citerad i Holstad, Per, a. a., s. 296-297

¹⁰⁸ Hultqvist, Anders, ”Skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen?”, *Svensk skattetidning*, 5/2010, s. 499-506

¹⁰⁹ Wittkull, Joakim, ”Skattetillägg när skatteflyktslagen har tillämpats – betydelsen av Regeringsrättens dom den 10 juni 2010 i mål nr 3819-3820-09”, *Svensk skattetidning* 6-7/2010, s. 668-670

”Min erfarenhet från Regeringsrätten och EG-domstolen är att magkänslan lika mycket som en rättslig analys avgör om ett enskilt fall skall omfattas av en skatteflyktsklausul [alternativt en princip om förfarandemissbruk].”¹¹⁰

5.2 Genomsyn/”verklig innebörd”

Ett av de ur rättssäkerhetssynpunkt mest kontroversiella och omdiskuterade inslagen i rättsutövningen är s.k. genomsyn. Även om det inte finns någon entydig definition av genomsyn avses ofta resonemang där domstolen väljer att bortse från handlingars civilrättsligt korrekta natur och i stället granskar dem, eller förfarandet som sådant, ur skattemässig synpunkt – eller, som det ibland uttrycks, se till handlingarnas ”verkliga innebörd”.¹¹¹ Metoden är snarlik skatteflyktslagen i att den ger stort utrymme för domstolen att göra *in casu*-bedömningar, och samtidigt har låg grad av förutsebarhet för enskilda.¹¹² Hultqvist har också kritiserat metoden att bortse från handlingars civilrättsliga karaktär, både utifrån att det är exempel på vad han kallar ”slutfasstyrd argumentation”, där fokus inte ligger på presenterade rättsfakta utan på ett önskat rättsligt utfall, och att domstolar tar på sig en roll som i själva verket endast ankommer lagstiftaren, samt också för att det minskar förutsebarheten.¹¹³ (Hultqvist har uttryckt att genomsynsbeslut är ”omöjliga att förutse”, och att ingen har lyckats finna några hållbara kriterier för när och under vilka omständigheter att göra avsteg från den civilrättsliga bedömningen till förmån för en ”helhetsbedömning”/genomsyn.¹¹⁴)

5.2.1 Genomsyn: Skatteverkets ”felaktiga upplägg”

Påhlsson har framhållit en annan aspekt av genomsyn, nämligen Skatteverkets publicering på myndighetens hemsida av beskrivningar av skatteupplägg som den

¹¹⁰ von Bahr, Stig, ”Skatteflykt i EG-rättslig belysning”, *Skattenytt* 2007, s. 651

¹¹¹ Kellgren definierar t.ex. genomsyn som att ”taxeringen sker med avsteg från skattskyldigas deklARATIONER med hänvisning till (en åsikt om) transaktionens verkliga innebörd”. (I Kellgren, a. a., s. 948

¹¹² Detta har påpekats i t.ex. Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, 663-671

¹¹³ Hultqvist, Anders, ”Rättshandlingars verkliga innebörd”, *Skattenytt*, 2007, s. 696-703; Ramberg, Jan, Nerep, Erik, Hultqvist, Anders, ”Skatterätt ska följa civilrätt”, *Dagens Industri* 2 oktober 2010; Ramberg, Jan, Nerep, Erik, Hultqvist, Anders, ”Skatteverket och domstolar får inte bortse från civilrätten”, *Dagens Industri* 12 januari 2010

¹¹⁴ Hultqvist, Anders, ”Skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen?”, *Svensk skattetidning*, 5/2010, s. 500; Hultqvist, Anders, ”Verklig innebörd i nytt rättsfall”, *Svensk skattetidning* 1/2009, s. 110

anser vara ”felaktiga”. Pålsson framhåller att argument av ”genomsynskaraktär” (liksom hänvisningar till skatteflyktslagen) dominerar argumentationen i dessa uppläggspublicationer. Synpunkterna i publikationerna är vaga, med otydlig grund och svag förutsebarhet.¹¹⁵ Att skattemyndigheten på detta sätt bidrar till att göra rättsläget oklart gynnar förstås föga rättssäkerheten. Därtill kan med fog hävdas att Skatteverkets ställningstaganden i publikationerna snarare verkar ha ett normativt rättsligt perspektiv än ett analytiskt. När Regeringsrätten i november 2007 avkunnade de s.k. Industrivärden-domarna¹¹⁶, och i dem klargjorde dels att skatteflyktslagen inte var tillämplig, dels att de koncerninterna omstruktureringsupplägg (”räntesnurror”) som använts inte stod i strid med svensk skattelagstiftning, gick Skatteverket drygt två veckor senare ut på sin hemsida och ändrade den ”varning” för räntesnurror som funnits där sedan tidigare. Dock angav Skatteverket fortfarande räntesnurror som ett ”felaktigt upplägg”, men angav att verket inte längre skulle söka få skatteflyktslagen tillämpad på dem.¹¹⁷ Om Skatteverket på detta sätt i sin externa kommunikation bortser från rättspraxis från högsta instans blir förutsebarheten för enskilda med avseende på Skatteverkets besked påtagligt lidande.

5.2.2 *Genomsyn: På väg bort?*

Gäverth och Möller hävdade så sent som 2007 att praxis från 2003 och framåt pekat mot att RegR fortfarande använde sig av genomsyn.¹¹⁸ På senare år pekar dock flera tecken på att Regeringsrätten, numera Högsta Förvaltningsdomstolen, har frångått genomsyn som metod. Burmeister framhåller att det i dag är tydligt utifrån Regeringsrättens/Högsta Förvaltningsdomstolens praxis att eventuella skattemässiga motiv inte gör någon skillnad för en eventuell bedömning av en handling ”verkliga innebörd”.¹¹⁹ De fall där en bedömning av flera handlingar ur ett helhetsperspektiv fortfarande kan göras är enligt Burmeister där enskilda rättshandlingar i helheten framstår som ”säregna och atypiska”, respektive där rättshandlingar är ”nära knutna”

¹¹⁵ Pålsson, Robert, ”Skatteverket och de ’felaktiga uppläggen’”, *Skattenytt*, 2007, s. 678-686

¹¹⁶ RÅ 2007 ref. 84 och RÅ 2007 ref. 85

¹¹⁷ Se mer om detta i Estberg, Staffan, ”’Felaktiga skatteupplägg’ i belysning av Industrivärden-domarna”, *Svensk Skattetidning* 9/2007, s. 648-649

¹¹⁸ Gäverth, Leif & Möller, Lars, ”Har Regeringsrätten frångått genomsyn?”, *Skattenytt*, 11/2007, s. 652-662

¹¹⁹ En lång rad mål från 1989 och framåt anförs som stöd för detta, varav de senaste är RÅ 2004 ref. 27, RÅ 2008 not. 169 och RÅ 2010 ref. 51.

och ”avhängiga” varandra, vilket är en betydande inskränkning jämfört med tidigare rättspraxis.¹²⁰

Hultqvist går ännu längre och säger att genomsyn som metod är ”borta” i Regeringsrättens praxis.¹²¹ I fallet RÅ 2010 ref. 51, som handlade om beskattning av kapitalvinst som uppstod genom avyttring av aktier ägda av ett bolag vars aktier i sin tur var tillgångar i en av den i det första bolaget anställde ägd utländsk kapitalförsäkring, underkände RegR tydligt Skatteverkets yrkande som byggde i första hand på genomsyn.¹²² Även i underrätter underkänns i dag genomsynsresonemang.¹²³

5.3 Lagkonkurrens

Ett exempel på en källa till osäkerhet är när svensk intern rätt står i motsättning med internationella skatteavtal. I rättsfallen RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61 avgjorde Regeringsrätten att svensk CFC-lagstiftning i 39 a kap. inkomstskattelagen ägde företräde framför Sveriges skatteavtal med Schweiz. (I båda fallen handlade det om koncerninterna återförsäkringsbolag.) I doktrinen har detta dock fått kritik, bland annat eftersom det inte går att utläsa ur lagtexten att CFC-reglerna ska äga företräde, men även för att Regeringsrättens kriterium för avgörande om vilken lagstiftning som äger företräde – att lagstiftaren ska ha ”gett klart uttryck” för vad avsikten är gällande företräde – är särdeles svårtolkat, även för utbildade jurister.¹²⁴ Att tolkningsprinciperna och rättsläget är så oklart gör att det blir mycket svårt för

¹²⁰ Burmeister, Jari, ”Rättsfall om verklig innebörd av flera rättshandlingar”, *Svensk skattetidning*, 1/2011, s. 69-74

¹²¹ Hultqvist, Anders, ”Handelsbolagsdomarna och Regeringsrättens syn på skatteflykt”, *Svensk skattetidning* 6-7/2009, s. 780

¹²² Dock dömdes den tilltalade i enlighet med verkets andrahandsyrkande, med tillämpning av skatteflyktlagen.

¹²³ I ett mål i Kammarrätten i Stockholm från januari 2011, 1087-09, konstaterade rätten att beskattning enligt praxis ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd, men klagjorde också (med hänvisning till RÅ 2004 ref 27 och RÅ 2008 not 169) att det faktum att det huvudsakliga motivet med rättshandlingarna varit att minska beskattningen inte har någon ”självständig betydelse vid bedömningen av förfarandets verkliga innebörd”. Rätten underkände även i övrigt Skatteverkets genomsynsbaserade argumentation och dömde till den skattskyldiges fördel.

¹²⁴ Kleist, David, ”Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?”, *Skattenytt*, 2011, s. 208-213

enskilda att förutse om internationella skatteavtal gäller, eller om de kan komma att underkännas i efterhand.

5.4 Bevisprövning

Bristfällig förutsebarhet i inkomstbeskattningen ur ett bevisprövningsperspektiv har kritiserats i doktrinen. Enligt rättspraxis åligger det Skatteverket att bevisa ”verklig innebörd” av rättshandlingar i ett förfarande. Utifrån den ovan nämnda domen i målet RÅ 2010 ref. 51 har det ansetts som oklart hur bevisbördan ska placeras avseende bevistemat om den verkliga innebörden, men att mycket talar för att den åvilat Skatteverket. Det är också oklart vilken bevisgrad som krävs för att bortse från den formella innebörden. Leidhammar och Lindkvist framhöll därtill att domen enligt deras mening innebär en långtgående officialprövning, vilket är problematiskt eftersom en process riskerar att bli mindre förutsebar i ett läge där officialprövningen tar överhanden över bevisprövningen; ”Avgöranden med långtgående officialprövning tenderar att bli in casu-avgöranden”, som författarna uttrycker det. De finner t.ex. att RegR *ex officio* fört in en argumentation om ett moment i fallet som Skatteverket inte tagit upp, och att detta utgör en långtgående officialprövning. Vad gäller skattetillägget i domen menar författarna att RegR inte uttalar sig om vare sig bevisbördans placering eller tillämpligt beviskrav, vilket de likaså ser som bristfälligt.¹²⁵

5.5 Stoppskrivelser

Stoppskrivelser är ett verktyg för regeringen att kunna avisera kommande lagändringar och att ändringarna kommer att gälla från och med dagen efter att skrivelsen godkänns av riksdagen. Eftersom stoppskrivelserna inte innehåller lagförslag som är genomarbetade är de oklara, och det är svårt att veta hur detaljerna i ändringarna kommer att utformas, framhåller t.ex. Melbi. Hon tar upp ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap 10 a-e §§ inkomstskattelagen, som hon beskriver som ”en av de mest omfattande lagändringarna efter 1990 års

¹²⁵ Leidhammar, Börje och Lindkvist, Gustaf. ”Genomsyn, skatteflykt och bevisprövning”. *Skattenytt* 10/2010, s. 726-731

skattereform”, som hade en genomförandeprocess på endast fyra månader (från presentationen av Skatteverkets förslag i juni 2008 till att propositionen lades fram i oktober samma år).¹²⁶ En annan stoppskrivelse, om s.k. förbjudna lån¹²⁷, från februari 2009, drogs delvis tillbaka och ändrades innan lagförslaget presenterades. Melbi framhåller att även om frågan av regeringen ansågs statsfinansiellt viktig måste detta vägas mot den tid och kostnader som företag förorsakades av att förslaget ändrades sent i processen.¹²⁸

Många stoppskrivelser är inriktade på förhållanden som varit kända relativt lång tid (även om det förstås finns exempel på stoppskrivelser som rört förhållanden där praxis eller marknadsförfarandet ändrats väldigt nyligen). Den typ av ”snabbtagstiftning” som stoppskrivelser utgör innebär enligt Melbi en risk att lagstiftningen blir osammanhängande och illa genomarbetad, vilket minskar förutsebarheten i den. Denna typ av lagändringar, där omfattningen av ändringen inte blir känd för utomstående förrän en tid efter att stoppskrivelsen lagts fram, skapar en osäkrare miljö för företag och investerare att agera i – vilket är negativt för svensk ekonomi. För att företag ska kunna bedriva verksamhet i Sverige fordras att skattereglerna är väl utformade och stabila, framhåller Melbi.¹²⁹

Saldén Enérus pekar på tre situationer där stoppskrivelser huvudsakligen förekommer: vid ny praxis från EU-domstolen eller Regeringsrätten, när oönskad skatteplanering uppmärksammas och ska förhindras, samt inför kommande lagändringar. Hon tar även upp, i likhet med Melbi, att stoppskrivelsernas brist på detaljer och vägledning om hur lagändringen slutligen kommer att utformas ”skapar osäkerhet för tillämparna, t.ex. företagen”.¹³⁰ Hon pekar också på den ökande tendensen till att från regeringshåll underbygga lagändringar med tjänstemanna- eller myndighetsutredningar istället för SOU-förfaranden. Som skäl till detta tar hon upp tre huvudfaktorer: tidsbrist, ekonomiska skäl och att man inte vill offentliggöra att ett arbete pågår. Alla dessa faktorer kan sägas ha med det grundläggande incitamentet

¹²⁶ Melbi, Ingrid. ”Skattelagstiftningstekniken och stoppskrivelser”. *Skattenytt* 4/2010, s. 218-219

¹²⁷ Skr. 2008/09:122

¹²⁸ Melbi, a. a., s. 220

¹²⁹ Melbi, a. a., s. 221

¹³⁰ Saldén Enérus, Anita. ”Lagstiftningsarbetet i den politiska miljön”, *Skattenytt* 4/2010, s. 222-223

för riksdagspolitiker att söka bli (om)valda; detta har en tendens att få högre prioritet än andra värden, t.ex. kvalitativt utformad och väl förankrad lagstiftning. Saldén Enérus pekar på att politikernas otålighet brukar gå ut över både lagstiftningens kvalitet och remissinstanserna (genom korta remisstider), och framhåller att det är ”bekymmersamt att kvalitén på skattelagstiftningen blir lidande med större osäkerhet för de skattskyldiga”.¹³¹

5.6 Förhandsbeskedsinstitutet

Förhandsbesked innebär att en skattskyldig ställer en fråga om ett konkret problem som är tvistigt. Skatterättnämnden ger sedan ett (bindande) besked i frågan.¹³² Förhandsbeskeden konstateras i doktrinen ha stor betydelse för den enskilde – det är ofta den enda möjligheten att i förväg få klarhet i en fråga som är svårtolkad – och för rättsutvecklingen, eftersom förhandsbesked går snabbare att få fram än ett avgörande från domstolarna. Två brister som har påpekats är dock att tiden mellan ansökan och slutgiltigt besked är ofta alltför lång, och att Regeringsrätten allt mer på senare år avvisat överklagade förhandsbeskedsärenden. De sistnämnda har i doktrinen delats in i två typer: sådana där det är bristfälliga ansökningar, och sådana där RegR gjort en annan värdering av de relevanta rättsfrågorna vid hand än parterna och Skatterättnämnden har gjort.¹³³

Det ökade antalet avvisningar ger mindre incitament att som praktiker ge klienter rådet att söka förhandsbesked, konstaterar Fri. Att Skatterättnämnden numera i det närmaste har som krav att samtliga avtal som på något sätt berör frågan tillställs dem är i viss mening motstridigt mot idén med förhandsbesked; tanken är ju att det ska vara möjligt att få ett besked innan en transaktion genomförs. I ett antal mål från det senaste årtiondet har RegR avvisat ansökan och undanröjt förhandsbeskedet men samtidigt uttalat sig i sakfrågan – i samtliga fall, enligt Fri, trots att RegR ansett de faktiska omständigheterna i fallet vara oklara. Risken för avvisning och de långa handläggningstiderna riskerar att göra förhandsbesked mindre attraktivt för den

¹³¹ Saldén Enérus, a. a., s. 224-225

¹³² Lodin et al., a. a. 2011, s. 795-796

¹³³ Fri, Mattias. ”Några iakttagelser om förhandsbeskedsinstitutet”, *Skattenytt* 4/2009, s. 199-200

skattskyldige att söka. Detta befaras leda till färre förhandsbesked, och därmed att rättsutvecklingen går långsammare än näringslivets förändringstakt, vilket skulle riskera ”att leda till större osäkerhet” och innebära ”fler processer som tar mer resurser från domstolsväsendet”, enligt Fri.¹³⁴ Han ser i denna utveckling en urholkning av förhandsbeskedsinstitutet, vilket vore synnerligen problematiskt ur rättssäkerhetsperspektiv, då institutet infördes för att förbättra förutsebarheten i rättsutövningen för skattskyldiga. Nyqvist påpekar just att det är när affärstransaktioner görs upp och sker som det är viktigt att kunna få besked från Skatteverket om praxis. Eftersom praxis på skatteområdet skapas till stor del genom Regeringsrättens behandling av överklagade förhandsbesked skulle ett införande av prövningstillstånd innebära stora problem för de skattskyldiga, framhåller Nyqvist – särskilt vid frågor som gäller skatteflykt torde det vara angeläget att tröskeln för att få förhandsbesked prövat inte är för hög.¹³⁵

5.7 Retroaktivitetsförbudet

En aspekt som närmast intuitivt hänger ihop med rättstillämpningens förutsebarhet är att lagar inte tillämpas retroaktivt. I RF 2:10 finns ett förbud mot retroaktiv beskattning: ”Skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten.” Retroaktivitetsförbudet är dock mer komplext än så. I litteraturen brukar det göras åtskillnad på äkta och oäkta retroaktivitet. Äkta retroaktivitet föreligger när nya regler tillämpas retroaktivt på händelser som inträffade innan reglerna börjat gälla. Med oäkta retroaktivitet avses ett läge där nya regler tillämpas på ett föreliggande förhållande. Pålsson exemplifierar detta med att en tidigare skattefri tillgång görs förmögenhetsskattepliktig för framtiden.¹³⁶ Det grundlagsfästa förbudet mot retroaktiv beskattning gäller för äkta retroaktivitet, och då avseende lagstiftning – inte, till exempel, Skatteverkets allmänna råd. Dessa råd, som varken har lag- eller föreskriftskaraktär, kan alltså föreslå att en tolkning av en

¹³⁴ Fri, a. a., 201-203

¹³⁵ Nyqvist, Kerstin, ”Regeringsrättens handläggning av förhandsbesked i skattefrågor”, *Svensk skattetidning* 8/2008, s. 559-564

¹³⁶ Pålsson, Robert, *Likhet inför skattelag*, Iustus förlag, 2007, s. 208. Detta exempel använde Pålsson innan förmögenhetsskatten hade avskaffats.

lagregel ska tillämpas på transaktioner som skett innan det aktuella rådet eller tolkningsförslaget offentliggjordes. Ändringar i råd eller styrsignaler från Skatteverkets sida kan göras efter ändring av praxis i RegR, men även på myndighetens eget initiativ.¹³⁷ Detta faktum bidrar självklart till osäkerhet hos skattskyldiga.

5.7.1 Bostadsrätter

Påhlsson lyfter i anslutning till diskussionen om retroaktivitet frågan om skatt på inestående uppskov med kapitalvinstbeskattning (tidigare känt som ”reavinst”) på grund av fastighetsförsäljning. 2008 infördes en skatt på inestående uppskov, i IL 47:11b. Frågan är om det faktum att den omständighet som utlöser skattskyldigheten (försäljningen) redan har inträffat gör detta till otillåten retroaktivitet, eller om skattskyldigheten ska tolkas inträda först när uppskovsavdraget redovisas som inkomst och det därmed inte strida mot retroaktivitetsförbudet.¹³⁸

5.7.2 Engångsskatten

I slutet av 1980-talet fördes en livlig debatt om den s.k. engångsskatten. Riksdagen införde 1986 en tillfällig förmögenhetsskatt på kapital i livförsäkringsbolag, understödsföreningar och pensionsstiftelser. Skatten utgick med sju procent på ett särskilt underlag. 1987 ålade dåvarande Riksskatteverket försäkringsbolaget Skandia att betala drygt 2,7 miljarder kronor med hänvisning till skatten. Skandia hävdade i kammarrätten att lagen stred mot retroaktivitetsförbudet i RF. Rättsligt avgjordes frågan i RÅ 1992 ref. 10, där RegR kom fram till att skatten inte innebar ett brott mot retroaktivitetsförbudet. Såväl kammarrätten som Regeringsrätten ansåg att det faktum att skatten beräknades på de tillgångar som fanns hos den skattskyldige en specifik dag, närmare bestämt 31 december 1986 – lagen hade trätt i kraft åtta dagar tidigare – gjorde att lagen i sin utformning inte kunde anses vara en skatt på inkomster, utan på förmögenhetstillgångar, och därmed inte grundlagsstridig.¹³⁹ Det

¹³⁷ Påhlsson, a. a. 2007, s. 208-209

¹³⁸ Påhlsson, a. a. 2009, s. 34

¹³⁹ Påhlsson, a. a. 2009, s. 33-34

osäkra skyddet för egendomsrätten som detta innebar kritiserades, bland annat av Bengtsson.¹⁴⁰

Engångsskatten kan, även om den av RegR inte bedömdes som stridandes mot retroaktivitetsförbudet, enligt min uppfattning definitivt ses som ett exempel på hur osäkerhet om det skattemässiga utfallet kan drabba en skattskyldig. Det faktum att förfarandet sedan inte heller befanns strida mot retroaktivitetsförbudet gör läget än mer osäkert: i teorin går det inte att förutse om och i så fall när en ny engångsbeskattning införs.

5.8 Egendomsskyddet

Som nämnts ovan tangerar retroaktivitetsförbudet, särskilt i fallet med engångsskatten, diskussionen om det grundlagsfästa egendomsskyddets förhållande till beskattningen. Denna problematik har berörts av andra, t.ex. Sterzel, som framhåller att det är endast 2:18 i Regeringsformen som är aktuell att åberopa mot skatteregler när det gäller egendomsskydd. Han lyfter fram fyra fall där beskattning varit problematiskt ur egendomsskyddssynpunkt.¹⁴¹

5.8.1 "Pomperipossa-problematiken"

Det första fallet gäller den s.k. Pomperipossa-problematiken, efter en känd artikel av Astrid Lindgren i Expressen 1976. Lindgren beskrev där en historia i allegoriform om hur hon fick betala 102 procents marginalskatt. Sterzel bedömer att eftersom utfallet med skatt över 100 procent var en effekt av kombinerade inkomst- och förmögenhetsskatter kan han "inte se någon rättslig grund för domstol att lägga sig i hur riksdagen beslutar att avväga det sammanlagda skatteuttaget ur olika skattekällor"; däremot menar han att det "torde vara en allmänt godtagen skatterättslig princip" att det inte går att ta ut mer än 100 procent av en enskild skattebas.¹⁴² Lindgrenfallet och "Pomperipossa-problematiken" är enligt min mening förvisso kanske uppseendeväckande, men inte problematiskt ur ett rent

¹⁴⁰ Bengtsson, Bertil. *Statsmakten och äganderätten*. SNS förlag, 1987, s. 72-93

¹⁴¹ Sterzel, Fredrik, "Skatt och egendomsskydd" i Åhman, Karin (red.), *Äganderätten. Dess omfattning och begränsningar*, Iustus förlag, 2009, s. 97-99

¹⁴² Sterzel, Fredrik, a. a., s. 100-101

förutsebarhetsperspektiv. Möjligen kan det sägas vara en (negativ) effekt av ett svåröverblickbart och för enskilda krångligt skattesystem, men det handlade inte om en situation som inte gick att lagligen förutse.

5.8.2 Engångsskatten

Det andra fallet gäller engångsskatten, som redan berörts ovan. Angående det skriver Sterzel: ”När jag efter mer än tjugo år åter ser på ärendet, uppfattar jag skattens engångskaraktär som huvudproblemet. ... [J]ag kan inte komma ifrån att engångsingrepp mot egendom är svåra att förena med 2:18 RF.”¹⁴³ Sterzel citerar också Lagrådet, som angående lagen om engångsbeskattning uttryckte att 1974 års grundlag ”innebar en slutlig brytning med den äldre konstitutionella fiktionen, att i princip alla skatter beslöts för ett år i sänder. Även om det står klart, att riksdagen alltjämt har befogenhet att besluta om tidsbegräsning, ligger i nämnda förhållande en faktor som manar till försiktighet med engångsskatter. Det måste i vart fall sägas ligga i regeringsformens konstruktion och anda, att beskattningsmakten inte får genom riktade ingrepp av engångskaraktär mot egendom kringgå bestämmelsen’ i 2:18 RF.”¹⁴⁴ Detta är kanske den ur förutsebarhetssynpunkt mest relevanta kritiken mot engångsskatten: den satte i någon mån grundlagsskyddet ur spel, vilket skapar osäkerhet för framtiden om hur mycket den enskilde kan förlita sig på grundlagen som skydd för egendom.

5.8.3 Aktiebyte

Det tredje fallet rör en aktiebytesaffär under den s.k. IT-bubblan runt millennieskiftet. En person hade bytt aktier i ett företag mot aktier i ett annat. De tillbytta aktiernas värde rasade strax därefter. Personen blev dock beskattad för aktiernas värde vid bytet, och det beslutet bekräftades i länsrätt och kammarrätt. Sterzel framhåller att det synes ”svårt att komma ifrån att det blir ett egendomsberövande att döma ut skatt” i ett läge där aktierna inte lett till någon vinst.¹⁴⁵ Det intressanta ur rättssäkerhetssynpunkt i detta fall handlar om hur myndigheterna värderar en viss egendom. Att vinster på aktier beskattas är känt och

¹⁴³ Ibid., s. 103

¹⁴⁴ Ibid., s. 104

¹⁴⁵ Ibid., s. 105-106

förutsebart för den enskilde; likaså att förluster räknas av mot vinster i inkomstslaget kapital. Däremot kan det svårigen sägas vara förutsebart för den enskilde att en aktieaffär som lett till nettoförlust beskattas för en fiktiv vinst, baserat på ett värde på aktierna vid ett givet tidigare tillfälle.

5.8.4 Fastighetstaxering

Det fjärde fallet Sterzel tar upp rör fastighetstaxering, och det är bara indirekt kopplat till egendomsskyddet. Genom att lagar formuleras på ett allmänt sätt lämnas i många fall makt till regering och myndigheter att formulera närmare bestämmelser genom verkställighetsföreskrifter. Det uttryckliga förbud som finns mot att delegera föreskrifter om skatt urholkas genom att t.ex. bestämningen av begreppet bostadsyta görs genom verkställighetsföreskrift, eftersom vad som ses som bostadsyta påverkan på taxeringen.¹⁴⁶ Även denna fråga är alltså relaterad till värdering av egendom, men även till föreskriftskravet.

5.8.5 "Lex Uggla"

Ett annat närhistoriskt exempel på egendomsskydd och förutsebarhetsproblem var de regler i inkomstskatte- och förmögenhetsskattelagstiftningen som gick under benämningen "Lex Uggla" (efter artisten Magnus Uggla, som uppmärksammades som en av de som upplevde problem med reglerna). Dessa regler ansågs i doktrinen vara vaga, svåra att förutse tillämpligheten av och överlag rättsosäkra för den enskilde.¹⁴⁷ Numera är förmögenhetsskattelagstiftningen avskaffad.

5.9 Likhetsprincipen

Likhetsprincipen, som berörts ovan i diskussionen om rättssäkerhetsbegreppet, är förstået intuitivt lättbegriplig: lika fall ska behandlas lika. I realiteten går det förstået att fråga sig om några fall faktiskt är lika – omständigheterna är alltid annorlunda på någon punkt – men en likvärdig behandling är inte bara en del av vad som vanligen uppfattas som krav på rättsstaten, utan även en del av förutsebarheten: om en viss situation lett till en viss bedömning tidigare, bör medborgaren kunna förvänta sig en

¹⁴⁶ Ibid., s. 107-109

¹⁴⁷ Se mer om detta i Fast, Katarina, "Lex Uggla' och egendomsskyddet", *Skattenytt*, 2006, s. 63-73

likadan bedömning vid samma situation senare. Det är, som påpekats i diskussionen ovan om berättigade förväntningar, också det som rättspraxis som rättsskälla bygger på i grunden.

Det finns många ingångar på diskussionen om likhetsprincipen, men jag ska här ta upp ett par som har bäring på just rättsosäkerhet och dess effekter för affärsbeslut. Silfverberg och Persson Österman visade i en rapport om ett antal domar rörande så kallade osanna fakturor på en betydande brist i likabehandlingen. Utan att gå djupare in på detaljer konstaterar författarna att det var ”påfallande hur olika domstolarna hanterat samma rättsfråga med avseende på domskälens utformning, angivet bevistema, vem som ålagts bevisbördan, den erforderliga nivån på bevisstyrkan och de angivna rättsliga skälen, angiven bevisvärderingsmetod samt ... vilka bevis som uppfattats vara nödvändiga för att det påstådda händelseförloppet ska anses visat”.¹⁴⁸ Författarna framhåller också att fallen är tillräckligt lika för att rimligen falla under likhetsprincipen: ”De domar som ingår i denna studie är naturligtvis olika med avseende på konkreta fakta men i grunden råder i samtliga domar samma påstådda och därmed prövade händelseförlopp. Därför borde rimligen domarna uppvisa ett stort mått av enhetlighet i prövningen. Så är uppenbarligen inte fallet.”¹⁴⁹

5.10 Tredjemansrevision

En omdiskuterad aspekt av skatteprocessen är s.k. tredjemansrevision, där Skatteverket genom revision samlar in uppgifter för kontroll av någon annan än den som revideras. Skatteförfarandeutredningen tog t.ex. upp myndigheternas befogenheter vid tredjemansrevision, och framhöll att en avvägning enligt proportionalitetsprincipen ska föregå ett sådant ingrepp (liksom även alla andra beslut Skatteverket fattar, framhöll utredningen därtill).¹⁵⁰

I remissvar till utredningen ställde sig Advokatsamfundet kritiskt till tredjemansrevision och förordade ett avskaffande av förfarandet. Advokatsamfundet

¹⁴⁸ Silfverberg, Christer & Persson Österman, Roger, *F-skattsedelns rättsverkningar*, Svenskt Näringsliv, juni 2010, del II, s. 9, 26

¹⁴⁹ Ibid., s. 26

¹⁵⁰ SOU 2009:58, s. 357

tog fasta på bl.a. risken att Skatteverket genom tredjemansrevision kan bedriva s.k. *fishing expeditions*, alltså ”eftersökande av icke specificerade uppgifter utan tydligt angivet syfte och utan någon misstanke om oegentligheter eller fel”¹⁵¹. Annan kritik, bl.a. från Lagrådet, Kammarrätten i Stockholm och Föreningen Auktoriserade Revisorer, samt i doktrinen, lyfts också fram.¹⁵²

Särskilt lyfte Advokatsamfundet fram en generell tredjemansrevision som Skatteverket initierade 2006 rörande ett antal klientmedelskonton hos SEB.¹⁵³ Fallet drevs till domstol och i november 2010 meddelade kammarrätten att SEB:s talan avslogs. (Prövningstillstånd meddelades dock i juni i år och i skrivande stund väntar fallet på att tas upp i HFD.¹⁵⁴) Domen, och reglerna om tredjemansrevision, har kritiserats av bl.a. Hultqvist¹⁵⁵ och von Quitzow¹⁵⁶. Jon Karlung, vd för internetleverantören Bahnhof, framhöll vid ett seminarium tidigare i år att utöver de direkta kostnaderna ett företag får av att behöva sammanställa uppgifter för utlämnande till Skatteverket – Bahnhof fick efter ett föreläggande 2007 om att lämna ut uppgifter om ca 150 000 kunder – så tar också varumärket stor skada, på ett sätt som kan vida överstiga den direkta ekonomiska kostnaden.¹⁵⁷

Under det senaste decenniet har tredjemansrevision också varit föremål för kritik i riksdagen ett flertal gånger.¹⁵⁸ 1994 avskaffades möjligheten till tredjemansrevision, men återinfördes 1997, trots kritik från remissinstanserna – dåvarande Riksskatteverket var enda remissinstans som var positiv till återinförandet.¹⁵⁹

¹⁵¹ Advokatsamfundet, remissyttrande över Skatteförfarandeutredningens slutbetänkande SOU 2009:58, R-2009/1615, december 2009, s. 2-4

¹⁵² Ibid.

¹⁵³ Advokatsamfundet, a. a., s. 2; Brandberg, Ulrika, ”Skatteförfarandet: Fortsatt kritik mot tredjemansrevisioner”, *Advokaten* 1/2010

¹⁵⁴ ”SEB kan tvingas lämna ut uppgifter om advokatbyråers klientmedelskonton”, *Dagens Juridik*, 17 juni 2011

¹⁵⁵ Hultqvist, Anders, ”Skatteverkets snokande måste prövas rättsligt”, *Dagens Industri*, 23 februari 2011

¹⁵⁶ Andersson, Magnus, ”Tredjemansrevision – ett hot mot rättssäkerheten”, *Advokaten* 2/2011

¹⁵⁷ Ibid.; Engelbrecht, Richard, ”Tredjemansrevisioner hotar rättssäkerheten och integriteten”, Skattebetalarnas Förening, 17 mars 2011

¹⁵⁸ T.ex. motion 1996/97:Sk49, 1999/2000:Sk801, 2002/03:Sk367, 2009/10:Sk553, 2010/11:Sk363 samt skriftlig fråga 2008/09:328 och 2009/10:209

¹⁵⁹ Prop. 1993/94:151, s. 80 ff., citerad i Advokatsamfundet, a. a., s. 2

5.11 Skattetillägg och dubbelbestraffning

Under de senaste två-tre åren har frågan om huruvida påförande av skattetillägg och åtal för skattebrott utgör otillåten dubbelbestraffning artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Högsta domstolen uttryckte i två domar¹⁶⁰ förra året att det saknas *klart stöd* för att det nyss beskrivna skulle strida mot förbudet mot dubbelbestraffning. Också Regeringsrätten slog i september 2009 fast att de svenska reglerna inte strider mot artikel 4.¹⁶¹ I doktrinen har detta kritiserats för att ha skapat ett oklart rättsläge. Lindkvist menar, mot bakgrund av rättspraxis från Europadomstolen från främst perioden 1995-2004, att det ”inte kan uteslutas” att påförande av skattetillägg för samma oriktiga uppgifter som i skattebrottsmål innebär otillåten dubbelbestraffning i artikel 4, sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen.¹⁶² De som hävdar att det innebär dubbelbestraffning brukar luta sig mot det s.k. Rysslandsmålet¹⁶³ från 2009. HD avgjorde två mål i mars 2010¹⁶⁴ och tydliggjorde där att Rysslandsmålet ändrat tidigare praxis och att Europadomstolen nu vid bedömning av ”samma sak” tar hänsyn till de faktiska förhållandena. Såväl HD som RegR har dock uttryckt att domen i Rysslandsmålet och efterföljande liknande domar inte är applicerbara på det svenska rättssystemet, och att det svenska systemet *är* förenligt med EKMR. Palm menar att HD:s tolkning kräver att det ”dubbla förfarandet” med både skattetillägg och skattebrott ska ha varit *förutsebart* och att förfarandena har ett nära tidsmässigt och sakligt samband. Det ovan nämnda kravet på ”klart stöd” för att det svenska systemet ska underkännas står i motsättning till Europadomstolens ambition att EKMR ska tolkas och tillämpas på ett sätt som gör den praktisk och effektiv, och inte teoretisk och illusorisk.¹⁶⁵

Ur EU-rättsligt perspektiv menar Gulliksson och Kristoffersson att om den unionsrättsliga *ne bis in idem*-principen anses tillämplig är det inte tillåtet med både

¹⁶⁰ NJA 2010 s. 168 I och II

¹⁶¹ RÅ 2009 ref 94

¹⁶² Lindkvist, Gustav, ”’Samma väsentliga element’ och dubbelbestraffningsförbudet – förändrat rättsläge?”, *Skattenytt*, 2008, s. 776-780

¹⁶³ 14939/03, Zolotukhin mot Ryssland; målet avgjordes i stor sammansättning

¹⁶⁴ NJA 2010 s. 168 I och II

¹⁶⁵ Palm, Elisabeth, ”Dubbelbestraffning och Europadomstolens praxis”, *Svensk skattetidning*, 6-7/2010, s. 620-631

skattetillägg och talan om skattebrott. Principen om förbud mot dubbelbestraffning finns upptagen i den rättighetsstadga¹⁶⁶ som finns intagen i Lissabonfördraget, men HD och HFD har ännu inte avgjort om principen är tillämplig på svenska skattelagar, vilket gör rättsläget oklart för enskilda.¹⁶⁷

En annan faktor som i doktrinen framhållits göra rättsläget oklart är att flera hovrätter gjort motsatta bedömningar mot RegR (och HD). Åhman pekar på att dessa domstolar – även de viktiga rättskällor – tycks ha gjort andra läsningar av de europarättsliga fallen, och de kommit till slutsatsen att det finns en konflikt mellan svensk rätt och Europadomstolens praxis.¹⁶⁸ Ett exempel är en uppmärksammas dom i Göta hovrätt från slutet av 2009, där hovrätten uttalade att ”Europadomstolens nya praxis utgör ett sådant klart stöd som krävs för att underkänna den svenska rättsordningen i aktuellt hänseende”¹⁶⁹.

¹⁶⁶ 2010/C 83/02, artikel 50

¹⁶⁷ Gulliksson, Magnus & Kristoffersson, Eleonor, ”Betydelsen av ne bis in idem-principen inom EU-rätten för skattebrott och skattetillägg”, *Svensk Skattetidning* 3/2011, s. 211-227

¹⁶⁸ Åhman, Karin, ”Europakonventionen och förbudet mot dubbelbestraffning”, *Svensk skattetidning*, 1/2010, s. 104-116

¹⁶⁹ Mål B 6-09. Riksåklagaren har överklagat domen, se ÅM 2009/6756.

6. ANALYS

I detta avsnitt kommer jag att analysera de ovan redovisade aspekterna av rättsosäkerhet och transaktionskostnader, samt ta upp en del invändningar som skulle kunna riktas mot mitt resonemang.

6.1 Beräkning av kostnaden

Den förväntade kostnaden av ett affärsbeslut kan beräknas som kostnaden i sig multiplicerat med sannolikheten att kostnaden aktualiseras. Osäkerhet kring sannolikheten medför att aktören i fråga måste försäkra sig mot det fall att kostnaden aktualiseras med en, beroende på aktörens inställning till risk, adekvat summa. Inom vissa områden löses detta genom att aktören tecknar en försäkring, där premien är ett uttryck för risken att försäkringen utlöses.¹⁷⁰ (Ju större rättsosäkerhet som råder inom området, desto högre torde försäkringspremien bli; jämför med D'Amatos "0,5"-resonemang ovan.) Går det inte att teckna en direkt försäkring kanske aktören, t.ex. ett företag, måste gardera sig mot eventuella kostnader som kan uppstå genom att höja sina marginaler i andra affärer. Kostnaden för risken sprids därigenom ut på hela verksamheten. Detta medför förstås att kostnaden för osäkerheten i en enskild affär sprids ut på företagets alla andra affärspartners, vilket är missgynnsamt för dessa affärer. Som visats ovan påverkar det också när och hur investeringar görs, och osäkerhet om beskattningen gör investeringsmiljön mer osäker.

Som konstaterats i början av uppsatsen är perspektivet att rättsosäkerhet innebär en kostnad inget som (mig veterligen) tagits upp i forskningen, och följaktligen har inga beräkningar av sådana kostnader heller skett. Däremot har beräkningar gjorts på en besläktad typ av osäkerhet, nämligen den som uppkommer när skattesystemet ofta ändras genom politiska beslut.¹⁷¹ Skinner gjorde beräkningar på denna typ av osäkerhet i USA för perioden 1929-75, och fann att den årliga kostnaden för osäkerhet om beskattningen var 0,4 procent av BNI, motsvarande 15 miljarder dollar (för 1986). Han visade också att marginaleffekten av ökad osäkerhet om

¹⁷⁰ Kamdar, Nipoli, "Corporate Income Tax Compliance: A Time Series Analysis", *American Economic Journal*, vol. 25, no. 1, 1997, s. 37-38

¹⁷¹ Jfr Niemann, a. a., 2004.

beskattningen var betydande.¹⁷²

6.2 Osäkerhet: subjektivt?

I den ovan berörda distinktionen mellan objektiv och subjektiv osäkerhet framhöll jag att min syn är att objektiv osäkerhet inte går att definiera skilt från den subjektiva osäkerheten; det som kallas ”objektiv” osäkerhet är i själva verket bara en tillräckligt stor kritisk massa av aktörer som upplever samma subjektiva osäkerhet. Ett exempel på detta resonemang är de omdiskuterade s.k. 3:12-reglerna, för beskattning av fåmansföretag. Varje enskild företagare som ställs inför dessa regler upplever en subjektiv osäkerhet, grundad i dennes enskilda situation, men olika företagare kan se och konstatera att deras respektive subjektiva osäkerhet grundas i samma regelverk.

Detta resonemang kan framstå som tautologiskt, men det är viktigt eftersom det kan utgöra en kritik av mitt resonemang om rättsosäkerhet som transaktionskostnad. Om osäkerhet är subjektivt, hur kan det då mätas av någon utomstående, skulle man kunna fråga sig. Osäkerheten är ju dessutom beroende av hur den enskilde aktörens förhåller sig till risk (om den är risksökande, riskneutral eller riskundvikande). Poängen är dock inte att hitta en modell där varje enskild aktörs osäkerhet kan ”mätas” vid varje givet tillfälle; det skulle kräva tillgång till information och insikter som bara aktören själv besitter. Poängen är snarare att kunna konstatera när vissa lagar och utövandet av dem på ett strukturellt sett innebär (subjektiv) osäkerhet för en större eller mindre mängd aktörer. En skatterättslig regels rättsosäkerhet är alltså i första hand av intresse *i jämförelse med andra regler*. Det är också så transaktionskostnader kan och bör betraktas för att fylla någon nytta som analysverktyg: *relativt* hur kostnaderna hade sett ut i ett annorlunda läge.

(En poäng som här kan göras är att den subjektiva osäkerheten i vissa fall kan tänkas minska över tid hos aktören. Det är därför viktigt att skilja på subjektiv osäkerhet som grundas i bristande kunskap om rättsreglerna hos aktören och osäkerhet som grundas i att rättsreglerna är oförutsebara även över en längre tidsperiod.)

¹⁷² Skinner, Jonathan. ”The welfare costs of uncertain tax policy”, *Journal of Public Economics*, vol. 37, 1988, s. 129-145

6.3 Berättigade förväntningar

Relevansen av berättigade förväntningar i beskattningen har lyfts fram i doktrinen av bl.a. Pålsson. Det är av intresse eftersom förväntningar om rättsligt utfall hänger tätt ihop med förutsebarheten; ju större förutsebarhet, desto mer rimligt är det att ha vissa förväntningar. Pålsson framhåller att allt åberopande av praxis i grunden baseras på likhetsprincipen; om lika fall ska behandlas lika uppstår också förväntningar på att så ska ske även i framtiden. Vidare är principen om berättigade förväntningar väl etablerad i europeisk rättstradition och en del av EU:s rättsordning – dock ej något som kan åberopas gentemot den svenska lagstiftaren. Pålsson menar dock att RegR genom att kontinuerligt hänvisa till sin egen praxis byggt upp förväntningar på att så kommer fortsätta att ske. Trots detta drar Pålsson slutsatsen att principen inte kan ses som mer än en generell rättsprincip, ett argument, inte något man kan bygga en rättslig argumentation på (i alla fall inte allena).¹⁷³

6.4 Skadestånd på grund av oriktigt beslut

Vid felaktiga beslut från det allmänna finns det bestämmelser i skadeståndslagen (SFS 1972:207) som reglerar ersättningsskyldigheten. I 3 kap 2 § 1 p anges ersättningsskyldighet för ”fel eller försummelse i myndighetsutövning”. I 3 kap 7 § finns dock stadgat undantag som omöjliggör talan mot vissa instanser, bland annat HD och HFD, om inte beslutet i fråga har upphävts eller ändrats. En felaktig dom i underrätterna kan alltså utlösa skadeståndsansvar, så länge inte saken prövats i högre rätt (och där ej ändrats eller upphävts).

Detta skadeståndsansvar bedöms i doktrinen som mycket långtgående. Ansvar kräver dock ”fel och försummelse”. von Bahr framhåller att det i detta måste tas ställning till emellanåt svårbedömda faktorer, som vilka ekonomiska konsekvenser det felaktiga beslutet faktiskt gett upphov till och vilka möjligheter det finns att utreda vad som har förekommit, särskilt när beslutet ligger längre tillbaka i tiden. Om resning vägrats är det en stark indikation på att felet inte är skadeståndsgrundande,

¹⁷³ Pålsson, Robert, ”Berättigade förväntningar i svensk skatterätt”, *Svensk skattetidning*, 3/2010, s. 308-318

framhåller von Bahr.¹⁷⁴ Andersson har dock bedömt att ett par nyligen avkunnade domar från HD indikerar att det är på väg att bli lättare att få skadestånd för fel i rättsväsendet: ”Isen kan nu sägas vara bruten, varför utgången inte längre alltid behöver bli nekande. [...] Det går att framgångsrikt föra talan om culpa i rättstillämpningen.”¹⁷⁵

Vad som är särskilt av intresse för denna uppsats ämne är det som von Bahr pekar på, att det föreligger osäkerhet om skadeståndslagens förhållande till möjligheten att genom EU-rättens kriterier för skadeståndsansvar kunna få ersättning. ”Hur enskilda skall komma till rätta med felaktiga myndighetsbeslut utgör en central del av en nations rättssystem. Det är därför olyckligt att osäkerhet föreligger om den rätta innebörden av gällande rätt på detta område”, skriver von Bahr.¹⁷⁶

6.5 Diskussionen efter Villardaffären

Efter att det i maj 2011 avslöjades att ordföranden för AMF Pension och delägaren i advokatbyrå Vinge, Bertil Villard, begagnat sig av ett så kallat ”Peru-upplägg” aviserade Skatteverket att det ämnade använda skatteflyktslagen för att komma åt den skatt som Villard undkommit i Sverige genom att skatta i Peru, med betydligt lägre skattesats (fyra procent kupongskatten på de aktuella medlen). Skatteverkets generaldirektör Ingemar Hansson skrev i en debattartikel 18 maj att skatter borde börja betraktas inom företagen som något annat än en kostnad, utan snarare en del av socialt ansvarstagande.¹⁷⁷

¹⁷⁴ von Bahr, Stig, ”Skadestånd på grund av oriktiga beslut om skatt”, *Svensk Skattetidning* 5/2007, s. 291-302. I rättsfallet NJA 2010 s 577 konstaterades, *e contrario* till von Bahrs nämnda resonemang, att när resning beviljats på grunden att en domstols rättstillämpning uppenbart strider mot lag har huvudregeln ansetts vara att domstolens bedömning också betraktas som så uppenbart oriktig att fel eller försummelse föreligger i den mening som avses i lagen.

¹⁷⁵ Andersson, Håkan, ”Skadestånd vid fel i rättsväsendet – ’uppenbarhetsrekvisitet’ argumentativt preciserat”, *InfoTorg Juridik*, 29 juli 2011. Se även Andersson, Håkan, ”Uppenbarhetsrekvisitet vid skadeståndsgrundande rättstillämpningsfel än en gång – uppenbart, förtydligt samt öppnat för restriktiv respektive extensiv vidareutveckling”, *InfoTorg Juridik* 2 december 2010. De rättsfall från HD som Andersson främst lutar sig mot är NJA 2010 s 577 och det nyligen avdömda målet T 1295-09.

¹⁷⁶ von Bahr, Stig, ”Skadestånd på grund av oriktiga beslut om skatt”, *Svensk Skattetidning* 5/2007, s. 291-302

¹⁷⁷ ”AMF-ordföranden i skattetvist”, *Dagens Industri*, 12 maj 2011; Hansson, Ingemar, ”Skatteetik är en styrelsefråga”, *Dagens Industri*, 18 maj 2011

Kerstin Nyquist, skattejurist på Svenskt Näringsliv, svarade Hansson i en replik dagen efter, där hon påpekade att offentlig makt enligt grundlagen ska utövas under lagarna, och att lagarna är till för att skydda medborgarna “från såväl Skatteverkets som andra myndigheters godtycke”.¹⁷⁸ Nyquists poäng är att lagstyre handlar om förutsebarhet om lag- och myndighetsutövningen - i detta fall i beskattningen.

Ännu ett inlägg som svar till Hansson gjordes av advokat Per Magnusson ett par dagar efter. Magnusson frågade retoriskt om det är rimligt att en enskild medborgare hålls ansvarig för vad som efterhand från statens sida kom att uppfattas som en brist i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru (alltså det faktum att man genom upplägget i fråga kunde sänka skatten till fyra procent). “Hur ska en enskild medborgare kunna avgöra och ansvara för om tillämpningen av en lag blir alltför gynnsam för den enskilde?”, skrev Magnusson. “Rättssäkerhet och förutsebarhet” bör stå i fokus i myndighetsutövningen, och oklarheter i lagstiftningen och dess tillämpningen bör tolkas till den enskildes förmån, framhöll Magnusson.¹⁷⁹

Magnusson framför förvisso en subjektiv normativ ståndpunkt, en åsikt om hur myndigheter *bör* agera. Trots detta är det i min mening av betydelse att framstående jurister i debatten kritiserar Skatteverket för bristande fokus på rättsäkerhet och förutsebarhet.

Ingemar Hansson gjorde ett avslutande inlägg i debatten 4 juni, och skrev i det i klartext: “Skattelagen är tyvärr ofta krånglig och svårtolkad. Ibland är det svårt både för skattebetalarna och Skatteverket att veta exakt var gränsen går mellan lagliga och olagliga skatteupplägg.” Hansson skrev också att han “delar synen att förutsägbarhet är en av rättssäkerhetens grunder” och beskrev det “fördjupade samarbete” som Skatteverket vill inleda med de “största företagen” för att “öka företagets kontroll och minska risken att skatteupplägg i lagens gråzon leder till kostsamma och skadliga rättsprocesser”.¹⁸⁰

Hansson bekräftar att även från myndighetens håll anses förutsebarhet som grundläggande för rättssäkerhet. Att dessa två begrepp nämns i närmast synonym

¹⁷⁸ Nyqvist, Kerstin, “Skatteverket ska prata lag inte moral”, *Dagens Industri*, 19 maj 2011

¹⁷⁹ Magnusson, Per, “Har Portugalpensionärer också för låg skattemoral?”, *Dagens Industri*, 21 maj 2011

¹⁸⁰ Hansson, Ingemar, “Skatteverket ägnar sig inte åt etik och moral”, *Dagens Industri*, 4 juni 2011

mening förstärker också den poäng jag har framhållit ovan, att förutsebarheten är central i rättssäkerheten.

I juli friades Villard på alla punkter i förvaltningsrätten. Domstolen tog hänsyn till RÅ 2010 ref. 112, och konstaterade att skatteflyktslagen endast kan tillämpas på ett dubbelbeskattningsavtal om det finns stöd för det i avtalet eller om lagstiftaren uttryckligen framhållit att skatteflyktslagen ska äga företräde.¹⁸¹ Högsta Förvaltningsdomstolen väntades i juli i år ta upp fallet under hösten.¹⁸²

Villardfallet illustrerar enligt min uppfattning väl den osäkerhet som skatteflyktslagen innebär för skattskyldiga. Skulle Villard slutligen bli dömd enligt skatteflyktslagen innebär det i princip att ingen kan lita på att inte bestämmelser i andra dubbelbeskattningsavtal kan komma att omvärderas retroaktivt om effekterna av dem är missgynnsamma ur Skatteverkets fiskala perspektiv. Det vore synnerligen problematiskt, och skulle innebära väsentligt ökad risk för många svenska skattskyldiga som gör affärer internationellt. Något som gör läget ytterligare mer osäkert, vilket Persson Österman påpekat, är att förfaranden av kringgående som är kända sedan tidigare, och som lagstiftaren inte ingripit mot, enligt stadgad praxis från RegR inte kan anses strida mot skatteflyktslagen.¹⁸³ Även om debatten kring Villardaffären till del har handlat om moralfrågor vill jag mena att det i allra högsta grad finns relevanta rättssäkerhetsaspekter i fallet.

6.6 Det fiskala intresset

6.6.1 Medveten osäkerhet

Som visats ovan finns det inom nationalekonomin, i synnerhet inom teoribildning kring det som kallas optimal beskattning, forskning som antyder att viss osäkerhet om delar av beskattningen – främst risken att få sin deklaration reviderad, men även om t.ex. lagtolkning – kan ha en hämmande effekt på skatteundandragande beteende. Dessa perspektiv tar föga hänsyn, om någon, till rättssäkerhet som värde. Graden av

¹⁸¹ Persson, Anna & Bellman Isak, "Villard frias från skatteflykt", *Dagens Juridik*, 8 juli 2011

¹⁸² Edholm, Yvonne, "Bertil Villard frias från skatteflykt", *Affärsvärlden*, 8 juli 2011

¹⁸³ Persson Österman, Roger, "Ränteavdrag efter koncernintern aktieöverlåtelse – skatteflykt eller ej?", *Svensk skattetidning* 6-7/2007, s. 403

rättssäkerhet betraktas som ett instrument bland flera för att uppnå vissa nationalekonomiska effekter, eller resultat.

Ur ett juridiskt perspektiv ses rättssäkerhet i de flesta fall som ett värde i sig, eller i alla fall ett så pass viktigt värde att det är väldigt svårt att hitta motstående värden som kan väga upp det. Dock är det naturligt att i alla rättssystem där visst skön lämnas till myndigheters tjänstemän att förutsebarheten aldrig kan vara hundra procentlig – olika faktorer kan i olika situationer göra att bedömningen blir annorlunda än den förväntats, oavsett om den är fel eller ej.

Det är dock den *oavsedda* osäkerheten. Medveten, *avsedd* osäkerhet, som härrör från t.ex. medvetet otydligt formulerade lagregler, är intuitivt svårare att acceptera ur ett juridiskt perspektiv. Men som t.ex. Pagone påpekar i det ovan beskrivna så torde medvetet utformad osäkerhet vara mer godtagbar om skälen till den redovisas öppet av lagstiftaren. I många av de exempel på rättsosäkerhet som jag har berört framgår det tämligen tydligt av doktrinen att det råder stor oklarhet om lagstiftarens medvetenhet om och eventuella motiv till att lagregler är utformade på ett svårförutsebart sätt. Denna oklarhet riskerar, utöver problemet med svårförutsebara regler i sig, att minska legitimiteten i skattelagstiftningen.

Det har i doktrinen också påpekats att det finns förespråkare för ett synsätt där förutsebarhet är mindre prioriterat i de fall där de skattskyldiga ”utmanar” skattesystemet på det sätt som anses ske i skatteflyktssituationer.¹⁸⁴ Ett sådant synsätt framstår ur rättssäkerhetsperspektiv svåraccepterat. Utifrån den grundläggande legalitetsprincipen om *ingen skatt utan lag* torde det stå klart att det inte finns någon skyldighet *a priori* att erlægga skatt som inte lagen föreskriver.¹⁸⁵ Ett perspektiv där gränfallen ska betraktas på ett strängare sätt rättsligt vore som att säga att den som kör 108 km/h på en vägsträcka där 110 km/h är hastighetsgränsen bör löpa större risk att bli bötfälld än den som kör, säg, 95 km/h. Oavsett om detta kan motiveras med det ”avskräcker fortkörning” eller liknande så är det ur rättsligt perspektiv ett ohållbart resonemang.

¹⁸⁴ Se om detta Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 672

¹⁸⁵ Se om detta t.ex. Hultqvist, Anders, ”Rättshandlingars verkliga innebörd”, *Skattenytt* 2007, s. 698 f.

En besläktad invändning som kan göras är att det kanske inte handlar om ett särskilt betydande antal fall där förutsebarhetsproblematiken aktualiseras, eller att den typen av fall hur som helst är relativt sällan förekommande. Ur rättssäkerhetssynpunkt torde bristande förutsebarhet vara problematiskt oavsett hur många eller få fall som aktualiseras, och den som är intresserad av rättssäkerhet torde finna det av vikt att försöka minska antalet fall till ett minimum – helst noll. Däremot kan frågan i denna uppsats sammanhang kopplas till transaktionskostnadsperspektivet. Att, som till exempel Villard i det ovan nämnda fallet, göra ett upplägg där inkomster slussas via ett lågskatteland (i detta fall Peru) innebär ju också vissa kostnader. Man får dock anta att Villard inte skulle ha gjort bruk av upplägget om han inte beräknade att genom den lägre skatten tjäna på förfarandet, trots eventuella kostnader för skatterådgivare eller liknande. Det är möjligt att Villard hade undvikit risken att potentiellt bli eftertaxerad om han inte hade gjort det aktuella upplägget – att han i och med det han gjorde ”chansade”, kan tyckas. Det illustrerar dock bara ytterligare effekten av rättsosäkerhet – om det genom bristande förutsebarhet uppstår en ”chilling effect”, som Pagone uttrycker det, som kanske från lagstiftarens sida är avsedd att få privatpersoner att avstå från dylika upplägg, finns det en påtaglig risk att denna ”chilling effect” också påverkar företag. Skillnaden mot privatpersoner är att företag har som erkänd legitim grund att agera för att maximera sin vinst, även genom att söka minska skattepålagan. Att behöva kalkylera in den risk som en ”chilling effect” medför har andra effekter för företag än för privatpersoner – effekter som vad gäller företag är mindre önskvärda ur ett samhällsekonomiskt perspektiv, kan hävdas.

6.6.2 Effektivitet

Intuitivt finns det en motsättning mellan ett skattesystem som så effektivt som möjligt drar in skattemedel och ett som har så god förutsebarhet och rättssäkerhet som möjligt. Rosander uttrycker t.ex. att det för att värna rättsäkerheten fullt ut skulle krävas att transaktioner av skatteflyktskaraktär inte angrips vare sig i domstolar med ”praxismetoder”, så som genomsyn, eller med special- eller stopplagstiftning. Detta

menar dock Rosander skulle innebära ”mycket allvarliga konsekvenser ur ett effektivitetsperspektiv”.¹⁸⁶

Ekonomisk effektivitet, som visades i avsnitt 1.2.1, kan på samhälls nivå uttryckas som att fler ekonomiska transaktioner förekommer än vad hade annars gjort.

Huruvida en regel bidrar till ökad eller minskad ekonomisk effektivitet är viktigt ur rättsekonomiskt perspektiv. Detta är dock som synes en annan typ av effektivitet än den som avses i föregående stycke. Det ”effektivitetsperspektiv” Rosander hänvisar till är effektivitet i *skatteuppbörden*, dvs. den fiskala effektiviteten. Inom nationalekonomisk teori utgås generellt ifrån att skatt minskar den ekonomiska effektiviteten genom de snedvridande effekter och det minskade utrymmet för frivilliga ekonomiska utbyten som skatt innebär.¹⁸⁷ Ur fiskalt perspektiv handlar det snarare om att få in den skatt som lagen föreskriver med så få undantag som möjligt.¹⁸⁸ I den mån tydliga och förutsebara regler är gynnsamt för den ekonomiska effektiviteten kan det sägas att denna effektivitet står i motsättning med den fiskala effektiviteten, mot bakgrund av det Rosander skriver.

6.7 Jämförelser: med hypotetiska situationer eller andra länder?

I detta sammanhang kan en poäng som Zimmer framhållit vara värd att belysa. Som kommentar till Rosanders avhandling framhåller Zimmer att det finns stora skillnader i närliggande rättssystem mellan olika metoder för att motverka skatteundandragande. Den finska och den svenska skatteflyktsklausulen är t.ex. betydligt olika, medan den norska praxismetoden och den svenska har betydande likheter. Skatteflyktsklausulerna i den finska och tyska lagstiftningen är enligt Zimmer mer generellt utformade, och dessutom mer allmänt accepterade, medan motsvarande klausuler i svensk och kanadensisk lag är mer utförliga, och också mer omstridda. Zimmer frågar sig om acceptansen för klausulerna i Tyskland och Finland

¹⁸⁶ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 675-76

¹⁸⁷ Se t.ex. Perloff, a. a., s. 289-290, 366

¹⁸⁸ Jean-Baptiste Colbert, finansminister under Ludvig XIV i Frankrike 1665-1683, uttryckte det sålunda: ”The art of taxation consists in so plucking the goose as to obtain the largest possible amount of feathers with the smallest amount of hissing.”

beror på att de är äldre, medan de i Sverige och Kanada är relativt nya.¹⁸⁹ Detta gör att man kan ställa sig frågan om det är mer rimligt att göra jämförelser vad gäller rättssäkerhet och skatteundandragande mellan å ena sidan rättsläget i dag och hur det hypotetiskt skulle kunna se ut efter någon typ av reform, eller å andra sidan det svenska rättsläget och motsvarande rättsläge i dag i andra jämförbara länder och rättssystem. Ett tentativt svar på den frågan är att man kan identifiera vissa problem i situationen i Sverige i dag, och sedan titta på andra länder för att söka efter exempel på potentiella lösningar.

6.8 Förhandsbesked: väger upp vissa problem?

Som har nämnts ovan har möjligheten att erhålla förhandsbesked framhållits som något som stärker rättssäkerheten. I teorin ligger det naturligtvis mycket i det: det är ett tydligt sätt för skattskyldiga att få besked om hur en viss affärshändelse kommer att bedömas skattemässigt från myndighetshåll. Att det faktiskt innebär att rättssäkerheten stärks är dock beroende av hur det fungerar i praktiken. Om förhandsbesked till exempel ofta överklagas av Skatteverket och ändras i domstol torde förtroendet för deras initiala tillförlitlighet minska. På samma sätt kan förtroendet minska av att överklaganden från skattskyldiga inte ges prövningstillstånd (som berörts ovan i avsnitt 5.6). Förhandsbesked har dessutom begränsad prejudicerande roll eftersom de bara gäller i den aktuella frågan gentemot den som beskedet angår.¹⁹⁰ Det finns alltså invändningar som kan riktas mot förhandsbeskedsinstitutets roll som stärkandes rättssäkerheten.

¹⁸⁹ Zimmer, Frederik, ”Akademisk avhandling: Generalklausul mot skatteflykt”, *Svensk skattetidning* 10/2007, s. 775-777

¹⁹⁰ Skatterättsnämndens hemsida, ”Förhandsbeskedets rättsliga betydelse”

7. SLUTSATSER OCH AVSLUTANDE DISKUSSION

Kostnader för snedvridande effekter, fullgörande och administration finns det som beskrivits ovan både teori och empiri som berör, i synnerhet inom nationalekonomin. En kostnad som dock tycks ha passerat närmast obemärkt är den kostnad som osäkerhet om en rättshandlings skattemässiga konsekvenser innebär. I forskningen finns det studier av effekten av det som kallas ”politiska risker”, det vill säga osäkerhet om huruvida en lagstiftning kommer att bestå en tid framöver eller om den kommer att ändras snart, och hur detta påverkar affärsbeslut. Det är dock, som jag har framhållit ovan, något annat än den osäkerhet som är ämnet för denna uppsats.

Som jag har visat ovan finns det ett antal fall, såväl i skattelagstiftningen som i skatteprocessen, där betydande rättssäkerhetsbrister kan identifieras. Osäkerhet om hur lagar, domstolspraxis och myndigheters tidigare agerande ska tolkas är en aspekt som skattskyldiga – i synnerhet företag – måste ta i beaktande. Det finns också undersökningar både från Sverige och internationellt där företag uppger att osäkerhet om beskattning är ett betydande problem för dem. Närvaron av denna rättsosäkerhet påverkar aktörers agerande, kanske i synnerhet när det gäller affärstransaktioner där större summor är inblandade. Rättsosäkerheten, särskilt om den är en återkommande del i affärsbeslut, behöver tas med i beräkningen: i det fall den skattemässiga konsekvensen kommer att innebära ökade skattekostnader måste risken för det tas med i beräkningen av aktören. För ett företag kan det handla om att den risken innebär att framtida kassaflöde blir mer osäkert, vilket leder till att företagets avkastningskrav överlag ökar och vinstmarginalerna i övriga affärer därmed behöver bli högre.

D’Amatos ovan beskrivna resonemang, om att en tvist blir dyrare att lösa ju osäkrare utfallet av rättsreglerna är, är också en god illustration av hur transaktionskostnadsperspektivet kan appliceras på rättsosäkerhet. Att även Skatteverket anser rättsläget vara osäkert i många fall, som illustrerades under debatten efter Villardaffären, och att verket ser risk för att detta kan leda till kostsamma rättsprocesser stärker ytterligare bilden av att rättsosäkerheten medför kostnader.

Det som Pagone kallar ”*chilling effect*” och som avseende den svenska skatteflyktslagen har beskrivits som en ”kraftfull, rättsosäker, preventiv verkan” beskriver hur aktörer måste förhålla sig till risken att skatteutfallet blir missgynnsamt, och att den samlade effekten av osäkerheten blir att kostnaden för transaktioner ökar.

Mot bakgrund av ovanstående vill jag mena att rättsosäkerhet kan beskrivas som en transaktionskostnad.

Vad är då betydelsen av detta? Till att börja med kan konstateras av genomgången litteratur och doktrin att medvetenheten om transaktionskostnadsperspektivet inte är överdrivet utbredd bland jurister och rättsvetare. Samtidigt är rättssäkerhetsperspektivet, i synnerhet den centrala förutsebarhetsaspekten, så gott som frånvarande från diskussioner om beskattning och osäkerhet inom nationalekonomin. En applicering av transaktionskostnadsanalys på rättsosäkerhet kan därför leda till större interdisciplinär förståelse, och potentiellt mer kvalitativa analyser inom båda fälten.

I teorin skulle det utifrån detta också vara möjligt att göra empiriska studier, t.ex. inom ramen för företagsekonomisk forskning, på hur ett företag praktiskt hanterar den kostnad som rättsosäkerhet innebär i dess verksamhet.

För den statliga kommittén Regelrådet, som har till uppgift att granska regler utifrån deras ekonomiska effekter för näringslivet, torde transaktionskostnadsperspektivet på rättsosäkerhet kunna vara av intresse. Även om det inte går att exakt beräkna kostnaden av reglers rättsosäkerhet så borde det kunna innefattas i Regelrådets uppdrag att bedöma regler ur kostnadsperspektivet av rättsosäkerhet.

Den kanske närmaste till hands är dock att personer inom och utanför juridiken som intresserar sig för rättssäkerhet förhoppningsvis genom det ovan beskrivna fått insikter om ett nytt perspektiv på det området.

KÄLLFÖRTECKNING

Offentligt tryck

Prop. 1993/94:151 *Rättssäkerhet vid beskattningen*

Motion 1996/97:Sk49 *med anledning av prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.*

Motion 1999/2000:Sk801 *Rättssäkerheten vid beskattningen, m.m.*

Motion 2002/03:Sk367 *En rättssäker beskattning*

Motion 2009/10:Sk553 *Avskaffande av tredjemansrevision*

Motion 2010/11:Sk363 *Tredjemansrevisionen*

Skriftlig fråga 2008/09:328 *Rättssäkerhet för enskilda*

Skriftlig fråga 2009/10:209 *Tredjemansrevision*

Skr. 2008/09:122 *Meddelande om kommande förslag om ändringar i reglerna om beskattning av vissa penninglån och slopande av avdragsrätten för ränta på sådana lån*

Dir. 2008:57 *Regelrådet - ett råd för granskning av nya och ändrade regler som påverkar företagens regelbörda*

SOU 1993:62 *Rättssäkerheten vid beskattningen*

SOU 2009:58 *Skatteförfarandet*

Dokument 2010/C 83/02, Europeiska unionen

Rättsfall o. dyl.

NJA 2010 s. 577

NJA 2010 s. 168 I och II

RÅ 1999 ref. 62

RÅ 2004 ref. 27

RÅ 2007 ref. 84

RÅ 2007 ref. 85
RÅ 2008 not. 169
RÅ 2009 ref. 94
RÅ 2009 ref. 31
RÅ 2010 ref. 51
Mål T 1295-09, Högsta Domstolen
Mål B 6-09, Göta hovrätt
Mål 1087-09, Kammarrätten i Stockholm
Mål 14939/03, Zolotukhin mot Ryssland, Europadomstolen
Mål 169/80, Gondrand och Garancini, EG-domstolen
ÅM 2009/6756, överklagande, Åklagarmyndigheten

Litteratur

Agliardi, Elettra, "Taxation and investment decisions: a real option approach", *Australian Economic Papers*, vol. 40, 2001, s. 44-55

Allen, Douglas W., "Transaction Costs" i Bouckaert, Boudewijn och DeGeest, Gerrit (red.), *Encyclopedia of Law and Economics*, Edward Elgar, 1999, s. 893-901.
Tillgänglig på <http://encyclo.findlaw.com/tablebib.html> (besökt 2011-09-02)

Alm, James, "Uncertain tax policies, individual behavior, and welfare" i *American Economic Review*, vol. 78, no. 1, s. 237-245

Alm, James, Jackson, Betty, McKee, Michael, "Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance" i *American Economic Review*, Vol. 82, No. 4, 1992, s. 1018-1025

Andersson, Håkan, "Skadestånd vid fel i rättsväsendet – 'uppenbarhetsrekvisitet' argumentativt preciserat", *InfoTorg Juridik*, 29 juli 2011

Andersson, Håkan, "Uppenbarhetsrekvisitet vid skadeståndsgrundande rättstillämpningsfel än en gång – uppenbarhet, förtydligat samt öppnat för restriktiv respektive extensiv vidareutveckling", *InfoTorg Juridik* 2 december 2010

Arvidsson, Lars, "Förändringar i '3:12-reglerna' taxeringsåren 2008, 2009 och 2010", *Svensk skattetidning* 1/2008, s. 55 f.

- Bengtsson, Bertil, *Statsmakten och äganderätten*, SNS förlag, Stockholm, 1987.
- Beyer, Claes, ”Fasta spelregler – ett nödvändigt fundament för det ekonomiska livets effektivitet” i Anners, Erik (red.), *Demokratin, rättssäkerheten och beskattningen*, Norstedts, Stockholm, 1988.
- Beyer, Claes, ”Vad är rättssäkerhet?” i Calissendorff, Gotthard; Thorsson, Leif; Unger, Sven, *Festskrift till Gotthard Calissendorff*, Norstedts, Stockholm, 1990.
- Burmeister, Jari, ”Rättsfall om verklig innebörd av flera rättshandlingar”, *Svensk skattetidning*, 1/2011, s. 69 f.
- Caballé, Jordi och Panadés, Judith, ”Cost Uncertainty and Taxpayer Compliance” i *International Tax and Public Finance*, vol. 12, 2005, s. 239-263
- Craswell, Richard och Calfee, John E., ”Deterrence and Uncertain Legal Standards” i *Journal of Law, Economics, and Organization*, vol. 2, no. 2, 1986, s. 279-303
- D’Amato, Anthony, ”Legal Uncertainty”, *California Law Review*, Vol. 71, No. 1, 1983, s. 1-55
- Dahlman, Christian; Glader, Marcus; Reidhav, David, *Rättsekonomi. En introduktion*, Studentlitteratur, 2002.
- Dahlman, Christian; Glader, Marcus; Reidhav, David, *Rättsekonomi. En introduktion*, Studentlitteratur, 2004.
- Estberg, Staffan, ”’Felaktiga skatteupplägg’ i belysning av Industrivärden-domarna”, *Svensk skattetidning* 9/2007, s. 648 f.
- Fast, Katarina, ”’Lex Uggla’ och egendomsskyddet”, *Skattenytt*, 2006, s. 63-73
- Fri, Mattias, ”Några iakttagelser om förhandsbeskedsinstitutet”, *Skattenytt* 4/2009, s. 199 f.
- Grosskopf, Göran, ”Skatteplanering och skatteflykt”, *Skattenytt* 1-2/1989, s. 1 f.
- Gulliksson, Magnus och Kristoffersson, Eleonor, ”Betydelsen av ne bis in idem-principen inom EU-rätten för skattebrott och skattetillägg”, *Svensk skattetidning* 3/2011, s. 211 f.
- Gäverth, Leif och Möller, Lars, ”Har Regeringsrätten frångått genomsyn?”, *Skattenytt*, 11/2007, s. 652 f.
- Holstad, Per, ”Skatteflyktslagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?”, *Skattenytt* 5/2010, s. 294 f.

Hultqvist, Anders, ”Handelsbolagsdomarna och Regeringsrättens syn på skatteflykt”, *Svensk skattetidning* 6-7/2009, s. 773 f.

Hultqvist, Anders, ”Rättshandlingars verkliga innebörd”, *Skattenytt* 2007, s. 696 f.

Hultqvist, Anders, ”Rättssäkerhet i skatteprocessen” i Anners, Erik (red.), *Demokratin, rättssäkerheten och beskattningen*, Norstedts, Stockholm, 1988.

Hultqvist, Anders, ”Skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen?”, *Svensk skattetidning*, 5/2010, s. 499 f.

Hultqvist, Anders, ”Verklig innebörd i nytt rättsfall”, *Svensk skattetidning* 1/2009, s. 106 f.

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm, 1995.

Kamdar, Nipoli, ”Corporate Income Tax Compliance: A Time Series Analysis”, *American Economic Journal*, vol. 25, no. 1, 1997, s. 37-49

Karlsson, Tomas och Öberg, Jesper, ”Skatteflykt i EG-rättslig belysning – replik”, *Skattenytt*, 2008, s. 68 f.

Kellgren, Jan, ”Några taxeringsfrågor vid genomsyn respektive tillämpning av skatteflyktslagen”, *Svensk skattetidning* 9/2009, s. 946 f.

Kleist, David, ”Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?”, *Skattenytt*, 2011, s. 208 f.

Kulin-Olsson, Karin, *Juridikens fundament, Jure*, Stockholm, 2011.

Lando, Henrik, ”Retssikkerhed i retsøkonomisk perspektiv” i Dahlman, Christian, *Studier i rättsekonomi. Festskrift till Ingemar Ståhl*, Studentlitteratur, Lund, 2005.

Lawsy, Sarah B., ”Probably? Understanding Tax Law’s Uncertainty” i *University of Pennsylvania Law Review*, vol. 157, 2009, s. 1017 f.

Leidhammar, Börje och Lindkvist, Gustaf, ”Genomsyn, skatteflykt och bevisprövning”, *Skattenytt* 10/2010, s. 726 f.

Lindencrona, Gustaf. ”Rättssäkerheten i inkomstbeskattningen” i Anners, Erik (red.), *Demokratin, rättssäkerheten och beskattningen*, Norstedts, Stockholm, 1988.

Lindkvist, Gustav, ”’Samma väsentliga element’ och dubbelbestraffningsförbudet – förändrat rättsläge?”, *Skattenytt*, 2008, s. 776 f.

Lindström, Bertil, *Den reglerade marknadsekonomi*, Industriens Utredningsinstitut, Stockholm, 1991.

- Lodin, Sven-Olof, "Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning", *Skattenytt* 2007, s. 477 f.
- Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer; Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt*, Studentlitteratur, Lund, 2011.
- Martens-Weiner, Joann, *Company Tax Reform in the European Union*, Springer Science+Business Media, Berlin, 2006
- Melbi, Ingrid, "Skattelagstiftningstekniken och stoppskrivelser", *Skattenytt* 4/2010, s. 218 f.
- Ng, Yen-Kwang, *Welfare Economics*, Palgrave Macmillan, New York, 2004.
- Niemann, Rainer, "Tax rate uncertainty, investment decisions and tax neutrality", *International Tax and Public Finance*, vol. 11, 2004, s. 265-281
- Niemann, Rainer, *Tax rate uncertainty and investment behavior*, CESifo working paper no. 557, september 2001.
- Niemann, Rainer, *The impact of tax uncertainty on irreversible investment*, CESifo working paper no. 2075, april 2007.
- Nyqvist, Kerstin, "Regeringsrättens handläggning av förhandsbesked i skattefrågor", *Svensk skattetidning* 8/2008, s. 559 f.
- Pagone, G T, "Tax Uncertainty" i *Melbourne University Law Review*, vol. 33, 2009, s. 886 f.
- Palm, Elisabeth, "Dubbelbestraffning och Europadomstolens praxis", *Svensk skattetidning*, 6-7/2010, s. 620 f.
- Peczenik, Alexander, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Norstedts Juridik, Stockholm, 1995.
- Perloff, Jeffrey M., *Microeconomics*, 5th ed., Pearson Education, Boston, 2009.
- Persson Österman, Roger, "Ränteavdrag efter koncernintern aktieöverlåtelse – skatteflykt eller ej?", *Svensk skattetidning* 6-7/2007, s. 395 f.
- Petersson, Olof, *Rättsstaten*, 2 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2005.
- Posner, Richard A., *Economic analysis of law*, Aspen Publishers, 6th ed., New York, 2003.
- Påhlsson, Robert, "Berättigade förväntningar i svensk skatterätt", *Svensk skattetidning* 3/2010, s. 308 f.

- Påhlsson, Robert, "Skatteverket och de 'felaktiga uppläggen'", *Skattenytt*, 2007, s. 678 f.
- Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus förlag, Uppsala, 2009.
- Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag*, Iustus förlag, Uppsala, 2007.
- Rabe, Gunnar och Melbi, Ingrid, *Det svenska skattesystemet*, Norstedts Juridik, 21 uppl., Stockholm, 2008.
- Ragvald, Susanne, *Uncertain Transfer Pricing Rules – A Comparison of Three Jurisdictions*, Master thesis, University of Lund, 2007.
- Rosander, Ulrika, "Repressiva metoder vid skatteflykt", *Skattenytt*, 2007, s. 663 f.
- Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, JIBS Dissertation Series No. 040, Jönköping International Business School, 2007.
- Saldén Enérus, Anita, "Lagstiftningsarbetet i den politiska miljön", *Skattenytt* 4/2010, s. 222 f.
- Sandford, Cedric. "General report" i *International Fiscal Association, Administrative and compliance costs of taxation*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Leiden, 1989.
- Sandford, Cedric; Godwin, Michael; Hardwick, Peter, *Administrative and compliance costs of taxation*, Fiscal Publications, Birmingham, 1989.
- Skatteverket, *Handledning – Särskilda avgifter i taxeringslagen*, Fritzes/Norstedts Juridik, Stockholm, 2009.
- Skinner, Jonathan, "The welfare costs of uncertain tax policy", *Journal of Public Economics*, vol. 37, 1988, s. 129-145
- Skogh, Göran och Lane, Jan-Erik, *Äganderätten i Sverige*, 2 uppl., SNS förlag, Stockholm, 2000.
- Smith, Adam, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776, bok 5, kapitel 2, del 2. Tillgänglig på <http://www.econlib.org/library/Smith/smWN.html> (besökt 2011-09-02)
- Sterzel, Fredrik, "Skatt och egendomsskydd" i Åhman, Karin (red.), *Äganderätten. Dess omfattning och begränsningar*, Iustus förlag, Uppsala, 2009.
- Sutter, Daniel och Coppock, Lee, "The Tax Man Cometh: Constitutional Principles for Tax Enforcement" i *Constitutional Political Economy*, Vol. 14, 2003, s. 107-118
- Theelin, Krister, *Sverige som rättsstat*, Timbro, Stockholm, 2001.

Thunberg, Björn, ”Moms på böcker 6 eller 25 % - slumpen kan avgöra” i *Svensk skattetidning* 2/2008, s. 190 f.

Tjernberg, Mats och Neway Herrman, John, ”Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?”, *Skattenytt*, 2011, s. 158 f.

Wittkull, Joakim, ”Skattetillägg när skatteflyktslagen har tillämpats – betydelsen av Regeringsrättens dom den 10 juni 2010 i mål nr 3819-3820-09”, *Svensk skattetidning* 6-7/2010, s. 668 f.

von Bahr, Stig, ”Skadestånd på grund av oriktiga beslut om skatt”, *Svensk skattetidning* 5/2007, s. 289 f.

von Bahr, Stig, ”Skatteflykt i EG-rättslig belysning”, *Skattenytt* 2007, s. 644 f.

Zimmer, Frederik, ”Akademisk avhandling: Generalklausul mot skatteflykt”, *Svensk skattetidning* 10/2007, s. 775 f.

Åhman, Karin, ”Europakonventionen och förbudet mot dubbelbestraffning”, *Svensk skattetidning*, 1/2010, s. 104 f.

Rapporter o. dyl.

FöretagarFörbundet och Skattebetalarnas Förening, *I Skatteverkets kvarnar*, rapport, 2009. Tillgänglig på <http://bit.ly/f4Jg8d> (besökt 2011-09-02)

FöretagarFörbundet och Skattebetalarnas Förening, *Så stärker vi rättssäkerheten*, rapport, 2010. Tillgänglig på <http://bit.ly/gL2P3D> (besökt 2011-09-02)

Jordahl, Henrik och Stenkula, Mikael, *Skatter och snedvridning av konkurrensen*, Konkurrensverket, mars 2009.

Näringslivets Regelnämnd, ”Företagens totala regelkostnader till följd av statliga regelverk”, mars 2008. Tillgänglig på http://www.nnr.se/assets/files/publikationer/nnr_foretagenstotalaregelkostnader-1.pdf (besökt 2011-09-02)

Näringslivets Regelnämnd, ”Förslag till insatser – regelförenkling på kommunal nivå”, december 2010. Tillgänglig på <http://www.nnr.se/assets/files/redovisning-uppdrag.pdf> (besökt 2011-09-02)

Näringslivets Regelnämnd, ”Regelagendan 2010”, december 2010. Tillgänglig på http://www.nnr.se/assets/files/publikationer/nnr_regelagenda2010.pdf (besökt 2011-09-02)

Näringslivets Regelnämnd, ”Regelbarometern 2010”, november 2010. Tillgänglig på http://www.nnr.se/assets/files/publikationer/nnr_regelbarometern_2010.pdf (besökt 2011-09-02)

Näringslivets Regelnämnd, ”Vilken kvalitet håller statens konsekvensanalyser av förslag som rör företag?”, september 2005. Tillgänglig på http://www.nnr.se/pdf/Regelindikator_2005.pdf (besökt 2011-09-02)

PricewaterhouseCoopers, *Paying taxes 2011*, rapport, 2011. Tillgänglig på <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf> (besökt 2011-09-02)

Regelrådet, ”Årsrapport 2010”. Tillgänglig på <http://www.regelradet.se/Uploads/Files/1790.pdf> (besökt 2011-09-02)

Silfverberg, Christer och Persson Österman, Roger, *F-skattsedelns rättsverkningar*, rapport Svenskt Näringsliv, juni 2010. Tillgänglig på http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00022/F-skattsedelns_r_tts_22901a.pdf (besökt 2011-09-02)

Tillväxtanalys, *Regelbörda och ekonomisk utveckling - en forskningsöversikt*, rapport 2010:07. Tillgänglig på http://www.tillvaxtanalys.se/tua/export/sv/filer/publikationer/rapporter/Rapport_2010_07.pdf (besökt 2011-09-02)

Tillväxtanalys, *Regelbördans ekonomiska effekter - en teoretisk och empirisk analys*, rapport 2010:14. Tillgänglig på http://www.tillvaxtanalys.se/tua/export/sv/filer/publikationer/rapporter/Rapport_2010_14.pdf (besökt 2011-09-02)

Presskällor

“AMF-ordföranden i skattetvist”, *Dagens Industri*, 12 maj 2011

”SEB kan tvingas lämna ut uppgifter om advokatbyråers klientmedelskonton”, *Dagens Juridik*, 17 juni 2011. Tillgänglig på <http://www.dagensjuridik.se/2011/06/seb-kan-tvingas-lamna-ut-uppgifter-om-advokatbyraers-klientmedelskonton> (besökt 2011-09-02)

Andersson, Magnus, ”Tredjemansrevision – ett hot mot rättssäkerheten”, *Advokaten* 2/2011

Brandberg, Ulrika, ”Skatteförfarandet: Fortsatt kritik mot tredjemansrevisioner”, *Advokaten* 1/2010

Edenholm, Yvonne, "Bertil Villard frias från skatteflykt", *Affärsvärlden*, 8 juli 2011. Tillgänglig på <http://www.affarsvarlden.se/hem/nyheter/article3216534.ece> (besökt 2011-09-02)

Engelbrecht, Richard, "Tredjemansrevisioner hotar rättssäkerheten och integriteten", Skattebetalarnas Förening, 17 mars 2011. Tillgänglig på <http://www.skattebetalarna.se/Skattebetalarna/smid/12460/ArticleID/3755> (besökt 2011-09-02)

Hansson, Ingemar, "Skatteetik är en styrelsefråga", *Dagens Industri*, 18 maj 2011

Hansson, Ingemar, "Skatteverket ägnar sig inte åt etik och moral", *Dagens Industri*, 4 juni 2011

Hultqvist, Anders, "Skatteverkets snokande måste prövas rättsligt", *Dagens Industri*, 23 februari 2011

Magnusson, Per, "Har Portugalpensionärer också för låg skattemoral?", *Dagens Industri*, 21 maj 2011

Melzer, Jonas, "Kammarrätten säger nej till Skatteverkets skönstaxering", *Affärsvärlden*, 1 mars 2010

Nyqvist, Kerstin, "Skatteverket ska prata lag inte moral", *Dagens Industri*, 19 maj 2011

Persson, Anna och Bellman Isak, "Villard frias från skatteflykt", *Dagens Juridik*, 8 juli 2011. Tillgänglig på <http://www.dagensjuridik.se/node/19956> (besökt 2011-09-02)

Ramberg, Jan, Nerep, Erik, Hultqvist, Anders, "Skatterätt ska följa civilrätt", *Dagens Industri* 2 oktober 2010

Ramberg, Jan, Nerep, Erik, Hultqvist, Anders, "Skatteverket och domstolar får inte bortse från civilrätten", *Dagens Industri* 12 januari 2010

Internetkällor

Näringslivets Regelnämnd, "Medlemmar", <http://www.nnr.se/om/medlemmar.html> (besökt 2011-09-02)

Näringslivets Regelnämnd, "Mål /Vision", <http://www.nnr.se/om/vision.html> (besökt 2011-09-02)

Näringslivets Regelnämnd, "Om NNR", <http://www.nnr.se/om.html> (besökt 2011-09-02)

Regelrådet, ”Hur fungerar Regelrådets granskning?”.

<http://www.regelradet.se/Bazment/Regelradet/sv/Regelradets-granskning.aspx>
(besökt 2011-09-02)

Regelrådet, ”Om Regelrådet”.

<http://www.regelradet.se/Bazment/Regelradet/sv/2.aspx?lang=sv> (besökt 2011-09-02)

Regelrådet, ”Vad är regelförenkling?”.

<http://www.regelradet.se/Bazment/Regelradet/sv/Om-regelforenkling.aspx> (besökt 2011-09-02)

Skatterättsnämnden, ”Förhandsbeskedets rättsliga betydelse”.

<http://skatterattsnamnden.se/skatterattsnamnden/vadarettforhandsbesked/rattsligbetydelse.4.383cc9f31134f01c98a800011320.html> (besökt 2011-09-02)

Övriga källor

Advokatsamfundet, *Remissyttrande över Skatteförfarandeutredningens slutbetänkande SOU 2009:58, R-2009/1615, december 2009, s. 2-4*

Skattelagstiftningsprojektet, *Projektbeskrivning*, april 2009. Tillgänglig på http://www.skattelagstiftningsprojektet.se/images/Skattelagstiftningsprojektet_Projektbeskrivning090417.pdf (besökt 2011-09-02)