MAGNUS ALHAGER

DISPENS FRÅN INKOMSTSKATT

74

SKRIFTER FRÅN
JURIDISKA
FAKULTETEN
I UPPSALA

IUSTUS FÖRLAG

JURIDISKA BIBLIOTEKET
VID UPPSALA UNIVERSITET

343.04 SWE

Juridikbok.se

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

• Kopiera och vidaredistribuera materialet oavsett medium eller format

• Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

• Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.

• Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.

• Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att gör något som licensen tillåter.

Se även information på
https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv

http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:juridikbokse-f4354

Dispens från inkomstskatt

AKADEMISK AVHANDLING

som för avläggande av juris doktorsexamen
vid Uppsala universitet framställes till
offentlig granskning å universitetets
lärosal IX
torsdagen den 20 maj 1999 kl. 10.15

av

Magnus Alhager
jur. kand av Södermanland-Nerikes nation

Uppsala 1999

SKRIFTER FRÅN
JURIDISKA FAKULTETEN I UPPSALA
74

Editor: Nils Jareborg

Distributor: Iustus Förlag AB, Östra Ågatan 9, 753 22 Uppsala, Sweden

Abstract
Alhager M. 1999. Dispens från inkomstskatt. Special exemption from income tax. Iustus Förlag. 361 pp. Uppsala 1999. ISSN 0282-2040 ISBN 91-7678-419-3

This dissertation is a study of *special exemption rules* in Swedish tax law. These rules are formulated as exeptions to the general rules of taxation, providing relief from tax liability in specific cases. It is a fundamental principle of Swedish law that the power of taxation – as well as other forms of public power – be exercised in accordance with the law, which in this context means duly enacted *legislation* by the component organ of state. The power to grant exemption from taxation must therefore also be exercised in accordance with duly enacted statutes and/or other rules.

However, special exemption differs from other exeptions provided by rules in tax legislation. Application for special exemption is lodged at a special administrative body (the Special Exemption Board). Special exemption does not constitute any part of the annual assessment of the taxpayer. Furthermore, the application is dealt with under a special procedure for this purpose.

This dissertation provides a review of the legal rules governing the treatment of special exemption in the field of income taxation. Attention focuses on aspects of *legal certainty* and *efficiency* in the administration of special exemption applications.

The present study aims to examine one of the least explored areas of tax law. This study also discusses the particular problems of legal interpretation in the absence of *judicial* precedents (of the administrative courts) to which one can refer in other areas of income tax law.

This study shows that the concept of special exemption is unsatisfactory as an instrument of relief from tax liability, both from the point of view of legal certainty and of efficiency in administration. The conclusion then, is that *de lege ferenda* rules of special exemption should be abolished and replaced by ordinary rules within the income tax system.

Magnus Alhager, KPMG tax, Box 16106, S-103 23 Stockholm

SKRIFTER FRÅN
JURIDISKA FAKULTETEN I UPPSALA

74

Redaktör: Nils Jareborg

till
mina barn
och
deras farmor

DISPENS FRÅN INKOMSTSKATT

Magnus Alhager

05 17

IUSTUS FÖRLAG

Abstract

Alhager M. 1999. Dispens från inkomstskatt. Special exemption from income tax. Iustus Förlag. 361 pp. Uppsala 1999. ISSN 0282-2040 ISBN 91-7678-419-3

This dissertation is a study of *special exemption rules* in Swedish tax law. These rules are formulated as exceptions to the general rules of taxation, providing relief from tax liability in specific cases. It is a fundamental principle of Swedish law that the power of taxation —as well as other forms of public power—be exercised in accordance with the law, which in this context means duly enacted *legislation* by the competent organ of state. The power to grant exemption from taxation must therefore also be exercised in accordance with duly enacted statutes and/or other rules.

However, special exemption differs, however, from other exeptions provided by rules in tax legislation. Application for special exemption is lodged at a special administrative body (the Special Exemption Board). Special exemption does not constitute any part of the annual assessment of the taxpayer. Furthermore, the application is dealt with under a special procedure for this purpose.

This dissertation provides a review of the legal rules governing the treatment of special exemption in the field of income taxation. Attention focuses on aspects of *legal certainty* and *efficiency* in the administration of special exemption applications.

The present study aims to examine one of the least explored area og tax law. This study also discusses the particular problems of legal interpretation in the absence of *judicial* precedents (of the administrative courts) to which one can refer in other areas of income tax law.

This study shows that the concept of special exemption is unsatisfactory as an instrument of relief from tax liability, both from the point of view of legal certainty and of efficiency in administration. The conclusion, then, is that *de lege ferenda* rules of special exemption should be abolished and replaced by ordinary rules within the income tax system.

Magnus Alhager, KPMG Tax
Box 16106, S-103 23 STOCKHOLM

©Magnus Alhager och Iustus Förlag AB, Uppsala 1999
ISSN 0282-2040
ISBN 91-7678-419-3
Omslag: IdéoLuck AB
Sättning: Författaren
Tryck: Graphic Systems AB, Göteborg 1999

Förord

Professor Sture Bergström, som är verksam vid Juridiska fakulteten i Lund, har varit min handledare. Ett åtagande han skött klanderfritt och till min fulla belåtenhet.

Sture har så många goda egenskaper, att det skulle ta allt för stort utrymme i anspråk, att räkna upp dem alla. De viktigaste vill jag dock omnämna. Han är oerhört generös när det gäller att dela med sig av tid, erfarenhet, kunskap, vetskap men framförallt av sin vänskap. Tack Sture, utan dig hade det inte varit vare sig roligt eller möjligt att skriva den här avhandlingen.

En annan person som jag vill rikta ett särskilt tack till är professor Nils Mattsson. Han har genom sitt arbete och sätt att vara skapat en trivsam och inspirerande forskningsmiljö i Uppsala. Jag vill därutöver tacka mina forna kollegor i finansrätt vid Juridiska institutionen i Uppsala: doktorerna Jan Kellgren och Kristina Ståhl och tf universitetslektor Ann-Sofie Henriksson samt doktorand Mattias Dahlberg. Tack för råd, dåd och sällskap under min doktorandtid.

Även professor Claes Norberg förtjänar ett omnämnande. Han var den som "lurade in" mig på den akademiska banan. Utan honom hade jag aldrig börjat arbeta med den här avhandlingen, och det var ju en nödvändig förutsättning för att den överhuvudtaget skulle bli klar. Avhandlingsarbetet har medfört mycket som jag annars skulle ha missat.

Ett särskilt tack vill jag rikta till doktorand Adam Diamant, som i slutskedet av arbetet varit till stor hjälp.

Juris doktor Thomas Bull har under hela min tid vid Juridicum i Uppsala varit en viktig stöttepelare. Han har alltid tagit sig tid till att höra på mina utsvävningar om institut, normgivning och rättskraft. Dessutom har han alltid kommit med idéer och konstruktiv kritik.

Juris doktor Leif Gäverth hör också till en av dem i raden som hjälpt mig. Han har alltid haft goda synpunkter på de manus han läst.

Andra som varit viktiga under arbetets gång är juris doktor Torbjörn Andersson och universitetslektor Mats Tjernberg. Båda har alltid haft tid och lust att prata om de rättsliga problem jag brottats med.

Riksskatteverket, och då främst företagsbeskattningsenhetens chef Sune E. Jansson, vill jag rikta ett särskilt stort och varmt tack till. Genom att Sune låtit mig ta del av verkets material rörande dispensärenden har det också varit möjligt att ta med en praxisgenomgång i denna avhandling. Utan Sune och Riksskatteverket hade det inte varit möjligt att genomföra arbetet. Jag vill också passa på att tacka juris doktor Börje

Leidhammar, som under sin tid vid Riksskatteverket var till stor nytta och hjälp. Till alla andra vid Riksskatteverket, som jag inte kan räkna upp här, vill jag rikta ett stort tack.

Till våra nordiska grannländer Danmark och Norge vill jag rikta ett par särskilda hälsningar till professorerna Jan Pedersen i Århus och Frederik Zimmer i Oslo. Båda har haft vänligheten att ta sig tid med mig när jag besökt deras länder för att studera utländsk rätt.

Juris kandidaten Eva Bergström Miles har korrekturläst manus, och för detta tackar jag henne. Översättningen av den engelska sammanfattningen är i sista sekund "räddad" av doktorand Christoffer Wong. Tusen tack för din insats.

Anita, tack för att du hållit reda på mig under dessa år. Nu tar Agneta över detta "tunga" jobb.

Ekonomiskt stöd till detta arbete har jag erhållit från Humanistiska och samhällsvetenskapliga forskningsrådet, som under tre år finansierade den största delen av min tjänst vid Juridiska institutionen i Uppsala. Jag har under fyra år innehaft doktorandtjänst vid Juridiska institutionen i Uppsala. Bidrag har erhållits från Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet samt stiftelsen TOR/Skattenytt. Tryckningsbidrag har jag erhållit från Emil Heijnes stiftelse för rättsvetenskaplig forskning.

Jag vill också tacka min far. Tack för allt det stöd du givit mig under åren. Min syster har ibland försökt att reda ut språkliga problem åt mig. Även den insatsen har varit av stor betydelse. Amanda och Oskar har varit mina ständiga supportrar. Dom har alltid trott på mig, oavsett hur mörkt det sett ut. Slutligen så önskade jag att även min mor hade kunnat få läsa dessa rader.

Om inte annat anges speglar framställningen rättsläget vid utgången av 1998.

Stockholm, Tegelbacken i mars 1999
Magnus Alhager

Förord 5
Förkortningar 13

Del I Allmänna frågor

1 Inledning 17

1.1 Ämnet 17
1.1.1 Allmänt 17
1.1.2 Historik 20
1.1.3 Dispensinstitutet enligt 1974 års regeringsform 23
1.1.4 Dispensreglernas särdrag 25
1.1.5 Dispensmyndigheterna 28
1.2 Ansats och syfte 28
1.3 Materiell tillämplighet av studien och avgränsningar 32
1.4 Arbetsmetod 36
1.5 Disposition 41

2 Utländsk rätt 43

2.1 Inledning 43
2.2 Dansk rätt 45
2.2.1 Allmänt 45
2.2.2 Funktionsfördelningen enligt DGRL 46
2.2.3 Legalitetsprincipen och normgivningskompetensen 47
2.2.4 Grundlovens 43 § 49
2.2.5 Styrningen av den danska förvaltningen 50
2.2.6 Den danska skatteförvaltningens organisation 51
2.2.7 Dispensreglerna i dansk skatterätt 53
2.2.8 Kompetensen att instifta dispensregler 54
2.2.9 Handläggningen av dispensregler i dansk rätt 55
2.2.10 Sammanfattning 56
2.3 Norsk rätt 57
2.3.1 Allmänt 57
2.3.2 Funktionsfördelningen enligt NGRL 58
2.3.3 Legalitetsprincipen och normgivningskompetensen 59
2.3.4 Särskilt om 75 a § NGRL 61
2.3.5 Styrningen av den norska förvaltningen 61
2.3.6 Den norska skatteorganisationens uppbyggnad 62
2.3.7 Kompetensen att instifta dispensregler 63
2.3.8 Handläggningen av dispensärenden 64

2.3.9 Dispensregler i norsk skatterätt 65
2.3.10 Sammanfattning 66
2.4 Tysk rätt 67
2.4.1 Allmänt 67
2.4.2 Rättssäkerhetskraven i tysk skatterätt 68
2.4.3 Den tyska skatteorganisationen 72
2.4.4 Dispens i förhållande till legalitetsprincipen 72
2.4.5 Sammanfattning 73
2.5 Sammanfattning 74

3 Föreskriftskrav och förutsebarhet 75

3.1 Allmänt 75
3.2 Legalitetsprincipen 76
3.2.1 Historisk och idéhistorisk bakgrund 76
3.2.2 Legalitetsprincipen i den skatterättsliga doktrinen 82
3.3 Vem skall kunna förutse vad? Legalitetsprincipens subjekts- och objektssidor 85
3.4 Föreskriftsföljsamhet och förutsebarhet 89
3.5 Föreskriftskravets normativa grund 91
3.5.1 Allmänt 91
3.5.2 Föreskriftsstöd för föreskriftskravet 92
3.5.3 Legalitetsprincipen som rättstillämpningsnorm 96
3.6 Utvärdering och sammanfattning 97

4 Förfaranderegler 99

4.1 Inledning 99
4.2 Forum, initiativ och beslutsform 100
4.2.1 Rätt forum 100
4.2.2 Initiativ och beredning 102
4.2.3 Beslutsform 104
4.3 Utredningsskyldighet 104
4.4 Partsinsyn och kommunikation 109
4.4.1 Allmänt 109
4.4.2 Handlingars offentlighet 110
4.4.3 Partsinsyn och kommunikation 113
4.5 Beslutsmotivering 114
4.6 Ändring av beslut 118
4.6.1 Allmänt 118
4.6.2 Omprövning 119
4.6.3 Besvär 121

4.6.4 Resning 123
4.7 Om förhållandet mellan dispensbesluts orubblighet och rättskraften i taxeringsprocessen 125
4.7.1 Allmänt 125
4.7.2 Rättskraftsfrågorna i taxeringen 126
4.7.3 De allmänna reglerna för förvaltningsbesluts orubblighet 129
4.7.4 Skattebesluts och skattedomars rättskraft i förhållande till dispensbeslut 133
4.7.4.1 Allmänt 133
4.7.4.2 Skattedoms och taxeringsbesluts laga kraft – grund för att avvisa ansökan om dispens? 134
4.7.4.3 Skattedoms och taxeringsbesluts rättskraft i förhållande till efterkommande dispensbeslut 137
4.7.4.4 Avslutande synpunkter på rättskraftsfrågorna 140
4.8 Domstolsprövning av dispensärenden 141
4.8.1 Allmänt 141
4.8.2 Europakonventionen som grund för domstolsprövning 142
4.8.3 EG-rättens rättsskyddsprincip 144
4.8.4 Ogiltiga dispensbeslut 146
4.8.5 Sammanfattning 147
4.9 Sammanfattning 147

5 Utvärdering av de allmänna frågorna 151

5.1 Inledning 151
5.2 Rättssäkerheten 152
5.3 Effektiviteten 156
5.4 Pluralistisk rättsbildning 157
5.5 Möjligheten att ersätta dispensregler med andra typer av regler 160
5.6 Sammanfattande utvärdering 163

Del II Praxisgenomgång

6 Genomförandet av praxisgenomgången 167

6.1 Inledning 167
6.2 Undersökningsmodell 167
6.3 Hur bör Riksskatteverket tolka och tillämpa skattelag? 171
6.3.1 Allmänt 171
6.3.2 Tolkning av skattelag i allmänhet 174
6.3.3 Förarbetsföljsamhet 177
6.3.4 Särskilt om administrativ praxis som rättskälla 181
6.3.4.1 Allmänt 181
6.3.4.2 Prejudikat som rättskälla 182
6.3.4.3 Skäl för att följa administrativ praxis 183
6.3.4.4 Betydelsen av beslutsmotiveringens form 185
6.3.4.5 Tillgängligheten 186
6.3.4.6 Slutsatser 186
6.3.5 EG-rättskonform skattelagstolkning 188
6.3.6 Sammanfattning 191
6.4 Valet av dispensregler 192
6.5 Sammanfattning 193

7 Pensionssparande och dispenser 195

7.1 Inledning 195
7.2 Kvalitativa regler 197
7.2.1 Allmänt 197
7.2.2 Kravet på svenskt pensionssparande 197
7.2.3 Dispens från förbudet mot återköp av pensionsförsäkringar 203
7.2.4 Ålderskravet 209
7.2.5 Dödsbo som försäkringstagare 211
7.2.6 Sammantagen bedömning av praxis 213
7.3 Kvantitativa begränsningar 215
7.3.1 Allmänt 215
7.3.2 Dispens vid upphörande av driften av näringsverksamhet 216
7.3.3 Dispens vid upphörande av anställning 218
7.3.4 Utvärdering 220
7.4 Sammanfattande utvärdering 220

8 Koncerninterna aktieöverlåtelser och dispens 223

8.1 Inledning 223
8.2 Bakgrund och dispensregeln 224

8.3 Regeringsdispenspraxis avseende
2 § 4 momentet 10 stycket kommunalskattelagen
(fram till 1997 års taxering) 226
8.4 Riksskatteverkets praxis
(2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt) 227
8.5 Särskilt om domstols handläggning av dispensärenden 230
8.6 Utvärdering 230

9 Vinstbolag och dispens 233

9.1 Inledning 233
9.2 Om vinstbolag och dispensregeln 234
9.3 Praxis 237
9.3.1 Allmänt 237
9.3.2 Generationsskiften 237
9.3.3 Omstruktureringar 239
9.3.4 Yttre omständigheter 240
9.3.5 Avveckling av verksamhet 242
9.4 Utvärdering av praxisen 244

10 Aktiebyten och dispens 247

10.1 Inledning 247
10.2 Strukturrationaliseringsfallen 248
10.3 Fåmansföretagsproblematiken 252
10.4 Dispensgrunderna 257
10.5 Praxis 259
10.5.1 Allmänt 259
10.5.2 Nedlagd arbetsinsats 260
10.5.3 Företag i intressegemenskap 262
10.5.4 Tidigare arbetsinsats 264
10.5.5 Förlustavräkningar 264
10.5.6 Utomstående ägare 266
10.5.7 En eller två transaktioner? 267
10.5.8 Kravet på att aktier skall vara nyemitterade 271
10.6 Utvärderingen av dispensregeln 272

11 Ideella föreningar och dispens från fullföljdskravet 275

11.1 Inledning 275
11.2 Beskattningen av ideella föreningar 276
11.3 Dispensregeln 279
11.4 Praxis 279

11.5 Utvärdering och sammanfattning 283

12 Dispensregler i lagen om ersättningsfonder 285

12.1 Inledning 285
12.2 Tekniken för avsättning till ersättningsfond 286
12.3 Ianspråktagande av ersättningsfond 288
12.4 Återföring av ersättningsfond till beskattning 289
12.5 Dispens från ianspråktagande av fond inom föreskriven tid 289
12.5.1 Allmänt 289
12.5.2 Yttre omständigheter 290
12.5.3 Personliga skäl 292
12.5.4 Konkretiserade planer på fondens ianspråktagande 293
12.6 Övriga dispensregler i lagen om ersättningsfonder 294
12.6.1 Allmänt 294
12.6.2 Dispens vid överlåtelse av förvärvskälla genom bodelning 294
12.6.3 Dispens från att fond skall upplösas vid överlåtelser av företag 297
12.7 Sammanfattande utvärdering 299

13 Utvärdering 300

13.1 Inledning 300
13.2 Dispensinstitutet och rättssäkerhet 301
13.3 Dispensinstitutet och effektivitet 303
13.4 Möjligheten att använda andra typer av regler 305
13.5 Medvetenhet i valet av regleringsform 305
13.6 Bedömningen av den uppställda hypotesen 306
13.7 Förslag till förändringar 308
13.8 Sammanfattande utvärdering 310

14 Summary 313

Källor 339

Sakregister 359

Förkortningar

AO	Abgabenordnung
art	artikel
DGRL	Danmarks grundlag
dnr	diarienummer
FT	Förvaltningsrättslig tidskrift
FVG	Gesetz über die Finansverwaltung
GG	Grundgesetz
JO	Justitieombudsmannen
KU	Konstitutionsutskottet
meld	meldinger
NGRL	Norges grundlag
NOU	Norges offentlige utredninger
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	sida
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SST	Svensk skattetidning
St	Stortinget
SvJT	Svensk juristtidning
TfS	Tidsskrift for Skatterett
TS	Told- og skattestyrelsen
ÄKL	1928 års kommunalskattelag enligt lydelse vid 1990 års taxering

DEL I

ALLMÄNNA FRÅGOR

1 Inledning

1.1 Ämnet

1.1.1 Allmänt

Språkets inneboende komplexitet, vaghet och tvetydighet, dess mång tydighet samt otydlighet medför att det är svårt att skapa heltäckande, lättförståeliga och samtidigt exakt utformade lagregler. Inte sällan leder detta till att det uppkommer så kallade "luckor i lagen" som kan utnyttjas i syften som lagstiftaren inte avsett att främja. För ett rättsområde som skatterätten är detta ett särskilt stort problem. Det kan antas föreligga ett högt incitament för de skattskyldiga att söka minska sina skatter. Av denna anledning skrivs många skatteregler i medvetenhet om att de kommer att träffa fler fall än vad som egentligen är motiverat.

En klart negativ effekt av allt för vitt utformade regler är att även sådana handlingar, transaktioner och dispositioner som är nyttiga, eller som inte innebär någon fiskal risk, kan komma att träffas av ett stort skatteuttag. För att undvika detta är det vanligt förekommande att en vid huvudregel, om behov anses föreligga, kompletteras med en undantagsregel. Typiskt sett förekommer inkomstskatterättsliga dispensregler, som är huvudobjektet för denna studie, som sådana kompletterande undantagsregler.[1]

Att dispens medges innebär att en myndighet genom ett förvaltningsbeslut fastställer att en eljest gällande rättsregel inte skall tillämpas i ett

[1] Dispensregler förekommer i princip i hela den offentligrättsliga lagstiftningsmassan. Exempel från andra rättsområden är 160 § vägtrafikkungörelsen (1972:603) (om dispens från vägtrafikkungörelsens regler överlag - meddelas av Vägverket) och 8 kap. 1 § yrkestrafiklagen (1998:490) (regeringen, eller myndighet som regeringen bestämmer, kan meddela undantag i enskilda fall från lagens tillämplighet).

enskilt fall. Dispensbesluten karaktäriseras också av att det är gynnande för den enskilde.[2]

För inkomstskatterättens del ligger den faktiska effekten hos dispenser i att beskattningen på något sätt lindras. Vanligen genom att ett bifall till en ansökan innebär ett uppskov med beskattningen medges. Ett exempel är dispensregeln i 9 § 3 stycket lagen om ersättningsfonder[3] som möjliggör för skattemyndigheten att medge att en ersättningsfond inte behöver tas i anspråk inom en föreskriven tid av tre år.[4] Ersättningsfondsystemet innebär att den skattskyldige i vissa fall får göra ett avdrag vid inkomstbeskattningen för avsättning till ersättningsfond när en tillfällig inkomst erhållits.[5] De avsatta medlen tas upp till beskattning igen när fonden tas i anspråk genom inköp av ersättningsegendom. Om så inte sker inom tre år skall den återföras till beskattning, vilket innebär att den tas upp som en skattepliktig intäkt. Beviljas dispens i dessa fall erhåller den skattskyldige ett tidsbegränsat uppskov med beskattningen.

Mera sällsynt så medför dispensen en permanent skattebefrielse. Här kan 7 § 5 momentet 5 stycket lagen om statlig inkomstskatt tas som ett exempel. Skattemyndigheten kan med stöd av denna regel, och i enlighet med där angivna förutsättningar, meddela undantag (dispens) från det så kallade *fullföljdskravet* som stadgas i 7 § 5 momentet 4 stycket lagen om statlig inkomstskatt.[6]

I skattelagstiftningen finns också undantagsmöjligheter i form av dispensregler som inte i första hand är avsedda att ge en lindring av beskattningen. I stället är det andra krav som uppställs i skattelagstiftningen som kan efterges. Ett exempel på detta är en del av de dispensregler som återfinns i regleringen av det skattemässigt gynnade pensionssparandet.[7] Möjligheten till att återköpa en pensionsförsäkring, eller erhålla förtida utbetalning av ett individuellt pensionssparande, utgör ett fall då beskattningen inte lindras till följd av ett dispensbeslut. Det återbetalda sparbeloppet skall nämligen tas upp till beskattning även om dispens medges. Undantag meddelas i stället från det förbudskrav som återfinns i kommunalskattelagen mot förtida utbetalning av sådana medel som sparats i form av pensionsförsäkring eller inom ramen för det individuella pensionssparandet.[8] Den skattemässigt fördelaktiga in-

[2] Se också nedan avsnitt 1.1.4 och 1.1.5.
[3] SFS 1990:663.
[4] Se närmare kapitel 12 där dispensregeln behandlas (särskilt avsnitt 12.5).
[5] Vanligtvis rör det sig om försäkringsersättningar för förlorad egendom eller ersättningar på grund av tvångsmässiga överlåtelser.
[6] Se närmare kapitel 12.
[7] Se 31 § 1 och 3 anvisningspunkterna kommunalskattelagen (1928:370).
[8] Regleringstekniken kan med fog ifrågasättas, se närmare kapitel 7.

komstutjämnande effekt som den förtida återbetalningen kan leda till är dock normalt sett inte större än om pensionssparandet skulle ha tagits ut enligt avtal.

Dispensregler förekommer i en mängd olika sammanhang i de inkomstskatterättsliga författningarna.[9] Det är svårt att utifrån en ytlig studie se någon övergripande systematik i regleringen. Någon egentlig lagstiftardoktrin rörande när, var och hur dispensregler skall användas tycks inte vara utvecklad.[10]

Denna uppfattning förstärks av att det framstår som att de allra flesta dispensregler kan ersättas av "vanliga" beskattningsregler.[11] Lagstiftningen uppvisar också ett flertal fall när dispensregler kunnat användas men där lagstiftaren ändå valt att avstå från att införa denna typ av regler.[12] Det är också sällan så att någon mer omfattande och övertygande argumentation förts i förarbetena till de enskilda dispensreglerna rörande valet av regleringsform. Överlag är det således svårt att se en övergripande struktur och tanke bakom dispensreglernas införande.

Den skatterättsliga doktrinen tycks inte heller ha ägnat dispensinstitutet särskilt stort utrymme.[13] Genomgående är den svenska juridiska litteraturen sparsmakad vad avser framställningar rörande dispensregleringen. De monografier som mer ingående behandlar ämnet skrevs före införandet av 1974 års regeringsform.[14] Trots detta är dessa framställningar ändå av värde för förståelsen av gällande rätt. De förändringar som införandet av 1974 års regeringsform innebar för dispensregleringens del är förhållandevis små. I huvudsak utgör regeringsformen i denna del en kodifiering av tidigare, genom sedvana, utvecklade rättsprinciper.[15]

[9] Exempelvis 31 § 1 och 3 anvisningspunkten kommunalskattelagen, 7 § 5 momentet lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, 27 § 4 momentet lagen om statlig inkomstskatt, 11 § lagen om ersättningsfonder.

[10] En viss antydan till överväganden återfinns i propositionen 1976/77:48 s. 62. Där anges dock bara att det i princip är omöjligt att precisera de förutsättningar som bör få ligga till grund för att medge ett avdrag för avsättning till pensionsutfästelser, om ett pensionsåtagande avviker från en allmän pensionsplan. Av den anledningen infördes en dispensregel.

[11] Med "vanlig regel" menas en regel som tillämpas direkt vid taxeringen.

[12] Ett exempel på detta är 22 § 1 anvisningspunkten 4 stycket kommunalskattelagen (enligt dess lydelse vid 1998 års taxering). Det kan noteras att föredraganden i förslaget till 1991 års skattereform inte närmare diskuterade valet av regleringsform när uttagsbeskattningsregeln infördes, se proposition 1989/90:110 s. 660.

[13] Se Sandström FT 1956 s. 153ff, Lodin SST 1973 s. 523ff, Berglöf/Roos s. 21ff och Edvardsson 1984.

[14] Se Strömberg 1957 och Staedler 1956 som är de två senast publicerade verken.

[15] Se proposition 1973:90 s. 410.

Det kan således konstateras att dispensinstitutet inom inkomstskatterätten inte är särskilt välutforskat. Dispensregleringen har inte heller varit föremål för någon modern förvaltnings- eller straffrättslig studie.[16] Oftast kommenteras dispensinstitutet i förbifarten och utan någon djupare analys.[17] Den svenska juridiska litteraturen rörande dispensinstitutet är således inte särskilt omfattande.

Trots detta kan det antas att dispensregler har en icke oväsentlig betydelse för de enskilda vad gäller inkomstbeskattningen. Ett dispensbeslut är till sin karaktär *prejudicerande* i förhållande till en efterkommande taxering.[18] Skattemyndigheterna och skattedomstolarna är således skyldiga att beakta en medgiven dispens vid avgörandet av efterkommande taxeringsfrågor som påverkas av denna.[19] Därigenom är det av central betydelse att regleringen av det inkomstskatterättsliga dispensinstitutet, både avseende den materiella och den formella sidan, är utformad på ett ändamålsenligt sätt, samt att tillämpningen av dispensreglerna uppfyller de krav på maktutövning som kan ställas på förvaltningen i en modern rättsstat.

Det övergripande syftet med denna avhandling är att närmare beskriva och granska det inkomstskatterättsliga dispensinstitutet. Jag återkommer med en mer ingående redogörelse för syfte, ansats, avgränsningar och metod efter en något mer utförlig presentation av själva undersökningsobjektet för denna framställning.

1.1.2 Historik

I det föregående har framhållits att det inte existerar någon egentlig lagstiftningsdoktrin rörande frågan när, var och hur dispensregler bör användas. Det är påfallande ofta så att dispensregler används utan vidare överväganden och diskussioner om varför denna regeltyp väljs.[20] En

[16] Ett fenomen som inte tycks vara unikt för svensk rätts del. Även undersökningarna av dansk, norsk och tysk rätt har visat att frågan inte är särskilt omdiskuterad i dessa länder. Se kapitel 2.

[17] Se Strömberg SvJT 1972 s. 778ff, Holmberg/Stjernquist 1980 s. 393-394, Holmberg /Stjernquist 1997 s. 196 och Petrén/Ragnemalm 1980 s. 296ff.

[18] Det kan anmärkas att dispensbeslutens prejudiciella effekt även kan sträcka sig bakåt i tiden. Vanligtvis är det inte en nödvändig förutsättning för att dispens skall erhållas, att ansökan inkommit innan rättshandlingen är företagen. Det tycks inte ens krävas att ansökan har inkommit före det att ett grundläggande taxeringsbeslut har fattats.

[19] Här kan en jämförelse göras med förhandsbeskedsinstitutet. För en mer ingående beskrivning av detta, se Bergström 1990.

[20] Talande för detta är Lodins kritik av förslaget till vinstbolagsbestämmelser, se Lodin SST 1973 s. 523ff.

möjlig förklaring är av historisk art. Det skall framhållas att dispensinstitutet är ett ålderdomligt rättsinstitut. Följer man det tillbaka i historien finner man att det moderna dispensinstitutet, med förvånansvärt få förändringar, utarbetades redan på 1150-talet inom den kanoniska rättsordningen.[21] Det moderna dispensinstitutet i svensk rätt har också stora likheter med den inom kanonisk rätt formaliserade dispensregleringen. Grundstrukturen är densamma och även om skatterätten inte har något direkt arv från den kanoniska rätten så tycks dispensinstitutet vara taget från den katolska kyrkliga rättsordningen. Av den anledningen följer här en kort redogörelse för den rättshistoriska bakgrunden. Följande framställning bygger i huvudsak på *Strömbergs* monografi "Konungens dispensmakt".[22]

Ursprungligen betecknade dispens inom den kanoniska rättsordningen uppvägning och utbetalning av penningar. Senare kom betydelsen av begreppet att vidgas till att även avse hushållning och förvaltning av kyrkans tillgångar och angelägenheter i allmänhet. Därefter genomgick dispensbegreppet ytterligare en betydelseförskjutning till att slutligen avse alla former av eftergifter av den kyrkliga lagens stränghet.

Den mest genomgripande bearbetningen och systematiseringen av dispensinstitutet inom den kanoniska rätten genomfördes redan på 1150-talet av dekretisten *Rufinus*. Denne definierade dispens som upphävandet av lagens stränghet i ett enskilt fall.[23] Det mest betydelsefulla i denna definition synes vara avgränsningen av dispensbegreppet till att avse ett enskilt fall.

Det skall framhållas att den av *Rufinus* genomförda bestämningen av dispensbegreppet för kanonisk rätts del har kommit att bli bestående inom denna rättsordning. Dispensinstitutet finns fortfarande i våra dagar kodifierat, i enlighet med nyss nämnda definition, i den katolska kyrkolagen Codex iuris canonici (can. 85).[24]

Av can. 85 framkommer att dispens kan ges både före och efter det att den dispensgrundande handlingen företagits.[25] Något krav på att dispensansökan endast får avse icke företagna handlingar uppställs således inte i Codex iuris canonici. Det framstår emellertid som vanligast att dispensansökan inkommer och behandlas innan den handling som grundar dispensen företagits av den enskilde.

[21] Se Strömberg 1957 s. 6.
[22] Se Strömberg 1957 särskilt s. 6-9 och 24-34.
[23] Canonici rigoris casualis facta derogatio, se Strömberg 1957 s. 7.
[24] Se Codex iuris canonici, Caput V, can. 85 där det heter "Dispensatio, seu legis mere ecclesiaticæ in casuparticulari relaxatio,...", se Listl m.fl. s. 119.
[25] Se can. 1138-1140.

Den yttersta dispensbefogenheten inom den kanoniska rätten tillfaller påven, i egenskap av den högste företrädaren för den kyrkliga rättsordningen.[26] Påvens befogenhet i dessa frågor är inte beroende av något särskilt författningsstöd i de enskilda rättsreglerna, utan grundar sig enbart på can. 85 i Codex iuris canonici. Denna befogenhet omfattar i princip alla kyrkliga lagar. Undantaget är emellertid den lag som uppenbarats genom bibeln, vilken anses utgöra en del av naturrätten. Från denna kan dispens överhuvudtaget inte medges.

När det gäller övriga organ inom den katolska kyrkan besitter dessa befogenhet att meddela dispens från sådana lagregler som de själva instiftat (se can. 85). Även lagstiftarens efterträdare anses besitta samma befogenhet som lagstiftaren själv.[27] Vidare anses lagstiftarens överordnade eller annan som bemyndigats därtill besitta befogenheten att meddela dispens (se can. 85).

En intressant regel i sammanhanget är den som finns i can. 90. Där anges att det måste föreligga rättmätiga och rimliga skäl för att en dispens skall få medges.[28] Regeln antogs under det Tridentiska mötet 1563 och var en reaktion på den alltför liberala dispenspraxis som hade utvecklats fram till dess. Can. 90 får uppfattas som en tolkningsregel vars syfte är att förstärka dispensinstitutets karaktär av att vara en undantagsregel.

För den svenska rättsutvecklingens vidkommande kan konstateras att dispensinstitutet i alla väsentliga delar tagits från den kanoniska rättsordningen. Huvuddragen är desamma som återfinns i Codex iuris canonici, men naturligtvis med en mängd detaljvariationer som närmast får anses anpassade till den svenska rättsordningen och till ett modernt statsskick.

Dispensregler återfinns i mer formaliserad form i den svenska rättsordningen från 1600-talet. Det skall dock anmärkas att K.M:t, dåvarande dispensorgan, saknade en självständig dispensbefogenhet likt Påvens i den kanoniska rättsordningen. Exempelvis deklarerade Gustav II Adolf i sin Konungaförsäkran från 1611 att lagen skulle följas. Ett uttalande som påvisar att K.M:t själv ansett sig sakna befogenheten att med stöd av sin styrelsemakt medge undantag från gällande lagar.

Från 1630-talet övertog K.M:t vissa dispensbefogenheter i äktenskapsfrågor som tidigare tillhört kyrkan. I den juridiska doktrinen fram-

[26] Se Listl m.fl. s. 108f.

[27] Det bör särskilt anmärkas att den kanoniska rättsordningen när det gäller normgivningsorgan är starkt knutet till en person som befattningshavare. Beslutsapparaten kan inte sägas vara särskilt demokratisk. Användningen av en begreppsapparat som talar om lagstiftarens efterträdare är därför relevant i detta sammanhang.

[28] Sine iusta et rationabili casua, se Listl m.fl. s. 121.

hölls under andra hälften av 1650-talet att K.M:t ägde rätt att medge dispens från sådana föreskrifter som han själv instiftat. Troligen var det så att dispensinstitutet under denna tidsperiod i första hand uppfattades som ett familjerättsligt och inte ett statsrättsligt institut. Att K.M:t ägde befogenhet att medge dispens från de egna författningarna kan således inte tas för intäkt att dennes dispensbefogenhet var obegränsad.

Genom 1734 års lag infördes vissa uttryckliga dispensbemyndiganden i lagstiftningen. Exempelvis kodifierades möjligheten för K.M:t att medge dispens från ålderskravet för ingående av äktenskap och från att kusinskap utgjorde äktenskapshinder.

Rättsläget fram till 1809 kan sammanfattas som att K.M:t ägde medge dispens på ett flertal olika rättsliga grunder. Dispens kunde medges med ett bemyndigande i de lagar som instiftats av ständerna. K.M:t ägde också att med stöd av sedvanerätt, närmast som en del av styrelsemakten, meddela undantag från andra lagar och slutligen också medge undantag från sådana författningar som K.M:t själv instiftat.

Införandet av 1809 års regeringsform innebar inte någon ändring i sak. Däremot blev dispensinstitutet föremål för en relativt omfattande diskussion under 1809-10 års riksdag. Denna diskussion hade sin upprinnelse i ett antal motioner vari anhölls att riksdagen skulle kodifiera vissa av de dispensbefogenheter som K.M:t ansetts besitta med stöd av sedvanerätt. Som diskussionen kom att föras av riksdagen framkommer att även denna ansett att en kodifiering var nödvändig. Emellertid inte i form av en generell regel i 1809 års regeringsform. Det kan också konstateras att efter 1809-10 års Riksdag så tillämpades dispensinstitutet på så vis att ett undantag från lag förutsatte ett uttryckligt stöd i lag.

Inte heller senare infördes någon kompletterande och allmän regel i 1809 års regeringsform rörande dispensinstitutet. Det var först genom 1974 års regeringsform som den svenska konstitutionen fick en uttrycklig reglering av befogenheten att meddela dispens.

1.1.3 Dispensinstitutet enligt 1974 års regeringsform

Regleringen i regeringsformen skall ses mot bakgrund av den ovan beskrivna historiska utvecklingen. När Grundlagsberedningen framlade sitt förslag till ny regeringsform saknades särskilda dispensregler.[29] Med beaktande av den tidigare debatten rörande dispensinstitutet anförde *Strömberg* att det var lämpligt att frågan reglerades i regeringsformen.[30]

[29] Frågan diskuterades överhuvudtaget inte av grundlagsberedningen, se SOU 1972:15.
[30] Se Strömberg SvJT 1972 s. 778ff.

Det slutliga förslaget till 1974 års regeringsform kom också att innehålla en regel rörande dispensinstitutet.[31]

Den grundlagsregel som föreslogs av föredraganden när förslaget till regeringsform lades återfinns i 11 kap. 12 § regeringsformen. För skatterättens del är detta lagrum av underordnat intresse då det endast berör frågan om regeringens möjlighet att meddela dispens från egna förordningar och förvaltningsmyndigheters föreskrifter som givits med stöd av bemyndigande från antingen regeringen eller från riksdagen. Möjligheten att reglera beskattningen genom föreskrifter i annan form än lag är enligt 8 kap. 3, 5 7 §§ regeringsformen mycket begränsad. Regeringen har endast rätt att införa så kallade *verkställighetsföreskrifter* med stöd av 8 kap. 13 § regeringsformen.[32] Denna typ av föreskrifter får emellertid inte innehålla någon materiell reglering av beskattningen.[33] Föredragande framhöll med detta som bakgrund till att det i enlighet med äldre rätt fick anses följa att dispens från lag kräver uttryckligt stöd i lag.[34] Regeringsformens uppbyggnad och systematik bygger således på hur dispensinstitutet uppfattades i äldre rätt. Dispensinstitutets historiska förankring framstår därigenom som påtaglig.

Med beaktande av det nyss sagda är de delar av regeringsformen som är av störst intresse för dispensinstitutets del de regler som rör rättstillämpningsfrågor. Därvidlag får 1 kap. 1 § 3 stycket regeringsformen sägas inta en central roll. Regeln uttrycker ett krav om normmässighet i rättstillämpning som i första hand utgör ett direkt förbud mot *godtycklig* tillämpning av dispensregler.[35] Ovidkommande hänsyn får således inte vara styrande när ett dispensärende avgörs.

Regeln i 1 kap. 1 § 3 stycket regeringsformen förstärks av 1 kap. 2 och 9 §§ regeringsformen som innebär att rättstillämpningen skall vara både *objektiv* och *likformig*.[36] Det framhålls att kravet om likformighet inför ett konsekvenskrav i rättstillämpningen. [37] Ofta kan regler tolkas och tillämpas på ett flertal olika sätt inom ramen för vad som är normmässigt och objektivt. Kravet på konsekvens skulle med detta synsätt innebära att den enskilde också har rätt att bli behandlad som alla

[31] Se proposition 1973:90 s. 410.

[32] Se Strömberg 1989 s. 131ff (särskilt s. 140) rörande verkställighetsföreskrifter i allmänhet och Bergström SN 1995 s. 418ff, rörande Riksskatteverkets verkställighetsföreskrifter på skatterättens område.

[33] Se Strömberg 1989 s. 131ff och Bergström SN 1995 s. 418f.

[34] Se Holmberg/Stjernquist 1997 s. 196, Holmberg/Stjernquist 1980 s. 383 och proposition 1973:90 s. 410.

[35] Se Holmberg/Stjernquist 1980 s. 44.

[36] Se Holmberg/Stjernquist 1980 s. 45f.

[37] Se Marcusson 1989 s. 401, Strömberg 1998 s. 68 och Påhlsson 1995 s. 136f.

andra.[38] Detta förutsatt att en sådan hantering inte strider mot bindande normer (främst föreskrifter). Den enskilde kan således inte framtvinga en förmån i strid mot lag, även om andra före honom erhållit denna förmån på samma lagstridiga vis. Kravet på likformighet och objektivitet antas vara konstitutionellt underordnat kravet på legalitet.[39]

Andra regler i regeringsformen som är av visst intresse för dispensinstitutet är, förutom 11 kap. 12 §, övriga regler i 11 kapitlet. Dessa rör uttryckligen rättstillämpningen. Av särskilt intresse är 11 kap. 6 § regeringsformen rörande förvaltningsmyndigheters lydnadsplikt i förhållande till överordnade myndigheter. Utgångspunkten är att alla statliga förvaltningsmyndigheter lyder under regeringen.[40] Stadgandet kan dock inte läsas isolerat i förhållande till 11 kap. 7 §. I sistnämnda lagrum framkommer att ingen, inte ens kommunens eller statens styrande organ, får påverka hur en myndighet skall besluta i ett enskilt fall. Regeln kan sägas utgöra ett klart förbud mot en ministerstyrd förvaltning.[41]

1.1.4 Dispensreglernas särdrag

Med utgångspunkt i den historiska och den statsrättsliga beskrivningen av dispensinstitutet framstår det inte som främmande att anta att dispensregler uppfattas som en särskild form av regleringsteknik. Det finns därför anledning att här kort säga något om institutets särpräglande drag.

Lexikalt är de skatterättsliga dispensreglerna uppbyggda enligt en och samma grundmall. Typiserat lyder de skatterättsliga dispensreglerna i enlighet med följande.

> *Skattemyndigheten kan om särskilda skäl föreligger medge undantag från beskattningen. Skattemyndighetens beslut överklagas till Riksskatteverket.*

Reglerna är således förhållandevis enkelt uppbyggda och deras ordalydelse ger inte heller särskilt mycket information. Det skall dock framhållas att det förekommer dispensregler i vilka dispensförutsättningarna är något mer preciserade.[42] En mängd av dispensinstitutets särdrag framgår inte heller uttryckligen av lagtexten. Dessa framkommer endast vid en närmare studie av bakomliggande allmänna rättsprinciper.

[38] Se föregående not.
[39] Se Hultqvist 1995 s. 181 och Påhlsson 1995 s. 138.
[40] Se Holmberg/Stjernquist 1980 s. 376.
[41] Se Holmberg/Stjernquist 1980 s. 383ff.
[42] Se avsnitt 7.3 rörande dispens från kvantitativa begränsningar avseende avdragsbeloppen för pensionssparande.

Några av de grundläggande egenskaperna hos dispensinstitutet har redan nämnts i förbifarten. Något ytterligare om detta skall sägas i det följande.

Egenskapen att dispensbeslut är gynnande till sin karaktär ger effekten att besluten omedelbart efter expediering vinner orubblighet.[43] Därigenom kan ett dispensbeslut i princip inte återkallas.[44] Det sagda gäller för fall när dispens medges. Om dispensmyndigheten däremot avslår en ansökan är detta beslut inte bindande för framtiden.[45] Följden av detta är att den enskilde kan återkomma ett obegränsat antal gånger, och hur långt fram i tiden som helst, med en ny ansökan om dispens rörande samma fråga.[46] För taxeringsbeslutens del råder däremot en annan ordning. Alla taxeringsbeslut vinner förr eller senare orubblighet.[47] Skillnaden i detta hänseende mellan taxeringsbeslut och dispensbeslut ger upphov till frågeställningen om sambandet mellan de olika beslutens rättskraft. Frågan diskuteras närmare i avsnitt 4.7.

Ett annat särpräglande drag hos dispensinstitutet som framhållits i doktrinen är att dispens endast kan meddelas i form av ett förvaltningsbeslut.[48] Dispens i statsrättslig mening kan således inte meddelas i form av en privaträttslig handling.[49] Det är således vanligtvis så att det är ett offentligt organ som meddelar dispens. Undantagsvis kan det tänkas att även privaträttsliga subjekt, med särskild befogenhet att besluta om myndighetsåtgärder,[50] kan meddela en dispens. För skatterättens del, som gällande rätt ser ut idag, är det alltid så att det är ett offentligt organ (vanligtvis skattemyndigheten och Riksskatteverket) som har att besluta i dispensfrågorna.[51]

[43] Se nedan avsnitt 4.7.3.

[44] Vissa undantag finns dock, se avsnitt 4.7.3.

[45] Se avsnitt 4.7.3.

[46] Se avsnitt 4.7.3.

[47] Ändring till den enskildes fördel kan göras upp till utgången av det femte året efter det år som grundläggande taxeringsbeslut fattades. Ändring till den enskildes nackdel kan göras upp till utgången av året efter året då grundläggande taxeringsbeslut fattades. Föreligger grund för eftertaxeringsåtgärd kan taxeringsbeslut ändras upp till utgången av det femte året efter året då grundläggande taxeringsbeslut fattades. Taxeringsbeslut kan också bli föremål för resning. Se avsnitt 4.6.4.

[48] Se Strömberg 1957 s. 52.

[49] Inom kollektivavtalsrätten talas ibland om dispens från kollektivavtalsbestämmelser. Sådana meddelas av en av de kollektivavtalsbundna parterna. Denna typ av undantag innefattas i vad som i detta arbete kallas för dispenser.

[50] Se regeringsformen 11 kap. 6 § om möjligheten att överlåta förvaltningsuppgifter till privaträttsliga subjekt. Frågan har behandlats ingående av Marcusson, se Marcusson 1989.

[51] Det bör särskilt framhållas att det antagligen inte finns något principiellt hinder mot att låta en domstol utgöra dispensmyndighet. Ett exempel på när allmän förvaltningsdomstol

Från dispens bör skiljas eftergift av ett anspråk som uppställts i ett annat förvaltningsbeslut. Dispensbegreppet är således förbehållet undantag från en föreskrift.[52]

Det sagda, att dispens innebär ett undantag från en föreskrift, synes ha lett till att det i äldre doktrin har framförts uppfattningen att dispens beslutades i strid med lagen.[53] En uppfattning som hade fog för sig när dispensgivning delvis grundade sig på sedvanerättsliga regler.[54] Numera synes dispensbesluten alltid bygga på ett föreskriftsstöd. Antingen det allmänna som finns i 11 kap. 12 § regeringsformen, eller särskilda undantag i de enskilda författningarna.[55] Dispensbeslut fattas således med stöd av en föreskrift. En annan sak är att besluten medför att en annan föreskrift inte skall tillämpas. Därigenom kan det knappast påstås att besluten fattas i strid med en lagregel.

I doktrinen har också en gränsdragning i förhållande till andra former av eftergifter och billighetsinstitut gjorts. Detta främst i förhållande till instituten nåd och abolition.[56] Gränsdragningsproblematiken har antagligen sin grund i att dispensinstitutet i 1809 års regeringsform inte var kodifierat och därigenom tycks också en viss tveksamhet förelegat rörande institutets "rättsliga natur".[57] Från en del håll, främst i äldre statsrättslig doktrin, framhölls att dispensgivning var en form av normgivning.[58] Genom införandet av 1974 års regeringsform synes denna diskussion numera vara helt överspelad.[59]

Det kan dock konstateras att nåd och abolition utgör eftergifter inom straffrätten.[60] Nådeinstitutet medger eftergift av brottspåföljder och abolition att vidare förundersökning om brottslig gärning begåtts kan avslutas.[61] Skillnaderna mellan å ena sidan dispensinstitutet och å andra sidan nåd och abolition framstår numera som så pass påtagliga att det inte heller föreligger något problem att hålla isär dessa rättsinstitut från varandra.

---

prövade dispensärenden är den numera upphävda regeln i 2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt (se nedan kapitel 8). Jämför också med dansk, norsk och tysk rätt. Se kapitel 2.

52 Se Strömberg 1957 s. 53.

53 Se Strömberg 1957 s. 55.

54 Se ovan avsnitt 1.1.2.

55 Se proposition 1973:90 s. 410 och Holmberg/Stjernquist 1980 s. 393f.

56 Se exempelvis Staedler 1956 s. 15ff.

57 Se Strömberg 1957 s. 65ff.

58 Se Reuterskiöld 1912 s. 121 (jämför med Åström ST 1910 s. 303ff.)

59 Se proposition 1973:90 s. 410.

60 Se Holmberg/Stjernquist 1997 s. 196.

61 Se Holmberg/Stjernquist 1997 s. 196.

1.1.5 Dispensmyndigheterna

Av den historiska beskrivningen framgår att det i första hand har varit den högsta styrande makten, det vill säga K.M:t, som tidigare hade befogenhet att meddela dispens. Långt in på andra hälften av 1900-talet har denna formella ordning också bibehållits även om det i modern tid har varit regeringen som utövat K.M:t:s dispensbefogenhet. I och med 1974 års regeringsform ändrades samtliga dispensordningar också i formellt hänseende till att det är regeringen eller förvaltningsmyndigheterna som utgör dispensmyndigheter.

För skatterättens del har det länge varit regeringen eller den numera borttagna *Rättsnämnden vid Riksskatteverket* som vanligen haft att handlägga dispensärenden.[62] Som en följd av 1991 års skattereform reformerades även instansordningen för handläggningen av dispensärenden.[63] Numera utgör skattemyndigheten i de allra flesta fall första instans, och Riksskatteverket andra och sista.[64]

Nästan samtliga dispensregler som behandlas i denna avhandling innehåller den nyss nämnda instansordningen. Ett undantag görs i kapitel 8 rörande koncerninterna aktieöverlåtelser avseende utländska aktier (2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt). Enligt denna dispensregel var Riksskatteverket första instans. Verkets beslut kunde sedan överklagas till allmän förvaltningsdomstol.[65]

1.2 Ansats och syfte

Syftet med denna studie framgår redan av avsnitt 1.1.1. Där angavs det till att beskriva och granska det inkomstskatterättsliga dispensinstitutet. För att kunna uppnå ett så pass allmänt angivet syfte hade det varit nödvändigt att diskutera en mycket stor mängd frågor. Med beaktande av det begränsade utrymme och den begränsade tid inom vilket en avhandling skall färdigställas, föreligger av det sagda ett behov av ytterligare preciseringar av syftet.

[62] Se proposition 1990/91:89 s. 35f.
[63] Se proposition 1990/91:89 s. 29f.
[64] Se exempelvis 31 § 1 anvisningspunkten 17 stycket kommunalskattelagen. En vanlig ordning var förut att regeringen utgjorde dispensmyndighet, se 2 § 3 momentet 5 stycket lagen om statlig inkomstskatt enligt dess lydelse vid 1995 års taxering.
[65] I praktiken Stockholms länsrätt. Länsrättens beslut kunde överklagas till Kammarrätten i Stockholm. Regeringsrätten utgjorde slutinstans. Se avsnitt 8.5 nedan där frågan diskuteras närmare.

För att uppnå en förhållandevis hög grad av exakthet vid bestämmandet av syftet med framställningen har jag valt att utgå från följande preliminärt uppställda hypotes.

Det kan antas att dispensinstitutet är mindre förenligt med:
- *en hög grad av rättssäkerhet,*
- *en hög grad av förvaltningseffektivitet.*

Det kan också antas att det inte finns någon genomarbetad lagstiftningsdoktrin bakom när, var och hur dispensregler bör användas och att det därför också kan vara möjligt:
- *att dispensregler kan ersättas av objektiviserade ordinära regler.*

I betydelsen av vad som avses med objektiviserade ordinära regler har här lagts att lagregler utformas med klara och fixerade rekvisit, samt att dessa regler avses bli beaktade vid den årliga taxeringen och inte inom ramen för ett självständigt dispensförfarande.

Hypotesen har sin grund i en initial studie av ett urval av den svenska juridiska litteratur som finns rörande dispensinstitutet.[66] I detta sammanhang skall särskilt påpekas att underlaget på detta stadium inte på något sätt varit komplett. Min utgångspunkt har varit att hypotesens funktion i första hand är att precisera syftet med framställningen. Av den anledningen ansåg jag det inte vara vare sig nödvändigt eller möjligt att grunda hypotesen på en fullständig studie av det juridiska rättskällematerial som skulle kunna vara relevant för dispensinstitutets del. Hur hypotesen kommer till användning ur metodologiskt perspektiv framkommer närmare av avsnitt 1.5.

För att närmare ange vad som är syftet med denna framställning har jag valt att bryta ner hypotesen i fyra olika delar. Dessa är rättssäkerheten, (in-)effektiviteten, möjligheten att ersätta dispensreglerna och skälen till att regelformen valts i de undersökta fallen. Det skall framhållas att denna uppdelning inte direkt har styrt avhandlingens disposition.[67] De frågor som diskuteras i avhandlingen återkopplar dock till de nyss nämnda delarna av hypotesen. Vidare sker en återknytning till delarna, och även hypotesen i sin helhet, i de två utvärderande kapitlen i avhandlingen.[68]

Eftersom uppdelningen av hypotesen inte fått direkt genomslag i dispositionen föreligger skäl till att här närmare beskriva hur de har på-

[66] Utgångspunkten har här varit Berglöf/Roos, Edvardsson 1984, Lodin SST 1973, Sandström FT 1956, Strömberg 1957 och Staedler 1956.
[67] Se nedan avsnitt 1.5.
[68] Se kapitel 5 och 13.

verkat avhandlingens uppläggning. Hypotesens olika delar berörs i första hand i följande avseenden.

Rättssäkerhetsfrågan har givits ett förhållandevis stort utrymme och undersöks både ur traditionellt skatterättsligt perspektiv och utifrån främst ett handläggningsmässigt perspektiv.[69]

Den skatterättsliga ansatsen i rättssäkerhetsfrågan bygger på de i den skatterättsliga doktrinen framhållna uppfattningarna rörande legalitetsprincipens betydelse för beskattningen.[70] Därvidlag tar diskussionen sin utgångspunkt i vad som kan menas med *kravet på att beskattningen skall vara förutsebar* och *föreskriftskravet*. De resultat som uppnås därigenom utgör sedan basen för utvärderingen av om dispensinstitutet kan anses förenligt med dessa krav.

Legalitetsprincipen diskuteras även utifrån det uttryck den fått i regeringsformen 8 kap. 3, 5 och 7 §§. I denna del koncentreras diskussionen kring kompetensfördelningsreglerna och dispensinstitutet. Det som ställs i fokus är huruvida förekomsten av dispensregler i den skatterättsliga lagstiftningen inkräktar på den exklusiva normgivningskompetens som riksdagen tillerkänts genom regeringsformens reglering.

Rättssäkerheten berörs också utifrån ett något bredare perspektiv. Jag har valt att även beakta i vad mån rättstillämpningen är likformig, objektiv och rimlig. Detta sker främst i samband med diskussionen om handläggningsreglernas utformning i 4 kapitlet.

Effektivitetsaspekten berörs främst utifrån om en dispensreglering till sin natur bidrar till en högre effektivitet i rättstillämpningen. Effektivitetsbegreppet är i sig mångfacetterat och ett behov föreligger därför att redan här ange i vilken betydelse det används i framställningen.[71] Utgångspunkten för denna framställning har varit ett effektivitetsbegrepp som främst utgår från skattemyndighetens perspektiv.

Även om effektivitetsbegreppet avgränsas till att avse myndighetsperspektivet, så är begreppet fortfarande tämligen vitt till sin karaktär. En första bestämning som kan vara lämplig att göra är att skilja mellan å ena sidan om den materiella regleringen bidrar till en hög grad av effektivitet i rättstillämpningen och å andra sidan om förfaranderegelerna är så utformade att förvaltningen därigenom kan bli effektiv.[72] Effektiva materiella beskattningsregler är exempelvis sådana som innehåller få bedömningsmoment. Typiskt sett är *schablonmässiga* regler en god grund

[69] Se nedan kapitel 3 att jämföra med kapitel 4.
[70] Se kapitel 3.
[71] Se SOU 1993:62 s. 79f.
[72] Jämför Hirschfeldt NSFS 1983 s. 302 som endast tar upp effektivitetsfrågan utifrån de materiella förvaltningsreglerna.

för en hög grad av effektivitet.[73] Genom att schabloner oftast fixerar rättsläget vid en klar punkt är en av följderna att bedömningsfrågorna blir färre.[74] Man skulle här kunna tala om att reglerna är utformade så att deras tolkning och tillämpning kan ske på ett effektivt sätt.

Handläggningsreglernas effektivitet styrs i grunden av samma utgångspunkt som de materiella reglerna. Som utgångspunkt kan således framhållas att om de är klara och entydiga bidrar det till en hög grad av effektivitet. Motsatsvis blir reglerna ineffektiva om de är svåra att tolka och tillämpa. Ett annat perspektiv på handläggningsreglernas effektivitet är om det materiella innehållet i dessa bidrar till en ökad grad av effektivitet.[75] Från denna synvinkel kan effektivitetsbegreppet ges tre olika övergripande betydelser.[76] Med begreppet kan menas att förvaltningen skall gå snabbt och smidigt (förvaltningseffektivitet). För att detta effektivitetsmål skall uppnås bör reglerna vara så utformade att det är lätt för myndigheten att fatta beslut och att dessa beslut blir bestående.[77] Ett annat sätt att se effektiviteten är att utgå från att det skall föreligga en ekonomisk effektivitet. Här menas i första hand att förvaltningen handlägger ärenden på så vis att de ger störst ekonomiskt utbyte för det allmänna.[78] I praktiken innebär ett sådant effektivitetsbegrepp att skattekontrollen bör inriktas på sådana frågor där "avkastningen" på arbetsinsatsen framstår som förhållandevis hög.[79] Om den ekonomiska effektiviteten skall bli så hög som möjligt bör skattemyndigheten således undvika att granska ärenden som kräver en omfattande arbetsinsats för att inbringa ett i förhållande till denna lågt skattebelopp. Den tredje varianten av effektivitet är att det skall föreligga en rättslig effektivitet med vilket menas, en hög grad av följsamhet till lagstiftningen.[80] Denna typ av effektivitet utgör i själva verket skatteförvaltningens skyldighet att beakta de enskildas rättssäkerhetsintressen.[81]

[73] Se exempelvis 33 § 3 momentet kommunalskattelagen som innehåller de särskilda schablonbegränsningarna rörande avdragsrätten i inkomstslaget tjänst. Ett annat exempel är 3 § 5 momentet lagen om statlig inkomstskatt om uthyrning av privatbostadsfastighet.
[74] En annan effekt synes vara att detta kan bidra till en ökad förutsebarhet. Stöd för detta synsätt finns i von Bahr SN 1988 s. 567f.
[75] Se SOU 1993:62 s. 79f.
[76] Se SOU 1993:62 s. 79f.
[77] Se SOU 1993:62 s. 79f.
[78] Se SOU 1993:62 s. 79f.
[79] Se SOU 1993:62 s. 79f.
[80] Se SOU 1993:62 s. 79f.
[81] Se SOU 1993:62 s. 79f.

I detta arbete tas särskilt fasta på om handläggningsreglerna är så utformade att förvaltningseffektiviteten därigenom främjas.[82] Även frågan om dispensreglerna i sig bidrar till en ökad förvaltningseffektivitet diskuteras. Alltså är det främst frågan om hur rättsreglerna är uppbyggda, samt att hanteringsreglerna är så utformade att förvaltningen blir snabb och bestående, som avses med effektivitet i detta arbete. Andra effektivitetsaspekter lämnas därhän.

Effektivitetsfrågorna kommer främst att undersökas i samband med behandlingen av de *förvaltningsrättsliga* spörsmålen. Men även själva konstruktionen av de materiella dispensreglerna är också av intresse för denna del av studien. Det är således främst i kapitel 4, 7-12 som effektivitetsperspektivet är av störst intresse.

Möjligheten att ersätta dispensregler med andra regeltyper diskuteras främst ur ett materiellt skatterättsligt perspektiv. Den fråga som ställs är om de mål som avses med dispensreglerna kan uppnås på något annat sätt. I denna del vägs också frågorna om rättssäkerhet och effektivitet in i helhetsbedömningen. Särskilt är syftet att försöka utröna vilka speciella egenskaper dispensinstitutet har som andra typer av undantagsregler saknar. Denna del av studien kommer främst till uttryck i de utvärderande avsnitten (kapitel 5 och 13).

De sakliga skälen för regelvalet diskuteras utifrån en sammantagen skatte- och förvaltningsrättslig utgångspunkt. Här fokuseras frågorna kring varför dispensregler valts. Om detta är motiverat av juridiskt- tekniska skäl, rättspolitiska eller om det finns andra motiv för att dispensreglerna införts. Avsikten är att också pröva om de skäl som eventuellt ligger bakom dispensreglerna är hållbara. Denna del av undersökningen sker främst inom ramen för praxisgenomgången (kapitel 7-12).

Undersökningen av de fyra delområdena avser, som redan framhållits, att ge ett underlag för en sammantagen slutsats om dispensinstitutets lämplighet.

1.3 Materiell tillämplighet av studien och avgränsningar

Med beaktande av hur ansatsen och syftet med detta arbete nyss har fastställts är det ett mycket omfattande forskningsobjekt som beskrivits. Jag har därför valt att göra ytterligare avgränsningar av min studie.

[82] Det bör påpekas att dispensregler innehåller både materiella beskattningsregler och förfaranderegler.

Avgränsningarna kan sägas avse två nivåer. I ett mer övergripande perspektiv har valet av forskningsmetod och valet av källmaterial medfört att studiens tillämplighet minskat. Sett till de tre juridiska ämnena – skatterätt, förvaltningsrätt och statsrätt - som behandlas i studien har jag valt att inte behandla alla rättsliga frågor som kan aktualiseras. Gemensamt för avgränsningarna på de två nivåerna är att det grundläggande motivet till att begränsa studien varit arbets- och utrymmesmässiga. I det följande behandlas först mer övergripande avgränsningar. Därefter diskuteras avgränsningsfrågan utifrån de rättsområden som behandlas i framställningen.

Den första mer övergripande avgränsningen följer av valet av arbetsmetod. I avsnitt 1.4 kommer jag att redogöra för varför jag uteslutande använt mig av en rättsdogmatisk forskningsmetod. Därigenom är det ett flertal perspektiv och frågeställningar som inte omfattas av framställningen. Exempelvis undersöks inte särskilt de *rättssociologiska*[83] aspekter som kan finnas rörande dispensinstitutet. Inom ramen för denna undersökning diskuteras inte heller *rättsekonomiska frågeställningar*.[84] Det finns ytterligare en mängd perspektiv som inte kommer att beröras.

För det andra skall framhållas att undersökningen begränsas genom att det praxismaterial som använts i första hand utgörs av Riksskatteverkets beslut i dispensfrågor. Hur praxisen på lägre nivå, det vill säga hos skattemyndigheterna, är utformad har inte undersökts närmare. I mycket begränsad omfattning har också praxis rörande sådana dispensärenden där regeringen utgör dispensmyndighet varit föremål för min forskning. Endast ett fåtal ärenden från regeringen behandlas i studien.[85]

Förutom de nyss nämnda övergripande avgränsningarna har jag också valt att inte behandla vissa materiella frågeställningar. Beskrivningen av dessa avgränsningar sker utifrån de tre olika rättsområden som kan sägas vara behandlade i denna studie. Jag börjar med den materiella skatterätten. Därefter förvaltningsrätten och slutligen statsrätten.

För skatterättens del berör undersökningen endast inkomstbeskattningen. De lagar som främst varit i fokus för min undersökning är kommunalskattelagen, lagen om statlig inkomstskatt och lagen om ersättningsfonder. Motivet till att inte innefatta även andra typer av skatter i undersökningen är i huvudsak två.

För det första föreligger vissa systematiska skillnader i de olika skattereglernas uppbyggnad. I många hänseenden skiljer sig inkomstbeskatt-

[83] Se Cuff/Peyne 1992 rörande sociologiska forskningsmetoder.
[84] Se exempelvis Cooter/Ulen 1997 s. 15ff, Posner 1992 s. 3ff och Roos TfR 1993 s. 227ff, för en utförlig beskrivning av det rättsekonomiska perspektivet.
[85] Se kapitel 8.

ningen från regleringen av sociala avgifter, mervärdesskatt och andra skattetyper. Dessa skillnader är så pass påtagliga att undersökningen av inkomstskatterättsliga regler inte självklart kan ges en generell giltighet även för de andra skatteslagen.

För det andra leder dessa skillnader till att behovet av att redovisa bakgrundsmaterial skulle ha blivit än mer omfattande än vad som redan är fallet, om jag valt att låta studien omfatta andra eller fler skatter än inkomstskatten. Min bedömning är att det både arbetsmässigt och omfångsmässigt skulle ha blivit en övermäktig uppgift att på ett acceptabelt sätt behandla flera typer av skatter i min framställning.

Skälet till att det är inkomstbeskattningen, och ingen annan del av skatterätten, som valts till föremål för min undersökning är att rättsområdet är förhållandevis välkänt. Inkomstbeskattningen är utan tvekan det område inom skatterätten som rönt störst uppmärksamhet i den juridiska litteraturen. Den förhållandevis omfångsrika doktrinen har bidragit till att underlätta genomförandet av studien. Tid och utrymme har därför kunnat ägnas åt en mer djupgående analys och utvärdering av dispensinstitutet.

Förutom att undersökningen begränsats till att avse inkomstbeskattningen har jag valt att inte beröra samtliga dispensregler som återfinns i lagstiftningen. En första avgränsning i denna del är de dispensregler som prövas av regeringen. Skälet till denna avgränsning är att det varit svårt att få tillgång till denna praxis. Av den anledningen hade en undersökning av regeringspraxis antagligen blivit mycket intetsägande. Ett undantag i detta sammanhang utgörs av den praxis som regeringen fastställt rörande dispens enligt 2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt avseende koncerninterna överlåtelser av aktier i utländska företag.[86] I detta sammanhang har även regeringspraxis tagits upp för behandling.

Vidare har jag valt att fokusera framställningen på några intressanta områden. Ett urval har också skett för att samtliga tre inkomstslag som regleras i kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt skall finnas representerade. Följande dispensregler behandlas i framställningen.

1) Pensionsspardispenser i 33 § 1 anvisningspunkten kommunalskattelagen (kapitel 7)
2) Internationella koncerninterna aktieöverlåtelser och dispens i 2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt (kapitel 8)
3) Vinstbolagsdispensen i 35 § 3 momentet 8 stycket ÄKL (kapitel 9)

[86] Se kapitel 8.

4) Aktiebyten i fåmansföretag, 27 § 4 momentet lagen om statlig inkomstskatt (kapitel 10)

5) Fullföljdskravet för ideella föreningar, 7 § 5 momentet lagen om statlig inkomstskatt (kapitel 11)

6) Ersättningsfonder, 9 och 11 §§ lagen om ersättningsfonder (kapitel 12)

Det kan sammanfattningsvis framhållas att studien begränsats till att undersöka det inkomstskatterättsliga dispensinstitutet. Min ambition har inte i någon del varit att framställningen även skall kunna ges giltighet för andra skatteslag. Inte heller samtliga dispensregler i inkomstskattelagstiftningen har varit föremål för mina studier. Urvalet av dispensregler som behandlas i framställningen är dock, enligt min uppfattning, tillräckligt brett för att vara representativt för inkomstbeskattningen i sin helhet. Huruvida undersökningens resultat även kan appliceras på skatterätten i övrigt och kanske även på andra rättsområden är något som enligt min uppfattning måste undersökas särskilt. Någon sådan undersökning har inte företagits inom ramen för denna studie.

När det gäller *förvaltningsrätten* så ligger avgränsningen främst i att en fokusering skett på frågeställningarna som berör *rättssäkerhet* och *effektivitet*. I denna del är undersökningen medvetet starkt selektiv i vissa enskilda frågor. Framställningen omfattar inte heller samtliga regler som har betydelse för hur enskilda dispensärenden handläggs. Jag har valt att försöka koncentrera undersökningen på sådana frågeställningar som är av intresse för prövningen av den preliminära hypotesen om dispensinstitutet som ställts upp i avsnitt 1.2.

Den förvaltningsrättsliga selektionen har skett utifrån den övergripande målsättningen att belysa de viktiga skillnader som föreligger mellan handläggningen av dispensärenden å ena sidan och handläggningen av taxeringsärenden å andra sidan. De frågor som tas upp är således sådana som särregleras antingen genom taxeringslagen eller i de särskilda dispensrelgerna, det vill säga sådana frågor där det finns regler som avviker från förvaltningslagen. Då huvudobjektet för min studie inte varit de förvaltningsrättsliga reglerna i sig, har ingen fullständig genomgång av de regler som rör dispensinstitutet och som avviker från förvaltningslagen och taxeringslagen behandlats. Det som tas upp i framställningen är sådana handläggningsregler som är av särskilt intresse utifrån effektivitets- och rättssäkerhetsperspektiv. De handläggningsfrågor som i första hand kommer att behandlas är följande.

1) Utredningsskyldigheten

2) Partsinsyn och kommunikation

3) Beslutsmotivering

4) Omprövning och besvär

5) Rättskraftsfrågor

När det slutligen gäller de *statsrättsliga* frågorna är detta det rättsområde som givits det minsta utrymmet i framställningen. Här har jag valt att i första hand beröra de frågor som nära ansluter till frågan om *legalitetsprincipen* och ett eventuellt *föreskriftskrav* på beskattningens område. Därigenom har de övergripande reglerna om de rättsliga kraven på rättstillämpningen kommit att diskuteras i viss omfattning. Även kompetensreglerna i regeringsformens 8 kapitel är föremål för diskussion. Vidare behandlas även den särskilda regeln i 11 kap. 12 § regeringsformen om dispens och andra allmänna rättstillämpningsregler i regeringsformens 11 kapitel. I viss mån diskuteras också grundläggande principer kring funktions- och maktfördelning i avhandlingen. I övrigt aspirerar inte avhandlingen på att behandla de statsrättsliga spörsmålen. Begränsningarna i de statsrättsliga studierna motiveras av att denna del av undersökningen endast använts i syfte att stödja undersökningen av dispensregleringen i övrigt.

1.4 Arbetsmetod

I föregående avsnitt avgränsades studiens materiella tillämplighet bland annat genom att det framhölls att denna undersökning grundar sig på ett rättsdogmatiskt arbetssätt.[87] Med beaktande av det nyss sagda framstår det egentligen som överflödigt att närmare diskutera metodfrågor.[88] Emellertid finns det särpräglade drag i min undersökning som ändå föranleder några anmärkningar i denna del. Bland annat förs diskussionen i många delar i ett förändringsperspektiv. Argument anförs både rörande hur rätten borde tillämpas och hur lagstiftningen borde utformas. Dessutom grundar sig hela praxisgenomgången på en undersökning av administrativ praxis. Även detta diskuteras i det följande. Det finns också

[87] En diskussion har förts rörande frågan om den förvaltningsrättsliga forskningen är rättsdogmatisk, se Lavin FT 1989 s. 115ff, Lavin FT 1990 s. 71ff samt Peczenik FT 1990 s. 41. Mot bakgrund av denna diskussion framstår föreliggande studie som rättsdogmatisk till sin karaktär.

[88] Se Bull 1997 s. 26. Jämför även Lindell 1987 s. 5f (förordet) där författaren gör ett intressant uttalande om behovet av metoddiskussion.

anledning att i detta sammanhang kommentera den intervjumetod som används i kapitel 4. Slutligen avges även några synpunkter rörande den hypotes som används i undersökningen.[89] Vad gäller frågan om användningen av utländsk rätt diskuteras denna särskilt i avsnitt 2.1 (i samband med studiet av utländsk rätt).

Jag inleder här med att kort beröra varför jag anser att diskussioner i förändringsperspektivet faller inom ramen för en rättsdogmatisk metod.[90] Utgångspunkten för rättsdogmatiken, som jag uppfattat den, är att de utvalda frågeställningarna behandlas mot bakgrund av det (relevanta) juridiska källmaterialet.[91] Genom tolkning, sammanställning och systematiseringar av ett sådant rättskällematerial[92] har jag sökt fastställa vad som kan betecknas som gällande rätt (eftersökt ny kunskap om gällande rätt).[93] Begreppet gällande rätt används här i en utpräglad rättspositivistisk mening med siktet inställt på en "prognosteori" om hur domstolarna (myndigheterna) skulle kunna bedöma ett fall. Som tidigare framhållits har jag valt att inte stanna vid detta. Innehållet i gällande rätt har också blivit föremål för kritik utifrån ett mer normativt sätt att se på rätten. Denna del av studien bygger i huvudsak på den tolkning av rätten som jag själv gjort utifrån innehållet i de vedertagna rättskällorna, med beaktande av normativa ställningstaganden som i första hand grundar sig på systematiska och kontextuella sammanhang. Med detta som utgångspunkt har jag därefter också sökt efter argument för hur rättsreglerna antingen borde tolkas eller borde ändras.[94] Även om diskussionen således förs i ett förändringsperspektiv hämtas argumenten från de inom rättsdogmatiken vedertagna rättskällorna. Den arbetsmetod som använts

[89] Hypotesen presenterades ovan i avsnitt 1.2.

[90] Detta kan väl i och för sig uppfattas som att försöka "slå in en öppen dörr" (se Rodhe JT 1996/97 s. 1). I den juridiska doktrinen tycks de allra flesta acceptera resonemang i förändringsperspektiv inom ramen för en rättsdogmatisk studie. Emellertid har jag vid ett flertal tillfällen (främst i samband med högre seminarium) hört uppfattningen att diskussioner i ett förändringsperspektiv går utöver ett rättsdogmatiskt arbetssätt. Diskussionen synes därför vara av visst intresse.

[91] Någon entydig definition av begreppet rättsdogmatik har jag inte kunnat återfinna i doktrinen, se exempelvis Lavin FT 1989 s. 115, Lavin FT 1990 s. 71, Peczenik FT 1990 s. 41, Agell 1997, Malmberg 1997 s. 21ff, som alla har behandlat frågan.

[92] Här avses lagtext, förarbeten, praxis (i vid bemärkelse), doktrin och övriga rättskällor.

[93] Kärnan i vetenskaplig verksamhet kan anses vara att systematiskt och metodiskt efterforska ny kunskap, se Molander 1993 s. 29.

[94] I doktrinen har detta kallats för konstruktiv rättsdogmatik, se Lundstedt 1944 s. 553, Agell 1997 och Malmberg 1997 s. 22.

för denna undersökning anser jag således i alla delar vara rättsdogmatisk till sin karaktär.[95]

I två avseenden avviker min studie från vad som skulle kunna kallas för traditionell rättsdogmatisk metod.[96] Genom att använda administrativ praxis i kapitel 7 - 12 har jag utnyttjat en källa till kunskap om rätten som vanligen inte åberopas.[97] Jag vill dock framhålla att ur metodperspektivet har jag valt att behandla denna praxis på ett rättsdogmatiskt sätt. Administrativ praxis används i princip på samma sätt som domstolspraxis (i första hand Regeringsrättens praxis). I avsnitt 6.3.4 diskuteras närmare det rättskällevärde som jag ansett att denna typ av praxis bör ges.

Vidare bygger kapitel 4 delvis på intervjuer med tjänstemän vid skatteförvaltningen. Intervjumetoder används vanligen inom ramen för beteende- och samhällsvetenskap. [98] I denna del skulle det därför kunna hävdas att jag infört sådana vetenskapsmetoder i min avhandling.[99] Enligt min uppfattning är så dock inte fallet. Intervjuerna har exempelvis inte genomförts på ett empiriskt grundat sätt. Det är således inte ett kvantitativt stort antal personer som intervjuats, och jag har inte heller utifrån materialet försökt att fastställa någon normalfördelning eller dylikt rörande svaren.[100] I stället har intervjuerna använts på samma sätt som andra mer ordinära rättskällor som lag, förarbeten och praxis och så vidare. Valet av intervjuobjekt har styrts av om dessa kunnat antas besitta särskilda juridiska kunskaper av intresse. Det har därigenom i första hand kommit att bli personer i chefsposition och sakkunniga specialister som ingår i intervjuunderlaget. Intervjuerna utgör ett komplement till de skrivna rättskällor som finns rörande handläggningsreglerna och det har också antagits att dessa ger uttryck för hur en särskilt initierad grupp av *sakkunniga* ser på hur dispensärenden skall handläggas. Tillspetsat kan framhållas att jag ansett dessa uttalanden ha en särskild betydelse ur rättskälleperspektivet med hänsyn till de intervjuades särskilda kompe-

[95] Antagligen är det så att rättsdogmatiken till sin karaktär närmast är en *kvalitativ* forskningsmetod. Vad som menas med kvalitativ forskningsmetod är inte klart definierat. Det som kan framhållas är vikten av kategoriseringar (kan motsvara det juridiska sättet att systematisera rätten). En fokusering på öppen och mångtydig empiri framhålls också som ett viktigt kriterium. Se Alvesson/Sköldberg s. 10.

[96] I detta har jag lagt betydelsen att det är de vanligen åberopade rättskällorna som ligger till grund för kunskapsefterforskandet.

[97] Se dock Rynning som använder Hälso- och sjukvårdens ansvarsnämnds beslut som underlag för sin studie.

[98] Se Hartman s. 200ff för en beskrivning av en typisk intervjumetod.

[99] Se Påhlsson 1995 s. 23f.

[100] Jämför här vad som kallas för kvantitativ forskningsmetod, se Alvesson/Sköldberg s. 10f.

tens i frågorna. På samma sätt som när det rör gällande rätt som kommer till uttryck genom lag, förarbeten och praxis har jag också varit kritiskt inställd i ett förändringsperspektiv till den information som jag fått mig till del genom intervjuerna. Det sagda anser jag påvisar att intervjuerna används som en alternativ och kompletterande rättskälla, och inte som underlag för en mer empiriskt inriktad samhällsvetenskaplig studie.

Det kan alltså konstateras att undersökningen till fullo är att se som rättsdogmatisk. I vart fall om betydelsen av rättsdogmatiken kan fastställas till att beskriva rättsregler genom tolkning, sammanställning och konstruerande av rättsregler utifrån den information som kan återfinnas i rättskällorna (i vid bemärkelse).

Avslutningsvis vill jag också avge några synpunkter på den hypotesmodell som framskymtar i avsnitt 1.2 om avhandlingens ansats och syften. Att uppställa hypoteser och pröva dessa är ett inom de flesta vetenskapsgrenar vanligt förekommande arbetssätt.[101] Det finns olika teorier om hur hypoteser bör användas i ett vetenskapligt arbete. Grovt schematiskt kan det sägas att det finns två huvudsakliga inriktningar.[102]

Det ena sättet är att söka argument för att en hypotes är riktig (verifiering) och därigenom erhålls en hållbar slutsats.[103]

Den andra är att söka argument som visar att hypotesen inte är hållbar (falsifiering), vilket leder till att den kan förkastas.[104] Därefter uppställs en ny modifierad hypotes som i sin tur blir föremål för falsifieringsförsök. Endast den hypotes som inte kan falsifieras i någon del är att se som sann.

Skillnaderna mellan dessa två angreppssätt kan tyckas vara obefintliga. Det föreligger emellertid en viktig distinktion mellan dessa båda former av att tillämpa hypotesmodeller på ett forskningsobjekt. Båda modellerna syftar visserligen till att framföra bevis för om en hypotes är sann eller falsk. Verifieringsteorin bygger på att hypoteserna skall verifieras och därigenom erhålls kunskap om deras sanningshalt. Ett sådant arbetssätt innebär dock att vetenskapsmannens egna personliga värderingar kan få ett stort genomslag på själva forskningsresultatet. Detta problem är uppenbart inom en vetenskapsdisciplin som rättsvetenskapen. En uppställd hypotes grundar sig nästan alltid delvis på rättsve-

[101] Se Thurén s. 61ff.

[102] För en översiktlig beskrivning av hur hypoteser kan användas som arbetsmodeller se Hartman s. 178ff.

[103] Kallas i vetenskapsfilosofiska sammanhang för verifikationsprincipen, se Hartman s. 151.

[104] Kallas i vetenskapsfilosofiska sammanhang för falsifiering, se Hartman s. 153.

tenskapsmannens egna värderande ställningstaganden.[105] Därigenom kan det också antas föreligga en risk för att centrala argument som talar mot den uppställda hypotesen omedvetet faller bort.[106]

Om det i stället är en fråga om att falsifiera en hypotes synes problemet delvis bli löst. Ett sådant synsätt innebär att så fort en hypotes kan falsifieras så förkastas den också och ersätts med en ny modifierad.[107] Falsifieringsteorin bidrar således delvis till att problemen med de värderande ställningstagandena elimineras. En uppenbar svaghet med att arbeta på det här sätter är dock att för varje förkastad hypotes måste en ny uppställas. Ur arbetsekonomiskt och framställningstekniskt perspektiv är en renodlad falsifieringsmetod således ogörlig i ett vetenskapsområde som rättsvetenskapen.[108]

Enligt min uppfattning har båda sätten att använda en hypotesmodell inom rättsvetenskapen klara både för- och nackdelar. Föremålet för studierna är inte ett objekt som antingen är sant eller falskt. Som jag redan framhållit bygger många delar av de slutsatser som dras i en rättsvetenskaplig studie på normativa ställningstaganden, varigenom författarens egna värderingar förs in i framställningen.

Av dessa anledningar används inte i denna studie någon renodlad hypotesmodell. Mitt arbetssätt har visserligen varit starkt inspirerat av *Karl Poppers* teorier om falsifiering.[109] Hypotesen är däremot inte formulerad på sådant sätt att den kan förkastas i sin helhet om delar av den kan falsifieras. Min utgångspunkt är i stället att hypotesen kan bli föremål för en mängd lyckade försök till falsifiering, och ändå visa sig vara helt eller delvis hållbar. Hypotesen utsätts inte heller enbart för försök till falsifiering eller verifiering. I stället kan arbetssättet sägas präglas av att de kunskaper som inhämtas genom studiet av rättskällor ligger till grund för en diskussion om hypotesen kan framstå som rimlig eller inte. Argument har anförts både för och mot den slutsats som hypotesen leder till. Exempelvis kommer jag till resultatet att dispensinstitutet på grund av lagstiftningstekniska skäl kan anses som rättsosäkert.[110] Mot detta har dock ställts att dispensinstitutet ändå kan motiveras av effektivitetsar-

[105] Detta behöver inte vara medvetet men grundsynen på vad som utgör rätt och fel (är det viktigare med rättssäkerhet än effektivitet?) påverkar naturligtvis hur en hypotes formuleras.

[106] Det är också i denna del som *vetenskapspositivismen* fått ta emot störst kritik. En sats som är verifierad i ett flertal hänseenden kan nästan alltid i något hänseende också falsifieras. En hypotes kan således aldrig visa sig vara sann. Se Molander 1993 s. 182.

[107] Se Molander 1993 s. 182.

[108] Arbetet skulle helt enkelt bli mycket omfattande.

[109] Se Popper s. 161ff.

[110] Se avsnitt 5.2.

gument.[111] Hypotesens funktion har därigenom i första hand kommit att bli, som angivits tidigare, att fixera syftet och avgränsa studiens omfång. Ur detta perspektiv kan hypotesen ses som det sammanhållande "kittet" för undersökningens olika delar.

1.5 Disposition

Boken är uppdelad i två huvudavsnitt. Kapitel 1-5 rör allmänna frågeställningar och kan sägas utgöra den mer teoretiska delen av boken.

I närmast följande kapitel 2 ges en beskrivning av dansk, norsk och tysk rätt. Därefter kommer kapitel 3 att behandla legalitetsprincipen i svensk skatterätt. Det är främst föreskriftskravet och kravet på förutsebarhet som diskuteras i detta sammanhang. Kapitel 4 innehåller en genomgång av några av de förfaranderegler som påverkar handläggningen av dispensregler. Där kommer regler rörande beredning, beslut och rättskraft att tas upp. I kapitel 5 återfinns en delutvärdering av avhandlingens allmänna delar. Här återknyts till tre delar av den uppställda hypotesen. Dessa är rättssäkerhetsfrågan, (in-)effektivitetsfrågan och frågan om en dispensregel kan ersättas av en annan regeltyp. Diskussionen förs där utifrån de slutsatser som dragits i kapitel 2-4. Kapitlet innehåller också en diskussion om fenomenet *rättslig polycentri* i relation till dispensinstitutet, utifrån vad som framkommit i de föregående kapitlen i avhandlingen. Avsikten är att utvärderingen skall leda till slutsatser som i sin tur är en lämplig utgångspunkt för den efterkommande praxisgenomgången.

Avsnitt II i avhandlingen omfattar själva praxisgenomgången (kapitel 7-12) samt en sammanfattade utvärdering av hela framställningen. Kapitlet inleds dock med uppställda av utgångspunkter för genomgången av Riksskatteverkets praxis. I detta kapitel (6) anges en modell för hur dispenspraxisen skall utvärderas. Vidare diskuteras frågan om hur Riksskatteverket bör tolka och tillämpa skattelag.

I kapitel 7-12 återfinns praxisgenomgångarna. Dessa sex kapitel är i princip uppbyggda på samma sätt, men rör olika dispensregler eller grupper av dispensregler. I varje kapitel sker en genomgång av dispensreglerna i sig, den bakomliggande lagstiftningen samt den dispenspraxis som finns. Varje kapitel innehåller också en utvärdering av de enskilda dispensreglerna.

Kapitel 13 innehåller den slutliga utvärderingen av hela avhandlingen. Där jämförs resultaten i kapitel 5 (delutvärderingen) med de slutsatser

[111] Se avsnitt 5.3.

som praxisgenomgångarna har fört med sig. Kapitlet innehåller också det slutliga ställningstagandet kring lämpligheten i den hypotes som är utgångspunkten för arbetet.

Boken avslutas med en sammanfattning på engelska (summary).

2 Utländsk rätt

2.1 Inledning

I avsnitt 1.1.2 framhölls att det svenska dispensinstitutet antagligen hade sin rötter i den kanoniska rätten. Utifrån de äldre studier som finns rörande dispensinstitutet framstår det som att de västeuropeiska rättsordningarna överlag har influerats av den katolska kyrkorätten i denna del.[1] Det kan alltså på goda grunder antas att det föreligger en gemensam rättstradition mellan de nordiska och germanska länderna vad gäller dispensregleringen. En studie av utländsk rätt bör därför kunna ge ytterligare belysning till mitt avhandlingsämne.

Min ambition med detta kapitel är inte på något vis att genomföra en fullständig komparativ studie av utländska rättsordningar. Syftet är i stället begränsat till att påvisa hur regleringen ser ut tre andra länder, samt att detta skall kunna ligga till grund för att i första hand inhämta impulser och idéer från de utländska rättsordningarna. Studien av utländsk rätt har således en *tjänande* funktion i detta arbete.[2]

Jag vill också särskilt uppmärksamma att detta syfte har medfört att jag lagt tonvikten vid att söka information i sekundära rättskällor när det avser det utländska materialet. Endast undantagsvis har jag valt att direkt studera primära rättskällor som lag och praxis. I någon mån har tillgängligheten av lagtext och praxis fått styra framställningen.

Valet av länder som varit föremål för min undersökning har påverkats av ett flertal olika faktorer. För det första är min utgångspunkt, som jag redan framhållit ovan, att studien skall vara tjänande. Utifrån denna utgångspunkt har jag valt att begränsa studien till att avse tre utländska rättsordningar. Visserligen skulle det kunnat vara av värde att även undersöka ytterligare en eller ett par rättsordningar utöver de undersökta. Min bestämda uppfattning är emellertid att det merarbete som detta

[1] Se Strömberg 1957 s. 10ff.
[2] Se Strömholm SvJT 1971 s. 251ff och Wiman 1987 s. 26f.

skulle ha inneburit inte skulle ha tillfört min studie i sin helhet så pass mycket att det framstår som försvarbart. För det andra, som också hänger ihop med den första utgångspunkten, har jag av rent arbetsekonomiska skäl valt att hålla nere studien av utländsk rätt. Det har helt enkelt inte funnits tid till att mer ingående undersöka ytterligare rättsordningar.

Den tredje viktiga utgångspunkten är att jag anser det vara av central betydelse att de rättsordningar som studeras i grunddragen är jämförbara med den svenska. Valda länders rättsordningar bygger således på en rättstradition där en *föreskriftsbunden* rättstillämpning är etablerad.[3] Därigenom har jag uteslutit studier av rättsordningar inom den anglosaxiska rättstraditionen.[4] Nordiska länder och länder med germansk rättstradition har därigenom varit de objekt som varit av störst intresse.

Det slutliga valet av länder som undersökts har fallit på Danmark, Norge och Tyskland. Tysk rätt har valts för att den representerar en av de största rättstraditionerna i Västeuropa. Svensk lagstiftning är också i stora delar starkt influerad av den tyska rätten. Valet framstod därför som naturligt. Dansk och norsk rätt har valts för att dessa ingår i den "gemensamma" nordiska rättstraditionen. Rättsmiljöerna är i många delar likartade med den svenska. Därigenom faller det sig naturligt att lägga tonvikten i den utländska studien på andra nordiska länder. Skälet till att finsk rätt inte omfattas är helt och fullt praktiskt.[5] Jag har tyvärr inte kunnat tillgodogöra mig den finskspråkiga litteraturen, och utifrån denna premiss har jag ansett det som mindre troligt att en studie av finsk rätt skulle ha kunnat genomföras på ett tillfredsställande sätt. Som jag tidigare har framhållit har också arbetsekonomiska skäl talat för att begränsa studien till avse endast tre länder förutom Sverige.

De utländska rättsordningarna är också studerade utifrån att jag velat undersöka den konstitutionella kompetensfördelningen mellan olika offentliga organ, samt legalitetsprincipens betydelse inom de olika rättsordningarna. Undersökningarna begränsas dock till att avse sådana frågeställningar som anknyter till det skatterättsliga dispensinstitutet. Mer övergripande frågor om rättsstatsbegrepp och liknande har därför inte blivit föremål för någon närmare diskussion i kapitlet om den

[3] Här avser jag inte att all rätt måste tillämpas med stöd av föreskrifter, endast att grunden för den enskildes rättssäkerhet bygger på ett sådant synsätt.

[4] Dessa har i grunden ett system som bygger på *common law*. Även om skatterätten i dessa länder också bygger på kodifieringar har jag ansett det i grunden föreligga sådana skillnader, att en jämförelse av något värde skulle ha inneburit ett allt för stort arbete.

[5] Det kan också anmärkas att det framstår som att man i finsk skatterätt inte tillämpar dispensregler på samma sätt som i Sverige. Där talas i stället om eftergift av redan bestämd skatt. Se Andersson, E s. 146 och 221f.

utländska rätten. Det jag därvidlag intresserat mig för är hur de konstitutionella författningarna fördelar normgivningskompetensen inom skatterätten mellan folkrepresentationen och förvaltningen, samt i vad mån förvaltningsverksamheten kräver någon form av stöd i lag. Studien av de utländska rättsordningarna innefattar också en beskrivning av skatteförvaltningens och dispensmyndigheternas uppbyggnad. Jag har särskilt försökt utröna om olika instansordningar gäller för handläggningen av taxeringsärenden i förhållande till handläggningen av dispensärenden. Vidare har jag i studien av dansk och norsk rätt undersökt i vad mån förvaltningsförfarandet i dessa länder skiljer sig från den svenska förvaltningsrättsliga regleringen som styr handläggningen av dispensärenden.[6]

Det sagda gäller fullt ut för dansk och norsk rätts del. Undersökningen av tysk rätt ser något annorlunda ut. I denna del har jag valt att koncentrera framställningen på rättssäkerhetsaspekten och den särskilda dispensregel som återfinns i § 163 Abgabenordnung. Skälet till detta är i första hand skillnaden mellan statsförfattningarna. Tyskland är en förbundsrepublik vilket gör att förutsättningarna för hur den tyska skatteförvaltningsorganisationen är uppbyggd är väsentligen annorlunda än för svenskt vidkommande.

Kapitlet är disponerat på så vis att jag först behandlar dansk rätt. Därefter norsk och slutligen tysk rätt. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.

2.2 Dansk rätt

2.2.1 Allmänt

Den danska skattelagstiftningen är i jämförelse med svensk och norsk förhållandevis omfattande. I denna lagstiftningsmassa återfinns också ett flertal dispensstadganden.[7] Överlag kan framhållas att dispensregler är vanligare i dansk skattelagstiftning än i svensk och norsk.

Utifrån detta framstår det som något förvånande att dansk skatterättslig doktrin saknar mer omfattande framställningar om dispensregleringen. Det finns inte heller någon sammanställning över den dispenspraxis som fastslagits av danska dispensmyndigheter.

[6] Till svensk rätt återkommer jag i kapitel 4.
[7] Se den genomgång som finns i Forslaget.

Den danska förvaltningsrättsliga doktrinen framstår emellertid som förhållandevis omfattande.[8] Rättssäkerhetsperspektivet har också givits en mycket framträdande roll i dessa verk.[9] Överlag har ett flertal olika spörsmål rörande förvaltningen varit föremål för, i förhållande till svensk doktrin, omfattande diskussioner. Det framstår som att förvaltningsrätten har ställts i ett helt annat fokus i den danska doktrinen än i den svenska juridiska litteraturen.[10]

Den danska förvaltningsrättsliga uppbyggnaden ser också ut på ett annat sätt än den svenska. I dansk rätt är exempelvis utgångspunkten att förvaltningen är *ministerstyrd*.[11] I svensk rätt gäller ämbetsmännens självständighet och den övergripande regeln i 11 kap. 11 § regeringsformen att en myndighet inte äger rätt att påverka hur en annan myndighet (eller tjänsteman) skall besluta i ett enskilt fall. Denna skillnad gör också att utgångspunkterna för förvaltningsrätten i stort och därvidlag även dispensregleringen är annorlunda.

2.2.2 Funktionsfördelningen enligt DGRL

I dansk rätt fördelas normgivningskompetensen mellan olika offentliga organ på i princip samma sätt som i svensk rätt.[12] Den danska grundlagen (DGRL) bygger på samma grundsyn som låg bakom införandet av 1974 års regeringsform. Normgivningskompetensens grund är således idén om maktfördelning mellan olika offentliga organ.

Liksom i svensk rätt separeras de olika offentliga maktfunktionerna (styrande, dömande och lagstiftande) genom att dessa funktioner särhålls från varandra.[13] Funktionerna är således inte utlagda på olika organ, utan det är utövandet av maktkompetenserna som inte skall sammanblandas. DGRL accepterar i linje med detta att ett offentligt organ kan besitta flera av maktkompetenserna. Av 3 § DGRL framgår att kungen[14] besitter lagstiftningsmakt. Utöver detta framgår att kungen också besitter den styrande makten. Utifrån ett svenskt perspektiv

[8] Det finns exempelvis ett flertal läroböcker på förvaltningsrättens område som i sak täcker samma delar men som var och en är omfattande, se Christensen 1997, Garde m.fl. och Zahle 1997. Utöver detta finns det en förhållandevis omfattande litteratur i övrigt rörande förvaltningsrättsliga spörsmål. Se närmare källförteckningarna i nämnda verk.

[9] Se hänvisningar i föregående not.

[10] Ett uttryck för detta kan sägas vara Revsbechs monografi, se Revsbech.

[11] Se nedan avsnitt 2.2.5.

[12] För svensk rätts vidkommande se avsnitt 3.2.1.

[13] Se Germer s. 13ff och Sørensen s. 168.

[14] I realiteten regeringen, se nedan.

bygger således DGRL på en tanke om funktionsfördelning i stället för maktfördelning.

Den nyss nämnda 3 § i DGRL anses vara grunden för den danska funktionsfördelningen.[15] Regeln anger att kungen och folketinget besitter den lagstiftande makten. Vidare framgår av regeln att kungen ensam besitter den styrande makten, och att domstolarna besitter den rättsskipande makten. Av 12-14 §§ DGRL anses dock följa att den reella styrelsemakten utövas av regeringen och inte av kungen personligen.[16]

Utgångspunkten i dansk rätt synes numera vara att folketinget i egenskap av att vara lagstiftare besitter den yttersta makten.[17] I DGRL uppställs dock ett flertal begränsningar i denna maktkompetens.[18] En av dessa är att grundlagar inte kan ändras genom vanlig lag. För ändring av grundlag krävs beslut i särskild ordning enligt 88 § DGRL. En annan viktig och påtaglig begränsning för folketinget är att rättsskipning inte får ske genom lagstiftning.[19] Däremot föreligger inte i övrigt något generalitetskrav på dansk lagstiftning.[20] Lagstiftningsmakten kan således utnyttjas för att reglera ett enskilt fall. Därigenom besitter folketinget genom sin lagstiftningsmakt kompetensen att ingripa i förvaltningsärenden.

Vidare anses de särskilda kungliga prerogativ som återfinns i DGRL begränsa folketingets kompetens.[21] Exempelvis kan folketinget inte genom lagar beskära regeringens makt att entlediga ministrar (14 § DGRL), besluta i ärenden om nåd (24 § DGRL) och föranstalta om nyval (32 § 2 stycket DGRL).[22] Lagar som lägger begränsningar i detta anses som ogiltiga i denna del.[23]

2.2.3 Legalitetsprincipen och normgivningskompetensen

Även i dansk statsrätt (och förvaltningsrätt) tillämpas den så kallade *legalitetsprincipen*.[24] Emellertid tolkas denna på ett något annorlunda

[15] Se Sørensen s. 167 och Zahle 1995 s. 232f.
[16] Se Garde m.fl. s. 1.
[17] Det skall anmärkas att i dansk doktrin har uppfattningen rörande Folketingets suveräna maktkompetens varierat, se Germer s. 15ff.
[18] Se Germer s. 74ff och Sørensen s. 198f.
[19] Se Germer s. 75 och Sørensen s. 200.
[20] Se Germer s. 75 och Sørensen s. 200.
[21] Se Germer s. 75 och Sørensen s. 200f.
[22] Se Germer s. 75 och Sørensen s. 200f.
[23] Se Germer s. 77 och Sørensen s. 201.
[24] Se Garde m.fl. s. 181.

sätt än i förhållande till svensk rätt. Principens betydelse för rättstillämpningen kommer att tas upp nedan. Här skall den diskuteras i förhållande till normgivningskompetensens fördelning i dansk rätt.

När det gäller instiftande av författningar av lägre konstitutionell valör än lag förekommer i dansk rätt att framförallt kungen (regeringen) genom ministrarna avger anordningar.[25] Oftast i form av en så kallade *bekendtgørelse*.[26] Dock förekommer även andra beteckningar på denna typ av föreskrifter.[27] Det skall här uppmärksammas att anordningar, till skillnad mot lag, måste vara generella i sin utformning.[28] Beslut i enskilda fall kan således inte fattas genom en anordning.

Kompetensen att instifta anordningar är inte uttryckligen angiven i DGRL. I stället antas det att befogenheten föreligger i de fall det finns laga stöd (hjemmel i loven).[29] Det framstår emellertid som detta hjemmelskrav tolkas vitt, och i själva verket tycks utgångspunkten vara att i de fall det inte finns uttryckliga rättsliga hinder mot att instifta anordninger så är dessa grundlagsenliga.[30]

Rättsläget uppfattas antagligen som att ingrepp i den enskildes personliga och ekonomiska förhållanden kräver att detta antingen sker i form av lag, eller i en anordning efter ett uttryckligt bemyndigande i lag.[31] För skatterättens del återfinns en särskild regel i 43 § DGRL. Stadgandet innebär att uttaget av skatt endast kan ske med stöd av lag.[32] Till denna särskilda regel för skatterättens del återkommer jag i nästa avsnitt.

Förutom tankegången om laga stöd (hjemmel i loven), anses principen om lagens formella kraft utgöra en ytterligare del av legalitetsprincipen.[33] Tankegången bygger på en konstitutionell rangordning av olika typer av föreskrifter. Genom lag kan ett område regleras, och motsvarande mån minskas möjligheten att instifta anordninger rörande dessa frågor.[34] Likaså kan en anordning upphävas genom lag. Av detta följer i sin tur att en lag inte kan upphävas genom en anordning.

[25] Se Garde m.fl. s. 68ff.
[26] Se Garde m.fl. s. 69.
[27] En bekendtgørelse karaktäriseras av att den måste offentliggöras i Lovtidende för att vara gällande. Detta gäller inte för alla typer av anordninger. Se Garde m.fl. s. 95.
[28] Se Garde m.fl. s. 68f.
[29] Se Sørensen s. 209f, Germer s. 91ff och Zahle 1995 s. 332ff.
[30] Se Sørensen s. 212. Hjemmelskravet för förvaltningens del är förhållandevis väl behandlat i dansk juridisk doktrin av Bent Christensen, se Christensen 1994 s. 85ff.
[31] Se Sørensen s. 212, Germer s. 80ff och Zahle 1995 s. 237f.
[32] Se Engholm Jacobsen m.fl. s. 67.
[33] Se Garde m.fl. s. 133f.
[34] Se Germer s. 92.

2.2.4 Grundlovens 43 §

För skatterättens del återfinns en särskild reglering i 43 § DGRL.[35] Regeln omfattar skatter och avgifter och stadgar att ingen skatt eller avgift kan påläggas eller upphävas utan stöd av lag.

Grundloven anses därigenom både ge rätt och samtidigt förpliktiga myndigheterna att utta skatt i enlighet med lagstiftningen.[36] Det framhålls också särskilt att plikten skall tolkas både till för- och nackdel för den enskilde. Eftergift av skatt och avgift utan laga stöd anses således inte heller tillåten.[37] Hänsyn till personliga omständigheter som försörjningsförmåga får endast beaktas i de fall uttryckligt stöd för detta finns i föreskrifterna.[38]

Regeln innefattar i egentlig bemärkelse ett delegationsförbud rörande beskattningen. Detta delegationsförbud omfattar folketingets kompetens att instifta materiella regler.[39] I förhållande till svensk rätt rörande delegation kan det danska systemet uppfattas som märkligt. DGRL anses inte förhindra att skatteministeriet genom *bekendtgørelser,* om än i mycket begränsad omfattning, fastställer materiella regler som är bindande för både det allmänna och de enskilda.[40] Regelinnehållet måste emellertid ha stöd (hjemmel) i lag.[41] Det ligger nära till hands att jämföra dessa *bekendtgørelser* med svenska verkställighetsföreskrifter (jfr 8 kap. 13 § regeringsformen). En väsentlig skillnad ligger dock i att det framstår som att *bekendtgørelser* i betydligt större omfattning får innehålla materiell reglering. Dessa begränsas inte endast till att avse rena "speglingar" av innehållet i den danska skattelagstiftningen. Det framstår dock som klarlagt att en bekendtgørelse inte kan utvidga beskattningen.[42]

Det kan således konstateras att 43 § DGRL visserligen innehåller det som i dansk rätt uppfattas som ett delegationsförbud på skatterättens område. Tolkningen av ett sådant förbud är dock inte lika strikt som tolkningen av motsvarande svenska dito i 8 kap. 7 § regeringsformen. Inom ramen för *legalitetsprincipen* läggs i dansk rätt att *bekendtgørelserna* överensstämmer med ett delegationsbeslut. I den mån *bekendtgørelsen* går utöver delegationsbeslutet skall den inte heller tillämpas.

[35] Se allmänt rörande detta avsnitt Engholm Jacobsen m.fl. s. 67ff, Sørensen s. 203ff och Germer s. 83.
[36] Se Pedersen TfS 1992 s. 1014.
[37] Se Pedersen TfS 1992 s. 1014.
[38] Se Pedersen TfS 1992 s. 1014, och hänvisning till kildeskattelovens § 73 B.
[39] Se Pedersen TfS 1992 s. 1017.
[40] Se Engholm Jacobsen m.fl. s. 72f.
[41] Se Pedersen TfS 1992 s. 1017.
[42] Se Pedersen TfS 1992 s. 1017.

Därigenom kan slutsatsen dras att i dansk rätt tillåts i viss omfattning delegation av normgivningskompetensen på skatterättens område (sett från ett svenskt rättsligt perspektiv). Delegationsförbudet i 43 § DGRL kan således inte alls sägas motsvara det delegationsförbud som återfinns i 8 kap. 7 § regeringsformen.

2.2.5 Styrningen av den danska förvaltningen

Till skillnad från svensk rätt bygger den danska konstitutionen på ett utpräglat ministerstyre (se 12 § DGRL). Det högsta förvaltningsorganet i den danska förvaltningen är enligt DGRL ministrarna.[43] Dessa har det övergripande ansvaret för förvaltningsverksamheten inom sina respektive områden.[44] I linje med detta har också ministrarna rätt att styra de förvaltningsorgan som hierarkiskt är underordnade de olika departementen.[45]

I egenskap av att vara högsta förvaltningsorgan har således ministrarna rätt att meddela, för myndigheterna internt, bindande förskrifter.[46] Sådana rättsakter betecknas som tjenstebefalinger.[47] Tjenstebefalinger kan vara både generella och individuella till sin karaktär.[48] De kan också reglera en mängd olika frågor. Både myndighetsinterna spörsmål, men också hur en rättsregel skall tillämpas i ett enskilt fall, kan omfattas av denna typ av föreskrift.[49] Underordnade myndigheter och tjänstemän skall också följa dessa.[50] De anses dock inte bindande för de enskilda.[51] Tjenstebefalningar går under en mängd olika beteckningar i praxis.[52] En vanligt förekommande form är så kallade cirkulærer.

Längre ner i den förvaltningsrättsliga hierarkin, som i sig är förhållandevis komplicerat uppbyggd med statliga och kommunala organ,[53] gäller samma styrningsförhållande mellan överordnade och underordna-

[43] Se Germer s. 25.
[44] Se Germer s. 35.
[45] Se Garde m.fl. s. 6f.
[46] Se Garde m.fl. s. 73f.
[47] Se Garde m.fl. s. 73f.
[48] Se Garde m.fl. s. 73f.
[49] Se Garde m.fl. s. 73f.
[50] Se Garde m.fl. s. 73f.
[51] Se Garde m.fl. s. 73.
[52] Se Garde m.fl. s. 74.
[53] Se Garde m.fl. s. 21ff. Det skall dock framhållas att den kommunala förvaltningen i princip är självständig. Den statliga styrningen består främst i normgivning och tillsyn. För vissa områden, som skatterätten, följer av särskild lagstiftning att statliga myndigheter utövar en mer långtgående styrning av verksamheten. Se också nedan avsnitt 2.2.6.

de förvaltningsmyndigheter.[54] De centrala statliga förvaltningsmyndigheterna intar således inom sina områden en mycket viktig styrande roll. På beskattningens område intar Ligningsrådet en central ställning inom skatteorganisationen. Rådet avger också en mängd TS-cirkulærer som rör beskattningen och som också följs av underordnade myndigheter.

Ett ytterligare fenomen som är särpräglande för dansk förvaltning är bundenheten till egen administrativ praxis.[55] För beskattningens del finns ett flertal avgörande från Højesteret som givit enskilda rätt att bli taxerade i enlighet med en fast och stadgad ligningspraxis.[56] Denna bundenhet som föreligger till den administrativa praxisen är dock inte absolut till sin karaktär. För det första synes det krävas ett stort antal beslut under ett flertal år, med samma eller snarlik utgång för att en praxis överhuvudtaget skall anses föreligga.[57] Vidare anses domstolarna ha rätt att frångå en stadgad praxis.[58] Även myndigheten själv kan ändra sin praxis om detta sker i form av en generell kursändring.[59] Som en grundförutsättning för att avvika från vad som stadgas enligt administrativ praxis krävs dock att avsteget är sakligt motiverat.[60] Undantagsvis kan den administrativa praxisen också vara absolut bindande om den anses grundad på sedvanerätt.[61]

2.2.6 Den danska skatteförvaltningens organisation[62]

I förhållande till den svenska taxeringsorganisationen uppvisar den danska dito en betydligt mer komplicerad uppbyggnad. Skatteorganisationens uppbyggnad regleras i Skattestyrelsesloven[63].

Det huvudsakliga taxeringsarbetet (ligningen) utförs av kommunala skattemyndigheter.[64] Detta sker dels efter en kommunal ligningsplan, och dels efter en statlig ligningsplan.[65] Organisatoriskt är de kommunala skattemyndigheterna fristående från de statliga.[66] Samtidigt skall den

[54] Se Garde m.fl. s. 4.
[55] Se Garde m.fl. s. 115ff.
[56] Se exempelvis U 1950.284 H, U 1965.399 H och TfS 1995.295 Ø samt Hjerrild-Nielsen s. 32f och Paludan s. 50f.
[57] Se Garde m.fl. s. 117 och 215f.
[58] Se Garde m.fl. s. 117 och 215f.
[59] Se Garde m.fl. s. 117 och 215f.
[60] Se Garde m.fl. s. 215.
[61] Se Garde m.fl. s. 103.
[62] Framställningen är denna del hämtad från Hjerrild-Nielsen.
[63] I det följande refererad enligt lovbekendtgørelse nr 175 af 19/03/1998.
[64] Se Skattestyrelseloven § 2.
[65] Se Skattestyrelseloven §§ 1 och 13.
[66] Se Skattestyrelseloven § 1.

kommunala ligningsplanen utformas i enlighet med den statliga, som fastställts av den centrala told- og skatteforvaltningen.[67] Därigenom påverkas även den kommunala ligningen i stor omfattning av statliga myndigheters beslut.

Över ligningsbesluten kan klagomål anföras hos skatteankenævnet.[68] Nämndens ledamöter är folkvalda och den har som enda uppgift att överpröva de kommunala ligningsmyndigheternas beslut.[69] Detta är i visst måtto att se som den danska motsvarigheten till de svenska skattenämnderna. En väsentlig skillnad ligger emellertid i att skatteakenævnen är självständiga i förhållande till skatteförvaltningen. Skattenämnderna i den svenska taxeringsorganisationen är däremot en del av skattemyndigheten.[70]

Över skatteakenævnens beslut kan besvär anföras i Landskatteretten, som även denna är en nämnd och inte en domstol till sin karaktär.[71] Över Landskatterettens beslut kan besvär anföras i domstol (först Landsret och sedan Højesteret).[72]

En väsentlig skillnad i förhållande till svensk rätt är att domstolens kompetens att pröva ett skatteärende är begränsad. Den grundläggande regeln i dansk förvaltningsrätt är att domstolarna saknar rätt att pröva skönsmässiga bedömningar.[73] Prövningen begränsas dock inte till att endast avse *rättsprövning* i enlighet med den svenska rättsprövningslagen.[74] Både rätts- och sakfrågor kan komma att bli bedömda inom ramen för en domstolsprövning så länge besluten i dessa delar inte bygger på skönsmässighet.[75]

Den statliga skatteförvaltningen leds av Told- og skattestyrelsen, vilken kan anses motsvara Riksskatteverket.[76] Under denna styrelse finns regionala statliga skatteförvaltningar.[77] Antalet fastställs av skatteministern och är för närvarande 29 stycken.[78]

[67] Se Skattestyrelseloven § 13.
[68] Se Skattestyrelseloven §§ 5, 21, 21 A och 22.
[69] Se Hjerrild-Nielsen s. 57.
[70] Se taxeringslagen 2 kap. 1 § 2 stycket.
[71] Se Skattestyrelseloven §§ 20, 23-30.
[72] Se Skattestyrelseloven §§ 31-33.
[73] Se Christensen 1994 s. 50.
[74] Se proposition 1987/88:69 och Warnling-Nerep FT 1991 s. 129ff rörande lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut (rättsprövning).
[75] Se Christensen 1994 s. 82ff.
[76] Se Påhlsson 1995 s. 48.
[77] Se Skattestyrelseloven §§ 12 och 14.
[78] Se Bekendtgørelse om landets inddeling i told- og skatteregioner og toldcentre (bekendtgørelse nr 878 af 30/11/1997) § 1.

Told- og skattestyrelsen leds av det så kallade Ligningsrådet.[79] Uppgiften för den statliga förvaltningen är i huvudsak att verka för en enhetlig ligning.[80] Detta sker både genom att administrativa planer och anvisningar lämnas, samt genom efterkontroll av ligningen.[81]

2.2.7 Dispensreglerna i dansk skatterätt

Av de undersökta länderna så uppvisar Danmark det skattesystem som innehåller flest dispensregler. Det sagda visar att det i många delar finns en uppfattning i dansk rätt som skiljer sig från det svenska synsättet.

Man kan fråga sig om den danska lagstiftaren eftersträvat att infoga många dispensregler i skattelagstiftningen för regelteknikens egen skull, eller om den förhållandevis rikliga förekomsten av dispensregler endast är en bieffekt av en historiskt betingad lagstiftningsteknik. Min undersökning av dansk materiell skatterätt har på grund av tidsmässiga skäl inte kunnat bli så omfattande att förhållandet med säkerhet kunnat fastställas. Frågan har inte heller diskuterats i dansk doktrin.

Att dispensregler har eftersträvats för deras egen skull framstår dock som mindre troligt. En bättre förklaring är antagligen det faktum att den danska skatterättsliga lagstiftningsmassan framstår som omfattande, även i jämförelse med den svenska skatterättsliga regleringen, samt att det förekommer en mängd andra bindande föreskrifter. Förutom den relativt omfattande lagtexten finns också bekendtgørelserna, TS-cikulærer och TS-meddelelser. Även om det endast är lag och bekendtgørelser som anses som definitivt bindande för den enskilde, så är den faktiska betydelsen av de övriga två rättsakterna också förhållandevis stor.[82]

En ytlig betraktelse som denna, att dansk skattelag är detaljrik och att det finns en mängd normativa rättskällor i övrigt som framstår som i vart fall kvasibindande[83], leder till att behovet av dispensregler, närmast som en bieffekt, är stort för att beskattningen materiellt sett skall kunna bli tilltalande. Den förhållandevis detaljerade lagstiftningen, med betydligt färre skönsmässighetsrekvisit, ger helt enkelt inte så stort utrymme för domstolarna, att genom sin dömande verksamhet skapa smidiga och lämpligt utformade praxisregler.

[79] Se Skattestyrelseloven § 17.
[80] Se Skattestyrelseloven § 17.
[81] Se Skattestyrelseloven §§ 12 – 14.
[82] Se Michelsen R&R 1994 nr 2 s. 35.
[83] Begreppet används av Bergström 1990 s. 17, Norberg s. 128, Hultqvist 1995 s. 175 och Påhlsson 1995 s. 118.

Det lades också under vintern 1998 ett förslag av det danska skatteministeriet som syftade till att objektivisera så många som möjligt av de gällande dispensreglerna i dansk skattelov.[84] Avsikten med förslaget var att ta bort dispensregler och ersätta dessa med av i lagen preciserade rekvisit, som klart uttrycker när en viss form av beskattning skall utgå.[85] Detta påvisar således en vilja från den danska lagstiftarens sida att ta bort en del av dispensreglerna. Emellertid framgår också av lagförslaget att en del av dispensreglerna inte har ansetts vara möjliga att ersätta.[86]

Det skall framhållas att i dansk rätt förekommer både *dispens* och *tillåtelser*.[87] Skillnaden mellan dessa två företeelser anses som flytande.[88] För skatterättens del skulle kunna framhållas att skillnaden ligger i att en dispens avser inkomstsidan.[89] När det gäller avdragssidan tas gynnande beslut istället i form av en tillåtelse.[90]

2.2.8 Kompetensen att instifta dispensregler

Huvudregeln i dansk rätt anses vara att kompetensen att meddela dispens endast kan ges genom lag.[91] Det finns således ingen generell regel i grundlagen som tilldelar något organ, närmast den styrande makten, rätt att meddela dispens från danska författningar av något slag.

Med hänvisning till regeln om lagens formella kraft kan snabbt konstateras att *anordninger* inte kan instiftas för att skapa dispensmöjligheter från lag.[92] En fråga av särskilt intresse är i vad mån kompetensen att föranstalta om *anordninger* innefattar rätten att inom ramen för denna instifta en dispensregel.

Frågeställningen är de facto av rätt stort intresse med beaktande av att skatterättsliga *bekendtgørelser* tillåts att innehålla en förhållandevis omfattande materiell reglering.[93] Utifrån att 43 § DGRL i sak anses utgöra ett förbud mot delegation av normgivningskompetensen, anser jag det vara tveksamt om det är möjligt att genom en bekendtgørelse instifta en dispensregel.[94]

[84] Se Forslaget.
[85] Forslaget s. 25ff.
[86] Forslaget s. 26.
[87] Se Garde m.fl. s. 145.
[88] Se Garde m.fl. s. 145f, med hänvisningar.
[89] Se Engholm Jacobsen m.fl. s. 68.
[90] Se som ett exempel Forslaget s. 54f.
[91] Se Engholm Jacobsen m.fl. s. 67.
[92] Se ovan avsnitt 2.2.2.
[93] Se ovan avsnitt 2.2.2.
[94] Jämför Pedersen TfS 1992 s. 1017.

Det får däremot anses som ovisst i vad mån det är tillåtet att delegera rätten att meddela dispens genom en anordning. Utgångspunkten är då att en dispensregel har infogats i en lag, och att den myndighet som utsetts till dispensmyndighet (exempelvis skatteministeriet) utser en underordnad myndighet (exempelvis Ligningsrådet) till att handlägga dispensansökningar som första instans.[95] För att detta skall vara tillåtet framstår det som att det anges i dispensregeln att den utsedda dispensmyndigheten har rätt att delegera sin kompetens.[96] Slutsatsen av det sagda skulle bli att kompetensen att meddela dispens tillfullo innehas av folketinget. Det är dock genom uttryckligt lagstöd möjligt att delegera denna dispens nedåt i den förvaltningsrättsliga hierarkin.

2.2.9 Handläggningen av dispensregler i dansk rätt

Enligt ett flertal av de dispens- och tillåtelseregler som finns i det danska skattesystemet är Skatteministeriet eller Ligningsrådet den myndighet som har att fatta beslut i dessa ärenden.[97] I många fall har denna kompetens emellertid delegerats till kommunala ligningsmyndigheter med möjlighet att anföra besvär hos statliga told- og skatteregionen.[98] Alternativt är det told- och skatteregionen som givits kompetensen att som första instans pröva ärendena med möjligheten till att anföra besvär hos Told- og skattestyrelsen. Därutöver tycks det vara möjligt att överklaga besluten till dansk domstol. Med samma begränsning som gäller för förvaltningsärenden i stort, saknar domstolen kompetens att pröva underinstansernas skönsmässiga bedömningar.

Principiellt tillämpas inte SSL vid behandlingen av dispensärenden.[99] I stället gäller endast forvaltningsloven och allmänna förvaltningsrättsliga principer. Ett förhållande som är snarlikt det svenska.[100] Det bör dock uppmärksammas att Skattestyrelseloven inte tillnärmelsevis innehåller en så omfattande reglering av ligningsförfarandet som taxeringslagen av det svenska taxeringsförfarandet. Forvaltningsloven är den lag som innehåller flest regler av betydelse vid ligningen. I de fall Skattestyrelseloven och Forvaltningsloven strider mot varandra tillämpas den regel som ger den enskilde den mest förmånliga behandlingen.[101]

[95] Se Pedersen TfS s. 1992 1017f.
[96] Se Pedersen TfS 1992 s. 1018.
[97] Se Forslaget s. 26 och Engholm Jacobsen m.fl. s. 67f.
[98] Se Forslaget s. 26.
[99] Se § 2 Skattestyrelseloven in fine.
[100] Se nedan kapitel 4.
[101] Se Hjerrild-Nielsen s. 150f och Paludan s. 147.

I mångt och mycket påminner den danska forvaltningsloven om förvaltningslagen. Exempelvis finns snarlika regler om jäv, partsinsyn och besvärsrätt. Skillnader föreligger dock på en rad punkter. Exempelvis den i avsnitt 2.2.6 nämnda grundläggande premissen att dansk förvaltning är ministerstyrd. Vidare kan framhållas att forvaltningsloven innehåller en uttrycklig regel om utredningsskyldigheten (se 7 §). För svenskt vidkommande är denna inte kodifierad på samma uttryckliga sätt i 4 § förvaltningslagen. I sak tycks 7 § forvaltningsloven förmedla samma innebörd som utredningsskyldigheten i svensk rätt.[102]

Det kan rörande utredningskompetensen framhållas att dansk rätt i ett avseende klart avviker från svensk rätt. Uppgifter om den enskildes personliga förhållanden får inte inhämtas från andra än den sökande utan medgivande från denne.[103] Saknas sådant tillstånd får ärendet dock avgöras utifrån de handlingar och uppgifter som finns tillgängliga. Någon sådan begränsning synes inte föreligga i svensk rätt.[104]

2.2.10 Sammanfattning

Det danska statsskicket bygger i princip på samma grundläggande synsätt om funktionsfördelning som det svenska.

Vidare märks att folketinget har befogenhet att besluta i enskilda fall genom lag. Däremot får inte rättsskipning ske i denna form. Delegationskompetensen framstår också som mer omfattande i dansk rätt. Detta även inom skatterätten, för vilken den särskilda regeln i 43 § DGRL gäller. Legalitetsprincipen tycks överhuvudtaget tolkas på ett, för svensk rätts del, annorlunda sätt. Kravet på hjemmel i loven tycks inte vara lika strikt som det traditionella lagkrav som uppställs i svensk skatterättslig doktrin.

Förvaltningsorganisationen skiljer sig också på ett markant sätt från den svenska. Där är det mest utpräglade draget att den danska förvaltningen är ministerstyrd. Även uppbyggnaden av den danska skatteförvaltningen skiljer sig markant från den svenska taxeringsorganisationen. Det förekommer överhuvudtaget flera prövningsnämnder i det danska systemet.

När det gäller domstolsprövning är utgångspunkten i dansk rätt att prövning inte får ske av skönsmässiga bedömningar. Detta är en skillnad

[102] Se Vogter s. 115ff.
[103] Se Andersen s. 51.
[104] Se avsnitt 4.3.

i förhållande till svensk rätt. Här tillåts förvaltningsdomstolarna att helt och hållet överpröva ett myndighetsbeslut.[105]

I dansk skatterätt förekommer också en förhållandevis stor mängd dispensregler. Man skiljer dock mellan dispenser och tillåtelser. Det är däremot troligt att tillåtelser i sak faller in under det svenska dispensbegreppet. I Danmark har man också nyligen lagt förslag om att objektivisera en mängd dispensregler, vilket innebär att de skall föras in i den ordinära lagstiftningsmassan. Följden av detta blir att prövningen av undantag kommer att ske vid den ordinarie taxeringen (ligningen).

Liksom i Sverige gäller allmänna förvaltningsrättsliga regler vid prövningen av dispensärenden. För de flesta andra skattefrågor gäller också ligningsloven, som är en motsvarighet till den svenska taxeringslagen.

2.3 Norsk rätt

2.3.1 Allmänt

Den norska skattelagstiftningen innehåller en mängd olika former av dispenser och undantagsregler som förutsätter ett särskilt medgivande för att vara tillämpliga.[106] Denna typ av regler betecknas som vedtak. Dispensreglerna är oftast utformade som att samtycke krävs för att en viss skatterättslig effekt skall uppnås.

Finansdepartementet har nyligen avlämnat en så kallad *meldinger* till Stortinget rörande tillämpningen av dispensregler i lag av 9 juni 1961 nr 16 (Omdaningsloven).[107] I denna redovisas för den praxis som Finansdepartementet har tillämpat rörande dispensregler i Omdaningsloven.

Det kan framhållas att i norsk doktrin har föga uppmärksamhet ägnats åt det skatterättsliga dispensinstitutet. *Aarbakke* har i en rapport till Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet avhandlat dispensbestämmelser vid omstruktureringar av företag.[108] Även *Syversen* har i samma rapport skrivit om omstruktureringar av företag inom petrolium sektorn.[109] Dessa båda framställningar har vissa teoretiska implikationer

[105] Reservation skall göras för de begränsningar som ligger i att vissa beslut enligt svensk rätt inte kan överklagas (exempelvis betygsbeslut), se Hellners/Malmqvist s. 275.
[106] Se exempelvis petroleumskatteloven och skatteloven.
[107] Se St meld nr 16.
[108] Se Aarbakke NSFS 1993 s. 265 - 273.
[109] Se Syversen NSFS 1993 s. 274-290.

men är också ämnesmässigt starkt begränsade till ett fåtal stadganden i den norska skatterättsliga lagstiftningen. I NOU 1991:30 förs en principiell diskussion om dispensregler och domstolskontroll.[110] Vidare finns det äldre sammanställningar av dispensregler.[111]

När det gäller den norska doktrinen rörande allmän förvaltningsrätt och statsrätt är den i förhållande till svensk doktrin något mer omfattande. Den kan dock inte mäta sig med den flora av juridiska verk i motsvarande spörsmål som återfinns rörande dansk rätt.

Överlag framstår alltså det norska forskningsläget som likartat det svenska. Det inkomstskatterättsliga dispensinstitutet har diskuterats men oftast utifrån ett i första hand materiellt perspektiv. Teoretiska frågeställningar är dock inte behandlade i särskild stor omfattning.

2.3.2 Funktionsfördelningen enligt NGRL

I grunden bygger den norska grundlagen (NGRL) på samma tankegångar om funktionsfördelning som både regeringsformen och DGRL.[112] Regleringen är dock något annorlunda utformad i förhållande till både dansk och svensk rätt. I 49 § NGRL stadgas att Stortinget besitter den lagstiftande makten. Av 3 § NGRL framgår att kungen besitter den yttersta styrelsemakten. Denna skrivning anses i gällande rätt vara rent symbolisk och den styrande (rättstillämpande) makten utövas numera av *regeringen*.[113] Domstolarnas intar i den norska statsapparaten, på samma sätt som danska och svenska domstolar, en självständig och oberoende position. Denna självständighet i den dömande verksamheten framkommer dock inte uttryckligen av NGRL.[114] Närmast stadgar 88 och 90 §§ NGRL att Høyesterett är den högsta domstolsinstansen. Domstolarnas oberoende anses istället följa av Riksforsamlingens grunnsetninger från 1814.[115]

Den norska grundlagen bygger på tankegången att Stortinget besitter den yttersta makten.[116] Detta i linje med en tanke om folksuveränitet.[117] En princip som har fått genomslag även i dansk och svensk rätt. Endast

[110] Se NOU 1991:30 s. 211ff.
[111] Se Wichstrøm s. 87ff.
[112] Jämför ovan avsnitt 2.2.2 för dansk rätt och regeringsformen 1 kap. 6 §.
[113] Se Andenæs 1998 s. 134.
[114] Se Andenæs 1998 s. 162.
[115] Se Andenæs 1998 s. 162.
[116] Se Andenæs 1998 s. 142ff.
[117] Se Andenæs 1998 s. 146.

NGRL, dess systematik och konstitutionell praxis kan förhindra att en fråga regleras av Stortinget.[118]

Stortinget utövar sin normgivningskompetens i två former. Den ena kallas för formell lag och den andra för andra bindande beslut från Stortinget.[119] Skillnaden mellan dessa två typer av normgivningsåtgärder ligger i att Stortinget vid beslut om formell lag delas upp i Odelsting och Lagting, varvid frågan behandlas av båda dessa organ. Andra bindande beslut fattas i plenum av ett sammansatt Storting.[120]

Stortingets kompetens beskärs enligt NGRL av de prerogativ som har givits till kungen.[121] I övrigt framstår det som att Stortingen antingen med sin normgivningskompetens, eller med stöd av konstitutionell praxis har rätt utställa rättsligt bindande direktiv till regeringen.[122] Den norska folkförsamlingens maktposition framstår därigenom som mycket stark. I princip synes det endast vara området för prerogativ och domstolarnas rättskipning som inte kan styras av Stortinget.

2.3.3 Legalitetsprincipen och normgivningskompetensen

Även i norsk rätt anses *legalitetsprincipen* vara av central betydelse.[123] Det skall dock framhållas att det framstår som om principen i första hand förståtts som en förvaltningsrättslig angelägenhet i stället för en statsrättslig.[124] Därvidlag har diskussionen i första hand kommit att föras kring vilka förvaltningsåtgärder som behöver stöd i lag och kring *lex superior*-regeln.[125] Legalitetsprincipen tycks endast i begränsad omfattning innehålla en kompetensfördelningsnorm enligt norsk statsrättslig uppfattning. Det som uttolkas av lex superior-regeln är det som i dansk och svensk rätt kallas för lagens formella kraft. I den mån Stortinget har reglerat en fråga är det inte möjligt för regeringen eller en förvaltningsmyndighet att i generella föreskrifter avge regler som strider mot detta.

I förhållande till svensk rätt skiljer sig möjligheten att delegera normgivningskompetensen till kungen (regeringen) och förvaltningsmyndigheterna. Utgångspunkten i norsk statsrätt är att delegation är tillåtet om det inte förhindras av NGRL, dess systematik eller konstitutionell

[118] Se Andenæs 1998 s. 180 och 271ff.
[119] Se Andenæs 1998 s. 10f.
[120] Se Andenæs 1998 s. 182ff.
[121] Se Andenæs 1998 s. 272.
[122] Se Andenæs 1998 s. 274.
[123] Se Boe 1993 s. 95.
[124] Den tas helt enkelt vanligen upp i förvaltningsrättslig litteratur.
[125] Se Boe 1993 s. 95.

praxis.[126] Allmänt kan framhållas att delegationsrätten anses begränsad i den mån det inte anses sakligt motiverat. Det skall föreligga ett behov av att delegera lagstiftningsmakten till ett annat organ för att detta skall vara tillåtet.[127]

För beskattningens del tycks en äldre uppfattning i den norska doktrinen ha varit, att det inte var möjligt för Stortinget att delegera sin normgivningskompetensen till regeringen eller en förvaltningsmyndighet.[128] Det framstår dock som denna uppfattning har övergivits. I modern statsrättslig litteratur framhålls uppfattningen att delegation på skatterättens område numera får anses som grundlagsenlig.[129] På detta område förekommer också i stor omfattning att normgivningsmakten delegeras till Finansdepartementet.[130] Det synes vidare inte föreligga något hinder mot att Finansdepartementet i sin tur subdelegerar den normgivningskompetens som de erhållit med stöd av Stortingets delegationsbeslut.[131]

Lagar och sådana föreskrifter som instiftats med stöd av delegation är bindande både för det allmänna och de enskilda. I norsk rätt förekommer dock också myndighetsinterna föreskrifter som endast är bindande inom förvaltningen. Dessa kan instiftas av en myndighet som är överställd en annan myndighet.[132] Därigenom kan regeringen (som företrädare för kungen) i princip utfärda instrukser till samtliga statliga myndigheter.[133] Instrukser får emellertid endast röra myndighetsinterna frågor.[134]

Överlag föreligger i norsk rätt en svårighet i att dra gränsen mellan vad som kan bestämmas genom instrukser enbart och vad som kräver stöd (hjemmel) i lag.[135] Även om instrukser på beskattningens område kan innehålla vissa riktlinjer för exempelvis hur skatten skall beräknas, får dessa i princip inte förändra eller påverka de materiella beskattningsreglerna.[136] I de delar instrukser utvidgar beskattningens omfång kan de inte anses ge någon rättslig verkan, vare sig internt inom förvaltningen eller mot enskilda.

[126] Se Andenæs 1998 s. 189ff och Opsahl 1965 s. 65.
[127] Se Andenæs 1998 s. 192.
[128] Se Andenæs 1998 s. 207f.
[129] Se Andenæs 1998 s. 207f.
[130] Se Andenæs 1998 s. 207f.
[131] Se exempelvis Skattedirektoratets meldinger sk nr 18/1997 s. 7 där en sådan delegation skett.
[132] Se Zimmer/Omholt s. 20ff.
[133] Se Zimmer/Omholt s. 20ff.
[134] Exempelvis var ett myndighetskontor skall finnas.
[135] Se Boe 1993 s. 99ff.
[136] Se Påhlsson 1995 s. 61.

Sammantaget tycks således legalitetsprincipen i norsk rätt tolkas som ett krav om att förvaltningsåtgärder skall ha stöd i lag. Ett sådant stöd behöver dock inte vara uttryckligt. Det räcker om det föreligger ett uttryckligt delegationsbeslut. Att delegera normgivningskompetensen uppfattas således inte i norsk rätt som stridande mot legalitetsprincipen.

2.3.4 Särskilt om 75 a § NGRL

Beskattningsmakten har i NGRL en särreglering i § 75 a. Av lagrummet framgår att lag rörande skatt endast får instiftas med verkan för ett år i taget. Skattelagens giltighet är således med stöd av denna regel begränsad i tiden. Denna reglering har dock i konstitutionell praxis tolkats som att beslut om materiella beskattningsregler kan fattas genom formell lag och således med giltighet tills nytt lagbeslut fattas.[137] Skattesatserna måste däremot beslutas för ett år i taget. Detta sker genom ett annat bindande beslut från Stortinget. Den praxis som utbildats rörande detta kan sägas innebära att besluten om skattesatserna blivit en formsak.[138] Det bör särskilt uppmärksammas att den formella sidan av skatterätten (förfarandereglerna), exempelvis ligningslagen, anses falla utanför begreppet materiell skattelag. Därigenom faller denna typ av frågor inte inom den reglering som anges i 75 a § NGRL.

2.3.5 Styrningen av den norska förvaltningen

Trots att den norska förvaltningsrätten antagligen är förhållandevis lik den svenska, finns en påtaglig och viktig skillnad. I likhet med dansk förvaltningsorganisation är den norska uppbyggd utifrån ministerstyrning.[139] Detta kommer till uttryck på så vis att det inom förvaltningen finns *instruktionsmyndigheter* som är överställda andra myndigheter.[140]

Instruktionsmyndigheterna utövar sin styrning i huvudsak genom *instrukser*.[141] En instrukser kan vara riktad mot antingen en enskild tjänsteman eller grupp av tjänstemän.[142] Utgångspunkten är att regeringen

[137] Se Andenæs 1998 s. 200ff.
[138] Se Andenæs 1998 s. 200f.
[139] Se Smith s. 52ff.
[140] Se Smith s. 178ff.
[141] Se Smith s. 164.
[142] Se Smith s. 165.

utgör den högsta instruktionsmyndigheten i förvaltningen.[143] Över regeringen står emellertid Stortinget.[144]

Under regeringen lyder den statliga förvaltningen uppdelad på olika sakområden.[145] Detta innebär för skatteförvaltningens del att *Finansdepartementet* styr över den statliga skatteförvaltningen.[146] Även den kommunala skatteförvaltningen lyder under denna organisation.[147] I denna del gäller således inte den i norsk rätt annars gällande kommunala självstyrelsen.[148]

Från denna klart ministerstyrda förvaltning undantas *domstolarna*.[149] Dessa är således inte möjliga att styra genom instrukser. I vad mån andra offentliga organ är oavhängiga anses följa av om Stortinget har beslutat om detta.[150] Ett sådant beslut behöver dock inte vara uttryckligt. Ett offentligt organs oberoende kan också framkomma av allmänna principer och reella hänsynstaganden.[151] Det sagda visar på att det överlag framstår som komplicerat att närmare avgöra om en myndighet lyder under den ministerstyrda organisationen eller inte.

Formen för styrningen av förvaltningen är något olika beroende av det är regeringen eller en förvaltningsmyndighet som utgör instruktionsmyndighet. Gemensamt för samtliga instruktionsmyndigheter är att de kan styra underställda myndigheter både generellt och avseende enskilda fall.

2.3.6 Den norska skatteorganisationens uppbyggnad[152]

Den norska skatteorganisationens uppbyggnad är reglerad i ligningslovens 2 kapitel. Den centrala och överordnade myndigheten är Skattedirektoratet.[153] Sidoordnat till Skattedirektoratet finns en Riksskattenemnda som numera endast utgör en överprövningsnämnd. Ärenden som skall bedömas av nämnden bereds dock hos Skattedirektoratet.

På regionalnivå återfinns 19 fylkesskattekontor som utgör statliga myndigheter. Till varje fylkesskattekontor finns en fylkesskattenemnd

[143] Se Smith s. 169.
[144] Se Smith s. 169ff.
[145] Se Smith s. 178ff.
[146] Se Zimmer/Omholt s. 18 och 20f.
[147] Se Zimmer/Omholt s. 20f.
[148] Se Andenæs 1998 s. 200.
[149] Se Smith s. 182.
[150] Se Smith s. 183.
[151] Se Smith s. 184ff.
[152] Framställningen bygger på Zimmer/Omholt.
[153] Direktoratet är indelat i fem avdelningar.

kopplad. I varje kommun finns ett ligningskontor samt en ligningsnämnd och en överligningsnämnd. Av dessa är ligningskontoren statliga myndigheter medan nämnderna utgör kommunala myndigheter.

I huvudsak skall beslut om skatt fattas hos ligningsnämnden. Men i praktiken är denna kompetens oftast delegerad till ligningskontoren. Ligningsnämnderna utgör därigenom i första hand en klagoinstans. Besvärsordningen är först ligningsnämnden, denna nämnds beslut kan sedan överklagas till överligningsnämnden. Under vissa förutsättningar kan besvär därefter anföras hos Riksskattenämnden.[154] Om möjlighet inte föreligger att anföra besvär i enlighet med nämnda ordning kan ligningsfrågor överklagas till domstol.[155] Det bör dock framhållas att domstolarnas prövning är begränsad på samma sätt som i dansk rätt.[156] De saknar rätt att överpröva myndighetens fria skön. Därigenom kan en domstol exempelvis inte pröva grunderna för ett dispensbeslut.[157]

2.3.7 Kompetensen att instifta dispensregler

Kompetensen att meddela dispens framkommer av de enskilda skattereglerna.[158] NGRL innehåller inte heller något generellt dispensstadgande. Detta är samma ordning som gäller i dansk och svensk rätt. Utgångspunkten kan därför också antas vara, att kompetensen att instifta dispensregler följer av normgivningskompetensen. Detta skulle för norsk rätts del innebära att det är Stortinget som besitter makten att skapa dispensregler och därigenom kompetensen att meddela dispens.

Utifrån vad som sagts om möjligheten att delegera normgivningskompetensen så följer också, att det antagligen föreligger en möjlighet att endast delegera kompetens att meddela en dispens. Förhållandet i norsk rätt är således sådant att antingen kan regeringen eller en förvaltningsmyndighet efter delegation meddela en regel och i samband med denna instifta en dispensregel, eller så kan regeringen eller den myndighet som tillerkänts dispensbefogenheten av Stortinget antagligen delegera denna kompetens till en annan myndighet.[159] Ett sådant synsätt ligger väl i linje med att det i norsk rätt är tillåtet med subdelegation av normgivningskompetensen.

[154] Se Zimmer/Omholt s. 90ff.
[155] Se Zimmer/Omholt s. 117ff.
[156] Se Zimmer/Omholt s. 120ff.
[157] Se Zimmer/Omholt s. 121.
[158] Se exempelvis avsnitt I § 2 ledd 1, avsnitt II ledd 4 och avsnitt II första till tredje ledet i Omdanningsloven (lag av 9. Juni 1961 nr 16).
[159] Se Sk nr 18/1997 s. 7.

Det kan således konstateras att kompetensen att överlämna rätten att meddela dispens skiljer sig något från dansk och svensk rätt. I och med att det i norsk rätt är tillåtet med subdelegation av rätten att instifta materiella skatteregler, så tycks det vara möjligt att även överlåta kompetens att meddela dispens utan något uttryckligt stöd i lagen.

2.3.8 Handläggningen av dispensärenden

Liksom för svensk del finns i norsk rätt en särskild lag som reglerar förvaltningsförfarandet. Denna lag är också uppbyggd på ett liknande sätt som den svenska förvaltningslagen. Den norska Forvaltningsloven är emellertid betydligt mer utförlig än den svenska. Exempelvis regleras i 11 § relativt utförligt det som norsk rätt kallas för *veiledningsplikt*. Denna plikt kan närmast likställas med den svenska serviceskyldigheten som återfinns i förvaltningslagens 4 §. Vägledningsskyldigheten och utredningsskyldigheten beskrivs närmare i 17 § forvaltningsloven. Vidare jämförelse påvisar att innehållet i den norska forvaltningsloven i stora delar överensstämmer med förvaltningslagen.

Det framstår som att den vanligaste ordningen är att frågor om dispens prövas av Finansdepartementet. Det förekommer dock att Finansdepartementet delegerat denna kompetens till en annan myndighet.[160]

Om kompetensen att besluta om dispens inte har delegerats till en förvaltningsmyndighet framstår det, som att det inte finns någon möjlighet att på administrativ väg anföra besvär mot ett beslut i ett dispensärende. I dess fall är det i stället möjligt att överklaga beslutet till domstol.[161] Med beaktande av den begränsning som ligger i domstolens prövningsrätt, så är det endast den formella sidan av dispensärenden som kan bli föremål för bedömning.[162]

I den mån delegation har skett kan besvär över ett dispensbeslut anföras i administrativ ordning uppåt i förvaltningshierarkin. Det bör dock tilläggas att även dessa beslut kan komma att överklagas till domstol. Då med samma begränsningar som gäller för Finansdepartementets beslut.

Den norska instansordningen gällande dispenser skiljer sig således från den svenska i ett par märkbara hänseenden. För det första är huvudregeln att dispenser handläggs inom departementet. Genom delegation av denna kompetens, som har stöd i lagen, läggs första prövningen ner till Skattedirektoraten. För det andra synes området för vad som kan bli föremål för domstolsprövning betydligt mer omfattande än i svensk rätt.

[160] Se exempelvis Skatteloven § 48.
[161] Se Smith s. 635f.
[162] Se NOU 1991:30 s. 211.

Den svenska ordningen tillåter ju endast besvär i fråga om den formella sidan av dispensärendet, exempelvis att dispensbeslutet är ogiltigt.[163] Den faktiska skillnaden synes vara att en svensk domstols underkännande av ett dispensbeslut alltid leder till återförvisning och förnyad handläggning. En norsk domstols underkännande leder till att beslutet upphävs.

Sammanfattningsvis kan framhållas att det inte finns några uppenbara skillnader mellan hur ett dispensärenden behandlas i norsk rätt i förhållande till svensk. Däremot märks även för norsk del, liksom för dansk del, att domstolsprövningsordningen är utformad på ett helt annat sätt än den svenska. En väsentlig skillnad ligger också i att i norsk rätt är det möjligt att få ett dispensärende överprövat av en domstol. Detta är inte möjligt i svensk rätt.

2.3.9 Dispensregler i norsk skatterätt

I norsk skattelagstiftning förekommer dispensregler i ett flertal olika fall. Skatteloven innehåller två olika dispensregler.[164] Vidare finns ett par dispensregler från föreskrifterna tagna i anslutning till skatteloven rörande försäkrings- och pensionssparande. I EPES-forskriften av 4. Desember 1992 § 1 andra ledet återfinns en regel om dispens från kravet att en försäkring skall vara tagen i ett livförsäkringsföretag i Norge.[165] TPES-forskriften av 28 juni 1968 § 15 innehåller en generell dispensregel avseende föreskriften i sin helhet. I selskapsskatteloven återfinns i § 1-5 nr 2 ett flertal dispensregler rörande koncernbidrag till utländska bolag. Vidare återfinns ytterligare dispensregler i § 44, § 48 och § 58 Skatteloven.

Det gemensamma för de olika dispensreglerna tycks vara att de har införts i samband med sådana regler som i första hand avser att förhindra kringgående av skattelag. Här kan som ett exempel tas § 3 första ledet bokstav c i petroleumsskatteloven. Här stadgas att dispens kan lämnas från den begränsning som finns i förbudet att rulla underskott i en verksamhet framåt. Att förhindra underskottsrullning är typiskt sett att förhindra skatteundandragande åtgärder. Det finns ytterligare exempel på detta.

[163] Se avsnitt 4.8. Överlag är möjligheten att få domstolsprövning av ett dispensärende enligt svensk rätt mycket liten.

[164] Se § 22 första ledet, andra och tredje punkten och § 22 A-6.

[165] I svensk rätt återfinns motsvarande dispensregel i 31 § 1 anvisningspunkten 4 stycket kommunalskattelagen.

Det man kan reflektera över, och som är särskilt intressant, är den generella dispensregeln som återfinns i TPES-forskriften av 28 juni 1968 § 15. I svensk skatterätt återfinns inte någon sådan motsvarande reglering. Och särskilt sett ur förutsebarhetsperspektivet framstår den som diskutabel.

I st meld nr 16 (1997-98) har Finansdepartementet avlämnat en rapport rörande den praxis som departementet utvecklat i frågan om *enkelvedtak*. Det kan anmärkas att denna praxis framstår som förhållandevis rik och den beskrivs relativt noggrant. Det framgår av redogörelsen att Finansdepartementet tycks ha genomfört omfattande prövningar och utarbetat en stabil praxis. Dessa regler i omdaningsloven kan således antas fortfarande vara av stor betydelse i den norska skatterätten.

Lagstiftningstekniskt återfinns i norsk skattelagstiftningen förhållandevis många dispensregler. Dessa tycks också ha en reell betydelse. Emellertid tycks motiveringen för dispensreglernas införande vara näst intill obefintlig. Inte heller i St meld nr 16, där dessa utvärderas, diskuteras närmare lämpligheten i att använda en dispensreglering. Det är således svårt att utifrån detta material bilda sig en uppfattning om det norska synsättet på dispensregler som fenomen.

2.3.10 Sammanfattning

I norsk skatterätt finns ett flertal olika dispensregler. Den konstitutionella inramningen för tillämpningen av dessa regler är något annorlunda än i dansk och svensk rätt. Visserligen anses legalitetsprincipen i sak tillämplig även i norsk rätt. Den ges dock ett något annorlunda innehåll och det är fullt möjligt för Stortinget, även avseende materiella beskattningsregler, att delegera sin normgivningskompetens. Regeringen och annan förvaltningsmyndighet som givits normgivningskompetens på detta sätt har rätt att subdelegera denna vidare. I norsk rätt anses *lex superior*-regeln vara den mest centrala delen av legalitetsprincipen. Detta medför att rättsligt bindande regler inom skatterätten finns i en mängd olika former. De viktigaste är Stortingets formella lag. Stortinget avger också bindande beslut i annan form. Vidare kan Stortinget gå in direkt i förvaltningen och styra regeringen till att fatta beslut i enskilda fall. Regeringen och förvaltningsmyndigheterna kan avge föreskrifter efter delegation som också de är rättsligt bindande (såvida de inte strider mot Stortingets lagar). Effekten är att även dispensregler kan förekomma i så kallade föreskrifter.

Den norska förvaltningen är liksom den danska ministerstyrd. I norsk rätt framhålls betydelsen av ordningen med instruktionsmyndigheter.

Stortinget anses ha den högsta instruktionsrätten och därefter följer regeringen. För skatterättens del är Finansdepartementets instruktionsrätt över både den statliga och kommunala skatteförvaltningen av stor betydelse. Instruktionsmöjligheten utövas genom så kallade instrukser som endast har bindande verkan inom förvaltningen.

De norska dispensreglerna handläggs utifrån de regler som stipuleras i den norska Forvaltningsloven. Dessa är i stor omfattning jämförbara med den reglering som finns i svensk rätt. Det är oftast Finansdepartementet som utgör dispensmyndighet. I viss omfattning har departementet delegerat denna kompetens till bland annat Skattedirektoraten och ligningsmyndigheterna.

Finansdepartementet avger emellanåt meldinger rörande sin praxis på dispensområdet. Oftast är detta i samband med att departementet anser att det finns skäl till att se över regleringen. Den norska praxisen är således förhållandevis lättillgänglig för de skattskyldiga.

2.4 Tysk rätt

2.4.1 Allmänt

I förhållande till dansk, norsk och svensk rätt är den tyska skatterättsliga lagstiftningen omfattande. I tysk rätt återfinns den särskilda lagen *Abgabenordnung* som till sin karaktär i vart fall delvis kan sägas motsvara *taxeringslagen, skattestyrelseloven och ligningsloven*. En stor skillnad är emellertid att Abgabenordnung innehåller en mängd regler som i dansk, norsk och svensk rätt betecknas som materiella beskattningsregler.

Abgabenordnung innehåller två regler som medger att på skönsmässiga grunder meddela undantag från beskattningen. Dessa är 163 och 227 §§ Abgabenordnung. 227 § Abgabenordnung utgör en eftergiftsregel avseende redan fastställd skatt, medan § 163 Abgabenordnung är en generellt utformad dispensregel. Det skall framhållas att fram till 1977 (då nya Abgabenordnung instiftades) återfanns dispensregeln i § 131 GAO. Innehållet överfördes till §§ 163 och 227 Abgabenordnung med vissa språkliga justeringar, men med i sak samma innehåll. Även rättskällematerial rörande § 131 Abgabenordnung är således av betydelse för förståelsen av § 163 (och § 227) Abgabenordnung.

Det finns i tysk doktrin ett antal verk som särskilt behandlar dispens- och eftergiftsregler. [166] De behandlar mer övergripande problemet kring skönsmässighet och rättssäkerhet. Frågan är således förhållandevis väl behandlad i tysk doktrin.

När det gäller uppläggningen av detta avsnitt har jag valt att inte behandla tysk rätt på exakt samma sätt som dansk och norsk rätt. Huvudskälet till detta har angivits redan i inledningsavsnittet till detta kapitel. Jag vill här ytterligare påpeka att jag för tysk rätts del i första hand intresserat mig för mer övergripande teorier kring rättssäkerhetsspörsmålet. Mina studier har därför också kommit att koncentreras mindre på förvaltningens uppbyggnad och materiella tyska förvaltningsregler. I stället har fokus ställts på principiella frågeställningar som skönsmässighet, rättssäkerhet och lex scripta-krav.

2.4.2 Rättssäkerhetskraven[167] i tysk skatterätt

Det tyska rättssäkerhetsbegreppet är förhållandevis ålderdomligt. Det kan anmärkas att under 1800-talet existerade ett klart *materiellt* rättssäkerhetsbegrepp. Utgångspunkten var då en naturrättslig föreställning om vad som var rätt och fel, och utifrån detta centrerades diskussionen i hög grad kring individens frihet och säkerhet. En återkommande uppfattning i tysk doktrin från denna tid var, att staten skulle värna om lugn och ordning och skydda den enskildes egendom från ingrepp. Målet skulle uppnås genom att en folkförsamling genom generella föreskrifter fastställde rättssystemets innehåll och betydelse. Genom att därpå koppla ett lex scripta-krav för rättstillämpningen skulle godtycke förhindras och likformighet samtidigt främjas. Den offentliga debatten sågs som en garanti för att rättssystemet skulle genomsyras av ett förnuft.

I och med att dessa grundläggande *demokratiska* krav kom att förverkligas har den tyska debatten mer och mer övergått till att behandla ett mer formalistiskt rättssäkerhetskrav. I centrum för denna diskussion kom frågan om lagstiftningens funktion att dra gränsen mellan det offentligas makt och de enskildas rättssäkerhet. En doktrin om att myndighetsutövning i strid mot lagarna fick anses medföra att förvaltningen handlat felaktigt utvecklades.

[166] Se exempelvis Papier 1973 s. 165ff, Isensee 1978 s. 129ff, Kirchhof 1983 s. 775ff och Kruse StuW 1960 s. 478ff.

[167] Den första övergripande beskrivningen av det tyska rättssäkerhetsbegreppet är hämtat från Mangoldt/Klein 1985 s. 150ff och 257ff, Polzer/Vogel 1998 Art 2 och 20 och Jarass/Pieroth s. 51ff och 403ff. Inga särskilda nothänvisningar görs i denna del.

De rättssäkerhetskrav som ställs i tysk rätt kräver dock inte att alla enskilda förvaltningsåtgärder har stöd i lag. Det är endast om det är fråga om ingrepp i de enskildas frihet och egendom som lex scripta-kravet är gällande. Grunden för att ingrepp i frihet och egendom endast får ske med stöd av lag ligger i tanken att detta måste ske efter bemyndigande av folkförsamlingen. I övrigt tycks den tyska uppfattningen bygga på att förvaltningsåtgärder utanför detta område kan ske utan stöd av lag. En grundläggande förutsättning är dock att frågan de facto inte är reglerad genom en föreskrift. I sådana fall är föreskriften, även om det inte rör ingrepp i den enskildes frihet och egendom, att se som bindande. I tysk doktrin betecknas kravet om att en åtgärd måste ha laga stöd för *Gesetzvorbehalt*. Kravet på att förvaltningsåtgärden skall följa föreskrifter om de finns kallas för *Gesetzvorrang*. Tillsammans anses dessa två principer utgöra grunden för det som kallas för *Gesetzmässigkeit der Verwaltung*, det vill säga att förvaltningen skall vara lagbunden.

I tysk förvaltningsrätt anses dock två undantag från kravet om *Gesetzvorbehalt* gälla. Nämligen om en förvaltningsakt kan stödja sig på *sedvanerätt* eller rätt från tiden före nu gällande grundlag. Dock anses principen om *Gesetzvorrang* gälla även i dessa fall. Om folkförsamlingen griper in och stiftar lag på ett område som antingen regleras genom sedvanerätt, eller genom äldre rätt så gäller den nya lagstiftningen.

Att förvaltningen följer dessa principer kontrolleras av självständiga förvaltningsdomstolar. I den mån en förvaltningsåtgärd strider mot dessa grundläggande rättssäkerhetskrav ogiltigförklarar domstolarna dessa beslut.

Denna syn på rättssäkerhet är så till vida formell att den i huvudsak avspeglar en organisatorisk uppbyggnad. I rättssäkerhetsbegreppet läggs inga direkta krav på innehållet i lagen. Domstolarna har heller inte i denna del uppgiften att kontrollera huruvida en lag är lämplig eller ej, utan om förvaltningen följt de föreskrifter som finns.

I GG framkommer dessa rättssäkerhetskrav genom Art 20. Där heter det att *Die Bundesrepublik Deutschland ist ein demokratischer und sozialer Bundesstaat*. Tankegångarna kommer till uttryck på ett flertal andra ställen i GG. Det bör dock framhållas att rättssäkerhetskravet, och än mindre lex scripta-kravet, inte har något uttryckligt stöd i GG.

I den tyska doktrinen ges dock GG:s regler om grundläggande rättigheter och friheter en förhållandevis stor betydelse. Dessa regler anses genomsyra både lagstiftningsprocessen och förvaltningen. Därigenom ges det formella grundläggande rättssäkerhetsbegreppet ett materiellt innehåll. Det grundläggande kravet som uppställs på exempelvis ingrepp i den enskildes egendom, är att detta måste ske genom lag. Detta förstärks av den uttryckliga *proportionalitetsprincip* som kommer till

uttryck genom § 3 GG. Där anges ett så kallade *Übermassverbot*. Det är enligt tysk grundlag inte tillåtet att använda kraftigare ingrepp än nödvändigt för att uppnå ett stipulerat förvaltningsrättsligt mål.

I princip anses det i Tyskland krävas lagstöd för uttag av skatt.[168] Häri skiljer sig således inte tysk rätt från grunddragen i svensk rätt. Det huvudsakliga stödet för denna uppfattning återfinns i den så kallade *Rechtsstaatsprinzip*.[169] Något uttryckligt lex scripta-krav kan däremot inte återfinnas i den tyska författningen.

Även om legalitetsprincipen för beskattningens del inte har något uttryckligt stöd i GG, anses ett flertal av artiklarna stödja denna princip.[170] Särskilt viktiga i detta sammanhang är GG art 2 I och 20 III.[171] Av art 2 I framkommer att begränsningar i den ekonomiska handlingsfriheten kräver lagstöd. Det framstår som en allmän uppfattning att beskattning är en sådana begränsning.[172] Regeln i art 20 III stipulerar att rättsliga anspråk (Rechtspreschung) är normbundna.[173]

Kravet på rättsligt stöd för att beskattning skall utgå anses inte i tysk rätt förhindra delegation av normgivningskompetensen. Av § 156 Abgabenordnung framkommer exempelvis att det är möjligt för Finanzbehörden att genom förordningar fastställa undantag från beskattning i vissa fall. Det normativa stödet för beskattningen skall således inte uttryckligen tolkas som ett normgivningskompetenskrav som likt det svenska är exklusivt förbehållet riksdagen. Delegation av normgivningskompetensen anses inte i sig strida mot legalitetsprincipen. En jämförelse kan här göras med norsk rätt.

Det kan framhållas att man i tysk doktrin särskilt ger uttryck för uppfattningen att undantag från lag också kräver normmässigt stöd.[174] Det är således nödvändigt med ett uttryckligt föreskriftsstöd för att dispens skall kunna meddelas.

Dessa regler i GG kompletteras med särskilda regler i Abgabenordnung. Av § 3 framkommer att beskattningen skall ha laga stöd. Även § 38 ger stöd för en sådan uppfattning. Detta är således ytterligare stöd för det normativa krav som ställs på beskattningen i tysk rätt.

Även om den övergripande tyska diskussionen tycks ha avlägsnat sig från ett materiellt rättssäkerhetsbegrepp mot ett mer formellt, är distinktionen fortfarande inte helt betydelselös.

[168] Se Tipke s. 158.
[169] Se Tipke s. 158.
[170] Se Tipke/Lang s. 101ff.
[171] Se Tipke s. 158.
[172] Se Tipke s. 158.
[173] Se Tipke s. 158.
[174] Se Tipke s. 162.

Utgångspunkten för beskattningens del anges av *Tipke* vara en uppdelning på *formell* och *materiell* rättssäkerhet.[175] Skillnaden mellan dessa två begrepp är i sak densamma som i svensk rätt mellan formell och materiell rättssäkerhet.

Det formella rättssäkerhetsbegreppet överensstämmer i stora delar med det formella rättssäkerhetsbegreppet i svensk rätt. Utgångspunkten är således att beskattningen skall ha stöd i lag.[176] Överlag kan konstateras att betydelsen av detta lagkrav har en utarbetad doktrin i tysk rätt. Däribland märks att lagkravet också ses som en rätt för det allmänna att ta ut skatt. Det framhålls särskilt att enskilda individer inte utifrån personliga preferenser kan låta bli att betala skatt.[177]

En intressant iakttagelse är att i tysk rätt tycks ett särskilt bestämdhetskrav på beskattningsreglerna råda, detta med utgångspunkt från ett i tysk straffrätt utarbetat bestämdhetskrav.[178] Detta har dock till sin karaktär framstått som förhållandevis uttunnat.[179] Det anses dock tillämpligt både på lagstiftningsnivån och på vid rättstillämpningen. För skatterättens del förekommer också fall då skattebestämmelser av domstol förklarats så pass otydliga att de inte uppfyller bestämdhetskravet.[180]

Det kan också anmärkas att det tyska synsättet tycks utgå från att undantag från skattebestämmelser kräver uttryckligt bemyndigande i lag.[181] I Abgabenordnung återfinns också ett flertal regler som möjliggör sådana undantag, 156, 163 och 227§§.[182] Emellertid tycks ett fenomen med överenskommelser mellan de skattskyldiga och skattemyndigheterna förekomma i tysk rätt.[183] Detta motiveras främst av att skattemyndigheterna är förhållandevis hårt belastade med skatteärenden.[184] Dessa överenskommelser motiveras således av processekonomiska skäl.[185]

[175] Se Tipke s. 135ff.
[176] Se Tipke s. 151.
[177] Se Tipke s. 155.
[178] Se Tipke s. 161.
[179] Se Bull 1997 s. 35, med vidare hänvisning till tysk doktrin i not 7.
[180] Se Tipke s. 172 (särskilt not 103).
[181] Se Tipke s. 163f.
[182] Se Tipke s. 163.
[183] Se Tipke s. 167f.
[184] Se Tipke s. 168.
[185] Se Tipke s. 168.

2.4.3 Den tyska skatteorganisationen[186]

Den tyska skatteorganisationen är uppbyggd på en överstatlig nivå och på en nivå i de olika bundesländerna.[187] På överstatlig nivå återfinns som högsta organ *Bundesminister der Finanzen* (se 3 § FVG). Under finansministern återfinns *Bundesamt für finanzen* (5 § FVG). På landesnivå återfinns som högsta instans Landesfinanzministerium, Finanzbehörde och Finanzsenator.

Den regionala förvaltningen är gemensamt underställd *Bundesminsister der Finanzen* och *Landesfinanzministerium*.[188] Det organ som har hand om skatteförvaltningen på denna nivå är *Oberfinanzdirektionen*, (se §§ 7ff FVG). På lokalnivå återfinns en mängd *ämter* där finanzämten är den som i första hand handhar inkomstbeskattningsfrågor.

Skatteorganisationen skiljer sig på sätt och vis från den tyska förvaltningen i övrigt. Detta främst genom sammanblandningen av överstatlig och delstatlig administration.

Det skall vidare framhållas att både vanliga taxeringsbeslut och dispensbeslut kan överklagas till domstol. I detta sammanhang är det slutligen Bundesfinazhof som har att fälla det slutliga avgörandet.[189]

2.4.4 Dispens i förhållande till legalitetsprincipen

I tysk skatterättslig doktrin, som särskilt behandlar dispensregeln i § 163 Abgabenordnung, har frågan om billighetsavgöranden i relation till legalitetsprincipen varit föremål för diskussion.[190] Diskussionen synes därvidlag främst kommit att behandla frågan om *Gesetzvorbehalt* och den möjlighet till skönsmässiga avgöranden som dispensregeln ger upphov till.[191] Problemet beskrivs som att möjligheten till undantag från skatt utan närmare preciserade *rättsnormer* kan anses leda till en rättstillämpning utan stöd av lag.[192]

Papier löser problematiken genom att framhålla att det finns en *politiskt motiverad* princip som Gesetzvorbehalt.[193] Denna beskrivs närmast

[186] Följande är i huvudsak hämtat från Tipke/Lang s. 694ff.
[187] Se 1 och 2 §§ FVG.
[188] Se Mauerer s. 502ff.
[189] Det kan framhållas att Abgabenordnung § 163 varit föremål för prövning ett flertal gånger av Bundesfinanzhof, se exempelvis BFH vom 26.10.1994, BStB1 II 1995,297, AZ:X R 104/92, BFH vom 05.11.1993, BStB1 II 1994, 238, AZ:VI R 24/93 och BFH vom 13.09.1990, BStB1 II 1992, 598, AZ:IV R 69/90.
[190] Se Kruse StuW 1960 s. 477ff och Papier 1973 s. 165ff och däri refererade verk.
[191] Se Papier 1973 s. 166f.
[192] Se Papier 1973 s. 166.
[193] Se Papier 1973 s. 167.

som ett sätt att hantera den oprecisa reglering som en dispensregel innebär. Han tycks mena att det är genom den politiska legitimitet som de rättstillämpande myndigheterna har, som också rätten att meddela undantag i enskilda fall föreligger, i linje med det övergripande kravet om att beskattningen skall ha laga stöd.[194]

Man kan konstatera att i tysk doktrin har problemet kring att dispensregleringen innehåller oprecisa rekvisit varit i fokus för diskussionen. Detta särskilt som legalitetsprincipen anger det särskilda kravet om *Gesetzvorbehalt*. Problemet tycks vara löst genom att det antagligen anses följa av en politisk implikation av principen, att det är möjligt att instifta regler som överlämnar avgörandet till en förvaltningsmyndighet, i det fall det rör sig om beslut i enskilda fall och till förmån för den enskilde.

2.4.5 Sammanfattning

Tysk skatterätt skiljer sig i bemärkelsen vad gäller dispensregleringen klart från svensk rätt. I Abgabenordnung återfinns ett par uttryckliga stadganden som anger generellt när ett undantag från skatt kan medges på en billighetsgrund. En av dessa regler, § 163 Abgabenordnung, utgör en allmän dispensregel gällande för beskattningens del. Förutsättningarna för undantag är att det skall framstå som skäligt.

En central diskussion i tysk doktrin rörande dispensinstitutet är dess förhållande till legalitetsprincipen. Den tyska legalitetsprincipen är i sak urtformad på samma sätt som i svensk rätt. Det krävs således laga stöd för uttag av skatt (Gesetzvorbehalt). En skillnad ligger i att i tysk rätt används också ett särskilt *bestämdhetskrav*. Skatterättsliga regler får inte vara allt för oprecisa.

Dispensinstitutet tycks i första hand vara omdiskuterat på grund av kravet på *Gesetzvorbehalt* och att § 163 Abgabenordnung därigenom är alltför oprecis. Detta skulle strida mot legalitetsprinicpen. Emellertid har uppfattningen framhållits att principen om *Gesetzvorbehalt* har en politisk dimension, som medger att undantag medges i enskilda fall med stöd av denna typ av regel.

[194] Se Papier 1973 s. 169.

2.5 Sammanfattning

Undersökningen av dansk, norsk och tysk rätt påvisar att dispensregleringen i grunddragen är likartade som den i svensk rätt. Den största skillnaden påvisar här tysk rätt genom de särskilda reglerna i Abgabenordnung. I dansk och norsk rätt är dispensreglerna allmänt spridda i den skatterättsliga författningstexten.

De normativa grunderna för den statsrättsliga regleringen i länderna påminner dock starkt om varandra. Utgångspunkten är en förhållandevis stark legalitetsprincip och en offentlig maktapparat som bygger på en maktfördelning. Därvid kan anmärkas att tolkningen av hur denna maktfördelning skall tillgå är lite olika i länderna. Tysk rätt påvisar här det kanske mest strikta synsättet. Ett förhållandevis vattentätt skott skjuts här in mellan lagstiftaren och rättstillämpningen. I dansk och norsk rätt flyter relationen mer påtagligt. Dansk rätt kan här anses vara ytterlighetsexemplet genom sin syn på bundenhet till administrativ praxis.

Gemensamt för de tre länderna är också att dispensärenden kan bli föremål för domstolsprövning. Handläggningen sker i första instans hos administrativa myndigheter, men överprövningen kan slutligen överlämnas till domstol. Detta förhållande gäller inte för svensk rätts del.

Det kan vidare också anmärkas att dispensregleringen är föga omdiskuterad i de tre länderna. I Danmark och Norge förekommer i princip ingen diskussion alls. I tysk rätt återfinns en förhållandevis (jämfört med andra rättsliga spörsmål) liten doktrin. I huvudsak tycks den formella sidan av möjligheten till att meddela undantag med stöd av § 163 Abgabenordnung varit föremål för denna diskussion. Någon mer omfattande och systematiserande genomgång av praxis rörande detta stadgande har jag inte kunnat återfinna. Det är endast den information som återfinns i olika typer av lagkommentarer som ger vägledning i ämnet.

3 Föreskriftskrav och förutsebarhet

3.1 Allmänt

I detta kapitel kommer två delar av rättssäkerhetskonceptet att behandlas.[1] Dessa är frågan om det föreskriftskrav som råder inom skatterätten samt kravet om att beskattningen skall var förutsebar. Sammantaget kan dessa två krav anses utgöra kärnan av legalitetsprincipen.[2]

Diskussionen tar sin utgångspunkt i den av *Ljungman* framhållna tesen, att beskattning bär så pass stora likheter med bestraffning, att den inom straffrätten gällande legalitetsprincipen borde appliceras även på skatterätten.[3] Han uttryckte detta genom att man för skatterättens del i analogi med straffrättens *nullum crimen sine lege*[4] och *nulla poena sine lege*[5] borde följa sentensen *nullum tributum sine lege*[6] vid tillämpningen av skatterättsliga regler.[7] Detta är en uppfattning som tycks ha förts vidare i den skatterättsliga doktrinen.[8]

Syftet med den förhållandevis ingående undersökningen av den inom skatterätten rådande *legalitetsprincipen* är, att ge ett stabilt underlag för utvärderingen om dispensinstitutet utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv. Resultaten i detta kapitel kommer att kompletteras med undersökningen i kapitel 4 rörande förfaranderegler. Sammantaget utvärderas institutets lämplighet i avsnitt 5.2.

Den frågor som i huvudsak skall behandlas i det följande är innebörden av föreskriftskravet och kravet på förutsebarhet. Rörande betydelsen

[1] Andra viktiga delar är objektivitet och likformighet. Dessa aspekter behandlas nedan i kapitel 4.
[2] Se Hultqvist 1995 s. 5.
[3] Se Ljungman s. 21f.
[4] Inget brott utan lag.
[5] Inget straff utan lag.
[6] Ingen skatt utan lag.
[7] Se Ljungman s. 21f.
[8] Se exempelvis Bergström 1978 s. 66f, Lodin m.fl. s. 539f, Hultqvist 1995 s. 100ff.

av de två begreppens kärnområde tycks i doktrinen i sak konsensus råda.[9] Föreskriftsföljsamheten syftar till att beskattningen skall bli förutsebar.[10] Kravet om förutsebarhet uttrycks i sin tur som att den skattskyldige redan innan en rättshandling företagits, exempelvis försäljning av egendom eller mottagandet av en löneförmån, skall kunna avgöra beskattningskonsekvensen av densamma.[11]

När det gäller begreppets utkanter och närmare precision i sak återfinns i den skatterättsliga doktrinen några olika uppfattningar.[12] Ett exempel på detta är debatten om hur förarbeten bör användas vid tolkning av skattelag.[13]

Kapitlet är så disponerat att jag först diskuterar legalitetsprincipen (som samlingsbeteckning på rättssäkerhetskonceptet i den skatterättsliga doktrinen) utifrån ett idéhistoriskt perspektiv. I samband med detta ges också en redogörelse för den skatterättsliga doktrinens uppfattning i frågan (avsnitt 3.2). Därefter tas *objekts-* och *subjektsfrågorna* upp för en närmare granskning (avsnitt 3.3). Diskussionen förs sedan över på kopplingen mellan föreskriftsföljsamheten som en komponent i rättsäkerhetsbegreppet (avsnitt 3.4). I avnitt 3.5 behandlas sedan legalitetsprincipen som en rättstillämpningsnorm. Avsnitt 3.6 innehåller en utvärdering och sammanfattning av kapitlet.

3.2 Legalitetsprincipen

3.2.1 Historisk och idéhistorisk bakgrund

Legalitetsprincipen anses härstamma från den *maktfördelningslära* som förespråkades av bland annat *Montesquieu.*[14] Den ursprungliga motiveringen för att lägga denna princip till grund för rättstillämpningen synes ha varit, att den enskildes egendom och frihet borde skyddas från godtyckliga ingrepp från det allmänna.[15] Detta bör ses mot bakgrund av

[9] Se nedan avsnitt 3.2.2.
[10] Se exempelvis Bergström 1978 s. 66f.
[11] Se Bergström 1987 s. 15.
[12] Se närmare nedan avsnitt 3.2.2.
[13] Se Lindencrona De Lege 4 s. 231ff, Mattsson De Lege 4 s. 189ff, Bergström De Lege 4 s. 243ff, Melz De Lege 4 s. 269ff och Melz SN 1993 s. 138ff.
[14] Se Thornstedt De Lege 4 s. 58.
[15] Se SOU 1972:15 s. 106f, 159, och 167. Det skall framhållas att grundlagsberedningens förslag rörande skatter inte godtogs men istället fick den utformning den har idag. Jämför Holmberg/Stjernquist 1980 s. 236ff.

de envåldshärskarsystem som länge var vanligt förekommande i de europeiska staterna. Behovet av ett rättsligt skydd mot statsmakternas (den enväldige furstens) godtyckliga ingrepp i de enskildas frihet och egendom var under då rådande förutsättningar stort.

Grunden för legalitetsprincipen sägs vara tanken att det i staten finns tre centrala maktkompetenser.[16] Dessa är uppdelade i den lagstiftande, den styrande och den dömande makten.[17] Maktfördelningslärans bärande idé är att dessa tre maktfunktioner skall utövas oberoende av varandra.[18] I sin mest utpräglade form innebär maktfördelningsläran att de tre maktbefogenheterna bör läggas på tre, från varandra oberoende, offentliga organ.[19] Den dömande och den styrande makten skall således sakna kompetens att påverka den lagstiftande makten i dennes arbete. Vidare skall den dömande makten agera utan inblandning från de två andra maktorganen vid bedömningen av enskilda fall. Detsamma gäller också för den styrande makten.

Den viktigaste funktionen hos legalitetsprincipen tycks vara att särskilt markera *lagstiftarens* suveränitet i förhållande till de övriga maktkompetenserna.[20] Principen implicerar ett krav på följsamhet till de föreskrifter som instiftats av den lagstiftande makten.[21] Det framfördes också under både 1700-talet och 1800-talet uppfattningar om att domstolarna överhuvudtaget inte skulle ägna sig åt tolkning av lagen, utan endast en mekanisk tillämpning av de rättsregler som instiftats av den lagstiftande makten.[22] Detta var emellertid en tankegång som förhållandevis snabbt visade sig tämligen utopisk. Språkets ofullkomligheter i att vara mångtydigt, tvetydigt och oklart tillät (och tillåter inte), att rättstillämpningen och rättskipningen begränsas till att genom en läsning av lagtexten fastställa hur konkreta fall skall lösas.[23] I det juridiska problemlösandet ligger ett stort mått av tolkning av författningstexten varvid en mängd olika faktorer som lagstiftningens syfte och ändamål ges en stor betydelse.

Det kan konstateras att motivet för legalitetsprincipens giltighet som den nyss har beskrivits i första hand är av statsrättslig natur.[24] Grundtanken är att skydda den enskilde mot godtyckliga ingrepp i form av

[16] Se Zahle 1995 s. 229f.
[17] Se Zahle 1995 s. 330.
[18] Se SOU 1963:17 s. 149f.
[19] Se Thornstedt De Lege 4 s. 58ff.
[20] Se i denna del också dansk, norsk och tysk rätt (ovan kapitel 2).
[21] Se Bergström 1978 s. 66f.
[22] Se Thornstedt De Lege 4 s. 58f och Strömholm 1996 s. 90.
[23] Se Strömholm 1996 s. 429f.
[24] Se Thornstedt De Lege 4 s. 58.

frihetsberövande och konfiskation av egendom. För straffrättens del, som är det rättsområde vari principen varit beaktad under längst tid, har den också en kriminalpolitisk motivering.[25] Denna grundar sig på den av *Feuerbach* lanserade doktrinen om hotet om straff som psykologiskt tvångsmedel.[26] *Feuerbach* ställde således kriminaliseringens *generalpreventiva* funktion i centrum för sin lära.[27] Uppfattningen bygger på att hotet om straff kan förhindra brott. För att denna effekt skall kunna uppnås krävs, att det avsedda hotet synliggörs genom kodifiering i föreskriftsform och att de straffrättsliga reglerna också följs av domstolarna.[28] Även andra *generalpreventiva* teorier kan sägas bygga just på att straffhotet är synligt.[29]

Det är mer tveksamt i vad mån liknande rättspolitiska argument kan anföras till stöd för tillämpningen av legalitetsprincipen för skatterättens del. Vanligtvis syftar nämligen inte de skatterättsliga reglerna till att avhålla de skattskyldiga från ett visst agerande eller från att genomföra vissa transaktioner. Ofta framhålls att beskattningsreglerna skall förhålla sig neutrala i förhållande till ekonomiskt sett likvärdiga transaktioner.[30] Valet mellan olika rättshandlingar skall således som huvudregel inte motiveras av skatteeffekter. I de fall skatteregler avses vara handlings dirigerande är detta i form av *positiv* särbehandling av vissa företeelser. Som exempel kan nämnas möjligheten till att erhålla *skattereduktion* för utförda reparations-, ombyggnads- och förbättringsåtgärder på fastigheter.[31] Reglerna är utformade på så vis att en maximal skattereduktion om 30 % av kostnaden för denna typ av åtgärder kan minska skatten på förvärvsinkomster. Skattereduktionen bidrar utan tvekan till att öka viljan att investera i vissa byggnadsåtgärder. De icke neutrala skattereglerna syftar således inte i första hand till att fylla en generalpreventiv funktion utan att förmå den enskilde till ett visst agerande.

Här kan möjligen undantag göras för några av de särskilda fåmansföretagsreglerna i 32 § 14 anvisningspunkten kommunalskattelagen. Gemensamt för denna typ av regler, som dock inte är särskilt vanligt förekommande i skattelagstiftningen, är att skattebelastningen avses vara *omotiverat* hög i förhållande till den reella betydelsen av rättshandlingen. Som ett exempel kan anges felaktig prissättning vid delägares

[25] Se Thornstedt De Lege 4 s. 59.
[26] Se Thornstedt De Lege 4 s. 59 och Nelson s. 21f.
[27] Se Nelson s. 21.
[28] Se Thornstedt De Lege 4 s. 59.
[29] Se Nelson s. 21.
[30] Se exempelvis Ståhl 1996 s. 89, Norberg s. 96f, Mattsson 1988 s. 87ff, Lodin m.fl. s. 35f.
[31] Se lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad.

införsäljning av egendom till fåmansföretaget. Om priset i dessa fall överstiger marknadsvärdet beskattas delägaren såsom tjänsteinkomst för hela försäljningspriset. Företaget förvägras samtidigt avdrag för inköpet av egendomen. Själva poängen med denna typ av regler kan anges vara att just vara avskräckande, vilket också framgår av motiven till den ursprungliga lagstiftningen.[32] När det gäller denna typ av spärr- och stoppregler i fåmansföretagslagstiftningen kan ett synlighetsargument framföras till stöd för legalitetsprincipen. Emellertid talar mycket för att dessa regler antagligen är överspelade.[33] Detta sammantaget med den övergripande målsättningen att beskattningsregler bör vara neutrala försvagar helt klart kravet på lagstiftningens synlighet ur detta perspektiv. Skatterätten kan således i princip sägas sakna ett självständigt argument som bygger på den generalpreventiva funktionen hos rättsregler för en tillämpning av legalitetsprincipen.

Inom straffrätten anses legalitetsprincipen också leda till att ett *bestämdhetskrav* uppställts på själva föreskrifterna.[34] Kravet kan delas upp i tre olika delar. Den första kallas av *Jareborg* för principens socialpedagogiska funktion.[35] Innebörden av denna framhålls vara att kravet skall ställas så att det för den enskilde medborgaren skall vara möjligt att begripa kriminaliseringens omfång.[36] Den andra omfattar att principen skall medföra en rimlig kompetensfördelning mellan lagstiftare och rättstillämpare.[37] Den tredje är legalitetsprincipens *kontrollfunktion*.[38] I denna ligger att principen skall göra det möjligt att kontrollera om rättstillämparen överskrider sin kompetens.[39]

Bestämdhetskravet påverkar i första hand valet av termer samt valet av lagstiftningsteknik.[40] Här kan framhållas att lättbegripliga termer och kasuistisk lagstiftningsteknik främjar den socialpedagogiska funktionen.[41] De två andra funktionerna tillgodoses bäst genom att använda en

[32] I proposition 1975/76:79 anges att det huvudsakliga motivet för att införa fåmansföretagsregleringen var svårigheten att kontrollera fåmansföretag. Eftersom reglerna placerats i den materiella lagstiftningen kan syftet med dessa antas ha varit att avhålla de skattskyldiga från att genomföra vissa rättshandlingar, se Grosskopf/Söderholm 1993 s. 10, Lodin m.fl. s. 333ff och Melz SN 1991 s. 463ff.

[33] Se det förslag som lagts genom SOU 1998:116 rörande upphävande av flesta stoppreglerna i fåmansföretagslagstiftingen.

[34] Se Jareborg 1984 s. 57f.

[35] Se Jareborg 1984 s. 58.

[36] Se Jareborg 1984 s. 58.

[37] Se Jareborg 1984 s. 58.

[38] Se Jareborg 1984 s. 58

[39] Se Jareborg 1984 s. 58.

[40] Se Jareborg 1984 s. 58.

[41] Se Jareborg 1984 s. 58.

teknisk terminologi och en teknik som bygger på att texten tolkas analytiskt.[42] En viss risk med alltför tekniska beskrivningar, som kan komma att kräva förhållandevis djupgående och omfattande juridiska kunskaper hos den som läser lagtexten, är att det är svårare att nå det socialpedagogiska målet med bestämdhetskravet. Det kan således sägas föreligga en latent konflikt mellan de olika mål som bestämdhetskravet implicerar.

Det skall här framhållas att någon mer utvecklad teori om något bestämdhetskrav för skatterättens del inte tycks föreligga. *Hultqvist* framhåller att inom skatterätten har diskussionen om legalitetsprincipen i första hand kommit att koncentreras till frågan om föreskriftsbunden rättstillämpning.[43] I denna del tycks således skillnader föreligga i det skatterättsliga synsättet i förhållande till det straffrättsliga. Jag kommer nedan att tangera samma typ av frågeställning som bestämdhetskravet grundat för straffrättens del. Nämligen vilka krav som bör kunna ställas på den som skall ha förmåga att förutse skattelagens utfall, samt vad som i realiteten skall kunna förutses för att rättssäkerhet skall anses råda.

Utifrån det sagda kan konstateras att den skatterättsliga legalitetsprincipen saknar ett generalpreventivt stöd. Inte heller innefattar principen något krav om bestämdhet på samma sätt som inom straffrätten. Detta synes leda till slutsatsen att den skatterättsliga legalitetsprincipen i första hand kan anses bygga på statsrättsliga motiveringar. Stöd för detta återfinns i regeringsformens regler om normgivningskompetensen. Denna kompetensfördelning återfinns i regeringsformen 8 kap. 3, 5 och 7 §§. Innebörden av dessa regler är att riksdagen ensam besitter den exklusiva normgivningsmakten avseende skatter.[44]

Ytterligare stöd för den statsrättsliga förankringen av den skatterättsliga legalitetsprincipen återfinns i svensk konstitutionell historisk tradition. Denna visar att beskattningsmakten under långt tid utövats av riksdagen (visserligen samfällt med den styrande makten i viss mån).[45] *Hultqvist* har i sin framställning påvisat att den styrande maktens (konungens) befogenhet att utta skatt sedan långt tid tillbaka varit mycket begränsad.[46] Historiskt tycks uttaget av skatt (och andra pålagor) i huvudsak kräva riksdagens (eller ständernas) godkännande.[47] En

[42] Se Jareborg 1984 s. 58.
[43] Se Hultqvist 1995 s. 5. Se dock i tysk rätt där bestämdhetskravet anses gällande även för beskattningen, se ovan avsnitt 2.4.2.
[44] Se även regeringsformen 1 kap. 4 §.
[45] Se Hultqvist 1995 s. 19.
[46] Se Hultqvist 1995 s. 20ff.
[47] Se Hultqvist 1995 s. 20ff.

kompetensfördelning liknande den som lanserats för straffrättens del, inom ramen för *legalitetsprincipen*, tycks således med stöd av svensk konstitutionell praxis och rätt i övrigt ha tillämpats sedan 1300-talet i svensk skatterätt.[48] Dock utvecklad vid sidan av och oberoende av legalitetsprincipen.

Den historiska utvecklingen avseende beskattningsmakten ger upphov till en intressant frågeställning rörande i vad mån gällande normgivningskompetensregler i regeringsformen (8 kap. 3, 5 och 7 §§) motiveras av, i första hand, historisk tradition eller av influenser från maktfördelningsläran. I förarbetena till regeringsformen kan utläsas att de grundläggande principer som bär upp maktfördelningsläran varit tongivande för utformningen av kompetensfördelningen.[49] Dock inte som renodlad maktfördelning utan omformulerad som en funktionsfördelning. Innebörden anges vara att ett offentligt organ visserligen kan besitta flera funktioner, men att utövandet av dessa skall särhållas.

Det finns dock skäl att anta att det historiska arvet inte varit helt betydelselöst för utformningen av regeringsformen. Enligt min uppfattning påvisar en jämförelse med fördelningen av normgivningskompetensen på straffrättens område detta. Enligt 87 § i 1809 års regeringsform besatt konungen (den styrande makten) och riksdagen gemensamt normgivningskompetensen avseende straffrättsliga regler.[50] Detta skall jämföras med att 57 § i 1809 års regeringsform stadgade att beskattningensmakten var exklusivt förbehållen riksdagen. Det bör också beaktas att regeringen än idag kan ges en begränsad föreskriftsmakt på bestraffningens område, som sträcker sig längre än till att endast innefatta kompetensen att instifta *verkställighetsföreskrifter*. Här avses så kallade *blankettstraffstadganden*. Enligt regeringsformen 8 kap. 7 § kan riksdagen delegera befogenheten att kriminalisera en viss handling om straffpåföljden stannar vid böter. Delegation av normgivningskompetens inom skatterättens område är däremot överhuvudtaget inte möjlig. Några egentliga skäl till den olikartade regleringen för de två rättsområdena har inte givits i förarbetena till regeringsformen. Olikheten i regleringen kan närmast förklaras av konstitutionell tradition. Att legalitetsprincipen skulle tillåta delegation på straffrättens men inte skatterättens område framstår som främmande. I själva verket är det tveksamt om legalitetsprincipen överhuvudtaget förbjuder delegation. Här kan en jämförelse ske med dansk, norsk och tysk rätt.[51] I samtliga här nämnda rättssystem

[48] Se Hultqvist 1995 s. 20.
[49] Se SOU 1963:16 s. 30 och SOU 1963:17 s. 150ff.
[50] Se Malmgren s. 111.
[51] Se ovan kapitel 2.

tillämpas legalitetsprincipen för skatterättens del. Samtidigt tillåts, om än i varierande omfattning, delegation av normgivingskompetensen rörande skatterättsliga regler. Alltså framstår det som att väsentliga delar av gällande normgivningsregler i regeringsformen i första hand är ett arv hänförligt till svensk konstitutionell tradition. Enligt min uppfattning, vilket jag återkommer till nedan, påverkar det sagda synen på den normativa grunden för legalitetsprincipen.[52]

3.2.2 Legalitetsprincipen i den skatterättsliga doktrinen

Som framhållits redan inledningsvis i detta kapitel introducerades legalitetsprincipen för beskattningens del av *Ljungman*. Hans uppfattning att beskattningen bär så pass stora likheter med bestraffningen, att samma eller liknande rättssäkerhetskrav bör uppställas vid uttag av skatt som vid utmätning av straff, tycks i huvudsak ha accepterats i den efterkommande doktrinen. Helt oemotsagda har hans uttalanden dock inte fått stå.

En av de som har kritiserat *Ljungman* var *Kuylenstierna*. Han menade att rättspraxis inte gav något stöd för att *legalitetsprincipen* beaktades inom svensk skatterätt.[53] Vidare framhöll författaren i samband med detta, att det inte ens framstod som särskilt eftersträvansvärt att upprätthålla principen inom beskattningen.[54] Detta med stöd av att upprätthållandet av en sådan princip skulle ställa mycket höga krav på lagtextens klarhet och precision.[55] Enligt *Kuylenstierna* var förhållandena sådana att dels saknade lagtexten i stor omfattning dessa kvalitéer, dels skulle ett sådant synsätt på rättssäkerhetskravet leda till att rättstillämpningen skulle bli allt för oflexibel.[56] Författarens ståndpunkt kan tolkas som att beskattningens effektivitet i allt för stor omfattning skulle komma att begränsas genom uppställandet av *legalitetsprincipen* som rättssäkerhetskrav.

Efterkommande författare synes i större omfattning än *Kuylenstierna* instämt i *Ljungmans* uppfattning. *Sandström* framförde kritik mot att Regeringsrätten ibland tillämpat analoga tolkningsgrepp inom ramen för sin tolkningsmetod.[57] Han menade att det saknades rättregler som gav de rättstillämpande myndigheterna rätt, att komplettera de skatterättsliga

[52] Se nedan avsnitt 3.5.
[53] Se Kuylenstierna FT 1950 s. 24f.
[54] Se Kuylenstierna FT 1950 s. 24f.
[55] Se Kuylenstierna FT 1950 s. 24f.
[56] Se Kuylenstierna FT 1950 s. 24f.
[57] Se Sandström SST 1952 s. 257ff.

föreskrifterna genom att tolkningsvägen fylla ut luckor i lagstiftningen.[58] *Sandströms* uttalanden synes i huvudsak ligga i linje med *Ljungmans* uppfattning.

Efter införande av 1974 års regeringsform framfördes av *Hagstedt*, i överensstämmelse med *Ljungmans* uppfattning, att den inom straffrätten gällande *legalitetsprincipen* i sak borde anses tillämplig även vid beskattningen.[59] Emellertid intog *Hagstedt* en något restriktiv inställning till principens fulla tillämplighet för skatterättens del. Han menade att skattesystemet inte var så pass fullkomligt, att det var möjligt att helt undvara analoga och extensiva tolkningsgrepp i rättstillämpningen.[60]

Bergström har i sin framställning förskjutit centrum mot frågan om rättstillämpningens förutsebarhet och dess likformighet.[61] Han menade att legalitetsprincipen i huvudsak borde efterlevas för att uppnå dessa mål. Däremot framhöll författaren att det knappast var nödvändigt att tillämpa rättsreglerna relativt formellt och restriktivt.[62]

Welinder har för sin del framhållit att dels så skall legalitetsprincipen följas, dels skall allas likhet inför lagen beaktas.[63] Han menade med legalitetsprincipen att ny skatt inte får påläggas utan stöd av lag, och att lagtolkningen inte fick gå utöver lagens föreskrivna räckvidd.[64] Enligt Welinder var det emellertid inte möjligt att utgå från satsen "nullum tributum sine lege" och därigenom komma till slutsatsen att analogislut inte fick ske även till den skattskyldiges nackdel.[65] Någon bokstavstolkning var enligt författaren inte möjlig med tanke på skattelagtextens ofullkomlighet.[66]

Sambandet mellan regeringsformen och legalitetsprincipen uppmärksammades först av *Petrén*.[67] Han hävdade att regeringsformen 8 kap. 3 § förhindrade en utvidgning av det beskattningsbara området genom extremt extensiv rättstillämpning.[68]

Efter detta har *Landerdahl* framhållit att det är riksdagen som anger gränserna för det allmännas skatteanspråk genom lagarna, men innebörden av lagens ordalydelse naturligtvis fastställs av de rättstillämpande

[58] Se Sandström SST 1952 s. 260.
[59] Se Hagstedt 1975 s. 228.
[60] Se Hagstedt 1975 s. 232.
[61] Se Bergström 1978 s. 66ff samt Bergström 1987 s. 14ff.
[62] Se Bergström 1978 s. 71.
[63] Se Welinder 1981 s. 188.
[64] Se Welinder SST 1976 s. 38.
[65] Se Welinder 1981 s. 194f.
[66] Se Welinder 1981 s. 194f.
[67] Se Petrén SST 1985 s. 135ff.
[68] Se Petrén SST 1985 s. 141f. Jämför också Bergström 1987 s. 14 (not 6).

myndigheterna och domstolarna.[69] Enligt *Landerdahl* utgör legalitetsprincipen en tolkningsmaxim, med innebörden att myndigheter och domstolar inte får gå utöver lagen när de skall pröva den viljeförklaring som ligger i en lagtext.[70]

Hultqvist har i sin framställning om legalitetsprincipen lagt tonvikten vid *rättstillämpningens föreskriftsbundenhet*.[71] Han menar att legalitetsprincipens essens utgörs av *föreskriftskravet*.[72] Dessa slutsatser drar han utifrån den äldre doktrinen, den svenska konstitutionella utvecklingen och en djupgående analys av regeringsformen och dess förarbeten.[73] Det är genom en samläsning av reglerna i regeringsformens 8 kapitel och med stadgandet om retroaktivitetsförbudet i regeringsformen 2 kap. 10 § 2 stycket som Hultqvist anser sig finna belägg för *föreskriftskravets* grundlagsförankring.[74] Det behöver knappast tilläggas att författaren anser att legalitetsprincipen bör efterlevas i rättstillämpningen.[75]

Det kan konstateras att *Hultqvists* uppfattning inte till fullo kan anses utgöra det *accepterade* synsättet. Den åsikt som främst tycks vara kontroversiell är författarens påstående om att föreskriftskravet för rättstillämpningens del har en uttrycklig kodifikation. Inte heller jag är beredd att instämma i *Hultqvists* uppfattning. Av skäl som utvecklas nedan är det mycket tveksamt om föreskriftskravet verkligen kan anses vara kodifierat.

I stället får *Bergströms* uppfattning anses bäst sammanfatta den i doktrinen accepterade synen på legalitetsprincipens innebörd och betydelse. Principen skulle därmed anses innebära att beskattningen skall ha uttryckligt stöd av lag, och därigenom bli förutsebar och likformig.[76] Att detta är den rådande och allmänt accepterade uppfattningen i doktrinen utgör också utgångspunkten för den fortsatta framställningen.

[69] Se Landerdahl 1988 s. 71.
[70] Se Landerdahl 1988 s. 72.
[71] Se exempelvis Hultqvist 1995 s. 112ff.
[72] Se Hultqvist 1995 s. 126f.
[73] Se exempelvis Hultqvist 1995 s. 105f.
[74] Se Hultqvist 1995 s. 112f.
[75] Se också Forssén SN 1998 s. 516, där författaren tycks ha tagit för givet att regeringsformen 2 kap. 10 § stycket 2 uttrycker ett klart lex scripta-krav.
[76] Se Bergström 1978 s. 66.

3.3 Vem skall kunna förutse vad? Legalitetsprincipens subjekts- och objektssidor

Förutsebarheten som ett av de primära målen för att uppnå rättssäkerhet kan framstå som förhållandevis intetsägande om begreppet inte ges något reellt innehåll. Vad som är förutsebart varierar beroende av främst två faktorer. För det första vilka kunskapskrav i skatterätt som ställs på den som skall ha förmåga att förutse skattelagens utfall. För det andra vad som skall vara möjligt att förutse.

I det följande kommer kunskapsaspekten (lagtolkarens tänkta kunskapsnivå) kallas för *förutsebarhetens subjektssida* och frågan kring vad som skall kunna förutses kallas för *förutsebarhetens objektssida*. Detta är termer som inte tidigare har använts, och än mindre hunnit vinna acceptans, i den skatterättsliga doktrinen. Enligt min uppfattning är termerna lämpliga att använda ur framställningstekniskt perspektiv.

Det skall framhålls att *subjektssidan* kan göras beroende av *objektssidan* och vice versa. Kan lagtolkaren förväntas besitta omfattande kunskaper i skatterätt och tillämpningen av de skatterättsliga reglerna, kan rimligen också ett högt krav ställas på precisionen i vad som skall kunna förutses. Motsatt förhållande kan anses råda om kunskapsnivån bestäms mycket lågt. Enligt min uppfattning är det avgörande för formulerandet av ett realistiskt rättssäkerhetskoncept, att närmare precisera kraven som kan och bör uppställas på både *subjekts-* och *objektssidorna*.

Med tanke på att det är var och ens skyldighet att betala skatt i de fall skattepliktiga inkomster uppbärs framstår det som lämpligt att beskattningseffekterna också är förutsebar för *gemene man*. Det måste därför vara en övergripande målsättning att skattelagstiftningen är enkel och konsekvent. Emellertid framstår det närmast som en utopi, i vart fall för den som är någorlunda insatt i lagstiftningsteknik och lagtolkning, att en sådan målsättning är möjlig att till fullo uppnå avseende samtliga regler i den skatterättsliga regelmassan. Skattelagstiftningen får anses ha en mängd olika målsättningar. En del av dessa står i direkt konflikt med varandra. Ett av dessa mål är att uppnå en *effektiv* beskattning.[77] Skatteregler framstår som tämligen meningslösa om de inte åtminstone når upp till en hyfsad grad av effektivitet. Detta sammantaget med att det ligger i många skattskyldigas preferensram att minimera sin beskattning, leder till att lagstiftningen stundom blir mycket komplex till sin uppbyggnad. Beskattningsregler som överhuvudtaget saknar effektivitet framstår i sig som omotiverade. Även andra icke fiskala intressen gör

[77] Se SOU 1993:62 s. 79.

sig gällande vid utformningen av skatteregler. Här kan särskilda ekonomiska, geografiska och andra rättspolitiska hänsynstaganden påverka skattelagens utformning. En god regel tycks vara att ju fler olika hänsyn som måste tas vid utformningen av de enskilda lagreglerna, desto mer komplicerat uppbyggd bli lagstiftningen. Att ett särskilt behov beaktas, exempelvis möjligheten till kapitalbildning i små företag, kan leda till möjligheten att utnyttja dessa regler i otillbörligt syfte, vilket i sin tur leder till att det fiskala intresset måste beaktas genom särskilda särregler. Inom ramen för dessa särregler kan rättviseaspekter göra sig gällande och så vidare. Förutom detta bidrar språkets inbyggda komplexitet till att rättsregler tenderar till att bli komplicerade. Det har också utifrån ett historiskt perspektiv visat sig vara mycket svårt att skapa en skattelagstiftning som i alla delar är möjlig för den enskilde att förstå. En följd av detta synes vara att uttalanden i den skatterättsliga doktrinen också i hög grad påvisar en uppgivenhet i förhållande till den mest önskvärda graden av förutsebarhet.[78]

Bergström har rörande frågan om "lagtolkarens" kunskapsnivå framhållit att en skillnad bör göras mellan enkla och komplicerade fall.[79] Han menar att i de enkla fallen bör var och en ha möjlighet att förutse beskattningsutfallet.[80] För de mer komplicerade fallen anger författaren att det bör anses vara tillräckligt om en sakkunnig, eller i vart fall en kunnig jurist, kan förutspå hur beskattningen kommer att slå.[81] Senare tycks *Bergström* ha reviderat sin uppfattning något. Han framhåller då att det får anses vara tillfyllest att en sakkunnig besitter kompetensen att ange skattereglernas tillämpningsområde och effekter.[82]

Regeringsrådet Nordlund har i ett särvotum i målet RÅ 85 1:85 uttalat att förutsebarhetskravet bör relateras till en person vars kunskaper om lagtolkning och rättstillämpning motsvarar en riksdagsmans. Detta är således ett lägre kompetenskrav än det som uppställts av *Bergström*.

Kellgren menar att det inte är meningsfullt att uppställa krav på tolkningsmetoderna på sådant vis att personer som helt saknar vana att läsa skattelagar skall kunna förutse beskattningens utfall.[83] Problemet bör enligt honom i stället lösas på så vis att de enskilda får vända sig till sakkunniga, exempelvis skattemyndigheter och skatterådgivare, för att få hjälp i skattefrågor.[84] Författaren argumenterar utifrån att förutsebarhe-

[78] Se Bergström 1978 s. 73f, Bergström 1987 s. 14 och Kellgren 1997 s. 65ff.
[79] Se Bergström 1978 s. 73.
[80] Se Bergström 1978 s. 73.
[81] Se Bergström 1978 s. 73.
[82] Se Bergström 1987 s. 15.
[83] Se Kellgren 1997 s. 67, med vidare hänvisning till Tipke.
[84] Se Kellgren 1997 s. 67.

ten måste ha två nivåer.[85] Därvidlag framhålls att nivå ett skall innebära att det för en jurist eller ekonom som är relativt van vid att handha skatterättsliga problem, skall vara möjligt att utan djupare rättskällestudier bilda sig en preliminär uppfattning om hur beskattningen kommer att utfalla.[86] Den andra nivån utgörs av att en skattejurist (det vill säga sakkunnig) efter en större forskningsinsats skall kunna förutse den mer exakta beskattningskonsekvensen.[87]

De uttalanden som gjorts i litteraturen påvisar närmast att man inom doktrinen accepterat ett synsätt som medför att endast en liten exklusiv skara personer har möjligheten att förstå skattelag i alla delar.[88] Enligt min uppfattning är det principiellt otillfredsställande att förhållandena de facto är sådana, att kunskapskraven på den som läser lagtexten är så högt ställda att förutsebarheten endast är förbehållen en exklusiv skara personer. I princip bör var och en kunna förutse den exakta beskattningsföljden av sitt agerande. Samtidigt är det svårt att bortse från den verklighet som lagstiftaren och lagstiftningen på det skatterättsliga området befinner sig i. Även om det inte är lyckat måste det nog accepteras att rättstillämpningen ofta förutsätter djupgående juridiskt metodologiska kunskaper.[89]

Det kan konstateras att det antagligen är orealistiskt att skapa en skattelagstiftning som är "tolkningsbar" för var och en. Förutsebarhetens *subjektssida* kan troligen endast bestämmas till att det som kan uppnås är, att en skattejurist (eller på annat sätt sakkunnig) förväntas vara den som har möjlighet att förstå och förutse skatteutfallet. Alltså blir slutsatsen att förutsebarhet, i bemärkelsen att genom lagen och andra relevanta rättskällor inhämta kunskap om rätten, inte är något som är möjligt för *gemene man*, det vill säga de som träffas av beskattningskonsekvenserna. En slutsats som enligt min uppfattning är olycklig. Som jag ser det motiverar detta att rättssäkerhetsfrågan i än högre grad faktiskt beaktas inom ramen för rättstillämpningen. Om det inte är möjligt för den "normale" skattskyldige individen att själva utröna gällande rätt, måste det vara möjligt att erhålla denna kunskap genom att konsultera de som är experter på området. Samtidigt påvisar detta att det är tveksamt om *förutsebarhetskravet* har en direkt koppling till vad som kan betecknas som rättssäkerhet för den enskilde. Att de sakkunniga förstått innebär ju inte att även de enskilda förmedlats denna kunskap.

[85] Se Kellgren 1997 s. 65.
[86] Se Kellgren 1997 s. 66.
[87] Se Kellgren 1997 s. 66.
[88] Naturligtvis kan synsätten knappast tolkas som att skattelag skall vara så komplicerad att ingen annan än sakkunniga förstår den.
[89] Jämför Strömholm 1996 s. 401ff.

Behovet av att öka möjligheten till att exempelvis erhålla service från det allmänna, eller ekonomiska möjligheter att anlita professionella biträden i skattefrågor, synes därigenom vara stort för att uppnå det som kan betecknas som förutsebarhet för gemene man.

Det sagda innebär inte att hela det skatterättsliga området bör uppfattas som oförutsebart. Den allmänna sekundärinformation som idag ges exempelvis genom *foldrar* och annat tryck som utges av bland annat *Riksskatteverket* kompenserar i stora delar de enskildas svårigheter att sätta sig in i de primära rättskällorna (som lag etc).[90] Vad det sagda enligt min uppfattning däremot implicerar är att den formella kopplingen mellan *förutsebarhet* och rättssäkerhet inte är självklar. Enligt min uppfattning finns det en mängd andra faktorer som är centrala för att rättssäkerhet i reell betydelse skall kunna anses föreligga.

Om subjektssidan kan bestämmas till att förutsebarheten förutsätter att den som förväntas förstå lagtexten är jurist (eller på annan grund kunnig i skatterätt) kvarstår frågan om vad som skall kunna förutses av denna person. Rörande detta finns flera olika tänkbara lösningar.

Mest naturligt vore att med beaktande av att *subjektssidan* förutsätter sakkunskap utgå från att det är den *exakta beskattningspåföljden* som skall kunna förutses. Någon sådan inställning kan emellertid inte påvisas i praxis. Regeringsrätten har mig veterligen aldrig låtit ett även för experter oklart rättsläge leda till en särskilt skattskyldigvänlig lagtolkning, eller på annat sätt låtit detta leda till för fiscus negativa konsekvenser.[91] Ett talande exempel på detta är den debatt som föregicks av målet RÅ 1989 ref 119 (fartygsmålet) och utgången i detta mål.[92] Det framstår inte som att det oklara rättsläget påverkat Regeringsrätten i sin bedömning.[93] Inte heller i den efterkommande domen RÅ 1992 ref 56 (Sipanomålet) anges oklarheten i lagstiftningen som motiv för målets utgång.

Enligt min uppfattning synes således utgångspunkten vara att något krav om att den exakta beskattningspåföljden skall kunna förutses inte har uppställts i praxis. Det föreligger också en orimlighet i att uppställa ett sådant krav. Ett sådant synsätt skulle leda till att antingen är experterna eniga och då framstår rättsläget som klart, eller så är de oeniga och då bör skattelagstiftningen anses så oklar att fiscus av den anledningen

[90] Se här den undersökning som utfördes av rättssäkerhetskommittén och vari man kom till slutsatsen att 73 % av alla skattskyldiga inhämtat sin kunskap från de trycksaker som Riksskatteverket producerat, se SOU 1993:62 s. 78.

[91] Stöd för denna uppfattning återfinns även i Bergström De Lege 4 s. 247f.

[92] Målet rörde överföring av egendom inom en oäkta koncern och frågan om uttagsbeskattning, se Wiman 1995 s. 131f.

[93] Målet tappades också av den skattskyldige.

bör bära risken för detta. Att utforma förutsebarhetskravet utifrån denna premiss blir därför ur ett praktiskt perspektiv ohållbart.

En rimligare utgångspunkt är i stället att det skall vara möjligt för den som tolkar lagen att ange möjliga lösningar på ett tidigare oprövat skatterättsligt problem. Är det omöjligt att i en hanterbar form begränsa antalet möjliga lösningar bör slutsatsen vara, att objektssidan av förutsebarheten inte är tillräckligt preciserad. Den konsekvens som detta bör ge upphov till är att rättsfrågan bedöms till den enskildes förmån.[94]

Det sagda om förutsebarhetens *subjekts-* och *objektssidor* påvisar ett uppenbart problem med att använda förutsebarhetsbegreppet för att konkretisera rättssäkerhetskravet. Särskilt objektssidan är svår att närmare precisera och kravet på förutsebarhet kan således inte bli mer tydligt än så. Min uppfattning är att rättssäkerheten inte endast kan göras beroende av att beskattningen kan betecknas som förutsebar. Även andra krav som kompletterar förutsebarheten och därigenom förstärker rättssäkerheten bör beaktas. I första hand genom att förfaranderegler utformas på ett sådant vis att den enskildes rättsskydd ytterligare förstärks.[95] Förutsebarheten bör dock betecknas som en *nödvändig*, dock *inte tillräcklig*, grund för att rättssäkerhet skall uppnås.

3.4 Föreskriftsföljsamhet och förutsebarhet

Av redogörelsen för uppfattningen i svensk skatterättslig doktrin framgår att *förutsebarheten* starkt förknippas med en *föreskriftsföljsam* rättstillämpning.[96] Genom att skatteuttagen uttrycks genom lag, och det är lagen som tillämpas, säkerställs teoretiskt sett förutsebarheten.[97]

Enligt min uppfattning finns fog för att ifrågasätta hur stort sambandet är mellan *föreskriftsföljsamhet* och *förutsebarhet*. Den grundläggande premissen för detta synsätt är att föreskrifterna är klara och entydiga. Häri ligger en kontradiktion. Föreskrifter är skrivna språkliga uttryck för en rättsregel. Därigenom kan inte föreskriften vara tydligare än det språk den är uppbyggd av. Det är inte ovanligt att språkliga uttryck är mångfacetterade, tvetydiga eller oklara. Vardagsspråket har definitivt inte den

[94] Häri ligger ett problem. Vad utgör en lösning till den enskildes förmån? En praktisk lösning på detta är att domen utfaller i enlighet med den skattskyldiges yrkande. Därvidlag kan problem uppkomma med att generalisera domen för att gälla för alla fall. Enligt min uppfattning är detta dock en olägenhet som måste accepteras.

[95] Till detta kommer jag i kapitel 4.

[96] Se ovan avsnitt 3.2.2.

[97] Se Påhlsson 1995 s. 132, med vidare hänvisningar till Bergström 1978 och Hultqvist 1995.

precision som krävs för att ett uttryck exakt skall innefatta och avgränsa de fall som en rättsregel avser att träffa. I själva verket så synes föreskrifter kunna vara behäftade med en mängd brister som påverkar förståelsen.

Vidare kan framhållas att många skatterättsliga problem saknar en uttrycklig reglering i författningstext. Man kan med fog ifrågasätta om en avsaknad av reglering bör leda till att den skattskyldige alltid skall få gehör för sitt yrkande. Särskilt problematiskt är fallet om den skattskyldige vidtagit en disposition i syfte att uppnå skattefördelar.[98] Praxis ger inte heller stöd för att det faktum, att en fråga inte uttryckligen reglerats i författningstext skall leda till att den skattskyldige undkommer beskattning.[99]

Även användandet av oprecisa rekvisit minskar möjligheten att genom föreskriftsföljsamhet garantera en hög grad av förutsebarhet. Så är exempelvis fallet för dispensregleringens del. Att påstå att följsamheten till rekvisitet, att *särskilda skäl* skall föreligga leder till förutsebarhet är i sig relativt intetsägande. Först när *särskilda skäl* på någotvis givits ett innehåll (antingen genom motivuttalanden eller genom praxis) kan förutsebarhet i verklig mening anses föreligga.

Föreskriftsföljsamhet bör enligt min uppfattning uppfattas som en av flera viktiga komponenter för att uppnå förutsebarhet. Däremot kan det knappast framhållas att följsamheten till föreskrifterna i sig garanterar ett förutsebart skatteutfall. Som jag ser det måste även andra centrala faktorer beaktas för att förutsebarheten skall uppnås. Det kan till och med vara så att rättstillämpningen i ett mer övergripande perspektiv kan gagnas av friare tolkningsgrepp.[100] Enligt min uppfattning bör betydelsen av att beskattningen uppfattas som *konsekvent* inte underskattas.

[98] Det kan anföras som argument att skatteflyktslagen skall fånga upp de fall som är så otillbörliga att de inte bör leda till någon skatteförmån. Här kan dock en rättviseaspekt läggas in. Varför skall den som formellt sett handlat på ett sätt slippa skatt och en som handlat på ett annat sätt beskattas om den ekonomiska innebörden av deras transaktioner är jämförbara?

[99] Här kan som exempel anges RÅ 1989 ref 57 (traktormålet). I fallet hade en maka till en anställd, av den anställdes arbetsgivare, fått förvärva en traktor till underpris. Det framkommer inte uttryckligen av 33 § kommunalskattelagen att den anställde skall beskattas i detta fall. Regeringsrätten kom dock till slutet att transaktionen utlöser beskattning hos den anställde. Se också RÅ 1962 ref 46, 1989 ref 44, 1991 ref 27 och 1996 ref 16 som exempel på när skatt har tagits ut trots att de i målen bedömda transaktionerna inte uttryckligen omfattas av någon lagtext.

[100] Jämför Mattsson De Lege 4 s. 228f, där författaren framhåller att det är viktigt för en levande rätt att domstolarna står fria från de uttalanden som görs i motiven till lagstiftningen.

Det ovan anförda medför, som jag ser det, att en liknande slutsats som drogs rörande förutsebarheten i sig kan dras om föreskriftsföljsamhetens betydelse för förutsebarheten.[101] Att följa föreskrifterna är av central betydelse för att rättstillämpningen skall bli förutsebar. Emellertid garanteras därigenom inte någon förutsebarhet. Därvidlag är exempelvis det språk som föreskrifter är uppbyggda av allt för bristfälligt.[102] Denna bristfällighet bör i första hand kompenseras genom en konsekvent och genomarbetad tolkningsmetod.[103]

3.5 Föreskriftskravets normativa grund

3.5.1 Allmänt

Den undersökning av legalitetsprincipen som ovan har företagits påvisar två särskilt intressanta förhållanden. För det första att förutsebarheten kan uppfattas som en nödvändig men inte tillräcklig förutsättning för att beskattningen skall anses som rättssäker.[104] För det andra att föreskriftsföljsamhet inte nödvändigtvis behöver leda till förutsebarhet.[105] Den fråga som därigenom aktualiseras är hur *rättssäkerhetskonceptet* skall utformas för att en tillräckligt hög grad av rättsskydd för den enskilde skall anses föreligga. Detta är inte en fråga som skall besvaras i detta kapitel. Däremot är det av vikt att utreda i vilken omfattning rättstillämpningen är bunden vid föreskriftskravet.

Frågeställningen kan formuleras som vilken normativ grund föreskriftskravet har.[106] Enligt min uppfattning kan i princip tre huvudsakliga ståndpunkter intas i denna fråga. Antingen uppfattas föreskriftskravet som en följd av de *skrivna rättsregler* som myndigheterna och domstolarna har att följa, i första hand regeringsformen och dess reglering.[107] Den andra möjliga ståndpunkten är att hävda att föreskriftskravet följer av de okodifierade hanteringsnormerna inom ramen för själva rättstill-

[101] Jämför ovan konklusionen i 3.3.
[102] Se ovan i avsnitt 3.2.2 om Kuylenstiernas, Hagstedts och Welinders syn på legalitetsprincipen.
[103] Se Kellgren 1997 s. 60.
[104] Konklusionen i avsnitt 3.3.
[105] Konklusionen i avsnitt 3.4.
[106] Frågan har på senare tid varit föremål för en djupgående undersökning, se Hultqvist 1995.
[107] Se ovan avsnitt 3.2.2.

ämpningsmetodiken.[108] Från denna utgångspunkt är föreskriftskravet en följd av de i huvudsak oskrivna regler som gäller vid tolkningen och tillämpningen av de skatterättsliga reglerna. Dessa frågor behandlas oftast inom ramen för *metod-* eller *tolkningsläran*. Den tredje möjligheten är en kombination av de två första. Föreskriftskravet kan således tänkas vara delvis kodifierat och delvis följa av allmänna rättsprinciper (tolkningsregler).

Vad som anses utgöra föreskriftskravets normativa grund påverkar dess karaktär av att vara antingen något i huvudsak statiskt eller något i huvudsak dynamiskt. Under förutsättning att föreskriftskravet anses kodifierat är det i första hand endast genom normbeslut som innebörden av kravet kan förändras. Föreskriftskravet får i sådana fall betecknas som förhållandevis statiskt. Särskilt om kodifieringen återfinns i grundlagsform. I andra fallet är det den faktiska tillämpningen av rätten och rättskällorna som också ger föreskriftskravet dess innehåll. Här menar jag att föreskriftskravet är mer dynamiskt. Ett mellanting får anses råda om föreskriftskravet delvis grundar sig på kodifieringar och delvis på rättsprinciper. Även denna fråga förtjänar att diskuteras närmare i detta sammanhang.

3.5.2 Föreskriftsstöd för föreskriftskravet

För att finna ett föreskriftsstöd för att föreskriftskravet är kodifierat är det av naturliga skäl lämpligt att utgå från regeringsformen.[109] Även andra lagar kan naturligtvis innehålla regler som anger att lagen måste följas. För beskattningens del skulle det närmast vara taxeringslagen som skulle kunna innehålla en sådan regel.[110] Emellertid saknar taxeringslagen sådana regler och regeringsformen synes därför vara den enda lagstiftning som är av intresse i detta sammanhang.

Det skall inledningsvis konstateras att regeringsformen inte innehåller någon uttrycklig regel som klart anger att beskattningen måste följa legalitetsprincipen. Däremot återfinns en mängd stadganden som implicerar föreskriftsföljsamhet.[111] Redan av regeringsformen 1 kap. 4 § följer att det är riksdagen som beslutar om skatt. Stadgandet bör dock i första hand ses som en sammanfattning av riksdagens kompetens.[112] Att

[108] Se Strömholm 1996 kapitel 15 med vidare hänvisningar.

[109] Efter vad jag kunnat finna tycks inte EG-rätten innehålla något föreskriftskrav rörande beskattningen.

[110] Jämför här den tyska Abgabenordnung, avsnitt 2.4.

[111] Se här Hultqvist 1995 s. 113.

[112] Se SOU 1972:15 s. 121, proposition 1973:90 s. 228 och KU 1973:26 s. 60.

riksdagen beslutar om skatt anger inte formen för hur dessa beslut skall tas. Det är genom närmare precisering i 8 - 13 kapitlen som beslutsformen också framkommer.[113]

Det ligger däremot närmare till hands att istället se till regeringsformens 8 kapitel för att där söka stöd för, att föreskriftskravet som en del av legalitetsprincipen kan sägas ha stöd i denna reglering. Av dessa kompetensfördelningsnormer framgår att riksdagen besitter en exklusiv *normgivningskompetens* på beskattningens område.[114]

Hultqvist har framhållit att regeringsformen 8 kap. 3 § vid en samläsning med regeringsformen 8 kap. 7 § och 2 kap. 10 § 2 stycket ger uttryck för att legalitetsprincipen kan anses grundlagsfäst.[115] Författarens utgångspunkt är att regeringsformen 2 kap. 10 § 2 stycket, som innehåller det för skattelagstiftningen gällande retroaktivitetsförbudet, per sin ordalydelse bygger på att ett underliggande föreskriftskrav måste anses föreligga.[116] Hultqvist stödjer sin uppfattning på två viktiga moment. För det första görs en liknelse med det straffrättsliga retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § 1 stycket.[117] I denna del konstaterar författaren att det både i förarbetena till lagrummet och i den straffrättsliga doktrinen finns stöd för ett för straffrätten gällande föreskriftskrav.[118] Därefter övergår han till att diskutera det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet. Hultqvist konstaterar därvidlag att förarbetena till regeringsformen visserligen inte omtalar något föreskriftskrav för beskattningens del, men att det måste vara att anse som underförstått att "[I]ngen som läst det [texten i regeringsformen 2 kap. 10 § 2 stycket][119] under lagstiftningsarbetet kan ha undgått att stadgandet även har denna innebörd [det vill säga föreskriftskrav][120]."[121]

Den nyss beskrivna ståndpunkten aktualiserar en viktig fråga om grundlagstolkning. Ett viktigt moment för Hultqvists slutsats är att tolkningen av regeringsformen 2 kap. 10 § 2 stycket utgår från ett kodifierat

[113] Se Holmberg/Stjernquist 1980 s. 49.
[114] Se Bergström 1987 s. 14 och Hultqvist 1995 s. 92ff.
[115] Se Hultqvist 1995 s. 93.
[116] Se Hultqvist 1995 s. 105.
[117] Se Hultqvist 1995 s. 104f.
[118] Se Hultqvist 1995 s. 105.
[119] Min anmärkning.
[120] Min anmärkning.
[121] Det skall framhållas att Hultqvist argumenterar vidare utöver frågan om föreskriftskravet kan anses som grundlagsfäst eller inte. Hans diskussion tycks också omfatta om legalitetsprincipen överhuvudtaget skall följas eller inte, se Hultqvist 1995 s. 93. Här diskuterar jag endast frågan om föreskriftskravet är lagfäst eller inte, varför jag tillsvidare lämnar Hultqvists diskussion om kunskapsskäl, likhetshänsyn och beskattningsnämndernas frihet att taxera, utanför.

föreskriftskrav. Detta uppnås med en mycket långtgående subjektiv tolkning av lagrummet. Det är inte självklart att de tolkningsprinciper som Hultqvist använt är självklara för tolkningen av regeringsformen.

Frågan om hur grundlag skall tolkas har varit föremål för en relativt omfattande diskussion.[122] Efter vad jag kan förstå går meningarna isär rörande hur regeringsformens olika lagrum skall tolkas. Utan att närmare redogöra för samtliga ståndpunkter som återfinns rörande detta spörsmål kan särskilt märkas att det i förarbetena till regeringsformen framhölls att lagen bör tolkas på i princip samma sätt som vanlig lag.[123] Ett viktigt moment i *Hultqvists* slutsats är hur regeringsformen 2 kap. 10 § 2 stycket skall tolkas. Han har, med tolkningen av den straffrättsliga motsvarigheten som bakgrund, gjort ett antagande om syftet med lagstiftningen som inte kommit till uttryck i motiven. För egen del vill jag uppställa viss tveksamhet om vad som legat bakom utformningen av regeringsformen 2 kap. 10 § 2 stycket i den mån detta inte klart framgår av förarbetena. *Hultqvists* antagande kan mycket väl vara riktigt. Det kan samtidigt vara så att begreppet *föreskrift* använts utan närmare eftertanke i regeringsformen 2 kap. 10 § 2 stycket. Vad lagstiftaren har åsyftat kan vara begränsat till att skatterättsliga normer inte skall ha tillbakaverkande effekt. Därmed behöver det inte nödvändigtvis innebära att regeringsformen innehåller en kodifiering av föreskriftskravet. Av nämnda skäl ställer jag mig tveksam till att på denna grund instämma i *Hultqvists* uppfattning om att föreskriftskravet är kodifierat.

Enligt min uppfattning är det mest troliga att regeringsformens 8 kapitel (självständigt eller sammantaget med regeringsformen 2 kap. 10 § 2 stycket) inte ger stöd för att legalitetsprincipen är kodifierad. Reglerna i 8 kapitlet är i första hand att se som *kompetensfördelningsnormer* mellan olika normgivande organ. Där dras således inte gränsen mellan den maktutövande befogenheten och den normgivande. Reglerna leder till slutsatsen att en föreskrift som stadgar att en skatt skall tas ut är en *tillräcklig* förutsättning för beskattning.[124] Därmed är det inte sagt att det är en *nödvändig* förutsättning för uttag av skatt.[125] För att föreskriftskravet skall kunna anses vara kodifierat krävs enligt min uppfattning, att

[122] Se exempelvis Bull 1997 s. 248, Nergelius 1996 s. 726ff, Holmberg/Stjernquist 1980 s. 20ff, Petrén/Ragnemalm 1980 s. 49ff, Strömberg 1989 s. 211ff, Strömberg FT 1997 s. 3 och 5f, Strömholm SvJT 1976 s. 460, Wennergren SvJT 1981 s. 136, Wittrock s. 199ff, Marcusson 1989 s. 171ff, Bengtsson 1996 II s. 19f, Norberg s. 126f (not 25), Hultqvist 1995 s. 93f, 96 och 107ff, Rynning s. 103, Michanek MT 1995 s. 167ff och Vängby SvJT 1996 s. 895ff.

[123] Se SOU 1963:17 s. 513 och SOU 1972:15 s. 319.

[124] Se Hultqvist 1995 s. 92.

[125] Se Hultqvist 1995 s. 92.

regeringsformen uttalar att föreskriftsformen är en nödvändig förutsättning för uttag av skatt.

En annan möjlighet att söka ett svar på frågan om föreskriftskravets normativa grund är att närmare kontrollera de regler i regeringsformen som rör rättstillämpningen. I denna del är det i första hand regeringsformens 11 kapitel som är av intresse. Det kan snabbt konstateras att i detta kapitel återfinns inga särskilda regler om förhållandet mellan rättstillämpning och föreskrifter. I första hand innehåller detta kapitel kompetensfördelningsregler avseende rättstillämpningen. Något uttryckligt grundlagsstöd för en legalitetsprincip inom skatterätten kan således inte heller återfinnas bland här nämnda regler.

Det som kvarstår att undersöka är de allmänna stadganden som återfinns i regeringsformen. Som tidigare framhållits kan regeringsformen 1 kap. 4 § inte anses ge något uttryckligt stöd för legalitetsprincipen. Ett annat stadgande av intresse är regeringsformen 1 kap. 1 § 3 stycket som anger att makten skall utövas under lagarna. Att utta skatt får i högsta grad anses utgöra en form av maktutövning. Emellertid har i förarbetena till regeringsformen och i den efterkommande doktrinen uttryckligen framhållits att detta är ett portalstadgande.[126] Dessutom är den allmänna uppfattningen att kravet på lagbundenhet inte i första hand appellerar till ett krav om föreskriftsbundenhet. Stadgandet avser istället att uttrycka ett allmänt krav om *normmässighet* i rättstillämpningen. Med lag avses samtliga rättsnormer som är av betydelse i det enskilda fallet. Således innefattas även *praxis* och andra *okodifierade* rättsliga normer.[127] Den slutsats som kan dras av detta är att regeringsformen 1 kap. 1 § 1 stycket inte anger något uttryckligt stöd för legalitetsprincipen i betydelsen av ett föreskriftskrav.

Det kan konstateras att tveksamhet kan anföras rörande att legalitetsprincipen, eller föreskriftskravet, för skatterättens är kodifierad genom regeringsformens regler. Däremot framstår det som troligt att lagstiftaren hade ett *föreskriftskrav*, eller snarare legalitetsprincipen, för ögonen när regeringsformen instiftades.[128] Legalitetsprincipen synes således vara en av de grundläggande normerna för utformningen av regeringsformen, vilket bland annat klart framgår av hur pass viktiga *funktionsfördelningstankarna* var under beredningen av förslaget till regeringsformen.[129]

[126] Se SOU 1972:15 s. 121ff, och Holmberg/Stjernquist 1980 s. 49.
[127] Se Holmberg/Stjernquist 1980 s. 44.
[128] Se Hultqvist 1995 s. 105f.
[129] Se SOU 1972:15 s. 76ff.

3.5.3 Legalitetsprincipen som rättstillämpningsnorm

Det i föregående avsnitt sagda leder till att det framstår som mer troligt att legalitetsprincipen i första hand utgör en *rättstillämpningsnorm* och inte en uttrycklig grundlagsregel. Även om beskattningen enligt doktrinen i huvudsak skall regleras genom lag, kvarstår faktumet att en mängd mycket väsentliga regler för det slutliga utfallet av beskattningen saknar kodifiering, och att detta accepterats i doktrinen. Som tydliga exempel på detta kan de "meta-normer" som styr rättstillämpningen omnämnas. Regler om i vilken ordning rättskällor prioriteras, hur de skall användas och vilka tolkningsgrepp som är tillåtna, återfinns i första hand i praxis.[130]

Ett första klarläggande i denna del är att utreda vad som är innebörden av en rättstillämpningsnorm. I doktrinen används en mängd olika beteckningar på denna typ av regler och riktlinjer.[131] Ibland anses dessa utgöra en del av rättskällematerialet och i andra fall något med detta sidoordnat.[132] Den gemensamma tankegången, även om uppfattningen om rättstillämpningsnormernas betydelse kan variera mellan olika författare, är att denna typ av regler anger villkoren för hur rätten skall tolkas.

En viktig iakttagelse, oberoende av hur hanteringsreglerna betecknas och var de återfinns i rättssystemet, är att dessa påfallande ofta är okodifierade.[133] Ävenså kan märkas att hanteringsreglerna inte kan anses vara något bestående eller för alla rättsområden gemensamt, mer än i grunddragen. Rättskälleprinciperna, som de kan kallas, är således inte fullständigt statiska. En viss dynamik och ett utrymme för utveckling och förändring av dessa är således både tillåten och, som jag ser det, även eftersträvansvärd.

Som rättstillämpningsnorm kan legalitetsprincipen utan tvekan vara bindande.[134] En väsentlig skillnad är dock att en förskjutning i innebörden av principen inte kräver någon ändring av förskrifterna (något nytt normbeslut behövs inte). I praktiken synes sedvanan vid handhavandet

[130] Se Eckhoff s. 14ff, Peczenik 1995 s. 225f och Strömholm 1996 s. 317ff.

[131] Se exempelvis Strömholm 1996 s. 312ff för en kort presentation av de i nordisk doktrin förespråkade uppfattningarna.

[132] Se exempelvis Augdahl s. 25, Eckhoff s. 14 och Peczenik 1995 s. 209ff.

[133] Se Strömholm 1996 s. 317ff.

[134] I detta finns ett övergripande rättsfilosofiskt problem inbegripet. Vad är det som ger en norm dess auktoritet? Ofta härleds normers legitimitet till en grundlag. Från denna är det däremot svårare att härleda ytterligare stöd för detta. I doktrinen har också olika uppfattningar rörande frågan lanserats.

av rättskällorna i stor omfattning styra hur en hanteringsregel förstås, och vilken innebörd den ges.[135]

Det sagda får anses innebära att en hanteringsregels betydelse för rättstillämpningen i första hand styrs av hur pass goda argument som kan anföras för och emot dess tillämplighet. Legalitetsprincipen kan således inte ges annan betydelse och annat innehåll än det som de rättstillämpande auktoriteterna (i första hand Regeringsrätten) lägger i denna. Därmed är det inte sagt att legalitetsprincipen som rättstillämpningsnorm är mindre bindande än som grundlagsregel.

3.6 Utvärdering och sammanfattning

I kapitlet har ett par av de mer centrala delarna av det skatterättsliga rättssäkerhetskonceptet behandlats. Sedan slutet av 1940-talet har i den skatterättsliga doktrinen framhållits att skatt inte får tas ut utan stöd av lag.[136] Denna uppfattning grundar sig på *legalitetsprincipen* som formulerades under stark influens av 1700-talets upplysningsfilosofiska tankegångar.[137] I svensk skatterätt har dock beskattningsmakten sedan 1300-talet helt eller delvis legat hos folksrepresentationen (ständerna och riksdagen).[138] Genom införandet av 1974 års regeringsform gavs riksdagen den exklusiva normgivningskompetensen, på skatterättens område.

Den hävdvunna uppfattningen i den skatterättsliga doktrinen tycks vara att regeringsformen ger uttryck för legalitetsprincipen. Det har också framhållits att föreskriftskravet, som den centrala delen av principen, uttryckligen är reglerad i regeringsformen. Jag har dock ställt mig tveksam till det sistnämnda. Min uppfattning är att principen i första hand är att se som en rättstillämpningsnorm.

Skillnaden mellan om principen är lagfäst eller inte synes främst ligga i vad som krävs för att ändra dess innehåll och betydelse. Enligt min uppfattning är det knappast troligt att det behövs ett normbeslut för att ändra legalitetsprincipens betydelse. Det är istället sedvanan, uttryckt genom Regeringsrättens domar som är avgörande för vilken betydelse som skall läggas i principen.

Det har också konstaterats att föreskriftsföljsamhetens huvudsyfte är att beskattningen skall bli förutsebar. Begreppen föreskriftsföljsamhet

[135] Se Strömholm 1996 s. 320.
[136] Se avsnitt 3.2.2.
[137] Se avsnitt 3.2.1.
[138] Se avsnitt 3.2.1.

och förutsebarhet är dock problematiska. Problemet är uppenbart när rättsregler är konstruerade som dispensregler med flexibla rekvisit. Området för vad som är en föreskriftsföljsam rättstillämpning är i sådana fall mycket vitt. Inom en skrivning som *särskilda skäl* ryms en mängd olika lösningar. Sambandet mellan föreskriftsföljsamhet och förutsebarhet blir i sådana fall inte särskilt starkt. Föreskrifterna måste fyllas ut med en stadgad praxis och andra supplerande rättskällor, som förarbetsuttalanden, för att kunna ges en mer preciserad betydelse. Föreskriftsföljsamheten leder i sig inte till en förutsebar rättstillämpning i fall som dessa.

Även begreppet förutsebarhet är förhållandevis oklart. Förutsebarheten måste relateras till kunskapsnivån hos den som förväntas förstå lagtextens innehåll och betydelse. Önskvärt vore att var och en, det vill säga alla som är skyldiga att betala skatt, också skall kunna tillgodogöra sig lagtextens innehåll. Det framstår samtidigt som en utopi att så skulle vara fallet. Allmänt accepterat, är att nivån i stället läggs på att den som är sakkunnig i skatterätt också skall ha möjlighet att förutse beskattningens utfall. Det är således förhållandevis höga krav som ställs på "lagtolkarens" kunskaper i skatterätt.

Förutsebarheten relaterar inte endast till subjekten utan även till objekten. I detta hänseende har det i den skatterättsliga doktrinen och praxis accepterats att det inte är exakt rätt skatterättsliga utfall som de sakkunniga skall kunna förutse. Ett rimligt krav som framhålls, och vilket jag instämmer i, är att möjliga beskattningsföljder kan förutses. Något krav om att det skall råda konsensus bland de sakkunniga om beskattningens utfall kan knappast uppställas. I stället får antalet möjliga lösningar inte vara för stort.

Det sagda påvisar enligt min uppfattning problematiken kring föreskriftskravet och förutsebarheten. Som en teori för hur den enskildes rättssäkerhet skall skyddas vid beskattningen är legalitetsprincipen lämplig. Principen är dock svår att omsätta i praktiken och därigenom erhålla vad som skulle kunna kallas för en reell rättssäkerhet. Enligt min uppfattning leder det sagda till att den enskildes rättssäkerhet inte endast kan garanteras genom legalitetsprincipen och dess tillämpning. Även andra viktiga moment finns för att skydda den enskildes rättssäkerhetsintressen. Ett sådant viktigt moment är att göra det ekonomiskt möjligt för de skattskyldiga att anlita experthjälp. En annan central del är att förfaranderegelerna utformas på så vis att det ger stöd åt de enskilda och deras intressen. I nästa kapitel diskuteras några av de förfaranderegler som är av betydelse för handläggningen av dispensärenden.

4 Förfaranderegler

4.1 Inledning

I föregående kapitel diskuterades rättssäkerheten utifrån ett förhållandevis traditionellt sätt att se på detta spörsmål. Det var således i första hand fråga om ett eventuellt *föreskriftskrav* vid lagtolkningen som ställdes i fokus.

Även om lagtolkningsfrågan är central finns också andra perspektiv som är viktiga att beakta i rättssäkerhetsdiskussionen. En annan viktig del av den enskildes rättssäkerhet är hur de regler som styr handläggningen av ett förvaltningsärende är utformade.[1] För den enskilde räcker det inte med att ha rätt, utan det är också av vikt att kunna få rätt.

För att den enskilde skall ges möjlighet att göra sin rätt gällande i ett förvaltningsärende återfinns en mängd regler i förvaltningslagen som avser att skydda den enskildes rättsställning.[2] Förvaltningslagen är dock inte en fullständig lagstiftning. Även allmänna rättsprinciper påverkar i förhållandevis stor omfattning den rättsliga ramen för handläggandet av ett förvaltningsärende.[3] Vidare skall förvaltningslagen endast tillämpas i den mån inte annat framkommer av lag eller förordning (se 3 § förvaltningslagen).[4]

Till skillnad från taxeringsärenden saknas i de flesta fall särskilda regler för hur dispensärenden skall handläggas. Taxeringsärenden styrs i stor omfattning av taxeringslagens regler och det är endast i ett mindre antal frågor som förvaltningslagen blir tillämplig. De enda specialbestämmelser som finns för dispensärendenas del är de som återfinns i

[1] Se proposition 1971:30 s. 285, och Hellners/Malmqvist s. 23ff.
[2] Se Hellners/Malmqvist s. 23ff.
[3] Se Ragnemalm 1992 s. 36.
[4] Se Ragnemalm 1992 s. 30.

själva dispensstadgandena. Dessa utsäger endast hos vilken myndighet besvär över ett beslut, i de fall de är överklagbara, skall anföras.[5]

I detta kapitel tas några av de förfaranderegler som är tillämpliga på dispensärenden upp till behandling. Framställningen är inte på något sätt heltäckande. Jag har i stället valt att försöka ge en mer övergripande bild av hur dispensärenden handläggs hos skattemyndigheterna och hos Riksskatteverket (avsnitt 4.2). I någon mån diskuteras också närmare några av de områden som är av särskild vikt för att skydda den enskildes intressen. I avsnitt 4.3 tas den centrala frågan om dispensmyndigheternas utredningsansvar upp. Därefter diskuteras frågan om partsinsyn och kommunikation under ärendehandläggningen (avsnitt 4.4). Avsnitt 4.5 har ägnats åt frågan om och hur ett beslut i ett dispensärende skall motiveras. I avsnitt 4.6 tas sedan upp på vilka sätt och i vilken omfattning den enskilde kan få ett beslut i ett dispensärende ändrat. Avsnitt 4.7 innehåller en diskussion om förhållandet mellan taxeringsbesluts, skattedomars och dispensbesluts rättskraft. Den viktiga frågan rörande i vilken omfattning beslut i dispensärenden kan bli föremål för domstolsprövning behandlas i avsnitt 4.8. Kapitlet sammanfattas i avsnitt 4.9.

4.2 Forum, initiativ och beslutsform

4.2.1 Rätt forum

Redan i det inledande kapitlet i detta arbete har redogjorts för de olika instansordningar som förekommer vid handläggningen av skatterättsliga dispensärenden.[6] Där framgår att de dispensregler som behandlas i denna studie är sådana där skattemyndigheten utgör första instans och Riksskatteverket andra och sista.

Även om de enskilda dispensreglerna således klart anger instansordningen saknas en uttrycklig reglering i forumfrågan. Det går således inte att utifrån dispensreglerna utläsa vilken av flera möjliga skattemyndig-

[5] Av avsnitt 1.1.5 framgår att besvär över beslut i dispensärenden vanligen kan anföras hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut går däremot inte att överklaga. I vissa fall är det regeringen som fattar beslut i dispensärenden som första instans. Dessa beslut går överhuvudtaget inte att överklaga. Det har också förekommit en besvärsordning som innebär att Riksskatteverket fattar beslut som första instans och att dessa beslut kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol (se 2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt enligt dess lydelse vid 1998 års taxering).

[6] Se ovan avsnitt 1.1.5.

heter som en ansökan om dispens skall inlämnas hos.[7] Det finns inte heller någon kompletterande lagstiftning i denna fråga.

Svaret på frågan om vad som utgör rätt forum är främst av betydelse för om en skattemyndighet är skyldig att pröva en inkommen dispensansökan i materiellt hänseende.[8] Behörighetsfrågan har också betydelse för att avgöra om ett fattat dispensbeslut är giltigt. Är det fel forum som fattat beslutet får det uppfattas som en förvaltningsrättslig ogiltighetsgrund.[9] Ett ogiltigt förvaltningsbeslut anses i svensk rätt inte ha någon rättslig betydelse.[10]

Utifrån att det saknas uttryckliga regler rörande forumfrågan för dispensregleringens del framstår det som lämpligt att den skattemyndighet som är den skattskyldiges taxeringsmyndighet också utgör rätt forum vid ansökan om dispens.[11] Detta är rimligt med tanke på att ett eventuellt dispensbeslut utgör ett rättsfaktum vid efterkommande taxeringsärende.[12] Saknar den sökande hemvist i Sverige utgör skattemyndigheten i Stockholm rätt forum för dispensansökan.[13]

[7] Dispensreglerna anger således inte vilken av de tio skattemyndigheterna i Sverige som är rätt forum.

[8] En ansökan om dispens som ställts till fel forum skall i princip avvisas. Utöver att avvisa ärendet bör myndigheten överlämna ärendet till rätt myndighet, eller i vart fall i avvisningsbeslutet ange rätt forum för ansökan (se 4 § förvaltningslagen). Se Hellners-/Malmqvist s. 68, Sundberg s. 348 och Strömberg 1998 s. 98 och 118.

[9] Se Strömberg 1998 s. 77 och Strömberg FT 1955 s. 119.

[10] Se Strömberg 1998 s. 77 och Strömberg FT 1955 s. 112f.

[11] Rätt taxeringsmyndighet är skattemyndigheten för den ort som utgör den skattskyldiges hemort, se taxeringslagen 2 kap. 2 § och 66 § kommunalskattelagen samt 14 § 1 momentet lagen om statlig inkomstskatt. Innebörden av detta är att det blir den skattemyndighet som är verksam i den kommun som den skattskyldige var folkbokförd den 1 november året före taxeringsåret är att se som rät forum, se Almgren/Leidhammar s. 2:2:3.

[12] Ett alternativt synsätt skulle vara att det är den skattskyldiges folkbokföringsort vid tillfället för ansökan om dispens som skulle vara styrande för forumfrågan. Detta är dock mindre lämpligt ur två perspektiv. För det första blir en sådan regel svår att tillämpa om någon flyttat utomlands men fortfarande beskattas enligt svenska regler. För det andra ger en sådan forumbestämmelse problem om den skattskyldige flyttar snabbt från en ort till en annan. Som exempel kan antas att den skattskyldige den 31 oktober 1998 flyttar från Stockholm till Lund. Den tjugonde november flyttar han från Lund till Göteborg. Rätt taxeringsmyndighet för 1999 års taxering är då Malmös. Emellertid är folkbokföringsorten numera Göteborg. Det är således tveklöst så att den skattemyndighet som är taxeringsmyndighet också skall vara rätt dispensforum.

[13] Angående rätt taxeringsmyndighet i dessa fall, se Almgren/Leidhammar s. 2:2:3.

4.2.2 Initiativ och beredning

Ett förvaltningsärende kan initieras genom *privat anhängiggörande* eller genom ett *publikt initiativ*.[14] Samtliga former av anhängiggöranden kan dock inte tillämpas för alla typer av förvaltningsärenden.[15] Är det fråga om att ett beslut kan leda till en gynnsam behandling av den enskilde, anses huvudregel vara att det endast kan intitieras genom ansökan.[16] Sådana ärenden kan således som huvudregel inte anhängiggöras ex officio av den beslutande myndigheten, eller efter anmälan från annan myndighet.[17] Ett dispensärende rör till sin karaktär frågan om utverkande av en för den sökande förmånlig behandling i form av undantag från en annan lagregel, och dispensärende kan därigenom endast intitieras genom ansökan av den enskilde.

När en ansökan kommit in till skattemyndigheten inleds beredningen av ärendet genom att det tilldelas en enskild tjänsteman.[18] Oftast läggs ärendet på den avdelning inom skattemyndigheten som kallas för rättsenheten.[19] Ärendeberedningen fortgår genom att kontroll sker av att handlingarna är kompletta, att yrkanden framkommer samt att ansökan är underskriven.[20] Vid behov inhämtas kompletterande uppgifter.[21]

Därefter har den tjänsteman som handlägger ärendet att tillse att det blir tillräckligt utrett, eller i de fall utredningsansvaret åvilar sökande, att denne ges möjlighet att inkomma med uppgifter som är av betydelse för bedömningen av dispensansökan.[22] När ärendet i enlighet med det sagda kan anses vara utrett i tillräcklig omfattning upprättas ett förslag till beslut.[23] Detta förslag dras inför chefen för rättsenheten som på grundval av beslutsförslaget har att fatta ett beslut.[24] I vissa fall sker också en muntlig föredragning av den som berett ärendet innan beslut fattas.[25]

[14] Se Strömberg 1998 s. 93ff.
[15] Se Strömberg 1998 s. 94.
[16] Se Strömberg 1998 s. 96.
[17] Se Strömberg 1998 s. 96.
[18] RSV-intervju.
[19] RSV-intervju.
[20] RSV-intervju.
[21] Här kan exempelvis förekomma att ombud kan uppmanas att lämna in skriftlig fullmakt. I förvaltningsförfarandet finns inget formellt krav på att fullmakt att företräda en enskild skall vara skriftlig. Det är dock brukligt att detta ändå krävs utifrån möjligheten att arkivera aktshandlingarna. En skriftlig fullmakt får också generellt ses som ett bättre bevis än en muntlig fullmakt som riktats från fullmaktsgivaren till myndigheten.
[22] Se 16 och 17 §§ förvaltningslagen.
[23] RSV-intervju.
[24] RSV-intervju.
[25] RSV-intervju.

Om den enskilde inte får gehör för sin begäran hos skattemyndigheten kan besvär normalt anföras hos Riksskatteverket.[26] Ett överklagande inlämnas till den skattemyndighet som fattat beslutet.[27] Innan ärendet överlämnas till Riksskatteverket har skattemyndigheten att undersöka om det föreligger skäl för att ompröva det överklagade beslutet.[28] Skäl för ändring av beslutet kan föreligga både i de fall kompletterande utredning klarlägger existerande förhållanden och att nya omständigheter tillkommit.[29] Om skattemyndigheten ändrar i enlighet med den enskildes begäran förfaller automatiskt besväret.[30] I annat fall skall besvärsinlagan, och därmed tillhörande handlingar, tillställas Riksskatteverket.[31]

Riksskatteverket har två olika avdelningar som behandlar besvärsärenden i dispensfrågor. Dispenser som rör näringsbeskattning eller beskattning av inkomst av kapital tas upp på avdelning R2. Är det istället fråga om tjänstebeskattning så handläggs ärendet på avdelning R1.

Handläggningen hos Riksskatteverket tillgår i princip på samma sätt som hos skattemyndigheten.[32] Det finns således inga särskilda regler för besvärsinstansprövningen. Underlaget för Riksskatteverkets beslut utgörs av den sökandes besvärsinlaga, skattemyndighetens beslut och de handlingar som skattemyndigheten i sin prövning tillfogat ärendet. Det är således i huvudsak samma material som legat till grund för skattemyndighetens prövning som Riksskatteverket bedömer när de avgör besvärsärendet. Vanligen begärs dock remiss från den skattemyndighet som har beslutat som första instans. Remissvaret brukar i sak överensstämma med det beslut som myndigheten tidigare fattat. Den enskilde ges också för det mesta möjlighet till att ytterligare förtydliga sitt yrkande och de grunder som anförts till stöd för besväret.

[26] En förutsättning är att dispensreglerna anger denna instansordning.
[27] Se förvaltningslagen 23 § 2 stycket.
[28] Angående omprövningsinstitutet se nedan avsnitt 4.6.
[29] Det finns således inget krav om att det skall föreligga ett factum superveniens för att ändring skall kunna ske.
[30] Se 28 § 1 stycket förvaltningslagen.
[31] När besvärshandlingen inkommer till skattemyndigheten skall en rättidsprövning också göras, se 24 § förvaltningslagen.
[32] RSV-intervju.

4.2.3 Beslutsform

Av det ovan sagda framgår att den beslutsform som tillämpas för dispensärendens del är byråkratisk till sin karaktär.[33] Detta innebär att beslut i dispensärenden är enmansbeslut på föredragning av en annan tjänsteman. Den som har föredragit ärendet har dock rätt att i beslutet låta anteckna eventuellt avvikande mening.[34]

Beslutet fattas i skriftlig form och meddelas den enskilde, vanligen genom ordinarie postgång.[35]

Liksom skattemyndigheten fattar Riksskatteverket sitt beslut i skriftlig form varefter det meddelas den enskilde.

4.3 Utredningsskyldighet

En väsentlig del av beredningen av ett dispensärende är för myndigheten att tillse att ärendet blir tillräckligt utrett. Detta för att den enskildes rättssäkerhetsintressen skall tillvaratas. I svensk förvaltnings- och processrätt förekommer två huvudsakliga sätt att hantera utredningsfrågan. Antingen så är utgångspunkten *förhandlingsprincipen* eller så tillämpas *officialprincipen*.[36] Förhandlingsprincipen, som kan sägas dominera handläggningen av dispositiva tvistemål, utgår från att det är *parterna* som åläggs det huvudsakliga utredningsansvaret.[37] Det beslutande organet (domstolen) uppträder som en oberoende tredje part som endast har att bedöma de av de tvistande parterna anförda grunderna och den bevisning som frambringas till stöd för dessa.[38] Det skall framhållas att förhandlingsprincipen är utgångspunkten även för den förvaltningsrättsliga processen i de fall det i målet uppträder minst två parter.[39]

Officialprincipen präglas av att det beslutande organet, en domstol eller en myndighet, bär det yttersta ansvaret för att ärendets/målets relevanta omständigheter utreds.[40]

[33] Inom förvaltningen tillämpas förutom den byråkratiska beslutsmodellen också kollegial och kollektiv beslutsmodell. Se Hellners/Malmqvist s. 209.
[34] Se Hellners/Malmqvist s. 223ff.
[35] RSV-intervju.
[36] Se Ekelöf I s. 62.
[37] Se Ekelöf I s. 62. Det skall framhållas att det i doktrinen tycks förekomma olika sätt att benämna denna typ av utredningsordning.
[38] Se Ekelöf I s. 62.
[39] Se Wennergren 1995 s. 107.
[40] Se Ekelöf I s. 62, Wennergren 1995 s. 108 och proposition 1971:30 s. 529.

Det skall framhållas att handläggningsordningarna knappast är renodlade. Moment av förhandlingsprincip och officialprincip förekommer i samtliga typer av ärenden.[41] Officialprincipen är dock helt dominerande i de fall där det är fråga om maktutövning mot enskilda.[42]

Vidare skall framhållas att officialprincipen ger stöd för att förvaltningsmyndigheterna eller domstolarna ex officio skall kunna inhämta uppgifter och komplettera ärendet utan att denna fråga initieras av den enskilde.

Myndigheternas ansvar för att ärendena blir tillräckligt utredda betecknas vanligen som att myndigheten har ålagts en service-, vägledning- och utredningsskyldighet. [43] I den förvaltningsrättsliga doktrinen tycks de tre termerna användas utan att någon större betydelseskillnad läggs i dessa.[44] Det framstår som att termen *utredningsskyldighet* för det mesta används för att beteckna alla typer av handlingar som myndigheten har att ombesörja för att tillse att ärendet blir tillräckligt utrett.[45] Samtidigt förekommer det att både serviceskyldighet och vägledningsskyldighet används som självständiga begrepp med eget betydelseinnehåll.[46]

Det sagda ger att det finns anledning till att närmare diskutera om de tre termerna också motsvarar tre självständiga juridiska begrepp. Utgångspunkten för denna diskussion kan tas i 4 § förvaltningslagen. I denna regel anges att myndigheterna ålagts en allmän serviceskyldighet.[47] Där heter det att myndigheten skall lämna *vägledning, råd* och annan *service* rörande frågor inom sitt verksamhetsområde. Serviceskyldigheten är närmast allmän till sin karaktär och den förutsätter inte heller att något ärende har anhängiggjorts.[48]

Vägledning- och utredningsskyldigheterna förutsätter till skillnad från den allmänna serviceskyldigheten att ett ärende är under beredning.[49] De krav som uppställs i samband med kravet på vägledning-

[41] Se Ekelöf I s. 50 och 62.

[42] Här märks alltså att frågor om bestraffning, beskattning och annan offentlig maktutövning starkt präglas av officialprincipen.

[43] Se Hellners/Malmqvist s. 61ff, Wennergren 1995 s. 106ff, Edelstam s. 62ff och Ragnemalm 1992 s. 55ff.

[44] Se Hellners/Malmqvist s. 61ff, Wennergren 1995 s. 106ff, Edelstam s. 62ff och Ragnemalm 1992 s. 55ff.

[45] Se Edelstam s. 104 och Wennergren 1991 s. 41ff.

[46] Se Hellners/Malmqvist s. 61ff.

[47] Se Edelstam s. 110f.

[48] Se Hellners/Malmqvist s. 62.

[49] Man skulle möjligen kunna påstå att de ärenden som kan initieras ex officio omfattas av myndighetens utredningsskyldighet innan det är initierat. Oftast synes dock förhållandena vara sådana att denna typ av ärenden initieras genom ett annat pågående ärende. Det

och utredningsskyldigheterna är också mer långtgående för det allmänna.

I det följande kommer jag att använda begreppen ansvar och skyldighet som synonymer, när de sammanskrivs med orden service, utredning och vägledning.[50]

Enligt min uppfattning föreligger också skäl för att skilja mellan vägledningsansvar och utredningsansvar.[51] Rättsföljden av en undermålig utredning när myndigheten bär fullt utredningsansvar skiljer sig nämligen från den rättsliga följden av en undermålig utredning när myndigheten endast är ålagd en vägledningsskyldighet.

Vägledningsskyldigheten kan beskrivas som att dispensmyndigheten har att upplysa den sökande om att ärendet behöver kompletteras.[52] Antingen för att ansökan (besväret) skall bli komplett eller för att det kan ha betydelse för ärendets utgång.[53] Detta kan antingen ske genom att dispensmyndigheten meddelar den sökande exakt i vilket hänseende ansökan måste kompletteras, eller genom att en eller flera frågor ställs till sökande.[54] En brist i vägledningsskyldigheten föreligger om dispensmyndigheten inte på ett klart och tydligt sätt har klargjort för den sökande i vilka hänseenden en ansökan måste kompletteras.[55] Om förhållandet är sådant att myndigheten endast haft en plikt att vägleda bör inte en brist i den materiella utredningen, exempelvis att ett kvitto till stöd för ett avdragsyrkande inte inkommer, inte leda till att det allmänna automatiskt får bära ansvaret för denna brist.[56] Endast om bristen beror på att den enskilde inte vägletts, genom att han inte uppmärksammats på att ytterligare utredning behövs, kan förhållandet bli sådant att det föreligger en felaktighet i handläggningen.[57] Om den enskilde har vägletts, men kompletterande utredning trots detta antingen saknas eller inte är fullständig, bör rättsföljden i de fall dispensmyndigheten endast är ålagd en vägledningsskyldighet vara att den enskilde tappar ärendet.[58]

---

kan därför anses vara så att frågan om att initiera ett nytt ärende ligger inom ramen för myndighetens utredningsskyldighet i det redan pågående ärendet.

[50] Jämför dock Edelstam s. 68, som gör en åtskillnad mellan utredningsansvar och utredningsskyldighet. I hennes terminologi avser utredningsskyldigheten när myndigheten har ett ansvar för att ta ett utredande initiativ. Utredningsansvar "något mer allmänt".

[51] Se Ragnemalm 1992 s. 55f.

[52] Se Edelstam s. 66, och Ragnemalm 1992 s. 56.

[53] Se Edelstam s. 66, och Ragnemalm 1992 s. 56.

[54] Se Edelstam s. 66, och Ragnemalm 1992 s. 56.

[55] Se Ragnemalm 1992 s. 57.

[56] Se Ragnemalm 1992 s. 56.

[57] Se Ragnemalm 1992 s. 56.

[58] Se Ragnemalm 1992 s. 56.

Är förutsättningarna sådana att myndigheten också de facto bär utredningsansvaret rörande ett för ärendet relevant förhållande medför en brist i denna del att ärendet är felaktigt handlagt och detta oaktat vem som i realiteten utfört utredningen. Det kan framhållas att det framstår som tveksamt i sig att överlämna utredningen till enskilda om det allmänna bär utredningsansvaret.[59] Att den enskilde faktiskt har utfört utredningen när ansvaret ålegat det allmänna bör inte på något sätt läggas den enskilde till last.[60] I fall som dessa bör det således inte spela någon roll vem som faktiskt utfört utredningen. En brist i utredningen när myndigheten bär ansvaret bör alltid leda till att ärendet skall anses felaktigt handlagt.[61]

Utifrån det sagda kan det konstateras att det råder en väsentlig skillnad mellan å ena sidan att en myndighet bär ett utredningsansvar, och å andra sidan att samma myndighet endast har ett vägledningsansvar.

Förhållandet mellan en myndighets utredningsansvar och vägledningsskyldighet kan med stöd av det ovan sagda beskrivas enligt följande. Det är troligen så att inom det som omfattas av en myndighets vägledningsskyldighet återfinns en mängd delfrågor frågor som omfattas av den mer långtgående utredningsskyldigheten. Vägledningsansvaret ålägger myndigheten en skyldighet att upplysa den enskilde om vilken typ, form och omfattning av utredning som är nödvändig för att ett beslut skall kunna bli materiellt sett riktigt. Utredningsansvaret kan sägas förutsätta att myndigheten också lägger ner en mer aktiv arbetsinsats, så att frågor som påverkar ärendets utgång också verkligen blir utredda.

Av vad som framförts ovan framkommer att det föreligger en begreppsmässig skillnad mellan vägledningsansvar och utredningsansvar. För att i någon mån närmare precisera vad som faller inom myndighetens vägledningsansvar, och därigenom även indirekt vad som ligger inom utredningsskyldigheten, är det rimligt att utgå från stadgandet i 7 § förvaltningslagen.[62] Där anges att ett ärende skall handläggas enkelt, snabbt och billigt.[63] Till detta skall läggas det övergripande målet att

[59] Det framstår överlag som otroligt att så överhuvudtaget skulle kunna komma att ske.

[60] Fråga är också om det allmänna inte bär ett skadeståndsansvar med stöd av skadeståndslagen (1972:207) 3 kap. 2 §, se Strömberg 1998 s. 241ff och Bengtsson 1996 I s. 81ff, SOU 1993:55 s. 53ff och 149ff och proposition 1997/98:105 s. 30f.

[61] I det omvända förhållandet att den enskilde bär utredningsansvaret och myndigheten de facto utför utredningen bör inte en eventuell brist lastas den enskilde. Rättssäkerhetsskäl talar för att den enskilde skall kunna lita på att en offentlig myndighet klarar av att genomföra de utredningar myndigheten tar på sig.

[62] Se Hellners/Malmqvist s. 79.

[63] Se Hellners/Malmqvist s. 79.

förvaltningsbeslut är materiellt sett riktiga.[64] Sammantaget ger det sagda, enligt min uppfattning, att vägledningsansvaret rör samtliga frågor som är av betydelse för ett ärendes utgång om den enskilde på något sätt kan bidra till utredningen, eller om den enskilde av annan anledning har intresse av att kunna påverka en utredning. Som jag ser det innebär detta att allt som måste utredas för att ärendet skall bli tillräckligt utrett också faller inom myndighetens vägledningsansvar.[65] Detta innefattar således både det som talar till den enskildes förmån och det som talar till dennes nackdel.

Det är i distinktionen mellan vad som är till förmån respektive till nackdel för den enskilde som gränsen mellan vägledningsansvaret och utredningsansvaret framkommer. Utgångspunkten blir således att det som är till den enskildes nackdel ligger på myndighetens uttryckliga utredningsansvar. Det som är till förmån för den enskilde skulle med detta synsätt endast ligga inom myndighetens vägledningsansvar.[66] Vidare skall det särskilt framhållas att frågan om det är ett förhållande som är till förmån eller till nackdel för den enskilde inte bör kopplas direkt till om ärendet i sig rör utverkande av en förmån eller åläggande av en förpliktelse. För att det allmännas vägledningsansvar skall övergå i en utredningsskyldighet bör det räcka med att det är fråga om en omständlighet som talar mot den enskildes yrkande. Det kan således även i dispensärenden, som typiskt sätt rör frågan om en förmån för den enskilde, förekomma frågor som är till den enskildes nackdel och som det således åvilar dispensmyndigheten att utreda. En annan sak är att myndigheternas utredningsansvar typiskt sett antagligen omfattar ett betydligt större område om det rör ett förvaltningsärende där det prövas om en plikt kan åläggas en enskild, än om det är ett fall när den enskilde försöker utverka en förmån.

[64] Se Hellners/Malmqvist s. 79.

[65] Se Ragnemalm 1992 s. 56.

[66] Ett särskilt förhållande som inte aktualiseras för dispensärendens del enligt lagtexten, är fallet att det föreligger en särskild bevisregel. En sådan synes slå igenom även på fördelningen av det faktiska utredningsansvaret. Som ett exempel kan 24 § 3 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt, tas. Där anges att avdrag inte medges för realisationsförlust om den framkallats genom en avyttring till ett pris understigande marknadsvärdet och säljaren och köparen är närstående till varandra, så vida det inte framkommer att avsikten inte varit att berika mottagaren. Här är ett fall där bevisbördan normalt sett borde ha legat på skattemyndigheten men i stället läggs på den skattskyldige. Sakomständigheten huruvida överlåtelsen skett för att berika mottagaren eller inte ligger inom ramen för myndighetens vägledningsansvar. Den enskilde skall således upplysas om att utredning i denna del kan komma att påverka ärendets utgång. Däremot behöver inte skattemyndigheten själv företa någon utredningen rörande hur det verkligen förhåller sig.

I detta sammanhang skall uppmärksammas att det nyss sagda till fullo gäller dispensärenden. För taxeringsärendens del gäller däremot den särskilda utredningsregeln i taxeringslagen 3 kap. 1 §.[67] Utifrån den förhållandevis omfattande uppgiftsskyldighet som de enskilda åläggs i taxeringsfrågor (deklarations- och kontrolluppgifter) har man i doktrinen tolkat taxeringslagen 3:1 som mindre omfattande än utredningsskyldigheten i allmänhet.[68] I motiven till regeln angavs också att utredningsansvaret inte skulle drivas in absurdum.[69] Det är antagligen så, med beaktande av just uppgiftsskyldigheten i taxeringsärenden, att det allmännas utredningsansvar i dispensfrågor är mer vittgående än i taxeringsfrågor.

Utifrån det här sagda kan ett par viktiga slutsatser dras. Omfattningen av utrednings-, vägledning- och serviceskyldigheter är av stor betydelse både för den enskildes rättssäkerhet och för en effektiv förvaltning. I den mån det allmännas skyldighet i dessa frågor är omfattande gagnas också skyddet för den enskildes intressen. Samtidigt medför detta att förvaltningens effektivitet kan antas minska. Omfattande utrednings-, vägledning- och serviceskyldighet leder till att varje ärende kan ta stora resurser i anspråk för att handläggningen skall vara rättsenlig. Denna konflikt synes i det närmaste vara olöslig. Det måste nästan alltid ske ett val mellan vilket av de två intressena som skall prioriteras i detta hänseende. Lagstiftningen utgår från att ett ärende skall vara tillräckligt utrett, vilket får anses implicera att förhållandevis omfattande service-, vägledning- och utredningsskyldigheter har ålagts dispensmyndigheterna.

4.4 Partsinsyn och kommunikation

4.4.1 Allmänt

De ovan diskuterade kraven rörande det allmännas service-, vägledning- och utredningsskyldigheter utgör en viktig del av att ärenden handläggs på ett sådant sätt att den enskildes rättssäkerhet tillgodoses. Förutom detta är det också av vikt att den enskilde har kännedom om det

[67] Se Wennergren 1991 s. 41ff och Almgren/Leidhammar s. 3:1:3ff.
[68] Se Edelstam s. 120, Wennergren 1991 s. 44f, Almgren/Leidhammar s. 3:1:5, Leidhammar 1995 s. 111ff och Lyhagen s. 106f.
[69] Se proposition 1989/90:74 s. 284.

utredningsmaterial som faktiskt finns rörande ett ärende.[70] Den kunskap som kan erhållas genom insyn i ärendet kan vara av stor betydelse för att den enskilde på ett rationellt och välgrundat sätt skall kunna argumentera för sin sak.[71] Vidare är den enskildes rätt till insyn i ärendet en nödvändig förutsättning för att denne skall kunna kontrollera att ärendet är riktigt handlagt.[72] Sammantaget är således insynsmöjligheten av central betydelse för att det skall föreligga en faktisk rättssäkerhet.[73]

4.4.2 Handlingars offentlighet

Den sökandes möjlighet till insyn i ärendet kan sägas utgå från TF:s regler om rätten att ta del av allmänna handlingar. I dessa regler återfinns den övergripande offentlighetsprincipen i svensk offentlig rätt.

Av TF 2:1 framkommer att var och en har rätt att ta del av sådana handlingar som förvaras hos en myndighet. En klar begränsning i denna del är dock att handlingen måste anses som allmän i enlighet med TF:s reglering.[74] Så är fallet om handlingen antingen är inkommen (TF 2:6) till eller upprättad (TF 2:7) hos myndigheten. Vanligen anses inte en handling upprättad före det att den har expedierats (se TF 2:7 stycket 1). Detta innebär för det mesta att beslut i ärendet skall ha expedierats för att allmänheten skall få tillgång till handlingen.[75]

Vidare innebär handlingsoffentligheten enligt TF endast att den enskilde har rätt att *ta del* av en uppgift (se TF 2:12). Någon principiell rätt att erhålla en kopia av denna föreligger således inte.[76] Däremot står det den enskilde fritt att på lämpligt sätt kopiera handlingen.[77] Den enskilde har inte heller rätt att få tillträde till myndighetens arkiv för att där själv söka efter en uppgift.[78] Rätten att ta del av en allmän handling avser således endast en viss bestämd handling. Myndigheten äger också i princip rätt att själva välja på vilket sätt den enskilde skall få ta del av en

[70] Se Strömberg 1998 s. 107.
[71] Se Strömberg 1998 s. 107.
[72] Se Bohlin s. 20.
[73] Se Bohlin s. 20f.
[74] Se Bohlin s. 21.
[75] Se Bohlin s. 61.
[76] Se också JO 1977/78 s. 250.
[77] Exempelvis genom avskrift, fotografering eller överföring på eget ljudband, se Bohlin s. 94, JO 1968 s. 500 och JO 1969 s. 316.
[78] Se RÅ 1980 2:42 och RÅ 1951 E 42.

handling.[79] Således kan en skriftlig handling utlämnas antingen i original eller i form av en bestyrkt kopia.[80]

En stor begränsning i möjligheten att ta del av offentliga handlingar ligger i om det föreligger sekretess med stöd av Sekretesslagen.[81] sekretesslagen 9 kap. 1 § innehåller särskilda regler om sekretess i skattefrågor. Denna bestämmelse omfattar både ärenden rörande fastställande av taxering och även fastställande av skatteunderlag i övrigt. Dispensärenden anses falla in under att fastställa skatteunderlaget i övrigt.[82]

Sekretessbestämmelserna är med tre, i lagtexten angivna, undantag absolut. En skatteuppgift får således inte lämnas ut även om en skadebedömning skulle visa att någon enskild eller det allmänna inte skulle lida men av offentligheten. Endast efter samtycke från den enskilde synes det vara möjligt att uppgifter om skatt som omfattas av sekretesslagen 9 kap. 1 § absoluta sekretessbestämmelse lämnas ut.[83]

> Ett första undantag från den absoluta sekretessen återfinns rörande uppgifter hos tullverket. I dessa fall tillämpas ett omvänt skaderekvisit. Detta innebär att det föreligger en presumtion för att sekretess föreligger.[84] Utrymmet för att lämna ut sekretessbelagda uppgifter är i dessa fall begränsade, även om det inte är lika svårt som i de fall absolut sekretess föreligger.[85]

Det andra undantaget avser sekretess hos domstol. I detta fall tillämpas ett rakt skaderekvisit. Innebörden av detta är att en presumtion föreligger för att handlingen är offentlig.[86] Det är således endast i fall då utlämnandet av uppgiften kan leda till men för den enskilde som sekretessen inträder.[87]

> Som tredje undantag anges i lagtexten att vissa diarieuppgifter hos myndighet vid överklagande till domstol omfattas av ett rakt skaderekvisit. Regeln begränsar sekretessen för sådana uppgifter som behövs vid diarieföringen hos skattemyndigheten när ett taxeringsbeslut har överklagats.

[79] Se Bohlin s. 94.
[80] Se Bohlin s. 94.
[81] Ett liknande förhållande råder för Skatterättsnämndens beslut i så kallade förhandsbesked, se Bergström 1990 s. 231ff.
[82] Se Corell m.fl. s. 272f.
[83] Se RÅ 1985 2:62 i vilket Regeringsrätten avslog ansökan om att lämna ut deklarationer efter en avliden person till dennes dödsbo. För att lämna ut en deklaration i dessa fall krävs enligt Regeringsrättens uppfattning samtliga dödsbodelägares samtycke.
[84] Se Corell m.fl. s. 39ff och 274.
[85] Se Corell m.fl. s. 274.
[86] Se Corell m.fl. s. 38f och 274.
[87] Se Bergström 1990 s. 231.

Det kan således konstateras att för dispensbeslutets del råder en absolut sekretess. Några undantag från detta tycks överhuvudtaget inte före ligga. En för rättssäkerheten intressant jämförelse är den lättnad i skattesekretessen som råder för domstolar. Skälet till att domstolssekretessen är mindre omfattande tycks vara behovet av rättspraxis som rättskälla.[88] Om exempelvis Regeringsrättens praxis som utgångspunkt skulle vara hemlig, skulle detta också medföra att en viktig och central rättskälla är okänd för de flesta.[89]

> I den mån en handling innehåller både offentliga och sekretessbelagda uppgifter har myndigheten att tillse att den enskilde kan få ta del av de delar som inte är hemliga.[90] Detta även om det skulle innebära en betydande arbetsinsats för myndigheten.[91]

Eftersom absolut sekretess råder för beslut i skattedispensärenden föreligger således ett uppenbart problem med att använda Riksskatteverkets praxis som rättskälla.[92] Ett liknande förhållande råder för Skatterättsnämndens beslut i förhandsbeskedsärenden.[93] Många av dessa beslut, även om de inte överklagas, kommer till allmänhetens kännedom genom information från Skatterättsnämnden eller Riksskatteverket.[94] Detta sker i sådan form att känsliga uppgifter inte röjs. Namn, firma och andra känsliga uppgifter innefattas således inte i själva återgivandet av beslutet.[95]

Enligt min uppfattning borde det inte föreligga några principiella hinder mot att även publicera beslut i dispensärenden på samma sätt.[96] Som Bergström framhållit om icke överklagade beslut i förhandsbeskedsärenden så är det på grund av behovet av vägledande praxis viktigt att dispensbeslut publiceras, naturligtvis med beaktande av sekretessregleringens syften, i större omfattning.[97]

[88] Jämför uttalandet i proposition 1979/80:2 s. 309 där det förutsattes att Regeringsrätten skulle vara restriktiv med att belägga beslut i förhandsbeskedsärenden med sekretess.
[89] Se Bergström 1990 s. 232f.
[90] Se Corell m.fl. s. 95.
[91] Däremot kan det påverka var, när och hur en handling lämnas ut, se RÅ 1979 Ab 6, JO 1979/80 s. 384, JO 1979/80 s. 355, JO 1980/81 s. 357 samt RÅ 1993 ref 3.
[92] Till detta spörsmål återkommer jag i avsnitt 6.4.
[93] Se Bergström 1990 s. 231.
[94] I tidskriften Skattenytt publiceras löpande referat av skatterättsnämndens förhandsbesked.
[95] Se Bergström 1990 s. 232.
[96] Jämför Jansson SST 1993 s. 529ff.
[97] Se Bergström 1990 s. 232f, där han förordar att icke överklagade förhandsbesked bör publiceras i syfte att ge vägledning för rättstillämpningen. Samma synsätt bör kunna anläggas till stöd för att dispensbeslut bör publiceras.

Det kan konstateras att rätten till att ta del av allmänna handlingar med stöd av tryckfrihetsförordningen, i första hand synes vara av betydelse för den som önskar erhålla information om praxis rörande en dispensregel. För skatterättens del medför dock den absoluta sekretessen som uppställs i sekretesslagen 9 kap. 1 §, att rätten till att ta del av allmänna handlingar inte är någon särskilt gångbar väg för den enskilde att skapa sig en uppfattning om rådande praxis.

4.4.3 Partsinsyn och kommunikation

Till viss del kan 16 § i förvaltningslagen anses utgöra ett komplement till tryckfrihetsförordningens regler om handlingsoffentlighet som delvis förbättrar den enskildes möjlighet till insyn i ärendet. Rätten till partsinsyn kräver, liksom rätten till att ta del av allmänna handlingar med stöd av tryckfrihetsförordningen, att den enskilde (parten) själv begär att få den information han önskar.[98] Skillnaden är att något krav inte uppställs på att handlingen skall vara allmän till sin karaktär. Det räcker med att den tillförts ärendet.[99] Detta har störst betydelse för uppgifter som ingår i sådana handlingar som upprättats internt inom myndigheten. Om den enskilde så önskar har han med stöd av 16 § förvaltningslagen rätt att få ta del av samtliga handlingar som hör till ärendet utom arbetspromemorier och dylikt, som inte innehåller några sakuppgifter utöver vad som framkommer av övriga handlingar som tillförts ärendet.[100] Handlingar som kan betecknas som minnesanteckningar kan således uteslutas från partsinsynen.[101] Partsinsynsrätten begränsas också av om en uppgift är sekretessbelagd.[102]

Ett ytterligare komplement till handlingsoffentligheten och partsinsynsrätten utgörs av kommunikationsplikten i 17 § förvaltningslagen.[103] I själva verket framstår denna regel som den viktigaste för att ge den enskilde insyn i utredningen. Av 17 § förvaltningslagen framkommer att den enskilde skall delges alla uppgifter som tillförts ärendet av annan än den sökande. Undantag görs för de fall att beslutet inte går part emot, att uppgiften saknar betydelse för ärendets utgång eller om det av annan anledning är uppenbarligen obehövligt. Även i de fall avgörandet inte kan

[98] Se Strömberg 1998 s. 107 och Hellners/Malmqvist s. 180.
[99] Se Strömberg 1998 s. 108.
[100] Se Strömberg 1998 s. 108.
[101] Se RÅ 1977 Ab 494 och RÅ 1992 not 163 för exempel på vad som kan vara en minnesanteckning.
[102] Detsamma gäller kommunikationsplikten och jag tar upp denna särskilda reglering strax nedan.
[103] Se Strömberg 1998 s. 107.

uppskjutas finns skäl till att underlåta kommunikation.[104] Det skall framhållas att det i förhållande till partsinsynsrätten föreligger en begränsning i kommunikationsplikten. Rätten till partsinsyn medför att den sökande har rätt att få ta del av i stort sett samtliga handlingar som hör till ärendet. Kommunikationsplikten omfattar, som nyss nämnts, endast sådana uppgifter som tillfogats ärendet av annan än part.

Både partsinsynen och kommunikationsplikten kan begränsas av att en uppgift är sekretessbelagd.[105] Sekretesslagen innehåller också en särskild regel, som både 16 och 17 §§ förvaltningslagen hänvisar till, rörande sekretess i dessa fall (se sekretesslagen 14 kap. 5 §). Regeln anger att den normala sekretessen som kan råda för en uppgift inte gäller i förhållande till enskilds rätt till partsinsyn, eller avseende sådana uppgifter som skall bli föremål för kommunikation.[106] Detta är således en allmän markering av vikten av att parterna har insyn i ett ärende, och att insynsrätten för det mesta är viktigare än skyddet av vissa känsliga uppgifter.[107] Emellertid stipuleras i regeln att sekretess råder i det fall det är av synnerlig vikt för att skydda ett allmänt eller enskilt intresse. Om det anses föreligga tillräckligt starka skäl för att upprätthålla sekretessen, skall den enskilde på annat sätt delges de uppgifter som behövs för att han skall kunna tillvarata sina intressen.[108] Vidare framgår av 2 stycket i lagrummet att en part alltid har rätt att ta del av ett beslut, oavsett om sekretess råder eller inte i enlighet med sekretesslagens övriga regler. För dispensärendenas del synes sekretessfrågan sällan vara av intresse, utom möjligen i den mån ett ärende kan komma att innehålla handlingar som rör andra skattskyldiga. I sådana fall framstår det som att det skulle kunna föreligga en grund för att bryta den absoluta skattesekretessen i sekretesslagen 9 kap. 1 §.

4.5 Beslutsmotivering

Även om partsinsynsrätten och kommunikationsplikten skall bidra till att den enskilde ges möjlighet till insyn i ärendet, så är dessa rättigheter inte av särskilt stor betydelse om det överhuvudtaget inte finns några uppgifter i ärendet. För att rätten till insyn skall ges något reellt innehåll krävs också att det ställs särskilda krav på framförallt hur beslut motive-

[104] I 17 § förvaltningslagen anges ytterligare fall då kommunicering kan underlåtas. Dessa är dock av sådan karaktär att de knappast aktualiseras i ett dispensärende.
[105] Se Strömberg 1998 s. 109.
[106] Se Corell m.fl. s. 405.
[107] Se Corell m.fl. s. 403.
[108] Se Corell m.fl. s. 407.

ras.[109] Det är genom kunskap om vad som bestämt ärendets utgång som den enskilde på ett rationellt och välgrundat sätt antingen kan begära omprövning eller överklaga beslutet. Av 20 § förvaltningslagen framgår att en myndighet är skyldig att ange de skäl som bestämt utgången av ett ärende.[110] Motiveringsplikten i detta lagrum omfattar inte samtliga beslut som en myndigheten fattar vid handläggningen av ett ärende.[111] Endast slutligt beslut varigenom ett ärende avgörs måste motiveras enligt förvaltningslagen.[112] I vad mån övriga beslut under handläggningen skall, eller bör, motiveras ankommer på beslutsmyndigheten att avgöra utifrån omständigheterna i det enskilda fallet.[113]

Särskilt intressant att notera för dispensärendenas del är att det i princip inte spelar någon roll om ett beslut är möjligt att överklaga eller inte. En motivering skall ändå finnas medtagen i beslutet.[114] Således skall även Riksskatteverket motivera sina beslut trots att dessa inte går att överklaga.

Utgångspunkten bör vara att beslut som fattas i dispensärenden skall vara skriftliga.[115] Av 31 § verksförordningen (1995:1322) framkommer att statliga myndigheter är skyldiga att upprätta en eller flera handlingar vari skälen till fattade beslut framkommer. Detta förhindrar dock inte att den enskilde meddelas beslutet muntligen.[116] Beslutet måste dock finnas i någon skriftlig form.

En beslutsmotivering skall enligt 20 § förvaltningslagen innefatta de skäl *som varit av betydelse* för utgången av ärendet.[117] Någon fullständig redogörelse för alla sakomständigheter, bedömningar av yrkanden, grunder samt bevis är däremot inte nödvändig.[118] Tanken bakom detta synes varit att förvaltningsmyndigheterna inte skulle behöva avge alltför långa och omfattande motiveringar.[119] Som grundläggande krav kan antas att myndigheten skall ange tillämpliga lagrum, och vad som i det enskilda fallet varit avgörande vid bedömningen.[120] När det gäller

[109] Även ett allmänt dokumentationskrav är en nödvändig förutsättning för att ge insynsrätten en faktiskt betydelse. Utan krav på att handlingar skall bevaras, är risken stor för att det överhuvudtaget inte finns några uppgifter att ta del av.
[110] Se JO 1975/76 s. 448 för en belysning av hur regeln skall tillämpas.
[111] Se Hellners/Malmqvist s. 232.
[112] Se Hellners/Malmqvist s. 232.
[113] Se proposition 1971:30 s. 492 och Hellners/Malmqvist s. 232.
[114] Se Hellners/Malmqvist s. 232f.
[115] Se Wennergren 1995 s. 102.
[116] Se Regeringens förordningsmotiv 1987:5 s. 19.
[117] Se Hellners/Malmqvist s. 234.
[118] Se Hellners/Malmqvist s. 234.
[119] Se proposition 1971:30 s. 493.
[120] Se SOU 1964:27 s. 449.

skönsmässiga bedömningar har det angivits att det borde vara tillräckligt med en redogörelse för de omständigheter som myndigheten fäst avgörande vikt vid när beslutet fattades.[121] Även dispensärenden bör motiveras på nämnda sätt.[122] I princip skall varje beslut avfattas individuellt för det enskilda ärendet. Det synes dock vara accepterat att myndigheten använder sig av en standardiserad beslutsmotivering anpassad till de enskilda fallen.[123]

För överinstanser gäller även den nu beskrivna beslutsmodellen. Emellertid synes det vara så att om överinstansen instämmer i underinstansens beslut är en tillräcklig att i motiveringen hänvisa till (samt bifoga) det överklagade beslutet.[124]

Från kravet att ett beslut skall vara motiverat stipuleras i 20 § 2 stycket förvaltningslagen fem olika undantag. I detta sammanhang är det endast undantag 1) som är av intresse. [125] Om ett beslut inte gått part emot eller är uppenbarligen obehövligt kan motivering utelämnas.

> De övriga undantagen angår: 2) Beslut som rör tjänstetillsättning, antagning till frivillig utbildning, betygssättning, tilldelning av forskningsbidrag eller något jämförbart. 3) Om det är nödvändigt med hänsyn till rikets säkerhet, skyddet för enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden eller något jämförbart. 4) Om ärendet är så brådskande att det inte finns tid att utforma skälen. 5) Om ärendet gäller ett normbeslut och det inte är fråga om prövning i högre instans (efter överklagande).
>
> Punkt 2), 3) och 5) kan överhuvudtaget inte aktualiseras i ett dispensärende.[126] När det gäller punkt 4 är det tveksamt om det kan vara så pass brådtom med att avge ett beslut i ett dispensärende att detta är tillräcklig grund för att utesluta en motivering. Förutsättningen för att åberopa denna grund är nämligen att myndigheten snabbt måste kunna ingripa och att beslutet är en förutsättning för detta.[127] Det framstår som mindre troligt att punkt 4) skulle kunna vara en grund för att underlåta att motivera ett dispensbeslut.

[121] Se SOU 1964:27 s. 449.
[122] Se proposition 1971:30 s. 487 och Hellners/Malmqvist s. 237.
[123] Se JO 1994/95 s. 197 där Centrala studiemedelsnämnden tillämpat standardiserade maskinella beslutsmotiveringar. Jämför också JO 1982/83 s. 283 rörande taxeringsnämndernas beslutsmotiveringar.
[124] Se JO 1993/94 s. 185.
[125] Jämför vad Bergström anfört för förhandsbeskeds del, se Bergström 1990 s. 220f. Samma argument kan anföras för dispensbesluts del.
[126] Att punkt 2) och 5) inte är tillämpliga framgår klart. Punkt 3) tillgodoses genom den skattesekretess som gäller enligt sekretesslagen 9 kap. 1 §, jämför Bergström 1990 s. 220, särskilt not 1.
[127] Se Hellners/Malmqvist s. 244.

När det gäller underlåtenhet att avge motivering i de fall ett beslut inte går part emot är detta av intresse i de fall en dispensansökan bifalles.[128] Regeln skall läsas på så vis att även ett delvis bifall skall motiveras till den del beslutet går part emot. I dispenssammanhang kan så vara fallet om ett dispensbeslut har villkorats.[129]

Ett beslut behöver inte heller motiveras i de fall det framstår som uppenbarligen obehövligt. Härmed åsyftas i första hand överinstansprövning och i de fall underinstansens beslut inte ändras.[130] Vid tveksamhet om ett beslut går part emot eller inte, bör motiveringsplikt anses föreligga.[131]

Skälet till att motiveringsplikten inte omfattar fall där beslutet inte gått part emot, tycks var att enskildas rättsäkerhetsintressen inte anses skadade om bifall till en ansökan lämnas.[132] Detta innebär dock inte att beslutsmotiveringen alltid kan utelämnas i de fall ett beslut är gynnande för den enskilde.[133] Föreligger ett behov av vägledande praxis bör även gynnande beslut motiveras.[134] För dispensärendenas del vill jag särskilt framhålla vikten av att skälen för besluten anges klart och tydligt, samt att hänvisningar finns till relevanta rättskällor.[135] Behovet av vägledning i rättstillämpningen är stort och detta gäller även de enskilda skattemyndigheternas beslut.[136]

En särskild fråga av intresse i detta sammanhang är möjligheten för föredraganden att reservera sig i förhållande till ett beslut (se 19 § förvaltningslagen). Skälet till att föredraganden, som inte har något beslutsansvar, ändå har rätt att låta anteckna en avvikande mening har angivits vara att understryka kravet på noggrannhet och omsorg vid beredningen.[137] Det har dock framhållits att reservationsmöjligheten bör användas med försiktighet.[138] Enligt min uppfattning bör denna försiktighet inte överdrivas i dispenssammanhang. Det är nämligen av stort intresse att samtliga aspekter som kan läggas på ett dispensärende också framkommer.[139] För den enskilde är det värdefullt att veta om andra

[128] Detta gäller även om Riksskatteverket ändrar ett tidigare fattat beslut efter besvär.
[129] Om möjligheten att villkora en dispens se nedan avsnitt 4.7.3.
[130] Se proposition 1971:30 s. 493 och Hellners/Malmqvist s. 241.
[131] Se Hellners/Malmqvist s. 240.
[132] Se Hellners/Malmqvist s. 239.
[133] Se Hellners/Malmqvist s. 240.
[134] Se Hellners/Malmqvist s. 240.
[135] Jämför Bergström 1990 s. 229f.
[136] Se Bergström 1990 s. 229f.
[137] Se proposition 1985/86:80 s. 34.
[138] Se proposition 1985/86:80 s. 34.
[139] Sekretessbestämmelserna förhindrar dessvärre att besluten kommer till allmänhetens kännedom.

meningar funnits hos de tjänstemän som på något sätt haft med ärendet att göra.[140] En avvikande mening kan ge en vägledning om hur den enskilde bör ändra sin argumentation i ett överklagande. Dessutom bör till detta läggas att avslagsbeslut i dispensärenden inte är bindande för dispensmyndigheten.[141] Den enskilde kan således återkomma med en ny ansökan och det kan vid detta tillfälle vara av vikt att känna till en eventuellt avvikande mening.

4.6 Ändring av beslut

4.6.1 Allmänt

En väsentlig del av rättssäkerheten anses vara att den enskilde har möjlighet dels att kunna få ett förvaltningsbeslut omprövat, dels att kunna anföra besvär mot detta. Båda typerna av rättelsemöjlighet innebär att felaktiga beslut kan korrigeras på ett förhållandevis enkelt sätt.

I svensk rätt är utgångspunkten att det både vid omprövning och förvaltningsbesvär är möjligt att pröva ett ärende i dess helhet.[142] Det föreligger således inte någon allmän begränsning till att endast pröva lagligheten av ett beslut.[143] En annan huvudregel är att besvär alltid kan anföras hos domstol (se 22 a § förvaltningslagen). Denna huvudregel tillämpas dock inte i det fall en annan besvärsordning särskilt stadgas i lagstiftningen (se 3 § förvaltningslagen).[144]

Både omprövning och besvär utgör vad som kan kallas för prövning i ordinär ordning. När dessa möjligheter till ändring av ett beslut är uttömda medför förvaltningsbeslutens orubblighet att det som huvudregel inte går att få en ändring till stånd. Emellertid innehåller också den förvaltningsrättsliga lagstiftningen några extraordinära rättsmedel. Dessa utgöras av *resning, återställande av försutten tid, nåd, abolition* och *rättsprövning.*[145] För dispensregleringens del är det främst institutet resning som är av intresse. De övriga särskilda rättsmedlen är av sådan

[140] Se Hellners/Malmqvist s. 222.
[141] Se nedan avsnitt 4.6.
[142] Se Strömberg 1998 s. 172. Vid så kallat kommunalbesvär kan domstol endast upphäva ett beslut.
[143] Jämför dock rättsprövning enligt lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut.
[144] Se Strömberg 1998 s. 173.
[145] Se Strömberg 1998 s. 215ff.

karaktär att de inte kan anses vara tillämpliga på beslut i dispensärenden.

4.6.2 Omprövning

Omprövningsinstitutets syfte är att den myndighet som fattat ett beslut skall kunna ändra sin uppfattning, om det av någon anledning framkommer att skäl för detta föreligger. Detta är viktigt för att göra ändringsprocessen så snabb och enkel som möjligt.[146] Snabbheten bidrar till en ökad rättssäkerhet för den enskilde.

Omprövningsinstitutet kan sägas ha två sidor. Under de i 27 § förvaltningslagen stadgade förutsättningarna *skall* ett beslut ändras. Av allmänna rättsgrundsatser följer därutöver vad som krävs för att myndigheterna också skall *ha rätt* att ändra ett beslut.[147]

Skyldigheten att ändra ett beslut uppkommer om detta är uppenbart oriktigt till följd av nya omständigheter eller av annan anledning. Ändringen måste kunna ske snabbt, enkelt och utan att någon enskild lider men av denna.

Dessa uppställda krav begränsar starkt myndighetens skyldighet att ändra ett tidigare fattat beslut. Att beslutet skall vara uppenbart oriktigt medför att ställs krav på att var och en med normal iakttagelseförmåga bort upptäcka felet, samt att det normalt sett kan utläsas direkt av beslutet.[148] Således föreligger inte skyldigheten att ändra beslutet om det också krävs en mer ingående studie av underliggande akthandlingar. I doktrinen har framhållits att rättelseskyldigheten också skulle omfatta uppenbara förväxlingar av en person.[149]

Vidare krävs att ändring måste kunna ske snabbt och enkelt. Enligt motiven till lagstiftningen framhålls att som förutsättning för att ändringsskyldighet skall föreligga krävs att så kan ske utan ytterligare utredning.[150]

Slutligen föreligger inte heller någon rättighet, och således inte heller någon skyldighet, att ändra ett beslut i de fall någon enskild därigenom skulle få sin rättsställning försämrad.[151] Gynnande beslut får således som huvudregel inte ändras, även om dessa skulle vara uppenbart oriktiga.[152]

[146] Se proposition 1985/86:80 s. 12.
[147] Se proposition 1985/86:80 s. 12.
[148] Se Hellners/Malmqvist s. 324.
[149] Se Hellners/Malmqvist s. 324f.
[150] Se proposition 1985/86:80 s. 42 och 78.
[151] Se Hellners/Malmqvist s. 336.
[152] Ändring får dock ske om oriktigheten grundar sig på den enskildes vilseledande.

Förutsättningarna för att en myndighet *har rätt* att ändra ett beslut framkommer av allmänna rättsgrundsatser. Dessa fall är således inte reglerade i lag. Möjligheten till omprövning i styrs i stor omfattning av beslutens karaktär. Huvudregeln är att beslut som går part emot alltid kan omprövas. Särskilt intressant i detta sammanhang är att det framstår som att det inte föreligger någon tidsmässig begränsning i denna möjlighet att ändra ett tidigare fattat beslut. Den enskildes synes därigenom kunna begära en omprövning långt efter det att det första negativa beslutet fattades.

När det gäller beslut som är gynnande för den enskilde vinner dessa *orubblighet* omedelbart efter det att de har expedierats.[153] Gynnande beslut kan således inte, som huvudregel, ändras till den enskildes nackdel. Samma sak anses gälla för förvaltningsbeslut som rör mer än en part och liknar en tvistemålssituation.[154] För dispensärendenas del är det av särskilt intresse att gynnande beslut, som huvudregel, inte kan omprövas.[155] Detta innebär att en helt eller delvis medgiven dispens inte kan återkallas till den del som den enskildes ansökan bifallits.

Undantag från förbudet att ändra ett för den enskilde gynnande beslut har gjorts i praxis. Ett förbehåll om återkallelse i själva beslutet anses ha rättslig verkan.[156] Det är också möjligt att återkalla ett dispensbeslut om det finns ett föreskriftsstöd för detta.

När det gäller skatterättsliga dispensregler förekommer att dispensmyndigheten med stöd av en lagregel har rätt att som villkor för att dispens skall medges, att den skattskyldige kan ställa säkerhet för ett eventuellt uppskovsbelopp.[157] En viss tveksamhet kan anses föreligga om vilken betydelse ett sådant villkor kan anses ha. Det får anses klarlagt att dispensbeslutet endast är gällande om villkoret uppfylls. Däremot är det svårare att säga vad som händer om den skattskyldige först uppfyller ett villkor, varefter dispensbeslut ligger till grund för en taxering och den skattskyldige därefter omdisponerar sitt handlande så att villkorsförutsättningarna bryts. Är detta grund för återkallelse av dis-

[153] Se Hellners/Malmqvist s. 330f.

[154] Med flerpartsärenden avses sådana förvaltningsärenden som liknar ett tvistemål på det sättet att flera enskilda har motstående intressen av hur ett ärende kommer att bedömas. Ett bra exempel är ett ärende rörande bygglov enligt plan- och bygglagen (1987:10). Förutom den bygglovssökande intar också eventuella grannar partsställning i ärendet, se Lindberg FT 1992 s. 485 och Hellners/Malmqvist s. 174.

[155] Som nedan kommer att visas har det även betydelse att betungande beslut inte vinner någon som helst orubblighet när taxeringslagens regler om omprövning skall tillämpas tillsammans med dispensregleringen, se avsnitt 4.7.

[156] Se Hellners/Malmqvist s. 330f.

[157] Se 7 § 5 momentet 4 stycket lagen om statlig inkomstskatt som behandlas i kapitel 11 nedan.

pensbeslutet? En skillnad måste antagligen göras mellan fallet att det taxeringsbeslut som grundar sig på dispensbeslutet vunnit laga kraft eller inte. Möjligheten att ändra ett dispensbeslut som lett till ett lagakraftvunnet taxeringsbeslut får anses vara mycket begränsat. Detta kan motiveras av att det antagligen krävs resning för att ändra taxeringsbeslutet, och i sådana fall har Regeringsrätten varit mycket restriktiv i sin rättstillämpning.[158] Har taxeringsbeslutet däremot inte hunnit vinna laga kraft torde det i en sådan situation vara möjligt att 1) återkalla dispensbeslutet och 2) med stöd av omprövningsreglerna i taxeringslagen ändra taxeringsbeslutet.

I ytterligare några typfall har återkallelse av gynnande beslut godtagits utan särskilt förbehåll om detta i själva beslutet, eller genom en lagregel.[159] Grund för återkallelse har exempelvis ansetts föreligga om skälet är brandfara, hälsofara, trafikfara eller annan liknande farosituation.[160] Betydelsen av denna återkallelsegrund får för det skatterättsliga dispensinstitutets del anses vara mycket begränsad. Att ett dispensbeslut från en inkomstskatteförfattning skulle kunna leda till, eller på annat sätt påverka, en sådan farosituation framstår närmast som uteslutet. Slutligen så kan dispensbeslut återkallas om det framkallats genom vilseledande från den enskilde.[161]

4.6.3 Besvär

Den andra möjligheten till ändring i ordinär ordning av ett beslut är genom besvär. Besvärsmöjligheten regleras vanligen genom särskilda regler i lagstiftningen.[162] Saknas en specialreglering gäller enligt 22 a § förvaltningslagen att besvär kan anföras hos allmän förvaltningsdomstol, det vill säga hos länsrätten som första instans.[163] För beslut i de skatterättsliga dispensärenden som undersöks i denna studie gäller som huvudregel, vilket framgått av avsnitt 1.1.5. och 4.2.1., en särskild instansordning där Riksskatteverket utgör besvärsinstans.

För att beslut i ett dispensärende överhuvudtaget skall tas upp av Riksskatteverket krävs att det gått part emot (se 22 § förvaltningslagen). Att beslut gått part emot innebär i sak att hela eller delar av ansökan

[158] Se nedan 4.6.4.
[159] Se Hellners/Malmqvist s. 331.
[160] Se proposition 1985/86:80 s. 39.
[161] Se proposition 1985/86:80 s. 39.
[162] Se Strömberg 1998 s. 173f.
[163] Regeln är förhållandevis nyinförd. Tidigare gällde att besvär skulle anföras hos den myndighet som var överordnad beslutande myndighet, se Strömberg 1998 s. 183.

avslagits.[164] Bedömningen av om beslutet gått part emot får ske utifrån hur den enskilde utformat sin ansökan. En problematisk situation är när en dispensregel medger att villkor kan uppställas för att dispens skall medges.[165] Om skattemyndigheten i detta läge ställer ett villkor om exempelvis säkerhet för ett uppskovsbelopp och någon erinran mot detta inte anförts av den skattskyldige under handläggningen av ärendet är det tveksamt om beslutet i någon del gått part emot. Ett sådant villkor får emellertid anses som betungande varför det borde vara möjligt, även om dispensansökan inte utformats på så vis att undantag sökts utan särskilt villkor, för den enskilde att anföra besvär över att själva villkoret uppställts.

Förutom att beslutet skall gått part emot krävs också att den som vill anföra ett besvär har ett partsintresse.[166] Vanligtvis ger detta inte upphov till något problem i skattesammanhang. Det är den skattskyldige som ansökt om dispens som också har klagorätt. Det bör särskilt anmärkas att när det gäller statliga förvaltningsmyndigheters beslut så saknar andra myndigheter en generell klagorätt.[167] För att en myndighet skall ha klagorätt i fall som dessa krävs ett uttryckligt föreskriftsstöd. [168] En skattemyndighet kan således inte överklaga en annan skattemyndighets beslut i en dispensfråga.

> Det sagda kan jämföras med vad som gäller för taxeringsbeslut. Av taxeringslagen 6:1 framgår att både Riksskatteverket och en kommun kan ha besvärsrätt över ett beslut i ett taxeringsärende. Mellan å ena sidan dispensbeslut och å andra sidan taxeringsbeslut föreligger således ett par skillnader rörande besvärsrätten. Ett gynnande dispensbeslut kan inte överklagas av part då det inte gått denne emot. Taxeringslagen tycks dock inte förhindra att den skattskyldige överklagar ett taxeringsbeslut och yrkar på en mindre förmånlig behandling.[169] Vidare är det endast den sökande som har besvärsrätt över ett beslut i ett dispensärende. Över beslut i taxeringsärenden har också både Riksskatteverket och kommunen en självständig besvärsätt.

[164] Se Hellners/Malmqvist s. 277f.
[165] Dispens från fullföljdskravet för ideella föreningar kan enligt 7 § 5 momentet 5 stycket lagen om statlig inkomstskatt förses med villkor, se nedan avsnitt 11.3.
[166] Se Hellners/Malmqvist s. 278.
[167] Se Hellners/Malmqvist s. 293.
[168] Se Hellners/Malmqvist s. 293.
[169] Det framstår emellertid som mindre troligt att någon skulle anföra ett sådant yrkande i en besvärsprocess.

4.6.4 Resning[170]

Både omprövning och besvär är prövningar av ett beslut i vanlig ordning. Det krävs således inte att den sökande (den enskilde eller det allmännas företrädare) kan anföra några särskilda skäl till stöd för att en förnyad prövning skall komma till stånd. En grundläggande förutsättning för omprövning och besvär är dock att besluten inte vunnit orubblighet.[171]

Annorlunda förhåller det sig om ett beslut vunnit orubblighet. Möjligheten att få sådana beslut ändrade är mycket begränsade.[172] Så är exempelvis fallet om det rör sig om ett för den enskilde gynnande dispensbeslut. För att få detta ändrat krävs att det allmännas företrädare (skattemyndigheten) ansöker om *resning* av ärendet.

Resning inom förvaltningsrätten regleras i 37 b § förvaltningsprocesslagen.[173] I regeln stadgas att resning kan beviljas om det av något särskilt förhållande finns synnerliga skäl till att ändra ett beslut som vunnit rättskraft. Av lagtexten framgår således två uttryckliga förutsättningar för att ett förvaltningsbesluts rättskraft skall genombrytas. Underförstått krävs utöver detta att beslutet inte skall kunna ändras på annat sätt.[174] Har inte de ordinära ändringsmöjligheterna tömts ut beviljas inte heller resning.[175] Det anses också som en grundläggande förutsättning för att resning skall beviljas, att *ändamålet* med ändringen av beslutet inte är förfallen.[176] Ett exempel är om en juridisk person beviljats dispens och därefter gått i konkurs. Att söka resning avseende en före konkursen medgiven dispens kan i vissa fall framstå som mindre ändamålsenligt. Detta särskilt om konkursen är avslutad.

Vad som utgör särskilt förhållande har allmänt för förvaltningsrättens del preciserats i SOU 1964:27 och i praxis.[177] En vanlig grund för

[170] Bergström har diskuterat resningsreglerna rörande beslut i förhandsbesked. Denna diskussion förs utifrån rättsläget för införandet av 37 b § förvaltningsprocesslagen. Någon skillnad i sak föreligger dock inte varför denna framställning äger relevans i detta sammanhang. Se Bergström 1990 s. 137ff. Även Ragnemalm har behandlat frågan mer ingående i enlighet med äldre rätt. Se Ragnemalm 1973 s. 92ff.

[171] För att besvärsrätten skall upphöra måste ett besluts orubblighet grunda sig på laga kraft.

[172] Se nedan avsnitt 4.7.3.

[173] Tidigare tillämpades den allmänna resningsregeln i regeringsformen 11 kap. 11 §. Det finns dock ingen anledning till att tro att införandet av den särskilda regeln i 37 b § förvaltningsprocesslagen har medfört någon materiell ändring i vad som krävs för att erhålla resning.

[174] Se Wennergren 1995 s. 308.

[175] Se exempelvis RÅ 1978 ref 1:9, RÅ 1979 not Bb 116 och RÅ 1987 ref 80.

[176] Se Wennergren 1995 s. 308f.

[177] Se SOU 1964:27 s. 637 och Wennergren 1995 s. 313.

resning är att nytt material framkommer som skulle kunna leda till en annan utgång av ett redan rättskraftsvunnet beslut.[178] Ett exempel på sådant nytt material är att ny bevisning för ett tidigare anfört yrkande talar för en annan utgång än den som bestämts genom ett beslut.[179] Även det faktum att en omständighet är nytillkommen efter att förvaltningsbeslutet vunnit laga kraft har ansetts kunna utgöra grund för resning.[180] Om ett ärendet är uppenbarligen *felaktigt handlagt* har detta ansetts utgöra grund för att suspendera ett förvaltningsbesluts orubblighet.[181] Även vid *uppenbarligen felaktig rättstillämpning* har grund ansetts föreligga för att bevilja resning.[182]

Det kan konstateras att Regeringsrätten tycks ha intagit en förhållandevis liberal inställning i fråga om resning till den enskildes förmån.[183] För dispensinstitutets del är detta av mindre betydelse då avslagsbeslut inte vinner någon orubblighet. Ett beslut kan dock i princip även bli föremål för resning till den enskildes nackdel.[184] Emellertid har Regeringsrätten när fråga varit om att bevilja resning till det allmännas förmån intagit en mycket restriktiv hållning.[185] Av praxis framkommer att det krävs *mycket starka* skäl för att ett förvaltningsbeslut i dessa fall skall gå att ändra.[186] Regeringsrätten tycks också ha varit särskilt negativt inställd till att bevilja resning, om det allmänna med stöd av ordinära ändringsinstitut (exempelvis omprövning) haft en relativt omfattande möjlighet att ändra ett tidigare fattat beslut. Exempelvis har resning till det allmännas förmån i taxeringsärenden sällan beviljats.[187]

Med beaktande av dispensmyndigheterna har en mycket begränsad möjlighet att ändra ett tidigare fattat dispensbeslut skulle det kunna

[178] Se SOU 1964:27 s. 637 och Wennergren 1995 s. 313.
[179] Se RÅ 1986 not 451 och RÅ 1986 not 489.
[180] Se RÅ 1982 not Aa 186.
[181] Se Wennergren 1995 s. 317f.
[182] Se RÅ 1985 2:77 och Wennergren 1995 s. 318f samt Bergström 1990 s. 138 (särskilt not 9).
[183] Se RÅ 1986 ref 3 och Wennergren 1995 s. 315f.
[184] Se Wennergren 1995 s. 312.
[185] Se RÅ 1992 ref 105 där resning inte beviljades.
[186] Det bör framhållas att detta uttalande antagligen skedde mot bakgrund av reglerna som gällde före 1990.
[187] Se RÅ 1992 ref 105. Målet rörde ett fall när Riksskatteverket meddelat en dispens från dåvarande vinstbolagsbestämmelser i 35 § 3 momentet kommunalskattelagen. Dispensbeslutet var villkorat med att säljaren av aktierna i ett fåmansföretag inte fick kvarstå på någon av de berörda bolagens ledande befattningar. Under 1988 återinträdde säljaren som vd i ett av de berörda bolagen. Riksskatteverkets begäran om resning avslogs med motiveringen att det inte kunde anses föreligga sådana synnerliga skäl att ansökan borde beviljas. Här märks således ett fall när taxeringsbeslutets rättskraft ansetts bestående i förhållande till möjligheten att återkalla dispensbeslutet.

framhållas att resningsmöjligheten inte får anses vara allt för begränsad. Emellertid har Regeringsrätten också lagt stor vikt vid de enskildas tilltro till att ett förvaltningsbeslut blir bestående.[188] Möjligheten att ändra ett dispensbeslut som framkallats genom svikligt förledande från den enskildes sida, synes också täcka de allra flesta fall där det framstår som rimligt att riva upp en medgiven dispens. Överlag kan därför antas att det är svårare att få gehör för en ansökan om resning av ett beslut i ett dispensärende till förmån för det allmänna än till förmån för den enskilde.[189]

4.7 Om förhållandet mellan dispensbesluts orubblighet och rättskraften i taxeringsprocessen

4.7.1 Allmänt

Av föregående avsnitt framkommer att möjligheten att ändra ett beslut i ett dispensärende är nära knutet till om beslutet är orubbligt. I den mån ett beslut i ett dispensärende är orubbligt kan det inte heller omprövas. Frågeställningen är också av central betydelse utifrån att dispensbeslut är prejudiciella i förhållande till efterkommande taxeringsbeslut. Detta innebär i korthet att taxeringsmyndigheten är skyldig att låta en medgiven dispens ligga till grund för den efterkommande taxeringen.[190]

En fråga som uppkommer i detta sammanhang är förhållandet mellan dispensbeslutens rättskraft (både positiva och negativa) och taxeringsbeslutens orubblighet.[191] Skälet till att detta spörsmål framstår som intressant är i första hand att taxeringslagen uppställer något annorlunda

[188] Se föregående not.

[189] Det bör särskilt anmärkas att det antagligen inte spelar någon roll om det taxeringsbeslut som dispensbeslutet åberopats vid vunnit laga kraft eller inte. Stöd för detta finns i RÅ 1992 ref 105.

[190] Frågan är dock om detta skall ske ex officio eller endast efter åberopande av den enskilde. För en ex officio-handläggning talar det faktum att dispensmyndighet och taxeringsmyndighet är densamma. Taxeringsmyndigheten borde därför utan större problem ha tillgång till eventuella dispensbeslut. Mot detta talar den allmänna förvaltningsrättsliga principen om att förmåner och dylikt endast utges efter ansökan från den enskilde. Praktiska skäl talar emellertid för att en ex officio-behandling borde kunna göras.

[191] En liknande kompetenskonflikt har behandlats av Sandström, se Sandström FT 1956 s. 168ff. Emellertid var detta enligt äldre rätt och utifrån något annorlunda premisser än de som ligger till grund för följande framställning.

rättskraftsregler än de som gäller för beslut i dispensärenden. Exempelvis vinner alla typer av taxeringsbeslut, både gynnande och missgynnande, efter en viss tid laga kraft och i och med detta också orubblighet. Vidare medför dom över en taxeringsfråga också orubblighet.

Det spörsmål som därigenom ställs på sin spets kan beskrivas enligt följande. En skattskyldig har i sin deklaration yrkat avdrag för betalda premier avseende en pensionsförsäkring. Skattemyndigheten avviker vid taxeringen från den skattskyldiges deklaration i denna del, med motiveringen att försäkringen är tagen i ett utländskt försäkringsföretag (se 31 § 1 anvisningspunkten 2 stycket kommunalskattelagen). Den skattskyldige överklagar beslutet varvid länsrätten fastställer skattemyndighetens beslut. Länsrättens beslut vinner därefter rättskraft genom att domen vinner laga kraft. Efter en tid kommer den skattskyldige på att han alternativt till att framhålla att försäkringsföretaget varit svenskt likaväl kan ansöka om dispens från detta krav. Hur skall då 1) dispensansökan behandlas och 2) om ansökan tillåts vilka verkningar skall ett eventuellt medgivande få? Ett liknande problem uppkommer om ett taxeringsbeslut i samma fråga vinner laga kraft med stöd av reglerna i taxeringslagen 4 kap. 19-22 §§.

Det problem som föreligger är att det i båda fallen rör sig om samma rättsföljd. Fråga är om avdrag skall medges för den betalda premien. Formellt sett är det också två olika myndigheter (taxeringsmyndigheten och dispensmyndigheten) som har att bestämma i taxeringsärendet och i dispensärendet. Frågans kärna rör hur taxeringsbeslutens rättskraft påverkar dispensmöjligheten. I viss mån är även det motsatta förhållandet, det vill säga hur en beviljad dispens påverkar taxeringsbeslutens orubblighet, av intresse.

I det följande skall eventuella tänkbara effekter av detta diskuteras. Inledningsvis diskuteras dock något allmänt om orubblighet vid taxeringen och för dispensbeslut. Därefter behandlas förhållandet mellan dispensbesluten och taxeringsbesluten.

4.7.2 Rättskraftsfrågorna i taxeringen

För taxeringens och skatteprocessens del genomfördes i början av 1990-talet en större reform. [192] Taxeringsprocessen övergick därigenom till en sakprocess, från att tidigare varit en beloppsprocess.[193] Den främsta innebörden av detta synes ha varit att det inte längre är det fastställda taxerade beloppet som utgör processföremålet, utan en viss bestämd

[192] Se proposition 1989/90:74 s. 368.
[193] Se proposition 1989/90:74 s. 368.

sak- eller rättsfråga.[194] När det gäller processförhållandena kan framhållas att detta inneburit att möjligheten till fri kvittning försvunnit.[195] Tidigare var det exempelvis möjligt för fiscus att i ett skattemål medge ett nytt avdrag, men samtidigt invända mot att ett annat, tidigare medgivet, avdrag fick göras. Detta är i nu gällande processystem inte längre möjligt utan att en ny sak förs in i processen.[196]

En särskild fråga som diskuterats i litteraturen är hur processföremålet skall bestämmas. I motiven till taxeringslagen angavs att utgångspunkten i första hand bör tas från den dispositiva civilprocessen.[197] Ett par exempel på hur processföremålet borde avgränsas angavs också.[198] Däremot angavs inte i några mer allmänna ordalag hur sakens identitet mer generellt skall bestämmas.

Det sagda gav upphov till en debatt som rörde frågan om det är det beskrivna händelseförloppet eller den yrkade rättsföljden, som skall vara styrande för hur processföremålet bör avgränsas i skatteprocessen. *Bergström* menade att den mest lämpade rättskraftsavgränsningen synes vara rättsföljden.[199] En uppfattning som har bestridits av *Remstam* och *Saldén Enérus*.[200] De framhöll, i enlighet med *Olivecronas* uppfattning, att det borde vara det beskrivna händelseförloppet som avgör sakens identitet.[201] Själv har jag i tidigare sammanhang anslutit mig till *Bergströms* uppfattning och därvidlag förespråkat, att utgångspunkten för bestämningen av processföremålet måste anses vara rättsföljden.[202] Frågan har ännu inte ställts på sin spets i något skattemål, utan får därför anses vara öppen.

För denna framställnings del är det av mindre intresse vilken av de två rättskraftslärorna som skall anses som gällande för skatteprocessens del. Av betydelse är i stället att skattedomens rättskraft begränsas till den *fråga* som varit föremål för länsrättens bedömning.[203] Innebörden av detta är således att en skattedom inte utgör hinder mot prövning av en ny

[194] Se Bergström SN 1991 s. 203.
[195] Se proposition 1989/90:74 s. 372f.
[196] Något principiellt hinder mot kumulation synes dock inte föreligga, SOU 1988:21 s. 169.
[197] Se proposition 1989/90:74 s. 367ff.
[198] Se proposition 1989/90:74 s. 367ff.
[199] Se Bergström SN 1991 s. 203ff och Bergström SN 1992 s. 485ff.
[200] Se Remstam SST 1990 s. 496ff och Saldén Enérus SN 1992 s. 38ff. Jämför även med Wahlgren SST 1989 s. 196ff och Wennergren SN 1991 s. 500ff.
[201] Se Remstam SST 1990 s. 496ff och Saldén Enérus SN 1992 s. 43, jämför med Olivecrona 1966 s. 263.
[202] Se Alhager SN 1993 s. 262. Se också Wennergren 1991 s. 86 som är av samma mening som jag och Bergström. Jämför även Ekelöf III s. 108f och Lindell 1998 s. 307ff.
[203] Se taxeringslagen 4 kap. 8 § och proposition 1989/90:74 s. 374ff.

fråga.[204] Rättskraften skall också ses mot bakgrund av den särskilda betydelse institutet har för att bidra till en god processekonomi.[205] Mot detta skall vid offentligt matutövande vägas den enskildes rättssäkerhetsintressen.[206] Processekonomiska skäl talar för en så omfattande preklusion som möjligt.[207] Den enskildes skyddsintressen för det motsatta.[208]

Förutom genom dom kan taxeringsbeslut vinna orubblighet genom laga kraft.[209] Reglerna för detta återfinns i taxeringslagens 4 och 6 kapitel.[210] Lagstiftningen gör här en skillnad mellan fallet att det är den enskilde som begär ändring och att ändringen initieras av skattemyndigheten.[211] Den skattskyldige har möjlighet att intill utgången av det femte året efter taxeringsåret få ett taxeringsbeslut omprövat, eller anföra besvär över detsamma.[212] Det kan noteras att det inte tycks spela någon roll om ändringen är till förmån eller till nackdel för den skattskyldige i fall som dessa. Tidsfristen är ändå angiven till fem år.

Om ändringen av ett taxeringsbeslut initieras av skattemyndigheten gäller som huvudregel att detta får ske intill utgången av året efter taxeringsåret.[213] Även Riksskatteverkets och kommunens besvärstalan mot skattemyndighetens beslut skall anföras inom samma tidsfrist.[214] Den ettåriga tidsfristen avser dock endast ändringar som är till nackdel för den enskilde.[215] Taxeringsbeslut kan på skattemyndighetens initiativ ändras intill utgången av det femte året efter taxeringsåret, om ändringen är till den skattskyldiges förmån.[216] Vidare framgår av taxeringslagen 4:15-22 att skattemyndigheten i vissa fall kan vidta en så kallade *eftertaxeringsåtgärd*.[217] Eftertaxering är som huvudregel möjligt intill utgången av det femte året efter taxeringsåret, och kan avse åtgärder till

[204] Se Bergström SN 1991 s. 203f.
[205] Se Ekelöf III s. 119.
[206] Se Wennergren 1991 s. 86, jämför Lindell 1998 s. 310.
[207] Se Wennergren 1991 s. 86, jämför Lindell 1998 s. 310.
[208] Se Wennergren 1991 s. 86.
[209] Detta framgår indirekt genom att ett taxeringsbeslut när det vunnit laga kraft inte längre kan bli föremål för besvärstalan, se taxeringslagen 6 kap. 1-9 §§, Almgren/Leidhammar s. 6:3:3ff och 6:8:3ff samt Strömberg 1998 s. 71f.
[210] Tidsfristerna för omprövning och besvär är samordnade.
[211] Jämför taxeringslagen 4 kap. 9 § med taxeringslagen 4 kap. 13 § samt taxeringslagen 6 kap. 3 § med taxeringslagen 6 kap. 8 §.
[212] Se taxeringslagen 4 kap. 9 § (och taxeringslagen 6 kap. 3§).
[213] Se taxeringslagen 4 kap. 13 §.
[214] Se taxeringslagen 6 kap. 8 §.
[215] Se Almgren/Leidhammar s. 4:13:3 och proposition 1989/90:74 s. 308.
[216] Se Almgren/Leidhammar s. 4:13:3 och proposition 1989/90:74 s. 308.
[217] Se Almgren/Leidhammar s. 4:15:3 - 4:22:3.

nackdel för den skattskyldige.[218] Enligt taxeringslagen 4 kap. 16 § får eftertaxering ske vid lämnande av oriktiga uppgifter i taxeringsärenden, i skattemål eller i samband med fastställande av taxeringen. Vidare framgår av taxeringslagen 4 kap. 17 § att vid vissa fall av uppenbart förbisedda fel (felskrivningar och dylikt) kan eftertaxering ske. Möjligheten att eftertaxera begränsas i taxeringslagen 4 kap. 18 § av att det måste vara ett belopp av betydelse. Småbelopp får således inte ligga till grund för en eftertaxeringåtgärd.

Efter att samtliga möjligheter till att ändra ett taxeringsbeslut upphört, vanligtvis efter utgången av det femte året efter taxeringsåret, vinner ett taxeringsbeslut en form av "absolut" rättskraft.[219] Skall ändring ske efter denna tidpunkt måste resning beviljas.[220] Som rättskraftsreglerna i taxeringslagen är utformade tycks deras syfte vara att medföra en fullständig preklusion av samtliga möjligheter, förutom genom resning, att ändra ett fattat taxeringsbeslut.[221] Den orubblighet som uppkommer genom ett taxeringsbesluts laga kraft kan således anses vara mer omfattande än en skattedoms rättskraft.

4.7.3 De allmänna reglerna för förvaltningsbesluts orubblighet

För att ge en tillräcklig grund för att belysa frågeställningen om förhållandet mellan dispensbeslut och taxeringsbeslut, är det också nödvändigt att i någon mån närmare granska de orubblighetsregler som gäller för dispensbeslutens del. I avsnittet om möjligheten till omprövning har dessa regler beskrivits i allmänna ordalag. Även om det medför en viss dubblering har jag har av framställningstekniska skäl valt att även här diskutera orubblighetsfrågan. Syftet i detta sammanhang är dock att gå något djupare in i frågeställningen.

Utgångspunkten är som tidigare att förvaltningslagen saknar en allmän och uttrycklig reglering av när ett förvaltningsbeslut anses som orubbligt, det vill säga när myndigheten saknar rätt att ändra ett tidigare fattat beslut.[222] I viss omfattning kan dock orubblighetsreglerna utläsas motsatsvis från de tidigare behandlade reglerna som ålägger en myndighet att ändra felaktiga beslut (se 26 och 27 §§ förvaltningslagen), samt de allmänna principer som ger myndigheten en sådan ändringsrätt.[223]

[218] Se Almgren/Leidhammar s. 4:19:3.
[219] Se Wennergren 1991 s. 128.
[220] Se Wennergren 1991 s. 128.
[221] Se Wennergren 1991 s. 128.
[222] Se Hellners/Malmqvist s. 330.
[223] Se ovan avsnitt 4.6.

Sambandet kan förklaras genom, att om förvaltningslagen och allmänna förvaltningsrättsliga principer inte tillåter ändring av ett förvaltningsbeslut, har det också vunnit orubblighet.

I den förvaltningsrätttsliga litteraturen framhålls att olika typer av beslut behandlas olika i orubblighetshänseende.[224] Därvidlag skiljs mellan gynnande beslut, betungande beslut, avslagsbeslut och beslut i flerpartsärenden.[225]

För *gynnande beslut* anses huvudregeln vara att dessa vinner orubblighet direkt efter expediering.[226] Detta kan indirekt utläsas utifrån att ändringsskyldighet inte föreligger ens vid uppenbara oriktigheter i beslutet.[227] Enligt 27 § förvaltningslagen får inte ett beslut till nackdel för någon enskild ändras, även om grunden för detta är en uppenbar felaktighet.[228] Emellertid har tre undantag från denna huvudregel uppställts i praxis. Nämligen att återkallelse kan ske med stöd av förbehåll i beslutet eller förbehåll i föreskriftsform.[229] Det är alltså möjligt för beslutsmyndigheten att förbehålla sig rätten att återkalla ett gynnande förvaltningsbeslut. Möjlighet föreligger även att lagstifta om detta. De i föregående avsnitt beskrivna reglerna om möjligheten att ändra ett taxeringsbeslut utgör exempel på när lagstiftningen medger ändring till den enskildes nackdel av gynnande förvaltningsbeslut.[230]

Vidare kan återkallelse av gynnande förvaltningsbeslut ske med hänsyn till vissa farosituationer.[231] För beskattningens del aktualiseras inte denna typ av hänsyn, varför denna återkallelsegrund är av underordnat intresse.

Slutligen kan återkallelse ske med stöd av att beslutet framkallats genom svikligt förledande från den enskildes sida.[232] För att återkallelse skall få ske på denna grund krävs antagligen att det upprättas ett kausalt samband mellan den av den enskilde lämnade oriktiga uppgiften och att beslutet kommit att bli felaktigt.[233] Det är däremot tveksamt om den

[224] Se Hellners/Malmqvist s. 330, Ragnemalm 1992 s. 84 och proposition 1985/86:80 s. 38f.
[225] Se Hellners/Malmqvist s. 331f.
[226] Se proposition 1985/86:80 s. 39.
[227] Om ett beslut är en nullitet, det vill säga behäftat med en särskilt allvarlig felaktighet, behöver det inte angripas för att sakna rättslig verkan. I sådana fall kan också gynnande beslut sakna rättslig betydelse. Se Strömberg 1998 s. 78.
[228] Se ovan avsnitt 4.6.
[229] Se proposition 1985/86:80 s. 39.
[230] Se taxeringslagen 4 kap. 18-19 §§.
[231] Här anges som exempel hälsofara, brandfara, trafikfara eller andra sådana säkerhetsskäl, se ovan avsnitt 4.6.
[232] Se proposition 1985/86:80 s. 39.
[233] Se Westerberg 1951 s. 290.

oriktiga uppgiften ensam måste ha varit *avgörande* för att det efterkommande beslutet skall ha blivit felaktigt.[234] Antagligen räcker det med att oriktigheten varit en *bidragande* orsak till felaktigheten.[235]

Ett annat perspektiv på problemet är i vilken omfattning oriktigheten kunnat upptäckas av myndigheten. Denna måste rimligen kopplas till frågan om myndighetens utredningsskyldighet.[236] Särskilt när fråga är om att förledandet ligger i underlåtenhet att lämna en central uppgift till myndigheten, och någon uppgiftsskyldighet inte förelagts den enskilde med stöd av föreskrifter.[237] Denna fråga är i sig problematisk. I viss omfattning framstår det närmast som självklart att den enskilde bör vara skyldig, att i vart fall redogöra för sådana omständigheter som är av direkt betydelse för myndighetens ställningstagande. Svårigheter föreligger i denna del att avgöra vilken betydelse som bör läggas i förtigande eller felaktigt angivande av uppgifter som både den enskilde och myndigheten haft tillgång till. Kravet på att det skall röra sig om ett *förledande* för att återkallelse skall kunna ske talar enligt mitt förmenande för att om dispensmyndigheten haft tillgång till, eller i vart fall bort haft det, samma uppgifter som den skattskyldige och förledandet avsett en sådan uppgift, bör inte grund för återkallelse anses föreligga. Inom ramen för dispensmyndighetens utredningsskyldighet bör ansvaret för uppgiftens riktighet åvila myndigheten och inte den enskilde, då det är fråga om sådana omständigheter som talar till den sökandes nackdel.[238]

En viss distinktion tycks också göras i doktrinen mellan de fall då den enskilde avgivit uppgiften (eller underlåtit att avge en uppgift) medvetet och när detta skett omedvetet.[239] Utgångspunkten tycks normalt sett vara att det inte spelar någon större roll om oriktigheten uppkommit på grund av uppsåt eller ej.[240] En viss skillnad tycks dock ha skett i bedömningen i fall då besluten verkställts och i de fall de inte har verkställts.[241] Det framstår som det principiellt är svårare att återkalla beslut som redan verkställts. Detta särskilt om en oriktig uppgift avgivits vårdslöst och agerandet från den enskildes sida framstår som ursäktligt. Exempelvis

[234] Se Westerberg 1951 s. 290.
[235] Se Westerberg 1951 s. 290.
[236] Om utredningsskyldigheten se ovan avsnitt 4.4.
[237] En annan sak är om det som i exempelvis lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter stadgas att den enskilde skall avge vissa uppgifter i en självdeklaration. I sådana fall är underlåtenhet att avge en sådan uppgift som skall avges enligt föreskrift att jämställa med oriktig uppgift, se Thornstedt/Eklund s. 27f.
[238] Se ovan avsnitt s. 4.3.
[239] Se Westerberg 1951 s. 291ff.
[240] Se Westerberg 1951 s. 299ff.
[241] Se Westerberg 1951 s. 300 och 306f.

att den enskilde är i en sådan position att han inte förmått sig att tala om de faktiska förhållandena, eller på annan ursäktlig grund (sjukdom, ålderdom och liknande) avgivit felaktiga uppgifter.[242] I vart fall sociala förmåner har ansetts oåterkallerliga i de fall besluten verkställts och grundat sig på av vårdlöshet felaktigt avgivna uppgifter från den berättigade. En viss reservation skall dock göras för om samma synsätt kan anläggas på beslut rörande skatterättsliga dispenser. De sociala förmånerna utgör i hög grad samhällets yttersta skyddsnät. En dispens i ett skatteärende kan rimligen inte anses som en lika grundläggande rättighet som socialt bistånd. Utifrån detta skulle kunna framhållas att det inte är lika stötande att återkalla ett dispensbeslut som att återta en social förmån. Detta talar möjligen för att dispensbeslut skall kunna återkallas även i de fall den enskilde av oaktsamhet avgivit oriktiga uppgifter, och detta principiellt framstått som ursäktligt. Denna slutsats skulle leda till att frågan om ursäktlighet relateras till vilken typ av offentlig rättslig förmån som är utgiven genom det beslut som är föremål för försök till återkallelse.

När det gäller beslut som går sökande emot, eller på annat sätt är betungande, anses dessa utan uttryckligt författningsstöd överhuvudtaget inte binda en myndighet.[243] För dispensregleringens del är det av intresse att avslagsbeslut i dispensärenden således inte vinner orubblighet. Den sökande kan således i princip återkomma ett obegränsat antal gånger med ansökan om dispens. Orubblighet synes inte ens uppkomma efter en viss tid.[244]

En sista grupp ärenden är de som kan betecknas som flerpartsärenden. Bygglovsärenden utgör ett bra exempel på ett sådant förhållande. I dessa är det vanligen så att både fastighetsägaren och eventuella grannar intar partsställning och byggnadsnämnden har att väga de båda partsintressena mot varandra när beslut skall fattas. Denna typ av ärenden anses i princip inte vara möjliga att ändra om det inte föreligger ett föreskriftsstöd.[245] Det synes som om denna typ av ärenden inte kan förekomma när det gäller de skatterättsliga dispensärendena. Dispens söks av enskilda skattesubjekt och några andra enskilda kan knappast anses inta partsställning i denna typ av ärenden.

Av särskilt intresse att konstatera för den följande framställningen är att själva dispensbesluten, som är gynnande till sin karaktär, i princip inte kan återkallas. Däremot binder inte heller avslagsbesluten myndig-

[242] Se Westerberg 1951 s. 301.
[243] Se Hellners/Malmqvist s. 331.
[244] Jämför dock nedan avsnitt 4.7.4.
[245] Se Hellners/Malmqvist s. 331.

heten och kan således ändras utan några hinder. Detta är intressant i förhållande till de särskilda rättskraftsregler som gäller för taxeringsprocessens del.

4.7.4 Skattebesluts och skattedomars rättskraft i förhållande till dispensbeslut

4.7.4.1 Allmänt

Dispensbeslut, skattedomar och taxeringsbeslut kan i vissa fall komma att beröra samma beskattningsfråga. Ett exempel på detta kan tas utifrån regeln i 7 § 5 momentet lagen om statlig inkomstskatt om ideella föreningars skattefrihet.[246] Ett av kraven för att en ideell förening skall vara skattebefriad är att det så kallade *fullföljdskravet* är uppfyllt. Detta innebär i korthet att den avkastning som en verksamhet som en ideell förening bedriver ger, skall användas till det ändamål föreningen avser att uppfylla. Vid taxeringen kan fråga uppkomma om föreningen haft någon beskattningsbar inkomst. Exempelvis föreningen att den haft kostnader som reducerar inkomsten till 0. En uppfattning som kanske inte delas av skattemyndigheten. En sådan fråga kan naturligtvis blir föremål för tvist och avgjord genom skattedom. Det kan också antas att föreningen först inte reagerar mot en ändring av taxeringen och att taxeringsbeslutet av den anledningen slutligen vinner laga kraft. Emellertid återfinns i 7 § 5 momentet 4 stycket lagen om statlig inkomstskatt också en möjlighet till att ansöka om dispens från fullföljdskravet för det fall att ett behov föreligger för att konsolidera föreningen. Kommer en eventuell skattedoms rättskraft eller ett taxeringsbesluts laga kraft att förhindra ansökan om dispens? Om så inte är fallet; föreligger då rätt till ändring av taxeringsbeslutet om dispens medges i efterhand?

Frågeställningarna kan liknas vid de som kan uppkomma vid så kallade konkurrerande fora i civilprocessen.[247] Inom civilprocessrätten förekommer det att specialdomstolar har möjlighet att inom ramen för ett speciellt rättsligt förhållande även kumulera ett annat civilmål.[248] Som exempel kan nämnas vattenlagens 13 kap. 16 och 17 §§.[249] I viss mån kan vattendomstolen pröva även andra yrkanden än de som är direkt hänförliga till vattenmålet om det har samband med detta.

[246] Regeln behandlas närmare i kapitel 11.
[247] Se Lindblom 1994 s. 343ff om denna typ av frågeställning.
[248] Se Lindblom 1994 s. 343ff.
[249] Se Lindblom 1994 s. 344.

Problemställningen som här kommer att skisseras är något annorlunda än det nyss nämnda, men de har beröringspunkter. Det kan för det första konstateras att det främst är i fråga om *rättskraftsproblematiken* som konflikter kan uppkomma i relationerna mellan skattedomar, taxeringsbeslut och dispensinstitutet.

4.7.4.2 Skattedoms och taxeringsbeslut laga kraft – grund för att avvisa ansökan om dispens?

Utgångspunkten för att besvara denna fråga är att dispensärenden hanteras av en särskild dispensmyndighet, taxeringsärenden av taxeringsmyndigheten och skattemål av länsrätten. Rörande de i denna studie undersökta dispensreglerna kompliceras frågeställningen av att det är skattemyndigheten som är både taxeringsmyndighet och dispensmyndighet i första instans.

Ett enkelt svar på om skattedomens rättskraft skall anses sträcka sig till att omfatta även dispensfrågan, är att utgå från den grundläggande principen om att ett besluts rättskraft inte kan sträcka sig längre än det beslutande organets sakliga kompetens.[250] En sådan princip har inte uttryckligen uttalats för förvaltningsprocessens del, men följer närmast av rimlighetsöverväganden.[251] Exempelvis framstår det som självklart att Regeringsrättens domar inte har någon bindande effekt för civilrättens del även om ett avtalsförhållande har prövats i ett skattemål. Regeringsrätten saknar kompetens att avgöra det obligationsrättsliga förhållandet mellan två parter. Den "civilrättsliga" bedömning domstolen gör har endast verkan för skatterättens del.[252] Även i förhållandet till andra offentligrättsliga områden är Regeringsrättens bedömningar av skatterättsliga frågor inte direkt styrande.

Det kan utifrån det nyss sagda förefalla enkelt och ändamålsenligt att begränsa skattedomens rättskraft till att endast avse de grunder som kunde ha blivit bedömda inom ramen för taxeringsärendet. Detta skulle innebära att endast sådana frågor som är en del av taxeringen, och således inte frågan om att bedöma ett dispensärende, innefattas av skattedomens rättskraft. Skattedomens rättskraft skulle därigenom formuleras

[250] Se Lindblom 1994 s. 362 och Lindblom 1974 s. 120.

[251] Se för civilprocessrättens del Lindblom 1994 s. 362, Lindblom 1974 s. 248 och Fitger s. 17:58.

[252] Ett exempel på en typisk skatterättslig bedömning av ett civilrättsligt förhållande är RÅ 1987 ref 166 som rörde frågan om hur ett leasingavtal rörande en täckdikningsmaskin skulle behandlas skattemässigt. Regeringsrätten fastställde i detta fall att det skatterättsligt var fråga om avbetalningsköp och beskattningen skulle läggas ut i enlighet med detta. Civilrättsligt kan det dock fortfarande vara så att det rör sig om ett hyresavtal.

på så vis att den prekluderar de grunder som skulle ha kunnat bli bedömda inom ramen för domstolens behörighet. Sådana grunder som skulle ha avvisats på grund av att domstolen saknat behörighet att pröva dessa, bör i enlighet med det sagda inte anses som prekluderade genom domen.[253]

En generell invändning som kan riktas mot detta synsätt är att en sådan rättskraftsregel vid en närmare granskning framstår som förhållandevis oklar.[254] För skatterättens del påvisas problematiken särskilt genom den dispensregel som återfinns i 2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt enligt lagrummets lydelse vid 1998 års taxering.[255] Enligt denna dispensregel kunde Riksskatteverket meddela dispens från realisationsvinstbeskattningen när ett svenskt aktiebolag, ekonomisk förening, sparbank eller ömsesidigt skadeförsäkringsbolag ägde samtliga aktier i ett utländskt bolag och överlät dessa till ett annat utländskt bolag. Riksskatteverkets beslut kunde överklagas till allmän förvaltningsdomstol.[256] I ett sådant fall besatt Stockholms länsrätt, dock under vissa angivna förutsättningar, kompetens att bedöma ett dispensärende. Att i fall som dessa hänvisa till begränsningarna i saklig kompetens för att bestämma rättskraftens omfång ger ingen klar vägledning. Besitter länsrätten i detta fall den sakliga kompetensen att även pröva ett dispensärende?

Om en jämförelse görs med den praxis som Riksskatteverket utvecklat rörande bland annat den numera upphävda vinstbolagsbestämmelsen, tycks inte det faktum att en lagakraftvunnen dom fastställt att 35 § 3 momentet 7 stycket ÄKL är tillämplig på en transaktion medföra att ansökningarna har avvisats.[257] Emellertid uttalades det uttryckligen i förarbetena till denna regel att dispens kunde sökas efter att domstol fastställt att vinstbolagsbestämmelserna var tillämpliga.[258]

Enligt min uppfattning är Riksskatteverkets bedömning, även om det inte uttalats klart och entydigt, rimlig. Skyddet av den enskildes rättssäkerhet bör ges stor betydelse vid bedömningen av hur pass omfattande skattedomars rättskraft skall anses vara. Den enskilde bör inte lida men

[253] Se här Lindbloms diskussion rörande fakultativa fora i specialprocessrätten, Lindblom 1994 s. 364f.
[254] Se Lindblom 1994 s. 365.
[255] Enligt dess lydelse vid 1998 års taxering. Regeln är från och med 1999 års taxering ändrad.
[256] I praktiken innebär detta att det är Länsrätten i Stockholm som utgör rätt klagoinstans, se proposition 1996/97:18 s. 23.
[257] Se nedan kapitel 9.
[258] Se proposition 1972:93 s. 35.

av en alltför komplicerad och svårförståelig rättskraftsregel.[259] Det merarbete som det allmänna kan komma att belastas med genom en ny handläggning eller process rörande samma rättsförhållande, bör rimligen få ge vika till förmån för den enskildes rättsskydd. Den faktiska effekten av att en skattedom inte skulle vinna rättskraft i förhållande till en ansökan om dispens, är att dispensmyndigheten i princip skulle vara skyldig att behandla ett ärende där rättsföljden redan avgjorts genom dom. Ovan nämnda regel i 2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt kan återigen tas som exempel. En dom i ett taxeringsärende som innebär att en överlåtelse av utländska aktier till ett annat utländskt aktiebolag inte skall beskattas, borde således inte förhindra en efterkommande ansökan om dispens från denna beskattning med stöd av 2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt.[260]

En sammantagen bedömning av de argument som kan anföras för och emot att skattedomar skall anses prekludera möjligheten att ansöka om dispens, leder enligt min uppfattning till att domens rättskraft bör anses vara begränsad till att avse taxeringsfrågan. Det är i första hand den enskildes *rättssäkerhetsintresse* som talar för att så bör vara fallet. Även om en länsrätt således avgjort en taxeringsfråga till den enskildes nackdel, och det är möjligt att genom dispens erhålla en förmånligare behandling, bör möjligheten att begära det särskilda medgivandet inte anses prekluderad genom skattedomen.

Det är således tveksamt om en dom i ett skattemål över en taxeringsfråga rörande samma rättsföljd utgör avvisningsgrund i ett dispensärende. Frågan är då om den orubblighet som uppkommer genom taxeringsbeslutets laga kraft kan utgöra en sådan avvisningsgrund.

Återigen blir det nödvändigt att pröva vilken saklig kompetens det beslutande organet besitter för att avgöra om denna grund kan vara vägledande för bestämmandet av rättskraftens omfång. Skattemyndighetens kompetens i dessa frågor begränsas i princip endast av den skattskyldiges yrkande. Skattemyndigheten saknar rätt att på eget initiativ, ex officio i samband med prövning av ett taxeringsärende, ta upp en fråga om dispens.[261] Skattemyndigheten kan dock vara den myndighet som

[259] Se Wennergren 1991 s. 85.

[260] Effekten blir dock något märklig med tanke på att en medgiven dispens knappast kan få någon betydelse för efterkommande taxering. Det finns helt enkelt inte något att ge dispens från. Det kan frågas om inte dispensansökan i detta fall kan avvisas med hänvisning till att förhållandena är sådana att det är onödigt att bedöma ärendet. Här kan hänvisas till att Riksskatteverket i ärendet dnr 22522-93/605 (behandlas nedan i avsnitt 10.5.5.) trots att situationen var sådan att det inte fanns något att söka dispens från medgav en dispens.

[261] Se ovan avsnitt 4.2.2.

har att handlägga en eventuell ansökan om dispens. Slutsatsen är således att skattemyndigheten i många fall besitter den sakliga kompetensen att pröva ett dispensärende men dock inte i egenskap av att vara taxeringsmyndighet. I de fall skattemyndigheten besitter den sakliga kompetensen att bedöma både taxeringsärenden och dispensärenden, talar mycket för att taxeringsärendenas laga kraft bör utgöra grund för att avvisa en dispensansökan.

För den nyss angivna slutsatsen talar också de generöst tilltagna omprövningsfristerna för ändring av taxeringsbeslut till den skattskyldiges förmån. Den femåriga tidsfristen för omprövning av ett taxeringsärende till den skattskyldiges förmån infördes för att skydda den enskildes rättsställning.[262] Mot den enskildes intresse av att kunna få ett taxeringsbeslut ändrat skall dock uppställas ett krav på effektivitet. Detta talar för att möjligheterna för att ändra ett taxeringsbeslut efter utgången av omprövningsfristen bör vara mycket begränsad.

Ur systematiskt perspektiv framstår det emellertid som tveksamt att taxeringsbeslutens laga kraft utgör avvisningsgrund i förhållande till ansökan om dispens. Problem uppkommer i de fall en beskattningsfråga avgjorts av domstol. Föreligger det då någon yttersta tidsgräns för ansökan om dispens? Likaså kan det tänkas att det tar flera år innan ett skattemål slutligen blir avgjort av Regeringsrätten. Är det då, även om det gått mer än fem år sedan året då det grundläggande taxeringsbeslutet fattades, möjligt att ansöka om dispens?

Enligt min uppfattning bör skattedomens rättskraft och taxeringsbeslutets laga kraft anses ha samma betydelse för en efterkommande ansökan om dispens. Rättssäkerhetsskäl har ovan anförts för att skattedom inte skall anses utgöra hinder mot att ansöka om dispens. Utifrån detta bör slutsatsen vara att inte heller taxeringsbesluts laga kraft kan utgöra hinder mot en efterkommande ansökan.

Den slutsats som kan dras utifrån det sagda är således att vare sig skattedoms rättskraft eller taxeringsbesluts laga kraft kan anses utgöra avvisningsgrund för en ansökan om dispens.

4.7.4.3 Skattedoms och taxeringsbesluts rättskraft i förhållande till efterkommande dispensbeslut

I princip behöver inte den slutsats som drogs i föregående avsnitt rörande att en skattedoms rättskraft och ett taxeringsbesluts laga kraft inte utgör avvisningsgrund vid ansökan om dispens, också medföra att ett eventuellt efterkommande dispensbeslut ger en självklar rätt till att få

[262] Se proposition 1989/90:74 s. 300ff.

ett taxeringsbeslut ändrat. Detta kan särskilt ifrågasättas om mer än fem år gått efter året då det grundläggande taxeringsbeslutet fattades. Ett av syftena med att införa en femårig omprövningsfrist tycks ju ha varit att den laga kraften som därefter uppkommer skall prekludera i stort sett alla möjligheter till ändring av taxeringsbeslutet.

En första fråga som bör bli föremål för bedömning är om skillnad skall göras mellan den rättskraft som uppkommer till följd av att en skattedom vunnit rättskraft och att ett taxeringsbeslut vunnit laga kraft. Skattedomen begränsas till den fråga som varit föremål för prövning (se taxeringslagen 4 kap. 8 §).[263] Denna rättskraft är således begränsad till antingen det åberopade händelseförloppet eller den åberopade rättsföljden.[264] Om det åberopade händelseförloppet läggs till grund för att bestämma processföremålets avgränsning i enlighet med det synsätt som framförts av Saldén Enérus och Remstam, synes ett åberopat dispensbeslut medföra att ändringen kommer att avse en ny fråga.[265] Skattedomen skulle med detta synsätt inte utgöra res judicata i förhållande till att få taxeringsfrågan ändrad med stöd av ett dispensbeslut. Någon skillnad synes inte föreligga om rättsföljden avgränsar processföremålet, i vart fall inte om denna rättskraftslära förstås i enlighet med *Ekelöfs* uppfattning.[266] Visserligen är det samma rättsföljd som aktualiseras när den skattskyldige vill få taxeringen ändrad med stöd av dispensbeslutet. Det framstår dock som troligt att ett efterkommande dispensbeslut är en sådan omständighet som utgöra *factum superveniens* i förhållande till en tidigare avkunnad dom. En grundläggande princip inom processrätten anses vara att nytillkomna och ändrade förutsättningar inte omfattas av en doms rättskraft.[267] Genom att dispens beviljas förändras den enskildes rättsläge i sådan omfattning att dispensen bör kunna medföra att en rättskraftsvunnen dom kan ändras.[268] Det sagda påvisar således att om taxeringens rättskraft endast stöds av en skattedom, så borde inte en ändring med stöd av ett efterkommande dispensbeslut vara prekluderat.[269] Dispensbeslutet bör således i dessa fall föranleda ändring av ett tidigare fattat taxeringsbeslut.

[263] Se Bergström SN 1991 s. 216.
[264] Se Bergström SN 1991 s. 218f och Remstam SST 1990 s. 505f.
[265] Se Remstam SST 1990 s. 511f och Saldén Enérus SN 1992. s. 43.
[266] Se Bergström SN 1991 s. 229.
[267] Se Almgren/Leidhammar s. 4:8:3.
[268] Se proposition 1989/90:74 s. 403 där frågan om vad som utgör factum superveniens diskuteras.
[269] Det kan påstås att det inte var möjligt att åberopa dispensbeslutet när domen avkunnades, jämför Wennergren 1991 s. 86.

Utifrån att den laga kraften med stöd av taxeringslagen 4 kap. 9-19 §§ tycks vara avsedd att prekludera i princip samtliga omständigheter som kan anföras för ändring av ett taxeringsbeslut, blir frågeställningen utifrån ett sådant perspektiv mer komplicerad. Taxeringslagen innehåller också i en mängd avseenden regler för när taxeringsbeslut kan ändras, även efter utgången av de ordinarie omprövningsfristerna.[270] Utifrån detta framstår det som varande i strid med taxeringslagens systematik att i de fall ett taxeringsbeslut vunnit laga kraft, och därigenom uppnått statusen av orubblighet, låta ett efterkommande dispensbeslut automatiskt föranleda ändring. Möjligen kan framhållas att ett efterkommande dispensbeslut bör uppfattas som grund för resning. I sådana fall borde det dock vara rimligt att den enskilde kan anföra en god ursäkt till varför dispens inte sökts tidigare.[271]

Det sagda synes medföra att en skillnad föreligger mellan om en taxeringsfråga vunnit rättskraft genom dom eller genom laga kraft enligt taxeringslagen. I de fall det är en skattedom som utgör grunden för orubbligheten är det rimligt att dispensgrunden inte omfattas av domens preklusionsverkningar. När det gäller rättskraft med stöd av taxeringslagens regler om laga kraft talar dock systematiska skäl för att orubbligheten i dessa fall även skall anses råda i förhållande till ett efterkommande dispensbeslut. I dessa fall borde det krävas att resning beviljas för att ett dispensbeslut skall kunna ligga till grund för ändring av ett taxeringsbeslut. Det sagda finner också visst stöd i två notismål som avkunnats av Regeringsrätten.

> I RÅ 1991 not 236 ansökte den enskilde om resning av en länsrätts dom. Grunden för detta var att länsrätten, enligt den enskilde, inte hade uppmärksammat en dispens som Riksskatteverket meddelat från vinstbolagsbestämmelsen i 35 § 3 momentet 8 stycket ÄKL. Dispensens gavs inför 1986 års taxering. Regeringsrätten avslog ansökan om resning med motiveringen att dispensbeslutet saknade betydelse för utgången av det av länsrätten avgjorda målet.
>
> I RÅ 1994 not 56 var fråga om besvär i särskild ordning enligt den gamla taxeringslagen samt resning. Förutsättningarna i målet var att Regeringsrätten fastställt att vinstbolagsbestämmelserna var tillämpliga på en aktieöverlåtelse som företagits under 1984. Riksskatteverket medgav 1993 dispens från vinstbolagsbestämmelserna. Den skattskyldige yrkade resning av 1985 års taxering, eller bifall till besvär i särskild ordning. Besvären till-

[270] Se taxeringslagen 4 kap. 20 och 21 §§.

[271] Lämpligen bör det vara ett skäl av den typ som grundar rätt till resning, se avsnitt 4.6.4.

styrktes av Riksskatteverket. Regeringsrätten medgav besvär i särskild ordning i enlighet med den sökandes begäran.

RÅ 1994 not 56 rör dispens från vinstbolagsbestämmelsen. Rörande denna dispensregel finns i övergångsbestämmelserna till lagen (1972:273) om ändring i kommunalskattelagen en särskild regel om att besvär i särskild ordning kan föras mot ett taxeringsbeslut intill sex månader efter att dispens har meddelats. Regeringsrätten tycks inte heller i detta mål ha uttalat sig om möjligheten till dispens. Det konstaterades att besvär hade anförts inom föreskriven tid enligt regeln.

Mer intressant är utgången i RÅ 1991 not 236. Ansökan om resning avslogs men huvudskälet för detta synes ha varit att dispensbeslutet, om det legat till grund för taxeringen, inte hade påverkat beskattningen. Vad målet påvisar är således att Regeringsrätten ansåg att ett "missat" dispensbeslut måste ha betydelse för taxeringen för att resning skall beviljas.

Målet måste dock ses mot bakgrund av den beloppsram som gällde för skatteprocessen när länsrättsdomen avkunnades.[272] Genom domen fastställdes taxeringen i sin helhet och vann därigenom rättskraft. Som processföremålet i gällande ordning är utformad tyder det mesta på att RÅ 1991 not 236 kan uppfattas som obsolet. Ett dispensbeslut bör, i enlighet med vad jag anfört ovan, anses utgöra en sådan nytillkommen omständighet som inte har prekluderats av skattedomens rättskraft. Däremot framstår det som att målet fortfarande äger tillämplighet i förhållande till taxeringsbesluts laga kraft. Innebörden av detta bör rimligen vara att det, i de fall dispens erhålls efter det att ett taxeringsbeslut vunnit laga kraft, krävs resning för att få taxeringsbeslutet ändrat.[273]

4.7.4.4 Avslutande synpunkter på rättskraftsfrågorna

De slutsatser som kan dras utifrån den här redovisade diskussionen är att samordningen, mellan skattedomars och taxeringsbesluts orubblighet i förhållande till dispensinstitutet, är i stort sett obefintlig. Genom att det föreligger en så pass uppenbar diskrepans är risken stor för att förvaltningens effektivitet påverkas negativt på grund av regleringen. Genom att skattedomar och taxeringsbeslut inte utgör res judicata i förhållande till ansökan om dispens kan det allmänna bli tvunget att lägga ned onödigt stora resurser på att handlägga efterkommande dispensärenden.

[272] Sakprocessen infördes genom SFS 1990:324 och proposition 1989/90:74.

[273] En annan fråga är vad som bör utgöra resningsgrund i dessa fall. Mycket talar för att dispensbeslutet måste ha en påverkan på det slutliga taxerade beloppet. I vart fall om man utgår från RÅ 1991 not 236.

Även den enskildes intressen kan komma att bli åsidosatta på grund av att reglerna inte är samordnade. Visserligen synes det vara möjligt att ansöka om dispens även i de fall ett taxeringsbeslut vunnit laga kraft. Det är dock i dessa fall ingen självklarhet att ett eventuellt dispensbeslut skall utgöra grund för ändring av det lagakraftvunna taxeringsbeslutet. För att så skall ske bör i princip krävas att resning beviljas. Med tanke på de krav som uppställs för att resning skall beviljas, måste den enskilde i dessa fall ha ett acceptabelt skäl till att han inte inom tidsfristen för omprövning av själva taxeringsbeslutet ansökt om dispens. Eftersom denna tidsfrist är förhållandevis generöst tilltagen kan antas att det är särskilt starka skäl som bör kunna anföras för att taxeringsärendet skall bli föremål för resning. Det kan sammanfattningsvis framhållas att de rättskraftsregler som rör taxeringsbeslut och skattedom inte är särskilt väl samordnade med det skatterättsliga dispensinstitutet. Det finns skäl till att se över denna reglering. Jag återkommer i kapitel 5 och 14 med en närmare utvärdering och förslag till förändring.

4.8 Domstolsprövning av dispensärenden

4.8.1 Allmänt

I avsnitt 4.6.3 ovan framkommer att beslut i dispensärenden som fattas av en skattemyndighet inte kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Dessa beslut skall i stället överklagas till Riksskatteverket.[274] Även i de fall skattemyndigheten inte utgör första instans, är den vanligaste ordningen att det saknas en möjlighet till att få ett dispensärende prövat av domstol. En annan instansordning som förekommer är att regeringen som enda prövningsinstans har att avgöra ett dispensärenden.[275] Det skall också framhållas att under 1998 års taxering gällde en särskild dispensregel i 2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt. Denna dispensregel angav Riksskatteverket som första instans och att verkets beslut kunde överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Regeln var endast ikraft under ett år, men själva instansordningen är av principiellt intresse. Jag återkommer dock till denna regel i kapitel 8.

Trots att det således numera är så att besvär mot beslut i dispensärenden, i den mån de är överklagbara, skall anföras hos Riksskatteverket, finns ändå ett visst begränsat utrymme för den skattskyldige att erhålla

[274] Se ovan avsnitt 1.1.5, 4.2.1 och 4.6.3.
[275] Ett exempel är 2 § 3 momentet 5 stycket lagen om statlig inkomstskatt.

domstolsprövning av dispensärenden. Möjligheten föreligger i tre olika situationer. För det första i de fall en dispensregel kan misstänkas strida mot Europakonventionen den 4 november 1950 angående skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna (Europakonventionen) och lagen om införlivande av Europakonvention[276]. För det andra synes domstolsprövning vara möjlig om någon enskilds rättighet med stöd av direkt verkande EG-rätt påverkas genom en dispensregel eller genom ett beslut i ett dispensärende. För det tredje kan också frågan om ett dispensbeslut giltighet i viss omfattning bli föremål för domstolsprövning. I det följande behandlas dessa tre möjligheter i samma ordning som de räknats upp.

4.8.2 Europakonventionen som grund för domstolsprövning

Av lagen om införlivande av Europakonvention och artikel 6 i Europakonventionen framgår att domstolsprövning av den enskildes civila rättigheter och skyldigheter samt anklagelse om brott, är en grundläggande rättighet.[277] För svensk rätts vidkommande har rätten till domstolsprövning prövats i ett antal fall av Europadomstolen.[278] Det har också visat sig att svensk rätt i vissa delar varit i konflikt med Europakonventionen (och numera även lagen om införlivande av Europakonvention).[279] Den kritik som främst har yttrats från Europadomstolens sida har rört möjligheten till domstolsprövning vid frihetsberövande och rätten till en opartisk och oavhängig domstolsprövning i frågor om brott och civila rättigheter.[280]

Ett led i att försöka bota dessa brister i det svenska rättssystemet skedde genom införandet av rättsprövningslagen.[281] Denna lag utgör en minimilag som möjliggör prövning av förvaltningsbeslut i de fall alla andra rättsmedel är uttömda, och det inte funnits möjlighet till domstolsprövning.[282] Prövningen begränsas i första hand till att omfatta *lagligheten* av ett beslut.[283] Lagen är också till sin karaktär en ren kassations-

[276] Se lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.
[277] Se Bull 1997 s. 254ff och Nergelius SvJT 1996 s. 835ff.
[278] Se exempelvis målen Sporrong-Lönnroth mot Sverige, Ser. A no 52, Bodén mot Sverige, Ser. A no. 125-B och Pudas mot Sverige, Ser. A no. 125-A.
[279] Se rättsfallen i föregående not.
[280] Se SOU 1993:40, del B, s. 233ff och Holmberg/Stjernquist 1997 s. 48ff.
[281] Se lag (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut.
[282] Se Marcusson FT 1992 s. 127ff.
[283] Se proposition 1987/88:69 s. 23f.

lag.[284] Rättsprövning kan således inte användas för att ändra ett förvaltningsbeslut utan endast för att upphäva detsamma.[285]

För skatterättens del är rättsprövningslagen av mycket begränsad betydelse. Skatt återfinns som ett av de undantag i 2 § som göra att lagen inte är tillämplig. Detta motiverades av att Europakonventionen endast gav rätt till domstolsprövning avseende *civila* rättigheter och skyldigheter.[286] Skatt skulle därigenom per definition inte omfattas av konventionens skydd. En enskild kan således inte med stöd av den svenska rättsprövningslagen åberopa en rätt till domstolsprövning av skatterättsliga frågor.

Emellertid har Europadomstolen tolkat begreppet civil rättighet förhållandevis vitt.[287] Av målet Ringeisen mot Österrike[288] framgår att rätten till domstolsprövning föreligger för alla förfaranden där utgången är avgörande för den enskildes privata rättigheter och skyldigheter, och att det saknar betydelse om tvisten avgjorts i förvaltningsrättslig eller civilprocessrättslig ordning.[289] Därefter har begreppet genomgått en fortlöpande utveckling som lett till att det numera har en förhållandevis vidsträckt betydelse.[290] Även om en dispensregel svårligen kan tänkas påverka någon enskilds rättighet, så tycks Europadomstolens praxis utvisa att det inte är den formella benämningen av en företeelse som är avgörande för om det skall anses föreligga ett förhållande som påverkar enskildas civila rättigheter och skyldigheter. Teoretiskt synes det vara möjligt att om en dispensregel leder till att någon enskild praktiskt sett förlorar en civil rättighet eller åläggs en civil skyldighet, exempelvis begränsningar i möjligheten att bedriva näringsverksamhet, så framstår det också som möjligt att detta skulle kunna vara en grund för att ge den enskilde rätt till domstolsprövning med stöd av artikel 6 i Europakonventionen (och lagen om införlivande av Europakonvention).[291]

[284] Se Ragnemalm 1992 s. 141.
[285] Se Ragnemalm 1992 s. 141.
[286] Se proposition 1987/88:69 s. 15f.
[287] Se proposition 1997/98:101 s. 54ff.
[288] Mål Ser A. No. 13.
[289] Se proposition 1997/98:101 s. 54f.
[290] Se proposition 1997/98:101 s. 54f.
[291] Att skattläggning i vissa fall kan stå i strid med Europakonventionen framgår av rättsfallet RÅ 1997 ref 6. Målet rörde uttag av kyrkoskatt för person som inte tillhört svenska kyrkan och som inte varit mantalsskriven här i landet. Regeringsrätten fastställde i sin dom att 1 § lagen (1951:691) om viss lindring av skattskyldigheten för den som icke tillhör svenska kyrkan i det aktuella fallet stred mot Europakonventionens skydd för religionsfriheten (och lagen om införlivande av Europakonventionen). Av den anledningen fastställde domstolen att 1 § i 1951 års lag inte skulle tillämpas. Rättsfallet har kommenterats av Bergström SN 1998 R s. 359f och Leidhammar SN 1998 s. 362f.

Även om en skatteregel inte kan anses påverka någon enskilds civila rättigheter och skyldigheter kan också kravet om rätten till domstolsprövning på grund av brott aktualiseras i skattesammanhang.[292] Under sådana förhållanden föreligger också rätt till domstolsprövning med stöd av Europakonventionen och lagen om införlivande av Europakonvention.[293] Då dispensregler i första hand möjliggör en förmånlig behandling för den skattskyldige framstår det som mindre troligt att det överhuvudtaget skulle kunna föreligga någon jämförbarhet med straffpåföljder.

4.8.3 EG-rättens rättsskyddsprincip

En dispensregel, eller tillämpning av denna, kan också bli föremål för domstolsprövning i förhållande till EG-rätten. Denna rättighet till domstolsprövning grundar sig på den inom EG-rätten gällande så kallade *rättsskyddsprincipen*.[294] För att principen skall vara gällande krävs att den enskilde kan åberopa en EG-rättslig regel med så kallade *direkt effekt*.[295] För att EG-rättsliga regler skall erhålla denna status krävs att reglerna är ovillkorliga, tillräckligt precisa och inte kräver ytterligare implementering från medlemsstaterna för att vara gällande.[296] Av artikel 5 i EG-fördraget framgår att de nationella domstolarna är förpliktigade att skydda subjektiva rättigheter som uppkommer genom att EG-rättsliga regler har direkt effekt.[297]

Även om den direkta beskattningen, till vilket område inkomstskatterättsliga dispensregler hör, inte varit föremål för några mer omfattande harmoniseringsåtgärder från EU:s sida har och får, EG-rätten en allt större betydelse för beskattningen.[298] Artikel 6, som visserligen inte har

[292] Skattebrott omfattas utan tvekan av Europakonventionen.

[293] RÅ 1997 ref 6 synes ge stöd för att alla fall där en skatteregel kan tänkas strida mot Europakonventionen och lagen om införlivande av Europakonventionen kan bli föremål för domstolsprövning.

[294] Se Andersson T 1997 s. 66ff.

[295] Se Andersson T 1997 s. 67f.

[296] Se Andersson T 1997 s. 42. Principen om direkt effekt introducerades i Van Gend & Loose-fallet (mål 26/62 [1963] ECR 1).

[297] Se Andersson T 1997 s. 68, I RÅ 1997 ref 65 uttalar Regeringsrätten att stöd för rätten till domstolsprövning också kan återfinnas genom att Europakonventionen anses utgöra en del av EG-rätten. Regeringsrätten hänvisar därvidlag till det s. k Borelli-målet (mål C-97/91-/1992/ Rec. I s. 6313). Se Strömberg FT 1998 s. 290ff. Jämför också nedan avsnitt 6.3.5 om artikel 5 betydelse för skattelagstolkningen.

[298] Se exempelvis Bergström SN 1998 s. 483ff, Ståhl 1996 s. 188ff och Terra/Wattel s. 22ff och 31ff. På den direkta beskattningens område finns två EG-direktiv: Fusionsdirektivet (90/434/EEC) och Moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEC). Vidare finns det i förordningen om europeiska intressegrupperingar en regel om beskattning (2137/85/EEC).

tillämpats på den direkta beskattningens område, anger allmänt ett övergripande förbud mot diskriminering på grund av nationalitet.[299] Av störst betydelse för den direkta beskattningens del tycks däremot artiklarna 48, 52, 59, och 73 b i EG-fördraget vara.[300] I artikel 48 återfinns en bestämmelse som skall värna om fri rörlighet av arbetskraft.[301] Ett skydd för den fria rörligheten av tjänster inom unionen återfinns i artikel 59.[302] Artikel 52 avser att värna om fri etableringsrätt.[303] Vidare återfinns en regel om skyddet av fria kapitalrörelser i artikel 73 b.[304]

Dessa regler rörande förbud mot diskriminering på grund av nationalitet och främjandet av de fria rörligheterna inom unionen, har visat sig ha direkt effekt.[305] Därigenom har dessa regler ansetts möjliga att åberopa till stöd för att en nationell skatteregel inte skall tillämpas.[306] Det skall också framhållas att även indirekt diskriminering på grund av nationalitet ansetts strida mot EG-rätten.[307] Även de fall ett lands skatteregler missgynnat skattskyldiga med hemvist i en annan fördragsslutande stat har ansetts utgöra brott mot diskrimineringsförbuden och mot reglerna om fri rörlighet.[308]

För dispensinstitutets del synes det, i vart fall i teorin, vara möjligt att både regler och tillämpningen av dessa kan komma att vara direkt eller indirekt diskriminerande, eller på annat sätt förhindra de fria rörligheterna inom EU. Närmast till hands synes fallet vara att det endast är skattskyldiga med hemvist i Sverige som antingen har möjlighet att söka dispens eller som kan komma att beviljas dispens. Detta antagande grundar sig på att dispensregler oftast kompletterar lagstiftning som införts för att förhindra någon form av skatteundandragande. Det kan antas vara typiskt sett lättare att utnyttja skatteregler, och därigenom

[299] Se Bergström SN 1998 s. 483.
[300] Se Bergström SN 1998 s. 483.
[301] Enligt Bihl-målet (Mål C-175/88 (1990) ECR I-1779) kan regler rörande direktbeskattning strida mot den fria rörligheten av arbetskraft.
[302] I Bachmann-målet (Mål C-204/90 (1992) ECR I-249) uttalar EG-domstolen att ett brott mot artikel 59 kan föreligga om avdrag vid inkomsttaxeringen inte medges för premiebetalningar av utländska pensionsförsäkringar (under förutsättning att avdrag medges för försäkringar tagna i inhemska försäkringsföretag). I målet ansågs de aktuella reglerna också strida mot artikel 48.
[303] Commerzbank-målet (Mål C-330/91 [1993] Rec. I-4017) påvisar ett fall när skatteregler kan anses strida mot artikel 52.
[304] Se närmare Ståhl 1996 s. 186ff.
[305] Se Ståhl 1996 s. 187f.
[306] Se ovan i noterna 301-303 åberopade rättsfall från EG-domstolen.
[307] Se Terra/Wattel s. 32 och Ståhl 1996 s. 189ff.
[308] Se Terra/Wattel s. 32 och Ståhl 1996 s. 189ff.

också en eventuell dispensmöjlighet, för den som endast är inskränkt skattskyldig än för den som är obegränsat skattskyldig i ett land.[309]

I de fall en dispensregel, eller dess tillämpning, på något av de ovan nämnda sätten strider mot EG-rätten gäller rättsskyddsprincipen. Den praktiska innebörden av denna princip, applicerad på dispensinstitutet, blir att även fast det i ordinär ordning saknas möjlighet till domstolsprövning, skall en sådan komma till stånd om en dispensregel eller ett beslut i ett dispensärenden kan anses strida mot en EG-rättslig regel som har direkt effekt.[310]

4.8.4 Ogiltiga dispensbeslut

I viss begränsad omfattning kan det tänkas att ett dispensärende blir föremål för domstolsprövning utanför Europakonventionens, lagen om införlivande av Europakonvention och EG-rättens tillämpningsområden. Detta är fallet om ett beslut är behäftat med något allvarligt fel i formellt hänseende.[311] Exempelvis att den skattemyndighet som beslutat i ärendet varit obehörig.[312] Det blir då allmän domstol och inte en förvaltningsdomstol som har kompetensen att pröva huruvida beslutet är felaktigt eller inte. Det kan dock konstateras att utrymmet för domstolsprövning i dessa fall är mycket begränsat. En prövning kan endast komma att beröra huruvida ett beslut skall ges en rättslig verkan eller inte.[313]

> En skillnad görs mellan förvaltningsbeslut som är ogiltiga och angripliga och sådana som är en nullitet. Fel i förfarandet som är angripligt leder vanligen endast till upphävande om det påverkat den materiella utgången av ärendet.[314] Är beslutet en nullitet skall det överhuvudtaget inte ges någon rättslig verkan.[315]

[309] Talrika exempel finns i lagtexten på när inskränkt skattskyldiga inte har rätt till samma förmånliga behandling som oinskränkt skattskyldiga. Se exempelvis 2 § 2 momentet, 2 § 3 momentet, 2 § 4 momentet 10 stycket lagen om statlig inkomstskatt.
[310] Se Andersson T 1997 s. 325. Även Andersson T 1996 s. 141ff.
[311] Se Strömberg 1998 s. 77.
[312] Se ovan avsnitt 4.2.1.
[313] Se Strömberg 1998 s. 77.
[314] Se Strömberg 1998 s. 77.
[315] Se Strömberg 1998 s. 77.

4.8.5 Sammanfattning

Det ovan sagda ger vid handen att ett dispensärende vanligen skall överklagas, om det överhuvudtaget är möjligt, till annan förvaltningsmyndighet eller regeringen. Därigenom är möjligheten till domstolsprövning av den materiella frågan i princip utesluten. Av Europakonventionen, lagen om införlivande av Europakonvention och EG-rätten framkommer dock att det i vissa fall kan finnas en möjlighet till materiell prövning av ett dispensärende. Enligt artikel 6 i Europakonventionen skall frågor om enskildas civila rättigheter och skyldigheter, samt frågan om straffpåföljder, kunna bli föremål för domstolsprövning. I den mån ett dispensärende har betydelse för en sådan rättighet följer således av konventionen att domstolsprövning måste komma till stånd.

Enligt den inom EG-rätten gällande rättsskyddsprincipen måste det finnas effektiva rättsmedel för att genomdriva EG-rätten i medlemsstaterna. Detta innebär att i de fall en dispensregel, eller dess tillämpning, kan anses vara i strid med EG-rättsliga regler med direkt effekt, exempelvis EG-fördragets artikel 52 om den fria etableringsrätten, så skall det föreligga en möjlighet till att erhålla domstolsprövning.

I övrigt synes det endast vara frågan om ett beslut är giltigt ur formellt perspektiv som kan bli föremål för domstolsprövning, med stöd av nationell rätt som inte stödjer sig på internationella åtaganden. Detta är således fallet när fråga är om dispensärendet är rättsenligt handlagt och om beslutet på grund av ett fel kan anses som en nullitet. Det är då allmän domstol som har att bedöma om beslutet skall efterlevas eller inte.

4.9 Sammanfattning

I detta kapitel har olika frågor rörande de förfaranderegler som styr handläggningen av dispensärenden behandlats. Framställningen är inte avsedd att vara heltäckande, utan i stället har vissa särskilt viktiga frågor tagits upp.

Inledningsvis diskuterades forumfrågan. I denna del konstaterades att rätt forum för ansökan om dispens i de fall skattemyndigheten utgör dispensmyndighet är den skattemyndighet som utgör den skattskyldiges taxeringsmyndighet.

Vidare kan ett dispensärende endast initieras på ansökan av den enskilde. Detta med stöd av allmänna förvaltningsrättsliga principer, av vilka följer att ärenden om förmåner för de enskilda inte kan initieras ex officio.

De regler som gäller för handläggningen av dispensärenden är de allmänna förvaltningsrättsliga regler som framkommer av förvaltningslagen och allmänna förvaltningsrättsliga principer. Taxeringslagen är således inte tillämplig på dispensärenden, även om dessa rör frågor kopplade till inkomstbeskattningen. En viss skillnad föreligger därigenom i förhållande till de regler som gäller för taxeringsärenden och de regler som gäller för dispensärenden.

En skillnad mellan dispensärenden och taxeringsärenden är att olika vägledning-, utrednings- och serviceskyldigheter gäller. För dispensärendens del tillämpas de allmänna förvaltningsrättsliga reglerna och principerna rörande officialprincipen. För taxeringsärendens del tillämpas den särskilda regeln i taxeringslagen 3 kap. 1 §. Utifrån detta kan konstateras att dispensmyndighetens åliggande främst ligger i en *vägledningsskyldighet* som är förhållandevis begränsad. Ett dispensärende rör en förmån för den enskilde och det allmännas utredningsansvar är därigenom begränsat. Visserligen har dispensmyndigheten att vägleda den sökande så att relevanta uppgifter framkommer. Endast avseende sådana frågor som talar mot den skattskyldiges yrkande omfattas av dispensmyndighetens uttryckliga utredningsansvar, det vill säga att myndigheten också de facto har att stå för själva materiella utredningen. för den materiella utredningen. I förhållande till den officialprincip som framgår av taxeringslagen 3 kap. 1 § synes det allmännas ansvar vara mindre omfattande i taxeringsärenden. Detta mot bakgrund av den omfattande uppgiftsskyldighet som den skattskyldige ålagts genom självdeklaration och kontrolluppgifter. Det kan därför antas att det i taxeringsärenden läggs ett större ansvar på den enskilde än vad fallet är för dispensärendens del.

En annan viktig och påtaglig skillnad mellan dispensärenden och taxeringsärenden är den särskilda sekretessbestämmelsen i sekretesslagen 9 kap. 1 §. Skattesekretessen är som utgångspunkt absolut. När det gäller taxeringsfrågor som överklagats till domstol tillämpas i stället ett rakt skaderekvisit. Detta innebär att en handling som huvudregel anses som offentlig, om inte någon enskild eller det allmänna lider men av att uppgiften kommer ut. Om ett beslut i ett dispensärende överklagas finns ingen motsvarande lättnad i sekretessen för Riksskatteverkets del. Detta leder till att det är enklare att få del av skattedomar än av beslut i dispensärenden.

Vidare visas i kapitlet att dispensbeslutens rättskraft och taxeringsbeslutens rättskraft inte är samordnade. Detta kan i vissa fall medföra att dispensmöjligheten suspenderar de särskilda lagakraftreglerna rörande taxeringsbeslut. Ett avslag på en dispensansökan vinner inte rättskraft. Taxeringsbeslutets laga kraft (liksom skattedomens rättskraft) tycks inte

utgöra hinder mot att ansöka om dispens. I förhållande till skattedomens rättskraft utgör också ett yrkande med stöd av en därefter medgiven dispens en ny fråga. Den tidigare fastställda skattedomen utgör således inte hinder för att ändra taxeringen. När det gäller ett taxeringsbesluts laga kraft tycks förhållandet vara likartat. Sammantaget ger detta att lagstiftningen i denna del framstår som mindre väl samordnad.

Slutligen har även frågan om domstolsprövning av dispensärenden diskuterats. Där framgick att prövning kan komma att ske om dispensinstitutet kan anses strida mot antingen Europarådskonventionen eller EG-rätten. Prövningen i dessa fall omfattar även den materiella sidan av dispensärendet. När det gäller domstolsprövning i övrigt är slutsatsen att ett visst begränsat utrymme finns för allmän domstol att pröva huruvida ett dispensbeslut ur formellt perspektiv är giltigt. Det synes då främst vara om beslutet utgör en nullitet eller inte som kan prövas.

5 Utvärdering av de allmänna frågorna

5.1 Inledning

Eftersom det ämne jag valt för denna framställning är uppbyggd av en mängd olika mindre delområden har jag valt att här, i samband med att studien övergår från allmänna frågor till regel- och praxisgenomgången, ge en delutvärdering. Utvärderingen anknyter här till den hypotes som uppställdes i avsnitt 1.2.

Förutom syftet att utvärdera vad som hittills avhandlats, skall kapitlet utgöra ett "avstamp" in i den mot de enskilda dispensreglerna inriktade delen av studien. Utvärderingen avser således att utgöra en bas för den fortsatta diskussionen.

Det kan dock inte bli fråga om en komplett utvärdering av hypotesen i sin helhet. Detta grundar sig på att de allmänna frågor som tagits upp inte ger tillräckliga kunskaper om dispensinstitutet. Främst är det frågan om motivet till varför dispensregler används, som inte kan diskuteras på det här stadiet. Skälet till detta är att det utifrån den allmänna diskussionen om dispensinstitutet i sig, inte kan dras någon slutsats om motiven för de skatterättsliga dispensreglerna. För att kunna utvärdera även denna del är det således nödvändigt att först företa en praxisgenomgång. En historisk förklaring till varför dispensregler återfinns i lagstiftningen har dock givits. Antagligen är det i första hand ett historiskt arv att dispensregler återfinns i den inkomstskatterättsliga författningsmassan. För att det skall vara möjligt att verifiera eller falsifiera denna slutsats krävs dock först en praxisgenomgång. Av den anledningen kommer denna fråga att diskuteras först i kapitel 13, som innehåller den slutliga utvärderingen av undersökningen.

Kapitlet inleds med en utvärdering av rättssäkerhetsfrågan. Därefter behandlas i avsnitt 5.3 frågan om effektivitet. I avsnitt 5.4 diskuteras

fenomenet rättslig polycentri och dispensinstitutet. Vidare behandlas i avsnitt 5.5 möjligheten att byta ut dispensregler mot andra typer av rättsregler. Avsnitt 5.6 innehåller en sammanfattande utvärdering.

5.2 Rättssäkerheten

I kapitel 3 gavs en redogörelse för de rättssäkerhetskrav som kan ställas på beskattningen. I en enhällig skatterättslig doktrin framhålls att de enskildas rättssäkerhet i första hand bygger på att legalitetsprincipen följs vid rättstillämpningen.[1] Detta innebär att utgångspunkten för lagtolkningen är själva lagtexten. Emellertid är det ett föreskriftskrav som inte tycks vara absolut strikt. Förarbetsuttalanden, praxis och andra rättskällor är av stor betydelse vid tolkning av skattelag.[2] Detta är naturligt med hänsyn till att lagtexten sällan är fullkomlig. Ett behov finns av att använda kompletterande rättskällor för att kunna fastställa gällande rätt. Det skatterättsliga föreskriftskravet anses således inte begränsa lagtolkningen till att endast avse en bokstavstolkning av de enskilda lagstadgandena.

Den skatterättsliga doktrinen har också koncentrerat diskussionen om de enskildas rättssäkerhet kring frågan om föreskriftsföljsam, och därigenom även förutsebar, rättstillämpning.[3] Enligt min uppfattning finns dock skäl till att anta att föreskriftskravet inte är tillräckligt för att skydda den enskildes rättssäkerhet.[4] Föreskrifter är språkliga uttryck för rättsregler och kan inte bli klarare och tydligare än det språk som de är uppbyggda av. I många fall innebär detta att gemene man inte ges någon större vägledning när lagtexten konsulteras.[5]

Det sagda leder till att problemet med själva förutsebarhetsbegreppet visas. Förutsebarhetskravets subjektssida kan inte relateras till att det är *gemene man* som skall förstå lagtexten.[6] Kravet på lagtolkarens kunskaper i skatterätt ställs betydligt högre. Det är sakkunniga som skall kunna förutse beskattningens utfall.[7]

Förutsebarhetsbegreppet är inte endast problematiskt utifrån subjektssidan. Även vad som skall kunna förutses, det vill säga objektssidan, är inte självklart. Antagligen är det, för att förutsebarhetskravet skall anses

[1] Se avsnitt 3.2.2.
[2] Se avsnitt 3.2.2.
[3] Se avsnitt 3.2.2.
[4] Se avsnitt 3.6.
[5] Se avsnitt 3.3.
[6] Se avsnitt 3.3.
[7] Se avsnitt 3.3.

som uppfyllt, tillräckligt om en sakkunnig kan förutse de möjliga beskattningsutfallen av en skatteregel. Kravet kan således inte formuleras som att den rätta, det vill säga den som Regeringsrätten slutligen fastställer, rättsföljden ska kunna förutses.

Vidare fördes en diskussion om föreskriftskravets normativa grund. Rörande denna fråga har av *Hultqvist* framförts uppfattningen att föreskriftskravet har en uttrycklig kodifiering i regeringsformen.[8] Doktrinen i övrigt tycks dock inte dra samma långtgående slutsatser av regeringsformens reglering som *Hultqvist* gjort. För egen del framfördes uppfattningen att föreskriftskravet antagligen inte är grundlagsfäst.[9]

En jämförelse med dansk, norsk och tysk rätt ger också vid handen att det ställer sig tveksamt att tolka den svenska grundlagsregleringen som innehållande ett uttryckligt föreskriftskrav. I den danska grundlagen finns en särskild regel i § 43 som anses ge uttryck för legalitetsprincipen.[10] Det går emellertid inte att i den danska doktrinen finna uttalanden som fastställer att det föreligger ett strikt föreskriftskrav. Tvärtom talar den danska synen på bundenhet till administrativ praxis mot att ett uttryckligt lex scripta-krav skulle vara gällande i dansk skatterätt.[11] För norskt vidkommande är regleringen mycket lik den som återfinns i regeringsformen 8 kap. 3 och 7 §§. Av NGRL 75 a § framgår att Stortinget måste fatta beslut om skatt i form av så kallade formell lag.[12] Inte heller för norsk rätts del framstår det dock som att detta stadgande anses medföra ett strikt lex scripta-krav. Även i norsk skatterätt kan andra typer av rättsliga uttalanden få stor betydelse för den materiella beskattningen. Liksom den danska förvaltningen är den norska ministerstyrd.[13] Interna föreskrifter påverkar därför på ett påtagligt sätt rättens innehåll.[14] Även för tyskt vidkommande saknas en uttrycklig grundlagsreglering av ett föreskriftskrav.[15] GG innehåller visserligen en mängd regler som implicerar att beskattningen måste ha stöd av föreskrifter.[16] Tysk doktrin ger dock inte stöd för att något uttryckligt föreskriftskrav skulle gälla för skatterättens del.[17] Den svenska grundlagen bygger på samma grundläggande synsätt som dansk, norsk och tysk konstitution.

[8] Se avsnitt 3.5.2.
[9] Se avsnitt 3.5.2.
[10] Se avsnitt 2.2.3 och 2.2.4.
[11] Se avsnitt 2.2.5.
[12] Se avsnitt 2.3.3 och 2.3.4.
[13] Se avsnitt 2.3.5 jämför med avsnitt 2.2.5.
[14] Se avsnitt 2.3.2 och 2.3.5.
[15] Se avsnitt 2.4.2 och 2.4.4.
[16] Se avsnitt 2.4.2 och 2.4.4.
[17] Se avsnitt 2.4.2.

Utifrån detta, och med beaktande av att regeringsformen inte uttryckligen anger något föreskriftskrav, anser jag att det talar mot ett föreskriftskrav.

I stället är min slutsats att legalitetsprincipen i första hand utgör en okodifierad rättstillämpningsnorm.[18] Legalitetsprincipen får anses utgöra en särskild rättslig princip gällande vid tolkningen av de skatterättsliga rättskällorna. Därigenom är också legalitetsprincipen dynamisk till sin karaktär.[19] Principens betydelse fixeras således genom de olika rättstillämpande myndigheternas och domstolarnas, och då särskilt Regeringsrättens, beslut och domar rörande skattefrågor.[20] Den främsta betydelsen av detta synsätt är att en förändring av legalitetsprincipens innehåll och betydelse inte kräver något normbeslut. Det är i stället i första hand Regeringsrätten, genom sina prejudicerande domar, som fastställer hur legalitetsprincipen skall förstås för skatterättens del.

De rättssäkerhetsvärden som legalitetsprincipen avser att skydda beaktas också, i viss mån, genom den förvaltningsrättsliga reglering som finns rörande handläggningen av dispensärenden.[21] Här märks främst rätten till insyn i dispensärendet varigenom den sökande ges möjlighet att ta del av de handlingar som tillfogats ärendet.[22] Detta är viktigt för att den enskilde skall kunna argumentera för sin sak och för att han också skall kunna kontrollera om ärendet är rätt handlagt.[23] Vidare märks att orubblighetsreglerna kan komma att verka till den skattskyldiges förmån. Särskilt i de fall dispens medges, då beslutet blir orubbligt omedelbart efter expedieringen.[24] Rättssäkerheten förstärks också genom reglerna om service-, vägledning- och utredningsskyldighet som åvilar det allmänna.[25] Därigenom skapas möjligheten till att ärendena blir tillräckligt utredda. Ett ytterligare moment i rättssäkerheten är möjligheten till att få ett beslut överprövat av högre instans.[26]

Kravet om föreskriftsföljsamhet synes för dispensregleringens del vara av mindre betydelse för att skydda den enskildes intressen. Detta grundar sig främst på att dispensregler oftast innehåller ett flexibelt rekvisit.[27] En vanligt förekommande förutsättning för att dispens skall

[18] Se avsnitt 3.5.3.
[19] Se avsnitt 3.5.3.
[20] Se avsnitt 3.5.3.
[21] Se kapitel 4.
[22] Se avsnitt 4.4.
[23] Se avsnitt 4.4.1.
[24] Se avsnitt 4.7.3.
[25] Se avsnitt 4.3.
[26] Se Peczenik 1995 s. 90.
[27] Se avsnitt 1.1.4.

kunna medges är att det föreligger *särskilda skäl* som talar för detta.[28] Att framhålla att rättstillämpningen skall vara föreskriftsbunden vid tolkningen av denna typ av lagregel, medför i mycket begränsad omfattning någon vägledning i sak. Föreskriftsföljsam tolkning av flexibla rekvisit leder inte av sig självt till att rättstillämpningen blir förutsebar. Endast med vetskap om vad som utgör särskilda skäl (eller dylikt) kan förutsebarhet också anses föreligga.

Av den anledningen blir det av stor betydelse att regleringen av handläggningen av dispensärenden är så utformad, att den enskilde därigenom kan tillvarata sina intressen. I denna del kan framhållas att de rättsliga krav som uppställs med stöd av förvaltningslagen och allmänna förvaltningsrättsliga principer i sak tycks vara tillräckliga för att rättssäkerheten skall kunna uppnås. Emellertid kan på god grund ifrågasättas om inte den mycket begränsade möjligheten till att få ett dispensärende prövat inför domstol också medför en klart minskad rättssäkerhet för den enskilde.[29] Rätten till domstolsprövning framstår som ett av de mer centrala rättssäkerhetskrav som bör uppställs rörande myndigheternas maktutövning. Genom att domstolarna är obundna och helt saknar någon form av intresse i ärendets utgång garanteras också en klart objektiv prövning. Riksskatteverket intar en form av partsintresse genom att myndigheten också har till uppgift att företräda det allmänna, i bland annat skattefrågor.[30]

En ytterligare anmärkning som kan göras rörande förutsebarheten är att dispensbeslut är svårtillgängliga. Som framhållits tidigare råder för dispensärendens del den absoluta skattesekretessen i sekretesslagen 9 kap. 1 §.[31] Eftersom ärendetypen normalt sett inte heller kan bli föremål för domstolsprövning, finns inte heller några domar rörande dessa frågor för vilka den mindre omfattande domstolssekretessen gäller.[32] En dom är endast sekretessbelagd i den mån någon enskild eller det allmänna kan komma att lida men av att en uppgift blir offentlig.[33]

Även om det är möjligt att efter strykning av känsliga uppgifter låta allmänheten få ta del av ett dispensbeslut, är dessa inte heller föremål för någon frekvent återkommande publicering.[34] Det blir av den anledningen svårt för allmänheten att bilda sig en uppfattning om hur en dispensregel tillämpas. De mycket begränsade möjligheterna till att få

[28] Se avsnitt 1.1.4.
[29] Se avsnitt 4.8.
[30] Se taxeringslagen 2 kap. 1 §.
[31] Se avsnitt 4.4.2.
[32] Se avsnitt 4.4.2.
[33] Se avsnitt 4.4.2.
[34] Se avsnitt 4.4.2.

och att kunna ta del av beslut i dispensärenden utgör en väsentlig brist i dispensinstitutets rättssäkerhet.

Sammantaget kan således konstateras att dispensinstitutet, utifrån den allmänna regleringen, kan antas brista i ett flertal avseenden vad gäller rättssäkerheten. I förhållande till ett förhållandevis uttunnat förutsebarhetskrav märks att dispensregler och tillämpningen av dessa är än mindre förutsebar. De flexibla rekvisiten som återfinns i många dispensregler leder till att det är mycket svårt för den enskilde att tolka reglerna. Även det faktum att dispensbeslut är sekretessbelagda minskar möjligheten att ta del av den praxis som fastställts av dispensmyndigheterna. Besluten publiceras inte heller, efter anonymisering, i sådan form att praxisen är lättillgänglig. Det finns således ett flertal olika faktorer som bidrar till att rättssäkerheten kring dispensinstitutet kan antas vara låg.

5.3 Effektiviteten

Frågan om dispensregleringen kan bidra till en ökad effektivitet besvaras i huvudsak utifrån samma perspektiv som behandlingen av rättssäkerhetsfrågan.

I denna del kan övergripande konstateras att den förenklade instansordning som tillämpas onekligen bidrar till en ökad effektivitet. Det går förhållandevis snabbt att få en dispensansökan prövad. Genom att skattemyndigheten sköter hela utredningen, samt också fattar besluten, är grundförutsättningarna för en hög grad av effektivitet goda.

Effektivitetsnivån tycks dock sänkas av några faktorer. Självklart är det så att parts rätt till insyn och skyldigheten att kommunicera uppgifter alltid leder till en ökad arbetsbelastning för myndigheten. Detta är dock något som antagligen måste accepteras för att den enskildes rättssäkerhet skall kunna tillgodoses. Det som är värre är att *rättskraftsreglerna* avseende dispensbeslut och taxeringsbeslut inte är samordnade. Som jag visat i avsnitt 4.7 kan effekten uppkomma att det är möjligt att ansöka om dispens, även i de fall det taxeringsbeslut som avses bli påverkat av en eventuellt medgiven dispens redan har vunnit orubblighet, antingen genom en skattedom eller genom laga kraft.[35] Det är troligen så att dispensmöjligheten kan utgöra en grund för att riva upp ett redan lagkraftvunnet taxeringsbeslut.[36] Dispensinstitutet bidrar genom detta till en sänkt effektivitet vid hanteringen av taxeringsärenden.

[35] Se avsnitt 4.7.4.
[36] Se avsnitt 4.7.4.3.

Vidare medför det faktum att avslag i dispensärenden inte vinner någon orubblighet alls, att den enskilde kan återkomma ett obegränsat antal gånger med en förnyad ansökan.[37] Eftersom ett taxeringsbesluts rättskraft inte heller tycks prekludera möjligheten att ansöka om dispens finns ingen yttersta tidsgräns för när dispens kan sökas.[38] Inte heller en skattedoms rättskraft kan antagligen anses omfatta grunden att ändra en skattefråga med stöd av en medgiven dispens. Regleringen är otillfredsställande och bör korrigeras.

Det kan vidare framhållas att många av de moment som bidrar till ökad effektivitet samtidigt minskar rättssäkerheten för den enskilde. I denna avvägning är det viktigt att den enskildes rättssäkerhet ställs i första rummet. Avvägningen mellan de två intressena är dock inte så självklart enkel som det kan framstå som. Jag har tidigare i kapitel 3 och ovan i föregående avsnitt diskuterat vilka rättssäkerhetskrav som kan ställas på rättstillämpningen. Med det sagda i minne vill jag framhålla att det är svårt att beakta ett rättssäkerhetskrav som inte kan ges ett tillräckligt preciserat innehåll, för att exakt ange vad som krävs för att den enskildes intressen skall skyddas. Som ett exempel kan anföras det inom skatterätten framförda kravet om att beskattningen skall vara föreskriftsbunden. I dessa fall bör man söka efter andra sätt att skydda den enskildes intressen och i möjligaste mån även skapa förutsättningar för en effektiv förvaltning. Exempelvis genom ökade möjligheter till överprövning och/eller ökade möjligheter till hjälp med att framföra sin talan i ärendet.[39]

Överlag framstår det som att dispensinstitutet är utformat för att bidra till en effektiv förvaltning. Genom den förenklade instansordningen undviks långa och omfattande processer. Priset för detta är dock en sänkt rättssäkerhet. Det skall också framhållas att det finns klara ineffektiva moment i regleringen. Den mest påtagliga kanske är det faktum att rättskraftsreglerna avseende dispensbeslut i förhållande till taxeringsbeslut är olika.

5.4 Pluralistisk rättsbildning

Ett faktum som både påverkar rättssäkerhetsaspekten och effektivitetsaspekten är den pluralism i rättstillämpningen som dispensregleringens

[37] Se avsnitt 4.7.3.

[38] Se avsnitt 4.7.2 och 4.7.3.

[39] Ett liknande synsätt har framförts i rättssäkerhetskommitténs betänkande SOU 1993:62 s. 82f.

konstruktion kan ge upphov till. Traditionellt tycks den allmänna uppfattningen vara att rätten är monistisk till sin karaktär.[40] Rättsbildarna, i första hand lagstiftare, andra normgivare, domstolar och förvaltningsmyndigheter, kan visserligen konkurrera men det antas att dessa konflikter kan upplösas genom olika typer av regelvals- och rättsvalsregler.[41] Den mest åberopade regeln avseende konkurrens mellan olika typer av föreskrifter, är regeln om lagens formella kraft. En föreskrift av högre konstitutionell rang skall tillämpas före föreskrifter av lägre konstitutionell status.[42] Vid konflikt mellan riksdagens lagar och regeringens förordningar ges således de förstnämnda företräde framför de sistnämnda. För svensk rätts vidkommande återfinns denna regel i regeringsformen 8:17. Principen kallas också för *lex superior-principen*.[43] Även legalitetsprincipen och olika typer av rättskällehanteringsnormer avser att tillse, att dubbla eller flera rättsbildningar inte förekommer i rättssystemet.

Det kan dock antas att det i vissa fall är så att samtliga *kontrollmekanismer* felar. Trots att det finns klara regler och principer för hur konflikten mellan olika rättskällor skall lösas, kan det ändå förhålla sig så att parallella och ibland även oförenliga rättstillämpningar kan uppkomma.[44] Detta är särskilt märkbart i de sammanhang *praxis* av olika slag ges en förhållandevis hög grad av rättskälledignitet.[45] Om samma regler tillämpas olika av olika myndigheter (och domstolar) uppkommer problemet att rättens innehåll har fastställts av mer än en rättsproducent.[46] Ibland förekommer att rättens innehåll blir olika på olika nivåer i samhället.[47] Detta fenomen har i nordisk, och kanske främst dansk, doktrin kallats för *rättslig polycentri*.[48]

Rättslig polycentri är en företeelse som givits stor uppmärksamhet i framförallt dansk offentligrättslig doktrin.[49] De framställningar som behandlar rättslig polycentri innehåller ett vitt spektra av frågor, och någon enhetlig "lära" kan inte extraheras fram ur dessa inlägg.[50] I själva verket synes begreppet rättslig polycentri omfatta en mängd olika tankar och

[40] Jämför Kellgren 1997 s. 187f.
[41] Se Lehrberg s. 135.
[42] Se Lehrberg s. 135.
[43] Se Lehrberg s. 135, jämför även norsk rätt i avsnitt 2.3.3 ovan.
[44] Se Zahle 1986 s. 752ff, Blume s. 165 och Allison s. 369f.
[45] Se Michelsen R&R nr 2 s. 35.
[46] Se Påhlsson 1995 s. 124f.
[47] Se Zahle 1986 s. 752f.
[48] Se Påhlsson 1995 s. 123 och hänvisningen i not 169.
[49] Se Påhlsson 1995 s. 123 och hänvisningen i not 169.
[50] Se här det breda spektrum av frågor som tas upp i Retlig polycentri. – Til Henrik Zahle på 50 års dagen 26. august 1993.

idéer om rätten och rättsbildningen.[51] Det gemensamma tycks dock vara tankegången om att det antingen på rättsproducentsidan finns flera konkurrerande normgivare, eller att det på adressatsidan är så att rätten ges olika innehåll för olika grupper.[52]

Det är möjligt att utgå från två grundläggande synsätt på vad rättslig polycentri är för något. Det ena är att använda det ur ett normativt perspektiv.[53] Det andra är att bara använda det rent deskriptivt och som ett sätt att förklara hur rätten faktiskt tillämpas.[54] Det är på det sistnämnda sättet som polycentribegreppet används i detta arbete.

När det gäller rättslig polycentri och dispensregleringen är det följande omständigheter som är av intresse. Riksdagen besitter genom regeringsformens reglering den exklusiva föreskriftsmakten på skatterättens område.[55] Riksskatteverkets praxis i dispensärenden kan antas få en särskild betydelse för tillämpningen av just dispensregler.[56] Riksskatteverket utgör högsta instans och detta är ett argument för att verkets uttalanden i dessa frågor uppfattas som särskilt viktiga. En stor följsamhet till verkets praxis medför således att risken finns att ett alternativt centrum för att skapa normer inom delar av skatterätten uppkommer. Förutom genom riksdagens föreskrifter, finns också i vart fall *kvasibindande* normer, som skapas genom Riksskatteverkets praxis.

En annan omständighet som är grund för polycentrisk rättsutveckling är det faktum att Riksskatteverket uttryckligen har fått till uppgift att leda skatteförvaltningen, och att arbeta för en enhetlig taxering. Detta sker bland annat genom uttalanden i beskattningsfrågor.[57] Ett uttalande i exempelvis en rekommendation rörande hur en dispensregel bör tillämpas, kan antas få mycket stor genomslagskraft inom skatteförvaltningen.[58]

Vidare medför det faktum att medgivande av dispenser inte går att överklaga, att en geografiskt knuten olikformighet i rättstillämpningen kan uppkomma. Rent teoretiskt öppnar dispensregleringen för att en skattemyndighet i en region kan tillämpa en dispensregel mer gynnsamt,

[51] Se föregående not.
[52] Se Påhlsson 1995 s. 125.
[53] Se Påhlsson 1995 s. 126.
[54] Se Påhlsson 1995 s. 126.
[55] Se regeringsformen 1 kap. 4 § och 8 kap. 3 och 7 §§.
[56] Angående dispenspraxisens rättskällevärde, se nedan avsnitt 6.7.
[57] Riksskatteverket uttalar sig i en mängd sammanhang. Den kanske viktigaste formen är de rekommendationer som verket avger. Emellertid förkommer det också att företrädare för verket gör uttalanden i pressen. Även RSVs hemsida på World Wide Web kan innehålla information av särskilt rättsligt intresse.
[58] Se här exempelvis uttalandet i fåmansbolagsrekommendationen (RSV S 1998:29, avsnitt 12.2).

än i förhållande till en skattemyndighet i en annan region. Härigenom tolkas samma rättsregel på olika sätt inom olika skatteregioner. Utbildas en mer stadigvarande praxis i de två skatteregionerna föreligger även här vad som kan kallas för rättslig polycentri. Eftersom medgivande av dispens inte är möjliga att överklaga, kan Riksskatteverket inte heller genom sin beslutande kompetens garantera en likformig rättstillämpning. Även om risken inte är överhängande, är det olyckligt om systemet i sig är särskilt öppet för en polycentrisk rättsbildning. Detta minskar utan tvekan beskattningens förutsebarhet och därigenom rättssäkerheten.

Även ur effektivitetsperspektivet kan det sagda sägas vara av betydelse. Om samma rättsregel tillämpas på olika sätt hos olika regionala myndigheter, leder det till att det skapas ett visst merarbete för en del av myndigheterna. Alltså skulle det även ur ett effektivitetsperspektiv framstå som lämpligt att moment som kan bidra till en polycentrisk rättsutveckling undviks.

5.5 Möjligheten att ersätta dispensregler med andra typer av regler

Av det ovan anförda framgår att dispensinstitutet ur ett teoretiskt perspektiv inte kan anses som särskilt lämpligt. Slutsatsen är således att hypotesens första två delar kan anses vara verifierade. Dispensinstitutet är så utformat att de enskildas rättssäkerhet kan komma att bli lidande, samt att det föreligger klara moment av ineffektivitet. Ur detta perspektiv framstår det som önskvärt att dispensinstitutet antingen förändras, eller att det helt utrangeras och ersätts med andra typer av regler. Om dispensinstitutet bör behållas och vilka förändringar som detta motiverar, återkommer jag till i kapitel 13. I det följande tas frågan upp om det är möjligt att ta bort dispensreglerna från inkomstskatteförfattningarna och ersätta dessa med andra typer av regler.[59]

Det som ligger närmast till hands är att ersätta dispensreglerna med vanliga undantagsregler vid inkomstbeskattningen. Innebörden av detta är att det skapas tydliga regler som mer exakt anger vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda, för att den skattskyldige skall erhålla en förmånlig behandling. Det framstår också som rimligt att dessa regler skall tillämpas vid själva taxeringen och inte i form av ett självständigt och sidoordnat förfarande. Ett försök till detta har gjorts i dansk rätt.[60] Det

[59] Här behandlas frågan ur ett teoretiskt perspektiv. Jag återkommer till mer konkreta förslag i kapitel 13.
[60] Se ovan avsnitt 2.2.

kan utifrån resultatet av detta försök, vilket jag återkommer till nedan, konstateras att det tycks vara svårt att helt utmönstra dispensinstitutet ur lagstiftningen.

I den svenska skattelagstiftningen förekommer redan undantagsregler av annan typ än dispensregler. Det bästa exemplet är troligtvis uttagsbeskattningsregeln i 22 § 1 anvisningspunkten 4 stycket kommunalskattelagen. I denna stadgas att i de fall en tillgång tas ur en förvärvskälla till ett pris understigande marknadsvärdet, och avyttringen av denna tillgång skulle ha beskattats i inkomstslaget näring, skall den skattskyldige beskattas såsom om tillgången hade avyttrats till ett pris motsvarande marknadsvärdet. Uttagsbeskattning kan dock underlåtas om lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris är tillämplig. Enligt sin lydelse till och med 1999 års taxering kunde uttagsbeskattning underlåtas om det förelåg särskilda skäl för detta.[61] Det kan konstateras att denna regel utan tvekan hade kunnat vara en dispensregel.[62]

Det finns även andra sätt att nå de mål som en dispensregel oftast avses att åstadkomma. Möjligheten att erhålla uppskov med realisationsvinstbeskattningen vid avyttring av privatbostäder utgör ett sådant exempel. Uppskovet är utformat på så vis att vissa i lagstiftningen uttryckligen angivna förutsättningar skall vara uppfyllda.[63] Är dessa förutsättningar uppfyllda, medges också ett särskilt uppskovsavdrag som reducerar den skattepliktiga realisationsvinsten till den del vinsten använts för att anskaffa ny privatbostad.

En ytterligare variant är att i enlighet med den nya lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten vid beskattningstidpunkten beräkna en skattepliktig inkomst, men göra uttaget av skatten beroende av framtida händelser. I den nyss nämnda andelsbyteslagen är tekniken sådan att byte av andel inte beskattas i vissa fall leder till något skatteuttag (se 5 §). I stället kommer vinsten att i dessa fall att beskattas när de andelar som den skattskyldige bytt till sig i sin tur överlåts (se 8 § 2 stycket).

Det kan konstateras att det således inte föreligger några tekniska hinder mot att göra om gällande dispensregler till vanliga rättstillämpningsregler. Uttagsbeskattningsregeln påvisar också att det är möjligt att lägga en möjlighet till diskretionär prövning även i en vanlig regel. Här

[61] Vad som utgör särskilda skäl preciseras närmare i praxis, se RÅ 1992 ref 56.

[62] Före 2000 års taxering var undantagsmöjligheten i 22 § 1 anvisningspunkten 4 stycket kommunalskattelagen reglerad på så vis att det angavs att om särskilda skäl förelåg kunde uttagsbeskattning underlåtas. Regeln var då i än högre grad "besläktad" med dispensinstitutet.

[63] Se Lodin m.fl. s. 176f för en kort beskrivning av dessa regler.

tycks således inte dispensregeln ha någon fördel i förhållande till andra beskattningsregler. Det kan också konstateras att en bättre samstämmighet i regelsystemet skulle kunna uppnås om dispensreglerna togs bort.

Den övergripande frågan är således om det av andra anledningar föreligger ett skäl till att behålla dispensregleringen. I det danska försöket, att ta bort så många av dispensreglerna som möjligt, konstaterades att det inte fullt ut var möjligt.[64] Detta motiverades av att det inte ansågs fullt möjligt eller lämpligt att objektivisera samtliga dispensregler.[65] Någon närmare precisering i sak förekommer inte i detta sammanhang.

Sett utifrån effektivitetsperspektivet kan argument föreligga för att behålla en dispensregel. Genom att sådana ärenden avgörs administrativt kan det antas att handläggningstiden är betydligt kortare än för vanliga taxeringsärenden. I vart fall om ett taxeringsbeslut blir föremål för besvär.[66] En annan fördel är att dispensansökningar oftast lämnas in före det att den beskattningsgrundande transaktionen företas. Dispensbeslutet kan därigenom bidra till att på ett tidigt stadium, och innan den beskattningsgrundande transaktionen företagits, fixera rättsläget. Den enskilde får därigenom lättare att inrätta sitt handlande efter hur beskattningen kommer att utfalla. Här fyller dispensinstitutet, vid sidan om förhandsbeskedsinstitutet, en väsentlig roll. Min personliga uppfattning är att detta nog är det enda riktigt hållbara argumentet för att hålla fast vid den inkomstskatterättsliga dispensregleringen. Övriga argument för bibehållande av dispensinstitutet i de inkomstskatterättsliga författningarna framstår som tämligen ogrundade. Det kan också konstateras att det i förarbetena till de olika dispensreglerna sällan förekommit en lämplighetsdiskussion rörande frågan om valet av regeltyp.[67]

Sammantaget kan således konstateras att det antagligen är fullt möjligt att byta ut samtliga dispensregler mot vanliga beskattningsregler. Dessa kan utformas på olika sätt. Det som möjligen skulle vara ett gott argument mot att konsekvent genomföra detta är snabbheten i dispenshandläggningen, och att de skattskyldiga därigenom kan få besked om hur beskattningen kommer att utfalla. Det handlar således i huvudsak om ett lämplighetsavvägande. Detta kan göras fullt ut först med praxisgenomgången som kompletterande bakgrund.

[64] Se Forslaget s. 26.
[65] Se Forslaget s. 26.
[66] I värsta fall kan det ta upp till flera år innan en taxeringsfråga slutligen har blivit prövad av högsta instans.
[67] Se nedan kapitel 7-12.

5.6 Sammanfattande utvärdering

Den allmänna delen av undersökningen har visat att dispensinstitutet är omgärdat av en mängd regler. Dessa är inte samlade i en och samma lagstiftning utan är spridd på flera håll. Det kan konstateras att den förvaltningsrättsliga regleringen är bristfällig, både vad avser den enskildes rättssäkerhet och kravet på en effektiv förvaltning.

I rättssäkerhetsperspektivet ligger bristen bland annat i att det är svårt att få tillgång till den dispenspraxis som Riksskatteverket fastställt. Vidare medför användningen av flexibla rekvisit i dispensreglerna, att lex scripta-kravet är svårt att tillämpa för att skapa en förutsebar rättstillämpning. Begränsningarna i möjligheten att få ett dispensbeslut prövat av domstol utgör också en brist i detta hänseende. Slutligen, vad avser rättssäkerheten, kan även utrymmet för en polycentrisk rättsutveckling komma att leda till en olikformig och därigenom också oförutsebar rättstillämpning.

Ur effektivitetsperspektivet är det främst det faktum att rättskraftsfrågorna inte är samordnade som leder till negativa effekter. Eftersom avslagsbeslut inte vinner orubblighet kan den skattskyldige återkomma ett obegränsat antal gånger med en dispensansökan. En annan effekt är att den rättskraft som taxeringsbeslut alltid uppnår, delvis försvagas genom möjligheten att under obegränsad tid ansöka om dispens.

Det skall också framhållas att förändringar som skulle bidra till en ökad rättssäkerhet för den enskilde också kan leda till minskad effektivitet. Det är därför i mångt och mycket en avvägningsfråga hur dispensreglerna, om de nu överhuvudtaget skall behållas, bör utformas.

Slutligen kan framhållas att det antagligen är fullt möjligt att ersätta nuvarande dispensregler med andra ordinära undantagsregler. Det är en lämplighetsfråga om så bör ske.

Utifrån ett teoretiskt perspektiv kan således framhållas att tre av hypotesens fyra delar får anses vara verifierade. Dispensinstitutet kan antas ha brister i rättssäkerhet och effektivitet, samt att det är möjligt att ersätta med andra typer av rättsregler. Ett slutligt ställningstagande till hypotesens hållbarhet kan dock föras först med en praxisgenomgång som bakgrundsmaterial.

DEL II

PRAXISGENOMGÅNG

6 Genomförandet av praxisgenomgången

6.1 Inledning

Genom den sammanfattande delutvärderingen i föregående kapitel är den första delen av denna studie avslutad. I det följande, från och med detta kapitel och framåt, återfinns en genomgång av Riksskatteverkets praxis rörande sex olika dispensområden.[1]

Regel- och praxisundersökningen kommer att ske utifrån ett samlat grepp. I detta kapitel diskuteras i första hand utgångspunkter för praxisgenomgången. Därvidlag ges en redogörelse för hur de olika praxisgenomgångarna är upplagda (avsnitt 6.2). En annan fråga av central betydelse som diskuteras är hur Riksskatteverket, och skatteförvaltningen, bör tolka skattelag (avsnitt 6.3). Detta närmast med utgångspunkt från den särskilda tolkningssituation som råder vid handläggningen av dispensärenden. I avsnitt 6.4 behandlas också vilka dispensregler som omfattas av praxis- och regelgenomgången. Kapitlet sammanfattas i avsnitt 6.5.

6.2 Undersökningsmodell

Det kan i detta sammanhang vara lämpligt att återknyta till den hypotes som uppställdes i avsnitt 1.2. I detta sammanhang angavs att undersökningen avsåg att pröva den preliminärt uppställda hypotes genom vilken dispensinstitutets rättssäkerhet och effektivitet ifrågasattes. Hypotesen byggde också på att det antagligen är möjligt att byta ut dispensreglerna mot vanliga objektiviserade skatteregler. Vidare framfördes misstanken att frågan om dispensreglers lämplighet inte har varit föremål för någon

[1] Se nedan avsnitt 6.4 rörande valet av dispensregler.

mer omfattande undersökning innan sådana regler föreslagits.[2] För att göra framställningen mer övergripbar har hypotesen delats upp i fyra delar som rör *rättssäkerhet, (in-)effektivitetsaspekter, möjligheten att ersätta dispensregler med andra regeltyper* och *de sakliga skälen för regelvalet*. I kapitel 5 skedde en utvärdering av de tre första delområdena. Det tema som inte varit föremål för diskussion är vilka skäl som legat bakom införandet av dispensregler.

Som jag framhöll i avsnitt 1.2 är avhandlingen inte disponerad efter dessa "undersökningsteman" men framställningen, både den allmänna första delen av avhandlingen och kommande regel- och praxisundersökning, avser att sammantaget belysa dessa teman.

När det gäller dispensregel- och dispenspraxisgenomgångarna finns skäl till att likformighet i uppläggningarna eftersträvas.[3] Likformigt utformade dispens- och praxisgenomgångar möjliggör en jämförelse av de enskilda dispensreglerna med varandra, och därigenom även möjligheten att kunna dra mer generella slutsatser om dispensinstitutet som sådant. Av central betydelse för uppläggningen av de olika kapitlen som innehåller genomgångar av dispensregler och dispenspraxis, har således varit att de skall kunna jämföras med varandra.

Praxisgenomgångarna är uppdelade så att de enskilda dispensreglerna, eller flera närliggande dispensregler, behandlas i egna kapitel. För att de olika kapitlen skall bli jämförbara har jag valt att utgå från följande grundschema vid uppläggningen av de enskilda praxisgenomgångarna: 1) Den bakomliggande materiella regleringen, 2) utformningen av dispensregeln, 3) dispenspraxis och 4) utvärdering av dispensregeln. I det följande utvecklas i någon mån varför och vad som tas upp under dessa punkter.

1) *Den bakomliggande materiella regleringen* är enligt min uppfattning nödvändig att känna till för att dispensreglerna skall kunna sättas in i sina sammanhang. De faktiska förhållandena är också sådana att en del av de dispensregler som har varit föremål för undersökningen, är hänförliga till regelkomplex som inte i någon större omfattning är behandlade i den skatterättsliga doktrinen. Här kan som exempel nämnas *ersättningsfonder, pensionssparande* och *ideella föreningar*.[4] Även om den materiella genomgången av dessa regler kan framstå som väl grundläggande och läroboksmässiga har jag ansett att dessa varit nödvändiga för att ge förståelse för sammanhanget. Däremot har inte lika

[2] Se avsnitt 1.2.

[3] En studie av Riksskatteverkets rekommendationer har genomförts på ett liknande sätt av Påhlsson, se Påhlsson 1995.

[4] Se nedan kapitlen 7, 11 och 12.

mycket arbete lagts ner på att beskriva vinstbolagsbestämmelsen i 35 § 3 momentet 7 stycket ÄKL, med tanke på att den redan är förhållandevis väl omskriven i den skatterättsliga doktrinen.

2) Att varje kapitel innehåller en förhållandevis utförlig redogörelse för *de enskilda dispensreglerna* framstår i sak som självklart. Dessa regler är överhuvudtaget mycket sparsamt beskrivna i den skatterättsliga doktrinen.

3) *Praxisgenomgången* innehåller dels en rent deskriptiv redogörelse för de ärenden som avgjorts av Riksskatteverket, dels i viss mån en analys av denna praxis. Framställningen inriktas mot att ge en bild av hur dispensreglerna har tillämpats efter 1991 års skattereform. Av den anledningen har också de ärenden som granskats närmare i första hand varit sådana som avgjorts under 1990-talet.

I undersökningen inbegrips både sådana regler som är gällande rätt och sådana som har upphävts och ersatts av nya regler. Skälet till att jag inte begränsat min undersökning till att endast avse sådana regler som är "gällande rätt" är flera. För det första kan konstateras att "gällande rätt" är ett märkligt begrepp när det gäller dispensreglerna. Om man med detta menar att det endast är sådana rättsregler som fortfarande kan åberopas av den enskilde, så synes de allra flesta dispensregler vara gällande rätt. Ett tydligt exempel på detta är dispens från vinstbolagsbestämmelsen. Nedan i kapitel 9 redogörs för denna bestämmelse och den praxis som finns. Emellertid är regeln, eller snarare den bakomliggande beskattningsregeln, upphävd genom 1991 års skattereform. Det är dock fortfarande fullt möjligt att åberopa dispensregeln avseende sådana taxeringar som fastställdes mellan 1973 och 1991, under den tid bestämmelsen var tillämplig. Detta oaktat om det grundläggande taxeringsbeslutet för länge sedan vunnit laga kraft. I bemärkelsen om en regel fortfarande kan åberopas, så är dispensbestämmelsen i detta fall fortfarande gällande rätt, dock inte i relation till rättshandlingar som företogs efter 1991. Av skäl som jag anför i avsnitt 9.1 är dispensmöjligheten också fortfarande högaktuell.

Rörande många av dispensreglerna är förhållandet också sådant att de i grund och botten är överförda från det tidigare gällande systemet, med några mindre förändringar.[5] Exempel finns också på att gällande dispensregler är uppbyggda på ett mycket likartat sätt som äldre och

[5] Se exempelvis 31 § 1 och 3 anvisningspunkten kommunalskattelagen (se kapitel 7).

upphävda dispensregler.[6] Därför har även praxis från tiden för 1991 års skattereform varit av intresse för en del av dispensreglerna. Målsättningen har emellertid varit att i första hand söka visa hur Riksskatteverket beslutat i enskilda fall rörande dispens under 1990-talet.

4) Inom ramen för *utvärderingen av dispensreglerna* har frågor som rättssäkerhet, effektivitet, lämplighet och regelval diskuterats. Detta sker utifrån det material som redovisas i de avsnitt som föregår själva utvärderingen. Utvärderingsavsnitten innehåller också konkreta rekommendationer avseende möjliga lagstiftningsåtgärder, för att komma till rätta med sådant som jag uppfattat som problem. Även rekommendationer avseende rättstillämpningen återfinns här.

En praktisk fråga som kan tas upp i detta sammanhang är hur de enskilda dispensärendena har åberopats. Riksskatteverket har i dispenssammanhang att bedöma två typer av ärenden. Antingen rör det sig om överklagande av skattemyndigheternas beslut i dispensärenden, eller så utgör verket första instans. När ärendena arkiveras åsätts de ett ärendegruppsnummer efter om det är fråga om överklagande eller första instansärenden. Överklaganden hamnar i grupperna som benämns 603 eller 605. Första instansärenden ges beteckningen 401 eller 402. Vidare förses varje ärende med ett nummer och årtalsangivelse för när ansökan eller besväret inkom till Riksskatteverket. Exempelvis betecknas ett beslut i ett besvärsärende rörande dispenser enligt 27 § 4 momentet 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt som 605-ärenden. Varje ärende som inkommer till verket ges ett diarienummer i enlighet med följande formel: Dnr [nummer]-[två sista siffrorna i året]/[ärendeklass]. Detta innebär att ett besvärsärende rörande nyss nämnda regel i 27 § 4 momentet lagen om statlig inkomstskatt kan komma ges följande diarienummer: Dnr 5755-97/605. Av detta framgår att ärendet är nummer 5755 för verksamhetsåret 1997 och att det rör sig om ett överklagat dispensbeslut. Jag har valt att åberopa de olika besluten i enlighet med den av Riksskatteverket tillämpade diarieföringen. Det skall framhållas att jag i termen *dispensbeslut* (och dithörande varianter av termen) innefattar både besvärsärenden och de beslut som Riksskatteverket fattat som första instans.

[6] Exempel på detta är dispensreglerna i ersättningsfondslagen som i stor omfattning är hämtade från de äldre fondlagarna som upphävdes genom 1991 års skattereform, se kapitel 12.

6.3 Hur bör Riksskatteverket tolka och tillämpa skattelag?

6.3.1 Allmänt

En fråga av särskilt intresse när dispenspraxis undersöks är hur dispensmyndigheterna, främst skattemyndigheterna och Riksskatteverket, bör tolka och tillämpa lag.[7] Metodfrågor har inom den skatterättsliga doktrinen inte varit föremål för någon mer omfattande diskussion. Ett par undantag i detta sammanhang utgörs av *Kellgrens* avhandling rörande mål- och metod vid tolkning av skattelag och *Aldéns* avhandling om regelkonkurrens.[8] I övrigt förekommer i skilda sammanhang uttalanden rörande tolkningsfrågor.[9] De frågor som i första hand varit föremål för diskussion är dels *förarbetsanvändning*, dels frågan om *legalitetsprincipens* betydelse för lagtolkningen.[10]

Gemensamt för den skatterättsliga diskussionen hitintills har varit att den i de allra flesta fall förts med en *ordinär* rättstillämpning som mål. Med detta menar jag att utgångspunkten varit någon form av teori över hur *Regeringsrätten* kommer, skall eller bör tolka skattelag.[11] *Påhlsson* har diskuterat lagtolkningsfrågan utifrån en något annorlunda infallsvinkel. Han tar upp frågan om Riksskatteverket bör tolka skattelag på samma sätt som Regeringsrätten, vid utformningen av sina rekommendationer.[12] Han kom i detta sammanhang till slutsatsen att så bör vara

[7] I den juridiska doktrinen förekommer ofta att en distinktion görs mellan att lagen *tillämpas* och att den *tolkas* (se exempelvis Strömholm 1996 s. 428ff). I vissa fall är denna distinktion av intresse. Som jag kommer att framställa saken i det följande anser jag dock att det inte föreligger något större värde i att göra en klar åtskillnad mellan dessa två företeelser. Lagtolkningen bör rimligen anses vara själva processen att utröna *rättsfrågorna*. Rättstillämpningen, att applicera de resultat som uppnås genom lagtolkning på enskilda fall. Särskilt när det rör förvaltningsmyndigheters handläggning av massärenden är tendensen, enligt min uppfattning, att dessa två verksamheter flyter ihop. I rättstillämpningen genomförs lagtolkningsmomentet, och att göra någon klar åtskillnad mellan de två företeelserna synes därför inte vara av något större värde i detta sammanhang. I möjligaste mån har jag sökt att hålla isär de båda begreppen fortsättningsvis, men det förekommer fall då jag i termen rättstillämpning även innefattar momentet av lagtolkning.

[8] Se Kellgren 1997 och Aldén.

[9] Se exempelvis Bergström De Lege 4 s. 243ff, Hultqvist 1995 s. 331ff, Lindencrona De Lege 4 s. 231ff, Lodin m.fl. s. 527ff, Mattsson De Lege 4 s. 189ff, Melz De Lege 4 s. 269ff och Påhlsson 1995 s. 129f.

[10] Se åberopade verk i föregående not.

[11] Se Peczenik 1995 s. 103ff.

[12] Se Påhlsson 1995 s. 127ff.

fallet.[13] För detta talar att Riksskatteverkets rekommendationer avses bli tillämpliga vid rättstillämpningen inom ramen för taxeringsarbetet.[14] Frågor som uppkommer i samband med detta kan också slutligen bli prövade av Regeringsrätten. Det är därför också naturligt att Riksskatteverket i sina rättstillämpningsrekommendationer utgår från det sätt varpå Regeringsrätten tolkar lag. En reservation skall dock göras. *Påhlsson* tycks ha uppställt som utgångspunkt för sitt resonemang, att rekommendationer berör sådana frågor som också kan komma att prövas av Regeringsrätten. Till den del de uttalanden som verket gör i sin rekommendationer avser tillämpningen av dispensregler kommer dessa frågor, som huvudregel, inte att slutligen prövas av de allmänna förvaltningsdomstolarna. Det huvudsakliga argument som *Påhlsson* anfört för sin uppfattning har således inte samma betydelse för den lagtolkning som sker inom ramen för tillämpningen av dispensärenden.

Det förhållandet att de allra flesta dispensärendena mycket sällan kan bli föremål för domstolsprövning, medför att förutsättningarna är något annorlunda än de nyss nämnda.[15] De allra flesta dispensärenden når aldrig högre än till Riksskatteverket. En viktig fråga att söka svar på är om det nyss sagda har någon betydelse för hur skattelag skall tolkas och tillämpas vid handläggningen av dispensärenden. Är det lämpligt att Riksskatteverket tolkar skattelag på annat sätt än Regeringsrätten, när verket avgör dispensärenden?

Det kan framstå som både självklart och enkelt att utan närmare analys framhålla att så borde vara fallet. För att rättstillämpningen i ett mer övergripande perspektiv skall bli förutsebar, likformig och konsekvent krävs också att olika organ som har att pröva samma eller liknande rättsregler också tolkar och tillämpar lag på likartade sätt.[16] Skillnader i tolknings- och tillämpningsgrepp kan i annat fall leda till olikformighet och polycentrisk rättsutveckling.[17] Enligt min uppfattning talar det sagda för att Riksskatteverket, och för den delen också skattemyndigheterna, vid prövningen av ett dispensärende skall utgå från samma tolknings- och tillämpningsmetoder som Regeringsrätten kan anses tillämpa. Emellertid kan också framhållas att det för dispensinstitutets del finns särskilda förhållanden, som är av sådan art och natur att det nyss sagda håller i alla avseenden.

[13] Se Påhlsson 1995 s. 129 och 138.
[14] Se Påhlsson 1995 s. 104ff, särskilt s. 108.
[15] Se ovan avsnitt 4.2.
[16] Se ovan avsnitt 5.4.
[17] Se ovan avsnitt 5.4.

Ett av de särförhållanden som råder för dispensinstitutets del är, att den praxis som finns att tillgå som stöd för tolkning av lagen är administrativ till sin karaktär.[18] Regeringsrätten utgör mycket sällan slutinstans i dispensärenden. Därigenom existerar inte heller någon regeringsrättspraxis som kan utgöra ett stöd för lagtolkningen. Det är således i första hand Riksskatteverkets egna praxis som utgör den högsta praxiskällan rörande dispensreglerna.

Enligt min uppfattning bör detta vägas in vid bedömningen av hur lagtolkningen och rättstillämpningen bör tillgå, vid handläggningen av dispensärenden. Användningen av administrativ praxis som rättskälla förutsätter enligt min uppfattning att särskilda hänsyn tas.[19] Det främsta skälet till detta är att de förvaltningsrättsliga reglerna rörande handläggningen av dispensärenden, i många delar skiljer sig från de processuella förhållanden som gäller vid förvaltningsdomstolars handläggning av mål.[20] Skillnaden på ett processuellt plan motiverar således att administrativ praxis särbehandlas som rättskälla.

En skillnad ur "processuellt" perspektiv mellan dispensärenden och skattemål är att det i dispensärenden endast finns en part (den sökande). Beslut som gynnar den enskilde kan därigenom inte bli föremål för överprövning.[21] Det allmänna saknar klagorätt med stöd av att de inte är part, och den enskilde kan inte heller överklaga då beslutet inte gått honom emot.[22] Det finns därför en risk för att Riksskatteverkets praxis inte är representativ rörande vad som krävs för att erhålla dispens.[23] En del skattemyndigheter kan ha en betydligt liberalare inställning än andra.

Ytterligare en faktor av betydelse i detta sammanhang är att Riksskatteverket både utgör högsta beslutsinstans i dispensärenden samtidigt som myndigheten utgör chefsmyndighet inom skatteförvaltningen.[24] Det kan därför antas att Riksskatteverkets eventuella uttalanden i dispensfrågor har en särskilt stor betydelse för skattemyndigheterna.

[18] Det skall särskilt framhållas att med administrativ praxis menas här Riksskatteverkets beslut i dispensärenden. Detta särskilt i förhållande till att det i den förvaltningsrättsliga doktrinen förekommit att alla typer av beslut i förvaltningsfrågor, och då även allmän förvaltningsdomstols domar, innefattats i begreppet administrativ praxis. Jämför Wahlgren FT 1995 s. 1ff.

[19] Se Alhager SN 1998 s. 475ff och avsnitt 2.2.5 rörande dansk rätt.

[20] Här märks till exempel att förvaltningsprocesslagen är tillämplig på förvaltningsdomstolshandläggning av mål men inte när förvaltningsmyndigheter handlägger ärenden.

[21] Se ovan avsnitt 4.6.

[22] Se ovan avsnitt 4.6.

[23] Se diskussionen i kapitel 10.

[24] Se ovan avsnitt 1.1.5, 4.2, 4.6.3 och Påhlsson 1995 s. 145.

Därutöver bör även beaktas att sekretessregleringen som gäller för dispensärenden medför problem för den som önskar ta del av dessa.[25] Dispenspraxis refereras inte heller löpande i något officiellt och offentligt sammanhang.[26] Även detta har enligt min uppfattning betydelse för hur Riksskatteverkets praxis skall värderas som rättskälla.

Det sagda leder enligt min uppfattning till att en grundläggande utgångspunkt måste anses vara att Riksskatteverket i möjligaste mån bör tolka och tillämpa skattelag på samma sätt som Regeringsrätten. Det speciella förhållandet att det rättspraxismaterial som finns att tillgå utgörs av administrativ praxis talar dock för att verket inte tillämpar administrativ praxis, på samma sätt som Regeringsrättens praxis. En viss skillnad i metodval bör således föreligga mellan tolkning av sådan regler som skall tillämpas inom ramen för taxeringsarbetet, och sådan som skall tillämpas vid handläggningen av dispensärenden.

6.3.2 Tolkning av skattelag i allmänhet

Innan diskussionen förs in på de särskilda frågorna rörande förarbetsanvändning och administrativ praxis som rättskälla, bör något sägas om lagtolkning och rättstillämpning i allmänhet. Utgångspunkten för diskussionen om hur Riksskatteverket bör tolka skattelag är, enligt min uppfattning, de tolkningsmaximer som allmänt sett anses gälla för skatterättens del.

Traditionellt framhålls ofta en förhållandevis enkel rättskällelära inom skatterätten.[27] Utgångspunkten är att lag skall följas. Saknas vägledande uttalanden i lagen bör förarbetena konsulteras. Skulle ytterligare vägledning behövas så är utgångspunkten att *rättspraxis*, och då främst Regeringsrättens prejudikat, är vägledande för rättstillämpningen. Behövs ytterligare källmaterial konsulteras *Riksskatteverkets rekommendationer* och *doktrinen* samt övriga rättskällor.[28]

Den rättskällelära som tycks anses som den förhärskande är således till sin karaktär *monistisk*.[29] Den bär också karaktären av att vara argumentationshierarkisk. Varje nivå av rättskällor "töms" således innan en lägre stående rättskälla konsulteras.[30] En modifierad rättskällelära,

[25] Se ovan avsnitt 4.4.2.

[26] Endast vid enskilda tillfällen kommer dispenspraxis ut till allmänhetens kännedom, till exempel genom att någon berörd beslutsfattare i artikelform anger hur praxisen ser ut, se Jansson SST 1993 och Berglöf/Roos.

[27] Se Lodin m.fl. s. 527ff.

[28] Med övriga rättskällor menas här andra källor för att inhämta kunskap om skatterätten.

[29] Se Kellgren 1997 s. 187.

[30] Se Kellgren 1997 s. 189.

som tycks vara inspirerad av *Peczeniks* framställningar, har för skatterättens del förespråkats av *Kellgren*.[31] Båda menar att rättstillämpningen i ett utgångsläge (prima facie) mycket väl kan utgå från den traditionella monistiska och argumentationshierarkiska rättskälleläran.[32] I de fall rättsfrågorna är enkla att besvara så räcker också detta. När rättsfrågan blir mer komplicerad, och det därigenom saknas ett givet svar, bör argument från olika rättskällor vägas mot varandra för att finna en lämplig lösning. *Kellgren* menar att en *målinventering* ska ske där olika mål med skattelagstiftningen ställs och vägs mot varandra. En liknande tolkningsoperation förespråkas av *Peczenik*, som menar att olika juridiskt godtagbara skäl för och emot olika lösningar skall vägas mot varandra. Det kan i vissa fall föreligga sakliga juridiska argument för att ibland låta en "lägre" stående rättskälla "vinna" över en "högre".[33] Ett exempel skulle kunna vara att en lagtext uppenbarligen blivit föråldrad. Kanske genom att den förutsätter ett myntslag som inte längre är gällande som betalningsmedel. Utgångspunkten för de två tolkningsmetoderna är dock att prima facia har lagtext företräde före andra rättskällor. *Peczenik* uttrycker det som att lag skall följas om inte sakliga juridiska argument talar mot detta. Andra rättskällor, som förarbeten och prejudikat, *bör* följas och åter andra *får* följas.[34] Skillnaderna mellan kraven *skall, bör* och *får* tycks således i första hand utgöras av hur starka argument det behövs för att vid lagtolkningen avvika från de olika rättskällorna.

Det särskilda med dessa två metoder får anses vara att de innebär att en större mängd argument för och emot olika rättsliga lösningar framförs, samt kanske viktigast, att domstolarna öppet redogör för sin argumenatation. Därigenom synes också möjligheten att uppnå materiellt sett tillfredsställande tolkningsresultat förbättras.

I vilken omfattning nyss nämnda tolkningsmetod(er) redan i dag tillämpas går inte att avgöra. Det som möjligen kan framhållas är att Regeringsrätten i vart fall inte öppet redovisar sina ställningstagande utifrån att exempelvis *olika mål* med lagstiftningen vägts samman med varandra vid lösandet av tolkningsfrågor. Det är möjligt att den dömande verksamheten *de facto* tillgår i någon form av vägning av olika argument mot varandra, och att domstolarna i efterhand rekonstruerar sina skäl (motiveringen) i linje med ett monistiskt och argumentations-

[31] Se Peczenik 1995 s. 375ff och Kellgren 1997 s. 192ff.
[32] Se Peczenik 1995 s. 375ff och Kellgren 1997 s. 192ff.
[33] Se Peczenik 1995 s. 375ff och Kellgren 1997 s. 192ff, jämför också Hultqvist 1995 s. 341.
[34] Se Peczenik 1995 s. 213ff.

hierarkiskt synsätt. Den allmänna uppfattningen i gällande rätt, i vart fall för skatterättens del, synes dock vara att den traditionella rättskälleläran, och "tolkningsmetoderna", väl fyller sin funktion.[35]

> Jag ställer mig också tveksam till om en mer målrelaterad tolkningsstil, som den som *Kellgren* förespråkat,[36] verkligen fyller funktioner som inte det traditionella sättet att tolka lag gör. En annan sak är att jag helt och fullt instämmer i vikten av att Regeringsrätten öppnare redogör för skälen för sina domslut. Dock inte nödvändigtvis samtliga skäl som påverkat utgången av ett mål. Det jag närmast avser är att rent *sociologiska* orsaker till att de enskilda domarna bedömer en fråga på ett visst sätt inte bör framkomma av domen. Att en domare exempelvis har en negativ inställning till uttaget av skatt, vilket i och för sig inte behöver påverka utgången i målet, bör inte vara sådant som anges i skälen till en dom. Rättfärdigandet av en dom, oavsett vad som varit bevekelsegrunderna för det beslut som fattats, bör enligt min uppfattning göras med beaktande av konsekvens och klara utvecklingslinjer i praxis.[37] Det faktum att underliggande omständigheter, som en grundläggande uppfattning om beskattningens legitimitet, kan påverka de enskilda bedömningarna menar jag talar särskilt starkt för att domar och beslut bör rättfärdigas utifrån allmänt accepterade rättstillämpnings- och lagtolkningsmetoder. Genom den process som domaren/beslutsfattaren måste gå igenom, när han undersöker om den utgång som han själv förespråkat ryms inom allmänt accepterade synsätt på rättstillämpning och lagtolkning, ökar också möjligheterna till att rena felaktigheter och inkonsekvens korrigeras. Det är min uppfattning att tjänstemännen vid skatteförvaltningen och domare i hög grad är lojala i förhållande till vad som är allmänt accepterat. En efterkontroll i form av process of justification anser jag därigenom bara vara positiv i förhållande till att beskattningen skall bli förutsebar.

Ett särskilt tolkningsproblem inom skatterätten, som jag redan diskuterat i kapitel 3, är frågan om legalitetsprincipens betydelse för tolkning av skattelag. Det kan framhållas att något krav på att lagtolkningen skulle vara särskilt återhållsam, i fråga om att precisera de normer en lagtext ger uttryck för, inte har anförts i någon större omfattning.[38] Som troligt framstår också att legalitetsprincipen inte ger någon vägledning vid valet

[35] Se exempelvis Aldén s. 21ff, Lodin m.fl. s. 527ff och jämför Påhlsson 1995 s. 127ff.

[36] Se Kellgren 1997 s. 198ff. I korthet innebär metoden att olika mål med lagstiftningen ställs upp så att dessa mål vägs mot varandra i det enskilda fallet, för att nå ett "lämpligt" tolkningsresultat.

[37] Jämför Påhlsson SN 1998 s. 445ff, som behandlar frågor om rättfärdigande av domar. Se särskilt s. 452.

[38] Se Bergström 1987 s. 20 som menar att lagtexten skall tolkas "normalt", se också Hultqvist 1995 s. 332.

av lagtolkningsmetod.[39] Däremot får det antagligen ses som att principen i form av föreskriftskravet kan förhindra vissa former av lagtolkningsgrepp, som reduktioner och allt för långtgående analogier (till den enskildes nackdel).[40] Legalitetsprincipen ger vid handen att möjligheterna till att ta till analogier och extensioner vid tolkning av skattelag är mycket begränsade.[41]

Sammanfattningsvis skulle ur ett mer övergripande perspektiv kunna framhållas att den traditionella synen på hur rätten tillämpas fokuserar kring en monistisk och argumentationshierarkisk rättskällelära. Därvidlag utgör lagtexten den viktigaste rättskällor. Förarbetena ges emellertid en mycket stor betydelse vid tolkningen av lagtexten. Vidare synes praxis också ges en förhållandevis viktig roll. Tolkningsgrepp som analogier och extensioner bör enligt hävdvunnen uppfattning i doktrinen helst undvikas.

6.3.3 Förarbetsföljsamhet

En central fråga som varit föremål för en förhållandevis livlig debatt i den skatterättsliga doktrinen, är i vilken omfattning och hur förarbeten bör användas vid lagtolkningen.[42] Att förarbetsuttalanden rent allmänt sett bör följas vid tolkning av skattelag, är något som knappast är omtvistat.[43] Den diskussion som har förts rör snarare graden av följsamhet till förarbeten än om de skall följas.[44]

Som ett argument för att följa förarbeten har framhållits att detta bidrar till en hög grad av förutsebarhet.[45] Genom att det är allmänt känt för var och en att förarbeten följs, samt att detta är en lättillgänglig rättskälla, framstår en hög grad av följsamhet till förarbeten också som väsentligt för att tillgodose den enskildes rättssäkerhet.[46] Vidare har förarbeten angivits besitta fördelen att de inte ändras.[47] Därigenom

[39] Se Hultqvist 1995 s. 344.
[40] Se Hultqvist 1995 s. 332.
[41] Se Hultqvist 1995 s. 332, jämför Kuylenstierna FT 1950 s. 23 och Welinder 1981 (del 2) s. 194f, som i viss begränsad omfattning inte ville utesluta möjligheten till analog rättstillämpning.
[42] Se exempelvis Mattsson De lege 4 s. 189ff, Lindencrona De lege 4 s. 231ff, Bergström De lege 4 s. 243ff, Melz De Lege 4 s. 269ff och Kellgren 1997 s. 90f.
[43] Se förgående not.
[44] Se not 42.
[45] Se Lindencrona De lege 4 s. 237, Strömholm 1996 s. 371 och Lögdberg s. 432-441.
[46] Se Lindencrona De lege 4 s. 237.
[47] Se Lindencrona De lege 4 s. 237.

bidrar följsamhet till förarbeten att kontinuitet och konsekvens upprätthålls i rättstillämpningen.[48]

Som ett ytterligare skäl till att följa förarbeten har angivits att utrymmet för rättstillämparens egna värderande ställningstaganden därigenom skulle minska.[49] En konsekvens av en rättstillämpning som är förhållandevis fri i förhållande till motivuttalanden, har angivits vara att det föreligger en risk för en kompetensförskjutning från lagstiftare mot rättstillämpare.[50] Att följa förarbeten skulle således vara befrämjande för att behålla normgivningskompetensen intakt.

Ett annat argument till stöd för att följa förarbeten som anfördes i äldre doktrin var att lagtext (och därigenom också förarbetsuttalanden) skulle uppfattas som någon form av viljeyttring.[51] Denna typ av argument anses dock numera som förhållandevis förlegade. Det kan konstateras att *lagstiftaren* inte är någon "person" i egentlig bemärkelse.[52] Därigenom kan lagstiftaren inte heller anses ha tagit ställning till de uttalanden som görs i förarbetena till en lagstiftning.[53] Emellertid har det framhållits att det ändå finns vissa praktiska skäl till att ändå följa denna typ av resonemang.[54] I de fall en domstol dömer mot ett klart uttalande från ett riksdagsutskott, ligger det i farans riktning att sådana slut inte accepteras av lagstiftaren.[55] Det kan tänkas att riksdagen genom en ny lagstiftningsåtgärd ändrar lagstiftningen så att det tidigare motivuttalandet ges genomslag i rättstillämpningen.[56]

Som ytterligare praktiska skäl till att följa förarbeten har av *Lögdberg* framhållits att det efter införandet av en ny lagregel tar tid innan en fast överinstanspraxis har utvecklats på området.[57] Genom att motivuttalanden följs garanteras en viss grad av stringens och konsekvens i rättstillämpningen, därigenom tillgodoses också en hög grad av förutsebarhet.[58] *Strömholm* har som ytterligare argument framhållit att de som skriver lagförslag och förarbeten haft förhållandevis god tid på sig att tänka igenom olika tolkningsalternativ.[59] De uttalanden som finns i motiven

[48] Se Lindencrona De lege 4 s. 237.
[49] Se Lindencrona De lege 4 s. 239.
[50] Se Lindencrona De lege 4 s. 239.
[51] Se Strömholm 1996 s. 368.
[52] Se Strömholm 1996 s. 368.
[53] Se Strömholm 1996 s. 369 och Bergström De lege 4 s. 253f.
[54] Se Strömholm 1996 s. 370ff.
[55] Se Strömholm 1996 s. 371.
[56] Se Strömholm 1996 s. 371.
[57] Se Lögdberg s. 432ff.
[58] Se Lögdberg s. 432ff.
[59] Se Strömholm 1996 s. 371f.

kan därför antas vara jämförelsevis väl avvägda.[60] *Kellgren* har som argument för följsamheten till förarbetsuttalanden framhållit, att detta är ett så pass utbrett och allmänt accepterat tolkningsgrepp för skatterättens del att förarbeten prima facie bör följas.[61]

Mot en hög grad av följsamhet till förarbeten kan i princip de argument som anförts nyss för att följa denna typ av uttalanden, vändas. *Bergström* påvisade i en undersökning från 1984 att Regeringsrätten inte i särskilt stor omfattning åberopat förarbetsuttalanden till stöd för utgången i målen.[62] Därigenom menar författaren att det är svårt att se att det skulle ligga någon särskild förutsebarhetsvinst i att följa förarbeten.

Bergström menar att kravet på förutsebarhet bör uppnås genom att en fast och stadgad praxis bildas.[63] Genom att anamma denna typ av tolkningsregel skulle således en högre grad av rättssäkerhet uppnås. Dessutom framhåller författaren att det i praxis finns exempel på när följsamhet till förarbeten lett till materiellt sett otillfredsställande resultat.[64]

Som ett ytterligare argument mot följsamhet till förarbeten kan framhållas att en friare inställning kan innefatta en viss rättssäkerhetsgaranti.[65] En mer kritisk inställning till de tolkningsförslag som anges i exempelvis ett propositionsuttalanden motverkar att regeringen väljer att lägga *kontroversiella* förslag endast i motivuttalandet, för att därigenom lättare få acceptans för detta hos riksdagen.[66] Ett rent formellt legalitetsargument kan också anföras till stöd för en uppfattning som innebär att förarbetsuttalandenas betydelse bör minskas. Det som "lagstiftaren" vill skall vara bindande bör också sättas i föreskriftsform. I annat fall riskerar föreskriftsformen att urholkas.

De skäl, för och emot en hög grad av följsamhet till förarbeten, som ovan anförts, bygger delvis på rättsliga miljöer där det finns en högsta instans som avkunnar prejudicerande domar, som är föremål för löpande publicering. För att allmänheten skall få kännedom om förarbeten följs eller inte krävs det att det också finns en offentlig praxis att tillgå. Om mindre vikt skall läggas vid förarbeten är det ännu viktigare att praxis är både välmotiverad och offentlig. Endast under sådana förutsättningar är det möjligt att fullt ut väga ovan anförda argument mot varandra.

[60] Se Strömholm 1996 s. 371f.
[61] Se Kellgren 1997 s. 205.
[62] Se Bergström De lege 4 s. 265.
[63] Se Bergström De lege 4 s. 266.
[64] Se Bergström De lege 4 s. 266.
[65] Se Strömholm 1996 s. 370.
[66] Se Strömholm 1996 s. 370

I denna framställning är det främst frågan om Riksskatteverket och skattemyndigheterna bör tolka lag på samma sätt som Regeringsrätten, som diskuteras. En faktor att beakta i detta sammanhang är att Riksskatteverkets beslut i dispensärenden inte är vare sig prejudicerande eller tillgängliga i löpande publikationer. Det blir därför svårt, att såsom *Bergström* framhållit mena att en *stadgad* praxis skall bidra till en hög grad av förutsebarhet för dispensreglernas del. I den mån det finns någon stadgad praxis rörande de ärenden som Riksskatteverket utgör slutinstans för, är denna praxis i stort sett okänd för allmänheten på grund av sekretessregleringen.[67] Därigenom synes *Lögdbergs* och *Lindencronas* uppfattningar i denna fråga ha visst fog för sig.[68] Att följa förarbetsuttalanden vid avgörandet av dispensärenden skulle således kunna anses bidra till att rättstillämpningen blir förutsebar.[69] Särskilt med beaktande av att denna förutsebarhetsfunktion svårligen kan ersättas av att följa stadgad praxis (då denna inte är känd för de enskilda).

Avvägningen blir således för det första om följsamhet till förarbetsuttalanden leder till förutsebarhet, eller om detta endast är en fiktion. För det andra om en friare inställning till förarbetsuttalanden kan motverka *lagstiftning genom motiven.*

När det gäller frågan om *förarbetsanvändning* leder till förutsebarhet är jag benägen att instämma i *Kellgrens* uppfattning. Det synes i vart fall vara en sådan utbredd uppfattning i *doktrinen* att tolkningsgreppet är allmänt accepterat.[70] Enhetlighet i tolkningsmetod bidrar till en högre grad av förutsebarhet. Emellertid gäller också att det måste föreligga någon form av enhetlighet i hur förarbeten tolkas.

Vad gäller frågan om en friare inställning till förarbeten också bidrar till att motverka att kontroversiella regler så att sägas smygs in i rätten, så synes denna risk förhållandevis lätt avhjälpt genom att följa *Schmidts* tes om att ett motivuttalande måste rymmas inom ramen för lagtexten.[71] Regeringsrätten tycks också följa denna princip vid tolkning av skatte-

[67] Se ovan 4.4.2.

[68] Se också Kellgren 1997 s. 101.

[69] Även rent processuella förhållanden talar för detta. Beslut i dispensärenden som fattas av skattemyndigheterna kan endast bli föremål för överprövning om de går sökande emot och sökande överklagar. Beslut som innebär bifall till sökandens begäran kan aldrig bli föremål för överprövning. Därigenom blir det en mängd beslut där inte heller de principiella frågorna prövas av Riksskatteverket, vilket i sin tur omöjliggör att en enhetlig praxis utbildas, se också nästkommande avsnitt 6.3.4.

[70] Se Kellgren 1997 s. 101.

[71] Se Schmidt 1955 s. 263ff.

lag.[72] Någon direkt konflikt mellan att förespråka en förhållandevis hög grad av följsamhet till förarbeten, eller att dessa i vart fall som huvudregel följs, och rättssäkerhetsargumentet synes därför som jag ser det inte föreligga.

Enligt min uppfattning finns det ett värde i att olika myndigheter och domstolar tillämpar samma eller liknande tolkningsprinciper.[73] Detta är en viktig grund för en likformig och konsekvent rättstillämpning. Det är därför också lämpligt att Riksskatteverket tolkar skattelag på i princip samma sätt som Regeringsrätten. Naturligtvis bör dock omständigheter som är specifika för dispensärendens del beaktas. Jag återkommer strax till den något speciella frågan om följsamhet till administrativ praxis, som får anses utgöra en sådan för dispensärenden specifik omständighet.

Vad gäller frågan om följsamhet till förarbeten är min uppfattning att dessa bör följas, om lagtexten och praxis inte ger någon vägledning. Inom ramen för dispensinstitutet, och under förutsättning att dispensärenden inte publiceras öppet samt att besvärsordningen inte ändras, framstår en hög grad av förarbetsföljsamhet som viktig för att bibehålla en hög grad av förutsebarhet. Användningen av förarbeten bör dock ske med "omdöme". I de fall ett uttalande helt saknar stöd av lagtexten bör det inte heller följas. Vidare bör också rättstillämparen faktiskt beakta om lagstiftaren genom flexibla rekvisit givit den beslutande kompetensen, att genom ett lagbundet fritt skön avgöra vad som är skäligt. Enligt min uppfattning är det allmänt sett tveksamt om lagregler medvetet görs vaga, med dithörande preciserade förarbetsuttalanden. Syftet får i sådana fall oftast anses vara att rättstillämpningen skall kunna anpassas till förändrade förhållanden. Även om det kan riktas kritik mot själva sättet att stifta lag, bör rättstillämparen i sådana fall inte känna sig bundna av de uttalanden som finns i motiven. Vill lagstiftaren att sådana uttalanden skall vara absolut bindande bör dessa placeras i själva lagtexten. En annan sak är att sådana motivuttalanden kan och bör uppfattas som starka tolkningsrekommendationer.

6.3.4 Särskilt om administrativ praxis som rättskälla

6.3.4.1 Allmänt

Frågan om följsamhet till förarbetsuttalanden aktualiseras i sak för all form av skattelagstolkning. Som komplement till lagtext och förarbeten

[72] Se Bergström SN 1998 R s. 360.
[73] Jämför Påhlsson 1995 s. 138.

åberopas också ofta rättspraxis, och då främst Regeringsrättens prejudikat, vid lagtolkningen.[74] För dispensområdets del saknas i princip helt och hållet vägledande domstolsavgöranden.[75] Det är i nästan alla fall regeringen eller RSV som utgör högsta instans i dispensärenden. Den praxis som finns att tillgå är således det som skulle kunna kallas för administrativ praxis.[76] När det gäller administrativ praxis kan för det första konstateras att frågan är föga omdiskuterad i svensk rätt.[77] Även i de sammanhang som juridiska framställningar i stora delar bygger på den typen av rättskällematerial har inte något direkt ställningstagande gjorts rörande värderingen av administrativ praxis som rättskälla.[78]

6.3.4.2 Prejudikat som rättskälla

I avsaknad av en diskussion i övrigt kan det vara lämpligt att utgå från prejudikat som rättskälla.[79] Prejudikat och administrativ praxis har påfallande likheter till den yttre formen. Administrativ praxis är beslut, vilket innebär att de ofta (i vart fall om det går part emot) skall innehålla en motivering förutom själva beslutet.[80] Domar (prejudikat) är också uppbyggda i enlighet med denna struktur.

Inom skatterätten är förhållandena så till vida speciella att en viss form av förvaltningsbeslut ges ett högt prejudikatvärde. Dessa är så kallade förhandsbesked i taxeringsfrågor enligt förhandsbeskedslagen.[81] Dessa beslut är inte domar till sin karaktär, men anses ändå ha samma prejudikatvärde som Regeringsrättens domar.[82]

Skälet till att ge förhandsbesked det höga prejudikatvärde som de åsätts uttalas - så vitt jag kunnat finna - inte i doktrinen.[83] Den avgöran-

[74] Se Lodin m.fl. s. 543f.

[75] Detta grundar sig på att dispensfrågor kan endast i mycket begränsad omfattning bli föremål för domstols prövning, se ovan avsnitt 4.8.

[76] I doktrinen förekommer begreppet myndighetspraxis (se senast Gäverth SN 1998 s. 855f). Enligt min uppfattning blir detta missvisande för den praxis som skapas av regeringen. Regeringen är per definition ingen (förvaltnings)myndighet (se proposition 1973:90 s. 232f). Det spelar inte heller någon större roll vilken term som används i dessa fall. Det som jag i detta arbete kallar för administrativ praxis motsvarar vanligen det som av andra betecknas som myndighetspraxis.

[77] Se dock Peczenik 1995 s. 215f.

[78] På senare tid kan Rynning och Christensen A 1980 omnämnas.

[79] Allmänt om tolkning av rättsfall, se Thornstedt 1978 s. 32ff.

[80] Se avsnitt 4.5.

[81] Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Se Bergström 1990 som ingående behandlar förhandsbeskedsinstitutet.

[82] Se Bergström 1990 s. 16, 102ff och 246f samt Lodin m.fl. s. 543.

[83] Det kan konstateras att förhandsbesked kan ha samma prejudikatvärde som en dom. Skälet till detta uttalas dock inte klart i doktrinen. Det framstår närmast som att Reger-

de faktorn för detta kan emellertid anses vara att denna typ av ärenden handläggs i enlighet med en domstolsliknande handläggningsordning, och att det är Regeringsrätten som slutligen fastställer ett förhandsbesked.[84] Därigenom "simuleras" en handläggningsmiljö som liknar taxeringsprocessen i sådan omfattning att någon större åtskillnad inte är motiverad. En annan viktig faktor får anses vara att det är Regeringsrätten som är högsta instans vid prövningen av förhandsbesked.[85] Regeringsrätten utgör ju även slutinstans för prövningen av taxeringsfrågor.

Det kan utifrån detta antas att det är samma skäl som motiverar en hög grad av följsamhet till Regeringsrättens domar, som också motiverar att förhandsbesked ges ett högt rättskällevärde.

Skälen till att prejudikat följs anges vara att detta skapar konformitet och likhet i rättstillämpningen.[86] Vilket har ansetts bidra till en ökad rättssäkerhet.[87] Vidare framhålls att prejudikatföljsamhet medför att förnyade ställningstagande till samma rätts- och sakfrågor kan undvikas.[88] Andra goda skäl anges vara att i den högsta instansen återfinns hög kompetens, samt att domarna och föredraganden har god tid på sig att behandla målen.[89] Det har också framhållits att ändringsrisken är stor om underinstanserna fattar beslut i strid med rådande praxis.[90] Det skulle således vara arbetsekonomiskt och effektivt att följa rådande praxis.

Även ett rent auktoritetsskäl kan antas finnas för att följa stadgad praxis. Prejudikatens egenskap av att vara fastställda av Regeringsrätten, oaktat om underinstanserna anser dessa avspegla den mest riktiga och rimliga lösningen, talar för att de ändå följs.[91] Enligt min uppfattning är detta ett relevant argument för följsamhet till prejudikat, som också ligger väl i linje med argumenten om förutsebarhet och effektivitet.

6.3.4.3 Skäl för att följa administrativ praxis

Det är lämpligt att utifrån det nyss sagda söka skälen till varför administrativ praxis bör ges ett högt eller lågt rättskällevärde. Därvid anser

---

ingsrätten, skattemyndigheterna och de skattskyldiga agerat på så vis att förhandsbeskeden givits en stor betydelse. Se Bergström 1990 s. 102f, med hänvisning till PM 1960:12 s. 36 samt till bl a Mutén SN 1957 s. 151.

[84] Se Bergström 1990 s. 26f.

[85] Se 21 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

[86] Se Peczenik 1995 s. 238f.

[87] Se Peczenik 1995 s. 238f och Bergström De Lege 4 s. 266.

[88] Se Peczenik 1995 s. 238f.

[89] Se Peczenik 1995 s. 238f.

[90] Se Peczenik 1995 s. 238f.

[91] Se Peczenik 1995 s. 239f.

jag att en jämförelse av administrativ praxis i dispensärenden och Regeringsrättens prejudikat är av intresse.

Sett till de faktiska förhållandena kan det konstateras, utan att någon bedömning av de handläggande tjänstemännens kompetens görs, att Riksskatteverket, till skillnad från Regeringsrätten, knappast kan anses ha möjlighet att lägga ner stora resurser och mycket tid på varje enskilt dispensärende. Förutom att Riksskatteverket skall avgöra dispensärenden, har verket också många andra uppgifter att utföra i egenskap av att vara chefsmyndighet inom kronofogde- och skatteförvaltningen.[92] Detta talar enligt min uppfattning emot att dispenspraxis skall besitta en liknande rättskällestatus som Regeringsrättens domar.

Vid en jämförelse ur konformitetsperspektivet talar samma skäl som följsamheten till prejudikat för att administrativ praxis också skall följas. Det är lämpligt med beaktande av kravet på förutsebarhet och likformighet, att skattemyndigheterna följer Riksskatteverkets praxis. Därigenom skapas enhetlighet i rättstillämpningen. Här kan en jämförelse med dansk rätt vara av intresse.[93] Som jag tidigare framhållit i kapitel 2 anses administrativ praxis vara bindande i dansk rätt.[94] Skälet till detta är främst att värna om likhetsgrundsatsen. Samma argument kan enligt min uppfattning anföras för svensk rätts del.[95] Att ge Riksskatteverkets praxis ett tungt rättskällevärde skulle utan tvekan bidra till en ökad likformighet inom dispensområdet.

Även ändringsrisken talar i vissa delar för en hög grad av följsamhet till rättspraxis. Detta argument kan dock både användas för och emot följsamheten till administrativ praxis. För att ett första instansbeslut i ett dispensärende skall kunna ändras krävs det att beslutet överklagas. Beslut som är missgynnande i förhållande till Riksskatteverkets praxis kan antas bli överklagade, och således föreligger en uppenbar risk för ändring. När det gäller beslut som är gynnsammare för den enskilde än Riksskatteverkets praxis så har den enskilde (om han mot förmodan i ett sådant fall vill verka för en likformig rättstillämpning) inte rätt att överklaga.[96] Eftersom handläggningen av dispensärenden är inkvisatorisk, finns heller ingen som för det allmännas räkning har klagorätt. I dylika fall saknas således detta incitament till att följa Riksskatteverkets praxis.

[92] Se Påhlsson 1995 s. 26f.
[93] Se avsnitt 2.2.5 och Alhager SN 1998 s. 475ff.
[94] Se avsnitt 2.2.5.
[95] Se Alhager SN 1998 s. 479f.
[96] Se förvaltningslagen 22 § och ovan avsnitt 4.6.

När det gäller auktoritetsskälet så har myndighetsstrukturen en stor betydelse. Riksskatteverket utgör en i förhållande till skattemyndigheterna överordnad förvaltningsmyndighet.[97] Genom detta lydnadsförhållande (som visserligen inte är gällande vid handläggningen av enskilda ärenden) skapas en god grund för att skattemyndigheterna följer Riksskatteverkets praxis, av den enkla anledningen att det är just Riksskatteverket som fastställt denna.[98] Detta oavsett om Riksskatteverkets praxis uppfattas som rimlig och riktig eller inte. Den organisatoriska uppbyggnaden av skatteförvaltningen med Riksskatteverket som chefsmyndighet över skattemyndigheterna, framstår som ett starkt argument för att tilldela verkets praxis ett högt rättskällevärde.

6.3.4.4 Betydelsen av beslutsmotiveringens form

Prejudikatföljsamheten bygger i stor omfattning på att prejudikaten kan generaliseras genom att de tolkas.[99] Det är således genom att tolka och jämföra domsmotiveringar som en rättsregel kan extraheras fram ur Regeringsrättens praxis.[100] Detta kräver en relativt utförlig domsmotivering.[101]

Här kan märkas att Riksskatteverket inte alls i samma omfattning som gäller för Regeringsrättens referatmål, motiverar sina beslut. Motiveringarnas omfattning är generellt sett korta, och kan dessutom i de fall Riksskatteverket beslutar till förmån för den enskilde, vara näst intill obefintliga. Om Riksskatteverkets praxis, utifrån hur besluten idag är utformade, skall anses ha ett betydande rättskällevärde så är det i första hand utifrån ett kvantitetsargument. Det vill säga om det finns tillräckligt många beslut som utvisar en viss riktning i praxis, så bör detta tillmätas betydelse. I några fall har dock Riksskatteverket och regeringen avgjort enskilda ärenden som ansetts så betydelsefulla att de i mångt och mycket liknar ett av Regeringsrättens prejudikat.[102] Även Riksskatteverkets beslut kan således, om än inte vanligtvis, ge likartad vägledning för rättstillämpningen som Regeringsrättens domar.

[97] Se ovan avsnitt 5.4.
[98] Se Påhlsson 1995 s. 145.
[99] Se Peczenik 1995 s. 232ff.
[100] Se Lodin m.fl. s. 544.
[101] I doktrinen har kritik riktats mot att Regeringsrätten är alltför kortfattad i sin domsmotivering och att det därför är lämpligt att denna förbättras för att öka rättskällevärdet, se exempelvis Kellgren 1997 s. 82.
[102] Exempel på sådana avgöranden finns rörande 27 § 4 momentet 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt samt den här icke behandlade dispensregeln i aktiebolagslagen 12 kap. 8 §.

6.3.4.5 Tillgängligheten

Ett av skälen till att Regeringsrättens domar kan ges den stora betydelse som de har vid rättstillämpningen, är naturligtvis att dessa är tillgängliga även för de skattskyldiga. Detta sker dels genom löpande utgivning av domarna, dels den årliga publiceringen i Regeringsrättens årsbok (RÅ).

En annan viktig faktor är att det sker en viss utgallring av de domar som avkunnas och de beslut som fattas av Regeringsrätten, innan de publiceras. En del av besluten och domarna återges endast kortfattat i form av notiser och andra återges som fulltextreferat. Allmänt sett anses att notis-stämpeln ge ett lägre rättskällevärde, och i enlighet med detta att referaten är viktigare.[103]

För dispenspraxisens del råder i förhållande till det nyss sagda helt andra förhållanden. Som tidigare framhållits vid ett flertal tillfällen är dispenspraxisen överhuvudtaget inte föremål för någon löpande offentlig publicering. Endast sporadiskt redogörs för dessa beslut och då oftast i form av någon artikel i en tidskrift.[104] Det finns således ingen publikation som återger samtliga beslut rörande dispensregleringen.

Vidare bör beaktas att dispensbesluten är sekretessbelagda enligt sekretesslagen 9 kap. 1 §.[105] Den absoluta sekretess som dispensärenden är behäftade med, medför att det är mycket svårt för de enskilda att med stöd av offentlighetsprincipen ta del av dessa ärendens innehåll.[106] På grund av detta försvåras utan tvekan möjligheten att ta del av beslut rörande dispensfrågor, och därigenom minskar också möjligheten för den skattskyldige att förutse hur en ansökan om dispens kan komma att bedömas.

Ur tillgänglighetsperspektivet finns således anledning att starkt begränsa den betydelse som ges till administrativ praxis i rättstillämpningen.

6.3.4.6 Slutsatser

Som visats finns det argument både för och emot att Riksskatteverkets dispenspraxis skall ges en särskild och central betydelse vid tillämpningen och tolkningen av de enskilda dispensreglerna. Det kan anmärkas att de huvudsakliga argumenten för att ge Riksskatteverkets praxis en stor betydelse vid lagtolkningen är att verket intar en auktoritativ ställning i förhållande till skattemyndigheterna. Det kan antas att

[103] Se Lodin m.fl. s. 540f.
[104] Se exempelvis Berglöf/Roos och Jansson SST 1993.
[105] Se ovan avsnitt 4.4.2.
[106] Se ovan avsnitt 4.4.

skattemyndigheterna de facto bör följa den praxis som utstakas av Riksskatteverket.

Ytterligare stöd för att ge Riksskatteverkets praxis ett högt rättskällevärde är risken för ändring. I vart fall om Riksskatteverkets praxis är mer gynnande för den enskilde än skattemyndighetens inställning. Sannolikheten för att verket ändrar ett avslagsbeslut som överklagas i fall som dessa kan antas vara hög. Vidare talar likformighetsgrundsatser för att Riksskatteverkets dispenspraxis bör ges ett högt rättskällevärde.

I övrigt talar en hel del emot att ge Riksskatteverkets dispenspraxis ett liknande rättskällevärde som Regeringsrättens domar. Riksskatteverket kan inte antas ha särskilt god tid till förfogande när enskilda ärenden skall avgöras. Det kan också ifrågasättas om verket besitter samma kompetens att avgöra komplicerade skattejuridiska frågor som Regeringsrätten. Därutöver kan anföras att den allmänna uppfattningen bland jurister tycks vara att administrativ praxis inte har något större rättskällevärde, förutom för vissa speciella områden. Ett exempel är här Justitieombudsmannens uttalanden i sin ämbetsberättelse som tycks ha mycket stor betydelse för tolkningen och tillämpningen inom förvaltningsrätten.[107]

Förutom det ovan angivna finns ytterligare faktorer att beakta vid utvärderingen av vilket rättskällevärde Riksskatteverkets praxis i dispensärenden bör ges. Dispensbeslut är inte motiverade i samma omfattning som Regeringsrättens domar.[108] Det är därför svårt att ur skälen till ett dispensbeslut extrahera fram en mer generell rättsregel. Ett tillvägagångssätt som är vanligt förekommande vid tolkningen av prejudikat.[109]

Ett ställningstagande i frågan leder enligt min uppfattning till att särskild betydelse bör läggas vid den dispenspraxis som Riksskatteverket fastställt. Detta trots att en mängd faktiska förhållanden faktiskt talar mot det. Det avgörande är enligt min uppfattning att Riksskatteverket utgör chefsmyndighet inom skatteförvaltningen. En av de uppgifter som åligger verket är att verka för en enhetlig beskattning.[110] Det kan antas att det etablerade förhållandet mellan Riksskatteverket och skattemyndigheterna är sådant, att verkets uppfattning i beskattningsfrågor allmänt sett är av särskilt stor betydelse. För ett område som dispensregleringen, där Riksskatteverket dessutom utgör högsta beslutande instans, talar

[107] Det kan anmärkas att även för skatterättens del är sådana uttalanden av intresse om de rör förfarandefrågor.
[108] Se ovan avsnitt 4.5.
[109] Se Lodin m.fl. s. 544.
[110] Se Påhlsson 1995 s. 26f.

mycket för att detta förhållande ytterligare förstärks. Det kan också framhållas att en hög grad av följsamhet till Riksskatteverkets praxis och uttalanden i dispensfrågor, i vart fall ger en god grund för likformig och konsekvent dispensgivning.

6.3.5 EG-rättskonform skattelagstolkning

En ytterligare dimension på lagtolkningsfrågan är Sveriges medlemskap i EU.[111] I avsnitt 4.8 diskuterades möjligheten till att få ett dispensärende prövat av domstol, bland annat i förhållande till EG-rätten.

EG-rätten påverkar den svenska skatterätten ur ett flertal andra perspektiv än frågan om möjligheten till domstolsprövning av beslut i skattefrågor. Även om det således inte för den direkta beskattningens del vidtagits några omfattande och mer övergripande åtgärder för att harmonisera lagstiftningen i EU:s medlemsstater, så intar EG-rätten numera ändå en betydelsefull roll vid tolkningen av skattelag.[112] Som framhölls i avsnitt 4.8.3 är det främst i förhållande till om en nationell skatteregel kan anses komma i konflikt med EG-fördraget som EG-rätten också aktualiseras för beskattningens del. Det är främst de regler i EG-fördraget som åsyftar att skapa och skydda den inre och fria marknaden, som kan medföra en konflikt mellan svensk skatterätt och EG-rätten. De regler i EG-fördraget som är av störst intresse är artiklarna 6, 48, 52, 59 och 73 b.[113]

Den betydelse som EG-fördraget har för lagtolkningens del innebär att svenska myndigheter och domstolar i princip är skyldiga att beakta EG-rätten i sin rättstillämpning.[114] Detta har framhållits påverka hur svenska domstolar och myndigheter bör tolka skattelag.[115] En av de viktigaste tolkningsprinciperna är att svensk intern rätt skall tolkas EG-rättskonformt (von Colson-principen[116]).[117] Denna tolkningsprincip grundar sig på lojalitets-/solidaritetsprincipen som anses framkomma av artikel 5 i EG-fördraget.[118] I första hand skall således synliga konflikter mellan EG-rätten och svensk intern rätt lösas genom att de svenska

[111] EG-rättens betydelse för tolkning av skattelag i allmänhet har behandlats av Bergström SST 1998 s. 823ff.
[112] Se ovan avsnitt 4.8.3.
[113] Se ovan avsnitt 4.8.3.
[114] Se Bergström SN 1998 s. 481ff, och Kellgren SN 1998 s. 498ff.
[115] Se Kellgren 1997 s. 49ff.
[116] Principen fastslogs av EG-domstolen första gången i det så kallade von Colson-målet (mål 14/83 [1984] ECR 1891), se Kellgren 1997 s. 51.
[117] Se Bergström SN 1998 s. 481ff och Kellgren SN 1998 s. 498ff.
[118] Se Bergström SN 1998 s. 483 och Kellgren SN 1998 s. 499f.

reglerna tillämpas på så vis att EG-rätten efterlevs.[119] Att tolka de svenska skatterättsliga rättsreglerna på annat sätt medför att svenska myndigheter inte lever upp till de krav som ställs i EG-fördraget. Det är således en skyldighet för svenska domstolar och myndigheter att tolka skattelag på så vis att den överensstämmer med EG-rätten.

Mer konkret innebär detta antagligen att utrymmet för ändamålsöverväganden har ökat i och med inträdet i EU.[120] Det synes främst vara ändamålen bakom EG-fördraget som ges genomslag när svensk skattelag skall tolkas EG-rättskonformt. Även för dispensmyndigheterna gäller det sagda.[121] Både skattemyndigheterna och Riksskatteverket är således skyldiga att tolka dispensreglerna så att de överensstämmer med EG-rätten. Dispenspraxis får alltså inte utvecklas på ett sådant sätt att någon blir diskriminerad på grund av nationalitet, eller så att den fria rörligheten av kapital och tjänster förhindras.[122]

Trots denna principiella skyldighet har Riksskatteverket framhållit att skattemyndigheterna inte särskilt behöver beakta EG-rätten.[123] Detta med utgångspunkt från uppfattningen att EG-rättskonform tolkning inte är nödvändig, om EG-rätten har implementerats på rätt sätt.[124] Verket tycks också gå på linjen att eventuella implementeringar av EG-rätten i svensk rätt, skall antas vara riktiga då de framhåller att skattemyndigheterna endast i ett fåtal fall har anledning att särskilt kontrollera de EG-rättsliga reglerna i sin rättstillämpning.[125]

Kellgren har, mot Riksskatteverkets uppfattning, framfört att det är viktigt att EG-rätten beaktas av skattemyndigheterna i deras arbete.[126] Författaren framhåller dock att det är svårt att närmare fastställa i vilken omfattning detta kan och bör ske.[127] Han diskuterar utifrån att det finns skäl både för och emot att EG-rättens får ett stort genomslag redan på skattemyndighetsnivå.[128] Som skäl för att EG-rätten särskilt skall uppmärksammas av skattetjänstemännen anförs:[129] 1) Det är inte möjligt med en fullständig implementering av EG-rätten i svensk rätt. 2) Nationell rätt skall enligt EG-domstolen tolkas EG-rättskonformt. 3)

[119] Se Kellgren SN 1998 s. 500.
[120] Detta överensstämmer med min syn på legalitetsprincipen, se avsnitt 3.6 och 6.3.2.
[121] Jämför Kellgren SN 1998 s. 499.
[122] Se också ovan avsnitt 4.8.
[123] Se Riksskatteverkets PM 22/10 1996, Dnr 7809-96/900 s. 5.
[124] Se Riksskatteverkets PM 22/10 1996, Dnr 7809-96/900 s. 5.
[125] Se Riksskatteverkets PM 22/10 1996, Dnr 7809-96/900 s. 5.
[126] Se Kellgren SN 1998 s. 499.
[127] Se Kellgren SN 1998 s. 503.
[128] Se Kellgren SN 1998 s. 505ff.
[129] Se Kellgren SN 1998 s. 505.

Sanktioner kan inträda om EG-rätten förbises (främst skadeståndsskyldighet för det allmänna). 4) Riksskatteverket har framhållit att utgångspunkten vid skattemyndigheternas beslutsfattande skall vara att svensk rätt helt uppfyller EG-rättens krav. Mot detta ställer författaren följande:[130] 1) Utredningen av rättsfrågor är tidskrävande och kompliceras ytterligare med fullt beaktande av det EG-rättsliga källmaterialet. 2) Kompetensen hos skattetjänstemännen är inte tillräckligt omfattande för att på ett fullgott sätt hantera EG-rätten. 3) Till skillnad från domstolarna saknar skattemyndigheterna möjligheten att inhämta förhandsbesked från EG-domstolen. 4) Det är inte kostnadseffektivt att tillse att samtliga beslut överensstämmer med EG-rätten. Kostnaden för att ändra besluten kan antas vara högre än de skadestånd som det allmänna ådrar sig genom felaktig rättstillämpning.

Författaren anför vidare med stöd av det nyss refererade att en avvägning mellan å ena sidan full tillämpning av EG-rätten och å andra sidan förvaltningseffektivitet måste göras av skattemyndigheterna.[131] Det tycks således vara *Kellgrens* uppfattning att en hög grad av ekonomisk effektivitet i förvaltningen skall eftersträvas i denna fråga. Det är inte fullt ut optimalt att utreda frågor som kräver allt för mycket resurser, om en högre instans kan göra detta till en lägre kostnad. Kostnaden för att föra ett ärende vidare uppåt i instansordningen, samt däri inräknad risk för ett eventuellt skadeståndsansvar, vägs mot den ökade kostnaden som omfattande EG-rättsliga utredningar på skattemyndighetsnivå skulle medföra.[132] Han uttrycker detta som att "målet för skatteförvaltningens hantering av EG-rätten [bör] vara en så materiellt riktig rättstillämpning som möjligt, utan att hanteringen kostar orimligt mycket.".[133]

Det sagda kan ställas mot den uppfattning som framförts av *Hultqvist*.[134] Han har för sin del framhållit att skattemyndigheterna bör tillse att utreda EG-frågorna på ett fullt tillfredsställande sätt. Helst så att skattemyndighetens beslut inte behöver ändras. Detta motiverar författaren med att det inte är samhällsekonomiskt att beslut behöver ändras.[135]

Det skall särskilt framhållas att den nyss refererade diskussionen om EG-rättskonform tolkning, förts utifrån förutsättningen att beslut i skattefrågor kan överklagas hos domstol. För dispensregleringens del bör återigen anmärkas att domstolsprövning endast kan ske i ett fåtal

[130] Se Kellgren SN 1998 s. 506f.
[131] Se Kellgren SN 1998 s. 507.
[132] Se Kellgren SN 1998 s. 507.
[133] Se Kellgren SN 1998 s. 507. Jämför också Molin/Remstam SN 1998 s. 865ff som delvis gått i svaromål med Kellgren.
[134] Se Hultqvist 1998 s. 182.
[135] Se Hultqvist 1998 55.

undantagsfall.[136] Enligt min uppfattning ger detta särskilda implikationer rörande hur EG-rätten bör beaktas inom ramen för dispenshandläggningen. Till detta skall också läggas egenheten att medgivande av dispens överhuvudtaget inte kan överklagas.[137] I många fall fungerar således redan skattemyndigheten som den praktiska slutinstansen i dispensärenden.

Det sagda innebär enligt min uppfattning att det är av största betydelse att både skattemyndigheterna och Riksskatteverket beaktar EG-rätten, och då särskilt principen om EG-rättskonform tolkning vid tillämpningen av dispensregler. Eftersom besvärsmöjligheterna är begränsade är det min uppfattning att målet bör vara att EG-rätten beaktas fullt ut redan av första instans. Risken är annars att onödiga processer rörande dispensreglers och dispensbeslut förenlighet med EG-rätten kan komma att aktualiseras. Enligt min uppfattning är det mindre lämpligt att för dispensområdets del anamma den effektivitetstanke som framförts av Kellgren. Utgångspunkten för detta är att det finns ett förhållandevis enkelt remedium för att få ett felaktig beslut ändrat. Ett sådant synsätt förutsätter, som jag ser det, att huvudregeln är att ett förvaltningsbeslut kan överklagas hos domstol. Eftersom beslut i dispensärenden inte som huvudregel kan bli föremål för domstolsprövning, bör inte heller en strävan mot ekonomisk effektivitet leda till att EG-rätten förbises, eller beaktas i mindre omfattning än vad som annars skulle ha varit fallet.

6.3.6 Sammanfattning

Riksskatteverket bör som huvudregel tolka skattelag på samma sätt som Regeringsrätten. Detta för att i möjligaste mån garantera en konsekvent och stringent rättstillämpning. Tolkningsmetoden kan sägas vara *objektiv* till sin karaktär, där förarbetsuttalanden har utomordentligt stor betydelse för den närmare preciseringen av lagtextens innehåll. Tolkningsgrepp som extensioner och analogier bör användas förhållandevis sparsamt.

Dispensområdet påvisar i några hänseende speciella drag i förhållande till ordinär rättstillämpning, vilket motiverar en särskild syn på administrativ praxis. Den normala utgångspunkten i svensk rätt är att denna typ av praxis är av föga eller inget värde. För dispensregleringens del bör framhållas, att en av de viktigaste garantierna för en hyfsat förutsebar rättstillämpning är att tidigare praxis faktiskt följs. Värderingen av praxisuttalanden måste dock ske med beaktande av de särskil-

[136] Se avsnitt 4.8.
[137] Se ovan avsnitt 4.6.3.

da omständigheter som processuellt råder på dispensregleringens område. Här bör särskilt beaktas att *besvärsordningen* endast tillåter överklagande av skattemyndigheternas beslut av den enskilde och om beslutet gått honom emot. Andra beslut kan inte överklagas. Detta får betydelse för vilka frågor som faktiskt kommer att prövas av Riksskatteverket och därigenom finnas representerade i praxismaterialet.

Det skall också framhållas att både skattemyndigheterna och Riksskatteverket i sin tolkning av skattelag, vid handläggningen av dispensärenden måste beakta EG-rätten. Enligt min uppfattning bör detta ske fullt ut. Detta med beaktande av att beslut i dispensärenden normalt sett inte kan överklagas till domstol. Det är därför ännu viktigare än vid handläggningen av taxeringsärenden, att EG-rätten ges genomslag i skattemyndigheternas och Riksskatteverkets beslutsfattande rörande dispenser.

6.4 Valet av dispensregler

Från att tidigare har berört vissa övergripande frågor rörande praxisgenomgången, avser jag nu att övergå till att ange vilka dispensregler som kommer att undersökas. Jag har valt att i första hand undersöka sådana regler som återfinns i *inkomstskatteförfattningarna*, det vill säga främst i kommunalskattelagen och i lagen om statlig inkomstskatt. I denna del beaktas samtliga dispensregler som finns.

Skälet till detta har varit flera. För det första kan som särskild grund framhållas att detta regelsystem är det utan tvekan mest "kända" och bearbetade. Även *handläggnings-* och *processregler* som aktualiseras i samband med inkomstbeskattningen är relativt väl kända. Behovet av att beskriva den bakomliggande materiella regleringen blir därigenom inte fullt så stort, som fallet hade varit om en mindre omskriven del av skatterätten valts. Detta leder i sin tur till att framställningen kan hållas nere.

De regler som tas upp är först dispensregleringen rörande skattemässigt gynnat pensionssparande. Reglerna återfinns främst i 31 § 1 och 3 anvisningspunkten kommunalskattelagen samt 46 § 6 anvisningspunkten kommunalskattelagen.

En ytterligare dispensregel som diskuteras är den i 2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt infogade möjligheten att erhålla undantag från beskattning i vissa fall av koncerninterna aktieöverlåtelser. Dispensregeln är av stort intresse med avseende främst på att besvär

anfördes hos allmän förvaltningsdomstol och inte inom skatteförvaltningen.[138]

Jag har också tagit upp den sedan 1991 upphävda dispensregeln rörande vinstbolag (se 35 § 3 momentet kommunalskattelagen enligt dess lydelse vid 1990 års taxering (ÄKL)). Skälet till detta är att dispens fortfarande söks från denna vinstbolagsbestämmelse. Därigenom uppkommer principiellt intressanta frågeställningar.

Vidare finns en dispensregel 7 § 5 momentet lagen om statlig inkomstskatt en undantagsmöjlighet från det så kallade *fullföljdsrekvisitet* rörande den skattemässigt gynnande behandlingen av ideella föreningar. Även den tas upp i denna framställning. En ytterligare regel rör aktiebyten vid ägande av aktier i så kallade fåmansbolag och återfinns i 27 § 4 momentet lagen om statlig inkomstskatt. Dessa tre dispensregler behandlas också i det följande.

I övrigt finns ett flertal dispensregler i lag (1990:663) om ersättningsfonder. Denna lag är till sin karaktär en inkomstskatteförfattning och även dessa dispensregler har således beaktats.

6.5 Sammanfattning

I detta kapitel har praktiska och teoretiska utgångspunkter för de i kapitel 7-12 återgivna praxisgenomgångarna diskuterats. Undersökningen av de olika dispensreglerna och den dispenspraxis som är förknippad med dessa, har skett utifrån fyra huvudsakliga punkter. Dessa är 1) bakomliggande materiell reglering, 2) dispensreglernas uppbyggnad, 3) redogörelse för dispenspraxisen och 4) utvärdering av de enskilda dispensreglernas lämplighet.

I detta kapitel har vidare ett par tolkningsproblem diskuterats. Övergripande har frågan om Riksskatteverket bör tolka skattelag på samma sätt som Regeringsrätten gör, tagits upp. Min uppfattning är därvidlag att likformighets- och konsekvenskrav talar för att så bör vara fallet. Särskilda tolkningsfrågor som behandlats är frågan om följsamhet till förarbeten, administrativ praxis som rättskälla samt legalitetsprincipens betydelse för lagtolkningen. Även EG-rättens betydelse för lagtolkning har diskuterats.

När det gäller frågan om följsamhet till förarbeten har jag framhållit att detta är ett lämpligt tolkningsgrepp. I de fall klara förarbeten finns talar konsekvens och likformighet, och i viss mån förutsebarhet, för att

[138] Regeln är numera upphävd men den har ändå ett stort principiellt intresse med tanke på den särskilda besvärsordningen.

dessa följs. Dock inte okritiskt, utan det måste avgöras i vad mån förarbetsuttalanden kan rymmas inom den givna lagtexten.

När det gäller administrativ praxis har jag framhållit att sådan bör ges betydande rättskällevärde, i första hand med beaktande av att Riksskatteverket utgör den myndighet inom skatteförvaltningen som har att leda rättstillämpningen. De facto talar mycket för att skattemyndigheter också följer Riksskatteverkets synsätt på hur rätten borde tillämpas. Detta är dessutom av central betydelse för likformighet, konsekvens och förutsebarhet.

Vidare har jag framhållits att legalitetsprincipen knappast behöver ges den betydelsen att analoga och extensiva tolkningsgrepp inte tillåts inom skatterätten. Som jag tidigare framhållit bör legalitetsprincipen uppfattas som en allmän icke kodifierad handlingsnorm. Dess centrala innebörd måste anses vara att rättstillämpningen skall vara förutsebar. Ett annat centralt krav måste vara att beskattningen blir materiellt sett riktig. Tolkningsgrepp som är överraskande kan därför inte tillåtas. Detta leder till att restriktivitet bör visas om rättstillämparen överväger analoga eller extensiva tolkningsgrepp. Detta är emellertid något helt annat än att legalitetsprincipen skulle anses utesluta sådana tolkningsgrepp.

Slutligen skall framhållas att EG-fördraget på ett tydligt sätt påverkar hur dispensmyndigheterna skall tolka skattelag. Utgångspunkten måste därvidlag vara att myndigheterna enligt von Colson-principen skall tolka svensk skattelag EG-rättskonformt. Jag har därvidlag framhållit uppfattningen att dispensmyndigheterna, både skattemyndigheterna och Riksskatteverket, fullt ut är skyldiga att beakta EG-rätten när dispensärenden avgörs.

7 Pensionssparande och dispenser

7.1 Inledning

Dispensreglerna rörande det skattemässigt gynnade pensionssparandet är förhållandevis många. Löntagares rätt till avdrag för pensionssparande infördes i svensk skatterätt genom 1867 års bevillningsförordning. Där stadgades att rätt till avdrag förelåg för betalning till pensions-, pupill- och änkekassa samt därmed jämförlig understödskassa. Som ett grundläggande krav uppställde dock 1867 års bevillningsförordning att betalningen skulle vara ett åliggande för den skattskyldige utifrån reglementariska föreskrifter.[1] Grundförutsättningen var således att utgiften ansågs som en *nödvändig* del av tjänsten. Dessutom var det endast statstjänstemän som åtnjöt denna avdragsrätt.

Under årens lopp har reglerna för skattemässigt gynnat pensionssparande varit föremål för ett flertal ändringar.[2] Grundstrukturen i regleringen är dock fortfarande densamma som när avdragsrätten en gång infördes. Numera medges dock avdrag både för sådana avgifter som utgör ett åtagande i tjänsten samt helt frivilligt pensionssparande. Reglerna återfinns i 33 § 1 och 3 anvisningspunkten kommunalskattelagen respektive 46 § 2 momentet samt 6 anvisningspunkten kommunalskattelagen.

Skillnaden mellan att avdrag medges i en förvärvskälla eller som allmänt avdrag ligger främst i de *kvantitativa* begränsningarna. Avdrag i inkomstslaget tjänst beviljas inte heller för sparande i form av försäkring (se 33 § 1 momentet och 1 anvisningspunkten kommunalskattelagen).[3] Av 46 § 6 anvisningspunkten kommunalskattelagen framkommer näm-

[1] Se Bev. utsk. bet. 1865-1866:3 s. 5.

[2] Se proposition 1969:162, 1975/76:31, 1979/80:68, 1992/93:187 och 1993/94:85. Därutöver har reglerna justerats i mindre omfattning ett antal gånger.

[3] Lagtexten anger endast att avdrag medges för *avgifter* vilket synes utesluta pensionsförsäkringspremier och pensionssparande i annan form, se Sandström 1945 s. 218f.

ligen att avdrag normalt sett inte medges med belopp överstigande hälften av ett prisbasbelopp[4], om avdraget yrkas som ett allmänt avdrag. Någon sådan begränsning finns inte i 33 § 1 och 3 anvisningspunkterna kommunalskattelagen. Det kan dock anmärkas att betydelsen av avdragsrätten i en förvärvskälla som beskattas i inkomstslaget tjänst i alla väsentliga delar får anses ha spelat ut sin roll. Löntagares pensionsskydd är numera i stor omfattning löst, både genom allmänna åtaganden och genom kollektivavtal.

Genom lagstiftning 1993 vidgades avdragsrätten till att även omfatta andra sparformer än försäkringar.[5] Det nya systemet går under beteckningen *individuellt pensionssparande (IPS)* och är i princip uppbyggt på samma sätt som sparandet i pensionsförsäkringar. Skillnaden är emellertid att inom IPS-formen tillåts vilken kapitalplacering som helst. Ett krav för att erhålla avdrag är dock att ett särskilt pensionssparavtal upprättas med det finansinstitut som förvaltar medlen. På dessa avtal ställs i princip samma krav som de som gäller för pensionsförsäkringsavtalen. Den civilrättsliga regleringen återfinns i lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande. De kvalitativa villkor som gäller för avdragsrätten återfinns i första hand i 31 § 3 anvisningspunkten kommunalskattelagen.

Den skatterättsliga regleringen av IPS och pensionsförsäkringssparande är i stora delar mycket likartad. Endast i mindre omfattning förekommer avvikelser systemen emellan. Dispensregleringen skiljer sig åt på så sätt att pensionsförsäkringsreglerna är flera än IPS-reglerna. Det finns inte skäl till att behandla båda regelsystemen i denna framställning. Eftersom en genomgång av pensionsförsäkringsreglerna även täcker IPS, lämnas den sistnämnda regleringen därhän.[6]

[4] Året närmast före taxeringsåret.

[5] Se SFS 1993:938 och proposition 1992/93:187.

[6] Naturligtvis kan det som sägs om de olika dispensreglerna även appliceras på IPS-systemet under förutsättning att motsvarande dispensregler återfinns där. För en mer ingående beskrivning av det individuella pensionssparandet hänvisas till Kindlund SST 1993 s. 286ff.

7.2 Kvalitativa regler

7.2.1 Allmänt

I 31 § 1 och 3 anvisningspunkterna kommunalskattelagen uppställs ett antal kvalitativa krav för att avdrag skall medges för pensionssparande. Dessa krav är nära kopplade till motivet bakom att avdragsrätten överhuvudtaget infördes, och avser i första hand att skydda beskattningsunderlaget.

Skälet till att pensionssparande traditionellt sett behandlats gynnsamt vid beskattningen, synes vara att uppnå symmetri med att det utfallande beloppet beskattas.[7] Samtidigt har lagstiftaren varit medveten om att sparandet också kunnat utnyttjas för att uppnå otillbörliga skatteförmåner.[8] Främst har detta kunnat ske genom att utländska försäkringar tecknats och att premien därigenom blivit avdragsgill, samtidigt som utfallande belopp varit skattefritt eller det har varit möjligt att disponera över kapitalet före det att pensionsåldern har uppnåtts.[9]

Det kan rimligen antas att de kvalitativa kraven därefter har förändrats och utformats utifrån att pensionssparande skall gynnas, samtidigt som de gynnande reglerna inte skall kunna utnyttjas för att erhålla otillbörliga skatteförmåner.

När det gäller IPS kan framhållas att denna reglering infördes av neutralitetshänsyn i förhållande till pensionssparande i form av försäkringar. Lagstiftaren ansåg att försäkringssparandet genom det skattemässiga gynnandet fått en icke motiverad konkurrensförmån i förhållande till annat sparande.[10]

7.2.2 Kravet på svenskt pensionssparande

Pensionssparandet gynnas genom att reglerna tillåter en inkomstutjämning mellan åren.[11] Tanken tycks vara att den skattskyldige under de år han jobbar aktivt och tjänar mycket pengar, skall kunna sätta av för sin ålderdom då inkomsterna kan tänkas minska. Eftersom avdrag medges vid avsättning skall också utfallande belopp typiskt sett vara skattepliktigt. Denna möjlighet att skjuta upp beskattningen kan naturligtvis

[7] Se Sandström 1945 s. 218.
[8] Se proposition 1969:162 s. 26.
[9] Se proposition 1969:162 s. 26.
[10] Se proposition 1992/93:187 s. 88ff.
[11] För en kortfattad redogörelse rörande avdragsrätten för utländska pensionsförsäkringar se Larsson SN 1997 s. 291.

utnyttjas i en mängd olika hänseenden för att erhålla permanenta skattebefrielser. Ett typiskt fall när risken är stor för att den inkomstutjämnade effekten övergår till en permanent skattebefrielse, är i de fall sparandet sker i en utländsk försäkring. Risken är stor för att utfallande belopp är skattefritt. Detta i kombination med avdragsrätt i Sverige medför utan tvekan en betydligt större skatteförmån än vad lagstiftningen avser att skapa.

Fram till och med 1969 medgavs avdrag för sparande i pensionsförsäkringar utan särskilt beaktande av om försäkringen var svensk eller utländsk.[12] Inte helt förvånande utnyttjades detta i förhållandevis stor skala.[13] Enskilda individer köpte utländska försäkringar varvid premiebetalningen var avdragsgill i Sverige.[14] När det var tid för att gå i pension flyttade försäkringstagaren utomlands och kunde lyfta utfallande belopp skattefritt.[15] Det förekom även att det utomlands var möjligt att i förtid komma åt de sparade medlen genom belåning och/eller pantsättning av pensionsförsäkringarna.[16]

För att förhindra den formen av skatteanpassat agerande infördes 1969 ett partiellt förbud mot avdrag om försäkringen varit utländsk. Regeringen gavs dock befogenheten att meddela dispens från förbudet. Som dispenskrav uppställdes i lagstiftningen att särskilda skäl var för handen. Detta utvecklades genom förhållandevis utförliga förarbetsuttalanden.

Enligt motiven till 1969 års lagstiftning framhölls att det förelåg tre typfall när dispens borde kunna medges.[17] Till en grupp hänfördes utlänningar, som före bosättning i Sverige, hade tecknat en utländsk försäkring. Grupp två ansågs bestå av utlänningar, som visserligen var bosatta i Sverige, men där det utländska försäkringsalternativet ändå framstod som mest ändamålsenligt. Som en tredje grupp svenska medborgare med utlandstjänstgöring.

Ett ytterligare krav som ställdes för att utlänningar skulle medges avdrag var att bosättningen i Sverige inte avsågs att bli permanent.[18] Syftet skulle således endast vara en tillfällig vistelse i landet. För

[12] Se 31 § 1 anvisningspunkten kommunalskattelagen enligt dess lydelse vid 1969 års taxering.
[13] Se proposition 1969:162 s. 4.
[14] Se proposition 1969:162 s. 4.
[15] Den direkt utlösande faktorn för 1969 års lagstiftning tycks ha varit Hasselbladsaffären. Hasselblad hade genomfört omfattande skatteplanering med utländska pensionsförsäkringar, se Malmgård SN 1982 s. 230.
[16] Se proposition 1969:162 s. 24.
[17] Se proposition 1969:162 s. 29.
[18] Se proposition 1969:162 s. 30.

svenska medborgare angavs att det utländska sparalternativet måste framstå som ändamålsenligt för att dispens skulle beviljas.[19]

Det kan anmärkas att dispensförutsättningarna, såsom de var uppställda enligt 1969 års lagstiftning, i första hand tycks vara upphängda kring billighetshänsynstagande. Några särskilda krav om att villkoren för de utländska försäkringarna skulle vara likartade som de som gällde för de svenska uppställdes, nämligen inte. Dispensprövningen skulle således endast omfatta den *skattskyldiges* skäl till varför en utländsk försäkringslösning valts.

Trots den skärpning som infördes genom 1969 års ändringar ansåg statsmakterna relativt snart att ytterligare åtstramningar i avdragsrätten var befogad. Genom en lagstiftningsåtgärd som genomfördes under 1976 togs även möjligheten till dispens i detta sammanhang bort.[20] Till stöd för åtgärden anförde föredraganden, att endast de utländska försäkringar som var omgärdade med *exakt* samma krav som de svenska kunde accepteras som skattemässigt gynnad sparform.[21] Det var vidare enligt honom uteslutet att villkoren för utländska försäkringar uppfyllde de svenska kraven, och därigenom behövdes inte heller någon dispensregel.[22]

Genom det förslag som framlades i proposition 1979/80:68 tog rättsläget en ny vändning.[23] Återigen infördes en möjlighet att ansöka om dispens från kravet att en pensionsförsäkring måste vara svensk, för att premiebetalningen skulle vara avdragsgill. Det huvudsakliga motivet för denna vändning var enligt föredraganden det ökade antalet utländska medborgare som bosatt sig i Sverige.[24] Det ansågs som rimligt att den som under en tid var bosatt i Sverige och beskattades här, också skulle medges avdrag för betalning till vissa former av utländskt pensionssparande.[25]

Även om den nya dispensregeln i stora drag påminde om den äldre från 1969, så beskrevs dispensförutsättningarna på ett något annorlunda sätt. Föredragande utgick inte i detta fall från tre typiska fall, utan att tre särskilda förhållanden borde beaktas vid dispensgivningen.[26] Dessa var

[19] Se proposition 1969:162 s. 30.
[20] Se proposition 1975/76:31 s. 117. Se Ekman SN 1975 s. 246ff för en översiktlig genomgång av Livförsäkringskommitténs betänkande, SOU 1975:21, som låg till grund för lagförslaget samt Wahlgren SN 1976 s. 21ff för en beskrivning av lagförslaget.
[21] Se proposition 1975/76:31 s. 117.
[22] Se proposition 1975/76:31 s. 117.
[23] Se Berglöf/Roos s. 27 för äldre dispenspraxis.
[24] Se proposition 1979/80:68 s. 25 och Salsbäck SN 1980 s. 223ff.
[25] Se proposition 1979/80:68 s. 25.
[26] Se proposition 1979/80:68 s. 26f.

den sökandes personliga förhållanden, försäkringsvillkoren för den utländska försäkringen samt risken för att pensionsförsäkringen skulle utnyttjas i skatteundandragande syfte.[27] I lagtexten angavs som krav för att dispens skulle medges att det förelåg särskilda skäl.

De tre bedömningsgrunderna utvecklades också i förarbetena. Dispens på grund av personliga skäl skulle enligt föredraganden kunna beviljas både för tillfällig bosättning och vid permanent hitflyttning. Vid tillfällig bosättning i Sverige borde den utländska försäkringen varit tecknad före inflyttningen.[28] Kumulativt till detta uppställde föredraganden som krav att det skulle föreligga ett påtagligt intresse för att vidmakthålla den utländska försäkringen.[29]

Att försäkringen skulle varit tecknad före flyttningen till Sverige framhölls inte som något absolut krav, utan i de fall den skattskyldige tillfälligtvis vistades i Sverige för att senare flytta till annat land, skulle inte de skatterättsliga reglerna förhindra ett ändamålsenligt pensionssparande i det land som den skattskyldige avsåg att slutligen flytta till.[30]

För de fall avsikten var att permanent bosätta sig i Sverige framhölls mer strikt att försäkringen skulle vara tecknad före hitflyttningen.[31] Dessutom framhölls att i de fall försäkringen tecknades först efter inflyttning till Sverige, borde inte dispens meddelas om den försäkrade varit bosatt här tidigare, såvida personen i fråga inte hade vistats utomlands under en längre tid.[32] Ett ytterligare krav som uppställdes var att den skattskyldige, innan han flyttat till Sverige, inte skulle ha hunnit bygga upp ett tillräckligt pensionsskydd.[33] Som ett argument mot att dispens skulle meddelas angavs, att den redan inarbetade pensionsförmånen inte försämrades genom att premiebetalningen upphörde.[34]

När det gäller försäkringsvillkoren framhölls att dessa inte helt och fullt behövde vara i överensstämmelse med de kvalitativa krav som 31 § 1 anvisningspunkten kommunalskattelagen uppställde.[35] Som en gränsnivå angavs att villkoren för det utländska sparandet till 75 % skulle motsvara den svenska regleringen.[36] Särskild vikt lades dock vid om det var möjligt att återköpa och på annat förfoga över de sparade

[27] Se proposition 1979/80:68 s. 26f.
[28] Se proposition 1979/80:68 s. 26f.
[29] Se proposition 1979/80:68 s. 27.
[30] Se proposition 1979/80:68 s. 27.
[31] Se proposition 1979/80:68 s. 27f.
[32] Se proposition 1979/80:68 s. 28.
[33] Se proposition 1979/80:68 s. 28.
[34] Se proposition 1979/80:68 s. 28.
[35] Se proposition 1979/80:68 s. 28.
[36] Se proposition 1979/80:68 s. 28.

medlen.[37] I de fall de utländska reglerna var alltför generösa i denna del skulle dispens inte medges. Något liberalare försäkringsvillkor än de svenska ansågs däremot inte utgöra något absolut hinder mot dispens.[38]

Vad gäller skatteflyktsaspekten framstod det enligt föredraganden som särskilt viktigt att pröva om försäkringsformen var ändamålsenlig.[39] En annan viktig omständighet att undersöka var om utfallande belopp skulle beskattas eller inte.[40]

Under 1996 genomfördes den senaste justeringen av dispensregeln.[41] Det absoluta kravet på att försäkringen skall vara svensk till sin karaktär har luckrats upp ytterligare. Numera medges avdrag för utländska försäkringar utan särskild prövning, om försäkringen är tagen för bosättning i Sverige, samt att liknande skattelättnader som de som framkommer av kommunalskattelagen medgavs i det land där försäkringen togs. Även sådana försäkringar som är tecknade utomlands av den skattskyldiges arbetsgivare, och som inte utgjort skattepliktig förmån för den skattskyldige, jämställs utan särskild prövning med en svensk pensionsförsäkring. I sistnämnda fall ställs också som krav att den anställning varigenom försäkringen tecknades skall ha varit den skattskyldiges huvudsakliga förvärvsverksamhet. Om de här nämnda villkoren inte är uppfyllda kan dispens lämnas i de fall det föreligger särskilda skäl. En berättigad fråga i detta sammanhang är i vilka andra fall, än de som lagtexten omfattar, som dispens skulle kunna medges. I motiven framhålls som exempel att dispensmöjligheten kan komma att aktualiseras för så kallade gränsgångare i de nordiska länderna.[42] Jag ställer mig tveksam till behovet i detta hänseende. Särskilt som det framstår som att försäkringar tagna de nordiska länderna i enligt huvudregeln skulle fall in under 31 § 1 anvisningspunkten 17 stycket kommunalskattelagen.

Utifrån vad som ovan framkommit märks att denna dispensregel varit föremål för ett flertal ändringar och justeringar. Det tycks ha varit svårt att i lagtexten närmare precisera när dispens borde medges och när sådan inte borde medges. Den senaste ändringen kan på sätt och vis ses som en delvis kodifiering av äldre praxis. Antagligen är det så att det inte är sista gången som dispensregeln blivit föremål för en lagstiftningsåtgärd.

[37] Se proposition 1979/80:68 s. 28f.
[38] Se proposition 1979/80:68 s. 28.
[39] Se proposition 1979/80:68 s. 31.
[40] Se proposition 1979/80:68 s. 31.
[41] Se SFS 1996:1240 och proposition 1995/96:231.
[42] Se proposition 1995/96:231 s. 48.

När det gäller praxis rörande denna dispensregel är ärendena få. Inte ett enda har avgjorts enligt den senaste lydelsen av regeln. I det följande kommer jag därför att diskutera två ärenden som avgjordes utifrån den lydelse som regeln hade före 1996 års ändring.

I ärendet dnr 4650-94/605 (beslut taget 1998) hade den sökande, som var svensk medborgare, varit bosatt och arbetat utomlands. Han hade genom sin utländska arbetsgivare fått teckna en kombinerad pensions- och kapitalförsäkring. Enligt avtalet hade den sökande inte rätt att sluta betala premie på försäkringen så länge han var anställd hos sin utländska arbetsgivare. Den sökande avsåg att flytta tillbaka till Sverige och ansökte därför om att den utländska försäkringen skulle likställas med en svensk försäkring. I framtiden skulle den sökande inneha en anställning hos samma utländska arbetsgivare, men med placering i Sverige.

Skattemyndigheten avslog ansökan.

Riksskatteverket ändrade beslutet till delvis bifall på så vis att dispens medgavs till den del försäkringen kunde anses motsvara en svensk pensionsförsäkring. Verket fäste särskild vikt vid det faktum att försäkringen skulle bibehållas så länge den sökande var anställd av samma arbetsgivare. Även det faktum att försäkringen var tagen i ett tjänsteförhållande framstår som varande av särskild betydelse för bedömningen.

I det andra ärendet, dnr 312-97/605, som skall tas upp här var det fråga om en amerikansk medborgare som tagit en amerikansk försäkring. Försäkringen var av sådan karaktär att den uppfyllde Qualified Retirement Plan enligt amerikanska skatteregler. Innebörden av detta synes vara att liknande, men inte samma, krav som de som ställs i 31 § 1 anvisningspunkten kommunalskattelagen var uppfyllda. Den sökande flyttade senare till Sverige och ansökte om att försäkringen skulle likställas med en svensk pensionsförsäkring.[43]

Skattemyndigheten avslog ansökan med motiveringen att det inte ingick någon ålderspension i försäkringen (endast dödsfall enligt skattemyndigheten).

Riksskatteverket gav bifall till besväret och medgav dispensen. Verket motiverade sitt beslut med att någon fullständig överensstämmelse med 31 § 1 anvisningspunkten kommunalskattelagen inte behöver föreligga. I sin motivering, antagligen hämtad från motiven till lagstiftningen, framhöll Riksskatteverket att dispens kan medges om inte en större del av premien än en fjärdedel av premien motsvarade moment som inte passar in i de svenska reglerna. Verket bedömde att i detta fall utgjorde minst tre fjärdedelar av premien sådana moment som kvalificerade sig för reglerna i 31 § 1 anvisningspunkten kommunalskattelagen.

[43] Avdrag för premiebetalningen medgavs i Sverige i sju år utan att någon anmärkning gjordes.

De båda fallen är representativa för Riksskatteverkets praxis i denna fråga. Motiveringarna följer i hög grad lagtext och de motivuttalanden rörande jämförbarheten mellan de villkor som gäller för de utländska och de svenska pensionsförsäkringar som finns i proposition 1979/80:68. Även frågan om det personliga behovet av den utländska försäkringslösningen har bedömts utifrån nämnda motivuttalanden.

En intressant iakttagelse är att i ärendet dnr 312-97/605 återfinns en skrivning som utgör en direkt serviceinformation till den sökande. Där delges den sökande de nya regler rörande utländska försäkringar som gäller vid 1998 års taxering. Riksskatteverket har i fallet gått utöver vad som åligger en myndighet i form av serviceskyldighet enligt förvaltningslagen.

Ur lagtolkningsperspektivet är ärendena inte särskilt anmärkningsvärda. De ligger i linje med övriga beslut rörande dispens från de kvalitativa kraven på skattemässigt pensionssparande. Som i många andra dispensärendetyper visar praxis att Riksskatteverket lagt särskild vikt vid de förarbetsuttalanden som finns till reglerna.

Inte heller handläggningen av ärendena påvisar något anmärkningsvärt. Vad som särskilt kan noteras är att Riksskatteverket tycks ha intagit en förhållandevis självständig hållning i relation till Finansinspektionen. I ärendet dnr 4650-94/605 avgav Finansinspektionen ett yttrande över de utländska försäkringsvillkorens överensstämmelse med svensk rätt. Därvidlag avstyrkte Finansinspektionen bifall till ansökan. Verket gjorde dock en egen bedömning av försäkringsvillkoren som resulterade i att dispens medgavs. Något förvånande saknas i motiven till beslutet en förklaring till vad som fått verket att inte följa Finansinspektionens yttrande. Enligt min uppfattning skulle det varit av ett särkilt värde för rättstillämpningen om Riksskatteverket uttalat sig i denna fråga.

7.2.3 Dispens från förbudet mot återköp av pensionsförsäkringar

Till skillnad mot det partiella förbudet mot avdrag för premiebetalning till utländska försäkringar, motiverades inte förbudet mot återköp av pensionsförsäkringar av rent fiskala skäl.[44] Utfallande belopp från en pensionsförsäkring, varvid vederlaget vid återköp inräknas, anses nämligen vara skattepliktigt för mottagaren (se 32 § 1 momentet j) kommunalskattelagen). Som huvudmotiv för att inte tillåta återköp

[44] Se proposition 1975/76:31 s. 71 och 127 och SOU 1975:21 s. 122 och 151, jämför proposition 1992/93:187 s. 142.

angavs i stället sociala faktorer.[45] Enligt lagstiftaren var det av central betydelse att syftet med pensionssparandet sattes i första rummet vid bedömning av om återköp kunde tillåtas. Om återköp medgavs fritt ansågs risken vara, att syftet med att gynna pensionssparandet kunde bli förfelat.[46] Vidare framhölls som ett särskilt skäl till att uppvisa restriktivitet vid återköp av pensionsförsäkringar att förutsättningarna för livförsäkringsföretagens kapitalplaceringar annars kunde komma att rubbas.[47]

Emellertid framstår det sagda närmast som en omskrivning av att förbudet mot återköp skall förhindra att pensionsförsäkringar endast utnyttjas i inkomstutjämnande syfte.[48] Redan genom att avdrag medges för premiebetalningarna har lagstiftaren accepterat en inkomstutjämning i viss omfattning. Det framstår som förståeligt att inkomstutjämningseffekten endast skall kunna utnyttjas i de fall som pensionsförsäkringar avser att utgöra ett ekonomiskt tryggande av ålderdomen. Det kan antas att det även finns ett betydande fiskalt intresse i att visa restriktivitet vid återköp av pensionsförsäkringar.

Vid en närmare granskning framstår det som rätt klart att den inkomstutjämnande effekten av ett skattemässigt avdrag ett år och ett skattepliktigt utfall ett senare år kan bli stort. Om avdrag erhålls ett år då den skattskyldige har inkomster som överstiger skiktgränsen, blir det skattemässiga värdet av ett sådant avdrag cirka 55 % av avdragets storlek. Kan samma belopp återföras till beskattning ett senare år, när den skattskyldige har inkomster som inte når över skiktgränsen är det möjligt, beroende av vilken kommun som den skattskyldige bor i, att minska skattebelastningen till under 30 % av inkomsten. Den skattemässiga vinsten skulle då överstiga 25 % av avdragets storlek. Utifrån det sagda framstår det som närmast självklart att det huvudsakliga motivet för att förhindra återköp av pensionsförsäkringar är fiskalt och inte socialt motiverat. En annan sak är att det är utifrån sociala hänsynstaganden som det fiskala intresset skall få stå tillbaka och dispens meddelas.

[45] Se proposition 1975/76:31 s. 71 och 127 och SOU 1975:21 s. 122 och 151 jämför proposition 1992/93:187 s. 142.
[46] Se proposition 1975/76:31 s. 71.
[47] Se proposition 1993/94:85 s. 35.
[48] Det skall framhållas att det inte räcker med att dispens beviljas för att återköp skall vara möjligt. Därutöver krävs, innan frågan om "skattemässigt" återköp överhuvudtaget aktualiseras, att avtalet mellan försäkringstagaren och försäkringsbolaget medger återköp. Argumentet att återköpsförbudet motiveras av att tillförsäkra en stabil kapitalplacering hos livförsäkringsföretagen synes således vara väl överdrivet. Jämför proposition 1993/94:85 s. 35.

Trots att den skattemässiga vinsten genom ett återköp av en pensionsförsäkring kan vara betydande, är förbudet inte absolut. Återköp får ske om det försäkringstekniska återköpsvärdet högst uppgår till 30 % av ett basbelopp (se 31 § 1 anvisningspunkten 15 stycket 2 punkten kommunalskattelagen). Även om det tekniska återköpsvärdet överstiger det nyss nämnda, men högst uppgår till ett basbelopp, kan återköp ske utan särskild prövning. Förutsättningarna är då att försäkringen inte är förenad med ett oåterkallerligt förmånsförordnande. Därutöver krävs i sistnämnda fall också att premien inte har betalts de senaste tio åren före återköpsåret (se 31 § 1 anvisningspunkten 15 stycket 1 punkten kommunalskattelagen). I övriga fall krävs dispens för att ett återköp skall vara möjligt (se 31 § 1 anvisningspunkten 16 stycket kommunalskattelagen).

Den i lagtexten angivna dispensförutsättningen är att det skall föreligga *synnerliga skäl*. Redan rekvisitvalet ger en signal om att prövningen skall vara mycket restriktiv. Att dispensgivningen bör vara mycket återhållsam framgår också av motiven till lagstiftningen.[49] Där framhålls att återköp endast bör beviljas i de fall sökande kan påvisa att han är på obestånd, och det i övrigt framstår som direkt stötande om återköp inte medges.[50]

Riksskatteverket har i sin praxis visat en varierande grad av följsamhet till dessa motivuttalanden. Kravet på att den sökande skall vara på ekonomiskt obestånd upprätthålls inte alltid fullt ut. Verket tycks däremot lagt särskild vikt vid frågan om det framstått som skäligt att medge återköpet. Särskilt har personliga förhållanden varit av betydelse för om Riksskatteverket bifallit den sökandes begäran. Det är vanligt att dispens medges i de fall den sökande kan påvisa allvariga ekonomiska svårigheter kombinerat med sjukdom.[51] Riksskatteverket har i dessa fall ofta krävt att den sökande skall kunna prestera ett intyg om sjukdomen, antingen från en läkare eller från arbetsterapeut eller liknande. I vissa fall har dock verket nöjt sig med enbart uppgiften från den sökande. Dispens tycks vara meddelad med stöd av sjukdom, även i de fall uppgiften endast lämnats muntligt per telefon till handläggaren av ärendena. Kravet om att den sökande skall befinna sig på obestånd har däremot långtifrån upprätthållits.

För att ekonomiskt trångmål självständigt skall vara tillräcklig grund för att erhålla dispens, har däremot förhållandevis mycket krävts. I ärendet dnr 10345-98/607 styrkte sökanden en hotande konkurssituation

[49] Se proposition 1993/94:85 s. 35.
[50] Se proposition 1993/94:85 s. 35.
[51] Se dnr 9340-98/607, dnr 9313-98/607, dnr 7139-98/607 och dnr 1576-97/607.

med betalningsanmaningar från Kronofogdemyndigheten som klart påvisade att en konkurs var nära förestående. I detta fall medgavs ett återköp.

Följsamheten till motivuttalandena när det gäller den ekonomiska grunden för återköp av pensionsförsäkringar, framstår som påtaglig. Av motiveringen i dnr 10345-98/607 framgår att dispens inte skulle ha medgivits om det tekniska återköpsvärdet för pensionsförsäkringen inte räckt till för att avvärja konkurshotet och samtidigt förbättra ekonomin för den enskilde ytterligare.

Även vissa former av ekonomiska uppgörelser tycks kunna ligga till grund för dispens. I ärende dnr 130-97/607 hade den sökande en uppgörelse med kronofogdemyndigheten som byggde på att en försäkring kunde återköpas och kapital därigenom frigöras. Detta ansågs vara grund för att erhålla dispens. Däremot medgavs inte dispens i ärende dnr 2888-98/607 där den sökande åberopade en frivillig ackordsuppgörelse som delvis byggde på ett återköp. De båda utgångarna i dessa två ärenden är enligt min uppfattning i sak motstridiga. För att en borgenär, i ärendet en bank, skall vara beredd att gå in i en ackordsuppgörelse krävs antagligen att gäldenärens ekonomiska situation är mycket trängd. Enligt min uppfattning borde detta, särskilt om borgenären är en bank eller ett annat kreditföretag, kunna jämställas med förestående konkurs. En annan sak är att en strikt följsamhet till motivuttalandena kan leda till en tolkning, som i sak kräver att det rör sig om ett kronfogdeingripande för att en grund för dispens skall anses föreligga.

Bland de avgöranden jag tagit del av förekommer dock fall där betydligt bättre ekonomiska belägenheter för den sökande ändå utgjort tillräcklig grund för dispens. Riksskatteverket har bifallit ansökningar som grundat sig på att den sökande riskerat att förlora sitt arbete om återköpet inte möjliggjordes.[52] I detta fall var den ekonomiska situationen för den sökande i övrigt inte särskilt akut. Den sökandes möjligheter till framtida inkomster tycks således haft en avgörande betydelse för verkets ställningstagande.[53] Enligt min uppfattning är Riksskatteverkets tillämpning i dessa fall rimlig. Den påvisar att Riksskatteverket på ett positivt sätt utnyttjat den flexibilitet som ligger i dispensinstitutet.

I materialet har jag också funnit några fall som avviker från det nyss sagda. Ärendet dnr 2982-97/607 är såtillvida säreget, att den sökande i detta varken kunde åberopa något läkarintyg eller en akut ekonomisk

[52] Se dnr 1576-97/607.

[53] Utgången (bifall) i ärende dnr 1576-97/607 styrker detta. Den sökande hade i detta fall ett arbete (bokföringsassistans) där hennes arbetsgivare krävde att hon inte hade några betalningsanmärkningar.

kris. Dessutom var relationen mellan tillgångar och skulder inte särskilt anmärkningsvärd. Skulderna uppgick till cirka 250 000 kronor och tillgångarna till cirka 35 000 kronor. Trots det sagda medgav Riksskatteverket delvis bifall till ansökan.[54] Beslutet är inte tillräckligt väl motiverat för att några mer säkra slutsatser skall kunna dras. Det får därför antas att detta utgör en avvikelse från den huvudlinje som verket annars följt i sin praxis.

Det kan således konstateras att Riksskatteverket i sin praxis fäst stor vikt vid förarbetsuttalandena, utan att för den skull bindas upp av dessa. Undantagsvis visar besluten på avsteg från den definition av "uppenbart stötande" som angavs i propositionen till återköpsdispensen. Verket har således således påvisat en viss grad av självständighet i förhållande till motivuttalandena. Möjligtvis borde verket enligt min uppfattning, frigjort sig ytterligare från de uttalanden som gjorts. Exempelvis avslogs en ansökan om återköp när den sökande var bosatt utomlands.[55] På grund av att den sökande inte hade sin hemvist i Sverige, var han endast inskränkt skattskyldig här. Av den anledningen kunde inte heller rätten till avdrag för betalda pensionsförsäkringspremier utnyttjas. I fallet kunde det också på goda grunder antas att det utfallande beloppet skulle komma att beskattas. Enligt min uppfattningen är utgången av ärendet ur materiellt hänseende stötande. Dispens borde kunna medges under de nyss beskrivna förutsättningarna. Särskilt om den sökande dessutom hade kunnat göra troligt att han inte hade för avsikt att återflytta till Sverige. Antagligen hade en ny pensionsförsäkring i den skattskyldiges hemviststat varit mer ändamålsenlig för pensioneringssyftet.[56] Att under sådana förutsättningar inte medge dispens, framstår enligt min mening som direkt stötande.

En annan fråga som aktualiserats i några ärenden är förhållandet mellan EG-rätten och återköpsreglerna.[57] I ärende dnr 5660-98/607 anförde den sökande bland annat EG-rätten till stöd för sin ansökan. Några närmare preciserade grunder till stöd för denna uppfattning framfördes dock inte av den sökande. Riksskatteverket uttalade i detta beslut uppfattningen att återköpsregeln inte stred mot EG-rätten. Nu

[54] Detta kan jämföras med ärende dnr 3105-97/607 där den sökande hade en jämförbar ekonomi med den sökande i dnr 2982-97/607. Riksskatteverket avslog i detta fall besväret med motiveringen att dispens inte medges i syfte att förebygga ett ekonomiskt trångmål.

[55] Se ärende dnr 1904-97/607.

[56] Det borde principiellt inte föreligga några risker med att medge dispens om den sökande kan styrka att han tecknat en ny försäkring i sin hemviststat.

[57] Angående EG-rätten och rätt till avdrag för betalning av pensionsförsäkringspremie se målen C-204/90 och C-300/90, samt Kindlund SN 1992 s. 231ff.

kom frågan aldrig att ställas på sin spets då dispens medgavs.[58] Enligt min uppfattning kan verkets uttalanden i denna fråga inte i alla fall tas för given. Även om EG-domstolen inte uttryckligen har åberopat Europakonventionen, och de regler som denna innehåller, har domstolen klart uttryckt att mänskliga rättigheter är en del av de allmänna rättsprinciper som domstolen värnar om.[59] Principer som ligger till grund för Europakonventionen skall således även beaktas inom ramen för EG-rätten.[60] Enligt Europakonventionen har den enskilde rätt att få sina civilrättigheter och skyldigheter prövade inför domstol (se artikel 6). Ett återköp av en pensionsförsäkring kan vara en grundförutsättning för att fortsätta driften av en näringsverksamhet.[61] Enligt min uppfattning föreligger en risk för (eller chans till) att det i sådana fall, enligt Europadomstolen, kan föreligga en inskränkning i den enskildes civila rättigheter.[62] Om så är fallet bör även EG-rätten anses innebära att en rätt till domstolsprövning föreligger.

En avslutande anmärkning rörande denna dispensregel är att det framstår som märkligt att dispens inte kan medges i de fall syftet är att överföra sparandet till IPS-systemet.[63] Jag har svårt att hitta några hållbara skäl till att dispens inte bör kunna ges i dessa fall. Det möjliga skälet kan vara att söka förhindra en stor kapitalöverflyttning från livförsäkringsföretagen till andra sparformer.[64] Jag ställer mig dock

[58] Det kan noteras att ärendet också utgör ett av undantagen när det gäller kravet om mycket trängande ekonomisk situation eller dålig ekonomi i kombination med sjukdom. Den andra grunden för återköp var risk för ökad skuldsättning. Även viss sjukdomsbild, som dock inte styrktes med något intyg, åberopades av den sökande. En omständighet som kan varit av betydelse, men som inte framgår av motiveringen, var att den sökande var över 55 år. Enligt 31 § 1 anvisningspunkten 4 stycket kommunalskattelagen får pension inte börja utgå före 55 års ålder enligt ett pensionsförsäkringsavtal, för att den skattemässiga klassificeringen p-försäkring skall erhållas. Det sagda finner även stöd i utgången av ärende dnr 6536-98/607 där den sökande var 61 år. Även i detta fall åberopades sjukdom men något läkarintyg inkom inte. Dessutom var den sökandes ekonomi visserligen dålig, men betydligt bättre än i många andra fall där Riksskatteverket avslagit ansökningarna.

[59] Se Droege/Lysén s. 97.

[60] Se Droege/Lysén s. 97.

[61] I detta sammanhang skall också anmärkas att i motiven till den nu gällande återköpsdispensregeln framhålls särskilt att återköp inte skall tillåtas för att möjliggöra fortsatt drift av näringsverksamhet. Riksskatteverket har också meddelat avslag i ärenden där en denna grund anförts, se dnr 37-97/607.

[62] Jämför fallet Pudas-Svenska staten som handlade om indragning av ett yrkestrafiktillstånd.

[63] Riksskatteverket har avslagit ansökningar där motivet varit att byta form för pensionssparandet.

[64] Jämför motiven för förbudet mot återköp, se proposition 1993/94:85 s. 35.

tveksam till om denna typ av dolda "branschskyddsregler" hör hemma i skattelagstiftningen.

7.2.4 Ålderskravet

Som ovan framhållits motiveras det skattemässiga gynnandet av pensionssparandet i första hand av att utfallande belopp beskattas.[65] Även det faktum att det utifrån ett samhällsperspektiv framstår som beaktansvärt motiverar avdragsrätten.[66] De kvalitativa reglerna rörande pensionssparandet har därför utformats med syftet att det ekonomiska tryggandet av ålderdomen skall tillgodoses.[67]

Ett väsentligt krav för att uppnå detta mål har angivits vara att pensionsmedlen inte får lyftas före 55 års ålder.[68] Pensionsförsäkringsavtal måste därigenom utformas på så vis att rätten till att lyfta de sparade medlen först får inträda när spararen uppnått denna ålder.[69] En följd av detta är att avtal med annat innehåll medför att avdragsrätten går förlorad.

För en del skattskyldiga kan ålderskravet medföra påtagliga olägenheter. Detta är särskilt fallet om spararen har en mycket kort yrkeskarriär.[70] Pensionsförsäkringssparandet har därför försetts med en dispensmöjlighet avseende detta ålderskrav.[71] Om *särskilda skäl* föreligger kan skattemyndigheten medge att försäkringen börjar falla ut före 55 års ålder. Skattemyndighetens beslut får överklagas till Riksskatteverket.

Enligt de ursprungliga motiven skulle dispensgrunder vara försämrade försörjningsmöjligheter på grund av varaktig sjukdom, eller nedsatt arbetsförmåga.[72] En märklighet med regleringen är att dispens, per ordalydelsen, inte kan ges när försäkringsavtalet upprättas.[73] Lagtexten anger att skattemyndigheten kan endast medge att pension får utgå tidigare. Denna skrivning visar klart att försäkringsavtalet, för att avdrag skall medges för premiebetalning, måste vara utformat som att pensionen skall börja utfalla först vid 55 års ålder. Enligt min uppfattning är regleringen märklig. En förklaring kan dock vara att när dispensmöjlig-

[65] Se proposition 1969:162 s. 8.
[66] Se SOU 1975:21 s. 85 och s. 87f.
[67] Se SOU 1975:21 s. 100f.
[68] Se proposition 1975/76:31 s. 118.
[69] Se 31 § 1 och 3 anvisningspunkterna kommunalskattelagen.
[70] Se SOU 1975:21 s. 150.
[71] Se 31 § 1 anvisningspunkten 4 stycket kommunalskattelagen.
[72] Se proposition 1975/76:31 s. 118, och SOU 1975:21 s. 150.
[73] Även Livförsäkringskommittén framförde att så borde vara fallet, se SOU 1975:21 s. 151.

heten ursprungligen infördes utgick föredraganden från att det kunde finnas två typfall när dispens borde medges.[74] Det antogs att det förelåg fall då en yrkeskategori hade en kort yrkeskarriär, och att en lägre pensionsålder också kunde aktualiseras i enskilda fall.[75] Om det rörde sig om att en hel yrkesgrupp kunde misstänkas ha en kort yrkeskarriär borde enligt föredraganden en generell dispens kunna medges.[76] Detta sätt att handlägga dispenser på strider dock mot den grundläggande regleringen i regeringsformen 8 kap. 3, 5 och 7 §§. En generell dispens avseende en hel yrkeskategori framstår som en form av föreskrift. Regeringen saknar, som framhållits i avsnitt 1.1.3 och 3.5.2, normgivningskompetens rörande beskattningen. Förfarandet synes inte heller ha tillämpats någon gång.[77] Dispensregeln har dock inte omformulerats, trots insikten om att generella dispenser inte kan meddelas.

Skälet till dispensregelns utformning kan antagligen återfinns i det felaktiga antagandet om att det är möjligt att meddela generella dispenser. Försäkringstekniskt är det av avgörande betydelse för försäkringsgivaren att kunna fastställa en kalkyl över när och i vilken omfattning pensioner skall utbetalas. Försäkringsgivaren måste genom premierna få betalt för sina kostnader. Försäkringstagaren måste också ha ett rimligt utfall i förhållande till den premie som betalas. Om försäkringen utformas som en ordinär pensionsförsäkring uppnås inte något större försäkringsskydd. Utgångspunkten för sådana avtal är att pensionen normalt sett börjar utfalla när försäkringstagaren uppnått en ålder av 55 år. Därför vore det naturligtvis av intresse att redan vid ingången av försäkringsavtalet kunna utgå från att beloppet får utfalla före 55 års ålder. Syftet med att generella dispenser skulle kunna medges, synes också ha varit att lösa de försäkringstekniska frågorna.[78]

Som dispensregeln nu är utformad framstår den endast som en variant av återköpsdispensen. Det kan också framhållas att Riksskatteverket inte tycks ha behandlat något överklagande i denna fråga.[79] En förklaring kan vara att återköpsmöjligheten är ett klart alternativ till att söka

[74] Se proposition 1975/76:31 s. 118.
[75] Se proposition 1975/76:31 s. 118.
[76] Se proposition 1975/76:31 s. 118. Ursprungligen var det regeringen som var dispensmyndighet. Regeringen gavs dock rätt att delegera sin kompetens till Riksskatteverket. I motiven angavs att delegation skulle avse enskilda fall och de generella "dispensfallen" skulle behandlas av regeringen.
[77] RSV-intervju.
[78] Att ett fåtal personer har rätt att ta ut det sparade försäkringsbeloppet medför inga större avbräck för försäkringsgivaren så länge detta sker i begränsad omfattning.
[79] RSV-intervju. Se också Berglöf/Roos s. 28. som inte heller redovisar någon praxis rörande denna regel.

dispens från ålderskravet. Det mest troliga är dock att försäkringstagarna fortsätter sin yrkesmässiga verksamhet om än inom ett annat yrke. Detta kan i sin tur bero på att den ihopsparade pensionen är av ringa värde i de fall försäkringen varit gällande under ett fåtal år.[80] Därigenom aktualiseras inte åldersdispensmöjligheten.

7.2.5 Dödsbo som försäkringstagare

Ett krav som uppställs på pensionssparande överhuvudtaget för att avsättningen skall vara avdragsgill, är att sparandet avser den skattskyldiges egna ålderdom. Detta krav medför dock inte något hinder mot att förmånstagarförordnanden ställs ut för de fall den sparande inte själv får möjlighet att utnyttja pensionen. Däremot tillåts inte att en skattskyldig sparar för annans framtida pension och därigenom erhåller skattemässiga avdrag.[81]

En effekt av att sparandet måste vara eget är att *juridiska personer* inte kan pensionsspara i form av en pensionsförsäkring.[82] Den juridiska personen, exempelvis ett aktiebolag, är inte själv i behov av något pensionssparande och delägare uppfattas i detta hänseende som helt skilda från den juridiska personen.[83]

Detta förbud motiveras främst av att inkomstutjämning mellan två skattesubjekt med hjälp av pensionsförsäkringar skall förhindras.[84] Om det hade varit möjligt att med skattemässig avdragsrätt spara till annans pension, skulle skatteplikten för en inkomst kunna överföras mellan två personer genom att premiebetalningen är avdragsgill och den utfallande pensionen skattepliktig.[85] I de fall betalaren har hög marginalskatt och förmånstagaren låg skulle detta medföra en betydande skattevinst.

[80] En annan förklaring kan vara att försäkringsbolagen avråder från att teckna pensionsförsäkringar för de som har korta yrkeskarriärer. Ofta är konventionellt sparande ett klart alternativ till skattemässigt gynnat pensionssparande om spartiden är kort.

[81] Detta skall skiljas från frågan om subjektiv skattskyldighet. Att exempelvis en av makarna betalar den andre makens pensionsförsäkring förtar inte avdragsrätten för den sistnämnde men däremot för den som faktiskt skött betalningen, jämför rättsfallet RÅ 80 1:69 (rörande räntebetalningar).

[82] En annan sak är att avdragsrätt naturligtvis föreligger för arbetsgivare om denne betalar de anställdas pensioner. Detta följer dock av att kostnaden då utgör en arbetskraftskostnad.

[83] Delägare faller i stället under reglerna för anställda och företagets möjlighet att trygga deras pensioner på annat sätt, se Kihlström 1997 s. 55ff.

[84] Se proposition 1975/76:31 s. 115f och proposition 1979/80:68 s. 34.

[85] Detta är den princip som koncernbidrag enligt 2 § 3 momentet lagen om statlig inkomstskatt bygger på. Bidraget är avdragsgillt för givaren och skattepliktigt för mottagaren.

Särskilt som underhåll mellan familjemedlemmar inte utgör en avdragsgill omkostnad för utgivaren, och i reciprocitet med detta inte heller någon skattepliktig inkomst för mottagaren.

Endast undantagsvis har lagstiftaren ansett det vara befogat att låta annan än den försäkrade vara berättigad till utfallet på en pensionsförsäkring. Dödsbon kan efter dispens medges rätt att teckna pensionsförsäkring till förmån för den dödes efterlevande. Detta får närmast förklaras av att förmånstagarförordnanden tillåts i pensionsförsäkringar. Enligt 31 § 1 anvisningspunkten 3 stycket kommunalskattelagen kan, om särskilda skäl föreligger, dispens medges från kravet att försäkringsföretagaren och den berättigade skall vara samma person.

Dispensregeln motiveras främst av sociala skäl.[86] Den begränsas också till att det är dödsbon som får vara försäkringstagare. Som dispensgrund preciseras närmare i motiven att den avlidne inte hunnit bygga upp ett tillräckligt efterlevandeskydd.[87] Dispensregeln motiveras av den särskilda ekonomiska situation som föreligger vid en persons dödsfall. När ett dödsbo avvecklas, om det exempelvis drivit rörelse, uppkommer oftast en större engångsinkomst. Dispensmöjligheten medger då att hela, eller delar av denna inkomst, avsätts till en pensionsförsäkring för tryggande av de efterlevandes pensionsskydd och därigenom minskas progressiviteten i beskattningen. För att dispens skall kunna medges krävs enligt motiven till regeln, att syftet är att skapa ett efterlevandeskydd som inte redan är upparbetat.[88]

Det kan konstateras att Riksskatteverket under de senaste åren, efter det att regeln ändrades, inte har avgjort något ärende i denna fråga. En förklaring till detta kan vara att rekvisitet "särskilda skäl" inte särskilt ofta tillämpats som grund för avslag av skattemyndigheterna, i de fall övriga objektiva förutsättningar varit uppfyllda.[89] En annan förklaring kan vara att det inte föreligger något behov av denna dispensgrund. Många har idag redan ett betryggande ekonomiskt skydd när en make avlider genom egna inkomster och på annat sätt upparbetat pensionsskydd. Det kan också antas att medvetenheten om nödvändigheten av att skapa ett ekonomiskt skyddsnät för efterlevande idag är förhållandevis hög. Kunskapen hos de som förvaltar rörelsedrivande dödsbon kan också antas omfatta vilka försäkringslösningar som skattemässigt är

[86] Se proposition 1979/80:68 s. 34ff.
[87] Se proposition 1979/80:68 s. 35.
[88] Se proposition 1979/80:68 s. 35.
[89] Samtal med några personer vid skattemyndigheter i landet påvisar att antalet ansökningar överhuvudtaget varit lågt.

acceptabla. Därigenom är antagligen de lösningar för vilka dispens söks så utformade att medgivande lämnas redan av skattemyndigheterna.

Enligt min uppfattning framstår dispensregeln som tämligen meningslös. Möjligheten för dödsbon att teckna pensionsförsäkringar i efterlevandeskyddssyfte bör finnas kvar. Som jag ser det bör det dock inte föreligga några hinder mot att ange kraven för att detta skall accepteras vid beskattningen, direkt i lagtexten. Särskilda skäl framstår i första hand som en säkerhetsventil för att förhindra att försäkringsmöjligheten används i ett otillbörligt skatteplaneringssyfte. Om kravet för avdrag anges vara att de efterlevande skall sakna ett betryggande pensionsskydd, synes möjligheterna att använda avdragsmöjligheten som mycket begränsad. Antagligen är det endast i ett fåtal fall som en sådan avdragsmöjlighet kan komma att aktualiseras. I de fall ett pensionsskydd verkligen saknas framstår det också som mycket svårt att utnyttja avdragsrätten, och därmed följande skattemässiga fördelar, för annat ändamål än att trygga de efterlevandes ekonomiska framtid. Det bör således vara rätt riskfritt att helt ta bort kravet på särskilda skäl och objektivisera undantagsmöjligheten helt. Eventuella skatteflyktstendenser kan också stävjas genom att avdrag endast medges för premiebetalningar som motsvarar ett rimligt ekonomiskt skydd för efterlevande. Den vanligt förekommande jämförelsen med ITP-planen kan även i detta fall få vara vägledande för avdragens storlek. Att dispensregeln fortfarande finns tycks närmast vara en följd av att ingen har granskat den närmare.

7.2.6 Sammantagen bedömning av praxis

Det kan konstateras att rörande de kvalitativa kraven, som ställs på pensionsförsäkringar för att avdrag skall medges för premiebetalningen, så finns fyra dispensregler i 31 § 1 anvisningspunkten kommunalskattelagen. Ansökningar om dispens är dock begränsade till två av dessa regler. De dispensfrågor som tycks vara av intresse är, främst likställande av utländsk försäkring med svensk och återköp av pensionsförsäkringar. Återköpsfallen är utan tvekan de mest frekvent återkommande. Det är också antagligen så att återköp är en förhållandevis vanlig ärendetyp hos skattemyndigheterna.[90]

Riksskatteverket har i sin praxis uppvisat en varierande följsamhet till förarbetsuttalanden när det gäller återköpsdispenserna. Självständigheten framkommer främst i frågan om personliga skäl kan utgöra grund för

[90] Detta har bekräftats vid samtal med skattedirektör Leif Gäverth vid Riksskatteverket (tidigare chef för rättsenheten vid skattemyndigheten i Västerås) den 14 januari 1999.

återköp. Därvidlag har verket uppvisat en förhållandevis hög grad av flexibilitet i sina beslut. När det gäller likställande av utländsk försäkring med svensk är dock följsamheten, i de ärenden jag tagit del av, följsamheten till förarbetsuttalanden mycket hög. Det skall dock framhållas att antalet av Riksskatteverket avgjorda ärenden är få. Några mer långtgående slutsatser bör därför inte dras utifrån dessa beslut.

I förhållande till andra dispensregler är besluten rörande återköp av pensionsförsäkringar kortfattade. Endast undantagsvis ges längre motiveringar och då oftast i form av återgivningar av förarbetsuttalanden. Det förekommer också att verket åberopar tidigare praxis till stöd för sina beslut. Exakta hänvisningar till tidigare avgjorda ärenden sker dock inte. Beslutsskrivningarna framstår också som starkt standardiserade. Även i de fall besluten är något längre utformade, synes klämmen vara hämtad från en mall. Beslutsskrivningarna påvisar sällan mer exakt vad som i det enskilda fallet, påverkat utgången i ärendet. Endast i ett fåtal fall hänvisar verket konkret till omständigheter i det enskilda fallet till stöd för sitt beslut. Vanligtvis anges vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda och därefter om dessa är eller inte är uppfyllda i det konkreta fallet. Skrivningar som att det "framstår som uppenbart stötande" eller att "det inte föreligger särskilda" skäl är vanligt förkommande som motivering till besluten.

Rörande utländska försäkringar är ärendena betydligt färre. I dessa fall har Riksskatteverket motiverat sig tydligare. Här framgår klarare hur sakförhållandena i det enskilda fallet har bedömts. Stor vikt tycks läggas vid de förarbetsuttalanden som finns. Verket uppvisar här en betydligt mer förarbetstrogen rättstillämpning.

Även dödsbon kan meddelas dispens för att teckna pensionsförsäkringar till den avlidnes efterlevandes förmån. Dispensregeln tycks tillämpas mycket sällan och är dessutom fullt möjlig att objektivisera och göra om till en ordinär rättstillämpningsregel. Det framstår som förhållandevis enkelt att göra om dispensregeln.

Slutligen skall framhållas att det förekommit fall ifråga om återköp av försäkringar där EG-rätten aktualiserats. Riksskatteverket har framhållit uppfattningen att återköpsfrågan inte har någon anknytning till EG-rätten. Enligt min uppfattning kan dock EG-rätten, med hänvisning till Europakonventionen, komma att aktualiseras i fall som dessa. Frågan är om inte vissa fall av återköp kan anses utgöra en fråga om den enskildes civila rättigheter. I sådana fall kräver EG-rätten, och Europakonventionen, att möjligheten skall föreligga till att få frågan prövad av domstol.

7.3 Kvantitativa begränsningar

7.3.1 Allmänt

Förutom de ovan nämnda kvalitativa krav som kopplats till pensionssparandet, finns även vissa kvantitativa begränsningar kopplade till det skattemässigt gynnade pensionssparandet. Avdrag medges således, som huvudregel inte med hur höga belopp som helst. Detta förutsatt att avdraget yrkas med stöd av 46 § 2 momentet kommunalskattelagen. Yrkas och beviljas avdrag i stället med stöd av 33 § 1 momentet och 1 anvisningspunkten kommunalskattelagen, finns inte samma beloppsmässiga begränsningar. Emellertid framstår möjligheten som mycket begränsad till avdrag inom inkomstslaget tjänst. För att ett sådant avdrag skall beviljas måste sparandet antagligen vara direkt förknippat med anställningen.[91] Exempelvis att sparandet utgör ett anställningskrav. Därigenom synes de kvantitativa begränsningarna i 46 § 6 anvisningspunkten kommunalskattelagen vara av central betydelse i de allra flesta fall.[92]

Regleringen är i denna del tekniskt komplicerad och lagskrivningen invecklad. I korthet kan reglerna förklaras enligt följande. Avdrag medges normalt sett inte med ett högre belopp än ett halvt prisbasbelopp som bestämts enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring året närmast före taxeringsåret (se 46 § 6 anvisningspunkten 3 stycket kommunalskattelagen). Vidare medges inte heller avdrag som överstiger inkomst av tjänst, med undantag för sådana "kapitalinkomster" från fåmansföretag som beskattas som tjänsteinkomster (se 46 § 6 anvisningspunkten 2 stycket kommunalskattelagen). Förhöjt avdrag kan medges med upp till 35 % av inkomsten, dock högst 10 prisbasbelopp, om den skattskyldige helt saknar pensionsrätt i tjänsten (se 46 § 6 anvisningspunkten 3 stycket b) kommunalskattelagen). Om den skattskyldige uppbär annan inkomst av tjänst än av anställning finns en särregel i 46 § 6 anvisningspunkten 3 stycket c) kommunalskattelagen.

Syftet med de kvantitativa begränsningarna synes vara att pensionssparandet inte i alltför stor omfattning skall kunna utnyttjas som en inkomstutjämning mellan åren. Motivet för den enskilde att spara bör i första hand präglas av viljan att säkra den framtida pensionen. Avdragsrätten skall endast utgöra ett incitament till detta. Genom att beloppsbe-

[91] Se ovan avsnitt 7.1.

[92] För en äldre beskrivning av reglerna som fortfarande i stora delar är relevant se Krafft SN 1982 s. 188ff.

gränsa avdragsrätten, hålls de skattemässigt gynnsamma effekterna nere till en nivå som lagstiftaren ansett vara lämplig för ett väl avvägt pensionssparande.

7.3.2 Dispens vid upphörande av driften av näringsverksamhet

Det vanligaste fallet då enskilda ansöker om dispens från beloppsbegränsningarna i 46 § 6 anvisningspunkten kommunalskattelagen, är vid upphörande av näringsverksamhet. Det kan framhållas att för enskilda näringsidkare gäller för pensionssparande samma avdragsregler, ur kvalitativt hänseende som för anställda (se 23 § 21 anvisningspunkten kommunalskattelagen). En grundläggande förutsättning för att ett förhöjt avdrag skall medges i dessa fall är att det föreligger särskilda skäl för att medge dispens. Den huvudsakliga delen av prövningen av dispensärendena ligger också i att avgöra om det är skäligt att medge ett ökat avdragsutrymme.[93] Om dispens beviljas skall dispensmyndigheten också fastställa vad som är ett skäligt avdragsbelopp. Lagtexten anger i detta sammanhang att beräkning skall ske utifrån de sista tio åren som den skattskyldige bedrev sin näringsverksamhet.[94] Vidare framgår av lagtexten att förhöjt avdrag kan medges med högst tio prisbasbelopp för det år som förvärvskällan upphört. Avdrag får dock inte medföra att underskott i verksamheten uppkommer.

De tekniska delarna av dispensregeln är förhållandevis komplicerade men ändå rätt precisa. Däremot ger rekvisitet "särskilda skäl" upphov till problem för dispensmyndigheten. Frågan rörande vad som utgör särskilda skäl har vid ett flertal tillfällen varit föremål för Riksskatteverkets bedömning.

Det första ärendet som här skall diskuteras rör kravet på att driften i förvärvskällan måste ha upphört för att dispens skall kunna medges.

> I ärendet dnr 8996-96/607 hade den sökande i och med taxeringsåret 1995 övergått från att bedriva aktiv näringsverksamhet till att bedriva passiv. Verksamheten bedrevs så även under 1996. Det kan särskilt framhållas att verksamheten endast bestod i återföring av expansionsmedel, periodiseringsfond och avskrivningar på en anläggningstillgång med mindre värde (en skrivmaskin). Skälet till att skrivmaskinen var kvar i verksamheten

[93] Se proposition 1975/76:31 s. 138f.

[94] Verksamheten kan antingen ha varit bedriven direkt eller indirekt genom juridisk person. Är fallet sådant att verksamheten bedrivits indirekt får, om dispens medges, avdrag ske mot inkomst av kapital i den mån det inte är möjligt att dra av kostnaden som ett allmänt avdrag, se 46 § 6 anvisningspunkten 7 stycket kommunalskattelagen.

uppgavs av den sökande vara, att han inte haft nytta av den privat. Ansökan avsåg dispens för 1996 års taxering.

Skattemyndigheten avslog ansökan med motiveringen att sökanden under 1996 fortfarande bedrev verksamhet i förvärvskällan. Grunden för detta ställningstagande var de värdeminskningsavdrag som gjorts på skrivmaskinen.

Riksskatteverket kom i sin prövning fram till samma slut som skattemyndigheten. Emellertid tycks verket ha delat den skattskyldiges uppfattning om att avskrivningen på skrivmaskinen inte kunde anses konstituera verksamhetsdrivande. Däremot fäste Riksskatteverket vikt vid att den aktiva förvärvskällan redan vid 1995 års taxering hade varit att se som passiv. Av den anledningen kunde inte driften i den aktiva förvärvskällan per definition ha upphört i och med 1996 års taxering.

Utgången i ärendet framstår som formellt sett riktig. Resultatet är dock materiellt sett otillfredsställande. Det kan med fog frågas om inte den skattskyldige skulle ha kunnat erhålla (under förutsättning att övriga krav var uppfyllda) en dispens avseende taxeringen 1995.[95] Någon rättskraftsregel som förhindrar en ansökan om dispens i efterhand finns inte.[96] 1995 års taxeringsbeslut hade inte heller vid tiden för när beslutet fattades (under 1998) hunnit vinna laga kraft, i förhållande till ändring till den skattskyldiges förmån.[97] Av beslutet och aktshandlingarna framgår inte om den skattskyldige blev informerad om dessa förhållanden. Enligt min uppfattning borde skattemyndigheten i första hand ha informerat om förhållandena, och därefter ha ställt frågan om dispensansökan avsåg 1995 eller 1996 års taxering. Det finns inga formella brister i handläggningen av ärendet. Däremot framstår utgången som materiellt sett otillfredsställande.

I övrigt tycks Riksskatteverkets praxis rörande denna dispensregel följa de uttalanden som finns i förarbetena till regeln. Avslag har meddelats i de fall den skattskyldige fortsatt annan förvärvsverksamhet och varit förhållandevis ung.[98] Vidare har verket avslagit eller, endast delvis medgivit besvär, när det försäkringsskydd som den sökande haft tillsammans med det som skulle erhållas genom det extra pensionsskyd-

[95] Jämför Krafft SN 1982 s. 195 där författaren redogör för ett äldre dispensärende. I fallet hade en person drivit en åkerirörelse med två bussar och en taxibil. Bussdelen hade sålts av och taxibilen behållits. Dispens medgavs trots att del av rörelsen hade behållits. Möjligen föreligger ett ändrat synsätt med tanke på de skärpningar i lagstiftningen som skett sedan 1982.

[96] Se ovan avsnitt 4.7.4.2.

[97] Se ovan avsnitt 4.7.

[98] Se ärende dnr 10582-96/605. Den sökande var 41 år, hade ett förhållandevis gott pensionsskydd samt fortsatta goda inkomster.

det sammantaget kommit att överstiga ITP-planen.[99] I sådana fall har verket endast medgivit en ansökan till belopp så att det sammanlagda pensionsskydd som den sökande haft efter extra betald försäkringspremie motsvarat ITP-planens pensionsskydd.[100]

Den reflektion som kan göras rörande Riksskatteverkets praxis i denna fråga är att det finns en klar linje i denna. Praxisen följer i mycket stor utsträckning de motivuttalanden som finns i proposition 1975/76:31 och SOU 1975:21. Verket har också sedan länge tillämpat samma synsätt. Med kunskap om vad som utgör viktiga bedömningsmoment, det vill säga kännedom om förarbetena, är det förhållandevis enkelt för den enskilde att veta när dispens medges.

När det gäller beslutens motiveringar är dessa mer utförliga än för exempelvis återköpsdispenserna. Det är också färre ärenden som handläggs. Möjligtvis har den förhållandevis låga tillströmningen av ärenden en positiv inverkan genom att beslutsskälen blir mer utförliga. Stor vikt läggs också vid att den sökande kan påvisa behovet av ett ökat pensionsskydd. Slutligen skall framhållas att i vart fall ett ärende påvisar en mycket stram tolkningsstil från verkets sida. Riksskatteverket tycks således rörande denna dispensregel lagt stor vikt vid att lagtext och förarbeten följs.

7.3.3 Dispens vid upphörande av anställning

Den andra dispensregel som återfinns i 46 § 6 anvisningspunkten kommunalskattelagen avser ett förhöjt avdragsutrymme i samband med upphörande av anställning. Det skall framhållas att redan vid instiftandet av en dispensmöjligheten uttalade föredraganden, att det inte torde vara särskilt vanligt att löntagare saknade eller hade dåligt pensionsskydd i sin tjänst.[101] Det framstår inte heller utifrån detta som särskilt märkligt att regeln sällan är tillämpad.[102]

Motivet för att låta bli att ta bort regeln är, att i de fall en person vid upphörandeT av en anställning erhåller ett större vederlag, kan det vara

[99] ITP-planen utgör en överenskommelse mellan SAF och PTK. Planen utgör ett avtal mellan arbetstagare och arbetsgivare rörande pensionsfrågor. Den anger bland annat pensionsålder samt pensionsnivåer. De pensionsnivåer som anges i planen har stor betydelse för tillämpningen av de skatterättsliga reglerna rörande kostnader för pensionsåtaganden. ITP-planen har också haft en stor normativ funktion för en mängd andra pensionsplaner på arbetsmarknaden. Se Kihlström 1997 s. 188ff.

[100] Se exempelvis ärendena dnr 8588-97/605, dnr 598-97/605 och dnr 10298-97/605.

[101] Se proposition 1975/76:31 s. 138.

[102] Jag har inte återfunnit något besvärsärende sedan 1991 hos Riksskatteverket i denna fråga.

befogat att beskattningen av delar av vederlaget skjuts på framtiden.[103] Avgångsvederlag får till viss del anses innefatta pensionsmedel, som den skattskyldige aldrig hinner inarbeta på grund av att anställningen upphört.[104]

För särskilda fall kan dispens medges till förhöjt avdrag. Undantaget är dock även detta beloppsmässigt begränsat. I de fall det finns grund för att bevilja dispens kan avdrag medges med högst 35 % av inkomsten till den del den inte överstiger 10 prisbasbelopp. För överstigande del av inkomsten medges avdrag med 25 % av inkomsten.

Förutsättningen för att avdrag skall medges i enlighet med denna regel, är dock att den skattskyldige i huvudsak saknar pensionsrätt i anställningen. Avdrag kan därutöver medges om den skattskyldige dessutom erhållit en särskild ersättning (avgångsvederlag) vid upphörandet av anställningen. I denna del saknar lagen begränsningar i avdragsrätten.

Rörande denna dispensregel kan uppmärksammas att skrivningen är märklig. En grundförutsättning som anges i lagtexten är att det skall föreligga särskilda skäl. Till detta läggs dock även att den skattskyldige skall i huvudsak sakna pensionsrätt i anställningen. Det man kan fråga sig är vilken självständig betydelse rekvisitet särskilda skäl har i detta sammanhang. Möjligen är det så att det inte är självklart att dispens medges bara för att den skattskyldige saknat i huvudsak rätt till pension i tjänsten. Närmast till hands ligger då att *skatteflyktsfrågor* skall vara avgörande, eller att den skattskyldige redan har ett betryggande pensionsskydd.[105]

Sammantaget kan det med fog ifrågasättas om dispensregeln skall vara kvar i nuvarande form. Den tycks inte vara tillämpad särskilt ofta, och själva behovet av en särskild prövning framstår som litet. Redan idag preciseras förhållandevis utförligt i lagtexten förutsättningarna för undantag. De kan också kompletteras med att ett förhöjt avdrag inte medges om den skattskyldige redan har ett fullgott pensionsskydd. Med

[103] Se proposition 1975/76:31 s. 138, jämför med proposition 1979/80:68 s. 50.

[104] I viss mån kan progressionseffekten av tillfälliga och höga inkomster lindras genom tillämpningen av lagen (1951:763) om ackumulerad inkomstskatt. Marginalskatteeffekten skall då i stället beräknas utifrån fördelningen av inkomsten över de år som den avser att täcka. Lagen ger dock inte full effekt ur inkomstutjämningssynvinkel.

[105] Jämför proposition 1975/76:31 s. 138. Där framkommer uttryckligen vad som varit skälet till att begränsa möjligheten att avsätta avgångsvederlag till pensionssparande. Detta kan närmast tolkas som att den skattemässiga förmånen av att erhålla avdrag endast skall erhållas i den mån det är motiverat av att trygga den framtida pensionen. Det är för övrigt något som tycks vara genomgående i regleringen av det skattemässigt gynnade pensionssparandet.

en sådan förändring borde dispensregeln kunna tas bort, och ersättas med en objektiviserad rättstillämpningsregel.

7.3.4 Utvärdering

Både när det gäller dispens från beloppsbegränsningarna vid upphörande av näringsverksamhet och avslutande av tjänsteanställning, framstår dispensreglerna som obehövliga. Det synes inte vara något större problem med att göra om undantagsreglerna till ordinära rättstillämpningsregler, som skall prövas vid den årliga taxeringen.

När det gäller näringsverksamhet så inkommer några, men inte särskilt många, besvär över beslut i dispensärenden årligen till Riksskatteverket. De uttalanden som finns i motiven till regeln har varit mycket styrande för verkets rättstillämpning. Enligt min uppfattning borde det gå att flytta upp dessa uttalanden, i vart fall meningsinnehållet i dem, i lagtexten.

När det gäller beloppsbegränsningarna vid upphörande av tjänsteförhållande, så har inte något sådant ärende prövats av Riksskatteverket. Enligt min uppfattning talar detta i sig för att dispensregeln är onödig. Om det ändå skulle anses föreligga skäl till att bibehålla undantagsmöjligheten, skulle detta kunna göras genom att särskilda särregler för beräkning av ackumulerad inkomstskatt infördes i befintlig lagstiftning.

Min uppfattning, utifrån en sammantagen bedömning, är att dispensreglerna rörande kvantitativa begränsningar i pensionssparande bör tas bort. De krav som uppställs i motiven till lagstiftningen kan lika gärna föras in direkt i lagtexten. Mitt förslag är att särskilda beräkningsregler införs i kommunalskattelagen för näringsidkare som upphör med sin verksamhet. För de som avslutat en anställning bör i stället reglerna för ackumulerad inkomstskatt förändras. Större hänsyn kan tas till att delar av ett avgångsvederlag utgör ersättning för framtida pension. När det gäller själva beloppsbegränsningarnas storlek framstår den koppling som idag görs till ITP-planen som lämplig även fortsättningsvis.

7.4 Sammanfattande utvärdering

Det kan anmärkas att många av de frågor som prövas rörande de dispensregler som gäller för det skattesmässigt gynnade pensionssparandet, rör sociala förhållanden. Frågan om utländska försäkringar skall i huvudsak avgöras utifrån att lösningen för den enskilde framstår som adekvat. För återköpsfallen om det framstår som uppenbart stötande

utifrån ekonomiska och personliga förhållanden, om återköp inte medges. När det gäller dödsbon som försäkringstagare och de kvantitativa begränsningarna, skall särskilt prövas om efterlevandes respektive den avlidnes befintliga pensionsskydd är tillräckligt. I den skatterättsliga bedömningen blandas således in ett flertal bedömningsmoment som ligger utanför de traditionella skatterättsliga frågorna. Utifrån detta kan det starkt ifrågasättas om skattemyndigheterna och Riksskatteverket kompetensmässigt är rätt myndigheter för att pröva sådana frågor.

Lagtekniskt skiljer sig dispensreglerna rörande kvalitativa krav från de som finns i förhållande till de kvantitativa kraven. För den förstnämnda gruppen av dispensregler kan konstateras att förutsättningarna för dispens (prövningsgrunderna) inte uttryckligen går att återfinna i lagtexten. Där anges endast att särskilda skäl eller synnerliga skäl skall vara för handen. Vad som utgör sådana förutsättningar utvecklas sedan närmare i motiven till lagstiftningen.

När det gäller beloppsdispensreglerna anges förutom kravet på särskilda skäl, även ytterligare begränsningar som skattemyndigheten *skall* beakta om dispens medges.

Rekvisiten "särskilda skäl" respektive "synnerliga skäl" preciseras mycket utförligt i motiven till de olika dispensreglerna. Lagstiftningstekniken präglas således av att rättsregler utfärdats genom motivuttalanden.

Normbildningen rörande pensionsspardispenserna har således i stor omfattning skett i en ordning som strider mot grunderna för kompetensfördelningen i regeringsformen. Ordningen är utan tvekan mycket diskutabel.

Rörande praxis kan anmärkas att följsamheten till motivuttalanden också varit mycket hög. Därigenom kan klart påvisas att motiv ur ett normhierarkiskt perspektiv fått betydligt större betydelse för rättstillämpningen än vad de förtjänar. Uttalandena tycks närmast uppfattas som lag. Å andra sidan är det svårt att påvisa att motivuttalandena skulle ha tillämpats i strid med lag, med tanke på de vaga rekvisit som den huvudsakliga dispensgrunden fastställs genom.

Handläggningen av dispensärenden tycks i huvudsak följa de rättsliga krav som uppställs. När det rör de beslut som fattats rörande återköp av pensionsförsäkringar, är dessa enligt min uppfattning allt för kortfattade. Det är svårt att från skälen dra några mer långtgående slutsatser rörande de principiella frågeställningarna. Äldre praxis tycks ha varit av förhållandevis stor betydelse, men direkta hänvisningar saknas. Jag har framhållit att det inte sällan förekommer standardskrivningar, som gör det svårt för den enskilde att veta varför ansökan avslogs i det enskilda

fallet. Skrivningarna anger bara kort vad som gäller för att få dispens, samt att dessa förutsättningar inte är uppfyllda i fallet.

Det skall framhållas att dispensbesluten rörande likställande av utländsk försäkring med svensk, däremot är betydligt mer välmotiverade. Av dessa framgår betydligt klarare vad som varit avgörande för Riksskatteverkets ställningstagande.

Vidare har ett par av dispensreglerna över huvud taget inte bedömts av Riksskatteverket. Mycket talar för att dessa dispensregler är obehövliga. I vart fall finns skäl att överväga om inte reglerna bör objektiviseras och göras om till ordinära rättstillämpningsregler.

Enligt min uppfattning talar mycket för att det endast är reglerna avseende återköp och ålderskravet som bör kvarstå som dispensregler. Svårigheten i att objektivisera dessa dispensregler inom ramen för skattelagstiftningen, är att den prövning som skall ske vid bedömandet av en dispensansökan i mycket liten omfattning rör skatterättsliga frågor. Det är i stället personliga och ekonomiska skäl som skall ställas i fokus vid dessa bedömningar.

Enligt min uppfattning borde en ny ordning för dessa undantagsmöjligheter kunna införas. Prövningen borde rimligen läggas på en myndighet eller organ med särskild kompetens att pröva de särskilda förhållanden som skall råda i dylika fall. En förutsättning för att dispens skall medges är ju att den enskilde är i ett sådant ekonomiskt och personligt läge, att återköpet kan anses vara viktigare än att bibehålla en tryggad ekonomisk pension. Ett förslag är att prövningen överförs på Riksförsäkringsverket, eller försäkringskassorna. Dessa myndigheter besitter antagligen den kompetens som behövs för att på ett tillfredsställande sätt utreda dessa frågor. Skattelagstiftningen skulle sedan kunna kopplas till om dispensmyndigheten medgivit återköpet. I övrigt bör rättsläget vara som i gällande rätt. Frågan om återköpet är försäkringstekniskt möjligt, och om försäkringsbolaget accepterar ett återköp, bör således prövas innan Riksförsäkringsverket eller försäkringskassan prövar frågan. För båda undantagsmöjligheterna bör besvär kunna anföras hos allmän förvaltningsdomstol. Möjligen skall denna typ av ärenden utgöra så kallade förtursmål.

8 Koncerninterna aktieöverlåtelser och dispens

8.1 Inledning

Enligt 2 § 4 momentet 10 stycket lagen om statlig inkomstskatt beskattas inte realisationsvinster som uppkommer när en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter aktier i ett aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländsk juridisk person, till företag inom samma koncern. För att regeln skall få tillämpas krävs att moderbolaget i koncernen är ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag. Vidare krävs att det överlåtande företaget inte samtidigt ingår i en annan koncern än den i vilken det övertagande företaget ingår. De överlåtna aktierna skall också innehas som ett led i koncernens verksamhet. Som ett sista krav uppställs att det förvärvande företaget vid en avyttring av andelarna, direkt efter den koncerninterna överlåtelsen, skulle ha beskattats här i riket för en vidareöverlåtelse av samma aktier.

De krav som uppställs för att uppskov skall medges med realisationsvinstbeskattning vid koncerninterna aktieöverlåtelser, innebär att avyttringen inte kan ske till företag som direkt efter överlåtelsen inte är skattskyldiga för realisationsvinst här i landet. Under en längre tid har det dock förelegat en dispensmöjlighet för dessa fall. Fram till och med 1997 års taxering kunde regeringen meddela dispens från kravet att överlåtelsen skulle ske till ett svenskt företag. Genom SFS 1996:1227 ändrades 2 § 4 momentet 10 stycket lagen om statlig inkomstskatt.[1] Motivet för ändring var den överlappning som förelåg mellan nyss nämnda lagregel och strukturregeln som återfanns i 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt.[2] Samtidigt valde man att göra om

[1] Se proposition 1996/97:18.
[2] Se proposition 1996/97:18 s. 19ff.

den tidigare regeringsdispensregeln till en dispensregel där Riksskatteverket utgjorde första instans.

Genom regeringens skrivelse av den 19 januari 1998 aviserades om ett kommande lagförslag som skulle innebära att dispensregeln upphävdes.[3] Regeringen föreslog därvid att det kommande lagförslaget skulle tillämpas på överlåtelser från och med den 20 januari samma år.[4] Skälet till detta var att reglerna om uppskov vid koncerninterna aktieöverlåtelser hade använts för att uppnå stora skatteförmåner.[5]

Den särskilda dispenregeln i 2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt var således inte ikraft särskilt länge, men är ändå av principiellt intresse för denna avhandling. Detta i två avseenden. För det första var regeln först en regeringsdispens och därefter gjordes den om till en dispensregel som handlades av Riksskatteverket. Jag har haft tillgång till både regeringsbeslut och beslut från Riksskatteverket rörande denna dispensregel. För det andra kunde Riksskatteverkets beslut överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Detta är en unik instansordning för svenska inkomstskattedispensers del.[6] Av dessa två anledningar har jag funnit det intressant att ta med denna dispensregel i min framställning.

Kapitlet är så disponerat att jag i nästkommande avsnitt ger en kortfattad redogörelse för den rättsliga regleringen. Därefter återges den dispenspraxis som regeringen fastställde. I avsnitt 8.4 diskuteras Riksskatteverkets praxis, och den länsrättsdom som finns rörande dispensregeln. Avsnitt 8.5 diskuteras den särskilda instansordningen. Dispensregeln utvärderas i avsnitt 8.6.

8.2 Bakgrund och dispensregeln

Av föregående avsnitt framgår att den särskilda uppskovsregeln i 2 § 4 momentet 10 stycket lagen om statlig inkomstskatt inte omfattade avyttringar av andelar till subjekt som inte beskattades i Sverige. Regeln instiftades 1976 och innebar då en skärpning av beskattningen vid koncerninterna aktieöverlåtelser.[7] Tidigare hade denna form av överlåtelser av aktier varit skattebefriade. Motivet för detta synes ha varit att koncernen som en gemensam ekonomisk enhet inte tillfördes någon skatteförmåga genom transaktionen. Beskattningen av internöverlåtelser

[3] Se regeringens skrivelse 1997/98:66. Förslaget till nya regler återfinns i proposition 1998/99:15 s. 201ff.
[4] Se regeringens skrivelse 1997/98:66.
[5] Se regeringens skrivelse 1997/98:66.
[6] Jämför dansk, norsk och tysk rätt där ordningen är den vanliga, se kapitel 2.
[7] Se Wiman 1995 s. 141.

försvårar också sådana organisationsförändringar som kan vara företagsekonomiskt eller verksamhetsmässigt betingade. Emellertid utnyttjades skattefriheten i stor omfattning av de skattskyldiga, för att uppnå det som av regeringen uppfattades som otillbörliga skatteförmåner.[8]

De beskattningsregler som infördes 1976 var uppbyggda i enlighet med tekniken att uppskov medgavs genom att det förvärvande företaget övertog överlåtarens anskaffningsvärde på aktierna. Däremot uteslöts möjligheten till uppskov med beskattningen enligt huvudregeln om överlåtelsen skedde till ett utländskt företag. I stället infördes en dispensregel som gav regeringen, eller myndighet som regeringen bestämde, rätt att meddela dispens från realisationsvinstbeskattningen i dessa fall. Dispensregeln tycks ha varit motiverad av att det förelåg en särskild risk med att tillåta uppskov vid överlåtelse till utländska företag, samtidigt som det i vissa fall kunde anses som viktigt att uppskov ändå medgavs.[9]

Den enda konkretiserade dispensförutsättningen som framkom av lagtexten var att ansökan om dispens måste ha inkommit senast den dag då överlåtelsen skedde.[10] Endast ett par år efter införandet av regeln togs emellertid detta krav bort.[11] I motiven till lagändringen anfördes som skäl för borttagandet att spärregeln inte fyllde någon funktion.[12]

När dispensregeln överfördes till 2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt gjordes den också delvis om. En väsentlig skillnad låg i att rättsföljden av om dispens medgavs inte var uppskov, utan en permanent skattebefrielse. Samtidigt infördes i 2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt den uttryckliga dispensförutsättningen att det inte skulle föreligga särskilda skäl emot att ansökan medgavs.[13]

I motiven utvecklades något vad som avsågs med särskilda skäl.[14] regeringen framhöll att möjligheten till befrielse normalt sett bör förbehållas de fall där det kan förutses ett reellt behov av en omorganisation. Ett typiskt fall var enligt regeringen förvärv av en annan utländsk koncern, som även den hade utländska dotterbolag. Det framhölls också att om det fanns anledning att anta att en avyttring utgjorde ett led i en vidareöverlåtelse, borde dispens inte medges.

[8] Se proposition 1975/76:180 s. 162.
[9] Se proposition 1975/76:180 s. 162.
[10] Se 35 § 3 momentet ÄKL enligt dess lydelse vid 1977 års taxering.
[11] Se SFS 1979:612 och proposition 1978/79:210 s. 179.
[12] Se proposition 1978/79:210 s. 179.
[13] Formuleringen påminner i hög grad om den som återfanns i uttagsbeskattningsregeln i 22 § 1 anvisningspunkten 4 stycket kommunalskattelagen fram till och med 1998 års taxering.
[14] Se proposition 1996/97:18 s. 24f.

I lagtexten infogades också några uttryckliga och mer preciserade dispensförutsättningar. Där angavs att en förutsättning var att det överlåtande bolaget ägde samtliga aktier i det förvärvande bolaget. Detta krav på helägande är således mer omfattande än kravet på helägande enligt koncernbidragsregeln i 2 § 3 momentet lagen om statlig inkomstskatt. Vidare uppställs ett krav om att det övertagande bolaget inte får vara skattskyldigt i Sverige. Det överlåtna och det övertagande bolaget måste också vara hemmahörande i samma land. Som ett ytterligare krav uppställs att det överlåtna bolaget inte direkt eller indirekt får äga andelar med en röst- eller kapitalandel överstigande 25 % i bolag, som är hemmahörande i ett annat land.

Handelshögskolan i Stockholm ställde sig kritiska till det hårda krav som uppställdes för dessa koncerninterna aktieöverlåtelser.[15] Regeringen avvisade dock kritiken med motiveringen att det inte rörde sig om ett uppskovsförfarande utan om en permanent skattebefrielse.[16]

Skälet till att koncerninterna aktieöverlåtelser av näringsbetingade aktier inte utlöser beskattning enligt 2 § 4 momentet 10 stycket lagen om statlig inkomstskatt, har angivits vara att den skattekostnad som därigenom skulle uppkomma kan förhindra organisatoriskt betingade omstruktureringar.[17] Ett ytterligare motiv till att denna transaktion inte skall utlösa beskattning är neutraliteten mellan att driva flera verksamheter i samma bolag, som att driva verksamheterna uppdelade inom en koncern.[18] Den bakomliggande lagstiftningen till dispensregeln är således en typisk förmånslagstiftning. Skälet till att huvudregeln inte medger uppskov vid överlåtelser till utländska subjekt, är naturligtvis att denna möjlighet har kunnat utnyttjas för att uppnå skatteförmåner som inte varit avsedda.

8.3 Regeringsdispenspraxis avseende 2 § 4 momentet 10 stycket kommunalskattelagen (fram till 1997 års taxering)

Det kan inledningsvis framhållas att regeringens beslut i dispensärendena präglas av att motiveringen i de allra flesta fall är mycket kortfattad.

[15] Se proposition 1996/97:18 s. 23.
[16] Se proposition 1996/97:18 s. 23.
[17] Se Wiman 1995 s. 141.
[18] Se Wiman 1995 s. 141.

Dessa är utformade på så vis, att först anges regeringens beslut med hänvisning till tillämpligt lagrum (2 § 4 momentet 10 stycket lagen om statlig inkomstskatt). Därefter anges skälen för beslutet. Skälen är formulerade på så vis att de mycket kort anger bakomliggande sakförhållanden. Oftast i form av den realisationsvinst som dispensansökningen avser, samt vem som avyttrat aktier till vem och vilket bolag som har avyttrats. För det mesta anges också det huvudsakliga skälet till varför dispens söks.

I proposition 1996/97:18 s. 22 sammanfattas kort regeringens praxis rörande dispensregeln. Där anges att dispens oftast medges i de fall syftet med överlåtelsen är att skapa en nationell koncern under ett holdingbolag.[19] Om överlåtelsen är gränsöverskridande avslogs däremot regelmässigt ansökan.[20]

Av de ärenden jag fått ta del av framstår det som att regeringens praxis varit förhållandevis liberal.[21] Den uppfattning som framförs i proposition 1996/97:18 framstår också som rimlig vid en jämförelse med besluten. Samtliga medgivanden rör endast nationella koncernbildningar.

Regeringens motiveringar av besluten är så pass kortfattade att det är svårt att avgöra exakt vad som utgör grund för dispens. Det kan dock konstateras att så fort det rört sig om nationella ombildningar så har dispens också medgivits.

En annan intressant iakttagelse som låter sig göras är att uppskovsbeloppen är betydande. Det är inte ovanligt att en dispensansökan avser realisationsvinster uppgående till miljontals eller tiotals miljoner kronor.

8.4 Riksskatteverkets praxis (2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt)

Riksskatteverket har haft att utgå från något annorlunda förutsättningar för sin dispensgivning än regeringen. Särskilt betydelsefullt i detta sammanhang kan antas vara, att det enligt 2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt krävs att inga särskilda skäl talar mot att dispens medges.

[19] Se exempelvis Fi96/4289, Fi96/4036 och Fi96/3628.
[20] Se exempelvis Fi95/6855 och dnr 5129/93.
[21] Endast de i föregående not omnämnda ärendena har lett till avslag.

Rörande de fall där ansökan medgivits kan konstateras att transaktionerna varit upplagda helt i enlighet med de förutsättningar och krav som uppställs i lagtexten och motiven till lagstiftningen.[22]

Avslagsärendena är däremot av större intresse. Av dessa har jag fått ta del av tre stycken.

I ärendet dnr 9062-97/901 var förutsättningarna följande:

> Bolaget avsåg att sälja aktierna i ett helägt utländskt dotterbolag (AU) till ett annat helägt utländskt dotterbolag (BU). Båda bolagen hade sitt säte i samma land. Skälet för ombildningen var enligt bolaget att det var organisatoriskt motiverat. Det ena bolaget var vilande och det andra drev rörelse i förhållandevis stor omfattning. Rörelsen bedrevs dock i annat land än det land som bolaget hade sitt säte i.

Riksskatteverket avslog ansökan med motiveringen att det inte fanns något reellt behov av att inordna bolaget i den existerande organisationsstrukturen. Till stöd för uppfattningen hänvisade verket till dispensregelns förarbeten. Särskild vikt lade verket vid att ett av bolagen tidigare varit vilande. Av stor betydelse synes också ha varit att rörelseverksamheten inte bedrevs i samma land som bolagen hade sina säten.

Utifrån motivuttalanden och lagtexten framstår utgången som rimlig. Emellertid kan det framhållas att ärendet också påvisar det oförutsebara med dispensregleringen. Regeln om att särskilda skäl inte får tala emot att dispens medges är som framgår av ärendet mycket svårt, för den sökande att tolka. Visserligen talas i motiven till lagstiftningen om att det är tveksamt om dispens kan ges i det fall det rör sig om vilande bolag.[23] Dessa motivuttalanden är dock mycket vaga till sin karaktär. Regeringen anger kort att det kan ifrågasättas om vilande bolag skall få användas. I specialmotiveringen till lagrummet anges dock att det kan ifrågasättas om överlåtelse av enstaka bolag som innehafts under lång tid skall grunda dispens.[24] Argumentet mot att dispens beviljas anges som att syftet kan antas vara att vidareöverlåtelse skall ske.

Enligt min uppfattning talar mycket för att uttalandet i specialmotiveringen varit direkt styrande för utgången av ärendet. Riksskatteverket hänvisar också till detta motivuttalande i sitt beslut. Verket tycks dock inte särskilt ha värderat uttalandets riktighet och rimlighet. Som jag tidigare har framhållit bör stor försiktighet visas i att allt för strikt följa

[22] Se dnr 9423-97/901, dnr 9421-97/901, dnr 9505-97/901, dnr 8358-97/901, dnr 6085-97/420, dnr 9209-97/901, dnr 8753-97/901, dnr 5168-97/420, dnr 4904-98/420, dnr 10344-97/420, dnr 8116-97/420, dnr 422-97/420, dnr 3704-98/420, dnr 5856-97/420, dnr 1305-97/420, dnr 4448-97/901, dnr 5219-97/420 och dnr 777-98/901.

[23] Se proposition 1996/97:18 s. 24.

[24] Se proposition 1996/97:18 s. 36.

uttalanden i specialmotiveringar.[25] Sådana uttalanden bör enligt min uppfattning inte tas som jämförbara med uttrycklig lagtext.[26]

Riksskatteverket har vidare avslagit en ansökan om dispens (dnr 529-97/420) där sökandebolaget var ett helägt dotterbolag till ett annat svenskt bolag. Sökandebolaget avsåg att överlåta aktierna i ett dotterbolag till ett systerbolag (som således ägdes av sökandebolagets moderbolag). Verket konstaterar i sitt beslut att förutsättningarna i lagtexten anger att överlåtelsen skall avse aktier i ett dotterbolag till ett annat dotterbolag. Av den anledningen saknades laga grund för att medge dispens.

I ärendet 148-97/420 ställde sig ägandekravsrekvisitet i lagtexten på sin spets.

> Sökande ägde 99,99 % av andelarna i det utländska bolag som skulle överlåtas. Övriga andelar ägdes av befattningshavare inom koncernen. Överlåtelsen utgjorde ett led i en sammanslagning av en nationell koncern. Skälet till att bolaget inte var helägt var lagstiftningen i dotterbolagets hemviststat som förhindrar att bolag ägs till 100 % av en ägare.

Riksskatteverket avslog ansökan med stöd av en lexikal och systematisk tolkning av lagtexten. Därvid kom verket till slutsatsen att kravet om ägande avsåg direkt ägande, och att med samtliga andelar måste avses 100 %.

Utgången är enligt min uppfattning mycket diskutabel. Antagligen förutsågs inte situationen vid instiftandet av regeln. Det kan också i förhållande till EG-fördragets diskrimineringsförbud diskuteras om inte utgången är i konflikt med EG-rätten. Genom beslutet förhindras, enligt min uppfattning, den fria rörligheten av kapital inom EU på en ovidkommande grund i de fall lagstiftningen i ett land förhindrar ett 100 % ägande.

Beslutet överklagades till länsrätten som ej gjorde ändring.[27] De instämde helt i Riksskatteverkets bedömning.

Beslutet är därefter överklagat till Kammarrätten där ärendet för närvarande ligger under prövning.

[25] Se ovan avsnitt 6.3.3.
[26] Se ovan avsnitt 6.3.3.
[27] Se länsrättens i Stockholms län dom den 11 oktober 1997 (S 501-97).

8.5 Särskilt om domstols handläggning av dispensärenden

Den här diskuterade dispensregeln aktualiserar frågan om lämpligheten i att låta domstol slutligen avgöra dispensärenden. Det kan i detta sammanhang påminnas om att denna ordning används i dansk, norsk och tysk rätt.[28]

En väsentlig skillnad i förhållande till de utländska rättsordningar som har studerats är, att domstolsprövningen av dispensärenden enligt 2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt inte var begränsad. I enlighet med huvudregeln vid domstolsprövning av förvaltningsärenden enligt svensk rätt, omfattade domstolens kompetens dispensärendet i sin helhet. Enligt främst dansk och norsk rätt saknar domstolarna rätten att pröva skönsmässigheten, det vill säga lämpligheten, med ett beslut. Prövningen begränsas således i dessa rättsordningar till att endast omfatta huruvida dispensmyndigheten följt rättsliga regler.

Det kan således konstateras att den domstolsprövning som skedde enligt 2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt medförde att handläggningstiderna blev förhållandevis långa. Ett par ärenden pågår fortfarande rörande denna regel. Därigenom minskar också de effektiva momenten som finns i dispensinstitutet.

Det kan också konstateras att dispensregeln på ett påtagligt sätt aktualiserade frågan om förhållandet mellan dispensbesluts och taxeringsbesluts rättskraft.[29] En intressant fråga är härvidlag om en dom i ett taxeringsmål rörande beräkningen av en realisationsvinst vid koncernintern aktieöverlåtelse prekluderar möjligheten att ansöka om dispens. Enligt min uppfattning borde så vara fallet eftersom det rör sig om samma rättsföljd. I båda fallen rör det sig om samma rättsföljd, utebliven beskattning av realisationsvinst, och även om samma åberopade händelseförlopp.[30] Detta är en effekt som inte diskuterades närmare när dispensregeln infördes.

8.6 Utvärdering

Det kan sammantaget antas att dispensregeln i 2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt hade en klar brist. Genom den absolut skrivna dispensförutsättningen att samtliga andelar skulle ägas i det företag som

[28] Se ovan kapitel 2.
[29] Se ovan avsnitt 4.7.
[30] Se ovan avsnitt 4.7.4.

överlåts, har det i vart fall i ett ärende lett till ett mycket märkligt resultat. Det kan knappast ha varit avsikten att i de fall en lagregel förhindrar fullständigt ägande och innehavet ändå uppgår till 99,99 % att detta skulle vara grund för att avslå en dispensansökan. Vidare har jag framhållit att det kan ifrågasättas om inte denna tillämpning av regeln också strider mot EG-fördragets förbud mot diskriminering och förbud mot hinder mot den fria rörligheten av kapital inom unionen. Kravet om helägande är för närvarande föremål för kammarrättens prövning.

I övrigt kan framhållas att Riksskatteverkets dispensgivning hitintills varit generös. I stor omfattning har verket följt den liberala praxis som regeringen fastställt rörande motsvarande äldre dispensregel i 2 § 4 momentet 10 stycket lagen om statlig inkomstskatt. Detta var nog också en av de största orsakerna till att dispensmöjligheten togs bort genom regeringens skrivelse 1998/99:66.

Vidare har den särskilda ordningen med överprövning av domstol av dispensärendena diskuterats. Härvidlag konstaterades att detta innebar att handläggningstiderna för besvärsärenden var, och är fortfarande, betydligt längre än för andra dispensärendegrupper. Denna dispensregel var således inte särskilt effektiv. Dessutom kan framhållas att frågan om konkurrerande fora, som togs upp i avsnitt 4.7, var särskilt intressant för denna dispensregels del.

9 Vinstbolag och dispens

9.1 Inledning

Lagstiftningen rörande vinstbolag, i den form som dispensregeln i 35 § 3 momentet ÄKL avsåg, upphävdes så tidigt som genom 1991 års skattereform.[1] Trots detta är frågan om vinstbolag fortfarande vanligt förekommande i domstolarna. Under andra hälften av 1980-talet genomfördes en stor mängd vinstbolagstransaktioner. Många av dessa är idag föremål för domstolarnas bedömning.

En tendens tycks också vara att ett inte ringa antal av dessa transaktioner underkänns av domstolarna. Aktieöverlåtelser som skedde för tio till tjugo år sedan, föranleder således fortfarande höjda taxeringar i enlighet med de 1991 upphävda vinstbolagsbestämmelserna. Av den anledningen erhåller Riksskatteverket fortfarande många ansökningar om dispens från beskattningen enligt 35 § 3 momentet 7 stycket ÄKL.

Även om vinstbolagsbestämmelsen sedan länge är upphävd är vinstbolagsdispenserna fortfarande aktuella. För de skattskyldiga som drabbas av en höjd taxering långt efter utgången av det beskattningsår då transaktionen genomfördes, är den ekonomiska betydelsen av motgången mycket stor. Det är därför av intresse att diskutera och redogöra för denna dispensregel. Dessutom skall framhållas att det långa tidsglappet mellan det att grundläggande taxeringsbeslut fattades och att dispensprövning kommer till stånd, ställer de rättskraftsfrågor jag diskuterade i avsnitt 4.7 på sin spets. Även ur detta perspektiv finns det ett stort intresse för att låta vinstbolagsdispensen omfattas av min studie.

Kapitlet är så disponerat att jag i nästkommande avsnitt ger en kortfattad redogörelse för vinstbolagsbestämmelserna och vinstbolagsdispensen. I avsnitt 9.3 ges en praxisgenomgång. Avsnitt 9.4 innehåller en utvärdering och en sammanfattning.

[1] Se SFS 1990:650.

9.2 Om vinstbolag och dispensregeln

Vinstbolagsuppläggen byggde på att ett aktiebolag avyttrade huvuddelen av sina tillgångar, och därefter i stort sett endast innehöll obeskattade vinstmedel.[2] Vinsten med förfarandet låg i möjligheten att undvika den ekonomiska dubbelbeskattningens första led, och till aktieägaren ta hem en bolagsvinst endast till priset av realisationsvinstbeskattning.[3] Det förekom två huvudtyper av vinstbolagstransaktioner. I det ena var avsikten att avsluta verksamheten (utförsäljning), i det andra att fortsätta driften (återköpsfallet).[4] Vidare förelåg det en skillnad i om vinstupplösningen skedde hos det överlåtande eller hos det köpande bolaget. Ibland förelåg skäl för att låta det köpande bolaget ta fram vinsten, enär de hade outnyttjade förlustavdrag.[5]

Mer exakt uppnåddes den skattemässiga vinsten med förfarandet genom att innehavaren av ett vinstbolag sökte upp en köpare som var intresserad av bolagets tillgångar och som hade tillgång till, eller avsåg att införskaffa, tillgångar som kunde göras till föremål för kraftiga av- och nedskrivningar och som var intresserad av ett bolag vars enda tillgångar var kontanta medel.[6] Vid avyttringen av tillgångarna erhölls oftast marknadsmässig ersättning för dessa. Priset på aktierna i ett bolag kan dock påverkas av om det har stora obeskattade reserver. Ju större latenta skatteskulder desto lägre blir priset på aktierna. Vinstbolagstransaktionerna innebar i princip att tillgångar såldes för sig och bolaget (själva skalet) för sig. Tillgångarna avyttrades först till marknadsvärdet. Bolaget innehöll därefter endast kontanter och en stor skatteskuld. Därefter avyttrades vinstbolaget till någon som hade ett behov av att anskaffa, eller redan ägde, tillgångar som kunde föras in i verksamheten och som där kunde bilda ett underlag för stora av- och/eller nedskrivningar. Köparen av bolaget kompenserades i viss mån för den latenta skatteskulden, men inte för hela dess värde. I köparens hand fanns ju en möjlighet genom av- och nedskrivningar att eliminera den latenta skatteskulden.[7]

Den andra huvudtypen av vinstbolagstransaktioner utgick från att aktieägaren avsåg att fortsätta driften av den verksamhet som fanns i

[2] Se proposition 1972:93 s. 14ff.
[3] Se Lodin m.fl. 1989 s. 431.
[4] Se Lodin m.fl. 1989 s. 431.
[5] Se Lodin m.fl. 1989 s. 431.
[6] Se Grosskopf 1976 s. 188.
[7] Ett alternativ var att förvärvaren, då ett aktiebolag, hade ackumulerade förluster. I sådana fall var man tvungen att överföra inkråmet från vinstbolaget till det andra aktiebolaget för att kunna utnyttja kvittningsmöjligheten. Detta betecknades av Lodin som en falsk vinstbolagsaffär, se Lodin m.fl. 1989 s. 432.

vinstbolaget. För ändamålet införskaffades, eller bildades, ett nytt bolag till vilket tillgångarna i vinstbolaget avyttrades. Priset sattes då till det marknadsmässiga. Vinstbolaget avyttrades sedan till ett förlustbolag. Förlustbolaget kunde utnyttja sina förluster för att kvitta bort vinsterna i vinstbolaget. Den ursprungliga ägaren kunde sedan fortsätta driften i det av honom ägda bolaget som köpt tillgångarna av vinstbolaget, och sedan upprepa proceduren när nya vinster skulle tas hem.

Det förekom naturligtvis en mängd variationer på denna typ av transaktion. Gemensamt var dock att driften hela tiden fortsatte som vanligt trots att tillgångar och bolag bytt ägare.[8]

För att förhindra en alltför omfattande handel med vinstbolag infördes 1973 en särskild lagstiftning i 35 § 3 momentet 7 stycket ÄKL. Regeln stadgade att hela köpeskillingen vid avyttring av aktier skulle anses som skattepliktig intäkt, om det försålda bolaget vid försäljningen innehöll obeskattade vinstmedel till följd av att större delen av tillgångarna avyttrats före aktieförsäljningen. Regeln utformades som en ren stoppregel, och även i de fall det avyttrade bolaget innehöll en mycket liten del obeskattade vinstmedel slog beskattningen till.

För att regeln skulle vara tillämplig krävdes dock att mer än hälften av tillgångarna sålts före avyttringen. Vidare tillämpades inte heller reglerna om orsaken till att reserven uppstått berodde på exempelvis ett försäkringsfall.[9]

I de fall vinstbolagstransaktionen tog sig formen av ett återköpsfall, var vinstbolagsbestämmelsen så utformad att ännu flera fall träffades av den. Även återköp av tillgångarna inom två år efter den första avyttringen, och oavsett i vilket bolag som vinstupplösningen skedde, föranledde beskattning enligt vinstbolagsbestämmelsen.[10]

> Vinstbolagsreglerna togs, som framhållits tidigare, bort genom 1991 års skattereform. Skälet till det angavs vara de nya reglerna i 3 § 12 momentlagen om statlig inkomstskatt.[11] De särskilda reglerna för beskattning av utdelning från och realisationsvinster vid avyttring av fåmansbolagsaktier ansågs eliminera de skattemässiga fördelarna med vinstbolagstransaktioner.

Vinstbolagsbestämmelsen ansågs emellertid redan på förslagsstadiet vara alltför omfattande.[12] Av den anledningen infördes en möjlighet till

[8] Se Grosskopf 1976 s. 187f.
[9] Se Lodin m.fl. 1989 s. 433.
[10] Se Lodin m.fl. 1989 s. 435.
[11] Se proposition 1989/90:110 s. 472. I kapitel 10 diskuteras dessa regler i samband med andelsbyten.
[12] Se proposition 1972:93 s. 14ff.

dispens.[13] I lagtexten angavs att undantag kunde medges om det genom transaktionen inte uppkom någon obehörig skatteförmån. Förutsättningarna för att erhålla dispens utvecklades och beskrevs noggrannare i motiven till lagstiftningen.[14] Där uttalades att en dispensförutsättning exempelvis kunde vara för handen om en minoritetsägare i ett skalbolag ville avveckla sitt ägande.[15] Vidare framhöll föredraganden att affärsmässiga skäl, som omorganisation av en koncern eller att en hel rörelsegren som omfattade mer än hälften av tillgångarna avskiljdes från ett företag, borde kunna utgöra skäl för att erhålla dispens.[16] Det framhölls också särskilt att dispensprövningarna skulle kännetecknas av restriktivitet.

Det kan alltså konstateras att dispensförutsättningen i lagtexten var mycket vag till sin formulering.[17] Vad utgör egentligen en "obehörig" förmån?[18] Endast genom att närmare studera motiven till lagstiftningen erhålls kunskap om vad som egentligen utgjorde dispensförutsättningar.

I detta sammanhang skall också framföras att Lodin vid sin kritik av vinstbolagsbestämmelsen anförde ett alternativt förslag.[19] Med facit i hand kan konstateras att detta förslag var minst lika bra som den lagstiftning som var gällande fram till och med 1990 års taxering.

[13] Det skall framhållas att Lodin var starkt kritisk till lagförslaget, se Lodin SST 1973 s. 523ff.

[14] Se proposition 1972:93 s. 35.

[15] Se proposition 1972:93 s. 35.

[16] Se proposition 1972:93 s. 35.

[17] Se Lodin SST 1973 s. 523 som också riktar kritik mot en allt för hård lagstiftning.

[18] Ordet "obehörig" implicerar närmast att det finns något som "behörig". Den fråga som därigenom aktualiseras är vad som är "behöriga" respektive "obehöriga" skatteförmåner.

[19] Han föreslog som ett alternativ till vinstbolagsbestämmelsen att en särskild förordning (lag) om uppskov med realisationsvinstbeskattningen skulle stiftas. Som grundläggande krav för att uppskov skulle medges enligt förslaget var att ingen del av köpeskillingen blivit tillgänglig för lyftning. Förslaget innebar närmast att beskattning skulle utlösas om den skattskyldige på något sätt försökte ta hem vinsten från bolaget. Förutsättningarna för uppskov preciserades i klara och tydliga rekvisit. Se Lodin SST 1973 s. 528ff. Det kan anmärkas att hans förslag genom SFS 1998:1601 och proposition 1998/99:15, i vart fall delvis, har blivit verklighet.

9.3 Praxis

9.3.1 Allmänt

Ursprungligen var det Rättsnämnden vid Riksskatteverket som prövade frågan om dispens från vinsbolagsbestämmelsen. Nämnden utvecklade en praxis, vilken ofta refereras till av Riksskatteverket, vars kärna utgjordes av att både inkråmsöverlåtelsen och aktieöverlåtelsen i en vinstbolagsaffär måste ha varit affärsmässigt betingade.[20] I nästan samtliga beslut rörande vinstbolagsdispensen, som jag tagit del av, har Riksskatteverket hänvisat till denna praxis.

Då dispensrekvisitet i detta fall var mycket oklart formulerat utvecklades i praxis vissa objektiva bedömningsgrunder. En viktig fråga tycks ha varit till vilket pris, i förhållande till obeskattade reserver, som aktieöverlåtelsen skett.[21] Det framstår som att Riksskatteverket accepterat "vinstbolagstransaktioner" när köpeskillingen för aktierna uppgått till högst cirka 55 % av de obeskattade medel som funnits i vinstbolaget. Under denna betingelse har verket ansett att det inte uppkommit någon obehörig skatteförmån genom transaktionen.

Grunderna för att söka dispens kan delas upp på ett flertal olika. Bland dessa märks särskilt ombildningar, generationsskiften och någon form av yttre tvång. I det följande redovisas för några ärenden som avgjorts under 1990-talet rörande dessa frågor.

9.3.2 Generationsskiften

Inte sällan åberopas möjliggörande av ett generationsskifte för att erhålla dispens, i de fall vinstbolagsbestämmelsen i 35 § 3 momentet 7 stycket ÄKL ansetts vara tillämplig. Riksskatteverket har i förhållande till sådana argument varit restriktiva i sin bedömning.

> I ärendet dnr 37631-92/402 var det fråga om en förhållandevis komplicerad rad av transaktioner. Det första steget utgjordes av att aktierna i ett bolag A överläts av ett bolag B till två fysiska personer. Bolag B ägdes av köparna. Därefter överläts bolag A:s samtliga dotterbolag utom ett bolag C till bolag B. Den vinst som uppkom i bolag A genom avyttringarna av aktierna till bolag B neutraliserades genom avsättning till allmän investeringsfond och

[20] Se Berglöf/Roos s. 41.

[21] Se ärende dnr 17844-92/402 där det framhålls att pris motsvarande 30 % respektive 55 % av det obeskattade egna kapitalet ansetts som så lågt att dispens kunnat ges. (I fallet motsvarade köpeskillingen 70 % av de obeskattade medlen och ansökan avslogs därför).

särskild investeringsfond. Det tredje ledet i transaktionen utgjordes av att de fysiska personerna sålde aktierna i bolag A till ett bolag D. Säljarna ägde aktier och arbetade i ledande befattningar i bolag D. Transaktionskedjan avslutades med att aktierna i bolag D lämnades i gåva till hustrur och barn.

Till stöd för sin ansökan angav de fysiska personerna att syftet med transaktionen var att genomföra ett generationsskifte.

Riksskatteverket kom i sin bedömning fram till att det inte förelåg sådana ömmande skäl som grundade dispens. Verket framhöll särskilt att även om det förelegat goda skäl för att genomföra transaktionen, så finns det normalt sett inget som framtvingar en överlåtelse när ett bolag innehåller obeskattade vinstmedel. Även det faktum att det inte förelåg några affärsmässiga skäl bakom transaktionen ansåg verket tala mot att dispens medgavs.

De sökande begärde omprövning i av beslutet i ärende dnr 37631-93/402. I detta fall kom Riksskatteverket fram till att dispens borde medges. Den tilläggsupplysning som tycks kommit fram vid detta tillfälle var att de sökande påvisade att de bland annat ägde aktier och deltog i skötseln av det köpande bolaget. Verket motiverar dock inte sitt omprövningsbeslut närmare.

I ärendet dnr 26010-93/402 hade ett av de sökande ägt aktiebolag A överlåtit inventarier (och vissa andra tillgångar) till ett bolag B. Vidare överlät bolag A också tillgångar till ett bolag C. C överlät sedan samma tillgångar till B. Därefter överläts aktierna i A till utomstående. Det hör också till saken att bolag A i bokslutet året före avyttringarna av tillgångarna och aktierna gjort stora avsättning till investeringsfond, bland annat genom att upplösa en lagerreserv.

Till stöd för ansökan om dispens anförde de sökande att syftet med transaktionen varit att avveckla verksamheten. De framhöll också att transaktionerna var gjorda i enlighet med den uppfattning som då förelåg om gällande rätt. Det förelåg därför en ursäktlig rättsvillfarelse.

Riksskatteverket avslog ansökan med motiveringen att det varken förelåg affärsmässiga eller ömmande skäl till att medge dispens.

I ärendet dnr 5200-94/402 (omprövning av ärende dnr 4422-92/402) var utgångspunkten att de sökande ägde ett bolag A och ett bolag B. Bolag A ägde i sin tur ett bolag C. Bolag A överlät aktierna i bolag C till bolag B. Vidare överläts också tillgångar i bolag A till bolag C. En av de sökande genomförde sedan en bodelning med sin hustru så att hon därigenom fick 45 % av aktierna i bolag C. Dessa aktier gav hustrun sedan bort till sin mans barn. Därefter avyttrades aktierna i bolag A. Kammarrätten fastställde i dom att vinstbolagsbestämmelsen i 35 § 3 momentet 7 stycket ÄKL var tillämplig på transaktionen.

De sökande angav till stöd för sin begäran att transaktionerna utgjort ett led i ett påbörjat generationsskifte. Prissättningarna vid de olika överlåtel-

serna hade syftat till att ta fram medel för att täcka realisationsvinst- och gåvoskatt.

Riksskatteverket avslog ansökan, men vitsordade i och för sig att de sökandes syfte kunde ha varit att genomföra ett generationsskifte. Verket ansåg dock att det inte har någon betydelse för bedömningen av om dispens skall medges eller ej, om de medel som frigörs genom en vinstbolagstransaktion skall användas till att bestrida realisationsvinst- och/eller gåvoskatt. Andra affärsmässiga skäl till att genomföra transaktionen ansågs således inte föreligga.

Detta urval av praxis ger exempel på att *generationsskiftesargumentet* i sig inte ansetts tillräckligt starkt för att erhålla dispens. Riksskatteverket har inte i något fall godtagit ett sådant argument utan att även andra skäl kunnat åberopas till stöd för ansökan. Det sagda påvisas särskilt av det ovan refererade ärendet dnr 37631-93/402. Även om generationsskiftet var ett påtagligt inslag i transaktionen, krävdes det också affärsmässiga skäl för att dispens skulle meddelas.

9.3.3 Omstruktureringar

Närliggande till generationsskiftesplaneringar är frågan om omstruktureringar av organisatoriska skäl. Sådana grunder har i ett flertal ärenden åberopats till stöd för ansökan om dispens. Riksskatteverket har i dessa sammanhang uppvisat en hög grad av restriktivitet. Ett särskilt intressant fall i detta sammanhang rörde den relativt vanliga formen av verksamhetsorganisation där fristående näringsidkare ingår i en större paraplyorganisation. Ofta med ett eller flera servicebolag som tillhandahåller tjänster, samordnar inköp och sköter samordningen av försäljningskampanjer med mera.

I ärendet dnr 7222-94/402 hade ett bolag A, som utgjorde ett centralt bolag inom en större sammanslutning av egna företagare, köpt ett "medlemsbolag". A ägde före transaktionen 1 % av aktierna i det uppköpta bolaget. Medlemsbolaget såldes sedan med en föregående avyttring av fastighet och rörelsetillgångar. Fastigheten överläts till medlemsbolagets ursprungliga ägare, och rörelsetillgångarna till ett annat aktiebolag inom samma butikskedja.

Som skäl för att genomföra transaktionen anfördes att sökandebolaget normalt sett bevakade möjligheten att köpa upp verksamheter inom butikskedjan och sedan förhållandevis snabbt överlåta dessa vidare. Ibland uppkom emellertid situationen att förvärvaren av ekonomiska skäl inte hade möjlighet att överta ett överkapitaliserat bolag. I sådana fall genomfördes transaktionerna på nämnda sätt. Sökandebolaget framhöll således att över-

låtelserna och agerandet varit affärsmässigt betingat av organisatoriska skäl.

Riksskatteverket avslog ansökan. Skälet för detta angavs vara att det endast i begränsad omfattning varit av affärsmässiga skäl som aktierna överlåtits. Sökandebolaget hade också erhållit en skatteförmån genom transaktionen.

Riksskatteverkets bedömning påvisar en hög grad av restriktivitet. Det får antas att skälet till att dispensansökan avslogs i första hand var att verket menade att målet med de genomförda transaktionerna hade kunnat uppnås på annat sätt, vilka inte hade givit några obehöriga skatteförmåner. Detta är väl också det typiska med ett vinstbolag. Möjligheten att avskatta obeskattade vinstmedel, eller att beakta det vid prissättningen av aktierna, föreligger nästan alltid. Av de ärenden jag tagit del av så har inte dispens beviljats i något fall där enbart organisatoriska skäl åberopats till stöd för ansökan om dispens.[22] En rimlig slutsats att dra är således att organisatoriska skäl inte ensamt är tillräcklig grund för att erhålla dispens från vinstbolagsbestämmelsen.

9.3.4 Yttre omständigheter

Det framstår som förhållandevis rimligt att den som tvingades att avyttra sina aktier och därigenom hamnade i situationen att en vinstbolagstransaktion uppkom, inte borde ha träffats av de skattekonsekvenser som 35 § 3 momentet 7 stycket ÄKL gav upphov till. I några fall åberopade de sökande också sådana förhållanden som grund för begärd dispens.

I ärendet dnr 4819-95/402 var förhållandet sådant att det mellan aktieägarna (tre syskon) till ett bolag (AB1) hade upprättats ett avtal, som innebar att den delägare som inte längre var aktivt verksam i bolaget var skyldig att utträda genom att avyttra sina aktier. De sökande hade avyttrat alla aktier i AB1. Denna försäljning föregicks av att AB1 hade avyttrat samtliga aktier i ett helägt dotterbolag (DB) till ett AB2. Vidare hade AB1 också sålt en rörelsefastighet till ett AB3. Både AB2 och AB3 ägdes till 100 % av en av de sökandes man, och ytterligare två personer. Vinsten i AB1 till följd av avyttringen av aktierna i DB neutraliserades genom avsättning till investeringsfond och resultatutjämningsfond. Genom dom - fastställd av länsrätt - konstaterades att de sökandes avyttring av aktierna i AB1 omfattades av vinstbolagsbestämmelserna.

Till stöd för ansökan åberopades ovan nämnda avtal och att en av de sökande avsåg att utträda ur aktiebolaget. Skälet till detta var att den utträ-

[22] Se dnr 17040-93/400, 22309-93/402, 228-95/402, 1903-95/402, 2457-95/402, 4688-95/402, 3314-96/402 och 8104-94/402.

dandes make arbetade på ledande befattning inom AB1. Vidare önskade maken inträda som ägare i verksamheten. Värdet på AB1 angavs dock vara så högt att maken inte hade medel till att inträda. Det fanns också en önskan om att den nya ägaren skulle kunna inträda, utan att de värden som upparbetats i AB1 frångick de övriga delägarna. Av det skälet fodrades också en förhållandevis komplicerad omstrukturering. De bärande skälen för att genomföra transaktionerna angavs således vara det avtal som ingåtts mellan aktieägarna, personliga skäl för de sökande samt omorganisationssyftet.

Skattemyndigheten avstyrkte bifall till ansökan.

Riksskatteverket avslog ansökan med motiveringen att den åberopade tvångssituationen inte i sig inneburit att de sökande varit tvungna att avyttra aktierna i AB1 innan de obeskattade medlen tagits upp till beskattning. Verket framhöll också särskilt att det inte var visat att syftet med transaktionen inte varit att uppnå en skatteförmån.

Utifrån ärendet kan slutsatsen dras att Riksskatteverket inte accepterat det tvång som ett avtal kan medföra. Av motiveringen framgår inte tydligt om det varit av särskild betydelse att aktieägarna i detta fall var syskon. Det troliga är att verket menar att tvånget inte framkallade försäljningen vid den tidpunkt som skedde. Särskilt intressant är också det utredningskrav som Riksskatteverket tycks ha lagt på de sökande. Genom att framhålla att det "inte var visat att de sökande inte haft som syfte att uppnå obehöriga skatteförmåner" uttrycks också att de sökande borde kunnat styrka att de inte haft en viss avsikt. Ett bevisförhållande som enligt vanliga bevisregler framstår som mycket märkligt.[23] Normalt sett är det allmännas sak att påvisa att syftet med en transaktion varit att uppnå en skatteförmån.[24]

Det nyss refererade fallet kan jämföras med dnr 3020-95/402 i vilket Riksskatteverket biföll ansökan. De sökande åberopade bland annat en tvångssituation till stöd för sin begäran.

I fallet hade fyra personer sålt sina aktier i bolaget A (som drev handel med dyrare kapitalvaror). Försäljningen föregicks av att A:s varulager hade avyttrats utan att nytt återanskaffades. Delar av lagret hade avyttrats till ett bolag B som ägdes av två av de sökande. Länsrätten fann i domen att vinstbolagsbestämmelserna var tillämpliga.

Skattemyndigheten avstyrkte ansökan om dispens.

Till stöd för sin begäran framhöll de sökande att verksamheten i A under flera år varit mycket begränsad. Lagret som avyttrades utgjordes av ett fåtal varor. Skälet till att en del av lagret sålts till B berodde på att det visat sig att det inte fanns någon marknadsmässig avsättning för varorna. Bolaget B

[23] Se Leidhammar 1995 s. 119.
[24] Se Leidhammar 1995 s. 119.

bedrev samma typ av verksamhet som A, men med produkter av annat varumärke. Tillverkaren av de produkter som B sålde ställde som krav för att bolaget skulle få bibehålla sin försäljningsagentur att inga konkurrerande märken såldes av B eller annat bolag som kontrollerades av B:s ägare. Därigenom hade aktieförsäljningen i bolaget A framtvingats. De sökande framhöll att syftet med avyttringen inte varit att uppnå obehöriga skatteförmåner. Vidare framkom att vid prissättningen av aktierna hade hänsyn tagits till bolag A:s latenta skatteskuld.

Riksskatteverket biföll ansökan. Motiveringen för detta är dock bristfällig. Verket anger kort att det kan antas att försäljningen av aktierna skedde i annat syfte än att uppnå en obehörig skatteförmån. Emellertid framstår det som att en av de viktigaste faktorerna för att medge dispens var att priset på de avyttrade aktierna hade satts under 55 % av den sammanlagda latenta skatteskulden i bolaget.

Det sistnämnda fallet är såtillvida mycket renodlat i och med att det både förelåg en tvångssituation och ett beaktande av en latent skatteskuld vid prissättningen. Emellertid ställer jag mig tveksam till om tvånget verkligen haft någon större betydelse för utgången av ärendet. Samma resonemang som i dnr 4819-95/402 skulle kunna anföras i de fall priset på aktierna varit alltför högt. Tvånget innebar knappast att avyttringen behövde ske dels till visst bestämt pris, dels innan obeskattade medel hade upplösts. Tyvärr är Riksskatteverkets motivering alltför kortfattad för att någon egentlig vägledning skall fås. Ärendet påvisar vikten av att, när en myndighet utgör slutinstans, även bifall motiveras väl. Vid en jämförelse med utgången i andra fall, och då främst i avslagsärenden, framstår det som att det varit prissättningen och inte andra faktorer som varit avgörande.[25]

9.3.5 Avveckling av verksamhet

En annan grund som är förhållandevis frekvent återkommande i ansökningarna, är att transaktionerna skett i syfte att avveckla verksamheten. Det kan framhållas att Riksskatteverket även i förhållande till detta argument uppvisat stor restriktivitet i sin dispensgivning.

Ett exempel på detta är ärendet dnr 6403-97/402. Den sökande hade avyttrat aktierna i ett bolag A, som hade haft ett tillfälligt tillstånd att importera datorkomponenter från ett företag i USA. Med anledning av detta och den höga takten i den tekniska utvecklingen hade bolag A före avyttringen av aktierna gjort en större lagernedskrivning. Länsrätten fann att vinstbolagsbestämmelserna var tillämpliga på överlåtelsen. I ansökan om dispens an-

[25] Se exempelvis 4681-96/402, 5200-94/402 och 1453-98/604.

förde den sökande att skälet till agerandet varit att avveckla verksamheten. Främst med avseende på det tidsbegränsade importtillståndet. Riksskatteverket avslog ansökan.

Av beslutet framgår inte mer exakt hur Riksskatteverket värderade den sökandes grunder. Däremot framhåller verket, i vanlig ordning, att även om skälen varit att avveckla verksamheten så synes transaktionerna varit genomförda för att erhålla skatteförmåner. Denna inställning är bekräftad i ett par andra ärenden.[26]

I de fall den sökande även kunnat åberopa andra skäl till stöd för sin ansökan, tycks det däremot som att det varit lättare att erhålla dispens. Två exempel belyser vad som ytterligare tycks krävas för att dispens skall medges vid en avveckling av verksamheten.

I dnr 28415-92/402 hade den sökande sålt aktierna i ett bolag som haft en märkesagentur. Denna drogs in och av den anledningen såldes verksamheten. Vid avyttringen av aktierna beaktades den latenta skatteskulden i sin helhet. Riksskatteverket biföll ansökan.

I dnr 30307-92/402 hade den sökande ägt 25 % av aktierna i ett bolag. Dessa aktier avyttrades efter det att samtliga tillgångar i bolaget först överlåtits. Skälet till genomföra affären var att den sökande tillsammans med en annan av aktieägarna drivit aktiebolaget. Den andre aktieägaren hade dock på grund av sjukdom varit tvungen att sluta. Dessutom avsåg en av bolagets större kunder, det företag som köpte bolagets tillgångar, att själva utföra de tjänster som den sökandes bolag tillhandahållit. Den sökande erhöll också i samband med affärerna anställning hos det företag som köpt bolagets tillgångar. Riksskatteverket biföll ansökan med den korta motiveringen att det kan antas att överlåtelsen skett i annat syfte än att erhålla otillbörliga skatteförmåner.

De refererade ärendena påvisar således att avvecklingssyfte i kombination med andra skäl kan vara tillräckligt för att erhålla dispens. Det framstår som helt naturligt att dispens erhålls i de fall den latenta skatteskulden på vinstmedlen som finns i bolaget till sin helhet beaktats vid överlåtelsen.[27] Mer intressant är det andra fallet. Där tycks i stor omfattning *skäligheten* fått vara avgörande. Det framgår inte av beslutet

[26] Se dnr 6864-93/402 och dnr 5081-92/402.

[27] Riksskatteverket tycks ha givit dispens i alla fall då latent skatt har beaktats, se dnr 6407-94/402, 4807-93/402 och 7434-92/402. Det sistnämnda fallet skiljer sig något från de två andra. I detta fall hade vinstbolagstransaktionen uppkommit på grund av ett återköp av tillgångar efter det att det sålda bolaget gått i konkurs. Tillgångarna såldes sedan igen och någon vinst uppkom inte på grund av transaktionen. Det kan antas att överlåtelserna skedde med sådan prissättning att latent skatt till fullo blev beaktad. Det framgår emellertid inte av verkets motivering om så var fallet.

och handlingarna i ärendet om den latenta skatteskulden i bolaget beaktades vid fastställandet av avyttringspriset. Det kan således misstänkas att detta fall i någon mån avviker från Riksskatteverkets grundläggande uppfattning i dispensgivningsfrågan, när det gäller vinstbolagsdispenserna.

9.4 Utvärdering av praxisen

Det kan framhållas att Riksskatteverkets praxis rörande vinstbolagsbestämmelsen framstår som mycket konsekvent. Trots den vagt formulerade dispensregeln, har genom administrativ praxis en klar och tydlig linje byggts upp. Det som kan utläsas av praxisen är att den mest centrala frågan tycks vara om någon skatteförmån uppkommit på grund av transaktionen. Detta tycks i de allra flesta fall vara viktigare än frågan om transaktionen kan framstå som affärsmässigt betingad, eller påverkad av yttre faktorer. I sak tycks praxisen ha utvecklats på sådant sätt att det både krävs affärsmässighet och obefintliga eller mycket låga skatteförmåner. Särskilt viktigt vid bedömningen har varit det pris som den sökande betingat sig vid överlåtelsen av aktierna. Ett värde runt 55 % av den samlade latenta skatteskulden i det överlåtna bolaget tycks ha utgjort det högsta priset som Riksskatteverket godtagit för att dispens skulle kunna medges.

Det sagda påvisar att följsamheten till egen praxis har varit mycket hög. Eftersom denna också i stor omfattning inneburit en form av rättsskapande föreligger en form av rättslig polycentri. Dessutom har kunskapen om denna praxis varit svårtillgänglig.

Rörande handläggningen av dispensärendena kan konstateras att förhållandevis stora resurser lagts ner på vinstbolagsdispensärenden. Aktsmaterialet är förhållandevis omfattande i de enskilda ärendena. Till stor del beror detta antagligen på att de sökande i stor omfattning anlitat juridiskt biträde i de här behandlade dispensärendena. Inte sällan är det kända advokatfirmor och kända revisionsbyråer som företräder de sökande. I stor omfattning kan detta, i vart fall för de ärenden som avgjorts under 1990-talet, antas bero på misslyckade upplägg. Flera av dispensärendena aktualiserades också på grund av, att länsrätt eller kammarrätt först fastställt att vinstbolagsbestämmelserna var tillämpliga på de avyttringar som dispensansökningarna avsåg.

De resurser som lagts ner vid handläggningen av ärendena synes främst vara, att utreda rättsfrågor och sakförhållanden som framkommit genom de handlingar som de sökande tillställt myndigheten. Någon skillnad i utredningsnivån i övrigt, i förhållande till andra dispensären-

den, kan inte vederläggas för dessa fall. Vid behov har berörda handläggare begärt in kompletterande upplysningar. Det skall också framhållas att skattemyndigheterna, även om de inte utgjort beslutsinstans, regelmässigt uppmanats och också avlämnat remiss på ärendena. Remissvaren har i de allra flesta fall varit förslag om avslag. Endast undantagsvis förekommer att skattemyndigheten tillstyrkt ansökan. Skattemyndigheternas uppfattning kan dock inte antas ha haft någon avgörande betydelse för Riksskatteverkets beslut.

En särskild fråga som denna dispensregel aktualiserar är den som togs upp i avsnitt 4.7 om rättskraftsregler. Som jag framhöll ovan präglas många fall av att dispensansökan aktualiserats efter att en dom som vunnit laga kraft föreligger. I många fall har ansökan skett långt efter att grundläggande taxeringsbeslut fattats.

Riksskatteverket har inte i något fall uttalat sig om betydelsen av detta. Det får därför antas att verket har uppfattningen att skattedoms och taxeringsbeslut laga kraft inte utgör hinder mot ansökan om dispens. Det är samma slutsats som jag kom till i avsnitt 4.7.4.2. Emellertid framstår det som att resning av mer än fem år gamla taxeringar eller skattedomar måste beviljas för att en dispens skall få avsett genomslag vid beskattningen.[28] Taxeringslagen saknar regler som medger att taxeringsbeslut ändras efter utgången av det femte året efter det att grundläggande taxeringsbeslut fattades, eller efter att en skattedom i samma fråga vunnit laga kraft.[29] Eftersom taxeringslagen inte är tillämplig vid handläggningen av dispensärenden, kan inte heller skatteberäkningsregeln i taxeringslagen 4 kap. 23 § tillämpas för att ändra ett rättskraftigt taxeringsbeslut. Möjligen föranleder detta att nämnda lagrum borde justeras så att även ett dispensbeslut innebär en skyldighet att ändra taxeringsbeslutet.

För att avslutningsvis säga något om de materiella bedömningarna, håller jag i huvudsak med Riksskatteverket i de slut de kommit fram till i sina bedömningar. I enskilda ärenden anser jag dock att bedömningen varit alltför hård. Att objektivisera grunderna för att dispens skall medges är enligt min uppfattning positivt. Emellertid har det också medfört en viss avhållsamhet med att godta andra likvärdiga skäl som grund för att meddela dispens. Man skulle kunna framhålla att det blir mycket en fråga om att transaktionerna var rätt upplagda för att undkomma de beskattningskonsekvenser som vinstbolagsbestämmelserna medförde. Den fråga som naturligtvis aktualiseras är varför denna prövning inte likaväl kunde ha skötts av skattedomstolarna? Enligt min

[28] Se ovan avsnitt 4.7.4.3.
[29] Se taxeringslagen 4 kap. 8 och 13 §.

uppfattning tyder det mesta på att valet av en dispensregel inte var särskilt väl övertänkt, när vinstbolagsbestämmelserna föreslogs av regeringen och senare accepterades av riksdagen.

10 Aktiebyten och dispens

10.1 Inledning

I detta kapitel diskuteras den särskilda dispensregeln i 27 § 4 momentet 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt.[1] Den huvudregel som dispensregeln i detta fall relaterar till är den allmänna regeln i 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt, som anger att uppskov i vissa fall medges om aktier eller andelar i en ekonomisk förening byts mot nyemitterade aktier i ett köpande bolag.[2] I stället för att bytet utlöser realisationsvinstbeskattning, anses de förvärvade aktierna vara anskaffade till det anskaffningsvärde som belöpte på de bortbytta aktierna. Ofta kallas den för *strukturrationaliseringsregeln.*[3] Uppskov med beskattningen medges dock inte i de fall de bortbytta aktierna avser ett fåmansägt aktiebolag (eller andelar i fåmansägda ekonomiska föreningar). I dessa fall krävs dispens för att beskattning inte skall utlösas.

Strukturrationaliseringsregelns bakgrund är att realisationsvinstbeskattning utlöses genom att egendom avyttras (se 24 § 4 momentet lagen om statlig inkomstskatt). Detta innebär att den avgörande tidpunkten för när beskattning sker är när ett obligationsrättsligt bindande överlåtelseavtal, med innebörden att äganderätten övergår från säljare till köpare, har slutits.[4]

Vid renodlade bytestransaktioner erhåller inte någon av parterna någon kontant likvid. Om bytet avser stora värden kan detta skapa praktiska svårigheter avseende den faktiska förmågan att betala den skatt som belöper på affären. Även om den skattskyldige har möjlighet

[1] Genom införande av nya regler rörande koncerninterna aktieöverlåtelser är dispensregeln upphävd från och med 2000 års taxering.
[2] Rörande internationella andelsbyten se Ståhl SN 1998 s. 816ff.
[3] Se Wiman 1995 s. 205. En annan beteckning som den givits är strukturregeln, se RSV 1998 Handledning s. 484.
[4] Se RÅ 80 1:82 och RÅ 1989 ref 116 I.

att på annat sätt skaffa fram de kontanter som behövs, kan beskattningen i detta och i liknande fall skapa icke önskvärda inlåsningseffekter.[5]

Från och med 2000 års taxering upphävs både strukturrationaliseringsregeln i 27 § 4 momentet 1 stycket och därmed också dispensregeln i 27 § 4 momentet 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt. Skälet till detta är den nyligen införda lagen om uppskov vid andelsbyten (andelsbyteslagen).[6]

> Den nya lagen om uppskov vid andelsbyten medger att andelar i en juridisk person byts mot andelar i en annan juridisk person utan att beskattning utlöses (se 1 § andelsbyteslagen).[7] Därvid beräknas ett uppskovsbelopp vid andelsbytet. Detta belopp realiseras när de andelar som den skattskyldige erhållit i vederlag för de bortbytta andelarna i sin tur avyttras.[8]

Även om både strukturrationaliseringsregeln, och den därtill hörande dispensregeln, upphävs i och med 2000 års taxering kommer framförallt dispensregeln även att ha betydelse i framtiden.[9] Detta sammantaget med att denna studie i första hand är principiell till sin uppläggning motiverar att dispensregeln behandlas. I texten, om inget särskilt anmärks, behandlas 27 § 4 momentet 1 och 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt som gällande rätt. Detta är dock endast av framställningstekniska skäl. Vissa anknytningar till den nya andelsbyteslagen kommer att ske, dock främst i fotnotsform.

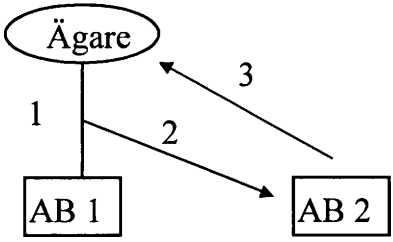
Kapitlet är så disponerat att jag i avsnitt 10.2 först ger en bakgrund till den generella uppskovsregeln i 27 § 4 momentet lagen om statlig inkomstskatt. Därefter beskrivs de särskilda fåmansföretagsreglerna i avsnitt 10.3. I avsnitt 10.4 behandlas själva dispensregeln. Därefter ges en redogörelse för dispenspraxis i avsnitt 10.5. Kapitlet avslutas med en analys.

10.2 Strukturrationaliseringsfallen

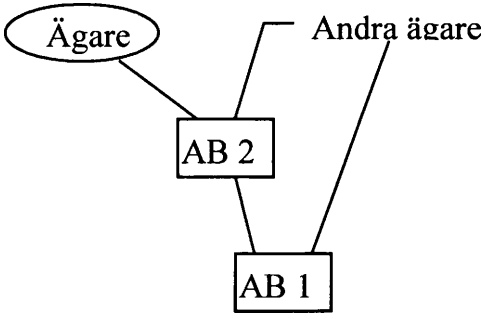
Som framhållits avser uppskovsregeln i 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt att underlätta vissa former av *strukturrationali-*

[5] Se proposition 1989/90:110 s. 453, och proposition 1998/99:15 s. 178.
[6] Se proposition 1998/99:15 s. 179 och lag (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten.
[7] Det övertagande bolaget anses ha anskaffat sina andelar till marknadsvärdet, se proposition 1998/99:15 s. 197.
[8] Se 7 § andelsbyteslagen och proposition 1998/97:15 s. 178.
[9] Jämför med vinstbolagsdispenser enligt 35 § 3 momentet ÄKL som fortfarande är aktuell trots att regeln upphävdes från och med 1991 års taxering, se nedan kapitel 9.

seringar, som sker i form av utbyte av aktier mot nyemitterade aktier i ett köpande bolag.[10] De fall som regeln avser att träffa kan åskådliggöras med följande skiss:



I utgångsläget (1) äger den sökande aktierna i AB 1. Dessa aktier byts sedan bort (2) mot aktier i AB 2 (3). Efter transaktionen kommer således ägarförhållandena att se ut enligt följande.



Efter genomförd affär har den sökandes ägande av AB 1 övergått från ett direkt ägande till ett indirekt ägande via AB 2. Det har ingen betydel-

[10] Se proposition 1989/90:110 s. 452ff. I andelsbyteslagen ställs dock inget krav på att vederlaget skall utgöras av *nyemitterade* aktier. Genom lagstiftning under 1997 (se proposition 1996/97:151 och SFS 1997:439) begränsades möjligheten att tillämpa strukturrationaliseringsregeln, se för en utförligare beskrivning Burmeister SN 1997 II s. 524ff.

se om det, förutom den sökande, finns andra ägarintressen i de båda bolagen.[11]

Vid en närmare granskning av de förutsättningar som måste vara uppfyllda för att uppskovsregeln i 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt skall ligga till grund för taxeringen, kan först konstateras att både det överlåtna aktiebolaget[12] och det aktiebolag vars aktier förvärvas inte får vara så kallade *fåmansföretag*.[13] Vidare uppställs som krav att den som avyttrat aktierna[14], det vill säga den som begärt uppskov med realisationsvinstbeskattningen, måste vara oinskränkt skattskyldig i Sverige.[15] Det förvärvande bolaget måste till sin karaktär vara ett svenskt aktiebolag eller motsvarande utländskt bolag.[16]

Ett ytterligare krav som ställs för att uppskov skall erhållas är att vederlaget för bytet av andelarna inte till mer än 10 % utgörs av "pengar"[17].[18] Kontantavräkning av bytestransaktionen tillåts med upp till

[11] Det kan också anmärkas att ägaren även efter andelsbytet kan vara direktägare av aktier i AB 1. Något krav på att det skall vara samtliga aktier som överlåts genom bytet finns inte.

[12] Med aktiebolag jämställs ekonomisk förening, 5 § 4 punkten andelsbyteslagen anger samma krav. En skillnad mellan 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt och 5 § 4 punkten andelsbyteslagen är att den sistnämnda regeln tycks endast vara tillämplig på avyttringar av sådana andelar som anges i punkt 2. Detta är andelar i svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar, andelar i bolag enligt 16 § 2 momentet lagen om statlig inkomstskatt samt andelar i bolag som är hemmahörande i EU-stat (som uppfyller villkoren i artikel 3 leden a och c i fusionsdirektivet (90/434/EEG). Det framstår således som att 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt kan tillämpas på fler typer av aktier än den nya andelsbyteslagen. I praktiken synes det dock inte vara någon skillnad.

[13] Enligt 5 § 3 punkten andelsbyteslagen gäller särskilda regler om de avyttrade andelarna är kvalificerade enligt 3 § 12 a momentet lagen om statlig inkomstskatt. För att uppskov skall medges i dessa fall får inte överlåtarna äga mer än 25 % av röstetalet i det mottagande bolaget om det sistnämnda bolaget är icke rörelsedrivande. Både ägardelen och frågan om det mottagande bolaget bedriver rörelse bedöms utifrån direkta och indirekta förhållanden. Se proposition 1998/99:15 s. 190-191.

[14] Uppskov kan medges även vid bortbyte av andelar i ekonomisk förening, se 27 § 4 momentet 1 stycket sista meningen lagen om statlig inkomstskatt.

[15] Reglerna gäller dock inte personer som avflyttat från Sverige men som på grund av väsentlig anknytning hit ändå anses som bosatta här, se 27 § 4 momentet 2 stycket lagen om statlig inkomstskatt, andelsbyteslagen anger i 5 § 1 punkten samma krav.

[16] Liknande krav ställs i 5 § 2 punkten andelsbyteslagen.

[17] Termen "pengar" är här tveksam. Lexikalt borde det betyda att endast i de fall tilläggsvederlag utgörs av valuta så är regeln inte tillämplig. I begreppet "pengar" ingår vanligen inte skuldebrev och andra fordringshandlingar. Samma term återfinns i 1 § andelsbyteslagen. Emellertid framstår det som att man i praxis, både Regeringsrättens rättspraxis och Riksskatteverkets dispenspraxis, utgår från att med pengar jämställs alla betalningsformer som utgör kontanter eller därmed jämförbart betalningsmedel.

[18] Samma krav i 1 § andelsbyteslagen.

10 % av det *nominella värdet* av de nyemitterade aktierna. Till den del affären kontantavräknas medges dock inget uppskov med beskattningen.

De transaktioner för vilka uppskov med realisationsvinsten kan medges är således speciella. Enligt motiven till lagstiftningen framkommer att *syftet* med regleringen varit att underlätta just strukturrationaliseringar.[19] Det kan anmärkas att den lagstiftningsteknik som valts till sin karaktär kan antas bygga på fiktionen att bytestransaktioner av ovan nämnda slag *alltid* har framträdande moment av strukturrationaliseringar i sig.[20] Möjligheten att erhålla uppskov enligt huvudregeln i 27 § 4 momentet lagen om statlig inkomstskatt har därför inte på något sätt villkorats av något lämplighetsavvägande, som att det skall föreligger *särskilda skäl* eller liknande för att uppskovet skall medges.[21]

Rättsföljden av att uppskovsregeln kan tillämpas är att beskattning underlåts. De förvärvade nyemitterade aktierna anses ha samma anskaffningsvärde som de aktier som bytts bort.

Regelns konstruktion kan sägas bygga på att de aktier som bytts bort har ökat i värde i förhållande till när de anskaffades.[22] Uppskovsregeln avser således det fall en beräknad realisationsvinst föreligger vid bytestillfället. Den vinst som föreligger vid bytet kommer, under förutsättning att värdet på de förvärvade aktierna kvarstår eller ökar, att beskattas i framtiden när de förvärvade aktierna i sin tur avyttras.

Som lagtexten i 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt är utformad är det tveksamt om förlustfallet kan anses innefattas av uppskovsmöjligheten.[23] Enligt min uppfattning är det rimligt att utgå från att förlustfall inte kan omfattas av 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt.[24] I motiven till andelsbyteslagen framhålls dock

[19] Se proposition 1989/90:110 s. 452f.

[20] Se proposition 1989/89:110 s. 453.

[21] Andelsbyteslagen ställer inte heller några krav på särskilda skäl och liknande.

[22] I motiven till lagstiftningen behandlas också bara frågan om undantag från beskattning av vinster, se proposition 1989/90:110 s. 453.

[23] Enligt motiven till andelsbyteslagen skall förluster realiseras redan vid andelsbytet, se proposition 1998/99:15 s. 183.

[24] Ett liknande problem finns i tillämpligheten av 3 § 1 momentet 4 stycket lagen om statlig inkomstskatt. Detta lagrum berör omklassificering av egendom som kan betecknas som "privat" till en tillgång i en näringsverksamhet. I lagrummet anges att egendom som vid en avyttring skall beskattas i inkomstslaget kapital, och inträffar i samma ägares hand händelse som medför att avyttringen i framtiden skall beskattas i kapital, så skall detta som huvudregel jämställas med en avyttring. Emellertid kan på yrkande av den skattskyldige uppskov med beskattning av realisationsvinst medges. I dylika fall överförs det ursprungliga och "privata" anskaffningsvärdet till näringsverksamheten. Genom detta kan ett mindre förmånligt avdrag i kapital, eller avsaknad av avdragsrätt, förvandlas till ett förmånligt avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet. Även detta lagrum talar i sin

att strukturrationaliseringsregeln även är tillämplig på förluster.[25] Emellertid ger inte förarbetena till 1991 års skattereform, då 27 § 4 momentet lagen om statlig inkomstskatt infördes, stöd för en sådan tolkning. I dessa talas endast om "uppskov med beskattning" och "realisationsvinster".[26] Det framstår inte heller som särskilt ändamålsenligt att låta 27 § 4 momentet lagen om statlig inkomstskatt omfatta även förluster. Syftet bakom införandet av regeln var uttryckligen att underlätta vissa strukturrationaliseringar, som försvåras om realisationsvinstskatt måste erläggas vid bytestillfället.[27] Att en förlust måste realiseras vid bytestillfället kan knappast anses vara försvårande för genomförandet av ett andelsbyte på samma sätt som när vinster måste beskattas. Ytterligare ett argument emot detta synes vara att strukturrationaliseringsregeln kan anses ha sitt arv från den äldre strukturrationaliseringsregeln i 35 § 3 momentet ÄKL.[28] Denna regel var en utpräglad dispensregel i syfte att lättnad i *beskattningen av realisationsvinster* skulle kunna meddelas, om marknadstekniska skäl förelåg för avyttring av aktier.[29] Enligt min uppfattning talar det sagda för att den tolkning som gjorts av 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt i motiven till andelsbyteslagen både är mindre lämplig och har ett tveksamt stöd av lagtext och förarbeten.

10.3 Fåmansföretagsproblematiken

Som redan framhållits omfattas inte andelsbyten, då de bortbytta aktierna utgörs av aktier i fåmansföretag, av den generella uppskovsregeln i 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt. Skälet till detta har i motiven angivits vara de 1991 införda särskilda reglerna i 3 § 12-12 e momentet lagen om statlig inkomstskatt om beskattningen av *utdelning* från och *avyttring* av aktier i fåmansföretag.[30] Den fiskala risk som föreligger i att utan särskild prövning tillåta en tillämpning av huvudregeln i 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt vid byte av aktier i fåmansbolag, är att det nya aktieinnehavet kan

---

ordlydelse endast om "vinster". Se SOU 1997:2 s. 388. Jämför Österman Persson 1997 s. 261f, där regeln behandlas ur ett principiellt perspektiv.

[25] Se proposition 1998/99:15 s. 183.

[26] Se proposition 1989/90:110 s. 453, och s. 724.

[27] Se proposition 1989/90:110 s. 452.

[28] Se proposition 1989/90:110 s. 724.

[29] Se ovan avsnitt 9.2.

[30] Se proposition 1989/90:110 s. 452f. Som framgår av not 13 ovan har man i andelsbyteslagen löst problemet på ett annat sätt.

komma att vara av sådan karaktär att de särskilda fåmansbolagsreglerna inte är tillämpliga vid avyttring av dessa aktier. Om den enskilde mot fåmansbolagsaktierna skulle kunna erhålla aktier i ett flermansbolag, är risken stor för att den beskattning i tjänst av del av utdelningar eller realisationsvinst som följer av 3 § 12-12 e momentet lagen om statlig inkomstskatt, aldrig kommer att ske. Genom att det ursprungliga anskaffningsvärdet på fåmansbolagsaktierna överförs till de nyförvärvade flermansbolagsaktierna, uppstår den situationen att den realisationsvinst som uppkommer vid en framtida avyttring av de nyförvärvade aktierna beskattas till en lägre skattesats än vad de särskilda fåmansbolagsreglerna stipulerar.

Regleringen är som synes komplicerad och dispensregeln i 27 § 4 momentet 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt förklaras bäst genom en redogörelse för regleringen i 3 § 12-12 e momentet lagen om statlig inkomstskatt.[31]

Bakgrunden till regleringen i 3 § 12-12e momentet lagen om statlig inkomstskatt är den skillnad som finns mellan beskattning av förvärvsinkomster och kapitalinkomster.[32] Den högsta marginalskatteeffekten, om även egen- och socialavgifter beaktas, kan beräknas till runt 70 % av inkomsten på förvärvsinkomster.[33] Kapitalinkomster - bland annat utdelningar och realisationsvinster - beskattas dock för fysiska personer endast till en skattesats om 30 %.[34] Om antagandet är att de skattskyldigas preferens är så låg skatt som möjligt, vilket också är ett rimligt antagande, ger denna skillnad i beskattning ett incitament till att söka omvandla förvärvsinkomster till kapitalinkomster.[35] Sett ur fiskalt perspektiv blir problemet uppenbart i de fall då en fysisk person har möjlighet att välja mellan att ta ut inkomster som inkomst av tjänst eller som inkomst av kapital.[36] För aktieägare i fåmansbolag som är aktivt verksamma föreligger de grundläggande förutsättningarna för att

[31] När det gäller beskattningen av utdelnings- och realisationsvinster vid avyttring av aktier i fåmansaktiebolag skall också uppmärksammas den särskilda lättnadsregeln i 3 § 1 a-1 g momenten lagen om statlig inkomstskatt. Dessa innebär att en på visst sätt beräknad del av utdelningen från ett fåmansaktiebolag är skattefri. Lättnadsregeln tycks dock inte haft någon större betydelse för tillämpningen av dispensregeln i 27 § 4 momentet 5 stycket lagen om statlig inkomstskatt. Av den anledningen diskuteras inte lättnadsregeln i det följande.

[32] Se proposition 1989/90:110 s. 467ff.

[33] Kommunalskatt utgår med cirka 30 %, statlig med 20 eller 25 % och sociala avgifter kan beräknas till runt 25 %. Avdrag medges emellertid vid inkomsttaxeringen för sociala avgifter.

[34] Se 10 § 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt.

[35] Se proposition 1989/90:110 s. 467.

[36] Se proposition 1989/90:110 s. 467.

genomföra detta. I princip kan en delägare i ett fåmansbolag som har röstmajoritet i bolaget bestämma hur vinsten skall disponeras. Ett naturligt val, om det vore möjligt, vore också att ta ut eventuell vinst som utdelning och inte som lön. Reglerna i 3 § 12-12 e momentet lagen om statlig inkomstskatt skall ses i ljuset av denna valmöjlighet för delägare i fåmansaktiebolag. Reglerna har allt sedan sin tillkomst varit föremål för ett flertal mer eller mindre omfattande lagstiftningsåtgärder, varav den senaste under 1998.

Grovt schematiskt kan de särskilda fåmansbolagsreglerna i 3 § 12-12 e momentet lagen om statlig inkomstskatt sägas bygga på att en del av utdelningarna och en del av en realisationsvinst som uppkommer vid avyttring av aktier, antas härstämma från den vinst som upparbetats genom delägarens arbetsinsats.[37] Reglerna syftar till att just denna del skall beskattas till samma skattesats som tjänsteinkomster.[38] Till den del en vinst kan anses bero på avkastning på insatt kapital skall denna beskattas som en kapitalinkomst.[39]

Det skall också framhållas att hela utbetalningen, både avseende sådan som beskattas i tjänst och sådan som beskattas i kapital, behandlas för bolagets del som utdelning. Dessutom grundar inte sådana "tjänsteinkomster" som uppkommer på grund av regleringen 3 § 12-12 e momentet lagen om statlig inkomstskatt någon rätt till sociala förmåner. Den sammanlagda skattebelastningen för utdelning som beskattas i tjänst är således något högre än för rena "löneuttag".[40]

För att reglerna skall bli tillämpliga krävs att bolaget, varifrån utdelning sker eller vars aktier avyttras, är, eller under de sista fem åren varit, ett fåmansbolag enligt reglerna i 32 § 14 anvisningspunkten kommunalskattelagen (se 3 § 12 a momentet 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt). Förutom de bolag som enligt 32 § 14 anvisningspunkten kommunalskattelagen är att anse som fåmansföretag omfattas även ytterligare en grupp bolag av de särskilda utdelnings- och realisationsvinstreglerna i lagen om statlig inkomstskatt. Detta sker genom att samtliga aktieägare som själv, eller vars närstående, är eller varit aktivt verksamma de senaste fem åren i bolaget skall räknas som en delägare vid bedömningen av om det är ett fåtal personer som äger bolaget. Därigenom kan relativt sett stora företag komma att klassificeras som fåmansföretag med stöd av 3 § 12 a momentet 3 stycket lagen om statlig inkomst-

[37] Se proposition 1989/90:110 s. 468.
[38] Se proposition 1989/90:110 s. 468.
[39] Se proposition 1989/90:110 s. 467f.
[40] Se Tjernberg 1998 s. 54.

skatt.[41] Det som utgör ett fåmansföretag enligt 3 § 2 a momentet lagen om statlig inkomstskatt behöver således inte vara ett fåmansföretag med stöd av 32 § 14 anvisningspunkten kommunalskattelagen.

Vidare skall de särskilda utdelnings- och reavinstreglerna endast tillämpas på innehav av så kallade *kvalificerade* aktier (se 3 § 12 a momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt).[42] För att en aktie skall anses som kvalificerad måste aktieägaren antingen själv eller närstående till denne varit aktivt verksam i betydande omfattning i bolaget. Aktivitetssmittan sträcker sig tidsmässigt bakåt i fem år före det beskattningsår som aktierna avyttras.

En viss tveksamhet kan anses råda om vad som menas med verksam i betydande omfattning. I motiven till den ursprungliga lagstiftningen anges att man särskilt bör beakta om den skattskyldige utfört arbete som varit av betydelse för vinstgenereringen i företaget.[43] Av dessa uttalanden framkommer närmast att aktieägaren bör ha någon form av *ledande* befattning i bolaget, för att han eller hon skall uppfattas som aktivt verksam i betydande omfattning. [44] Antagligen kan vissa *kvalitativa* krav uppställts på den arbetsinsats som är utförd av en aktieägare för att han skall anses ha varit verksam i betydande omfattning.[45]

Aktivitetskravet ger upphov till frågan om *kvantitativa* insatser också skall anses som aktiv i betydande omfattning. Detta närmast med tanke på att både motivuttalanden och Riksskatteverket i sina rekommendationer fokuserar på att den anställde aktieägaren utfört arbetsinsatser som är av väsentlig betydelse för vinstgenereringen i företaget. För att så skall vara fallet behöver inte en aktieägare ha någon ledande befattning. Exempelvis synes en kassörska på en stormarknad ha en väsentlig betydelse för vinstgenereringen. Mot att en kassörska har den betydelsen för ett företag kan naturligtvis anföras att det inte är kassörskan personligen, utan vem som helst som sitter och tar betalt, som bidrar till företagets inkomster. De uttalanden som gjorts i motiven och Riksskatteverkets rekommendation är dock inte entydiga i denna fråga. I fåmansföretagsrekommendationen finns uttalanden som antyder att heltidsanställda med ett innehav av över 2 % bör anses som verksamma i betydande

[41] Se RÅ 1993 ref 99 där ett företag som ägdes av 150 personer ansågs utgöra ett fåmansföretag med stöd av 3 § 12 momentet lagen om statlig inkomstskatt.

[42] Begreppet kvalificerade aktier infördes 1996 men utgör i sak ingen ändring i förhållande till tidigare rättsläge.

[43] Se proposition 1989/90:110 s. 703.

[44] Detta förstärks av att föredraganden uttryckligen framhöll att det inte behöver röra sig om någon heltidssysselsättning, se proposition 1989/90:110 s. 703.

[45] Se RSV S 1998:29, avsnitt 12.2.

omfattning, oavsett om de har någon ledande befattning eller ej i företaget.[46]

Enligt min uppfattning är det lämpligare att fokusera på en sammantagen bedömning av både delaktigheten i vinstgenereringen, och av möjligheten för aktieägaren att påverka vinstdispositionen i företaget.[47] Saknar en aktieägare möjlighet att påverka hur vinsten disponeras talar, enligt min uppfattning, syftet med de särskilda reglerna i 3 § 12-12 e momentet lagen om statlig inkomstskatt mot att en sådan aktieägares innehav är kvalificerat. Reglerna grundar sig ju på att det kan antas att delägaren haft möjlighet att omdisponera tjänsteinkomster till kapitalinkomster. Har den enskilde inte haft möjlighet att påverka vinstdispositionen synes det vara andra omständigheter, än viljan att omvandla tjänsteinkomster till kapitalinkomster, som påverkat en eventuellt låg lön och därefter följande hög utdelning (alternativt realisationsvinst).

Aktivitetsregeln begränsas inte endast till det företag från vilket utdelning erhållits eller vars aktier har avyttrats. Dessutom inberäknas även arbetsinsats som utförts i annat aktiebolag som ägs direkt eller indirekt av det företag vars aktier skall klassificeras som kvalificerade eller icke kvalificerade (se 3 § 12 a momentet 1 stycket p 2 lagen om statlig inkomstskatt). Rörande denna del av lagregeln kan med fog ifrågasättas om lagtexten verkligen utformats på så vis som varit avsett. Lagtextens avfattning medför att arbete som utförts i moderbolag eller systerbolag till det aktiebolag vars aktiers karaktär skall bestämmas inte spelar någon roll för bedömningen. Även om arbete av betydande omfattning utförts i sådana bolag blir inte innehavet i ett aktiebolag att se som kvalificerat. Frågan är om inte lagändringen syftat till att vidga den tidigare koncerndefinitionen till att omfatta så kallade *intressegemenskaper*, och att arbete i moder- och systerbolag skulle beaktas vid bedömningen. Uttalanden i motiven tyder på detta.[48]

Av intresse är också de särskilda fall då 3 § 12-12 e momentet lagen om statlig inkomstskatt inte skall tillämpas, trots att de allmänna förutsättningar är uppfyllda. För det första beskattas inte realisationsvinster överstigande 200 basbelopp till någon del som inkomst av tjänst (se 3 § 12 b momentet 4 stycket lagen om statlig inkomstskatt).[49]

[46] Se RSV S 1998:29, avsnitt 12.2.

[47] Se RSV S 1998:29, avsnitt 12.2. Riksskatteverket fokuserar i sin rekommendation endast på frågan om vilken befattning en aktieägare har i ett företag och den betydelsen detta har för vinstgenereringen.

[48] Se proposition 1995/96:109 s. 91.

[49] Enligt lagregeln beskattas högst 100 basbelopp i tjänst. Eftersom realisationsvinster på kvalificerade aktier skall beskattas 50/50 i tjänst/kapitel innebär detta att den sammanlagda realisationsvinsten måste vara 200 basbelopp innan "tjänstebeskattningen" helt

Undantaget motiverades av att de särskilda reglerna endast avsåg att träffa inkomster som upparbetats genom aktieägarnas personliga arbetsinsatser.[50] För det andra skall inte de särskilda fåmansföretagsreglerna i 3 § 12-12 e momentet lagen om statlig inkomstskatt tillämpas om utomstående ägt en väsentlig del av aktierna i bolaget. Skälet till detta undantag har angivits vara att vid ett väsentlig utomståendeägande minskar intresset avsevärt för att omvandla tjänsteinkomster till utdelning, då den aktiva delägaren i dessa fall måste dela med sig av sina inkomster i sådan omfattning att det ekonomiskt sett inte längre är lönsamt.[51] Enligt motiven till lagrummet menas med väsentligt i detta sammanhang 30 % eller mer.[52]

Sammanfattningsvis kan framhållas att fåmansföretagsproblematiken kopplad till strukturrationaliseringsregeln i 27 § 4 momentet lagen om statlig inkomstskatt grundar sig på att det finns särskilda regler för beskattning av utdelning och realisationsvinster i 3 § 12-12 e momentet lagen om statlig inkomstskatt. Dessa regler bygger på en grundläggande tankegång om att förvärvsinkomster (inkomst av tjänst) i de fall någon både är anställd och äger aktier i ett bolag, inte skall gå att omvandla till lägre beskattade kapitalinkomster (utdelning och realisationsvinster). Risken är uppenbar i bolag som kontrolleras av ett fåtal personer. Det är också utifrån dessa regler skälet till att fåmansföretag inte omfattas av huvudregeln i 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt och som möjligheten till dispens bör studeras.

10.4 Dispensgrunderna

För att dispens skall ges med stöd av 27 § 4 momentet 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt krävs att ingen del av realisationsvinsten vid avyttring av aktierna får beskattas i inkomstslaget tjänst enligt reglerna i 3 § 12 momentet lagen om statlig inkomstskatt.

Utifrån lagtexten kan konstateras att möjlighet till dispens föreligger i följande fall:

---

upphör. Vid bedömningen skall även beaktas i vad mån sparad utdelning finns sedan tidigare.

[50] Aktier i bolag med hög substans i form av materiella tillgångar kan dock på annan grund än upparbetade vinstmedel betinga ett högt pris. I dylika fall gör sig inte huvudsyftet bakom inkomstuppdelningsreglerna gällande. Se proposition 1989/90:110 s. 469.

[51] Se proposition 1989/90:110 s. 468.

[52] Se proposition 1989/90:110 s. 468.

- Den sökandes aktier inte är så kallade kvalificerade enligt 3 § 12 a momentet lagen om statlig inkomstskatt.
- Utomstående har i väsentlig omfattning rätt till del av vinsten från det aktiebolag vars aktier byts bort.
- Delägaren som utgör part i bytestransaktionen har tillräckligt mycket sparad utdelning, eller har redan avskattat tillräckligt högt belopp i inkomstslaget tjänst, för att hela realisationsvinsten skall ha beskattats i inkomstslaget kapital.
- Värdet på de bortbytta aktierna är lägre än värdet på de aktier som erhålls i utbyte (förlustavräkning).

Nedan kommer de olika möjligheterna till dispens att närmare diskuteras. Innan så sker skall dock först något sägas om eventuella övriga förutsättningar för att erhålla dispens.

Det kan först anmärkas att *förarbetena* till denna dispensregel är tämligen förtegna. I dessa anges kort och gott vad som egentligen direkt framgår av lagtexten.[53] Riksskatteverket har i sin rekommendation rörande beskattning av fåmansföretag (RSV S 1998:29) framhållit att dispensprövning, bör tillgå på ungefär det sätt som anges i lagtexten.[54] Emellertid har i själva rekommendationstexten också angivits följande.

> "Under förutsättning att avyttringen av aktierna eller andelarna i fåmansföretaget inte kan anses ingå som ett led i skatteflykt får skäl för dispens anses föreligga i sådana fall där ingen del av vinsten skulle tas upp som intäkt av tjänst."

Uttalandet är mycket intressant ur perspektivet att det är klart *normativt* till sin karaktär.[55] Syftet med uttalandet måste anses vara att det skall följas av skattemyndigheterna. Uttalandet saknar också ett uttryckligt stöd i själva lagtexten. Som redan framhållits anges där att dispens endast får ges om ingen del av vinsten skall beskattas i tjänst. Däremot anges inte att skatteflyktsskäl skulle anses utgöra hinder mot att medge dispens.

Som tidigare har konstaterats talar den organisatoriska uppbyggnaden av skatteförvaltningen, och det särskilda förhållandet att Riksskatteverket utgör högsta prövande instans i dispensärenden, för att uttalandet har

[53] Se SOU 1989:33 (del II) s. 111f, samt proposition 1989/90:110 s. 453f och 724.
[54] Se RSV S 1998:29 avsnitt 12.2.
[55] Jämför ovan avsnitt 5.4.

en stor faktisk betydelse.[56] De polycentriska dragen i rättsbildningen tenderar därigenom att bli påtagliga. Riksskatteverket agerar utan egentlig behörighet, som någon form av normgivare, vid sidan om riksdagen och det finns all anledning att tro att verkets uttalande också kommer att få genomslag i rättstillämpningen. Förutsättningarna för rättslig polycentri föreligger därigenom.

Allmänt rörande dispensregeln finns ytterligare att tillägga. Såsom undantaget i 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt och själva dispensregeln är utformad kommer uppskov inte att medges i de fall en fysisk person byter bort aktier i ett fåmansföretag mot nya aktier i ett annat fåmansföretag som ägs och aktivt bedrivs av samma person. Alltså en till sin karaktär typisk omstrukturering av en oäkta koncern till en äkta. Varför aktiebyten inte tillåts med uppskov med beskattningen i dessa fall framstår, enligt mitt förmenande, som omotiverat. Syftet med att undanta fåmansföretag från huvudregeln och att dispens inte skall kunna medges i de fall någon del av vinsten skall beskattas i tjänst har angivits vara att förhindra kringgående av 3 § 12 momentet lagen om statlig inkomstskatt. I nämnda fall, när bytesvederlaget utgöras av nyemitterade aktier i fåmansföretag som aktivt bedrivs av den skattskyldige, finns ingen risk för permanent undandragande från beskattning enligt de särskilda fåmansföretagsreglerna. Utdelning från, och en avyttring av, de nya aktierna kommer ju att träffas av regeln i 3 § 12 momentet lagen om statlig inkomstskatt. Enligt min uppfattning saknas skäl till att inte låta uppskovsmöjligheten, i vart fall efter dispens, även omfatta fall då reavinst på bortbytta aktier visserligen skulle ha beskattats i tjänst men där erhållna aktier för den skattskyldige är att se som så kallade aktiva aktier i ett fåmansföretag.[57]

10.5 Praxis

10.5.1 Allmänt

Det kan konstateras att antalet prövade ärenden avseende 27 § 4 momentet 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt är förhållandevis få.

[56] Se ovan avsnitt 5.4.

[57] Se här också RÅ 1997 ref 48 I och II där Regeringsrätten gjort bedömningen att uttagsbeskattning kan underlåtas då tillgång överförts från ett fåmansaktiebolag till ett annat, med motiveringen att 3 § 12-reglerna kan antas vara tillämpliga även på aktierna i det förvärvande bolaget.

Årligen inkommer endast två till fyra ärenden till Riksskatteverket för bedömning.

Allmänt märks att denna typ av beslut oftast framstår som förhållandevis väl genomarbetade. Detta kan jämföras med exempelvis dispensbesluten i ersättningsfondsärenden. På senare tid är också besluten i denna typ av dispensärenden förhållandevis välmotiverade. Möjligen skulle kunna framhållas att Riksskatteverket ibland kanske borde ha utrett något litet mer än vad som är fallet. Riksskatteverket påvisar också en tolkningsstil som starkt betonar förarbeten och den egna fåmansföretagsrekommendationen (RSV S 1998:29).

De rättsliga frågor som varit föremål för störst uppmärksamhet är av naturliga själ aktivitetsregeln i 3 § 12 b momentet lagen om statlig inkomstskatt. Detta är en intressant iakttagelse då denna typ av fråga även är sådan att den också typiskt sett kan bli omtvistad inom ramen för själva taxeringen. Riksskatteverket hänvisar sällan öppet till Regeringsrättens praxis i denna fråga. Detta ger sken av att Riksskatteverket tycks inta en egen hållning (som inte nödvändigtvis behöver avvika från Regeringsrättens uppfattning) rörande tolkningen av 3 § 12 b momentet lagen om statlig inkomstskatt. Beslutsmotiveringarna ger i denna del inte tillräcklig vägledning för att avgöra i vilken omfattning som Regeringsrättens praxis påverkar Riksskatteverket vid bedömningen av 3 § 12-reglerna.

10.5.2 Nedlagd arbetsinsats

Riksskatteverket har i ärendena dnr 5356-97/605 och dnr 5755-97/605 bedömt aktivitetskravet i 3 § 12 b momentet lagen om statlig inkomstskatt utifrån hur stor omfattning som krävs för att en aktie skall anses vara kvalificerad. Ärendena är likartade och utgångspunkten var att den sökande avsåg att avyttra aktier i ett helägt bolag (A) till ett bolag B som var ägt av utomstående.

> I ärendet dnr 5356-97/605 hade i bolaget A ingen annan verksamhet bedrivits än att ett avtal med ett externt fastighetsbolag hade slutits om förvaltning av fastigheter. Vid bedömningen av om aktierna i bolaget A var att se som kvalificerade utgick Riksskatteverket från uttalandena i motiven till lagstiftningen[58] och egna rekommendationsuttalanden i RSV S 1998:29. Dessa uttalanden ansåg Riksskatteverket ge stöd för att den sökande varit verksam i betydande omfattning i bolaget A. Dispens medgavs således inte.

[58] Se proposition 1989/90:110 s. 703.

I ärendet dnr 5755-97/605 var förhållandena likartade som dem i det nyss refererade fall. En skillnad låg emellertid i att sökande i detta fall varit aktivt verksam i ett annat bolag C, som också ägdes av den sökande. Sökanden hade i egenskap av att vara aktivt verksam i bolaget C utfört konsultuppdrag åt bolag A. För dessa tjänster hade Bolag A betalat Bolag C marknadsmässig ersättning. Vidare hade sökande tillgodoförts marknadsmässig ersättning för de uppdrag han utfört åt C. Riksskatteverket gjorde bedömningen att sökanden genom sin konsultverksamhet i C varit verksam i betydande omfattning i bolaget A och att dispens därför inte kunde medges.

Den första iakttagelse som låter sig göras är att Riksskatteverket varit förhållandevis sträng i sin bedömning av vad som menas med verksam i betydande omfattning. De båda avgörandena ligger i linje med de bedömningar som Regeringsrätten gjort i målen RÅ 1997 ref 48 I och II.

I dessa mål om möjligheten till underlåten uttagsbeskattning med stöd av 22 § 1 anvisningspunkten 4 stycket kommunalskattelagen avsåg den skattskyldige att överföra näringsfastighet (I) och näringsbetingade aktier (II) från ett fåmansbolag till ett annat fåmansbolag. Som grundförutsättning för att uttagsbeskattningen skulle kunna underlåtas, angav Regeringsrätten att aktierna i det förvärvande bolaget för den sökande måste vara att anse som kvalificerade med stöd av 3 § 12 b momentet lagen om statlig inkomstskatt. Regeringsrätten gjorde bedömningen att det övervärde som fanns i de tillgångar som skulle överföras, var att hänföra till den sökandes arbetsinsatser i sådan omfattning att de särskilda reglerna i 3 § 12-12 e momentet lagen om statlig inkomstskatt var att se som tillämpliga på det förvärvande bolaget. Regeringsrätten menade således att aktivitetssmittan kunde överföras genom själva tillgångsöverföringen.

Ur ett allmänt förutsebarhetsperspektiv framstår Riksskatteverkets beslut som lämpliga. Dessa ligger i linje med den uppfattning som Regeringsrätten har rörande kravet på utfört arbete i ovan nämnda mål. Förutsebarheten ligger således i att det råder en konformitet mellan hur olika bedömningsinstanser ser på samma typ av regler.

I sak anser jag att utgången i de båda dispensärendena är riktiga. Däremot talar mycket för att de kanske borde ha motiverats lite bättre. Enligt min uppfattning är det klart tveksamt om konsultverksamheten i sig automatiskt kan stipulera, att den skattskyldige varit verksam i betydande omfattning i annat bolag än det han varit anställd av. För att så skall vara fallet krävs enligt min uppfattning någon form av genomsyn. Med beaktande av det låga aktivitetskrav som Regeringsrätten uppställt i förhandsbeskeden RÅ 1997 ref 48 I och II hade det legat närmare till hands att mena att den skattskyldige i egenskap av att vara

styrelseordförande i bolaget A, och han därigenom antagligen på ett påtagligt sätt påverkat att bolaget C skulle erhålla uppdraget att utföra tjänsten, samt antagligen även varit drivande i att sluta andra vinstgenererande avtal med utomstående, varit aktivt verksam. En sådan motivering hade klarare påvisat aktivitetskravet.

Som Riksskatteverket nu motiverat sig ställs ett antal frågetecken upp. Av utredningen i dispensärenden framgår inte heller om den sökandes konsultverksamhet i sig bidragit till vinstgenereringen i företaget. Enligt min uppfattning bör detta kunna styrkas för att de särskilda realisationsvinstreglerna i 3 § 12 e momentet lagen om statlig inkomstskatt skall kunna bli tillämpliga. Förhållandena kan vara sådana att det är en ren kapitalavkastning i det avyttrade bolaget som givit upphov till en eventuell värdestegring på aktierna. En klar åtskillnad måste göras mellan att ha varit direkt och indirekt aktivt verksam i bolaget. Framförallt är det enligt min uppfattning av central betydelse att skälen till "genomsyn" redovisas noga när en situation inte direkt träffas av lagtexten. Detta sagt som en kritik både mot Riksskatteverkets handläggning och Regeringsrättens domar i RÅ 1997 ref 48 I och II.

Ur metodperspektivet kan framhållas att Riksskatteverket tycks ha lagt stor betydelse vid förarbetena. Den egna rekommendationen på området tycks ha haft stor betydelse för ärendenas utgång.

Sammantaget påvisar ärendena dnr 5356-97/605 och dnr 5755-97/605 att Riksskatteverket intagit en förhållandevis fiskal inställning. Riksskatteverket har också lagt stor vikt vid förarbeten och sin egen fåmansföretagsrekommendation. Därvidlag kan konstateras att verket till det allmännas förmån tillämpat en förhållandevis "forcerande" tolkningsmetod. Aktshandlingarna påvisar också att utredningen i ärendena väl kunnat föras längre. Frågan är om det inte varit lämpligt att i de fall då man tänjer på de särskilda reglerna i 3 § 12-12 e momentet lagen om statlig inkomstskatt, så bör också utredningen vara helt entydig och påvisa de centrala förutsättningarna för ett riktigt och rimligt ställningstagande. Detta är viktigt för att förklara för den sökande varför besväret avslagits. Enligt min uppfattning är detta särskilt viktigt när det föreligger ett genomsynsliknande fall och beslutet inte kan bli överprövat av domstol.

10.5.3 Företag i intressegemenskap

När de särskilda fåmansföretagsreglerna i 3 § 12-12 e momentet lagen om statlig inkomstskatt infördes, omfattade aktivitetsbegreppet även

arbetsinsatser i koncernbolag till det bolag vars aktier avyttrades.[59] I avsaknad av en uttrycklig definition i de enskilda reglerna, är det brukligt att utgå från att det är det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet.[60]

Genom en lagstiftningsåtgärd under 1995 slopades denna koncernregel och ersattes istället av en regel som närmast tar sikte på vissa företagsgemenskaper.[61] En aktie anses som kvalificerad om företaget direkt eller indirekt äger aktier i ett annat fåmansbolag, i vilket den skattskyldige eller någon till honom närstående är verksam i betydande omfattning.[62]

Regeln är inte helt lätt att förstå. Som *Tjernberg* konstaterar är det frågan om försäljning av aktier i ett företag som ägs av ett annat företag, och det att den skattskyldige varit verksam i betydande omfattning i det sistnämnda företaget, knappast kan komma att konstituera att de avyttrade aktierna bör uppfattas som aktiva.[63] Inte heller tycks verksamhet i systerbolag till det avyttrade bolaget medföra att aktierna är att anse som aktiva.[64]

Frågan om bortbyte av aktier i dotterföretag eller systerföretag, vari den skattskyldige inte varit aktivt verksam, har inte heller prövats av Riksskatteverket. Det kan vara så att i de fall ansökan om dispens inlämnats har sådan medgivits redan av skattemyndigheten.[65] Om förhållandena är sådana som jag nu antar, det vill säga att dispens har medgivits av skattemyndigheterna i fall som dessa, så påvisar detta en negativ konsekvens av att dispensbeslut inte går att överklaga. Om Riksskatteverket är av en annan uppfattning krävs det antagligen att någon skattemyndighet, till vilken en sådan ansökan om dispens inkommer, också avslår ansökan för att överprövning överhuvudtaget skall kunna komma till stånd.

Med beaktande av den uppfattning som Regeringsrätten gjort gällande i 1997 års mål om underlåten uttagsbeskattning, framstår det inte heller som självklart att dispens skall medges i alla fall av denna karaktär.[66] Regleringen kan som jag ser det utnyttjas för kringgående av

[59] Se proposition 1989/90:110 s. 470.
[60] Se Wiman 1995 s. 22.
[61] Se SFS 1995:1626 och proposition 1995/96:109 s. 67ff och s. 88.
[62] Se proposition 1995/96:109 s. 88.
[63] Se Tjernberg 1998 s. 56f.
[64] Se Tjernberg 1998 s. 56f.
[65] Detta låter troligt med tanke på att ett sådant agerande, om det accepteras av det allmänna, antagligen är vanligt förekommande.
[66] Förutom att synsättet i dnr 5557-97/605 kan tillämpas i de fall konsultuppdrag utförts åt dotter- eller systerbolaget.

3 § 12 - reglerna på så vis att den skattskyldige exempelvis varit aktivt verksam i ett moderbolag. Om dotterbolaget är helägt, det vill säga mer än 90 % av aktierna, tillåts enligt 2 § 3 momentet lagen om statlig inkomstskatt koncernbidrag, som är avdragsgillt för givaren och skattepliktigt för mottagaren.[67] Därigenom kan en vinst överföras från ett bolag till ett annat. De återstående 10 % av aktierna kan ägas av samma person som äger moderbolaget. Därigenom aktualiseras frågan om ett byte av dessa aktier bör vara en sådan transaktion som är dispensgrundande. En annan möjlighet, om förhållandena är sådana, är att möjligheten finns att överföra vinst som en omkostnad.[68] Det är således fullt möjligt att allokera vinsten inom ett koncernförhållande till ett bolag där den skattskyldige inte varit aktivt verksam. Är det mottagande bolaget också ett dotterbolag eller ett systerbolag, är de särskilda reglerna i 3 § 12 momentet lagen om statlig inkomstskatt inte tillämpliga. Det sagda påvisar närmast en defekt i regelsystemet och möjliggör utan tvekan, både genom aktiebyten och direkta försäljningar, kringgående av 3 § 12-reglerna. Om dispensregeln skall fylla sin funktion av att vara effektivitetsbevarande krävs enligt min uppfattning att dispens inte medges i fall som dessa.

10.5.4 Tidigare arbetsinsats

När det gäller tidigare arbetsinsats i det avyttrade företaget har Riksskatteverket intagit en förhållandevis sträng inställning. I ärendet dnr 14065-93/605 prövades i vad mån en fem år tillbaka utförd begränsad arbetsinsats medförde att aktierna ansågs som kvalificerade.[69] Riksskatteverket fastställde att även små arbetsinsatser stipulerade detta. Utgången i ärendet är inte särskilt kontroversiellt, och får anses vara naturligt och ligga i linje med både lagtext och förarbeten.

10.5.5 Förlustavräkningar

Redan inledningsvis tangerades frågan om 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt kan anses omfatta fall då en avyttring skulle ha lett till att en förlust uppkommer. Jag har framhållit att så inte bör vara fallet. Främst med stöd av att lagtextens ordalydelse är så utformad att den endast omfattar realisationsvinster.

[67] Se Wiman 1995 s. 60.
[68] Se Wiman 1995 s. 74.
[69] Vid prövningen utgjorde karenstiden 10 år i stället för 5 år som i gällande rätt.

Samma problematik aktualiseras även för dispensregelns del. Om dispensregeln i 27 § 4 momentet 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt läses isolerat kan det tyckas som att dispens borde medges i detta fall.[70] Regeln säger att dispens kan medges om ingen del av vinsten skulle beskattas i tjänst. En slutsats utifrån detta skulle då kunna vara att om det inte finns någon vinst, så finns inget som kan beskattas i tjänst.

Riksskatteverket har i ett ärende (dnr 22522-93/603) haft att ta ställning till denna fråga. Förutsättningen var sådan att den skattskyldige hade avyttrat aktier i ett fåmansbolag och som vederlag erhållit aktier i ett annat (tillika fåmansbolag). Avräkningsvärdet på de bortbytta aktierna var emellertid lägre än det ursprungliga anskaffningsvärdet, vilket medförde att en avyttring hade lett till förlust. Den skattskyldige ansökte om dispens hos skattemyndigheten. Skattemyndigheten *avslog* ansökan, vilket i sig antagligen var felaktigt då den borde ha avvisats, med hänvisning till "att det inte fanns något att söka dispens från". Den skattskyldige överklagade beslutet till Riksskatteverket. Riksskatteverket gjorde i motsats till skattemyndigheten bedömningen att dispensregeln principiellt borde gå att tillämpa på förlustfall, och efter prövning om av någon del av vinsten skulle ha beskattats i tjänst medgavs dispensen.[71]

Jag har ovan framfört att jag ställer mig tveksam till om strukturrationaliseringsregeln, och därigenom även dispensregeln, kan anses vara tillämplig på förlustfall.[72] Återigen vill jag framhålla att det enligt min uppfattning är svårt att få in förlustfallet under lagtextens ordalydelse. Dessutom kan det med fog ifrågasättas vilken funktion en dispens i dylika fall skulle fylla. Att avdrag skall göras för reaförlust redan vid bytet kan knappast sägas utgöra ett sådant hinder mot strukturrationaliseringar som 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt avser att eliminera. Någon skattekostnad uppkommer inte på grund av förlusten.

Enligt min uppfattning medför detta beslut en asymmetri i förhållande till huvudregeln i 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt. Min personliga uppfattning är att ansökan borde ha *avvisats*, med motiveringen att de objektiva rekvisiten för att ansöka om dispens överhuvudtaget inte är uppfyllda.[73] En tolkning som enligt mitt förme-

[70] Jämför också vad som sägs nedan i avsnitt 10.5.7.

[71] Troligen uppfattades beslutet som principiellt viktigt då en redogörelse för ärendet kom i Svensk Skattetidning, se Jansson SST 1993 s. 529ff.

[72] Se ovan avsnitt 10.2.

[73] Jämför dnr 2418-97/605 (återköp av pensionsförsäkring) där Riksskatteverket lämnade ett besvär utan åtgärd då det förelåg försäkringstekniska skäl mot att återköpa en

nande bäst stämmer överens med stadgandet i 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt.

> Det kan också tilläggas att i de fall det inte funnits någon beräknad vinst eller förlust, det vill säga om vederlaget exakt svarat mot anskaffningsvärdet, så har Riksskatteverket avslagit ansökningarna.[74] Detta har motiverats av att det enligt Riksskatteverket under sådana förutsättningar inte funnits någon beskattningskonsekvens att söka dispens från. Enligt min uppfattning borde verket även i dessa fall ha avvisat ärendena (eller lämnat utan åtgärd).

10.5.6 Utomstående ägare

En ytterligare möjlighet att undkomma 3 § 12-reglerna är att påvisa att det funnits utomstående ägare av väsentlig betydelse de senaste fem åren. Som tidigare framhållits menas enligt motiven till lagrummet med väsentligt utomstående ägande från 30 % och uppåt.

Riksskatteverket har i ärendena dnr 2695 till 2699-96/603 (flera ärenden rörande samma bolag och olika sökande) tagit ställning till vad som skall menas med väsentligt utomstående ägande, vid bedömningen om dispens kan ges från 27 § 4 momentet 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt. Förhållandena var sådana att det bolag vars aktier skulle avyttras under de senaste tio åren före beskattningsåret, i snitt hade haft ett utomstående ägande uppgående till 32,5 %. Under ett av åren hade dock detta ägartal tillfälligt gått ned till 27 %. Riksskatteverket avslog dispensansökan med hänvisning till att 30 %-regeln var bruten vid ett tillfälle. Beslutet motiverades inte mer utförligt än så.

En första reflektion vid läsning av beslutet är att det framstår som förhållandevis välskrivet. Vid analys vad som egentligen framkommer av beslutet märks dock att verket inte gjort någon djupare analys. Detta har medfört att uttalandet i motiven till lagstiftningen närmast uppfattas som en strikt regel. Således föreligger i princip något som skulle kunna kallas för lagstiftning genom motiven. Motivuttalandet kan visserligen sägas ligga i linje med lagtexten, men skäl finns till att väga in flera faktorer i frågan om vad som utgör ett väsentligt utomstående ägandeskap.

I denna del kan konstateras att den tillfälliga nedgången inte är särskilt markant. Det var endast 3 % av aktierna som tillfälligt kom att ägas av sådana aktiva delägare vars aktier är att se som kvalificerade. Ser

---

pensionsförsäkring. Verket framhöll att skattemyndigheten borde ha avvisat ärendet på nämnda grund.

[74] Se dnr 4108, 4171, 4172, 4485, 7640-45, 7648, 7651 och 7653-98/603.

man till syftet med utomståenderegeln har denna angivits vara att det inte finns någon mening med de särskilda 3 § 12-reglerna, när utomstående tillgodoförts så stora delar av utdelningarna att det skattemässigt inte längre är förmånligt att omvandla tjänsteinkomster till kapitalinkomster. Om detta beaktas så framstår det som märkligt att tillämpa 3 § 12-reglerna i fall då det utomstående ägandet tillfälligt, och tillbaka i tiden, gått ner strax under 30 %-nivån. Enligt min uppfattning är detta ett fall då det rimligen borde anses att bolaget till väsentlig del ägts av utomstående. Särskilt som att andelen utomstående ägare vid avyttringstillfället uppgått till den stipulerade 30 %-gränsen. Den fiskala risken i detta framstår inte som särskilt stor.

Enligt min uppfattning borde en större flexibilitet anläggas vid prövningen av denna typ av ärenden. Jag är själv tveksam till om motivuttalanden som dessa bör ges en absolut betydelse. I sådana fall borde lagstiftaren ha placerat en uttrycklig 30 %-gräns i lagtexten. En följd av Riksskatteverkets inställning tycks vara ett onödigt förhindrande av en strukturrationalisering, vilket inte kan sägas ligga i linje med intentionen bakom regleringen i 3 § 12-12 e momentet samt 27 § 4 momentet 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt. Jag anser också att det hade varit möjligt att inom ramen för dispensregelns ordalydelse medge dispens i detta fall.

10.5.7 En eller två transaktioner?

I ärendena dnr 3630 till 3633-98/605 aktualiserades den särskilda frågan om hur två i tiden förhållandevis närliggande transaktioner skulle bedömas. De fyra ärendena rör samma överlåtelser av aktier, men med två olika skattskyldiga iblandade. Syftet med transaktionerna angavs vara att ett norskt AS (N1 AS) skulle sammangå med ett svenskt aktiebolag (S AB). De sökande ägde 48 % respektive 52 % av S AB. Transaktionen skulle genomföras på så vis att S AB skulle säljas till ett annat norskt bolag (N2 AS). Därefter skulle N2 AS och N1 AS fusioneras. För att de sökande skulle kunna erhålla uppskov med realisationsvinstbeskattningen med stöd av 27 § 4 momentet 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt avskattades 100 basbelopp med stöd av reglerna i 3 § 12-12 e momentet lagen om statlig inkomstskatt. Detta skedde genom att aktier till ett värde motsvarande cirka 7,9 respektive cirka 7,8 miljoner norska kronor överläts till N2 AS:s ägare (T.V.). Vederlaget utgjordes av ett skuldebrev som skulle förfalla till betalning efter fusionen mellan N1 AS och N2 AS. Efter att de sökande sålt sina aktier till T.V. apporterade de sökande och T.V. in sina aktier i S AB till N2

AS och vederlaget utgjordes av aktier i sistnämnda bolag. Slutligen således aktierna i N2 AS till N1 AS. Vederlaget utgjordes även i detta fall av nyemitterade aktier i det köpande bolaget. Två av ärendena avsåg överlåtelsen av aktierna i S AB till N2 AS och två av ärendena den andra överlåtelsen.

Det kan framhållas att de två sistnämnda ärendena är materiellt sett oproblematiska. I detta fall uppkom inte någon beräknad realisationsvinst med beaktande av att de bortbytta aktiernas anskaffningsvärde motsvarade värdet på de aktier som erhölls genom apportemissionen. Riksskatteverket avslog också dessa båda ansökningar med motiveringen att någon beräknad realisationsvinst (eller förlust)[75] inte uppkommit.[76]

När det gäller de två övriga ärendena avslogs ansökningarna även i dessa fall. I ansökningarna angavs till stöd för begäran om att erhålla dispens, att genom den första avyttringen av aktier i S AB till T.V avskattades de värden i S AB som vid vinsthemtagningen skulle beskattas i inkomstslaget tjänst.

Skattemyndigheten angav till stöd för att avslå ansökningarna att de två överlåtelserna 1 (från de sökande till T.V.) och 2 (överlåtelse av aktier av de sökande till N2 AS) hade ett så nära samband att de borde bedömas tillsammans. Därigenom kom skattemyndigheten till att mer än 10 % av vederlaget utgjordes av kontanter och därigenom var inte heller dispensförutsättningarna uppfyllda. Riksskatteverket fastställde skattemyndighetens beslut med en mycket likartad motivering.[77]

Utgången av ärendena är enligt min uppfattning inte självklar. Kritik kan riktas mot flera punkter. För det första kan med fog ifrågasättas om Riksskatteverket lagt allt för många moment till grund för sin prövning. Som verket gjorde prövningen medförde denna att även frågan om vederlagets sammansättning vid aktiebytet kom att omfattas av prövningen enligt 3 stycket av lagrummet (se 1 stycket). Riksskatteverkets sätt att låta även stycke 1 innefattas i prövningen medför således att frågan om *konkurrerande fora* ur rättskraftsperspektivet aktualiseras.[78] De sökande anförde också problematiken till stöd för att prövningen inte skulle omfatta frågan om hur vederlaget var sammansatt. Den huvudsakliga invändningen mot skattemyndighetens beslut var således att frågan om vederlagets sammansättning utgjorde en taxeringsfråga. I

[75] Jämför ovan ärende dnr 22522-93/603 om förlustavräkning.

[76] En intressant fråga är dock om det var rätt att avslå ansökan eller om avvisning i stället skulle ha skett.

[77] I ärendet inhämtade de sökande ett sakkunnigutlåtande rörande tolkningen av 27 § 4 momentet 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt.

[78] Se ovan avsnitt 4.7.3.

dispensärendet skulle endast prövas om en del av vederlaget skulle beskattas i tjänst eller inte.

För egen del tolkar jag regeln som att prövningen endast skall avse huruvida en del av vinsten skall beskattats i tjänst eller i näring. Till stöd för detta synsätt kan anföras att den lexikala tolkningen av dispensregelns ordalydelse talar för att stycke 1 endast skall tillämpas om medgivande till detta lämnas.[79] Vidare framgår av förarbetena till strukturrationaliseringsregeln att skälet till att fåmansföretag inte automatiskt erhåller dispens, när förutsättningarna i 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt är uppfyllda, var risken för att 3 § 12-regeln skulle kunna undvikas genom ett aktiebyte.[80]

Det kan också frågas om ett rättskraftsargument kan anförs till stöd för att 1 stycket i 27 § 4 momentet lagen om statlig inkomstskatt inte skall omfattas av dispensprövningen. Är det möjligt för skattemyndigheten att först meddela dispens enligt 27 § 4 momentet 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt, men vid den efterkommande taxeringen invända mot att uppskov medges med avseende på att mer än 10 % av vederlaget utgjort annat än nyemitterade aktier i det förvärvande bolaget? Om skattemyndigheten agerar på ett sådant vis skall domstolarna vid besvär då ändra taxeringsbeslutet med motiveringen att frågan redan vunnit rättskraft? Avgörande för detta synes vara vad dispensbeslutens rättskraft omfattar. Ett besluts rättskraft kan antagligen inte omfatta mer än själv slutet.[81] Skälen till beslutet har däremot ingen rättslig verkan. Det visar sig således att rättskraftsargumentet närmast leder in i en cirkel. För att avgöra om prövningen enligt 1 stycket omfattas av själva slutet i ett dispensbeslut, måste man fastställa om det också utgör en del av den rättsfråga dispensärendena omfattar. Enligt min uppfattning ger inte rättskraftsfrågan någon ledning i detta fall.

Emellertid anser jag att en normal tolkning av lagtexten talar mot att dispensmyndigheternas prövning enligt 27 § 4 momentet 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt skall omfatta kravet om att högst 10 % av vederlaget får utgå i form av kontanter. Dispensprövningen borde därför endast omfatta frågan om någon del av vinsten skall beskattas i tjänst eller inte.

Utifrån de skrivelser som åberopas av både skattemyndigheten och Riksskatteverket (dnr 6970-91/D19 samt dnr 4205-95/200) samt av de sökande framgår att motivet till, att i det aktuella fallet ta med den första överlåtelsen i prövningen är en tanke om att förhindra skatteundandra-

[79] Samma argument anfördes av de sakkunniga.
[80] Se proposition 1989/90:110 s. 724.
[81] Jämför ovan avsnitt 4.7.3.

gande åtgärder. Detta är något som också kommit till uttryck i Riksskatteverkets rekommendation rörande fåmansbolag.[82]

För det aktuella ärendet kan det konstateras att de nya aktierna kom att utgöra aktier i utländska bolag. Möjligen är det så att detta har haft en underliggande betydelse för ärendenas utgång och därvid även för att de två transaktionerna bedömdes tillsammans.

En intressant fråga, som utgången i ärendena väcker, är om det hade varit möjligt att förfara som de skattskyldiga gjorde om det gått en längre tid mellan den första och den andra transaktionen? På denna fråga ges inget svar. Det kan också frågas hur många skattesubjekt som måste skjutas in emellan innan det nära sambandet mellan de två transaktionerna anses försvinna. Räcker det med att det finns ytterligare en person som är beredd att köpa aktierna i första ledet?

En annan fråga som väcks utifrån de sätt som ärendeutgången motiveras på är vilken normativ betydelse Riksskatteverkets uttalanden i olika frågor har.[83] Av skattemyndighetens motivering framgår att de två ovan åberopade skrivelserna tycks varit av mycket stor betydelse för deras bedömning av fallet. Skattemyndigheten framhåller, med hänvisning till Riksskatteverkets skrivelser, i sina skäl "att det måste framgå att fråga är om två olika transaktioner utan inbördes samband."[84] Det framstår som denna uppfattning tas för god utan några närmare överväganden. Det normativa genomslaget av Riksskatteverkets uttalande synes i detta fall ha varit mycket stort.

Samtidigt skall det framhållas att i vart fall en skattemyndighet i landet tycks ha gått på en egen linje som skiljer sig från Riksskatteverkets uppfattning. Skattemyndigheten i Stockholm har medgivit dispens under liknande förutsättningar som de som förelåg i de här refererade ärendena.[85] Enligt uppgift har dispens medgivits även efter det att Riksskatteverket fastställde detta beslut.[86]

Vad som kan konstateras utifrån det här sagda är att det tycks finnas flera tendenser till rättslig polycentri rörande 27 § 4 momentet 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt. För det första verkar Riksskatteverkets uttalanden i vissa frågor ha en mycket normativ effekt (i vart fall för en del skattemyndigheter). Andra skattemyndigheter, antagligen fler än den ovan nämnda, tycks ha tillämpat regeln på ett helt annat sätt än Riks-

[82] Se ovan avsnitt 10.4.

[83] Jämför ovan avsnitt 5.4 om rättslig polycentri. Det kan anmärkas att Skattemyndigheten i Stockholm efter att det här diskuterade beslutet togs, medgav dispens i ett liknande fall. Se Skattemyndigheten i Stockholms läns beslut A0123-124073-98/469

[84] Se beslut dnr A1371-15974-97/469 s. 2.

[85] Se Burmeister SN 1997 I s. 105ff.

[86] Se Skattemyndigheten i Stockholms läns beslut A0123-124073-98/469.

skatteverket. Ett tecken på detta är att de här nämnda ärendena är de enda rörande en kedja av överlåtelser som överklagats till Riksskatteverket.[87] Det framstår som troligt att förfarandet varit förhållandevis vanligt förekommande och att dispens således har meddelats redan på skattemyndighetsnivå.

Det skall vidare framhållas att Riksskatteverkets beslut i dessa ärenden är ovanligt välmotiverade. Överlag tycks motiveringarna till beslut i 27 § 4 momentet 3 stycket lagen om statlig inkomstskatt ärenden vara förhållandevis utförliga.

10.5.8 Kravet på att aktier skall vara nyemitterade

Dnr 8676-98/605 rör på sätt och vis en liknande frågeställning som de i föregående avsnitt diskuterade ärendena. I detta fall hade den sökande använt aktier som apportegendom vid stiftandet av ett nytt aktiebolag. Skattemyndigheten avvisade ansökan med motiveringen att strukturrationaliseringsregeln endast kunde tillämpas vid nyemittering av aktier i redan existerande aktiebolag. Riksskatteverket tog upp ärendet till prövning i sak, efter att ha konstaterat det inte förelåg några saklig skäl mot detta. Beslutet är välmotiverat och med stöd av, som verket framhåller systematisk och kontextuell tolkning som också har stöd i förarbetena, konstaterades att en grundläggande dispensförutsättning är att det rör sig om nyemitterade aktier som erhålls i vederlag. Därutöver krävs också att ingen del av vinsten skall beskattas i tjänst. Verket utgick sedan från stadgandet i 4 kapitlet 1 § ABL och fann där att definitionen av nyemission var en ökning av aktiekapitalet genom utgivande av nya aktier. Med stöd av detta avslogs ansökan.

Återigen föreligger ett fall där Riksskatteverket således innefattar rekvisit från första stycket i prövningen. Samma argument som anförts ovan kan i sak även anföras i detta sammanhang. Riksskatteverkets tolkning av 1 stycket framstår också som väl formalistiskt. Syftet med strukturrationaliseringsregeln synes vara att underlätta vissa företagsöverlåtelser som typiskt sett framstår som nyttiga för samhället i de fall den fiskala risken är låg.[88] Man har ansett att byte av aktier mot nyemitterade aktier är en sådan transaktion som uppfyller dessa krav. Genom att uppskov med beskattningen kan erhållas elimineras det likviditetsproblem som en bytestransaktion annars kan komma att ge upphov till. Den fråga som aktualiseras är om det inte typiskt sett kan vara lika nyttigt med att bilda nya aktiebolag som att förvärva nyemitterade aktier

[87] Jämför ovan avsnitt 4.6 om möjligheten att överklaga dispensbeslut.
[88] Se proposition 1989/90:110 s. 453.

i ett befintligt bolag. Dessutom framstår det, som framhölls av den sökande i ärendet, som förhållandevis enkelt att kvalificera sig för dispens genom att först bilda bolaget och efter att bolaget är igång besluta om nyemission. Att förvärv av nya aktier inte omfattas av lagtexten i 27 § 4 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt framstår närmast som en lapsus och inte som åsyftat med regleringen.

Detta ärende kan också jämföras med de två i föregående avsnitt diskuterade ärendena ur lagtolkningsperspektivet. Riksskatteverket har vid tolkning av begreppet "nyemitterad aktie" varit mycket restriktiv och förhållandevis strikt följt lagtexten. I de två andra fallen påvisar verket däremot en förhållandevis långtgående tolkningsmetod genom att ta ett samlat grepp och söka efter en "helhetsbedömning". Utgången i detta avsnittet refererade ärende och i de två andra ärendena, tycks således ur metodperspektivet gå emot varandra. Enligt min uppfattning är det olyckligt att två så, enligt min uppfattning, uppenbart olika tolkningssätt tas till i de olika fallen.

10.6 Utvärderingen av dispensregeln

Sammantaget påvisar det sagda enligt mitt förmenande, att dispensregeln inte är särskilt lämplig. För det första framstår effektivitetsgraden som förhållandevis låg. Dessutom synes inte rättstillämpningen vara särskilt förutsebar. Riksskatteverket har bedömt komplicerade frågor kring de särskilda reglerna i 3 § 12-12 e momentet lagen om statlig inkomstskatt. I alla delar är dessa bedömningar inte självklara. Vidare är detta frågor som typiskt sett också aktualiseras inom ramen för förhandsbesked och för ordinära taxeringsmål. Därigenom finns två konkurrerande organ (Regeringsrätten och Riksskatteverket) som fastställer högsta instanspraxis rörande dessa frågor. En ordning som kan bidra till en polycentrisk rättsbildning.

Polycentrisk rättsutveckling kan också påvisas rörande förhållandet mellan 1 och 3 styckena i 27 § 4 momentet lagen om statlig inkomstskatt. De i avsnitt 10.5.7 diskuterade ärendena påvisar tydligt att Riksskatteverket tycks ha tillämpat regeln på ett sätt, och en del andra skattemyndigheter på ett annat sätt. Vidare tycks de uttalanden som Riksskatteverket tidigare gjort också haft betydelse för hur regeln förståtts vid dispensprövningen.

Ur handläggningsperspektivet är bedömningen att ärendena ytligt sett framstår som välmotiverade. Beslutskrivningarna är dock materiellt sett ofta innehållslösa. De utgör för det mesta korta referat av förarbeten och

rekommendationsuttalanden. Föga vägledning ges till de enskilda i framtida ärenden.[89]

Vidare bör påpekas att utredningen enligt min uppfattning ibland varit bristfällig. Främst avser detta att undersöka väsentliga sidoomständigheter som bör haft betydelse för utgången i ärendena. Analysen av rättsproblematiken är inte heller särskilt långt driven. I några ärenden har detta lett till en för de skattskyldiga negativ utgång.[90]

Särskilt i de ärenden som diskuteras i avsnitt 10.5.7 och 10.5.8 framgår också helt olika typer av metodologiska angreppssätt. I de i 10.5.7 diskuterade fallen har Riksskatteverket varit förhållandevis fri och kreativ i sin tolkning, samtidigt har verket i ett annat fall givit prov på en mycket strikt tolkningsstil (se avsnitt 10.5.8). Detta är mycket olyckligt.

Sammantaget visar praxisgenomgången att dispensregler och deras tillämpning kan ge upphov till ett flertal problem. Det är därför också bra att regeln numera har spelat ut sin roll. Jag vill särskilt framhålla att man inte i framtiden bör överväga att införa en ny dispensregel rörande stukturrationaliseringar.

[89] Dessutom är ärendena inte offentliga.
[90] Se dnr 2695-2699-96/603.

11 Ideella föreningar och dispens från fullföljdskravet

11.1 Inledning

I detta kapitel kommer jag att behandla en dispensregel som inte åberopats särskilt ofta av de skattskyldiga. Dispensmöjligheten avser undantag från det så kallade *fullföljdskravet* i 7 § 4 momentet 4 stycket d) lagen om statlig inkomstskatt.

Beskattningen och dispensmöjligheten rörande ideella föreningar är av särskilt intresse ur två perspektiv. För det första är de allra flesta svenska medborgare medlemmar i någon förening. Enligt uppskattningar gjorda av Folkrörelseutredningen fanns då ungefär 200 000 olika föreningar.[1] Dessa antogs tillsammans ha över 31 miljoner medlemmar.[2] Samtidigt som detta är en stor folkrörelse finns det föreningar, och då särskilt idrottsföreningar, som drivs mer eller mindre som kommersiella företag. En del av dessa föreningar omsätter årligen miljonbelopp.[3] För , i vart fall för delar av, denna verksamhet omfattas dessa föreningar av skattefrihet.

För det andra var regelsystemet föremål för en omfattande översyn. Under 1995 framlade Stiftelse- och föreningskommittén sitt slutbetänkande.[4] Kommittén föreslog en hel del förändringar i lagstiftningen. Både materiellt och genom att föreslå att skattefrihetsreglerna rörande stiftelser och idella föreningar skulle brytas ut till en egen lag. Av störst intresse att notera för denna framställnings del är, att kommittén genom sitt direktiv hade som särskilt uppdrag att se över möjligheten att ta bort

[1] Se SOU 1987:33 s. 21.
[2] Se SOU 1987:33 s. 21.
[3] Det kan också noteras att några av de större föreningarna har bolagiserats eller planerar att bolagisera delar av sin verksamhet.
[4] Se SOU 1995:63.

existerande dispensregler.[5] I betänkandet konstaterades dock att behovet av dispensmöjligheten förelåg och därför inte borde tas bort.[6] Vidare föreslog kommittén att en ny dispensregel skulle införas i lagstiftningen.[7] Betänkandet ledde emellertid inte till något lagsförslag rörande beskattningen av ideella föreningar.[8] De diskussioner som förs i SOU:n är dock av principiellt intresse.

Kapitlet är så disponerat att i det närmast följande beskrivs beskattningen av ideella föreningar. Därefter tas dispensregeln och den begränsade dispenspraxisen upp för diskussion. En diskussion förs sedan rörande lämpligheten i dispensregeln, och det förslag som lades i SOU 1995:63. Kapitlet avslutas med en utvärdering och sammanfattning.

I det följande skall den här nämnda dispensregeln diskuteras. Det skall framhållas att de beslut som finns rörande dispens inte är många och av den anledningen finns inget omfattande praxisunderlag.

11.2 Beskattningen av ideella föreningar

Skatterättsligt intar de ideella föreningarna en särställning genom att dessa har frikallats från skattskyldighet i vissa fall. Av 7 § 5 momentet 1 stycket lagen om statlig inkomstskatt framkommer att ideella föreningar är skattebefriade i de fall de uppfyller kraven i 4 stycket av samma lagrum. Dessa krav är att föreningen skall:

a) verka för ett allmännyttigt ändamål

b) föreningens verksamhet skall uteslutande eller så gott som uteslutande bedriva verksamhet som tillgodoser det allmännyttiga ändamålet,

c) föreningen skall vara öppen,

d) den verksamhet föreningen driver skall skäligen svara mot avkastningen av föreningens tillgångar.

Enligt 7 § 5 momentet 5 stycket lagen om statlig inkomstskatt kan skattemyndigheten meddela dispens från kravet d) som anses ge uttryck

[5] Se dir 1988:6 s. 11.

[6] Se SOU 1995:63 s. 201f.

[7] Denna skulle införas som ett komplement till den så kallade katalogen i 7 § 4 momentet lagen om statlig inkomstskatt, se SOU 1995:63 s. 243f och 309, samt 5 kapitlet 1 § i lagförslaget.

[8] Det kan anmärkas att något förslag inte heller lades av Skattelagskommittén om materiella ändringar av reglerna rörande beskattning av ideella föreningar, se SOU 1997:2 s. 60ff.

för ett fullföljdskrav.[9] Ett dispensbeslut får medges för högst fem år och får dessutom villkoras med, att föreningen skall kunna ställa en säkerhet för den skatt som annars skulle ha påförts föreningen.

Beskattningen av ideella föreningar kan delas upp i två delar. Av 7 § 5 momentet lagen om statlig inkomstskatt framgår att vissa inkomstyper är att se som skattefria. Andra inkomster är däremot alltid skattepliktiga.[10] Utgångspunkten är att sådan verksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller rörelse kan vara skattebefriad. Inkomst av fastighetsinnehav och bedrivande av rörelse utgör motsatsvis skattepliktig inkomst. Av rättsfallet RÅ 1998 ref 10 framgår att Regeringsrätten tolkat regeln på så vis att skattebefrielse kan omfatta sådana delar av verksamheten som i och för sig faller in under rörelserekvisiten i 21 § kommunalskattelagen om samma verksamhet i övrigt uppfyller kraven i 7 § 5 momentet 4 stycket lagen om statlig inkomstskatt.[11]

Av 2 och 3 styckena i samma lagrum framgår en närmare förklaring till vilka typer av verksamhet som typiskt sett skall anses vara hänförliga till annan verksamhet än rörelse. En skillnad har här gjorts mellan sådana verksamheter som har naturligt anknytning till det ändamål föreningen avser att uppfylla, samt sådana verksamheter som av hävd får drivas av föreningen.[12] I lagtexten anges typiska exempel på detta, varför det i sak inte är särskilt svårt att avgöra om verksamheten har en naturlig anknytning. Emellertid får försäljningen inte ske till medlemmar med subventionerat pris i alltför stor omfattning. Risken finns då att föreningen anses bedriva en verksamhet som syftar till att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen.[13]

När det gäller verksamheter som av hävd får drivas av föreningar, är bedömningsfrågorna lite mer komplicerade. Sådana verksamheter är av

[9] Se Hagstedt 1972 s. 307ff, som beskriver fullföljdsrekvisitet för stiftelser. Detta är i princip detsamma som gäller för ideella föreningar.

[10] En grupp av föreningar särbehandlas dock. Dessa finns medtagna i den så kallade katalogen i 7 § 4 momentet lagen om statlig inkomstskatt. Sådana föreningar beskattas endast för fastighetsinkomster. Se också SOU 1995:63 s. 60.

[11] I målet var det fråga om en förhållandevis omfattande kursverksamhet som bedrivits av Västra Regionföreningen av Sveriges Tandläkarförbund. Omsättningen i kursverksamheten hade uppgått till 3,4 miljoner kronor. Verksamheten innebar efter- och vidareutbildning av tandvårdspersonal. Regeringsrätten bedömde först om verksamheten i sig var skattepliktig enligt 2 § 1 momentet lagen om statlig inkomstskatt och 21 § kommunalskattelagen. I denna del ansåg Regeringsrätten att så var fallet. Därefter bedömde den om verksamheten föll in under 7 § 5 momentet lagen om statlig inkomstskatt. Även i denna del ansåg Regeringsrätten att så var fallet. Detta ledde till att verksamheten ansågs vara skattebefriad.

[12] Se SOU 1995:63 s. 182.

[13] Se SOU 1995:63 s. 182.

karaktären att de typiskt sett är sådana som ideella föreningar brukar driva för att finansiera sin verksamhet.[14] Hit räknas försäljning av biljetter, hållande av bingospel och viss mindre omfattande försäljning av förtäring och dryck vid idrottsarrangemang och i klubblokaler.[15] Regeringsrätten har i sin praxis förhållit sig förhållandevis generös i förhållande till sådana verksamheters omfattning.[16] Emellertid tycks det som att verksamheterna måste vara bedrivna med ett betydande ideellt inslag.[17] Dessutom uppställs ett krav i praxis om att verksamheten måste vara av sådan art att det inte förekommer konkurrens kring att erhålla uppdrag, eller vid utbjudandet av tjänster och varor.[18]

För att åtnjuta skattefriheten krävs som redan framhållits att de i 7 § 5 momentet 4 stycket lagen om statlig inkomstskatt angivna förutsättningarna är uppfyllda. Kravet på allmännyttighet exemplifieras i lagtexten och är närmast av utbildnings, religiösa , sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga och därmed jämförliga kulturella ändamål. Särskilt framhålls att ändamålet inte får begränsas till viss familj, vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen. Överhuvudtaget synes praxis påvisa att de föreningar som haft som huvudsakligt ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen, sällan beviljats skattefrihet enligt 7 § 5 momentet lagen om statlig inkomstskatt.[19] Detta har ansetts medföra att exempelvis fackföreningar inte faller in under skattebefrielsen.[20]

Att verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande skall tillgodose föreningens ändamål vållar sällan problem. I äldre praxis tycks en gräns gå vid att 70-80 % av inkomsterna skall användas för föreningens ändamål under en femårsperiod.[21]

[14] Se SOU 1995:63 s. 184f.
[15] Se proposition 1976/77:135 s. 85.
[16] Se RÅ 1992 ref 68 där Regeringsrätten framhåller att verksamheters omfattning och ekonomiska utfall inte har någon särskild betydelse för skattefrihetsfrågan.
[17] Se RÅ 1985 1:2.
[18] Se exempelvis RÅ 1987 ref 153, RÅ 1988 not 600, RÅ 1988 not 596 och RÅ 1989 ref 124.
[19] Se SOU 1995:63 s. 203.
[20] Se RÅ 1961 ref 43, RÅ 1985 1:27 och RÅ 1997 ref 16.
[21] Se proposition 1976/77:135 s. 80ff, SOU 1995:63 s. 99f, och jämför med Hagstedt 1972 s. 304, och Melz SST 1998 s. 158.

11.3 Dispensregeln

Dispensregeln i 7 § 5 momentet 5 stycket lagen om statlig inkomstskatt är till sin rekvisituppbyggnad förhållandevis klar. Den innehåller inte något flexibelt rekvisit och anger ganska noga när dispens skall medges.

Till sin karaktär är dispensregeln en av de få som medger full skattebefrielse. Detta är något förhållandevis ovanligt. [22] Som angivits tidigare kan också en dispens enligt denna regel villkoras. Det villkor som får uppställas är att säkerhet ställs för den skatt som kan komma att tas ut. Dispens får också meddelas för högst fem år i taget.

Om dispensförutsättningarna förfaller anges i 7 § 5 momentet 7 stycket lagen om statlig inkomstskatt att föreningen skall *eftertaxeras* för inkomsten. Det anges särskilt att de särskilda eftertaxeringsfristerna skall tillämpas. En fråga som till viss del är oklart är om också de särskilda eftertaxeringsgrunderna måste bedömas för denna typ av åtgärd.

Frågan är då när dispens kan ges. I princip skall inte någon skälighetsprövning ske. Det bör dock framhållas att naturligtvis måste en grundläggande bedömning ske av om förutsättningarna i a) - c) är uppfyllda. Dispensbeslutet får ju inte omfatta något annat krav än själva fullföljdsrekvisitet. Normalt sett bör denna delen av prövningen inte ge upphov till något problem. De fall när det kan tänkas aktualiseras är om föreningen är förhållandevis nystartad och mer omfattande rörelseverksamhet bedrivs. Här bör kanske särskilt påpekas att RÅ 1998 ref 10 påvisar att dispensmyndigheterna bör visa stor uppmärksamhet i fall som dessa.

Här kan återknytas till SOU 1995:63 och den principiella positiva inställning som kommittén tycks ha haft till dispensregler. Delvis motiverades förslaget till att bibehålla dispensmöjligheten från fullföljdskravet att kommittén lade förslag om andra lagändringar som skulle innebära att behovet av undantag kunde komma att ökas.[23]

11.4 Praxis

I SOU 1995:63 redogörs kort för den praxis som finns rörande dispensregeln i 7 § 5 momentet 5 stycket lagen om statlig inkomstskatt. Kommittén konstaterar att ärendetillströmningen både hos skattemyndigheter och Riksskatteverket varit liten.[24]

[22] Se också 2 § 4 a momentet lagen om statlig inkomstskatt, kapitel 8.
[23] Se SOU 1995:63 s. 201f.
[24] Se SOU 1995:63 s. 201.

Jag har tagit del av tre ärenden som bedömts av Riksskatteverket. Det senaste avgjordes 1993 och därefter har inga nya besvär inkommit.

> I dnr 22002-93/605 anförde föreningen till stöd för sin talan att föreningen av ekonomiska skäl tidigare varit tvungen att avyttra sin lokal. Föreningen avsåg nu att försöka bygga upp ett kapital för att kunna införskaffa en ny lokal.
>
> Riksskatteverket avslog besväret med motiveringen att ansökan måste avse en angiven investering. Föreningen hade endast allmänt anfört att investeringen avsåg en ny lokal.

Av beslutsmotiveringen framkommer inte närmare vad som varit avgörande för utgången i ärendet. Kravet på att det skall vara en bestämd investering har, enligt min uppfattning, inte direkt stöd i lagtexten. Lagtexten är delvis motsägelsefull i denna del. I själva dispensregeln anges objekten för ansökan och beslut i obestämd form. Där anges att dispens kan sökas i syfte att anskaffa *fastighet* eller *anläggning*. I återföringsregeln i 7 stycket anges dock som en av förutsättningarna för återföring av beskattningen att "om föreningen inte inom föreskriven tid genomfört *den* investering för vilket medgivandet enligt femte stycket givits...". Denna skrivning ger stöd för att dispensansökan måste avse ett bestämt objekt. Lagtextskrivningen är svår att tolka och inget direkt stöd i frågan ges heller i motiven till regeln. Där talas visserligen i en passage om "den aktuella fastigheten" som objekt för dispensansökan.[25] Ett annat uttalande som ger stöd för uppfattningen är att föredraganden framhöll att en dispens inte skall gå att förlänga, men inom ramen för ett tidigare dispensbeslut borde skattemyndigheten kunna medge att medlen användes för annat dispensgrundande projekt.[26] I doktrinen har också uttalanden gjorts som tyder på att dispensansökan måste avse ett bestämt objekt.[27] Emellertid framgår inte av Riksskatteverkets motivering mer exakt vilket stöd de ansett föreligga för kravet på att dispensansökan måste avse ett bestämt objekt.

Enligt min uppfattning är inte den tolkning som verket gjorde självklar. Visserligen tyder det mesta på att avsikten varit att föreningen skall kunna presentera ett bestämt investeringsobjekt. Det mest centrala ur ett fiskalt perspektiv måste dock vara att konsolideringssyftet är allvarligt menat. Presentationen av ett bestämt investeringsobjekt måste rimligen i ett sådant sammanhang sägas vara ett särskilt tydligt tecken på ett sådant allvarligt menat syfte. Detta borde emellertid inte innebära att det som

[25] Se proposition 1976/77:135 s. 81.
[26] Se proposition 1976/77:135 s. 81.
[27] Se GRS s. 7:26.

ett absolut krav uppställs att en viss bestämd fastighet skall införskaffas. Däremot bör det vara rimligt att föreningen på annat sätt kan styrka sin allvarliga avsikt.

> I dnr D239-204-90 tangeras den i föregående ärende aktuella frågan. Föreningen hade i detta fall ansökt om dispens för ett projekt att uppföra ett vårdhem. Det hade dock visat sig svårt att anskaffa mark för genomförandet av bygget. Riksskatteverket biföll ansökan trots att projektet tydligen inte avsåg en bestämd fastighet. Ärendet är avgjort före dnr 22002-93/605 och möjligen kan det sistnämnda fallet ses som en skärpning i praxis. I vart fall är utgångarna motsägelsefulla.

Kärnfrågan i dnr D239-204-90 var dock inte frågan om objektet var tillräckligt bestämt eller inte. Till saken hörde också att föreningen tidigare sökt dispens för samma projekt. Denna dispens hade beviljats. Länsskattemyndigheten avslog den nya ansökan med motiveringen att dispenstiden inte kunde förlängas. Hos Riksskatteverket anförde föreningen att den första dispensen hade visat sig obehövlig med beaktande av att föreningen uppfyllt fullföljdsrekvisiten för de berörda åren. Riksskatteverket godtog detta och framhöll att beviljande av dispens i ytterligare fem år inte kunde anses som förlängning av det gamla beslutet för samma projekt. Verket tycks ha lagt särskilt vikt vid att det första dispensbeslutet aldrig behövt åberopas.

Enligt min uppfattning är utgången av ärendet materiellt tilltalande. Tolkningen får dock framhållas som förhållandevis fri utifrån främst de motivuttalanden som finns till lagstiftningen.[28] Jag ställer mig tveksam till om utgången är förenlig med lagstiftarens intention. Samtidigt skall särskilt framhållas att beslutet enligt min uppfattning är både formellt, och materiellt sett riktigt. För det första finns ingen rimlig förklaring till att möjligheten till att förlänga en dispens inte skulle kunna föreligga. En annan sak är att det borde vara svårare att erhålla en förlängning än det första beslutet. Vid det senare tillfället borde den sökande vara tvungen att kunna påvisa att det inte berott på sökanden att investeringen inte kunnat ske, utan på någon annan omständighet, samt att starka skäl finns till att förlänga dispensen. För det andra kan konstateras att frågan om det är svårare att erhålla förlängning av en dispens än det grundläggande medgivandet aldrig riktigt ställde sig på sin spets i detta fall. Riksskatteverket konstaterade ju att det den första dispensen varit obehövlig. Föreningen hade för dessa år uppfyllt fullföljdsrekvisitet. Förlängningen av dispensen måste rimligtvis ha uppfattats som en ny dispens.

[28] Se proposition 1976/77:135 s. 81.

Ytterligare likartade fall har bedömts av Riksskatteverket. I ärendet dnr D29-1264-88 avslog Riksskatteverket ansökan med motiveringen att den avsåg annat projekt än införskaffande av fastighet eller anläggning. Föreningen hade uppgivit att syftet varit att införskaffa inredning till en klubblokal.

Den tolkning verket gjorde av texten är således strikt lexikal. Den överensstämmer med en systematisk tolkning av kommunalskattelagens regler. Begreppet anläggning avser i de allra flesta fall mer fast fixerade föremål.[29] Utgången i målet väcker dock frågan om det inte finns någon form av inventarieinförskaffande som kan vara dispensgrundande. Antagligen måste det om inventarier införskaffas i samband med reparation och ombyggnad vara så att dispens kan erhållas. Därutöver kan det ifrågasättas om inte sådana inventarier, som efter infogande i en fastighet blir fast egendom, också bör kunna grunda dispens. Enligt min uppfattning borde exempelvis införskaffandet av en spis som skall monteras fast och köksinredning kunna vara grund för dispens. Detta särskilt om avsikten är att renovera ett befintligt kök. Skillnad bör således göras mellan olika typer av inventarier. Inköp av lösa möbler, gardiner och lös inredning i övrigt bör inte vara sådant som kan grunda dispens men däremot sådan egendom som typiskt sett infogas fast, och om detta sker i samband med renovering, så bör förutsättningarna för ett medgivande kunna vara uppfyllda.

Det sista ärendet jag tagit del av är intressant ur förvaltningsrättsligt perspektiv (dnr 864-87/309). Riksskatteverket lämnade ärendet utan vidare åtgärd med den uttryckliga motiveringen att sökande, trots två uppmaningar, inte inkommit med kompletterande handlingar. Verket framhåller att de "saknar tillräckligt underlag för att kunna ta ställning till huruvida dispens kan medges". Fråga är om en myndighet kan lämna ett ärende utan vidare åtgärd på den grund att tillräckligt underlag saknas. I avsnitt 4.3 ovan har framhållits att dispensmyndighetens vägledning- och utredningsskyldighet är mer omfattande än skattemyndighetens. Riksskatteverket synes genom att ha uppmanat den sökande att inkomma med kompletterande skrivelser ha fullgjort sin plikt. Emellertid borde ansökan antingen ha avvisats eller avslagits i ett fall som detta. Avvisning framstår som mindre troligt enär det antagligen var klarlagt i ärendet vilket beslut den sökande överklagade, samt vilken ändring som önskades. Detta borde ha föranlett att Riksskatteverket prövade ärendet ur materiellt hänseende. Besväret borde därefter ha avslagits med motiveringen att den sökande inte visat att grund för dispens förelåg. I sak är det ingen större skillnad mellan de två hand-

[29] Jämför markanläggning i 23 § 7 anvisningspunkten kommunalskattelagen.

lingsalternativen. Enligt min uppfattning bör dock en myndigheter i sin maktutövning följa de formella handläggningsregler som finns.

Den kan sammantaget konstateras att få ärenden varit uppe till prövning hos Riksskatteverket. Berglöf/Roos redovisar inte heller i sin framställning några beslut rörande denna regel. Det kan således med säkerhet konstateras att ärendetypen varit mycket sällsynt.

11.5 Utvärdering och sammanfattning

Syftet med dispensregeln får här antas vara att uppnå det mål som angivits vara att ideella föreningars verksamhet skall befrämjas. I de fall ett behov föreligger av att konsolidera verksamheten för att företa större och mer betydelsefulla investeringar, har lagstiftaren ansett det vara nödvändigt att införa en dispensregel för att möjliggöra att kapital stannar kvar i föreningen.

I motiven till lagstiftningen anges något förvånande att dispens vanligen *bör* ges under de där och i lagtexten angivna bestämda förutsättningarna. Detta antyder att prövningen kan präglas ett visst mått av fritt skön trots de raka rekvisit som angivits i lagtexten. Det skulle således i själva dispensinstitutets natur, utan särskilda rekvisit i lagtexten, finnas ett utrymme för att genomföra skönsmässiga bedömningar. En uppfattning som jag ställer mig mycket tveksam till.

Den magra praxis som finns rörande dessa dispenser är svår att dra några generella slutsatser utifrån. Det kan dock konstateras att förarbetena, liksom i de allra flesta andra dispensgrupper, haft mycket stor betydelse vid prövningen av ärendena. Vidare har det påvisats att två av ärendena delvis tycks strida mot varandra. I dnr 22002-93/605 uppställdes ett mycket strikt krav om ett bestämt investeringsobjekt. Samma strikta krav tycks inte ha uppställts i dnr D239-204-90. Detta är en motsägelse som är mindre lyckad. I övrigt har konstaterats att även rörande denna dispensregel föreligger många och svåra rättstillämpningsproblem.

Sammantaget är min uppfattning att dispensregeln bör tas bort. Det är i detta sammanhang intressant att konstatera att man i SOU 1995:63, vilken i och för sig inte ledde till lagstiftning, starkt förordar dispensregeln. Emellertid saknas en närmare analys av dispenregelns funktion och betydelse i sammanhanget.

Enligt min uppfattning fungerar dispensregeln i princip som en uppskovsregel. Skillnaden är dock att om villkoren slutligen uppfylls så medges fortsatt skattefrihet. Det bör inte innebära några större svårigheter av lagteknisk natur att göra om regeln till en ordinär rättstillämp-

ningsregel. Det tycks inte föreligga något starkt effektivitetsargument för att bibehålla regeln heller. Särskilt i belysning av det är ett fåtal ärenden som aktualiseras.

Av intresse är dock att denna dispensregel tycks vara delvis motiverad. Det framkommer av motiven som ett underliggande, men inte uttryckligt, skäl till dispensförfarandet att det ger skattemyndigheten möjlighet att kontrollera efterlevnaden av beslutet.[30] Ett argument som enligt min uppfattning inte är särskilt övertygande. Mycket talar för att en sådan kontroll inte är mindre möjlig inom ramen för en ordinär undantagsregel.

[30] Se proposition 1976/77:135 s. 81.

12 Dispensregler i lagen om ersättningsfonder

12.1 Inledning

Den inkomstskattelag som relativt sett, i förhållande till lagens omfång, innehåller flest dispensregler är lagen om ersättningsfonder. I denna lag återfinns inte mindre än tre dispensregler. Detta skall jämföras med att lagen endast innehåller tretton paragrafer varav en är upphävd.

Bakgrunden till lagens tillkomst är att den infördes genom 1991 års skattereform och ersatte då en mängd äldre lagar som medgav avsättning på liknande sätt till olika fonder.[1] Bland de lagar som försvann kan särskilt omnämnas lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet, lagen (1954:40) om särskild fartygsfond och lagen (1981:296) om eldsvådefonder.

De äldre fondlagarna hade den gemensamma tekniska uppbyggnaden att avsättning medgavs under vissa bestämda förutsättningar. Dessa avsättningar berättigade till avdrag vid inkomsttaxeringen.[2] Syftet med lagarna var att lindra effekten av inkomstbeskattningen i de fall en köpeskilling, försäkringsersättning eller annan ersättning skulle användas till en reinvestering.[3] Skälet till att flertalet lagar togs bort i och med 1991 års skattereform synes främst ha varit de sänkta bolagsskatterna, de nyinförda möjligheten till K-survavsättning samt överlag sänkta marginalskatteeffekter.[4] Behovet av de särskilda möjligheterna till skattemässiga avsättningar minskade av den anledningen avsevärt.

Emellertid ansåg föredraganden att i vissa undantagsfall var fondavsättningsmöjligheten, och därmed följande avdragsmöjlighet, fortfaran-

[1] Se proposition 1989/90:110 s. 547ff.
[2] Se proposition 1989/90:110 s. 547ff.
[3] Se proposition 1989/90:110 s. 547ff.
[4] Se proposition 1989/90:110 s. 548.

de berättigad.[5] I de fall egendom skadades på grund av olyckshändelse, eller det förelåg en tvångsmässig försäljning, och ersättningen var skattepliktig förelåg skäl för att lindra beskattningen.[6] Då de äldre lagarna antingen avsåg rena olycksfall eller frivillighetsfall ansågs det lämpligt att instifta en helt ny lag - lagen om ersättningsfonder.[7] lagen om ersättningsfonder byggdes dock upp med mönster från den nu upphävda eldsvådefondslagen.[8]

I lagen om ersättningsfonder infördes, antagligen med utgångspunkt från de äldre lagstiftningarna, tre dispensregler. I motiven diskuteras överhuvudtaget inte dispensreglerna mer ingående.[9] Det skall framhållas att Riksskatteverkets praxis rörande dispensbestämmelserna i lagen om ersättningsfonder är mycket begränsad. Enligt uppgift från verket har inte ett enda ärende enligt lagen om ersättningsfonder varit uppe för bedömning.[10] I viss mån kan dock den praxis som utvecklades rörande eldsvådefonder, och andra äldre och numera upphävda fondlagstiftningar, ha en förhållandevis stor betydelse för hur lagen om ersättningsfonders dispensregler tillämpas.

I det följande ges först en kort redogörelse för lagen om ersättningsfonders regler. Därefter diskuteras den enda dispensregel där det finns ett praxisunderlag som ger någon vägledning. Kapitlet avslutas med en utvärderande sammanfattning.

12.2 Tekniken för avsättning till ersättningsfond

lagen om ersättningsfonder stipulerar som grundläggande villkor för att avsättning till ersättningsfond skall få ske att den skattskyldige beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet (se 1 § 1 stycket lagen om ersättningsfonder). För handelsbolag beräknas avsättning till ersättningsfond för bolaget och inte för dess delägare.

Ersättningsfond kan avsättas för olika ändamål. Dessa är inventarier, byggnader och markanläggningar, mark och för djurlager i jordbruk och renskötsel.

Gemensamt för de ändamål som avsättning kan ske till är således att innehavet av denna typ av tillgångar kan medföra stora skattemässiga reserver. Detta genom att den skattemässiga avskrivningstakten på

[5] Se proposition 1989/90:110 s. 548.
[6] Se proposition 1989/90:110 s. 549.
[7] Se proposition 1989/90:110 s. 549.
[8] Se proposition 1989/90:110 s. 549.
[9] Se proposition 1989/90:110 s. 765.
[10] Det får antas att skattemyndigheterna däremot haft några ärenden uppe för bedömning.

tillgångarna är snabbare än det verkliga värdefallet. Därigenom kan också en realisering av tillgångarnas värde, exempelvis genom att försäkringsersättning erhålls på grund av att egendomen går förlorad i en eldsvåda, medföra att betydande vinster uppkommer. Om syftet är att använda ersättningen till att reinvestera i ny egendom kan beskattningen helt förhindra eller försvåra detta. Möjligheten till att avsätta till ersättningsfond avser att lindra de negativa effekterna av denna beskattning.

Avsättningen till ersättningsfond innebär att det avsatta beloppet behandlas som kostnad vid inkomsttaxeringen (se 1 § lagen om ersättningsfonder). Avdrag medges om skattepliktig intäkt erhållits på grund av brand eller annan olyckshändelse (se 2 § 1 stycket lagen om ersättningsfonder). Dessutom medges avdrag för avsättning till fond avseende inventarier, fastigheter, markanläggningar och mark om fastigheten tagits i anspråk genom expropriation eller annan tvångsliknande situation (se 2 § 2 stycket 1 punkten lagen om ersättningsfonder). Dock får förhållandena inte vara sådana att egendomen skulle ha avyttrats även om tvång inte förelegat. Avsättning medges också i de fall en fastighet avyttrats som ett led i den yttre rationaliseringen av ett jordbruk eller skogsbruk (2 § 2 stycket 2 punkten lagen om ersättningsfonder). En ytterligare möjlighet föreligger om fastigheten har avyttrats till staten i de fall den inte kan bebos på grund av flygbuller (se 2 § 2 stycket 3 punkten lagen om ersättningsfonder). Den senast tillkomna möjligheten till avsättning är i de fall ersättning erhålls för inskränkningar i förfoganderätten över inventarier, byggnader och markanläggningar eller mark enligt miljöbalken eller enligt andra författningar (se 2 § 3 stycket lagen om ersättningsfonder). Enligt sista stycket i 2 § lagen om ersättningsfonder medges dock inte i något fall avdrag för avsättning till ersättningsfond för byggnader, markanläggningar och mark som utgör omsättningstillgångar.

Beloppsmässigt begränsas avdragsrätten på så vis att avsättningen inte får överstiga den skattepliktiga ersättning som grundar rätten till avdrag (se 3 § lagen om ersättningsfonder). För fastigheter gäller den särskilda modifieringen att avdraget inte får överstiga skattepliktig vinst på grund avyttringen, med tillägg för i inkomstslaget näringsverksamhet återlagda värdeminskningsavdrag. Det finns vidare i 3 § 2 stycket lagen om ersättningsfonder en begränsning när det gäller avsättning till ersättningsfond avseende djurlager i jordburk och renskötsel. Sådan avsättning får inte överstiga motsvarande mån minskning av lagerreserven under det beskattningsår som avsättningen görs.

Regleringen är som synes förhållandevis teknisk till sin karaktär. Emellertid är pargraferna också klara och tydliga. Det uppkommer

därför sällan några uppenbara tillämpningsproblem kring möjligheten att avsätta till ersättningsfond.

12.3 Ianspråktagande av ersättningsfond

Syftet med ersättningsfonder har i det föregående angivits vara att underlätta reinvesteringar i vissa fall. Lättnad ges genom att avsättning till fonden innebär ett avdrag vid inkomsttaxeringen. I symmetri med denna tillfälliga rätt till avdrag minskar i motsvarande avdragsrätten vid framtida avskrivningar på den nyförvärvade egendomen. Avsättningen till ersättningsfond innebär därigenom ett uppskov med beskattningen.

Rent tekniskt fungerar ett ianspråktagande på så vis att den del av investeringen i exempelvis en fastighet som bestridits med fondmedel inte får dras av som driftskostnad (se 7 § lagen om ersättningsfonder). Det avskrivningsbara underlaget minskas således i den mån investeringen har skett med fondmedel.

Ersättningsfonder får som huvudregel endast tas i anspråk för investering i tillgångar av samma slag som avsättningen avsåg (se 4 § lagen om ersättningsfonder). Således skall fond för inventarier tas i anspråk mot investering i just inventarier och så vidare. Det är dock tillåtet att använda fond som avsatts för inventarier och fond avsatt för byggnader och markanläggningar för nedskrivning av djurlager. Att ersättningsfonderna är kopplade till samma typ av tillgång som de avsatts för, hör närmast samman med *olikheterna i avskrivnings-* och *värderingsregler* mellan de olika tillgångslagen.

I 5 § lagen om ersättningsfonder stadgas att fond får tas i anspråk för avskrivning för tillgång som anskaffats och för arbete som utförts efter bokslutsdagen. Detta innebär således att en ersättningsfond inte kan tas i anspråk samma år som den avsatts. Undantag medges dock avseende fond för byggnader, markanläggningar och mark. Dessa fonder är möjliga att ta i anspråk redan samma år som de avsatts.

Slutligen krävs att en ersättningsfond tas i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxeringen sker under tredje taxeringsåret efter det år avsättningen har medgivits (se 9 § 1 stycket 6 punkten lagen om ersättningsfonder). Detta innebär i princip att återinvestering måste ha skett före utgången av det tredje året efter avsättningsåret.

Tas inte fonden i anspråk inom stipulerad tidsperiod så kommer det som återstår som icke investerat att återföras till beskattning (se 9 §

lagen om ersättningsfonder). Detta medför för den skattskyldige klara negativa effekter.[11]

12.4 Återföring av ersättningsfond till beskattning

Ersättningsfonder som inte tas i anspråk i enlighet med de i föregående avsnitt beskrivna reglerna, skall enligt 9 § lagen om ersättningsfonder återföras till beskattning. Betydelsen av detta är att det som kvarstår som icke ianspråktaget tas upp som skattepliktig intäkt. Dessutom skall ett extra belopp om 30 % av det icke ianspråktagna beloppet tas upp som skattepliktig intäkt (se 10 § lagen om ersättningsfonder). Den sistnämnda regeln har tydligen införts för att skapa en påtryckning av den skattskyldige att verkligen också använda fonden för en reinvestering och inte endast som en inkomstutjämnande åtgärd.

Återföring sker också vid några andra tillfällen. Sådana utlösande faktorer är att hela eller huvudsakliga delen av förvärvskällan överlåts, företaget upplöses genom fusion och fonden inte övertas, beslut om att företaget skall träda i likvidation eller beslut om att den skattskyldige skall försättas i konkurs (se 9 § 1 stycket 2-5 punkterna lagen om ersättningsfonder).[12]

12.5 Dispens från ianspråktagande av fond inom föreskriven tid

12.5.1 Allmänt

Som redan framhållits är praxis rörande de dispensregler som finns i lagen om ersättningsfonder obefintlig. Det har därför varit nödvändigt att låta dispenspraxis enligt äldre lagstiftning ligga till grund för undersökningen.

När det gäller dispens från tidsfristen att ta en fond i anspråk, se 9 § 5 stycket lagen om ersättningsfonder, överensstämmer dispensreglerna i lagen om ersättningsfonder med den som återfanns i eldsvådefondslagen. Det kan inte heller antas föreligga några skäl till att bedömningen enligt de två lagarna bör skilja sig åt i någon större omfattning. Praxis

[11] Se mer nedan 12.4

[12] Det finns i styckena 2-4 några undantag från återföringsgrunderna.

enligt eldsvådefondslagens 8 § 4 stycke borde därför även vara relevant för bedömningen av motsvarande dispensregel i lagen om ersättningsfonder.

Förutsättning för att dispens skall medges enligt 9 § 5 stycket lagen om ersättningsfonder anges i lagtexten vara att det skall föreligga särskilda skäl. Uppskovet kan längst medges med ytterligare tre år utöver den tid som den skattskyldige med stöd av 9 § 1 stycket 6 punkten lagen om ersättningsfonder har på sig att använda fonden för avskrivning.

Vad som menas med särskilda skäl framgår inte av vare sig motiv eller lagtext. I motiven hänvisas till att regeln har sin föregångare i 8 § 4 stycket i den numera upphävda lagen om eldsvådefonder (eldsvådefondslagen) och att vägledning för vad som är särskilda skäl bör gå att hämta från vad som sagts i förarbetena till denna lag.[13]

Av motiven till eldsvådefondslagen anges som dispensförutsättningar dels att den skattskyldige har svårt att ta fonden i anspråk beroende av yttre omständigheter (konjunkturläge el dylikt) eller beroende av personliga förhållanden (ex sjukdom) dels att den skattskyldige har konkreta planer på att fonden skall tas i anspråk inom den förlängda tidsfristen.[14]

Antalet ärenden rörande uppskov med ianspråktagande av eldsvådefonder har under lagens giltighetstid varit relativt högt. Eldsvådefondslagen tillämpades för första gången vid 1984 års taxering. De första dispensärenden kom således att avgöras i förhållande till 1987 års taxering. Av naturliga skäl var antalet dispensärenden lägre i början och har allt efter som tiden gått kommit att öka, för att efter lagens upphävande återigen minska.

Dispensgrunderna för förlängning av tidsfristen för ianspråktagande av eldsvådefonder kan delas upp i två huvudgrupper. Antingen skall det föreligga yttre omständigheter som är av sådan art att fonden inte kunnat tas i anspråk *eller* så skall de personliga förhållandena varit sådana att fonden ej kunnat tas i anspråk. Till detta skall läggas det kumulativa kravet att den sökande skall kunna ange konkreta planer för fondens användning i framtiden.

12.5.2 Yttre omständigheter

I motiven till 8 § 4 stycket eldsvådefondslagen angavs som exempel på en yttre omständighet som kunde medge rätt till förlängning av tids-

[13] Se proposition 1989/90:110 s. 765.
[14] Se proposition 1980/81:68 s. 229.

fristen, det rådande konjunkturläget.[15] I belysningen av att lagstiftningen tillkom i början av åttiotalet, och med den under mitten av sjuttiotalet rådande lågkonjunkturen i färskt minne, får det antas att vad som i första hand föresvävat lagstiftaren var att lågkonjunkturer kunnat försvåra återanskaffandet.[16]

Av Riksskatteverkets praxis framgår också att i de fall sökande åberopat det rådande konjunkturläget som grund för dispens, har sådan också nästan alltid medgivits. Exempelvis har förlängning av tidsfristen medgivits i fall då sökande åberopat den vikande fastighetsmarknaden i början av 1990-talet som skäl för att inte ta en fond i anspråk.[17] En praxis som framstår som rimlig med beaktande av de svårigheter som denna fastighetskris medförde.

Det kan anmärkas att Riksskatteverket i sin praxis inte tycks ha lagt någon större utredningsbörda på den enskilde. Ofta har det räckt med påståendet att det allmänna konjunkturläget varit sådant att fonden svårligen kunnat tas i anspråk. Riksskatteverket har inte i sin praxis krävt att den enskilde skall kunna styrka att just den sökandes möjligheter att företa reinvesteringen skall ha försvårats på grund av den dåliga konjunkturen. Tvärtom, av vad som framkommer av beslut och akter, verkar det som att det räcker med själva påståendet om det dåliga marknadsläget.[18] Enligt min uppfattning strider detta mot dispensregelns syfte. Genom det lågt satta kravet på vad den enskilde skall kunna prestera i utredning till stöd för sin ansökan, har dispens kommit att bli regel i stället för undantag.

En annan grund som med framgång åberopats vid ansökan om dispens är när den sökandes samarbetspartner försatts i konkurs. I ärendet dnr 3522-94/403 hade den sökande avsatt till fond för byggnad. Den sökandes samarbetspartner, som ägde 70 % av den fastighet på vilken reinvesteringen skulle ha skett, hade försatts i konkurs. Sökanden avsåg att under nästkommande år (året efter ansökan om dispens) förvärva den ideella ägarandelen till fastigheten av samarbetspartnerns konkursbo. Därefter skulle reinvestering företas. Riksskatteverket biföll i detta fall den sökandes begäran om dispens.

Fallet påvisar att Riksskatteverket även godtar andra yttre omständigheter, än de som uttryckligen angivits i motiven, som skäl för att förlänga tidsfristen.

[15] Se Berglöf/Roos s. 49.
[16] Se Berglöf/Roos s. 49.
[17] Se dnr 27637-92/403, 25210-92/403 och 24384-93/403.
[18] Härvidlag bör man jämföra praxis från mitten av åttiotalet för att bilda sig en uppfattning om hur Riksskatteverket agerat under den allmänna högkonjunkturen.

Förlängning av tidsfrist har också medgivits i de fall vädret varit sådant att det förhindrat färdigställande av en byggnad för vilken fond skulle tas i anspråk (se dnr 1702-94/403 jfr dnr 43099-92/403). Vidare har det faktum att djur inte kunnat vistas utomhus delar av året och att reparationsarbete mot vilka fond skulle tas i anspråk har utförts på den byggnad som djuren vistades i, ansetts vara tillräcklig grund för att medge förlängning av tidsfristen (se dnr 4209-94/403).

Sammantaget kan man utifrån Riksskatteverkets praxis konstatera att nästan alla omständigheter som på ett påtagligt sätt försvårat ianspråktagande av fond inom tre år efter avsättning, ansetts som tillräckligt starka för att medge dispens. Det framstår som märkligt att Riksskatteverket inte ställt några större krav på att den enskilde skall kunna prestera en mer utförlig utredning till stöd för det som anförs i ansökan. Troligen beror detta på den äldre praxis som Rättsnämnden vid Riksskatteverket fastställde rörande förlängning av tidsfristen att ta särskild investeringsfond för avyttrat fartyg med mera i anspråk. Rättsnämnden tillämpade rörande nyss nämnda regel en mycket liberal praxis.

Det kan också noteras att Riksskatteverket ofta begär in kompletterande utredning av de enskilda i ärendena. Efter komplettering, som oftast består av en skrift vari den sökande utvecklar sina grunder för dispensansökan, medges ofta dispens.

12.5.3 Personliga skäl

Rörande personliga skäl tycks Riksskatteverkets tolerans också vara relativt hög. I ärendet dnr 944-94/403 hade den sökande dels fått ett föremål i huvudet och till följd därav en lindrig hjärnskakning, dels vid ett senare tillfälle fått en arm bruten. Detta ansågs räcka för att de personliga förhållandena skulle anses vara av sådan art och omfattning att den sökande gavs anstånd med ianspråktagandet av fonden. Personlig sjukdom tycks överlag räknas som tillräcklig grund för dispens.

Rörande personliga skäl har Riksskatteverket också godtagit att den sökande genomgått utbildning på annan ort och därigenom haft svårt att ta fonden i anspråk under stipulerade tre år (se dnr 26136-93/403).[19]

Riksskatteverkets praxis rörande denna grund är inte särskilt omfattande. Det som också kan konstateras är att verket förhållit sig relativt generös i sin dispensgivning. Samtidigt är det svårt att utifrån de fåtal avgjorda ärenden som finns att tillgå dra några mer långtgående slutsatser om Riksskatteverkets praxis.

[19] Jämför dnr 43902-92/403 där samma sökande ej medgavs dispens.

12.5.4 Konkretiserade planer på fondens ianspråktagande

Ett krav som däremot ställt till större problem för de sökande är att det skall föreligga konkreta planer på att ta fonden i anspråk inom den förlängda tidsfristen. Visserligen avslås sällan ansökningar om dispens på denna grund, vilket beror på att Riksskatteverket oftast inhämtar komplettering när något konkret ändamål inte angivits i den ursprungliga ansökningshandlingen. De båda ärendena dnr 3007-93/403 och dnr 7491-93/403 påvisar båda den betydelse som Riksskatteverket lagt vid detta.

I dnr 3007-93/403 ansökte delägarna till ett dödsbo som var taxerat som handelsbolag, om förlängning av tidsfristen för ianspråktagande av fond avseende genom brand förlorad ekonomibyggnad på en jordbruksfastighet. Skattemyndigheten avstyrkte dispensansökan med motiveringen att den sökande inte angivit några konkreta planer för hur och till vad fonden skulle tas i anspråk. Riksskatteverket tycks också lagt stor vikt vid att de sökande inte i den ursprungliga ansökningen angivit något ändamål för fonden. Verket begärde komplettering i denna del. Dispens medgavs först efter det att dödsbodelägarna angivit, att fonden skulle komma att användas till att reparera en mangårdsbyggnad hänförlig till samma verksamhet.

I dnr 7491-93/403 hade en snickare avsatt till fond avseende inventarier. I sin ansökan om förlängning av tidsfristen hade inte uppgivits något ändamål för fondens användning. Riksskatteverket begärde även i detta ärende en komplettering, genom vilken det framgick att fonden skulle komma att användas för nedskrivning vid inköp av ett sugsystem. Verket medgav efter detta dispens.

Man kan utifrån dessa två ärenden konstatera vikten av att den sökande relativt klart anger ett användningssätt för en fond. Däremot synes ingen närmare utredning i denna fråga vara behövlig. Det kan med fog antas att kravet tolkas så att det skall föreligga ett tänkbart användningssätt för fonden inom den förlängda tidsfristen.

Ärendet dnr 33617-92/403 bryter något mot detta mönster. I fallet hade den sökande som skäl för en förlängd tidsfrist åberopat svårare sjukdom. Detta godtogs av Riksskatteverket. Något märkligt presenterades dock ingen konkret plan på vad sätt fonden skulle tas i anspråk i framtiden. Ärendet utgör ett avsteg från den relativt enhetliga praxis Riksskatteverket tillämpat rörande detta krav.

Sammantaget kan konstateras att Riksskatteverket även rörande denna dispensmöjlighet i lagen om ersättningsfonder intagit en förhållandevis liberal inställning. Det är dock svårt att utifrån den praxis som finns bilda sig en riktigt bra uppfattning om vad som krävs för att dispens

skall medges. Detta grundar sig främst i att Riksskatteverket inte motiverat sina beslut särskilt väl. Antagligen är det mot bakgrund av att dispens för det mesta medgivits, som motiveringarna också är mindre omfattande. Ur förutsebarhetsperspektivet är detta dock mindre lyckat. Även denna dispensregel påvisar att Riksskatteverket ofta begärt in kompletteringar och förhållandevis lite har krävts till stöd för de sakuppgifter som de sökande angivit som grund för dispensansökningarna.

12.6 Övriga dispensregler i lagen om ersättningsfonder

12.6.1 Allmänt

Utöver den ovan beskrivna möjligheten att erhålla ytterligare uppskov med ianspråktagande av en ersättningsfond, finns också en möjlighet att erhålla dispens från återföring av fond vid överlåtelse av en förvärvskälla genom bodelning och arv (se 9 § 3 stycket lagen om ersättningsfonder). Dispens från återföring kan också meddelas vid överlåtelse av förvärvskälla.

Det kan konstateras att även om de äldre lagstiftningarna hade motsvarande stadganden är praxisen både gällande lagen om ersättningsfonder och de äldre fondlagarna i princip obefintlig. Jag har inte lyckats återfinna något sådant ärende som är avgjort under 1980- och 1990-talen. Varken ny eller äldre praxis finns således att tillgå rörande dessa ärenden.[20] Något principiellt skall dock sägas om de båda dispensreglerna.

12.6.2 Dispens vid överlåtelse av förvärvskälla genom bodelning

En ersättningsfond skall enligt huvudregeln återföras till beskattning om den verksamhet som fonden är avsatt i avyttras (se 9 § p 2 lagen om ersättningsfonder). Undantag från denna regel medges dels enligt 9 § 6 stycket lagen om ersättningsfonder om ett bolag uppgå i ett annat genom fusion enligt 2 § 4 momentet lagen om statlig inkomstskatt eller om ekonomisk förening ombildas till aktiebolag med stöd av 22 § 1 a anvisningspunkten 3 stycket kommunalskattelagen, dels om överlåtelsen

[20] Inte heller Berglöf/Roos hänvisar till några sådana ärenden.

skett genom arv, gåva eller bodelning och dispens medges med stöd av 9 § 3 stycket lagen om ersättningsfonder.

Att ersättningsfonder skall återföras till beskattning vid överlåtelse framstår som rimligt. Genom den onerösa överlåtelsen realiseras normalt den ackumulerade värdeökning som finns i verksamheten. De skäl som motiverar en avsättning till ersättningsfond förfaller i denna situation.

Av 9 § 3 stycket lagen om ersättningsfonder framkommer att skattemyndigheten kan medge att ersättningsfonden övertas vid arv, bodelning eller överlåtelse genom testamente. Förarbetena till lagen hänvisar i denna del till eldsvådefondslagens motiv.[21]

I motiven till eldsvådefondslagen motiverades motsvarande regel i 8 § 2 stycket främst av billighetsskäl.[22] Man menande att i de fall den skattskyldige avlider innan han utnyttjat fonden och eventuell make eller arvingar avser att överta och fortsätta driva verksamheten, så kan det få orimliga konsekvenser för den fortsatta verksamheten om avskattning måste ske.

En intressant jämförelse med denna dispensregel, och de krav som uppställs för att undantag skall medges, är hur andra skattemässiga fonderingar behandlas vid överlåtelse av en näringsverksamhet i liknande fall. I gällande rätt är det främst intressant att jämföra med expansionsmedel och periodiseringsfonder.

Om samtliga realtillgångar i en näringsverksamhet överlåts genom bodelning eller arv, kan expansionsmedel övertas av mottagaren genom att särskilt avtal därom upprättas mellan överlåtare och mottagare (se 10 § lagen (1993:1537) om expansionsmedel). Vid arv och testamentsförordnande räcker det med att mottagaren skriftligen utfäster sig att överta expansionsmedlen. Någon skälighets- eller lämplighetsprövning sker således inte i dessa fall.

Motivet bakom de relativt generösa reglerna i expansionsmedelslagen är att behålla en fullständig kontinuitet i beskattningen.[23] Detta argument framstår som hållbart när det gäller förvärv genom arv och testamentsförordnande.[24] Att en rörelse överförs från en skattskyldig till en annan på ett sådant sätt utlöser inte inkomstbeskattning hos "överlåtaren".

Något mer tveksamt förhåller det sig med överlåtelse genom bodelning och gåva. Det framkommer dock med all tydlighet att de lege lata föreligger inte någon sådan möjlighet. Dispensregeln i 9 § 3 stycket

[21] Se proposition 1989/90:110 s. 765.
[22] Se proposition 1980/81:68 s. 229.
[23] Se proposition 1993/94:50 s. 318.
[24] Jämför Österman Persson 1997 s. 187.

lagen om ersättningsfonder medger helt enkelt inte att uppskov kan meddelas om förvärvet skett genom gåva.

Enligt lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder är det överhuvudtaget inte möjligt att överföra en periodiseringsfond i fall som dessa. Periodiseringsfonder skall återföras till beskattningen om den skattskyldige upphör med sin verksamhet (se 5 § 1 punkten lagen om periodiseringsfonder). Om den enskilde avlider inträder en särskild fördröjningsregel. Av motiven till lagrummet framkommer att den skattskyldige inte skall anses ha upphört med driften av sin verksamhet förrän dödsboet efter den avlidne är skiftat.[25] Dock framstår det som att det föreligger en brist i lagstiftningen i detta sammanhang. Inte ens det faktum att andel i dödsbo överlåts synes enligt motiven medföra att driften upphört.[26] Någon möjlighet till att fonden får överleva även skiftet tycks dock inte finnas i periodiseringsfondslagen. Innebörden av detta tycks vara att alla överlåtelser, oavsett om de är onerösa eller benefika, medför att eventuella periodiseringsfonder skall återföras till beskattningen.

I motiven till lagstiftningen angavs att ett av huvudsyftena bakom att periodiseringsfonder skall återföras till beskattningen är att förhindra handeln med fonder.[27] Att företag (enskilda firmor och handelsbolag) skulle bli föremål för omsättning på grund av avsättning till periodiseringsfonder förutsätter naturligtvis onerösa överlåtelser. Vid benefika transaktioner synes en effektiv spärr vara att överlåtaren inte får någon ersättning. I belysning av detta framstår det som rimligt att i just dessa fall kunna medge att hela förvärvskällan inklusive periodiseringsfonder överlåts till ny ägare.

Lagen om periodiseringsfonder medger dock överföring av periodiseringsfond i ett fall. Av 6 § periodiseringsfondslagen, som fick sin nuvarande lydelse efter påpekande från lagrådet,[28] framgår att skattskyldig som ombildar en näringsverksamhet till aktiebolag eller annan juridisk person, får överföra fonden om förutsättningarna för underlåten uttagsbeskattning föreligger.

En jämförelse, av möjligheterna att överföra avsättningar, mellan de olika lagarna påvisar omotiverade och märkliga skillnader. En särskilt liberal inställning tycks råda rörande expansionsmedel. Däremot har lagstiftaren intagit en förhållandevis restriktiv inställning när det gäller överföring av periodiseringsfonder. Någon rationell förklaring till detta

[25] Se proposition 1993/94:50 s. 322.
[26] Se proposition 1993/94:50 s. 322. Att detta överensstämmer med lagtexten framstår enligt mitt förmenande som märkligt.
[27] Se proposition 1993/94:50 s. 212.
[28] Se proposition 1993/94:50 s. 323.

återfinns inte. Enligt Österman Persson kan förklaringen till detta vara att periodiseringsfonderna fördes in relativt sent i lagstiftningsprocessen.[29] Ersättningsfonder intar genom sin möjlighet till dispens en mellanställning i förhållande till expansionsmedel och periodiseringsfonder.

Enligt min uppfattning är skillnaderna helt omotiverade. Risken för handel med skattemässiga avsättningar bör vara lika stor, eller lika liten, avseende de tre olika formerna av avsättningsmöjligheter. Utifrån detta framstår det som märkligt att reglerna inte är utformade på samma sätt. Den restriktiva uppfattning som kommit till uttryck i lagen om periodiseringsfonder rörande benefika överlåtelser, är enligt min uppfattning onödig och kan tänkas förhindra eller i vart fall försvåra generationsskiften som genomförs under den äldre generationens livstid. Även det omständliga förfarandet med dispens för att kunna överföra en ersättningsfond är enligt min uppfattning ett onödigt försvårande moment i detta sammanhang. De lege ferenda borde lagarna ses över och göras mer likformiga. Förslagsvis med lagen (1993:1537) om expansionsmedel som utgångspunkt.

12.6.3 Dispens från att fond skall upplösas vid överlåtelser av företag

Denna regel hade sin motsvarighet i 10 § eldsvådefondslagen. En väsentlig skillnad var att dispenser enligt 10 § eldsvådefondslagen prövades av regeringen. Den nu gällande instansordningen är den gängse förekommande, det vill säga första instans är skattemyndigheten och andra och sista är Riksskatteverket.

De i lagtexten angivna förutsättningarna för att dispens skall medges är dels att det föreligger särskilda skäl, dels krav som nära ansluter till förutsättningarna för att skattemässigt ge koncernbidrag.[30] Vad som är särskilda skäl återkommer jag till strax.

Det grundläggande kravet för att dispens till att överlåta en ersättningsfond skall kunna ges är, att både överlåtande och mottagande bolag ingår i samma äkta koncern (se 11 § 1 punkten lagen om ersättningsfonder). Därutöver krävs att förhållandet är sådant att bolagen antingen är moder- och dotterföretag eller att båda företagen är dotterföretag till samma moderföretag, (se 11 § 1 och 2 punkterna lagen om ersättningsfonder). Dispens får också lämnas i de fall både givare och mottagare är

[29] Se Österman Persson 1997 s. 187.

[30] Se 2 § 3 momentet lagen om statlig inkomstskatt och Wiman 1995 s. 60ff, för en närmare beskrivning av koncernbidragsreglerna.

svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar, och moderföretaget direkt eller indirekt via ett helägt dotterbolag äger 90 % i det mottagande bolaget. Möjligheten att erhålla dispens föreligger även i de fall ersättningsfonden skall överföras i motsatt riktning.

Vad som menas med särskilda skäl enligt denna dispensregel preciseras vare sig i lagtext eller i motiven till lagen om ersättningsfonder. Däremot uttalades i samband med att eldsvådefondslagen infördes, rörande motsvarande dispensregel, att i det särskilda skälen skall beaktas om de överlåtande företaget har svårt att använda fonden.[31] Som exempel angavs att den rörelse vari fonden avsatts är under avveckling.[32]

Betydelsen av denna dispensregel kan på goda grunder ifrågasättas. Syftet med att inte utan särskilt medgivande tillåta överföringar av fonder mellan olika skattesubjekt anges inte explicit i motiven till de olika fondlagarna. Däremot kan man utan större problem sluta sig till att det allmänna målet med att inte tillåta överlåtelsen enligt huvudregeln, med en därtill kopplad dispensregel, måste vara att förhindra handel med fonder.

Det värde som kan bli föremål för handel synes vara en skattekredit. Om det rör sig om större belopp är detta inte av ringa betydelse. För sådana koncernförhållanden i vilka det skattemässigt är tillåtet att ge koncernbidrag mellan de olika bolagen, enligt de regler som stadgas i 2 § 3 momentet lagen om statlig inkomstskatt, framstår det som tämligen meningslöst med en spärr mot överlåtelse av fonder som är annorlunda utformad än kraven för koncernbidragsgivandet. Den effekt som en överlåtelse av fond medför kan i princip uppnås genom att i stället ge koncernbidrag mellan företagen. Att risken för handel med fondavsättningar skulle öka mellan bolag där koncernbidrag kan ges, framstår som obefintlig. Detta påvisar att förbudet mot överföringen framstår som alltför omfattande. Lämpligare hade varit, och då utan en dispensregel, att villkora möjligheten att överlåta en ersättningsfond mellan koncernbolag med, att koncernbidrag kan ges med stöd av 2 § 3 momentet lagen om statlig inkomstskatt. Därigenom har de fiskala intressen som

[31] Se proposition 1980/81:68 s. 230.

[32] I motiven angavs också att hänsyn skulle tas till kommunernas beskattningsunderlag. Därvidlag kan antas att överföring av fond borde vara svårare att få medgiven om det mottagande företaget beskattas i annan kommun än den som det överlåtande företaget beskattades i (se proposition 1980/81:68 s. 230). Detta hänsynstagande bör inte längre ha någon relevans när sökande är en juridisk person då dessa endast betalar statlig inkomstskatt (se 1 § 3 momentet och 10 a § lagen om statlig inkomstskatt).

begränsningarna i koncernbidragsrätten motiverat, också skyddats när det gäller överföringar av ersättningsfonder.[33]

12.7 Sammanfattande utvärdering

Det kan konstateras att de tre dispensreglerna i lagen om ersättningsfonder inte vid något tillfälle varit föremål för Riksskatteverkets bedömning. Detta framstår i och för sig inte som särskilt förvånande. Två skäl finns till denna slutsats. För det första fanns sedan tidigare en förhållandevis omfattande praxis rörande främst tidskravet för återföring av eldsvådefond. Denna regel var i stort sett identisk med den som gäller för ersättningsfond. Genom att det är få frivillighetsfall som omfattas av lagen om ersättningsfonder, kan det också antas att avsättningar inte är särskilt vanligt förekommande. I de fall de förekommer är det antingen inte några problem med att ta fonden i anspråk, eller så är förutsättningarna för uppskov så klara att skattemyndigheterna lämnar medgivande.

När det gäller de övriga dispensreglerna tycks det överlag som om varken lagen om ersättningsfonder eller den äldre lagstiftningen är prövad i någon större omfattning. Vid samtal med handläggare på Riksskatteverket kände man i vart fall inte till några sådana ärenden. Inte heller den sammanställning som finns av Berglöf/Roos redovisar några dispensärenden rörande dessa regler.

De ärenden jag haft möjlighet att ta del av och bedöma, präglas av att besluten är förhållandevis kortfattade. Motiveringarna säger väldigt lite och det kan konstateras att Riksskatteverket i de allra flesta fall följt de motivuttalanden som finns. Endast undantagsvis har verket varit mer självständigt i sin bedömning.

Handläggningen av ärendena visar också att verket tycks ha uppfyllt sin utredningsskyldighet. Detta är också ärenden där de skattskyldiga mycket sällan haft biträde av sakkunniga.

Med beaktande av det sagda, och då särskilt att två av dispensreglerna inte är prövade i särskilt stor omfattning, samt att uppskovet med ian-

[33] Det skulle mot det sagda kunna framhållas att koncernbidrag avser en inkomstutjämning inom en koncern medan en avsättning till en ersättningsfond inte avspeglas av att annat bolag inom samma koncern får en höjd beskattning (eller mindre underskott). Detta är enligt min uppfattning inte något särskilt bra argument mot att tillåta överföringar av ersättningsfonder inom en koncern. Koncernbidragsregeln motiveras av neutralitetsskäl och att en koncern i viss fall kan ses som en ekonomisk enhet. Samma synsätt bör kunna anföras på ersättningsfonder. Det som möjliggjort avsättningen till ersättningsfond bör anses drabba koncernen i sin helhet och inte ett enskilt koncernbolag, i vart fall i de fall när koncernbidrag kan lämnas mellan bolagen.

språktagandet tycks vara förhållandevis oproblematiskt, talar mycket för att reglerna är onödiga. Det kan med fog frågas varför de överhuvudtaget infördes. I motiven till lagstiftningen saknas också helt resonemang kring denna fråga. Det framstår närmast som att eldsvådefondslagen stod förebild för lagen om ersättningsfonder, och att dispensreglerna därigenom så att säga smög sig med in i den nya lagstiftningen. Enligt min uppfattning talar det sagda sammantaget för, att dispensreglerna mycket väl kan ersättas. Rörande ianspråktagande dispensen kan denna antingen ersättas av att uppskov från början medges med sex år, eller att en förnyad prövning sker det tredje taxeringsåret efter året då avsättning skedde. Även de två övriga dispensreglerna bör att gå att göra om till vanliga beskattningsregler.

13 Utvärdering

13.1 Inledning

I detta kapitel kommer denna studie att sammanfattas och utvärderas. Detta sker genom en återkoppling till den hypotes som uppställdes i avsnitt 1.2. Den löd enligt följande.

Det kan antas att dispensinstitutet är mindre förenligt med:
- *en hög grad av rättssäkerhet*
- *en hög grad av förvaltningseffektivitet.*

Det kan också antas att det inte finns någon genomarbetad lagstiftningsdoktrin bakom när, var och hur dispensregler bör användas och att det därför också kan vara möjligt:
- *att dispensregler kan ersättas av objektiviserade ordinära regler.*

Framställningen har hitintills både löpande och särskilt i kapitel 5 innehållit utvärderande moment. Av den anledningen koncentreras framställning här till att sammanfatta slutsatser och lämna konstruktiva förslag.

Denna utvärdering är uppdelad i fyra underavsnitt. Dessa rör rättssäkerheten (13.2), effektiviteten (13.3) och möjligheten att ersätta dispensreglerna med objektiviserade regler som avses att bli tillämpade vid själva taxeringen (13.3). I avsnitt 13.4 görs en sammanvägd utvärdering. Kapitlet avslutas med en sammanfattning av avhandlingen i sin helhet.

13.2 Dispensinstitutet och rättssäkerhet

I många delar har frågan om dispensinstitutets förenlighet med en hög grad av rättssäkerhet blivit föremål för diskussion i detta arbete. Utgångspunkten för denna diskussion har varit att de traditionella skatterättsliga kraven på föreskriftsföljsamhet och förutsebarhet. Därutöver har även beaktats i vad mån förfarandereglerna är utformade på sådant vis att den enskildes intressen tillvaratas.

I kapitel 5, som innehöll en delutvärdering, kom jag fram till att dispensinstitutet som sådant, det vill säga utifrån en bedömning av allmänna spörsmål, antagligen var mindre väl förenligt med högt ställda krav på rättssäkerhet.[1] Det framhölls i detta sammanhang att dispensinstitutet genom de vanligt förekommande *flexibla* rekvisiten, som *särskilda* och *synnerliga* skäl, var behäftat med brister utifrån rättstillämpningens förutsebarhet.[2] Förutsebarheten kunde också antas minskas, genom att dispenspraxisen är svårtillgänglig. Detta främst genom att dispensbeslut rörande fastställandet av underlaget för inkomstskatt, i sin helhet, är sekretessbelagda.[3] Det är inte heller särskilt vanligt förekommande att Riksskatteverket, eller representanter för verket, i "mörkad" form offentliggör dispenspraxis.[4]

Trots att jag i avsnitt 13.7 kommer att föreslå att dispensinstitutet bör utrangeras ur den svenska inkomstskattelagstiftningen, finns det anledning att i någon mån anmärka på avsaknaden av publicerad praxis. Även om dispensreglerna tas bort kommer ett flertal av reglerna att "leva vidare" ett tag. Om inte annat påvisar vinstbolagsdispensbestämmelsen i 35 § 3 momentet 8 stycket ÄKL detta.[5] Enligt min uppfattning bör dispenspraxis sammanställas och publiceras i en sammanhängande volym. Riksskatteverket har enligt min uppfattning många lämpliga fora

[1] Se avsnitt 5.2.
[2] Se avsnitt 5.2.
[3] Se avsnitt 5.2.
[4] Mig veterligen har detta skett endast i ett fall, se avsnitt 10.5.5 och Jansson SST 1993 s. 529ff.
[5] Se kapitel 9.

för detta.[6] Nya avgöranden bör refereras i exempelvis RSV-nytt. Överlag är det lämpligt att Riksskatteverket klarare uttalar sin uppfattning och policy i dispensfrågor. Detta för att öka förutsebarheten i rättstillämpningen.[7]

Utifrån legalitetsprincipen kan också konstateras att dispensinstitutet tycks lida av vissa brister. De ovan nämnda *flexibla* rekvisiten ger att det föreligger ett stort behov av supplerande och utfyllande rättskällor. Vanligt förekommande är att det i motiven till dispensreglerna, särskilt till äldre regler, förekommer förhållandevis utförliga uttalanden om hur dispensreglerna skall tillämpas.[8] Det förekommer också att Riksskatteverket uttalat principiella uppfattningar om hur dispensregler bör tillämpas genom sina rekommendationer.[9] Eftersom både motivuttalanden och rekommendationer är ägnade att följas vid rättstillämpningen, utgör dessa också viktiga och centrala rättskällor. I fall som med dispensinstitutet innebär detta, med tanke på avsaknaden av mer vägledande uttalanden i lagtexten, att motiven och rekommendationerna innehåller kvasinormgivande uttalanden.[10] Dispensinstitutet kan således anses vara starkt förknippat med fenomenet *rättslig polycentri*.[11] Utifrån den grundläggande legalitetstanke som gäller inom skatterätten är detta mindre lyckat.

Regel och praxisgenomgången bekräftar i stora drag de slutsatser som drogs i kapitel 5 rörande dispensinstitutets rättssäkerhet. Motivuttalanden har i ett flertal sammanhang fått ett mycket stort genomslag i rättstillämpningen. I det praxismaterial jag gått igenom återfinns inte ett fall där Riksskatteverket uttryckligen frångått ett motivuttalande, såsom varande orimligt eller mindre förenligt med lagtexten. Detta motiveras naturligtvis i hög grad av att lagtexten är utformad med flexibla rekvisit vilket gör att de allra flesta uttalanden i motiven ryms inom lagtextens ordalydelse. Den möjliga tendens som kan identifieras är att Riksskatteverket när det gäller vissa fall av återköp av pensionsförsäkringar, medgivit dispens trots att de explicita förutsättningar som anges i

[6] Som exempel kan nämnas Riksskatteverkets rekommendationer och uttalanden, handledning för taxering av inkomst och förmögenhet och hemsidan på internet (http://www.rsv.se).

[7] Det sagda kan tyckas vara i konflikt med mina slutsatser om rättslig polycentri. Det faktum att dispensinstitutet bidrar till en polycentrisk rättsutveckling utgör emellertid ett argument mot institutet i sig. Under förutsättning att dispensregler finns och tillämpas bör den enskildes möjlighet att förutse beskattningens utfall ges företräde framför att Riksskatteverket skall undvika kvasinormgivande uttalanden.

[8] Se avsnitt 7.2.

[9] Se avsnitt 10.4.

[10] Se avsnitt 5.4.

[11] Se avsnitt 5.4.

motiven inte är uppfyllda.[12] I övrigt tycks motivuttalandena varit av mycket stor betydelse för rättstillämpningen.

Ett annat perspektiv på rättssäkerhetsfrågan är det faktum att praxis bekräftar min slutsats att taxeringsbesluts rättskraft inte omfattar möjligheten att ansöka om dispens.[13] Däremot tycks det vara så att ett dispensbeslut inte av sig själv "genombryter" taxeringsbeslutens rättskraft.[14] Ur rättssäkerhetsperspektivet är det intressant att konstatera att rättskraftsreglerna tillämpas på detta något inkonsekventa sätt. Rimligen borde möjligheten att söka dispens och dispensbeslutens verkningar vara bättre samordnade. Detta föranleder möjligen att en ny följdändringsregel i taxeringslagen bör införas, som ålägger skattemyndigheten en skyldighet att ändra ett laga kraftvunnet taxeringsbeslut i de fall dispens beviljas i efterhand.

Sammantaget kan således konstateras att både utvärderingen av de allmänna frågorna och utvärderingen av regel- och praxisgenomgången, påvisar att dispensinstitutet är mindre förenligt med en hög grad av rättssäkerhet. Hypotesens första del kan därigenom anses vara bekräftad.

13.3 Dispensinstitutet och effektivitet

Dispensinstitutets förenlighet med en effektiv beskattning kan bedömas utifrån två huvudsakliga perspektiv. Det ena är att själva institutet i sig kan vara effektivt eller ineffektivt. Det andra är att dispensinstitutet kan påverkar taxeringens effektivitetsgrad. I avsnitt 5.3 konstaterades att det finns egenskaper hos dispensinstitutet som ger både en negativ och en positiv påverkan på effektiviteten. Till fördelarna framlades den i förhållande till taxeringsärenden förenklade handläggningen av dispensärenden och att besvärsmöjligheterna är begränsade. Det faktum att dispensärenden vanligen också endast handläggs i två instanser bidrar utan tvekan till en ökad effektivitet.

Som negativa faktorer framhölls främst det faktum att avslag i dispensärenden inte leder till rättskraftiga beslut. Därigenom föreligger en i princip "evig" rätt till att ansöka om dispens. Handläggningen av dispensärenden kan därigenom komma att bli ineffektiv på så vis, att ansökningar rörande samma frågor kan komma att bli föremål för

[12] I detta sammanhang avses de fall då dispens har medgivits trots att den sökande inte befunnit sig i en mycket allvarlig ekonomisk situation och där de personliga omständigheterna inte har varit sådana att allvarlig sjukdom förelegat eller liknande, se avsnitt 7.2.3.

[13] Se avsnitt 4.7.4.

[14] Se avsnitt 4.7.4.

prövning en mängd gånger. I dispenspraxis finns också fall där samma ärende har varit föremål för omprövning vid ett flertal tillfällen.[15]

Det kan vidare framhållas att praxis i de flesta fall påvisar en förhållandevis snabb handläggning av ärenden. Ett undantag utgörs dock handläggningen av vissa dispensärenden rörande pensionssparande. Jag har där funnit exempel på när handläggningstiden varit upp till fyra år hos Riksskatteverket.

Att det allmänna saknar besvärsrätt leder antagligen också till att många ärenden endast hanteras av skattemyndigheterna. I dessa fall borde handläggningstiderna vara korta.

En nackdel utifrån effektivitetsperspektivet är att det inte heller inom skatteförvaltningen tycks finnas någon mer sammanhållen och övergripande bild av hur dispenspraxis ser ut. Det mesta tycks gå via muntlig information. Hade dispensbeslut publicerats hade detta antagligen också bidragit till en högre grad av effektivitet.

Det sagda påvisar att dispensinstitutet uppvisar en något splittrad bild i förhållande till effektivitetsmålen. I de allra flesta fall bidrar dispensinstitutet till en ökad effektivitet i handläggningen av taxeringsärenden. Emellertid förekommer också ett flertal moment som gör att dispensmöjligheten leder till mindre önskvärda effekter på effektiviteten. Däribland märks att Riksskatteverket inte tycks ha tillräckliga resurser att handlägga en del av de besvärsärenden som förekommer. I dessa fall är handläggningstiderna långa. Ofta rör det sig dessutom om fall där ansökan avslås. Hade praxis varit publicerad och väl känd, talar mycket för att många av dessa ärenden aldrig hade initierats med avseende på att det är meningslöst att ansöka om dispens om man vet att det är utsiktslöst att erhålla ett bifall. Det kan också framhållas att diskrepansen i rättskraftsregler bidrar till en minskad effektivitet. Rättskraftsreglerna möjliggör också att den enskilde kan få till stånd en prövning av frågan långt efter det att det grundläggande taxeringsbeslutet är fattat, samt även om avslag tidigare har erhållits på en ansökan. Denna avsaknad av prekludering av dispensmöjligheten innebär klara ineffektiva moment i lagstiftningen.

Sammantaget leder det sagda till att dispensinstitutet endast i begränsad omfattning leder till en effektivare beskattning. I många hänseende medför dispensregleringen effektivitetsförluster. Enligt min uppfattning talar detta för att även hypotesens del avseende effektivitetsaspekten är verifierad.

[15] När det gäller vinstbolagsdispenser förekommer flera fall av omprövningar, se avsnitt 9.3.

13.4 Möjligheten att använda andra typer av regler

Slutsatsen rörande effektivitetsaspekten leder av naturliga skäl över till frågan om det är möjligt att byta ut dispensreglerna mot andra typer av rättstillämpningsregler. Praxisgenomgången visar att när det gäller de undersökta dispensreglerna så borde detta vara fullt möjligt.

Fördelen med att övergå till en mer ordinär prövning synes vara att rättstillämpningen därigenom blir mer öppen. Visserligen medför detta en minskad utredningsskyldighet för det allmänna med beaktande av taxeringslagen 3 kap. 1 §. Denna minskning får dock uppfattas som marginell och försumbar. Fördelen är att det rörande dispensfrågorna kommer att finnas en lätt tillgänglig Regeringsrättspraxis. Därigenom kan också en reell förutsebarhet skapas. Dessutom fyller förhandsbeskedsinstitutet enligt min uppfattning väl behovet av att erhålla en snabb handläggning av ärenden. Därigenom kan inte snabbheten i sig motivera dispensinstitutet.

Lagstiftningstekniskt synes det vara fullt möjligt att uppnå samma mål som dispensreglerna kan anses eftersträva. Ett bra bevis på detta är den nuvarande uppskovslagstiftningen gällande avyttring av fastigheter. Denna var tidigare utformad som en dispenslagstiftning.

Det som skulle kunna tala emot att samtliga regler görs om till vanliga beskattningsregler är en politisk dimension på rätten. Att låta en regel utgöra en dispensregel medför att det allmännas företrädare, och inte en opartisk domstol, kan styra vem som skall erhålla dispens. Enligt min uppfattning är detta dock ett mindre lämpligt skäl till att behålla dispensreglerna. Att överlämna det reella normskapandet till rättstillämparen är enligt min uppfattning en handling som strider mot grunderna för delegationsförbudet i regeringsformen 8:7. Dispensregleringen framstår således som mindre förenlig med de kompetensfördelningsregler rörande normgivningsmakten som återfinns i regeringsformen.

Den slutsats som låter sig dras är således att dispensregler mycket väl kan bytas ut mot andra typer av regler.

13.5 Medvetenhet i valet av regleringsform

Om det nu är möjligt att utrangera dispensregleringen så uppkommer frågan varför lagstiftaren ändå i ett flertal fall valt att använda dispensregler. Regel- och praxisgenomgången visar att det inte i något fall av de undersökta dispensreglerna förekommer, att man i motiven till lagstiftningen uttalat sig uttryckligen i denna fråga.

Det som närmast antyds är att det föreligger ett behov av att luckra upp en rigid lagstiftning. Det har således förelegat ett behov av att införa en särskild undantagsregel. Enligt min uppfattning är detta en mycket tveksam grund till att införa en dispensregel. I föregående avsnitt har jag påvisat att det inte är något större problem att byta ut de nu gällande dispensreglerna.

Det finns i sak två huvudlinjer för att förklara förekomsten av dispensregler. Den ena är historiskt betingad och innebär att det av hävd är så att dispensregler ibland förekommit. Den andra är av politisk natur. Regeringen tycks genom dispensinstitutet vilja förbehålla beslutandemakten rörande beskattningen i vissa fall till sig själv, eller till förvaltningsmyndigheter. Den mest troliga är den historiska linjen.

Den fråga som aktualiseras är om det kan finnas andra argument för att ha dispensregler i skattelagstiftningen. Som jag ser det är det enda riktigt bärande argumentet för att behålla dispensinstitutet, snabbheten i förfarandet. Detta är dock enligt min uppfattning ett förhållandevis svagt argument. Det är möjligt att införa kompenserande moment i lagstiftningen som väl kan ersätta själva dispensregleringen. Ett sådant som redan existerar är möjligheten att erhålla ett förhandsbesked i en inkomstskattefråga.[16]

13.6 Bedömningen av den uppställda hypotesen

Utifrån det ovan anförda kan följande slutsats dras om den hypotes som uppställts i avsnitt 1.2. Ett flertal moment påvisar att dispensinstitutet i en mängd avseenden framstår som rättsosäkert. Bristerna avser en mängd faktorer, varav de viktigaste framstår som avsaknad av domstolsprövning och avsaknad av mer periodiskt återkommande publiceringar av dispensbeslut. Även användandet av flexibla rekvisit bidrar till en ökad grad av oförutsebarhet. I denna del så stämmer således den uppställda hypotesen. Dispensinstitutet framstår som förhållandevis rättsosäkert.

När det gäller frågan om effektivitet är utgångspunkten att själva systemet med en enkel handläggningsordning och begränsade besvärsmöjligheter bidrar till en förhållandevis hög grad av effektivitet. Ett par moment av lagstiftningen medför dock svagheter ur effektivitetsperspektivet av betydelse. Genom avsaknaden av samordning mellan rättskraften för taxeringsbeslut och dispensbeslut, samt att avslag av en ansökan om dispens aldrig vinner orubblighet, är det möjligt för den

[16] Se lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

enskilde att i princip när som helst återkomma i en taxeringsfråga. Detta är en uppenbar risk som på ett påtagligt sätt skulle kunna minska effektiviteten i handläggningen. Dessutom medför det faktum att beslut i dispensärenden är sekretessbelagda en effektivitetsförlust. Genom att de skattskyldiga inte känner till den praxis som utarbetats är risken stor för att fruktlösa ansökningar inkommer till dispensmyndigheterna. Därigenom belastas skattemyndigheterna och Riksskatteverket med ett högt antal ärenden, vilket endast får till följd att handläggningstiderna blir längre. Detta till nackdel både för de enskilda och det allmänna. Rättsinstitutet som sådant har således sådana brister ur effektivitetsperspektivet, att även denna del av hypotesen får anses vara verifierad i tillräcklig hög grad för att godtas.

När det gäller frågan om det funnits principiella utgångspunkter bakom om dispensinstitutet och införandet av dispensregler, kan konstateras att en stark återkoppling finns till lagstiftningshistoriska traditioner.[17] Som jag framhållit redan inledningsvis tycks dispensinstitutet vara infört i svensk rätt via den katolska kyrkorätten. Visserligen har institutet delvis moderniserats för att passa in i dagens rättssystem. De "justeringar" som vidtagits har dock inte varit av sådan art och omfattning att dispensinstitutet framstår som ett modernt rättsinstitut. Överlag har inte någon mer övergripande principiell diskussion förts rörande dispensregler och deras funktion, fördelar, nackdelar och relation till andra typer av regler.

Underförstått tycks på senare tid en doktrin vara införd, att i möjligaste mån undvika dispensregler.[18] Lagstiftaren tycks således vara medveten om att dispensinstitutet ger upphov till problem. Riksskatteverket brukar också i sina remissvar, i de fall dispensregler föreslås, ge uttryck för en negativ inställning till att införa denna typ av regler.[19] De framhåller att det ur rättssäkerhetsperspektivet är bättre med objektiviserade regler som tillämpas som en del av den årliga taxeringen.

Det kan således konstateras att någon medveten lagstiftardoktrin inte finns. Frågan är då om dispensreglerna är möjliga att ersätta. Av vad som framgått i praxisgenomgången är det endast två dispensregler som svårligen kan tas bort. Dessa rör återköp av pensionsförsäkringar och undantag från ålderskravet.[20] Skälet till detta synes närmast vara att det inte är beskattningsfrågor som skall bedömas, när ansökan om dispens

[17] Se avsnitt 1.1.4 rörande den historiska utvecklingen.
[18] Se dir 1988:6 s 11.
[19] Se exempelvis proposition 1992/93:187 s. 138 och proposition 1998/99:15 s. 141f jämför dock verkets uppfattning i proposition 1996/97:18 s. 22.
[20] Se avsnitt 7.

handläggs. Det är i stället sociala frågeställningar som behandlas inom ramen för dessa ärenden. Jag har därvidlag föreslagit att dessa dispensregler bibehålls, men att en annan myndighet (exempelvis försäkringskassan) anges som dispensmyndighet. Motivet för detta förslag är att jag anser att dessa antagligen är bättre skickade att pröva de enskilda ekonomiska och sociala förhållandena än skatteförvaltningen.

Det sagda påvisar således att jag i övriga fall ansett att det är möjligt att helt ta bort dispensreglerna. En del av reglerna är redan borttagna, andra fortfarande gällande. Det har också på senare tid instiftats några nya dispensregler. Stiftelseutredningen, vars förslag visserligen inte ledde till lagstiftning, ansåg också att det inte var möjligt att ta bort den dispensregel rörande fullföljdskravet som finns i 7 § 5 momentet lagen om statlig inkomstskatt. Det finns således delade meningar om det är möjligt eller inte. Emellertid tycks inte heller Stiftelseutredningen ha särskilt bedömt alternativa möjligheter till dispensregler.

Utifrån det sagda anser jag att det är fullt möjligt att ta bort de allra flesta dispensregler (undantaget för de två nämnda rörande pensionssparande). Även i denna del har således den inledningsvis uppställda hypotesen giltighet.

Sammantaget kan framhållas att den av mig uppställda hypotesen i alla delar har varit möjligt att verifiera. Enligt min uppfattning kan det skatterättsliga dispensinstitutet, utifrån det sagda, starkt ifrågasättas.

13.7 Förslag till förändringar

Av de genomgångna dispensreglerna kan konstateras att dessa, utom två, utan tvekan kan bytas ut mot andra typer av regler. Enligt min uppfattning talar mycket för att dispensreglerna bör bli föremål för en omfattande genomgång och undersökning. I detta sammanhang kan det vara av central betydelse att särskilt undersöka vilka problem som skall lösas och vilka mål som avses att bli uppnådda med en lagstiftning.[21] Mot bakgrund av de brister i rättssäkerheten som föreligger bör bibehållandet av en dispensregel ha mycket goda motiv.

Det sagda påvisar att det tycks finnas två huvudlinjer att gå rörande dispensregleringen. Om det anses nödvändigt att bibehålla systemet så är det enligt min mening nödvändigt att som i dansk, norsk och tysk rätt införa en ordinär domstolsprövningsmöjlighet. Enligt min uppfattning bör en sådan prövning inte begränsas till att avse laglighet, utan ett

[21] Se om detta Hellner s. 167ff.

dispensärende bör kunna bli föremål för fullständig prövning av domstolsinstanserna.[22]

Ett bibehållande av regelsystemet bör vidare få till följd att det klarare preciseras vilken typ av handläggningsregler som bör tillämpas vid handläggningen av dispensärenden. Därvidlag borde det enligt min uppfattning vara lämpligt att i första hand taxeringslagens regler, i tillämpliga delar, tillämpades även på dispensärenden. Ett enhetligt system bidrar till ökad rättssäkerhet genom att det blir färre regelkomplex för den enskilde att känna till. Detta skulle också medföra en möjlighet till att samordna rättskraftsreglerna mellan beslut i dispensärenden och taxeringsbeslut, vilket i sin tur skulle kunna bidra till att eliminera det rättskraftsproblem som påvisats i avsnitt 4.7.

Vidare är det av central vikt att dispensbeslut publiceras i större omfattning, om rättsinstitutet skall bibehållas i svensk inkomstbeskattning. Min uppfattning är att Riksskatteverket borde publicera sin avgöranden, helst i referatsform, i något av sina periodiskt återkommande informationsblad.[23] För underlättande av publiceringen av beslut i dispensärenden talar, att instansordningen ändras. Om Regeringsrätten utgör högsta instans kommer en del beslut att publiceras i RÅ. Det är dock fortfarande av vikt att Riksskatteverket, om de skall utgöra mellaninstans, publicerar sina beslut.

Den andra huvudlinjen som är möjlig att välja är att helt utrangera dispensinstitutet ur den svenska inkomstskatterättsliga lagstiftningen. Ett sådant agerande framstår kanske som dramatiskt och skulle kräva en förhållandevis omfattande arbetsinsats för att möjliggöras. Enligt min uppfattning är det dock i normalfallet möjligt att ersätta dispensregler med särskilda uppskovsregler. Uppskovsregler kan förekomma i olika varianter. Enligt min uppfattning talar mycket för att den bästa tekniken, för att skydda beskattningsunderlaget, är att beräkna den skattepliktiga inkomsten och mot detta medge ett avdrag i motsvarande storlek. Avdraget kan sedan återföras till beskattning när omständigheterna är sådana att beskattning bör följa.

I den mån dispensreglerna inte är av den karaktär att de avser uppskov med beskattningen, är den enkla åtgärden att helt enkelt göra om dessa till ordinära beskattningsregler. Föreligger ett behov av att i förhand veta utgången av en bedömning bör detta ske genom förhandsbesked. Eventuellt bör det vara så att vissa frågor ges förtur. Här kan som exempel anges möjligheten till avdrag för utländsk pensionsförsäk-

[22] Det system som tillämpas i tysk rätt framstår därvidlag som mest lämpligt, se avsnitt 2.4.3.

[23] Riksskatteverkets hemsida skulle kunna vara ett lämpligt forum för detta.

ring. Det skulle också kunna vara möjligt att i taxeringslagen infoga en regel som gör att i vissa fall kan taxering ske enligt yrkande för den skattskyldige (exempelvis att pensionsförsäkringspremie är avdragsgill), i väntan på att ärendet slutligen avgjorts av domstol. Om domstolen finner att avdragsrätt inte föreligger så bör ändring av taxering kunna ske, utan att grund för eftertaxering bör anses föreligga. I denna del kan det vara lämpligt att göra en skillnad mellan fallet att förhandsbesked ansökts och att frågan förs upp genom överklagande av skattemyndigheten.

13.8 Sammanfattande utvärdering

Sammanfattningsvis kan framhållas att dispensinstitutet innehåller moment som innebär brister i rättssäkerheten, att det i flera avseende föreligger effektivitetsbrister i regleringen, att regeltypen antagligen går att ersätta samt att det i princip saknas rationella skäl till varför regleringsformen valts. Enligt min uppfattning bör dispensreglerna därför helt utmönstras ur den skatterättsliga lagstiftningen. Som jag ser det är det fullt möjligt att ersätta de allra flesta av dispensreglerna med vanliga undantagsregler, som är utformade som uppskovsregler.

De två dispensregler som kan vara svåra att ersätta är dispens från ålderskravet för att en försäkring skall anses som pensionsförsäkring, samt dispens från förbudet mot återköp av pensionsförsäkringar. Dessa dispensregler bör dock inte återfinnas i skattelagstiftningen. Till sin karaktär påminner dessa två dispensregler mer om legala formkrav för att avtal skall få en viss skatterättslig verkan. Skattemyndigheterna och Riksskatteverket framstår inte heller som de myndigheter som är bäst lämpade att pröva dessa två ärendetyper. Enligt min uppfattning borde exempelvis försäkringskassan besitta en större kompetens i att bedöma enskildas ekonomiska och personliga förhållanden, utifrån de dispensförutsättningar som angivits i motiven till lagreglerna. Mitt förslag är därför att dessa dispensregler bibehålls men frikopplas från skattelagstiftningen. Exempelvis genom att samtliga kvalitativa krav på att en försäkring skall anses som en pensionsförsäkring införs i en egen lag. Det kan framhållas att IPS redan har en egen civilrättslig lagstiftning. Beskattningen kan sedan kopplas till denna lag. För återköpsdispensen borde det utan större svårighet vara möjligt att göra om denna till en mer civilrättslig prövning.

Om riksdagen inte skulle se det som möjligt att ta bort dispensreglerna från inkomstbeskattningen, anser jag att i vart fall partiella reformer

är nödvändiga. För att öka rättssäkerheten och effektiviteten, måste regelsystemet ändras på en rad punkter. Främst genom att klarare reglera dels dispensförutsättningarna, dels förfarandet vid handläggningen av dispensärenden. Det kan således avslutningsvis framhållas att dispensreglerna i den skatterättsliga lagstiftningen, oavsett om de skall bibehållas eller inte, bör bli föremål för en omfattande utredning. Utredningsuppdraget bör inte begränsas endast till en översyn av de enskilda dispensreglerna. Även förfarandesidan av dispensinstitutet bör enligt min uppfattning bli föremål för en närmare granskning.

14 Summary

14.1 Introduction (Chapter 1)

Swedish tax law contains various types of rules making exceptions to the general tax provisions. One special type is the 'special exemption rule' (*dispensregel*). A characteristic feature of this kind of exception is that the granting of a special exemption is not part of the annual tax assessment procedure. Instead, an application for a special exemption (*dispens*) must be submitted to a specially designated body (*dispens-myndighet*) that makes the initial determination in cases involving a given type of special exemption. Unlike an assessment decision, which may be appealed to in a general administrative court, an appeal to a decision in a special exemption matter must be directed to the National Tax Board, which is the highest authority within the structure of tax administration in Sweden..

There have been —and to some extent, there still exist— appellate routes in which other bodies or the Government issues special exemptions; and generally, according to Swedish law, cases involving the determination of special exemption cannot be heard in a general court.

The Swedish concept of special exemption is thus structured so that special exemption cases are treated as an entirely administrative matter, without the option of them being brought before a court for *judicial* consideration. However, in two situations, an individual probably does have the right to have his challenge heard by a court. Firstly, if the special exemption rule or its application may constitute a violation of European Community law or the European Convention of 1950 for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedom (incorporated in Swedish law since 1995). And secondly, in accordance with a special exemption rule enacted in 1998, SIL §2, sec. 4a explicitly identifies the general administrative court as the proper forum of appeal (see *infra*, section 14.7.3).

The effect of a special exemption is a reduction of tax. The tax benefit commonly derived is a deferral of taxation. EFL § 9, sec. 3 provides, for instance, an opportunity to extend the deadline by which profit transferred to a non-taxable "replacement reserve" must either be used for new capital investments or returned to taxable status (see further, section 14.7.6). In exceptional cases, a decision to grant a special exemption may lead to an elimination of tax liability altogether (see section 14.7.5.). The tax legislation also refers to decisions to grant special exemptions that have little or no effect on taxation. Thus, a special exemption allowing the redemption of pension insurance involves only an exception from the tax law prohibition against redeemable pension insurance. If redemption is allowed, the funds then received by the taxpayer are taxable.

The purpose of this dissertation is to describe the concept of special exemption (*dispens*) in income tax law. The primary statutes involved here are the Municipal Taxes Act (*kommunalskattelagen, KL*), the National Income Taxes Act (*lagen om statlig inkomstskatt, SIL*) and the Replacement Reserve Act (*ersättningsfondslagen EFL*). However, it should be emphasized that the conclusions of this study are not necessarily applicable to situations involving other taxes, such as VAT and net worth taxes.

The research has been conducted in the perspective of traditional "legal dogmatics". The study is based on legal sources that are rarely cited. These include interviews and administrative precedents (precedents established by the bodies dealing with special exemptions). The interviews are used to derive information on how special exemption cases are dealt with, and have not been treated differently from the ordinary sources of law. Administrative precedents are used because special exemption matters cannot be the subject of judicial determination. These precedents are, therefore, especially important for the application of special exemption rules.

The following hypothesis is central to this dissertation:

It can be assumed that the concept of special exemption is not entirely compatible with:

- *a high degree of due process*
- *a high degree of administrative efficiency.*

It can be further assumed that since no well-planned legislative scheme exists to determine when, where and how special exemption rules should be applied, it is possible to:

- *replace special exemption rules by objective ordinary rules.*

While this hypothesis does not steer the organization of this paper, the issues addressed may be used to evaluate the validity of the hypothesis. I should emphasize that I have not used a pure verification or falsification theory; instead, I have based my evaluation of the hypothesis on appropriateness, taking all relevant factors into consideration.

The presentation is divided into a general part (Chapters 2-5) and a specific part (Chapters 6-12). Chapter 13 includes an evaluation of the study —focusing on the proposed hypothesis— in its entirety.

Chapter 2 deals with Danish, Norwegian and German law, from a comparative law perspective. Chapter 3 discusses the legality principle, and the requirement of foreseeability. Procedural rules are dealt with in Chapter 4. Chapter 5 contains a partial evaluation of the general issues.

Chapter 6 discusses some of the central issues involved in that review, immediately before the review of precedents. In this context, I also discuss some aspects of tax law interpretation. Chapters 7 – 12 contain reviews of five different special exemption rules or groups of rules, as well as the practice of the National Tax Board relating to them. Finally, Chapter 13 contains a comprehensive evaluation.

14.2 Foreign law (Chapter 2)

The purpose of this survey of foreign law is to discover alternative solutions of the problems that special exemption intend to solve. This comparative portion of the study is limited to finding ideas and perspectives applied abroad, which can be of use in the presentation itself.

Due to financial constraints and reasons of space, the study includes only three foreign legal systems. Moreover, I do not believe that the possible enrichment provided by a study of additional foreign legal systems would warrant its inclusion.

This study deals with Denmark, Norway and Germany. These countries have been chosen because they have legal systems which, like the Swedish legal system, are based on the legality principle (rule of law). German law has been selected because it is one of the largest Western European legal systems. Danish and Norwegian law are chosen because they belong to the same Scandinavian legal tradition as the Swedish legal system. Finnish law is excluded because of language difficulties, and a study of that country's law would not add very much of value to the specific issues examined.[1]

[1] Finnish law does not contain any special exemption rules. See Andersson, E. pp. 146 and 241.

The survey of these three countries shows a very close similarity between the countries. Danish and Norwegian law, like Swedish law, contain a large number of special exemption rules in various tax statutes and regulations. German law differs in the structure of its rule system by containing a general special exemption rule (§163 Abgabenordnung, AO) that applies to a large part of income taxation.

Constitutionally, the normative bases of tax regulation in the three countries are very similar. In each of these countries, tax regulation is founded upon a relatively strong legality principle and a governmental structure characterized by separation of powers. German law adheres most closely to these principles, with an almost watertight separation between the legislature and the bodies applying the law. Danish and Norwegian law show less of a separation. Through its view of binding administrative precedent, though, Danish law can be said to represent the other end within this spectrum.

In all three countries, special exemption may be determined judicially. The cases are first dealt with by administrative bodies, but can ultimately be transferred to the courts. This does not apply in Swedish law.

Special exemption rules are rarely discussed in the three countries. There is basically no discussion of them at all in Denmark and Norway, while in Germany, the legal literature on these issues —compared to other legal issues— is scarce. The discussion that exists deals mainly with the formal aspects of granting exceptions based on §163 AO, but I have not found any comprehensive and systematic review of precedents relating to this provision. The information contained in various law commentaries provides the only guidance in this area.

14.3 Legality and foreseeability (Chapter 3)

Chapter 3 deals with two of the central components of the concept of due process in tax law. Since the end of the 1940s, the principles of tax law have emphasized that no tax may be levied without a basis in the written law. This view is based on the *legality principle*, which was strongly influenced by ideas of 18th century Enlightenment. However, in Sweden, the power of taxation has been wholly or partially vested in the assembly of elected representatives (the parliament/*Riksdag*) since the 14th century. The Instrument of Government (Regeringsformen, RF) enacted in 1974, gave the Riksdag exclusive rule-making power in the area of taxation.

The general view is that the RF espouses the legality principle, with the central tenet that tax provisions must be embodied in law. However, I am doubtful whether this understanding is actually required by the RF, or whether this can be seen, rather, primarily as a principle of legal application.

Whether the legality principle is embodied in the Constitution (RF) or not relates primarily to the issue of what is required to change its content and meaning. I hardly believe that a legislative decision is needed to change the meaning of the legality principle. The precedents of the Supreme Administrative Court are the determining factor in what the principle means.

The main purpose of the legality principle is to ensure foreseeability in taxation. Nevertheless, both the legality principle and foreseeability can be perplexing. The problem becomes apparent when legal rules are formulated as special exemption rules, with vague elements and conditions. The range of interpretations as to what constitutes an application that complies with the law, in cases like that, are very broad. An expression, such as "special reasons" may mean a great many things. In these cases, the relationship between legality and foreseeability is not cogent, since even the laws must be supplemented by precedents and other auxiliary legal sources, such as its legislative history. Legality, in itself, does not ensure foreseeable application of the law, in these cases.

The concept of foreseeability, too, is relatively unclear. Foreseeability depends the level of knowledge possessed by the person who is expected to understand the content and significance of a legal text. While in the best of all worlds, all taxpayers would understand the meaning of a statute, this is hardly possible. The general view is that a tax law professional should be able to predict a taxation outcome. Thus, a high level of knowledge in tax law is required of the "interpreter."

Foreseeability relates not only to the subject, but to the object (i.e. the result of interpretation/application), as well. The theory and practice of tax law accepts that taxation results may not be exactly as the experts predicted. However, a reasonable requirement, with which I agree, is that possible taxation results should be foreseeable. Requiring unanimity amongst the experts on a taxation result is hardly realistic. Instead, there should not be too great a number of possible results.

The above demonstrates the difficulties related to legality and foreseeability. While the legality principle is appropriate as a theory of how to ensure due process of law, it is difficult to follow it in practice and achieve true due process. I believe that an individual's due process rights cannot be guaranteed merely by means of the legality principle and its application. Other important elements are required, such as

making it financially possible for taxpayers to obtain expert assistance, and designing the procedural rules to benefit the individual and his or her interests. In the next chapter, several of the procedural rules that are important for dealing with special exemption matters will be discussed.

14.4 Procedural rules (Chapter 4)

Chapter 4 discusses various issues relating to the procedural rules governing the administration of special exemption matters. The presentation is not meant to be exhaustive; it focuses rather on several especially important areas.

In Swedish law, assessment issues are regulated by the Tax Assessment Act (TL). In cases not expressly regulated by the TL, the Public Administration Act (FL) applies. Special exemption cases, however, are not part of the annual assessment process. Thus, TL is not applicable to this type of case; thus only the FL and the general principles of administrative law should be applied to the treatment of special exemption matters.

The first issue to be discussed concerns the legal forum. In cases of special exemption granted by the tax offices, the correct forum for the application is the taxpayer's Assessment Office.

A special exemption matter must be initiated by an application of an individual taxpayer. This is based on a principle of general administrative law that cases regarding benefits for individuals cannot be brought *ex officio*.

The general administrative rules of the FL apply to special exemption cases, The TL is thus not applicable to special exemption cases, even though these cases relate to income taxation. Consequently, there is a distinction between the rules applied in assessment cases and those applied in special exemption matters.

One difference between special exemption and assessment matters concerns the duty to assist, investigate and provide service. General administrative rules and the "officiality principle" are applied to special exemption cases. In assessment cases, the special rule of TL 3:1 is used. On the basis of this difference, we can see that the body granting special exemption has only a limited *duty to provide guidance*. Since a special exemption matter deals with a benefit to an individual, the body's duty to investigate is limited. Nevertheless, that body must guide the applicant so that the relevant information is provided. It is obliged to investigate only those issues that argue against the granting of the special exemption (thus, in practice, the body considering the special exemption

application is also responsible for the substantive investigation). In relation to the official principle of TL 3:1, the duty of the body seems to be less extensive than in assessment cases. One should also consider the taxpayer's extensive duty to report, as evidenced by tax returns and information statements. Consequently, in an assessment case, the individual bears a greater responsibility than in a special exemption case.

Another important difference between a special exemption case and an assessment case is the special confidentiality provisions contained in SekL 9:1 (Confidentiality Act). As a general rule, confidentiality in tax matters is absolute. However, in the case of assessment issues that have been appealed *to a court*, the confidentiality principle can be said to be reversed and a pure "damage analysis" is applied. In this way, a document is generally considered a public record, unless an individual or a governmental agency would suffer damage —as determined by the damage analysis— by its release. On the other hand, when a decision in a special exemption case is appealed —bearing in mind that the appeal is not heard in a court of law— there is no similar reversal of the assumption of confidentiality for the National Tax Board. This explains why it is easier to access tax judgments than decisions in special exemption matters.

The chapter also demonstrates that the point at which an assessment decision is deemed to be immune from further challenges (*res judicata*, finality), and a decision on special exemptions is regarded as final, are not coordinated. In some cases, this can mean that the opportunity to seek a special exemption can override the ordinary res judicata rules regarding an assessment. A denial of an application for a special exemption is not considered res judicata. Nor does the res judicata status created by an assessment decision prevent the submission of a new application for special exemption. An application for special exemption therefore constitutes a new issue, in relation to the res judicata status of a previous decision with regard to a tax assessment. In other words, a special exemption does not bar a change in the assessment, and the same appears to also to apply regarding the res judicata status of an assessment decision. Thus, the law is not especially coordinated in this area.

Finally, there is also the issue of the courts' competence in special exemption cases. As mentioned above, a court may consider this issue if a special exemption is found to violate either the European Convention on Human Rights or EC law. The determination in these cases would include the facts of the special exemption case, as well. We can conclude that a court has a certain limited opportunity to determine the formal validity of a special exemption case. This determination would

then seem to center upon the question whether or not the decision is a nullity or non-judiciable.

14.5 Evaluation of the general issues (Chapter 5)

Chapter 5 evaluates the general part of the investigation, and finds that the institution of special exemption is governed by a large variety of rules. These are not laid down in one piece of legislation, but are rather scattered in a large number of places. The administrative law rules are insufficient, both concerning the individual's right to due process and the need for efficient administration.

As regards due process, the problems include the difficulty in gaining access to the precedents established by the National Tax Board. In addition, the use of vague criteria makes it difficult to predict how the law will be applied. Another due process consideration revolves around polycentric legal developmentleading to differing results and presenting difficulty in predicting how the law will be applied.

The problems of efficiency are primarily attributable to the lack of coordination in the res judicata issue. Since a decision to deny a special exemption does not constitute res judicata, there is no limit to the number of times a taxpayer may re-submit an application for special exemption. In addition, this weakens the res judicata status of an assessment decision, since an application for special exemption can be made without any time limit.

It is also important to remember that changes that contribute to enhanced due process aspects benefiting the individual can also lead to reduced efficiency. Thus, the issue of how special exemption rules should be drafted —assuming that they should continue to exist at all— is, to a very large extent, a matter dependent on the balance of interests.

Finally, it is fully possible to replace the existing special exemption rules with ordinary exception rules. Whether this should be done is a matter of policy.

From a theoretical perspective, three of the four parts of the hypothesis may be considered corroborated. Special exemptions can have due process and efficiency problems, and it is possible to replace them by other legal rules. However, a definitive position as to the validity of the hypothesis can only be reached after an analysis is carried out, using a review of precedents as background information.

14.6 Issues related to the review of precedents (Chapter 6)

This chapter discusses the practical and theoretic bases for the reviews of precedents contained in Chapters 7 – 12. The study of the various special exemption rules and precedents associated with them is based on the following four major areas: 1) underlying substantive rules, 2) the structure of special exemption rules, 3) a review of the precedents relating to the granting of special exemptions and 4) an evaluation of the desirability of each of the special exemption rules.

This chapter also discusses a few problems in interpretation. The general issue of whether the National Tax Board should interpret tax law in the same way as the Supreme Administrative Court does, is addressed. Special issues of interpretation include the questions of to what extent legislative intent must be followed, the use of administrative precedents as a source of law, and the significance of the legality principle in statutory interpretation. In addition, the role of European Community law in statutory interpretation is examined.

In my opinion, legislative intent is an appropriate factor in interpretation. Where the legislative intent is clearly indicated in the legislative history, considerations of consistency and uniformity, and, to a certain extent, foreseeability, provide strong arguments for interpretations giving effect to that clear intent. However, this does not entail an uncritical acceptance of legislative history, since a decision must also be made as to the applicability of such material to the actual wording of the statutes.

I emphasize that administrative precedents should be accorded significant value as legal sources, mainly because the National Tax Board is the government agency that has the primary responsibility for applying the law on special exemption. The tax offices, in practice, appear to follow the positions of the National Tax Board in applying the law. This is also of great importance to uniformity, consistency and foreseeability.

In addition, I have stated that the legality principle hardly needs to be given such importance so that it prohibits the use of analogous and extensive methods of interpretation in the field of tax law. As previously mentioned, the legality principle should be viewed as a general, uncodified guideline, whose core meaning is that laws must be applied in a foreseeable manner. Another basic principle is that the tax determined, i.e. the result of the application of the law, should be substantively correct. Thus, unusual methods of interpretation should not be allowed. Consequently, a person applying the law, who uses analogous or extensive methods, must do so with great caution. This however, is quite

different from using the legality principle to exclude any of these methods of interpretation.

Finally, European Community law clearly affects the interpretation of the law by the bodies deciding cases on special exemptions. This is based on the von Colson principle, which —applied here— would entail that Swedish tax law should be interpreted so as to conform with Community law. I am of the opinion that the authorities granting special exemptions and the National Tax Board are now compelled to take Community law into account when determining special exemption matters.

14.7 Special exemption precedents (Chapters 7-12)

14.7.1 General

Chapters 7 – 12 contain reviews of several special exemption rules and related precedents of the National Tax Board. The reviews are all structured in a similar manner. First, each review examines the formulation of the underlying rules as well as the special exemptions. This is followed by a review of precedents and culminates in a summary and evaluation. Appraisal and proposals for change have been included in those contexts that I find appropriate.

The special exemption rules provisions covered by this study are:

- special exemption rules regarding pension savings given a favorable tax treatment (Chapter 7)
- special exemption from capital gains taxes in certain intra-group share transfers (Chapter 8)
- special exemption from "cash companies"; the provision in ÄKL §35 sec. 3 (Chapter 9).
- special exemption in share swaps, pursuant to SIL §27 sec. 4 (3) (Chapter 10)
- special exemption from the "completion requirement" for non-profit associations (Chapter 11).
- special exemption rules in the Replacement Reserve Act (Chapter 12).

Although the special exemption rules in Chapters 8–10 have been repealed, I have found a review of them to be interesting. One reason for their inclusion is that special exemption rules have a tendency to survive

for a relatively long period after they have formally been abolished. A good example of this is the special exemption provision of ÄKL[2] §35 sec. 3. This rule was formally repealed as part of the 1991 tax reform. Nevertheless, applications for special exemptions are still being submitted to the tax offices. This can be explained by the long delays that often occur in assessment cases before the Swedish tax courts. If a taxpayer loses a case which turns on whether a transaction violated ÄKL §35, sec. 3 (7) (the "cash company" provision), he may consider applying for a special exemption.

The special exemption rule of SIL § 2 sec. 4 (a) (Chapter 8) is of great interest because of the appeal procedure applicable to these special exemptions. The authority granting the special exemptions in this case was the National Tax Board. Decisions of the Board could then be appealed to in a general administrative court. This appeal route was unique among Swedish special exemptions.

I should note here that the precedents studied are National Tax Board decisions in special exemption cases. As mentioned in Chapter 4, these are confidential. Owing to the assistance of the National Tax Board, and especially Tax Director Sune E. Janson, I have been privileged to access this unique body of legal source material. I wish to thank the National Tax Board, its personnel and, especially, Sune E. Janson, without whose help this study could not have been completed.

I shall now provide a summary of Chapters 7 to 12. I shall first discuss pension savings and special exemptions. This is followed by an examination of special exemptions in certain intra-group share transfers, and the special exemption rules in ÄKL §35 sec. 3 (8) regarding "cash companies". I shall then continue with the special exemption rule in SIL §27 sec. 4 (3) regarding share swaps, and conclude with the special exemption rule in the Replacement Reserve Act (EFL).

14.7.2 Pension savings and special exemptions (Chapter 7)

Swedish tax law has for a long time favoured private savings for security in old age. Today, KL §31 note 1 contains qualitative requirements for the favourable treatment of pension savings. In general, the effect of these requirements is that a pension may not begin to be paid prior to the age of 55. In addition, there can be no option of withdrawing the deposited funds at an earlier date, whether through redemption, pledge or other use. The insurance policy must be exclusively for the

[2] KL before income year 1990.

taxpayer. Thus, no deduction is allowed for insurance policies to secure the pension of another person. In addition, there are certain limitations on the deductibility of premiums paid to foreign insurance providers. It should be noted that KL §31 note 3 contains a special rule relating to "individual pension saving" which generally receives the same tax treatment of pension saving structured in the form of insurance policies.

The tax benefits of pension saving are limited by a ceiling for the deduction. KL §46 note 6 provides that, as a general rule, a deduction is not allowed for more than one half of a *prisbasbelopp* (basic amount used by the National Insurance System) per taxpayer annually.

Special exemptions from both the qualitative and quantitative restrictions may be allowed in certain cases.

Many of the issues to be decided in the context of the special exemption rules for favourable tax treatment of pension savings are based on considerations of a social nature. The issue of foreign insurance plans is generally determined based on whether the solution seems adequate for the individual. In cases regarding redemption, the decision is based on whether it would be manifestly repugnant not to allow redemption, based on economic and personal circumstances. In cases concerning the quantitative limitations, or where a deceased's estate is named as an insured party, the adequacy of the taxpayer's/survivors' pension protection is the starting-point. Thus, these tax law decisions involve a number of factors that lie outside the traditional ambit of tax law issues. Because of this, one can question whether the tax offices and the National Tax Board are the bodies with the right expertise to determine these issues.

The special exemption rules regarding qualitative requirements are technically different from those relating to the quantitative ones. In the case of the first group, the criteria for granting special exemptions are not explicitly stated in the text of the statute. Instead, what is required there are *special* or *extraordinary reasons*. What these reasons are is not detailed in the text. In the case of special exemptions from stated amounts, in addition to the requirement of special reasons, there are other limitations that the tax office *must* consider in granting special exemptions. The "special reasons" and "extraordinary reasons" requirements are defined in great detail in the declarations of the stated purposes of the various special exemption rules. Thus, legal rules here are derived from statements of legislative purpose.

Thus, to a great extent, the norms governing special exemptions in pension savings cases have been established in a way that violates the basis for separation of power as outlined in the RF. This arrangement is certainly very dubious.

The precedents tend very much to follow the statements of legislative purpose. This clearly indicates that these statements have been accorded a weight in the application of law that is far out of proportion to their place in the hierarchy of legal norms. These comments seem to be treated as law. On the other hand, it is difficult to prove that they have been applied in violation of the law, with a view to the vague requirements of the statutory ground for exemption.

The treatment of special exemption matters generally seems to follow established legal requirements. However, the decisions regarding the redemption of pension insurance policies seem to me to be much too sketchy. This makes it difficult to draw conclusions regarding the factors affecting and issues raised in these matters. Older precedents seem to carry a somewhat greater weight, but they are not being referred to explicitly. I have shown that quite often the decision consists of "boilerplates", which makes it difficult for the applicant to understand why his application was denied. The written decisions only briefly state the grounds for obtaining a special exemption, and conclude that these have not been met in the instant case.

Special exemption decisions regarding the issue of the equivalency of Swedish and foreign insurance, however, are much more well-founded. In these cases, the decisions of the National Tax Board provide a more specific account of the factors involved.

In addition, matters concerning two of the special exemption rules have not even come before the National Tax Board. There is good cause for finding that these rules are unnecessary. In any case, there are reasons to consider whether these rules should be made objective, and be converted to normal regulations regarding statutory application.

In my opinion only the rules regarding redemption and the age requirement should remain as special exemption rules. It would be difficult to objectify these special exemption rules within the purview of tax legislation, since the factors considered in deciding an application for one of these special exemptions are only marginally related to tax issues. Instead, the focus is on personal and economic factors.

I believe that a new system can be established to deal with these exceptions. The body determining them should possess the special expertise required in these cases. A condition for the granting of special exemptions is, after all, that the applicant finds himself in a financial or personal situation where redemption would be more important than the retention of guaranteed pension payments later on. One suggestion would be to entrust this determination to the National Social Insurance Board or the Social Insurance Office. These agencies are likely to possess the required expertise to adequately investigate these matters,

and make their decision based on tax law. In all other respects, the provision should reflect the current state of the law. Redemption of an insurance policy is certainly technically possible, and the question of whether the insurance provider accepts the redemption should be addressed before the National Social Insurance Board or the Social Insurance Office considers the matter. Decisions regarding either of these two exceptions should be reviewable by a general administrative court. It may be advisable to accord these cases a calendar preference.

14.7.3 Intra-group share transfers (Chapter 8)

According to Swedish tax law, intra-group share transfers do not give rise to taxation. Upon the request of the taxpayer, taxation is deferred in these cases. Instead, taxation occurs when the shares that were transferred within the Group, actually leave the group or otherwise cease to exist. A deferment is also allowed when the transfer is to a foreign entity forming a part of the group. Previously (up to and including the 1998 taxation year), the deferment rule was found in SIL § 2 sec. 4 (10). That rule did not allow deferment in cases of transfers to foreign associated companies. Instead, there was a special exemption rule in SIL § 2 sec. 4 a, according to which the taxpayer could apply to the National Tax Board for a special exemption. The decision of the Board could be appealed to in a general administrative court. As a condition for the granting of the special exemption, the transferring company was required to own all the shares in the company that was transferred. The transferred company should also be registered in the same country as the acquiring company. The company being sold was not allowed to own, directly or indirectly, an equity interest, voting interest or capital interest of more than 25 % in any company registered in another country. An additional condition for the granting of a special exemption was that no special reasons against doing so existed. This rules was abolished as of January 19, 1998, as the option of applying for a special exemption had, to a great extent, been used to obtain undue tax benefits.

During the short time that the special exemption rule was in effect, less than twenty applications were received. In most of those cases, the special exemption was granted. Nevertheless, the special exemption rule of SIL § 2 sec. 4 a proved to have a major flaw. The absolute written requirement that all shares in the transferred company should be owned by the transferring company led to a remarkable denial in at least one case. It could hardly have been the intent of the rule to deny the special exemption in a case where there was 99.99 % ownership due to a legal

stipulation of 100 %. Indeed, in my opinion, there are good reasons to see this application of the rule as a violation of the European Community Treaty's prohibition against discrimination and the obstruction of the free movement of capital within the Union. The requirement of full ownership is currently being examined by the Administrative Court of Appeals.

Other than this, the National Tax Board has so far been generous in granting special exemptions. To a large extent, the Board has followed the liberal precedents that the Government established, which mirrored the previous special exemption rule of SIL § 2 sec. 4 (10). This is one of the major reasons why the special exemption option was withdrawn.

Furthermore, it is unlikely that the treatment of special exemption matters pursuant to SIL § 2 sec. 4 a constituted judicial adjudication its traditional meaning.

14.7.4 "Cash companies" and special exemptions (Chapter 9)

Until the beginning of the seventies, the "cash company" was an important tax-planning tool. Simplified, this transaction involves the use of a company, which is doubly taxed in Swedish law (i.e. taxation of profit and of distributions), as a "piggy bank". The profit that a business generated was not withdrawn by the taxpayers. In cash company transactions, the taxpayers (the owners of the companies) accumulate large, untaxed reserves in the companies by utilizing accelerated depreciation of machines and fixtures. These reserves would be dissolved, but before they became taxable, the company, together with its untaxed profits, would be sold to a party who could contribute property that could be written down, thereby postponing taxation even more. The original owners of the company would thereby enjoy the profit while paying very low tax.

In order to prevent this type of tax avoidance, a law was enacted in 1973 that characterized the entire capital gain resulting from a sale of shares in a closely-held company —in the event that the company had untaxed profits— as a taxable capital gain. The rule was intentionally formulated broadly. Because of this, the law offered the possibility of applying for special exemptions in the event of a genuine structural rationalization. The rules continued to operate through the 1991 tax reform in ÄKL §35 sec. 3 (7-8). The provisions regarding cash compa-

nies were then eliminated as the introduction of special taxation rules for the sale of shares in closely-held companies rendered them superfluous.[3]

This special exemption rule is included in this study because applications regarding the consequences of the provision on cash companies are still being received. Since there is often a judgment or assessment that is final (res judicata) on the same issue, the rule and its application are interesting in connection with the res judicata problems of special exemptions. All the precedents studied come from the last half of the nineties. The National Tax Board is the first and only body hearing and determining matters dealing with the special exemption from the provision regarding cash companies.

The National Tax Board's precedents concerning the provision regarding cash companies appear to be very consistent. Despite the vague formulation of the special exemption rule, the precedents have resulted in clear principles. The central issue seems to focus on whether any tax benefit resulted from the transaction. In the great majority of cases, this issue was more important than whether the transaction appeared commercially sound. In practice, the precedents seem to require both commercial soundness and either a total absence of tax benefits or merely small and incidental benefits. The price that the applicant had agreed to in connection with the transfer of the shares was an especially important consideration. A value of approximately 55 % of the combined latent tax liabilities of the transferred company seemed to have been the highest price the National Tax Board had accepted when granting a special exemption.

The above account shows that the Board very much abides by its own precedents. Since this also constitutes, to a large extent, a type of rule-making, a sort of legal polycentrism can be observed here. In addition, the knowledge of these precedents has been difficult to access.

A relatively large amount of resources has been devoted to the handling of cases involving the special exemption of cash companies. There is a good deal of matter to review in these cases, mostly because the applicants generally have retained counsel, often well-known law and accounting firms. To a great extent, at least for the cases heard during the nineties, this may have been the result of unsuccessful structuring. Several of the special exemption cases also resulted from some prior decision by a county administrative court, or an administrative court of appeals finding that the provisions regarding cash companies were applicable to the transfers to which the applications for special exemptions related.

[3] See SIL § 3 sec. 12 – 12 e, for current provision.

The resources devoted to handling cases of this type seem primarily to have been used to investigate issues of law and factual circumstances raised in the documents submitted by the applicant to the agency. Where necessary, the person handling the matter may request supplementary information. The tax offices, even where they are not the decision-makers, are generally asked to, and do, submit comments in these cases. Most of the comments have supported denial. Only occasionally have the tax offices supported the granting of a special exemption. Nevertheless, the comments of the tax offices do not seem to have any major influence on the decisions of the National Tax Board.

One special issue brought up by this special exemption is the res judicata problem discussed in section 4.7. As mentioned above, in many cases the special exemption application is made after a judgment has obtained res judicata status. In many cases, the application was filed long after the basic tax assessment decision had been made.

In no case has the National Tax Board discussed the importance of this issue. The Board is therefore apparently of the opinion that a tax judgment and the res judicata effect of an assessment decision do not bar an application for special exemption. I arrived at the same conclusion is section 4.7.4.2. Nevertheless, in cases of assessments and tax judgments that are more than five years old, a re-hearing of the case is required in order for a special exemption to have the intended tax effects. The TL does not include rules that allow assessment decisions to be changed more than five years after the underlying assessment decision was made, or after the tax judgment in the same case has become res judicata. Since the TL does not apply to the handling of special exemption cases, neither can the tax calculation rule of TL 4:23 be applied so as to change an assessment decision that is res judicata. That section, possibly, should be modified so that a special exemption decision also require a change in an assessment decision.

Finally, regarding the substantive issues, I agree generally with the results reached by the National Tax Board, but have found a few cases where the results have been too harsh. I feel that objectifying the grounds for the granting of special exemption would be desirable. However, this would also led to some inflexibility in accepting other equally valid reasons to grant special exemptions. Most likely, it would become a question of whether the transactions were purposefully structured in order to avoid the tax consequences that over-cash companies can face. This leads us to ask why the tax courts should not be the ones to make this determination. In my opinion, the choice of a special exemption rule was not well thought through when the provisions

regarding cash companies were proposed by the Government and passed by the Riksdag.

14.7.5 Share swaps and special exemptions (Chapter 10)

In 1991, the special deferral rule of SIL §27 sec. 4 was introduced as a partial substitute for the cash company special exemption discussed in the previous section. According to the 1991 provision, in cases where shares were exchanged for newly issued shares of another company, and the cash consideration did not constitute more than 10 % of the price, a deferral of tax liability would be granted. Regarding this deferral, the newly acquired shares were considered to have the same acquisition value as those for which they were being exchanged.

However, the rule did not apply to swaps of shares in closely-held companies. Securing a deferral in these cases required a special exemption. Pursuant to SIL §27 sec. 4 (3), in order for a special exemption to be granted, no portion of the capital gains upon the sale of the shares could consist of taxable employment income. This requirement would prevent the circumvention, by the shareholder, of the special taxation rules in SIL 3 secs. 12 – 12(e) regarding the sale of shares in a closely-held company. Briefly, these rules entail that, as capital gains taxation was concerned, only half of the profit was taxed at 30 % as income of capital. The balance was taxed as employment income, with a maximum marginal effect of 55 %. Applications for special exemptions should be addressed to the tax office, whose decision could be appealed to before the National Tax Board. This rule was abolished together with the enactment of the special Act regarding deferral of taxation in share swaps (1998:1601). The exchange of shares in closely-held companies may also qualify for deferral, pursuant to the new Act.

SIL §27 sec. 4 (3) is included in this study since this provision will probably be of interest for many years to come. The rule and the decisions made are also interesting objects of study.

The structure of the special exemption rule and the related precedents that developed were not especially successful. Firstly the degree of efficiency is relatively low. In addition, the outcomes in individual special exemption cases are not particularly predictable. The National Tax Board has evaluated and decided complicated issues regarding the special rules of SIL §3 secs 12- 12e. These evaluations are not obvious in all their parts. In addition, these issues also typically arise in connection with "no-action letters" (advance notice) and in ordinary assessment cases. Thus, there are two competing bodies (the Supreme Administra-

tive Court and the National Tax Board) that issue precedents regarding these issues as the highest body. This arrangement can contribute to legal polycentrism.

Legal polycentrism is also evident from the relationship between the first and third clauses of SIL 27 sec. 4. The matters discussed in section 10.5.7 clearly demonstrate that the National Tax Board has interpreted the rule in one way, while some other tax offices have interpreted it differently. In addition, the statements made previously by the National Tax Board have also impacted on the way the rule is interpreted in special exemption cases.

Procedurally, the decisions appear to follow a correct logical construct. However, they are often devoid of facts, consisting mostly of brief references to legislative intent and recommendations, giving little guidance to future applicant. In addition, the cases are not public.

Furthermore, The investigations have sometimes been shown to be inadequate. The process is meant to investigate all important related circumstances, which may be of relevance to the outcome of a case. The analysis of the legal problems is not very deep. In a few cases, this has led to an adverse outcome for the taxpayer.[4]

Completely different methods of attacking the problem are discussed in sections 10.5.7 and 10.5.8. In the cases discussed in 10.5.7, the National Tax Board has been relatively broad and creative in its interpretation, while section 10.5.8 provides an example of a case in which the exact opposite occurred. This is quite unfortunate.

All and all, the review of precedents shows that special exemption rules and their application can give rise to a number of problems. It is therefore fortunate that this rule is not longer in operation. I would like to emphasize that no one in the future should consider introducing a new special exemption rule on structural rationalizations.

14.7.6 Non-profit associations and special exemptions (Chapter 11)

Certain non-profit associations receive favourable tax treatment under Swedish law, provided their purpose is one that benefits the public. One condition for the maintenance of this favourable tax treatment is that any surplus arising must be used for public benefit purposes. This is referred to as the "completion requirement." In practice, this has been interpreted

[4] See dnr 2695-2699-96/603.

to mean 80 % of the surplus arising over a period of five years must be used for the public benefit purposes.

It can be difficult to reach this percentage of use in certain cases. If, for example, the association intends to invest in a building or comparable expensive facility, the association may need to consolidate its position. SIL §7 sec. 5 clause 5 provides a possibility for obtaining a special exemption in these cases. One condition is that the surplus be used to invest in a building, fixtures or equipment. In addition, there must be a special reason to grant the special exemption. An application for a special exemption should be filed with the tax office and can be appealed to before the National Tax Board.

The purpose of this special exemption rule appears to be directed towards the achievement of those goals that the activities of the non-profit association are to promote. In those cases where the association needs to consolidate its position in order to attempt larger and more significant investments, the legislature considered it necessary to introduce a special exemption rule to allow the association to retain its capital.

The statement of purpose of this law, somewhat surprisingly, only states that special exemptions *should* usually be granted under those specific conditions indicated in the text of the statute. Thus, some discretion may still be used in the determination, despite the existence of the very requirements stated in the law. Therefore, the concept of special exemption appears to encompass the use of at least some discretion, without any specific legal guidelines. I find this quite disturbing.

It is difficult to draw any general conclusions from the few existing precedents. Nevertheless, as in the case of most of the other categories of special exemption, evidence of the legislative intent has a great deal of influence in the determination of the cases. In addition, two of the cases were found to conflict with each other, in part. In case number 22002-93/605 a very stringent requirement was imposed on a given investment. The same stringent requirement was not imposed in case number D239-204-90. This is an unfortunate contradiction. In addition to that, many difficult problems in the legal application of this special exemption were found.

In summary, I favour the removal of this rule. It should be noted, however, that the government legislative study SOU 1995:63, which did not lead to the enactment of this provision, strongly favours this special exemption rule. Nevertheless, that study did not include a more detailed analysis of the function and significance of the special exemption rule in its context.

I see the special exemption rule, in general, as a deferral rule. However, if the conditions are satisfied, no tax liability will ever result. There are no technical reasons why this rule cannot be made into a regular rule of legal application. Neither is there any efficiency argument that justifies the retention of this rule, especially in light of the very small number of cases that arise.

Nevertheless, this special exemption rule seems to be justified to a certain extent. There is the underlying, albeit not explicitly expressed, consideration in the statement of purpose that the special exemption procedure provides the tax office the opportunity for verifying compliance with the decision. However, I do not find this argument especially convincing, since there are strong indications that this type of verification is equally available within the context of an ordinary statutory exception.

14.7.7 Special exemption rules in the Replacement Reserve Act (Chapter 12)

The purpose of the replacement reserve system is to facilitate certain fixed asset investments. This is done by allowing a tax derferral of certain taxable compensation. This deferral is granted if the taxpayer lost an asset due to an accident or by forced expropriation, and, as a result, obtained taxable revenue (insurance compensation, expropriation compensation or something comparable). In such case, a taxpayer engaged in a business activity can effect a transfer to a replacement reserve, and deduct the amount transferred from its taxable income.

A replacement reserve fund must be put into utilization prior to the end of the third year following the first assessment decision based on a transfer to that replacement reserve. The utilization is most often a corresponding reduction of the depreciation basis for newly acquired assets, such as a building. This will reduce future tax-deductible depreciation.

If the utilization of a replacement reserve has not taken place within the stated period, the amount transferred becomes taxable again. An individual taxpayer, however, can obtain a special exemption from the three-year limit. The tax office may allow the taxpayer up to three additional years to utilize the reserve.

In exceptional situations, it is possible to obtain a special exemption from the requirement so that replacement funds may not be transferred. According to Swedish law, an individual business owner may transfer his business only in the form of a bulk transfer. In that case, any existing

replacement fund would be restored to a taxable status. If a special exemption is obtained, however, the replacement fund, too, is transferred to a new taxpayer.

Applications for special exemptions are dealt with by the tax office. Decisions may be appealed to before the National Tax Board.

The special exemption rules of the EFL have seldom come before the National Tax Board for determination. This fact is hardly surprising, since a fairly extensive body of precedents regarding the time limits for utilization of fire reserves had already existed; and, judging from the number of cases brought under this provision, transfers to these reserves are not especially common. In those cases where a transfer is made, there are either no problems in utilizing the fund, or the requirements for deferral are so clearly fulfilled, that the tax offices simply grant them.

In the case of the other special exemption rules, there have been few cases under either the EFL or the previous law. According to sources at the National Tax Board, such cases have not been encountered. In addition, the compilation prepared by Berglöf/Roos does not report any special exemption cases regarding these rules.

In the cases that I have had the opportunity to review and assess, the decisions have been relatively brief. The explanations reveal very little, and in the overwhelming majority of the cases, the National Tax Board have followed the purpose statements. Only occasionally has the Board shown more independence in its decisions.

Case management also shows that the Board has fulfilled its investigatory duties. The taxpayer is seldom represented by counsel in these cases.

Since the special exemption rules appear infrequently, and the utilization deferral is relatively clear-cut, the rules are presumably unnecessary, and their very *raison d'être* can be challenged. The legislative statement of purpose contains no discussion on this issue. It seems likely that because the fire replacement reserve was a model for the EFL, the special exemption rules came into the EFL, so to speak, with the rest of the baggage. In my opinion, in light of the matters stated, the special exemption rules could very well be replaced. The special exemption relating to utilization could be replaced by allowing a six year deferral from the beginning, or by reviewing the situation during the third year after the transfer to the reserve occurred.

14.8 Evaluation (Chapter 13)

I have no doubt that all but two of the special exemption rules I have reviewed can be replaced by other types of rules. The special exemption rules should be extensively reviewed and studied. This investigation should center on the problems that must be solved, and the goals that must be achieved by legislation. Considering their due process problems, special exemption rules should be kept only if there are weighty reasons for doing so.

As have been shown, there are two main types of solutions that can be adopted to resolve the special exemption situation: retention with modifications, or elimination. If the system should remain in place, an opportunity to have the case heard in court should be introduced, as is the case under Danish, Norwegian and German law. In my opinion, the judicial determination of a special exemption case should not be limited to legality, but should include be a full hearing and determination of the merit by the courts.

A decision to retain the special exemption rule system should also be accompanied by clearer guidelines as to the type of procedural rules to be applied in the processing of special exemption cases. My view is that the best option is to apply the TL rules, where applicable. A uniform system would contribute to due process by reducing the number of legal sub-systems the individual must deal with, and enable a better coordination of the res judicata rules applicable to special exemption cases and assessment decisions, thus eliminating the res judicata problems discussed in section 4.7.

If special exemptions are to be retained as a part of Swedish tax law, it is also crucial to make the decisions involving them more accessible. In my opinion, the National Tax Board should publish its decisions, preferably in summary form, in one of its periodical information sheets.[5] In order to facilitate the accessibility of special exemption decisions, the appeal route should be changed. If the Supreme Administrative Court is to be the highest appellate forum, some of the decisions will be published in the RÅ series. However, it is important that the National Tax Board, which would become the intermediate appellate forum, also publish its decisions.

The second type of solution would be to eliminate the concept of special exemptions in Swedish income tax law altogether. Such an action may appear somewhat drastic, and would require fairly comprehensive efforts. I am of the opinion, however, that replacing special

[5] The series *Rikskatteverket informerar* would be a suitable choice.

exemption rules by special deferral rules is normally feasible. There may be a varieties of deferral rules. I consider that the best technique to protect the tax base would be to calculate the relevant taxable income and allow a corresponding deduction. This deduction can later be restored to taxation when circumstances so indicate.

Where the special exemption rules do not envision a tax deferral, the simplest solution would be to change them to ordinary tax law rules. If there is a need for a preliminary ruling, the concept of a no-action letter can be used. It may be advisable to give priority in the processing of certain applications, such as deductions for foreign pension insurance. It should also be possible to include in the TL a rule allowing a preliminary assessment in certain casesat the taxpayer's request (e.g. that a pension insurance premiums is deductible), pending final determination by a court. If the court finds that the deduction was not proper, the assessment would be modified without any penalty. In this context, one should distinguish between cases in which a no-action letter was requested and those in which the tax office appeals.

In summary, the concept of special exemptions contains aspects that weaken due process, cause various efficiency problems, have no rational basis, and can probably be replaced. In my opinion, special exemptions should be completely eliminated from tax law. It is quite feasible to replace almost all the special exemption rules by normal exceptions, which could be designed as deferral rules.

The two special exemption rules that can be difficult to replace are the special exemption from the age requirement for pension insurance, and the special exemption from the prohibition against redeeming pension insurance policies. These special exemption rules, however, should not be part of tax law. They resemble more formal requirements in order for an agreement to be accorded a certain tax effect. In addition, the tax offices and the National Tax Board are not the bodies most suited for determining these two types of cases. The Social Insurance Office possesses greater expertise in assessing an individual's economic and personal circumstances, in light of the conditions for a special exemption stated in the statements of purpose. My proposal is therefore to keep these special exemption rules, but to remove them from tax law. All qualitative requirements for deeming insurance as a pension insurance policy would thus be incorporated in a separate law. In fact, IPS already has its own civil law legislation. Taxation could then refer to this law. Finally, it would not be difficult to transform the granting of the special exemption from the prohibition against redemption into a more normal civil law determination.

If the Riksdag decides not to eliminate special exemptions from income tax law altogether, partial reforms are, in any case, necessary. In order to increase due process protection and efficiency, the rule system should be changed in a number of areas. These include, most importantly, making the special exemption rules and conditions clearer as well as an improvement in the procedural details involved in the processing of special exemption cases. In conclusion, whether or not the special exemption rules in our tax law are retained, they should be thoroughly examined. This examination should not be limited to the various special exemption rules, but should also include procedural issues relating to special exemptions.

Källor

Källmaterial: Danmark, Norge och Tyskland.

NOU 1991:30 (Norge)
Skattedirektoratets meldinger sk nr 18/1997 (Norge)
Stortings meldinger nr 16 (Norge). Citeras St meld nr 16.
Forslag til lov om ændering af forskelllige skatte- og afgiftslove, toldloven, lov om fonde og vise foreninger samt lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v. [Hämtad från http://www.retsinfo.dk, öppnad i Microsoft Internet Explorer 4.0, utskriven i A4 format, åberopad i enlighet med denna paginering] (Danmark). Citeras Forslaget.
TfS 1995.295 Ø (Danmark – dom)
U 1950.284 H (Danmark – dom)
U 1965.399 H (Danmark - dom)
Bekendtgørelse om landets inddeling i told- og skatteregioner og toldcentre (bekendtgørelse nr 878 af 30/11/1997 (Danmark)
Lovbekendtgørelse nr 175 af 19/03/1998, Skattestyrelseloven (Danmark)
BFH vom 13.09.1990, BStB1 II 1992, 598, AZ:IV R 69/90
(Tyskland - dom).
BFH vom 05.11.1993, BStB1 II 1994, 238, AZ:VI R 24/93
(Tyskland – dom).
BFH vom 26.10.1994, BStB1 II 1995,297,AZ:X R 104/92
(Tyskland - dom).

Europarättsligt

EG-rättsakter
Förordningen om europeiska intressegrupperingar (2137/85/EEC)
Fusionsdirektivet (90/434/EEC)
Moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEC)

EG-domstolen
Bachmann-målet (Mål C-204/90 (1992) ECR I-249)
Bihl-målet (Mål C-175/88 (1990) ECR I-1779)
Borelli-målet (mål C-97/91-/1992/ Rec. I s. 6313)
Commerzbank-målet (Mål C-330/91 [1993] Rec. I-4017)
EG-kommissionen mot Belgien (Mål C-300/90 [1992] ECR I-305)

Van Gend & Loose-fallet (mål 26/62 [1963] ECR 1)
Von Colson (mål 14/83 [1984] ECR 1891)

Europadomstolen
Bodén mot Sverige, Ser. A no. 125-B
Ringeisen mot Österrike, Ser. A no. 13.
Sporrong-Lönnroth mot Sverige, Ser. A no. 52.
Pudas mot Sverige, Ser. A no. 125-A.

Direktiv

Kommittédirektiv till stiftelseutredningen, dir 1988:6.

Offentliga utredningar (SOU)

1963:16	Sveriges statsskick, 1. Lagförslag.
1963:17	Sveriges statsskick, 2. Motiv. Förslag till regeringsform
1964:27	Lag om förvaltningsförfarandet.
1972:15	Ny regeringsform. Ny riksdagsordning.
1975:21	Livförsäkringssparande
1987:33	Om aktiebeskattning och realisationsvinster.
1988:21	Förslag till reformerad inkomstbeskattning.
1989:33	Reformerad inkomstbeskattning (Del II).
1993:40	Fri- och rättighetsfrågor. Del B
1993:55	Det allmännas skadeståndsansvar
1993:62	Rättssäkerhet vid beskattningen.
1995:63	Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar.
1997:2	Inkomstskattelag
1998:116	Stoppregler

Propositioner

1969:162	om ändrade regler för beskattningen av pensionsförsäkringar m.m.
1971:30	om förslag till lag om allmänna förvaltningsdomstolar
1972:93	om förslag till vinstbolagsbestämmelser.
1973:90	om förslag till ny regeringsform.
1975/76:31	om ändrade beskattningsregler för pensionsförsäkringar.

1975/76:79	om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag.
1975/76:180	om ändrade beskattningsregler för beskattning av realisationsvinster m.m.
1976/77:135	om ändrade regler för beskattning av ideella föreningar.
1976/77:48	om ändrade avdragsregler för kostnader för tryggande av pensionsåtaganden, m.m.
1978/79:210	om ändrad företagsbeskattning.
1979/80:2	sekretesslag.
1979/80:68	om vissa ändringar i beskattningsreglerna för pensionsförsäkringar.
1980/81:68	med förslag till ändrade regler för den skattemässiga behandlingen av inventarier, fastigheter och pågående arbeten m. m.
1985/86:80	om ny förvaltningslag.
1987/88:69	om europakonventionen och rätten till domstolsprövning i Sverige.
1989/90:74	Ny taxeringslag.
1989/90:110	Reformerad inkomst- och företagsbeskattning.
1990/91:89	om förhandsbesked och dispenser i skattefrågor.
1992/93:187	Individuellt pensions sparande.
1993/94:50	Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.
1993/94:85	Vissa skattefrågor rörande livförsäkringar.
1995/96:109	Skattelättnad för riskkapital, m.m.
1995/96:231	Fortsatt reformering av beskattningen av utländska kapitalförsäkringar.
1996/97:18	Vissa företagsskattefrågor.
1996/97:151	Beskattning av aktievinster i bolagssektorn.
1997/98:101	Översyn av förvaltningsprocessen; en allmän regel om domstolsprövning av förvaltningsbeslut m.m.
1997/98:105	Det allmänna skadeståndsansvar.
1998/99:15	Omstruktureringar och beskattning.

Regeringens skrivelse 1997/98:66
Skrivelse med meddelande om kommande förslag om ändring av reglerna för beskattning av aktievinster i bolagssektorn

Utskottsbetänkanden

Bev. utsk. bet. 1865-1866:3
KU 1973:26

Rättsfall och dom

Regeringsrättens årsbok (RÅ)

1951 E 42
1961 ref 43
1962 ref 46
1977 Ab 494
1978 ref 1:9
1979 Ab 6
1979 not Bb 116
1980 1:69
1980 1:82
1980 2:42
1982 not Aa 186
1985 1:2
1985 1:27
1985 1:85
1985 2:62
1985 2:77
1986 not 451
1986 not 489
1986 ref 3
1987 ref 153
1987 ref 166
1987 ref 80
1988 not 596
1988 not 600
1989 ref 116 I
1989 ref 119
1989 ref 124
1989 ref 44
1989 ref 57
1991 not 236
1991 ref 27
1992 not 163
1992 ref 105
1992 ref 56

1992 ref 68
1993 ref 3
1993 ref 99
1994 not 56
1996 ref 16
1997 ref 16
1997 ref 48 I och II
1997 ref 6
1997 ref 65
1998 ref 10

Länsrättens i Stockholms län dom den 11 oktober 1997 (S 501-97).

Justitieombudsmannens uttalanden (JO)

JO 1968 s. 500
JO 1969 s. 316.
JO 1975/76 s. 448
JO 1977/78 s. 250.
JO 1979/80 s. 355
JO 1979/80 s. 384
JO 1980/81 s. 357
JO 1982/83 s. 283
JO 1993/94 s. 185.
JO 1994/95 s. 197

Icke offentligt material rörande dispensregler

Beslut i dispensärenden, dnr
10298-97/605
10344-97/420
10345-98/607
10582-96/605
1305-97/420
130-97/607
14065-93/605
1453-98/604
1576-97/607
1702-94/403
17040-93/400
17844-92/402
1903-95/402
1904-97/607

22002-93/605
22309-93/402
22522-93/603
22522-93/605
228-95/402
2418-97/605
24384-93/403
2457-95/402
25210-92/403
26010-93/402
26136-93/403
2695-96/603
2696-96/603
2697-96/603
2698-96/603
2699-96/603
27637-92/403
28415-92/402
2888-98/607
2982-97/607
3007-93/403
3020-95/402
30307-92/402
3105-97/607
312-97/605
3314-96/402
33617-92/403
3522-94/403
3630-98/605
3631-98/605
3632-98/605
3633-98/605
3704-98/420
37631-92/402
37631-93/402
37-97/607
4108-98/603
4171-98/603

4172-98/603
4205-95/200
4209-94/403
422-97/420
43099-92/403
43902-92/403
4422-92/402
4448-97/901
4485-98/603
4650-94/605
4681-96/402
4688-95/402
4807-93/402
4819-95/402
4904-98/420
5081-92/402
5129/93
5168-97/420
5200-94/402
5219-97/420
529-97/420
5356-97/605
5557-97/605
5660-98/607
5755-97/605
5856-97/420
598-97/605
6085-97/420
6403-97/402
6407-94/402
6536-98/607
6864-93/402
6970-91/D19
7139-98/607
7222-94/402
7434-92/402
7491-93/403
7640-98/603

7641-98/603
7642-98/603
7643-98/603
7644-98/603
7645-98/603
7648-98/603
7651-98/603
7653-98/603
777-98/901.
8104-94/402
8116-97/420
8358-97/901
8588-97/605
864-87/309
8676-98/605
8753-97/901
8996-96/607
9062-97/901
9209-97/901
9313-98/607
9340-98/607
9421-97/901
9423-97/901
944-94/403
9505-97/901
A1371-15974-97/469
D239-204-90
D29-1264-88
Fi95/6855
Fi96/3628
Fi96/4036
Fi96/4289

Skattemyndighetsbeslut

Skattemyndigheten i Stockholms läns beslut A0123-124073-98/469

Skrivelse

Riksskatteverket: PM 22/10 1996 (dnr 7809-96/900).

Litteratur

Aarbakke, M Dispensasjonslovgivning ved omorganiseringer – fleksibilitet eller rettsusikkerhet? Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 29 1993 s. 265ff. Citeras Aarbakke NSFS 1993.

Agell, A Rättsdogmatik eller konstruktiv rättsvetenskap. I Festskrift till Strömholm. 1997. Citeras Agell 1997.

Rikskatteverkets rekommendation om beskattning av fåmansföretag m.m. RSV S 1998:29. Citeras RSV S 1998:29.

Aldén, S Om regelkonkurrens inom skatterätten med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet. 1998. Citeras Aldén.

Alhager, M Administrativ praxis och tolkning av skattelag. Skattenytt 1998 s. 471ff. Citeras Alhager SN 1998.

Alhager, M Om deldom i inkomstskattemål – två tillämpningsproblem. Skattenytt 1993 s. 255ff. Citeras Alhager SN 1993.

Allison, J.W.F. Fuller's analysis of polycentric disputes and the limits of adjudication. The Cambridge Law Journal 1994 s. 367ff. Citeras Allison.

Almgren, K / Leidhammar, B Skatteförfarandet. Norstedts lösbladssystem 1998. Citeras Almgren/Leidhammar.

Alvesson, M / Sköldberg, K Tolkning och reflektion. Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod. 1998. Citeras Alvesson/Sköldberg.

Andenæs, J Statsforfatningen i Norge. 8 upplagan 1998. Citeras Andenæs 1998.

Andersen, J Forvaltningsret sagsbehandling, hjemmel, prøvelse. 3 upplagan 1997. Citeras Andersen.

Andersson, E Inledning till skatterätten. 5 upplagan 1995. Citeras Andersson, E.

Andersson, T Effective protection of Community Rights in Sweden. Dealing with Integration. Cameron, I / Simoni, A (red.) 1995-1996. 1996. Citeras Andersson T 1996.

Andersson, T Rättsskyddsprincipen. EG-rätt och nationell sanktions- och processrätt ur ett svenskt civilprocessuellt perspektiv. 1997. Citeras Andersson T 1997.

Augdahl, P Rettskilder. 1961. Citeras Augdahl.

Bengtsson, B Det allmännas ansvar enligt skadeståndslagen. 1996. Citeras Bengtsson 1996 I.

Bengtsson, B Grundlagen och fastigheten. 1996.
Citeras Bengtsson 1996 II.
Bengtsson, B Om konstitutionsutskottets lagprövning. I Om våra rättigheter IV. Rättsfonden 1990. Citeras Bengtsson 1990.
Berglöf, S/Roos, O Dispenser och överklagade beslut – RSVs praxis. I festskrift till Gösta Ekman. 1984. Citeras Berglöf/Roos.
Bergström, S Förhandsbesked. 1990. Citeras Bergström 1990.
Bergström, S Förutsebarhet. 1987. Citeras Bergström 1987.
Bergström, S Hur förarbeten bör användas vid tolkning av skattelag I De Lege 4. Juridiska fakultetens Årsbok 1994.
Citeras Bergström De Lege 4.
Bergström, S Något om EG-domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten. Skattenytt 1998 s. 481ff.
Citeras Bergström SN 1998.
Bergström, S Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten. Svensk skattetidning 1998 s. 823ff.
Citeras Bergström SST 1998.
Bergström, S RSVs verkställighetsföreskrifter ur ett statsrättsligt perspektiv. Skattenytt 1995 s. 418ff.
Citeras Bergström SN 1995.
Bergström, S Rättskraftsfrågor i den nya skatteprocessen.
Skattenytt 1991 s. 203ff. Citeras Bergström SN 1991
Bergström, S Rättskraftsfrågor i skatteprocessen – ännu en gång.
Skattenytt 1992 s. 485ff. Citeras Bergström SN 1992.
Bergström, S Skatter och civilrätt. En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang. 1978.
Citeras Bergström 1978.
Bergström, S Tolkning och tillämpning av skattelag.
Skattenytt 1998 s. 359ff. Citeras Bergström SN 1998 R.
Blume, P Polycentri og kunstig intelligens. I Retlig polycentri. – Til Henrik Zahle på 50 års dagen 26.august 1993. Redigerat af Peter Blume og Hanne Petersen. 1993. Citeras Blume.
Boe, E Oversigt over fovaltningsretten. 1993. Citeras Boe 1993.
Bohlin, A Offentlighetsprincipen. 4 upplagan. 1994. Citeras Bohlin.
Bull, T Mötes- och demonstrationsfriheten. En statsrätttslig studie av mötes- och demonstrationsfrihetens innehåll och gränser i Sverige, Tyskland och USA. 1997. Citeras Bull 1997.
Burmeister, J Införd stopplagstiftning försvårar omstruktureringar.
Skattenytt 1997 s. 524ff. Citeras Burmeister SN 1997 II.
Burmeister, J Nya omstruktureringsregler. Skattenytt 1997 s. 94ff.
Citeras Burmeister SN 1997 I.

CD-rom:
Refact edition vol 1. Mein Steuerrecht (ATM Anlagen Technologie Maschinelle Textverbreitung). Juni 1997.
Christensen, A Avstängning från arbetslöshetsersättning. 1980. Citeras Christensen A 1980.
Christensen, B Forvaltningsret Prøvelse. 1994. Citeras Christensen 1994.
Christensen, B Forvaltningsret. Opgaver. Hjemmel. Organisation. 1997. Citeras Christensen 1997.
Cooter, R / Ulen, T Law and Economics. 2 upplagan 1997. Citeras Cooter/Ulen 1997.
Corell, H / Egerstedt, O / Eliason, M / Heuman, S / Regner, G Sekretesslagen. Kommentar till 1980 års lag med ändringar. 1992. Citeras Corell m.fl.
Cuff, E.C / Peyne, G.C.F. (red.) Samhällsvetenskapliga perspektiv. 1992. Citeras Cuff/Peyne 1992.
Droege, M / Lysén, G Indroduktion till EU och EG-rätten. 1997. Citeras Droege/Lysén.
Eckhoff, T Rettskildelære. 1993. Citeras Eckhoff.
Edelstam, G Förvaltningsmyndigheters utredningsskyldighet. En rättssäkerhetsstudie. 1995. Citeras Edelstam.
Edvardsson, L Utskiftningsskatten vid fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag. 1984. Citeras Edvardsson 1984.
Ekelöf, P-O / Boman, R Rättegång. Första häftet. Upplaga 7:3. 1997. Citeras Ekelöf I.
Ekelöf, P-O / Bylund, T / Boman, R Rättegång. Tredje häftet. 6 upplagan. 1998. Citeras Ekelöf III.
Ekman, G / Berglöf, S / Gustafson, A / Tivéus, U GRS Skattehandbok. 1990 års skattereform. Citeras GRS.
Ekman, G Begränsad avdragsrätt för pensionsförsäkringspremier och pensionsavsättningar. Skattenytt 1975 s. 246ff. Citeras Ekman SN 1975.
Engholm Jacobsen, J O / Pedersen, J / Siggaard, K / Winther-Sørensen, N Skatteretten. 2 upplagan. 1997. Citeras Engholm Jacobsen m.fl..
Forssén, B Lagrådets avstående från prövning av ny förmögenhetsskatteregels grundlagsenlighet vid 1998 års taxering. Skattenytt 1998 s. 509ff. Citeras Forssén SN 1998.
Garde, J / Albæk Jensen, J / Friis Jensen, O / Bødkar Madsen, H / Mathiassen, J / Revsbech, K Forvaltningsret. Almindelige emner. 3 upplagan. 1997. Citeras Garde m.fl.
Germer, P Statsforfatningsret. 2 upplagan. 1995. Citeras Germer.

Grosskopf, G / Söderholm, U Den nya fåmansföretagsbeskattningen. 1993. Citeras Grosskopf/Söderholm 1993.
Grosskopf, G Fåmansföretag. 1976. Citeras Grosskopf 1976.
Gullnäs, I / Fitger, P / Eklycke, L / Eksborg, A-L Rättegångsbalken. Citeras Fitger.
Gäverth, L Ingenting har hänt. Skattenytt 1998 s. 855ff. Citeras Gäverth SN 1998.
Hagstedt, J A Om beskattning av stiftelser. 1972. Citeras Hagstedt 1972.
Hagstedt, J A Retroaktiv skattelag. 1975. Citeras Hagstedt 1975.
Hartman, J Vetenskapligt tänkande. Från kunskapsteori till metodteori. 1998. Citeras Hartman.
Hellner, J Lagstiftning inom förmögenhetsrätten. 1990. Citeras Hellner.
Hellners, T / Malmqvist, B Den nya förvaltningslagen med kommentar, 4 upplagan. 1995. Citeras Hellners/Malmqvist.
Hirschfeldt, J Likformighet och effektivitet i beskattningen, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 12 1983. Citeras Hirschfeldt NSFS 1983.
Hjerrild-Nielsen, P / Kjærskov, R / Normann Nielsen, K / Stakemann, N Skatteproces. 1996. Citeras Hjerrild-Nielsen.
Holmberg, E / Stjernquist, N Vår författning. 11 upplagan 1997. Citeras Holmberg/Stjernquist 1997.
Holmberg, E/Stjernquist, N Sveriges Grundlagar med tillhörande författningar. 1980. Citeras Holmberg/Stjernquist 1980.
Hultqvist, A Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. 1995. Citeras Hultqvist 1995.
Hultqvist, A Moms och finansiella tjänster. 1998. Citeras Hultqvist 1998.
Isensee, J Das Billigkeitskorrektiv des Grundgesetzes. I Festschrift für Werner Flume zum 70. Geburtstag 12. September 1978. Band II. Köln 1978. s. 129ff. Citeras Isensee 1978.
Jansson, S E Uppskov med reaförlust? Svensk skattetidning 1993 s. 529ff. Citeras Jansson SST 1993.
Jarass, H/ Pieroth, B Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschaland. 1995. Citeras Jarass/Pieroth 1995.
Jareborg, N Brotten. Första häftet. Grundbegrepp. Brott mot person. 1984. Citeras Jareborg 1984.
Kellgren, J Mål och metoder vid tolkning av skattelag. 1997. Citeras Kellgren 1997.
Kellgren, J Skatteförvaltningen och EG-rätten. Skattenytt 1998 s. 498ff. Citeras Kellgren SN 1998.
Kihlström. L Pensionering direkt i företaget. 1997. Citeras Kihlström 1997.

Kindlund, P Avdragsrätt för P-försäkringspremie i EG-perspektiv. Skattenytt 1992 s. 231ff. Citeras Kindlund SN 1992.
Kindlund, P Individuellt pensionssparande. Svensk skattetidning 1993 s. 286ff. Citeras Kindlund SST 1993.
Kirchhof, P Gesetz und Billigkeit im Abgabenrecht. I Festschrift für H. U. Scupin. 1983. Citeras Kirchhof 1983.
Krafft, L När kan man få dispens enligt 46 § 2 mom sjätte stycket kommunalskattelagen för premie för privat pensionsförsäkring? Skattenytt 1982 s. 188ff. Citeras Krafft SN 1982.
Kruse Über Billigkeit und Richtlinien. StuW 1960 s. 478ff. Citeras Kruse StuW 1960.
Kuylenstierna, C.W.U Skatterätt och privaträtt. Förvaltningsrättslig tidskrift 1950 s. 19ff. Citeras Kuylenstierna FT 1950.
Landerdahl, G Lagtolkning och lagstiftningsteknik, ur Mellankommunala skatterätten 1929-1988. Skatterättsliga studier. 1988. Citeras Landerdahl 1988.
Larsson, L Om livförsäkringar – särskilt utländska. Skattenytt 1997 s. 289ff. Citeras Larsson SN 1997.
Lavin, R Om förvaltningsrättslig forskning – en replik. Förvaltningsrättslig tidskrift 1990 s. 71ff. Citeras Lavin FT 1990.
Lavin, R Är den förvaltningsrättsliga forskningen rättsdogmatisk? Förvaltningsrättslig tidskrift 1989 s. 115ff. Citeras Lavin FT 1989.
Lehrberg, B Praktisk juridisk metod. 1993. Citeras Lehrberg.
Leidhammar, B Bevisprövning i taxeringsmål. 1995. Citeras Leidhammar 1995.
Leidhammar, B Processuella frågor m.m. Skattenytt 1998 s. 362ff. Citeras Leidhammar SN 1998.
Lindberg, C-O Om besvärsprövningen av planbeslut. Förvaltningsrättslig tidskrift 1993 s. 465ff. Citeras Lindberg FT 1992.
Lindblom, P-H Om rättskraft m.m. vid "fakultativa fora", särskilt i miljöskademål. I Festskrift till Agell. 1994. Citeras Lindblom 1994.
Lindblom, P-H Processhinder. 1974. Citeras Lindblom 1974.
Lindell, B Civilprocessen. 1998. Citeras Lindell 1998.
Lindell, B Sakfrågor och rättsfrågor. 1987. Citeras Lindell 1987.
Lindencona, G Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag. I De Lege 4. Juridiska fakulteten i Uppsala Årsbok 1994. Citeras Lindencrona De Lege 4.
Listl, J / Müller, H / Schmitz, H Handbuch des katholischen Kirchenrechts. 1983. Citeras Listl m.fl.

Ljungman, S Om skattefordran och skatterestitution. 1947. Citeras Ljungman.
Lodin, S-O / Lindencrona, G / Melz, P / Silfverberg, C Beskattning av inkomst och förmögenhet. 5 upplagan 1989. Citeras Lodin m.fl. 1989.
Lodin, S-O / Lindencrona, G / Melz, P / Silfverberg, C Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. 7 upplagan 1999. Citeras Lodin m.fl.
Lodin, S-O Lagstiftning mot internöverlåtelser av aktier – förslag till modifiering. Svensk skattetidning 1973 s. 523ff. Citeras Lodin SST 1973.
Lundstedt, W Grundlinjer i skadeståndsrätten. Strikt ansvar. Band I. 1944. Citeras Lundstedt 1944.
Lyhagen, C Oriktig uppgift vid skattebrott, skattetillägg och eftertaxering. 1986. Citeras Lyhagen 1986.
Lögdberg, Å Några anteckningar om betydelsen av uttalanden i en lags förarbeten. I Festskrift till Karl Olivecrona. 1964. Citeras Lögdberg.
Malmberg, J Anställningsavtalet. Om anställningsförhållandets individuella reglering. 1997. Citeras Malmberg 1997.
Malmgren, R / Sundberg, H G.F. / Petrén, G Sveriges grundlagar och tillhörande författningar med förklaringar. 11 upplagan 1971. Citeras Malmgren.
Malmgård, U Om vad som förstås med försäkring och försäkringsrörelse, Skattenytt 1982 s. 230ff. Citeras Malmgård SN 1982.
Mangoldt, H v. / Klein, F / Starck, C Das Bonner Grundgesetz. 1985. Citeras Mangoldt/Klein 1985.
Marcusson, L Laglighets- och lämplighetsprövning en titt i backspegeln och framåt. Förvaltningsrättslig tidskrift 1992 s. 121ff. Citeras Marcusson FT 1992
Marcusson, L Offentligmaktutövning utanför myndighetsområdet 1989. Citeras Marcusson 1989.
Mattsson, N Hur tolkas skattelag? I De Lege 4. Juridiska fakultetens Årsbok 1994. Citeras Mattsson De Lege 4
Mattsson, N Neutral inkomstskatt – vad är det? ur Mellankommunala skatterätten 1929-1988. Studier i skatterätt. 1988. Citeras Mattsson 1988.
Mauerer, H Allgemeines Verwaltungsrecht. 8 upplagan 1992. Citeras Mauerer.
Melz, P Lagtolkningsmetoder – synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter. I De Lege 4. Juridiska fakultetens Årsbok 1994. Citeras Melz De Lege 4.

Melz, P Lagtolkningsmetoder – ytterligare synpunkter med anledning av ett nytt rättsfall. Skattenytt 1993 s. 138ff. Citeras Melz SN 1993.
Melz, P Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser. Svensk skattetidning 1998 s. 155ff. Citeras Melz SST 1998.
Melz, P Ägarbeskattning av småföretag. Skattenytt 1991 s. 463ff. Citeras Melz SN 1991.
Michanek, G Markägare - med rätt att döda? Miljörättslig tidskrift 1995 s. 167ff. Citeras Michanek MT 1995.
Michelsen, A Polycentri i skatteretskildelæren. Revision og Regnskabsvæsen nr 2 1994 s. 34ff. Citeras Michelsen R&R 1994 nr 2.
Molander, B Vetenskapsfilosofi. En bok om vetenskap & den vetenskapliga människan. Malmö 1993. Citeras Molander 1993.
Molin, P / Remstam, M-B Angående några synpunkter på hur skatteförvaltningen bör hantera EG-rätten. Skattenytt 1998 s. 865ff. Citeras Molin/Remstam SN 1998.
Mutén, L Av synnerlig vikt. Något om avvisande i förhandsbeskeds ärenden. Skattenytt 1957 s. 150ff. Citeras Mutén SN 1957.
Nelson, A Kriminalpolitik och ingripande. 1988. Citeras Nelson.
Nergelius, J Konstitutionellt rättighetsskydd. 1996. Citeras Nergelius 1996.
Nergelius, J Om grundlagstolkning, grundlagsvänlig tolkning och åsidosättande av grundlagsstridig lag. Svensk Juristtidning 1996 s. 835ff. Citeras Nergelius SvJT 1996.
Norberg, C Reglering och beskattning av banker. 1991. Citeras Norberg.
Olivecrona, K Rätt och dom. 2 upplagan. 1966. Citeras Olivecrona 1966.
Opsahl, T Delegasjon av Stortingets myndighet. 1965. Citeras Opsahl 1965.
Paludan, F / Hjerrild-Nielsen, P E / Normann Nielsen, K / Stakemann, N Skatteproces i praksis. 2 upplagan 1993. Citeras Paludan.
Papier Die finanzrechtlichen Gesetzvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip. 1973. Citeras Papier 1973.
Peczenik, A Om den förvaltningsrättsliga forskningen. Förvaltningsrättslig tidskrift 1990 s. 41. Citeras Peczenik FT 1990.
Peczenik, A Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation. 1995. Citeras Peczenik 1995.
Pedersen, J Grundlovens § 43: "Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov" – pas-, kørekort- og nummerpladegebyrer. Tidskrift for Skatteret 1992 s 1013ff. Citeras Pedersen TfS 1992.

Petrén, G / Ragnemalm, H Sveriges grundlagar och tillhörande författningar med förklaringar. 1980. Citeras Petrén/Ragnemalm 1980.
Petrén, G Normgivningen på skatteområdet. Svensk skattetidning 1985 s. 135ff. Citeras Petrén SST 1985.
Polzer, R / Vogel, K Bonner. Kommentar zum Grundgesetz. 85 Lieferung 1998. Citeras Polzer/Vogel 1998.
Popper, K Popper i urval av David Miller. Kunskapsteori. Vetenskapsteori. Metafysik. Samhällsfilosofi. 1997. Citeras Popper.
Posner, R Economic Analysis of Law. 4 upplagan. 1992. Citeras Posner 1992.
Påhlsson, R Intuition och rättfärdigande i skatterätten. Skattenytt 1998 s. 445ff. Citeras Påhlsson SN 1998.
Påhlsson, R RSVs rekommendationer. Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet. 1995. Citeras Påhlsson 1995.
Ragnemalm, H Extraordinära rättsmedel i förvaltningsprocessen. 1973. Citeras Ragnemalm 1973.
Ragnemalm, H Förvaltningsprocessrättens grunder. 7 upplagan 1992. Citeras Ragnemalm 1992.
Remstam, M-B Processföremålets avgränsning i den framtida skatteprocessen. Svensk skattetidning 1990 s. 496ff. Citeras Remstam SST 1990.
Retlig polycentri. – Til Henrik Zahle på 50 års dagen 26. august 1993.
Reuterskiöld, C.A. Grunddragen af den allmänna rätts- och samhällsläran, särskildt med hänsyn till positiv svensk rätt, jämte grundlinier till rättsutvecklingsläran och rättsvetenskapens historia. 1912. Citeras Reuterskiöld 1912.
Revsbech, K Nyere tendenser i dansk forvaltningsretlig teori -systemhensyn eller retssikkerhed. 1992. Citeras Revsbech.
Riksskatteverkets handledning för taxering av inkomst och förmögenhet 1998. Citeras RSV Handledning 1998.
Rodhe, K Beskrivning – prognos – rekommendation. Juridisk tidskrift 1996/97 s. 1ff. Citeras Rodhe JT 1996/97.
Roos, C.M. Varför rättsekonomi? Tidsskrift for Rettsvitenskap 1993 s. 227ff. Citeras Roos TfR 1993.
RSV:s rekommendation m.m. om beskattning av fåmansföretag Citeras RSV S 1998:29.
Rynning, Elisabeth Samtycke till medicinsk vård och behandling. En rättsvetenskaplig studie. 1994. Citeras Rynning.
Saldén Enérus, A Rättskraften i taxeringsprocessen. Skattenytt 1992 s. 38ff. Citeras Saldén Enérus SN 1992.

Salsbäck, J Ändringar i beskattningsreglerna för pensionsförsäkringar, Skattenytt 1980 s. 223ff. Citeras Salsbäck SN 1980.
Sandström, K.G.A. K.M:ts dispensrätt i skatteärenden samt dess förhållande till skattemyndigheternas kompetens. Förvaltningsrättslig tidskrift 1956 s. 153ff. Citeras Sandström FT 1956.
Sandström, K.G.A. Om beskattning av inkomst av tjänst m. m. 1945. Citeras Sandström 1945.
Sandström, K.G.A. Om skattelagars tolkning och tillämpning. Svensk skattetidning 1952 s. 241ff. Citeras Sandström SST 1952.
Schmidt, F Domaren som lagtolkare. I festskrift till Herlitz 1955 s. 263ff. Citeras Schmidt 1955.
Smith, E / Eckhoff, T Forvaltningsrett. 6 upplagan 1997. Citeras Smith.
Staedler, B Konungens dispensrätt. 1956. Citeras Staedler 1956.
Strömberg, H Aktuella spörsmål. Dispensmakten och grundlagsberedningens förslag. Svensk juristtidning 1972 s. 778ff. Citeras Strömberg SvJT 1972.
Strömberg, H Allmän förvaltningsrätt. 19 upplagan 1998. Citeras Strömberg 1998.
Strömberg, H Förbud mot politiska uniformer och rasistiska symboler. Förvaltningsrättslig tidskrift 1997 s. 1ff. Citeras Strömberg FT 1997.
Strömberg, H Konungens dispensmakt. 1957. Citeras Strömberg 1957.
Strömberg, H Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform. 2 upplagan 1989. Citeras Strömberg 1989.
Strömberg, H Några reflektioner om allmän förvaltningsdomstols kompetens. Förvaltningsrättslig tidskrift 1998 s. 289ff. Citeras Strömberg FT 1998.
Strömberg, H Under vilka förutsättningar bör enligt svensk förvaltningsrätt en förvaltningsakt anses som en nullitet? Förvaltningsrättslig tidskrift 1955 s. 112ff. Citeras Strömberg FT 1955.
Strömholm, S Förslaget om s.k. löntagarfonder i rättslig belysning. Svensk juristtidning 1976 s. 460ff. Citeras Strömholm SvJT 1976.
Strömholm, S Rätt, rättskällor och rättstillämpning. 5 upplagan 1996. Citeras Strömholm 1996.
Strömholm, S Utländskt material i juridiska monografier. Svensk juristtidning 1971 s. 251ff. Citeras Strömholm SvJT 1971.
Ståhl, K Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser. 1996. Citeras Ståhl 1996.
Ståhl, K Omstruktureringar och EG-rätten – några synpunkter på den nya regleringen. Skattenytt 1998 s. 816ff. Citeras Ståhl SN 1998.
Sundberg, H G.F. Allmän förvaltningsrätt. 1955. Citeras Sundberg.

Syversen, J Dispensasjonslovgivning ved omorganisaering av petroleumsvirksomhet – særlig om skattesamtykke etter petroleumskattelovens § 10 første ledd. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 29. Citeras Syversen NSFS 1993.

Sørensen, M Statsforfatningsret 2 udgave ombesörjd av Peter Germer. Citeras Sørensen.

Terra, B J M / Wattel, P J European Tax Law. 2 upplagan 1997. Citeras Terra/Wattel.

Thornstedt, H / Eklund, E Skattebrott och skattetillägg. 6 upplagan. 1992. Citeras Thornstedt/Eklund.

Thornstedt, H Legalitet och teleologisk metod i straffrätten. I De Lege 4. Juridiska fakultetens Årsbok 1994. Citeras Thornstedt De Lege 4.

Thornstedt, H Rättspraxis som rättskälla; några metodspörsmål. Uppsatser i rättsteknik. 1978. Citeras Thornstedt 1978.

Thurén, T Vetenskapsteori för nybörjare. 1991. Citeras Thurén 1991.

Tipke, K / Lang, J Steuerrecht. 15 upplagan. 1996. Citeras Tipke/Lang.

Tipke, K Die steuerrechtsordnung. Band I. 1993. Citeras Tipke.

Tjernberg, M Beskattning av fåmansföretag. 4 upplagan 1998. Citeras Tjernberg 1998.

Wahlgren SST 1989.

Wahlgren, G Administrativ rättspraxis. Förvaltningslagen och förvaltningsprocesslagen m.m. Åren 1987-1994. Förvaltningsrättslig tidskrift 1995 s. 1ff. Citeras Wahlgren FT 1995.

Wahlgren, G Nya beskattningsregler för pensionsförsäkringar och arbetsgivares kostnader för tryggande av anställdas pensionering. Skattenytt 1976 s. 21ff. Citeras Wahlgren SN 1976.

Warnling-Nerep, V Rättsprövning av förvaltningsbeslut. Förvaltningsrättslig tidskrift 1991 s. 129ff. Citeras Warnling-Nerep FT 1991.

Web resurser:
http://www.retsinfo.dk (Retsinformationsrådet)
http://www.rsv.se (Riksskatteverket)
http://www.infotorg.sema.se (Rättsbanken)
http://www.sub.su.se (Stockholm universitets biblioteksökbas)

Welinder, C Beskattning av inkomst och förmögenhet. 8 upplagan 1981. Citeras Welinder 1981.

Welinder, C Lagstiftningens anda och mening - något om tillämpning av en generalklausul. Svensk skattetidning 1976 s. 37ff. Citeras Welinder SST 1976.

Welinder, C Något om motivens betydelse för lagtolkning. Svensk juristtidning 1953 s. 78ff. Citeras Welinder SvJT 1953.
Wennergren, B Förvaltningsprocess. 3 upplagan 1995. Citeras Wennergren 1995.
Wennergren, B Grundlagsskyddet för den kroppsliga integriteten. Svensk juristtidning 1981 s. 131ff. Citeras Wennergren SvJT 1981.
Wennergren, B Taxeringen. 1991. Citeras Wennergren 1991.
Wennergren, B Yrkande och domslut i den nya taxeringsprocessen. Skattenytt 1991 s. 500ff. Citeras Wennergren SN 1991.
Westerberg, O Rättskraft i förvaltningsrätten. 1951. Citeras Westerberg 1951.
Wichstrøm, B Finansdepartementets praksis ved dispensasjoner etter en del skattelovsbestemmelser. Skatterett 1983 s. 87ff. Citeras Wichstrøm.
Wiman, B Koncernbeskattning. 3 upplagan 1995. Citeras Wiman 1995.
Wiman, B Prissättning inom multinationella koncerner. 1987. Citeras Wiman 1987.
Wittrock, M Föreskriftsmakten. Statsrättsliga undersökningar på grundval av regeringsformen, konstitutionell praxis och doktrin. 1986. Citeras Wittrock.
Vogter, J Forvaltningsloven. Med kommentarer. 1992. Citeras Vogter.
von Bahr, S Verklighet, schablon eller fiktion. Skattenytt 1988 s. 567ff. Citeras von Bahr SN 1988.
Vängby, S Till frågan om 2 kap. 18 § andra stycket RF. Svensk juristtidning 1996 s. 895ff. Citeras Vängby SvJT 1996.
Zahle, H Dansk Forfatningsret. 1995. Citeras Zahle 1995.
Zahle, H Dansk forvaltningsret. 1997. Citeras Zahle 1997.
Zahle, H Polycentri i retskildelæren. Samfunn. Rett. Rettferdighet. Festskrift till Torstein Eckhoffs 70-årsdag. 1986. Citeras Zahle 1986.
Zimmer, F / Omholt, K E Ligningsforvaltningsret, Institutt for offentlig retts skriftserie nr 1/1993. Citeras Zimmer/Omholt.
Åström, Adolf Konungens dispensrätt. Statsvetenskaplig tidskrift 1910 s. 303ff. Citeras Åström ST 1910.
Österman Persson, Roger Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen. 1997. Citeras Österman Persson 1997.

RSV-intervju

Av inledningen (avsnitt 1.4) framgår att detta arbete delvis bygger på intervjuer med tjänstemän vid skatteförvaltningen. Under de år jag hållit på med avhandlingen har jag haft förmånen att få vistas hos Riksskatteverket i Solna. Där har jag tagit del av både den praxis som finns, och den kunskap som personalen vid verket besitter. Det som kallas för RSV-intervju i källhänvisningarna är således sådan kunskap jag erhållit genom dessa kontakter. Eftersom samtalen jag har haft, med berörd personal vid Riksskatteverket ,oftast har bekräftat min uppfattning har jag inte funnit skäl till att särskilt "peka" ut någon som är ansvarig för uppgifterna. RSV-intervjuerna bygger på samtal med främst följande personer.

- Sune E. Jansson
- Christina Blommé
- Leif Gäverth
- Monica Linder
- Leif Saxén
- Birgitta Ekberg Swartling
- Håkan Söderberg

Jag vill särskilt framhålla att det som jag hänvisar till genom RSV-intervju fotnoterna är *mina* tolkningar av våra samtal.

Sakregister

administrativ praxis, 36, 38, 51, 74, 153, 173, 174, 181, 182, 183, 184, 186, 187, 191, 193, 194, 244
aktiebyten, 193, 259, 264
aktieöverlåtelser, 28, 192, 223, 224, 226, 247
allmän handling, 110
andelsbyten, 161, 235, 247, 248, 252
andelsbyteslagen, 161, 248, 249, 250, 251, 252
ansökan, 18, 20, 26, 101, 102, 106, 111, 117, 118, 120, 121, 124, 125, 126, 132, 133, 134, 136, 137, 139, 140, 147, 157, 170, 186, 202, 203, 207, 217, 218, 221, 225, 227, 228, 229, 237, 238, 239, 240, 241, 242, 243, 245, 263, 265, 268, 271, 280, 281, 282, 291, 292, 293, 304, 306, 307
anvisningar, 53
bemyndigande, 23, 24, 48, 69, 71
besvär, 36, 52, 55, 63, 64, 65, 100, 103, 117, 118, 121, 122, 123, 128, 139, 140, 141, 162, 192, 217, 220, 222, 265, 269, 280
dispens, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 34, 36, 41, 45, 54, 55, 63, 64, 65, 67, 68, 70, 73, 101, 113, 117, 120, 122, 123, 124, 125, 126, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 149, 154, 155, 156, 157, 159, 161, 162, 163, 168, 169, 170, 173, 186, 191, 192, 193, 198, 199, 200, 201, 202, 203, 204, 205, 206, 207, 208, 209, 212, 213, 214, 216, 217, 218, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 225, 227, 228, 229, 230, 231, 233, 236, 237, 238, 239, 240, 241, 242, 243, 244, 245, 247, 252, 257, 258, 259, 260, 261, 263, 265, 266, 267, 268, 269, 270, 271, 272, 273, 275, 276, 279, 280, 281, 282, 283, 284, 286, 289, 290, 291, 292, 293, 294, 295, 297, 298, 302, 303, 304, 305, 306, 307, 308, 310, 351
dispensmyndighet, 26, 28, 33, 55, 67, 125, 134, 147, 210, 308
dispensregel, 19, 28, 41, 45, 54, 55, 63, 65, 67, 73, 113, 122, 135, 140, 141, 142, 143, 144, 146, 147, 155, 159, 161, 162, 168, 192, 193, 199, 201, 202, 208, 217, 218, 219, 224, 225, 231, 233, 245, 246, 252, 258, 273, 275, 276, 283, 284, 286, 290, 294, 295, 298, 305, 306, 308
eftergift, 27, 44
fåmansbolag, 193, 252, 253, 254, 261, 263, 265, 270
fåmansföretag, 35, 79, 124, 215, 250, 252, 254, 255, 257, 258, 259, 269, 354, 356
förhandsbesked, 111, 112, 123, 182, 183, 190, 272, 306, 309, 341
förmån, 25, 73, 89, 108, 124, 125, 128, 132, 136, 137, 148, 154, 185, 201, 212, 214, 217, 236, 262
förvaltning, 21, 25, 28, 51, 56, 59, 62, 66, 105, 109, 115, 157, 163, 260
förvaltningslag, 341
förvaltningslagen, 35, 56, 64, 99, 101, 102, 103, 105, 107, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 121, 129, 130, 148, 155, 184, 203, 350

grundlag, 13, 47, 69, 70, 94, 96
grundlagsenlig, 60
grundlagstolkning, 93, 353
handläggningsordning, 183, 306
indirekt, 107, 128, 130, 145, 216, 226, 249, 256, 262, 263, 298
indirekt ägande, 249
individuellt pensionssparande, 18, 196
IPS, 196, 197, 310
jäv, 56
kammarrätt, 244
kompetens, 39, 47, 49, 52, 55, 59, 63, 64, 67, 77, 79, 92, 134, 135, 136, 160, 183, 184, 187, 210, 222, 230, 310, 355
koncernbolag, 263, 298, 299
koncerner, 357
konkurrerande fora, 133, 231, 268
konstitutionell, 48, 59, 61, 80, 81, 158, 357
kvasibindande, 53, 159
lagbundenhet, 95
lagprövning, 348
legalitetsprincip, 74, 95
legalitetsprincipen, 36, 41, 47, 48, 49, 59, 61, 66, 70, 72, 73, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 152, 153, 154, 158, 176, 189, 194, 302
länsrätt, 28, 135, 136, 240, 244
länsrätten, 121, 126, 134, 135, 139, 229
länsrätts dom, 139
maka, 90
make, 212, 241, 295
mark, 281, 286, 287, 288
markanläggning, 282
normbeslut, 92, 96, 97, 116, 154
normgivning, 27, 50
nullitet, 130, 146, 147, 149, 355
objektivitet, 25, 75
offentlighetsprincipen, 110, 186
officialprincipen, 104, 105, 148
periodiseringsfond, 216, 296
p-försäkring, 208
polycentri, 41, 152, 158, 159, 160, 244, 259, 270, 302, 348, 354
polycentrisk, 159, 160, 163, 172, 272, 302
praxis, 33, 34, 37, 38, 41, 43, 50, 51, 57, 59, 60, 61, 66, 67, 74, 81, 88, 90, 95, 96, 98, 112, 113, 117, 120, 123, 124, 130, 135, 143, 152, 156, 158, 159, 160, 161, 167, 169, 170, 173, 174, 176, 177, 179, 180, 181, 182, 183, 184, 185, 186, 187, 188, 191, 201, 202, 203, 205, 207, 210, 213, 214, 217, 218, 221, 224, 227, 231, 237, 239, 244, 250, 260, 278, 279, 281, 283, 286, 289, 291, 292, 293, 294, 299, 301, 303, 304, 307, 347, 348, 357, 358
regeringen, 17, 24, 25, 28, 33, 34, 46, 47, 48, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 66, 67, 81, 100, 141, 147, 179, 182, 185, 210, 223, 224, 225, 227, 231, 246, 297
Regeringsrätten, 28, 82, 88, 90, 97, 111, 112, 121, 124, 125, 134, 137, 139, 140, 143, 144, 153, 154, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 179, 180, 181, 183, 184, 185, 186, 187, 191, 193, 259, 261, 263, 272, 277, 278, 309
res judicata, 138, 140
resning, 26, 118, 121, 123, 124, 125, 129, 139, 140, 141, 245
Riksskatteverket, 13, 25, 26, 28, 41, 52, 88, 100, 103, 104, 112, 115, 117, 121, 122, 124, 135, 136, 139, 141, 155, 159, 160, 163, 167, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 180, 181, 184, 185, 187, 189, 190, 191, 192,

193, 194, 202, 203, 205, 206, 207, 208, 209, 210, 212, 213, 214, 217, 218, 220, 221, 222, 224, 227, 228, 229, 233, 237, 238, 239, 240, 241, 242, 243, 244, 245, 255, 256, 258, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 266, 268, 269, 270, 271, 272, 273, 279, 280, 281, 282, 283, 291, 292, 293, 297, 299, 301, 302, 304, 307, 309, 310, 356, 358
rättsfall, 145, 182, 352, 353
rättskraft, 26, 41, 100, 123, 124, 125, 126, 127, 129, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 148, 157, 163, 230, 269, 303, 351
sedvana, 19
sedvanerätt, 23, 51, 69
sekretess, 111, 112, 113, 114, 148, 186
skattemyndigheten, 18, 26, 28, 31, 52, 100, 101, 102, 103, 104, 108, 111, 122, 123, 128, 133, 134, 137, 141, 147, 156, 191, 202, 209, 213, 217, 221, 245, 263, 265, 266, 268, 269, 276, 280, 284, 295, 297, 303, 310
sparad utdelning, 257, 258
strukturrationalisering, 267
strukturregeln, 223, 247
uttagsbeskattning, 88, 161, 259, 261, 263, 296
verksamhet, 37, 53, 65, 133, 211, 217, 220, 223, 234, 242, 260, 263, 275, 276, 277, 278, 283, 293, 294, 296
verkställighetsföreskrifter, 24, 49, 81, 348
vinstbolag, 193, 233, 234, 235, 240
vinstbolagstransaktioner, 233, 234, 235, 237

I boken analyseras dispensregler vid inkomstbeskattningen. Särskilt undersöks förfaranderegler, lagtolkningsfrågor, rättssäkerhet, effektivitet och dispensreglernas konstruktion och struktur.

Undersökningen omfattar en redogörelse för Riksskatteverket sekretessbelagda praxis rörande bl a pensionsförsäkringsdispenser, strukturdispenser och dispenser rörande ersättningsfonder.

Studien utmynnar i ett förslag om att de allra flesta dispensregler bör tas bort och ersättas av vanliga ordinära regler.

Författaren är verksam som skattejurist vid KPMG Skatt, med särskild inriktning på svensk företagsbeskattning. Han har tidigare varit verksam som forskare och lärare i skatterätt vid Juridiska institutionen vid Uppsala universitet.

ISSN
0282-2040

ISBN
91-7678-419-3