

## Åsa Gunnarsson: Skatterättvisa

Iustus Förlag, Uppsala 1995, 319 sidor.

Anmäld av ROBERT PÅHLSSON

Den taxeringslag som gällde i Sverige t.o.m. 1990 inleddes med ett krav på att skattebesluten skulle vara ”i möjligaste måtto likformiga och rättvisa.” Bestämmelsen utmönstrades när man i anslutning till 1991 års skattereform införde nya förfaranderegler. Det uttryckliga kravet på rättvisa ansågs obehövt, med hänsyn till vissa grundlagsbestämmelser (1:9 regeringsformen).

Att skatterätten på detta vis förutsätts kunna fungera på ett rättvist sätt utan att detta uttryckligen krävs i skattelagstiftningen är kanske rimligt. En förutsättning för en rättvis tillämpning av skatteregler är emellertid att dessa regler själva givits en utformning som ger uttryck för en rättvis fördelning av skattebördan. Det är om lagstiftarens svårigheter med att åstadkomma detta som Åsa Gunnarssons avhandling ”Skatterättvisa” handlar.

Boken är ett ambitiöst och framgångsrikt försök att redovisa olika principer för skattebördans fördelning, samt att analysera lagstiftarens föregivna och faktiska användning av dessa principer i modern svensk skatterätt. Avhandlingsämnet är intressant och viktigt av flera skäl. För det första undergår synen på förhållandet mellan rätt och rättvisa förändringar. Allt fler rättsvetenskapsmän förfäktar uppfattningen att rätten, för att förtjäna sitt namn, måste kunna legitimeras kvalitativt och inte

endast formellt. I denna kontext får själva ämnesvalet i sig ett stort symbolvärde. För det andra framstår skatterätten som det kanske mest genompolitiserade av alla rättsområden. Lagändringarna duggar tätt och de ges ofta skatteteoretiska motiveringar. Riktigheten och hederligheten i lagstiftarens argumentation är sannolikt av stor betydelse för det förtroende, eller brist på förtroende, som skattesystemet kommer i åtnjutande av. Denna argumentation bör därför analyseras. Skattesystemets legitimitet är dessutom beroende av att det utformas på ett så homogent och motsägelsefritt sätt som möjligt.

Den metod som författaren tillämpar för att undersöka lagstiftarens användning av olika skatteteoretiska modeller, formuleras med utgångspunkt i nyckelbegreppet *normativ koherens*. Detta defineras som ett krav på rättsordningens inre rationalitet i förhållande till bakomliggande värden och ändamål. Rättssystemet skall inte vara motsägelsefullt. Författaren framhåller att detta kvalitetskrav bör studeras utifrån förutsättningen att rätten bör överensstämma med allmän moral m.m., för att åtnjuta acceptans.

Avhandlingens adressat är således lagstiftaren. Tillämpningsfrågor behandlas inte. Denna avgränsning är rimlig i förhållande till ansatsen i övrigt. Å andra sidan

framstår en analys av legitimiteten hos en del av rättssystemet som principiellt begränsad, om systemets utseende på tillämpningsnivå inte beaktas. Gunnarsson gör också klart att frågan om normativ koherens förutsätter en monistisk rättsuppfattning (s. 27). De senaste decennierna har emellertid rättens pluralism kommit att uppmärksammas i allt högre grad. Man talar numera om att rätten är polycentrisk. Med detta menas att rätten gestaltar sig på olika sätt i olika sammanhang, t.ex. på skilda nivåer i hierarkier. Detta synsätt gör inte Gunnarssons avhandling mindre värdefull. Det understryker dock vikten av att hennes perspektiv betraktas som ett av flera möjliga.

Den metod som författaren använder innebär mer konkret att lagstiftningens systematik på vissa utvalda områden analyseras mot bakgrund av olika skatteteoretiska principer och modellbyggen. Materialet utgörs främst av allmänna motivuttalanden och doktrin. Redovisningen framstår som utförlig, och grundlig i sak. Författaren värderar dock svensk och utländsk litteratur på samma grunder. Hon anför att de teorier som behandlas i avhandlingen "har internationell allmängiltighet, åtminstone inom västvärlden" (s. 31 f). Jag vill i princip ge henne rätt i detta. Avhandlingens teoretiska och principiella nivå måste anses motivera användningen av utländskt material på ett friare sätt än vad som är lämpligt i ett regelorienterat arbete.

Jag anser dock att en smula bakgrundsinformation skulle underlättat förståelsen av de refererade synpunkterna. Härigenom skulle tydligare åskådliggjorts exempelvis det betydande internationella inflytande, som bidragit till att neutralitet kommit att

prioriteras framför fördelningspolitik i det senaste decenniets svenska skattelagstiftning. Närheten mellan skatterätt och skattepolitik gör sådan kunskap särskilt intressant. En begränsad redovisning av social och historisk kontext skulle även på ett mer allmänt sätt gynnat framställningens läsvärde.

Avhandlingen innehåller fyra olika delar. Dessa är rubricerade *Skatterättens rättfärdigande*, *Skattefördelning*, *Skatteformer* och *sammanfattande analys*. I den första delen behandlar författaren inledningsvis rättsprincipernas funktion i rättssystemet ur ett allmänt hållet perspektiv. Gunnarsson lyfter här särskilt fram moderna kritiker av rättspositivismen. Med hänvisning till främst Dworkin redovisar hon uppfattningen att rättsprinciper verkar sammanhållande, och att lagstiftning och rättstillämpning kan rättfärdigas genom att de harmonierar med dessa principer. Särskild uppmärksamhet visas frågan om olika rättsprinciper bör anses jämställda, eller hierarkiskt ordnade.

Efter att ha lämnat en redovisning av olika skatterättsliga principbyggen i litteraturen, framhåller Gunnarsson vikten av att skatterätten ses ur ett samhälleligt perspektiv. Detta synsätt ger henne därefter anledning att i ett särskilt kapitel behandla förhållandet mellan offentlig hushållning och välfärdsfördelning. I kapitlet betonas motsättningen mellan effektiv resursallokering och interventerande ingrepp. Olika rättviseteorier presenteras korfattat, varvid utilitarismen ges särskilt utrymme.

Kapitlet ger i denna del ett något fragmentariskt intryck. Den särskilda redovisningen av vissa rättsfilosofers syn känns lite ostrukturerad och naken i sin brist på histo-

riskt och socialt sammanhang. Samtidigt måste erkännas att en allför långrandig idé-historisk redogörelse skulle tyngt framställningen. Sådan information kan ju lätt inhämtas på annat håll.

De inledande sidorna i kapitlet har vidare en sådan karaktär av sammanfattning, att delar av dem borde placerats sist. Detta är för övrigt ett vanligt återkommande problem i avhandlingen. Kapitelinledningarna innehåller tämligen ofta kortfattade resultat av de analyser som därefter företas i den löpande texten. Detta stör läsaren och ger ett intryck av att manus blivit otillräckligt bearbetat. På motsvarande sätt avslutas ofta ett avsnitt med ett referat, någon gång t.o.m. med ett citat, utan att författaren själv drar några slutsatser, eller på ett tydligt sätt avslöjar sin egen uppfattning. Mitt samlade intryck är att delar av avhandlingen hade vunnit mycket på att skrivas igenom ännu en gång.

En detalj som bör påpekas är gränsdragningen mellan skatt och avgift (s. 66). Gunnarsson hävdar att skatter statsrättsligt brukar beskrivas som sådana tvångsbidrag som ges utan att någon definierad motprestation erhålls i utbyte. Avgifter skulle däremot ha karaktären av en ersättningar till det allmänna för reglerade direkta motprestationer. Denna gränsdragning är inte längre riktig såvitt gäller svensk rätt. I arbetsgivaravgiften ingår numera en betydande skattedel, dvs. den utgör delvis ett tvångsbidrag som inte avser någon preciserad prestation från det allmännas sida. Denna skattedel motsvaras i princip av den särskilda löneskatt som tas ut när lön har betalats till person som fyllt 65 år. Här är fråga om exakt samma slags skatt, men den kallas i det ena fallet för avgift. Terminologin är således inte enhetlig.

Gunnarsson identifierar och diskuterar i avhandlingens andra del, *Skattefördelning*, de principer om skatterättvisa och skattnöjdhetsneutralitet som kommit till uttryck i den skatteteoretiska doktrinen. Framställningen är här disponerad så, att olika teoretiska riktningar ges egna kapitel. Härigenom har uttalanden i litteraturen inte kunnat redovisas kronologiskt, vilket annars hade varit möjligt. Resultatet blir för läsaren en resa fram och tillbaka i tiden, allteftersom olika skolbildningar avverkas. Valet av disposition har dock på detta sätt blivit mer problemorienterat, och jag tycker att Gunnarsson har valt rätt. Enligt min mening borde dock detta vägval givits en uttrycklig motivering.

I kapitlet *Rättvist byte* behandlas de liberalistiskt präglade teorier som jämställer beskattningen med en frivillig bytestransaktion. I kapitlet *Rättvist bidragande* redovisas de utilitaristiskt präglade principerna om minsta offer och lika offer. Tanken bakom dessa principer är att beskattningen utgör ett offer för den enskilde, som på olika grunder bör minimeras. Kapitlet innehåller även en redovisning av grunderna för den s.k. skatteförmågoprincipen. Gunnarsson ger här en utförlig och viktig redogörelse för hur skatteförmågobegreppet har tolkats på olika sätt av olika författare. Hänvisningar till skatteförmåga har länge varit vanliga i motiven till svensk skattelagstiftning, och författarens redovisning lägger här grunden till den mycket intressanta granskning av principens användning som hon utför längre fram i avhandlingen.

I det därpå följande kapitlet behandlas socialpolitisk skatteteori. Gunnarsson koncentrerar sig här på den viktiga diskussionen om huruvida beskattningen bör vara pro-

gressiv eller proportionell. Framställningen ger i denna del ett intryck av att vara mer kortfattad och tekniskt inriktad, än de kapitel som behandlar äldre liberalistiska och utilitaristiska teorier. De normativa grunderna för de redovisade teorierna är dock så olika, att den brist på kontext som jag tidigare berört gör sig särskilt gällande här.

Avhandlingsdelens fjärde och sista kapitel behandlar neutralitetsprinciper. Här uppmärksammas särskilt neutralitet i förhållande till produktfaktorallokering, vilken syftar till beskattningen inte skall hämma tillväxt, samt konkurrensneutralitet, vilken i skattesammanhang oftast beskrivs så, att beskattningen bör vara neutral i förhållande till exempelvis valet av företagsform eller form för sparande. Den för valet av neutralitetsnorm intressanta teorin om beskattningsutgifter behandlas särskilt. Med termen beskattningsutgifter brukar avses avvikelser inom ramen för skattelagstiftningen, från vad som kan anses neutralt.

Avhandlingens tredje del, *Skatteformer*, markerar en övergång från det allmänna till det särskilda. Här kartläggs och analyseras lagstiftarens användning av de principer för beskattning, som författaren redovisat i den allmänna delen. Granskningen är brett utlagd och de olika skattebaserna inkomst, förmögenhet och konsumtion ägnas ett kapitel vardera. Inom ramen för respektive kapitel diskuterar Gunnarsson vilka skatteprinciper som systemets utformning tydligast ger uttryck för. Detta jämförs särskilt med sådana uttalanden i motiven där lagstiftaren särskilt angivit syftet med regelverket.

Gunnarsson skördar här frukterna av den skatteteoretiska kartläggning hon utfört i den allmänna delen. Hon genomsöker svensk skatterätt under 1900-talet och finner i flera fall stora strukturella brister. Granskningen visar också på att lagstiftarens motiveringar och argumentation i många fall är bristfällig. Framställningen är spännande och väl disponerad, men kräver av naturliga skäl här mer specialkunskaper av läsaren.

Såväl i avhandlingens tredje del, som i den fjärde, *Sammanfattande analys*, redovisas resultat och synpunkter av stort intresse. Jag skall här endast beröra några av de många frågor som Gunnarsson tar upp.

Skatteförmågoprincipen har använts som motiv för utformningen av skattebaser under hela 1900-talet (se t.ex. s. 224 och s. 279).<sup>1</sup> Även beskattning av förmögenhet har motiverats på detta sätt. Enligt Gunnarsson talar mycket för att skatteförmågo-begreppet är "det bästa uttrycket för den etiska idén om distributiv rättvisa i skatterätten" (s. 275). Men hon uppmärksammar också att principen kan anföras som stöd för mycket skilda uppfattningar. Den kan begränsas till att motivera horisontell lika-behandling i linje med lika offer-principen, dvs. en inskränkning av rättvisan till att personer i samma position behandlas på samma sätt (se t.ex. s. 178 f). Å andra sidan kan skatteförmågoprincipen åberopas som stöd för ett interventionistiskt inkomst- och förmögenhetsutjämnande synsätt. Principen ger i sådant fall även uttryck för ett krav på vertikal rättvisa.

Skatteförmågoprincipen kräver enligt

1 Termen skattebas betecknar inom finansrätten de företeelser som skall träffas av beskattning, t.ex. inkomst eller konsumtion.

Gunnarsson att hela den ekonomiska potentialen för behovstillfredsställelse ingår i skattebasen, dvs. utgör en del av det som skall beskattas. Principen kräver emellertid också i konsekvens härmed, att relevanta inskränkningar i möjligheterna till behovstillfredsställelse beaktas. Framställningen visar att skattesystemet inte har utformats i konsekvens med principen. Ett exempel är avdragsrätten för bristande skatteförmåga, som varit generöst utformad under tider med snäv inkomstskattebas, men där man i samband med skattereformens utvidgande av skattebasen begränsat utrymmet (s. 279). Denna utveckling är inkonsekvent. Gunnarsson riktar skarp kritik mot det förhållandet att en inkomst under den socialrättsliga normen för existensminimum kan komma att beskattas, varpå den enskilde efter ansökan kan erhålla socialbidrag. I denna kritik kan jag bara instämma.

Gunnarsson gör vidare, med hänvisning till bland andra Tipke, gällande att en förmogenhetsskatt inte kan rättfärdigas inom ramen för någon förmågeteori. Detta skulle bero på att all skatteförmåga som förmögenheten grundlägger beskattats på annat sätt, antingen som förvärvs- eller kapitalinkomst, eller enligt arvs- och gåvoskattelagen (s. 238 och 281).

Om skatteförmågeteorin endast ges ekonomiskt innehåll är detta riktigt. Anses emellertid skatteförmåga grundas på fler sätt än genom inkomst, blir svaret ett annat. Gunnarsson refererar själv Kaldors exempel med tiggaren och maharadjan (s. 231). Tiggaren saknar inkomst och förmögenhet. Maharadjans förmögenhet består av juveler som inte ger någon avkastning. Om skatteförmåga bedöms på basen av inkomst sak-

nar båda sådan förmåga. Trots detta kan det med fog hävdas att maharadjan, t.ex. genom den trygghet som hans förmögenhet kan ge honom, besitter betydande skattekraft. Exemplet visar på de stora variationer i betydelse som kan ges uttrycket skatteförmåga.

Det är uppenbart att termen skatteförmåga i doktrin såväl som i motivuttalanden kommit att avse begrepp med mycket olika innebörd. Ordet bör därför användas med försiktighet. Det bör följas av förklaringar, och inte okritiskt godtas som motiv för lagändringar. Den moral på vilken användningen av skatteteoretiska principer bygger, måste ständigt förklaras och utvecklas.

Ett viktigt resultat av undersökningen är den kvalitativa bedömningen av den nyligen (1991) genomförda skattereformen. Denna reform manifesterar ett förkastande av beskattningens sociala, intervenerande funktion, till förmån för en strävan efter neutralitet. Reformens samhälleliga kontext är det marknadsekonomiska synsättets dominans i samhällsdebatten under senare år. Gunnarsson visar emellertid att skattereformen är bristfälligt motiverad, och att det system som byggts med den i flera avseenden saknar den normativa koherens som är avhandlingens kvalitetsmått.

De brister som författaren pekar på utgör i sig själva antydningar om de förändringar som alltid tycks komma inom skatterätten. Skälet till att kravet på normativ koherens inte uppfylls behöver ju inte vara att lagstiftarna saknar intentionsdjup och insikter i skatteteori. Den kan också vara resultatet av de eviga sammanvägningarna av skatteförvaltningens berättigade krav på arbeteekonomi, det lika berättigade kravet på begripliga regler, eller, som i fallet med

förmögenhetsskattelagen, vad som är politiskt möjligt vid en viss tidpunkt. Som Gunnarsson påpekar fritar emellertid inte behovet av sådana hänsynstaganden lagstiftaren från den moraliska skyldigheten att argumentera sakligt, och att inte använda grundläggande rättsprinciper som fasadlegitimation.

Jag vill sammanfattningsvis framhålla att Gunnarssons avhandling är både intressant och viktig. Den behandlar problemställ-

ningar som aldrig kommer att sakna aktualitet. Boken har stort läsvärde även för de som inte arbetar med skattejuridik. Den representerar ett kritiskt förhållningssätt som är bra för rättsvetenskapen, och förhoppningsvis även för lagstiftningen.

*Forfatteropplysninger:*

Robert Pålsson, jur.dr. i finansrätt, Rättsvetenskapliga institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

## **Retfærd-seminar 1996: «Teknologi og juss - Makt og avmakt»**

**Tidspunkt: 7-9. juni 1996**

**Sted: OSI-hytta, Nordmarka (Oslo)**

**Makspris: 1.000 kr**

**Hovedtemaer: Medisinsk teknologi, Myndighetsutøvelse og personvern og Teknologisk utvikling, miljø og økologiske utfordringer.**

**Blant innlederne: Torben Hviid Nielsen, Olaf G. Aasland, Lis Frost, Mette Hartlev, Dag Wiese Schartum, Ørnulf Seippel, Minna Gillberg og Hanne Petersen.**

**Påmelding sendes til Aslak Syse, Institutt for offentlig rett, Karl Johans gate 47, N-0162 Oslo**