



Särtryck ur

Blandade fång

En vänbok till Magnus Carlsson

Vad sägs om 98 % skatt på övre delen av avgångsersättningen?

*Johan Hirschfeldt**

Konstitutionell skatterätt

Begreppet ”Konstitutionell skatterätt” som Robert Pålsson år 2008 satte som titel på sin bok använde vi inte när Magnus Carlsson på 1980-talet fick den goda idén att starta ”Skattetolvan”. Men man hade då ännu 1950-talets strid om kvarlåtenskaps-skatten och dess förhållande till frågor om äganderätt och konfiskation i rätt färskt minne. Också retroaktiv skattelag och legalitetsprincipens krav bl.a. på lagbestämmelsers generalitet kom då och då upp och där fanns ju en koppling till 1974 års regeringsform. Skattelagstiftningen fördes in under Lagrådets granskningsområde 1979. Frågor om rättssäkerhet i beskattningen togs upp i anknytning till kraven på likformighet och effektivitet i beskattningen (se bl.a. Rättssäkerheten i beskattningen: rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1982). Men sammanfattningsvis kanske kan man säga att de konstitutionella argumenten på skatteområdet på den tiden mer uppmärksammades i debattinlägg än i själva lagstiftningsprocessen och rättstillämpningen.

Men snart kom *Darby v. Sweden* (den 23 oktober 1990) där den europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna (ECtHR) fällde Sverige för att vår skattelagstiftning på en punkt inte uppfyllde kravet på likabehandling. Nu, 25 år därefter, behö-

* Johan Hirschfeldt är f.d. hovrättspresident i Svea hovrätt.

ver man bara använda ord och uttryck som proportionalitetsprincipen, ne bis in idem och Zolothukin mot Ryssland för att beskriva att situationen är en helt annan. Kontexten är inte längre nationellt svensk utan alltmer europarättslig. De konstitutionella aspekterna på skatterätten förs in genom EU-rätten och Europakonventionens tillämpning. Också vad som förekommer på området i andra länders författningsdomstolar eller andra högsta instanser blir nu intressant referensmaterial också här hemma.

Finanskrisen och den demokratiska rättsstaten

I finanskrisens spår har följt besparings- och åtstramningskrav som hårt ansatta statsmakter måste eller vill genomföra. Här har också uppkommit en legitimitetskris för de politiska makt-havarna. Medborgarna undrar: Vem får bära bördorna och vem slipper undan och skor sig? Det uppstår en spänning mellan å ena sidan vad som krävs av oss alla som uttryck för god samhällsmoral eller lojal medborgaranda och å andra sidan behovet av förutsebarhet och övrigt rättsskydd för den enskilde. I värsta fall blir det en konfrontation mellan legitima krav på social rättvisa mot lika viktiga rättssäkerhetsvärden för den enskilde. Hur påverkas då rollfördelningen mellan politik och juridik? Vilken rättslig teknik ska de lagstiftande politikerna välja för att nå rimliga och korrekta lösningar? I de många länder som nu har infört författningsdomstolar – vilka uppgifter ska de ha och vad händer när de underkänner politiska beslut? Sammanfattningsvis: Påfrestningarna på den demokratiska rättsstaten kan här bli stor.

Kan svaren sökas i en gemensam europeisk rättsordning? Vi får på de skatterättsliga och finanspolitiska områdena endast en begränsad ledning av Europakonventionen med främst artikel 1 i dess tilläggsprotokoll nr 1 om skydd för egendom:

Varje fysisk eller juridisk person skall ha rätt till respekt för sin egendom. Ingen får berövas sin egendom annat än i det allmännas intresse och under de förutsättningar som anges i lag och i folkrättens allmänna grundsatser.

Ovanstående bestämmelser inskränker dock inte en stats rätt att genomföra sådan lagstiftning som staten fin-

ner nödvändig för att reglera nyttjandet av egendom i överensstämmelse med det allmännas intresse eller för att säkerställa betalning av skatter eller andra pålagor eller av böter och viten.

Staterna anses dock på detta område ha en särskild vid ”margin of appreciation” så den rätt sparsamma praxis som ECtHR har utvecklats utifrån konventionen blir återhållsam och ger ofta inte så mycket ledning.

Venedigkommissionen

Men det finns också ett annat forum: ”The European Commission for Democracy through Law” eller med andra ord Europarådets Venedigkommission (se www.venice.coe.int). Kommissionen, som är rådgivande expertorgan, tillkom i samband med Berlinmurens fall och har uppgifter som beskrivs så här:

The role of the Venice Commission is to provide legal advice to its member states and, in particular, to help states wishing to bring their legal and institutional structures into line with European standards and international experience in the fields of democracy, human rights and the rule of law.

It also helps to ensure the dissemination and consolidation of a common constitutional heritage, playing a unique role in conflict management, and provides “emergency constitutional aid” to states in transition.

Venedigkommissionen kan liknas vid ett internationellt lagråd – staterna lämnar sina lagförslag på det konstitutionella området och i angränsande frågor för yttrande. Yttrandena blir offentliga och finns att läsa på kommissionens hemsida. Det kommer i det följande framgå att dessa yttranden kan inrymma sprängstoff.

Exemplet Ungern i 24 punkter

Att problemen i finanskrisens kölvatten är svåra och kan få allvarliga konstitutionella följdverkningar när det gäller maktfördelningen mellan politik och juridik i Europas länder kan illustreras på flera sätt och med flera exempel. Jag väljer här ett som gäller Ungern. Jag ska i det följande i huvudsak i tidsföljd och – efter HD:s förebild – i 24 nummerade punkter referera ett förlopp från 2010 och framåt, eller rättare sagt en maktkamp, som rör konstitutionella principer samt budget- och skatterättsliga frågor i Ungern. Det är det yttre händelseförloppet och huvudpunkterna som redovisas utifrån en del offentligt tillgängliga dokument. De närmare faktiska förhållandena känner jag inte till, så här lämnas inte en konkret och fullständig verklighetsbeskrivning. Bland aktörerna finns lagstiftaren, dvs. det ungerska parlamentet, landets regering, dess författningsdomstol, Venedigkommissionen och ECtHR.

1. Den ungerska författningsdomstolen inrättades 1989. Syftet med inrättandet var att säkerställa ett styrelseskick präglat av demokrati och skydd för mänskliga rättigheter. Modellen bakom domstolen är i grunden den klassiska, hämtad från Österrike och Tyskland. Den ungerska författningsdomstolen har dock haft ovanligt omfattande befogenheter (bl.a. prövning av enskildas författningsbesvär, s.k. *actio popularis*) och har förvärvat ett gott internationellt anseende. En utmärkt översikt om författningsdomstolar och frågan om olika metoder för normkontroll finns för övrigt att läsa i Grundlagsutredningens expertgruppsrapport (SOU 2007:85) Olika former av normkontroll. Det var justitierådet Göran Regner som höll i pennan.

2. Den ungerska konstitutionen från år 1949 hade behållits efter murens fall men ändrats flera gånger. Efter valet våren 2010, då en regeringskoalition med mer än 2/3 majoritet i parlamentet kunde bildas, inleddes arbetet med ett mycket stort antal konstitutionella författningsändringar och med en helt ny konstitution.

3. I juli 2010 antog parlamentet en lag på det ekonomiska området som bl.a. införde en ny skatt på vissa avgångsersättningar för statsanställda vars anställning avslutats. Enligt de nya bestämmelserna påfördes en skattesats om 98 % på den del av ersättningen som översteg 2 miljoner forint (ca 8.000 euro). Skatten

motiverades med en referens till den allmänna moralen och den ogynnsamma finansiella situationen i landet. Lagen trädde i kraft den 1 oktober 2010 men var tillämplig på ersättningar från och med den 1 januari samma år. Konstitutionen ändrades samtidigt så att retroaktiv beskattning för dessa fall blev tillåten.

4. Lagen anmäldes till författningsdomstolen för prövning (för abstrakt normprövning ex post). I slutet av oktober 2010 förklarade domstolen att de aktuella bestämmelserna stred mot konstitutionen. Domstolen åberopade den tyska författningsdomstolens ”Halbteilungsgrundsatz” och menade att 98 % skatt var oskälig (excessive) och av straffkaraktär (punitive).

5. Domen möttes i november 2010 i parlamentet av en ny lagstiftning på området där skattesatsen 98 % nu gällde endast belopp som låg över 3,5 miljoner forint (ca 12.000 euro) men med retroaktiv tillämpning från och med år 2005. Det bör nämnas att den allmänna skattesatsen på personliga inkomster var 16 %. Samtidigt ändrades konstitutionen så att också den tillät fem års retroaktivitet på skatteområdet.

6. Vidare gjordes vid samma tidpunkt en konstitutionell förändring som innebar betydande inskränkningar av författningsdomstolens kompetens. Författningsdomstolen fick därmed på områdena för budget och beskattning bedöma författningenslighet av en lag endast i begränsad omfattning. Prövningsrätten inskränktes till frågor endast i förhållande till rätten till liv och mänsklig värdighet, skydd för persondata, tanke-, samvets- och religionsfriheten samt i förhållande till ungerska medborgarskapsrättigheter. Endast om sådana rättigheter berördes fick lagar på dessa områden annulleras av författningsdomstolen.

7. Skulle författningsdomstolen likväl kunna ingripa mot den nya lagstiftningen – det blev frågan. Innan svaret på den frågan gavs kom en ny aktör in i bilden, Venedigkommissionen.

8. Venedigkommissionen tillfrågades under februari–mars 2011 av den ungerska regeringen om vissa konstitutionella ändringsförslag och dess betydelse för att stärka rättighetsskyddet. Venedigkommissionen tog upp den nyss nämnda kompetensbegränsningen (se p. 6) och beklagade sammanfattningsvis att denna begränsning nu kvarstod och yttrade vidare, se CDL-AD(2011)001 p. 54:

With regard to the Constitutional Court and its specific role in a democratic society, it should be pointed out that a sufficiently large scale of competences is essential to ensure that the court oversees the constitutionality of the most important principles and settings of the society, including all constitutionally guaranteed fundamental rights. Therefore, restricting the Court's competence in such a way that it would review certain state Acts only with regard to a limited part of the Constitution runs counter to the obvious aim of the constitutional legislature in the Hungarian parliament "to enhance the protection of fundamental rights in Hungary".

9. Sedan prövades den ändrade skattelagen på nytt av författningsdomstolen, som den 6 maj 2011 gjorde en abstrakt normprövning ex post och fann att den retroaktiva tillämpningen fem år tillbaka i tiden stred mot kriteriet mänsklig värdighet (human dignity) – ett kriterium som ju domstolen fortfarande hade rätt att tillämpa (se p. 6). I övrigt markerade domstolen att den höll sig inom sin nya begränsade kompetens och gick inte in i prövning av den nya lagen.

10. Domen möttes med att parlamentet den 9 maj 2011 ändrade lagstiftningen igen och tog bort den femåriga retroaktiviteten (den behölls dock från den 1 januari 2010). Lagstiftningen innehöll inte några regler om hur en enskild skulle kunna klaga på beskattningsbeslut. Skatten skulle i många fall kunna dras direkt från källan.

11. I mars 2011 hade Europarådets parlamentariska församlings styrkommitte anhållit om att Venedigkommissionen skulle yttra sig över en ny ungersk konstitution som skulle träda i kraft med 2012 års ingång. I april 2011 antogs konstitutionen av det ungerska parlamentet. Kommissionen yttrade sig sedan i juni 2011, se CDL-AD(2011)016.

12. I konstitutionen ägnades frågor om finansmakt och statlig budget stor uppmärksamhet, naturligtvis beroende på det mycket allvarliga ekonomiska läget. Ett antal budgetära bestämmelser i konstitutionen infördes som syftade till att hålla budgetunderskottet under 50 % av bruttonationalprodukten. Detta var ett legitimt syfte menade kommissionen och fortsatte (p. 121):

Thus, it cannot be criticized in the light of international and European standards of democracy, human rights and the rule of law, on the condition that the laws implementing the budget – by raising taxes or by cutting the expenses of the state – comply with these standards.

13. I den nya konstitutionen hade den tidigare nämnda inskränkande bestämmelsen (se *p. 6*) nu ändrats så att den ägde tillämplighet bara ”så länge som statsskulden överstiger hälften av brutonationalprodukten” såvitt gäller lagstiftning om budgeten och dess implementering, skatter och tullar samt också pensioner och socialförsäkringsförmåner. Här reagerade Venedigkommissionen på nytt med kritik. Den här begränsningen gav enligt kommissionen (se *p. 123 ff.*) intrycket av att budgetmålet var ett så viktigt mål att det skulle kunna uppnås även med icke-konstitutionella lagar. Kommissionen erinrade om författningsdomstolens dom den 6 maj 2011 (se *p. 9* ovan) och påpekade att skattelagstiftning enligt ECtHRs praxis föll under artikel 1 av det första tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Kommissionen pekade, med referens till ECtHRs rättsfall *di Belmonte v. Italien*, 16 juni 2010 samt *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society och Yorkshire Building Society v. Storbritannien*, 23 oktober 1997 på att en retroaktiv skatt ”imposing an excessive burden on the citizens” kan anses som en kränkning av denna artikel. Vidare pekade kommissionen i anledning av konstitutionens nya bestämmelse på innebörden av ”possessions” i konventionsartikeln och nämnde att denna artikel täcker också sociala förmåner, *jfr Pressos Compania Naviera o.a. v. Belgien*, 20 november 1995.

14. Avslutningsvis erinrade kommissionen om att ECtHR markerat att staterna disponerar ”a large margin of appreciation” på skatteområdet men att denna inte är obegränsad. Dels ska lagstiftaren ”strike a fair balance” mellan å ena sidan ett allmänt offentligt intresse och å andra sidan kravet att skydda den enskildes rättigheter och inte lägga på den enskilde en oproportionell och oskälig börda. Dels ska lagstiftaren respektera principen att inte diskriminera (konventionens art. 14). Det är därför enligt kommissionen väsentligt att stater som har infört en författningsdomstol låter den domstolen bedöma alla lagars förenlighet med

de mänskliga rättigheter som garanteras i konstitutionen och särskilt med mänskliga rättigheter av särskild betydelse: rätten att inte bli diskriminerad och rätten att inte bli berövad sin egendom orättmätigt. – Att den ungerska författningsdomstolen fått sin kompetens begränsad var enligt kommissionen en känslig sak som skapade oro på grund av dess potentiella inverkan på demokratins funktionssätt.

15. Efter ytterligare lagstiftningsåtgärder beträffande s.k. övergångsbestämmelser till konstitutionen, som författningsdomstolen dock menade var egentliga konstitutionella bestämmelser och därför annullerade på tekniska grunder, och tre tillägg till konstitutionen antog parlamentet i mars 2013 ett fjärde författningstillägg. Också detta lämnades i mars 2013 till Venedigkommissionen för yttrande.

16. Under tiden då kommissionen förberedde sitt yttrande meddelade ECtHR den 14 maj 2013 dom i målet *N.K.M. v. Ungern*. Målet handlade om skatten på avgångsersättning. I domen fälldes Ungern för kränkning av artikel 1 i första tilläggsprotokollet. Mer om denna dom, se *p.* 23.

17. Kommissionen yttrade sig sedan i juni 2013, se *CDL-AD(2013)012*. Den såg i ärendet ett mönster och menade i sitt yttrande att dessa författningsändringar drabbade författningsdomstolen på flera sätt, bl.a. hade ett antal tidigare vanliga lagbestämmelser nu förts upp på konstitutionell nivå som en reaktion mot författningsdomstolens tidigare beslut. Ett problem med denna ”konstitutionalisering” av regler var att författningsdomstolens normprövning av dessa nu upphöjda regler exkluderades. Kommissionen hänvisade till europeiska standarder, särskilt Europarådets stadga som ålägger en medlemsstat att upprätthålla demokrati, skyddet av mänskliga rättigheter och the rule of law samt framhöll att det ungerska parlamentets suveränitet därför är begränsad i internationell rätt. Kommissionen anförde vidare (*p.* 87):

The Venice Commission is concerned that the approach of shielding ordinary laws from constitutional review is a systematic one. This results in a serious and worrisome undermining of the role of the Constitutional Court as protector of the constitution. This is a problem both

from the point of view of the rule of law, but even more so from the point of view of the principle of democracy. Checks and balances are an essential part of any democracy. The reduction (budgetary matters) and, in some cases, complete removal ("constitutionalised" matters) of the competence of the Constitutional Court to control ordinary legislation according to the standards of the Fundamental Law results in an infringement of democratic checks and balances and the separation of powers.

18. En av ändringarna i författningstillägget stadgade att avgöranden av författningsdomstolen som meddelats före ikraftträdandet av konstitutionen härigenom återkallades. Detta betydde inte att deras rättsliga effekt i det särskilda fallet återkallades men domstolen skulle för framtiden inte ha befogenhet att återropa dessa tidigare domar i sin rättstillämpning. Kommissionen ogillade denna begränsning av kontinuiteten av domstolens praxisbildning, se p. 88 ff.

19. Vidare innebar författningstillägget en utvidgande justering av den tidigare begränsningen av författningsdomstolens prövningsrätt av budgetskäl (se p. 13). Nu inskränktes författningsdomstolens prövningsrätt på budget- och skatteområdet m.m. inte bara så länge budgetunderskottet överstiger 50 % av bruttonationalprodukten utan sådana bestämmelser som tillkommit under en sådan tidsperiod faller utanför den begränsade kompetensen även efter det att statsskulden inte längre är så hög. Venedigkommission invände här (p. 113): Att skydda potentiellt inkonstitutionella lagar från normkontroll av domstolen utgör en direkt attack på den ungerska grundlagens supremati.

20. Vidare ska här nämnas att det fjärde författningstillägget innehöll en bestämmelse om att så länge statsskulden är högre än 50 % av bruttonationalprodukten ska en särskild specialdestinerad skatt kunna införas för att staten ska kunna fullgöra sin betalningsskyldighet i anledning av domar från författningsdomstolen, EU-domstolen eller andra domstolar. Är det tillgängliga anslaget enligt budgeten otillräckligt "a contribution to the satisfaction of common needs shall be established which shall be exclusively and explicitly related to the fulfillment of such obligation in terms of both context and designation".

21. Också här hade Venedigkommissionen principiella invändningar: En särskild skatt för att täcka statens betalningsförpliktelser som orsakats av ett domstolsbeslut har en stor symbolisk effekt. Den skulle kunna resultera i en press på domare som skulle kunna bli sedda som de som har ansvaret för skatten, medan felet faktiskt ligger i ett beslut om bestämmelser som fattats av regeringen eller parlamentet, bestämmelser som varit icke-konstitutionella eller i strid med europeiska lagar. En sådan press skulle allvarligt hota domares oavhängighet. Kommissionen menade att tillämpningen skulle kunna bli arbiträr och att varje domstol stod inför faran att just dess dom skulle tas ut för denna skatt. Kommissionen anförde (p. 126):

It is at the very core of the rule of law concept that the people trust "their" courts. A special tax may lead to an aversion against the courts as a whole or against the national Constitutional Court or european courts. (The article) creates a risk of a loss of acceptance of the court system while the aim should be for people to accept court decisions as indispensable for the functioning of the rule of law. A court that tries to remedy a violation of the Constitution or of european Law or standards contributes to the functioning of the legal order.

22. Slutligen upplyste kommissionen i sitt yttrande (p. 128) att den ungerska regeringen under behandlingen i kommissionen hade meddelat att man avsåg att inleda ett förfarande i parlamentet för att stryka den aktuella bestämmelsen ur konstitutionen.

23. ECtHRs Grand Chamber beslöt den 4 november 2013 att avslå den ungerska regeringens begäran om hänskjutning av målet *N. K. M. v. Ungern* till prövning i Grand Chamber och avgörandet (se p. 16 ovan) förklarades slutligt. Till sist här några ord om målet och domen. Målet handlar om en kvinna som varit anställd i ett ministerium i 30 år. Hennes anställning avslutades som en del av en våg av avskedanden inom hela den offentliga sektorn. Hon hade enligt en lag från år 1992 rätt till avgångsersättning motsvarande åtta månaders lön. Ersättningen hade beskattats i fråga om den del som översteg 3,5 miljoner forint (motsvarande 12.000 euro) efter en skattesats om 98 %. Den överskjutande

delen motsvarade i hennes fall ca 8.300 euro. Detta medförde en total skattebörda på hela avgångsersättningen om ca 52 % att jämföra med den generella skattesatsen på vanliga inkomster om 16 %. – Den ungerska regeringen anförde hos ECtHR att beloppet 3,5 miljoner forint motsvarade 16 månaders medellön i Ungern. Kvinnan anförde bl.a. att hon varit arbetslös efter avskedandet och då inte haft någon inkomst under mer än ett år. – ECtHR slog fast att den redan intjänade och betalningsgilla avgångsersättningen var att betrakta som ”egendom” i konventionens mening. Den ifrågasatta beskattningen utgjorde en inskränkning i klagandens rätt till ”the peaceful enjoyment of her possessions”. Skatten var inte retroaktiv i hennes fall. Domstolen accepterade att skatten avsåg att skydda statskassan mot ”excessive expenditure” men var inte övertygad om att detta mål primärt borde hanteras genom beskattning. Det var dock vid detta steg i övervägandena inte nödvändigt för domstolen att avgöra giltigheten av en åtgärd som tjänande ett allmänt socialt syfte, eftersom åtgärden i allt fall skulle underkastas ett test enligt proportionalitetsprincipen. Här erinrade ECtHR först om staternas ”wide margin of appreciation” på skatteområdet. Det var här legitimt att beakta intresset av social rättvisa och ekonomisk välfärd. Det kunde motivera justeringar, tak och t.o.m. reduktion av avgångsersättningar. Men 52 % skatt översteg avsevärt skattesatsen på andra inkomster inklusive avgångsersättningar inom den privata sektorn. Klagandens personliga situation var också relevant. Hon och en grupp av andra avskedade statliga tjänstemän hade fått bära en excessiv och disproportionell börda utan att lagstiftaren hade gett henne en möjlighet att under en övergångstid anpassa sig till det nya läget. Vidare hade skatten ålagts utan någon individuell prövning av hennes situation och påförts på inkomster som var relaterade till verksamhet som bedrivits före det aktuella beskattningsåret och det enligt en betydligt högre skattesats än den som gällde när inkomsten genererades. ”In the Court’s opinion, those who act in good faith on the basis of law should not be frustrated in their statutebased expectations without specific and compelling reasons. Therefore the measure cannot be held reasonably proportionate to the aim sought to be realised.” Så sammanfattade ECtHR denna konventionskränkning. Skadeståndet bestämdes till 11.000 euro.

24. I p. 20–22 redogjordes för grundlagsregeln om införandet av en speciell skatt som skulle kunna beslutas för att destineras till att täcka just sådana här skadestånd. Jag antar dock att grundlagsregeln om denna möjlighet nu har tagits bort.

Slutord

Det här politiska och rättsliga händelseförloppet får nu tala för sig självt. Venedigkommissionen har inget bestämmande inflytande utan är rådgivande och verkar i kraft av tyngden i sina motiveringar till yttrandena. Kommissionen bygger naturligtvis mycket av sina bedömningar på Europakonventionen och ECtHRs rättsbildning. Kommissionens yttranden i detta ärende kan ses som ett nyttigt bidrag också till den konstitutionella skatterätten. Vad Magnus tänker om hela den här saken anar jag och jag respekterar hans bedömning.