

Legalitetsprincipen och lagtolkning

– några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet

Den 18 september 2012 avgjorde Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) det s.k. 5/6-delsmålet (mål nr 1960-12). Domen är kortfattad och till stora delar sekretessbelagd, men HFD gör samma bedömning som Skatterättsnämnden (SRN) och fastställer dess förhandsbesked.¹ Desto intressantare blir det då att studera SRN:s motivering. I SRN vållade frågan i ärendet också en splittring bland ledamöterna, som på ett illustrativt sätt sätter principfrågan om legalitetsprincipens betydelse vid tolkning av skattelag på sin spets.

Här följer först en redogörelse för omständigheterna i ärendet/målet och hur majoriteten och minoriteten resonerade. Därefter ska jag kommentera ståndpunkterna och slutligen sätta principfrågan i fokus.

1 Omständigheterna

En fysisk person (A) ägde samtliga aktier i ett aktiebolag (X AB). Enligt förutsättningarna i ansökan var dock inte A:s aktier s.k. kvalificerade andelar. Aktiebolaget X AB ägde i sin tur aktier, med mer än 10 procent av rösterna, i ett annat aktiebolag (Y AB), som var marknadsnoterat.

Sökanden (A) avsåg att likvidera X AB, varvid en kapitalvinst skulle uppkomma för honom. Frågan i ansökan om förhandsbesked var om kapitalvinsten skulle tas upp i sin helhet eller till 5/6-delar, dvs. om undantaget i 42 kap. 15 a §, 2 st., tredje strecksatsen i inkomstskattelagen (IL) var tillämpligt eller ej. A ansåg att så inte var fallet, varför han borde ta upp endast 5/6-delar av kapitalvinsten. Skatteverket ansåg å sin sida emellertid att hela vinsten skulle tas upp till beskattning.

2 Lagtolkningsfrågan

Enligt 42 kap. 1 § IL ska utdelningar och kapitalvinster tas upp som intäkt om inte annat anges i kapitlet eller i 8 kap. IL. Utdelningar och kapitalvinster på aktier i svenska aktiebolag, andelar i svenska ekonomiska föreningar, som inte är kooperativa, samt deras utländska motsvarigheter ska enligt 42 kap. 15 a § 1 st. IL dock bara tas upp till 5/6-delar. I andra stycket sägs sedan:

- Första stycket tillämpas inte om
- företaget är marknadsnoterat,

¹ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2012-03-21 (dnr 61-11/D).

- företaget har varit marknadsnoterat men marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs,
- företaget under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren, direkt eller genom dotterföretag, har ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person,
- företaget är ett privatbostadsföretag,
- andelarna är kvalificerade, eller
- en kapitalvinst ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap.

Enligt förutsättningarna var varken X AB marknadsnoterat (eller hade varit det) eller andelarna kvalificerade – och inte heller privatbostadsföretagsundantaget eller 49 a kap. aktuella – varför frågan gällde om tredje strecksatsen var tillämplig.

X AB hade uppenbarligen – enligt förutsättningarna i ansökan – ”ägit aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag”, men inte före beslutet om *utdelning*, utan före beslutet om likvidation. Enligt 44 kap. 7 § IL anses ett värdepapper *avyttrat* när företaget som gett ut det träder i likvidation, varför det som erhålls vid en likvidation beskattas som *kapitalvinst*.

Principfrågan blev sålunda om tredje strecksatsen bara innebar att *utdelningar* skulle beskattas fullt ut, medan kapitalvinster endast beskattades till 5/6-delar.

3 SRN:s majoritet

Även om majoriteten ansåg att också kapitalvinster rimligen borde ha omfattats av undantaget från 5/6-delsbeskattningen tog den sin utgångspunkt i ordalydelsen, prövade strecksatsen i bestämmelsens övriga kontext, och fann med hänvisning till legalitetsprincipen att det inte gick att extendera den utöver utdelningar:

”Även om bestämmelsen i första stycket avser både utdelning och kapitalvinst finner Skatterättsnämnden att den ifrågavarande undantagsbestämmelsen enligt sin ordalydelse kan tillämpas endast på utdelning från ett (onoterat) företag. Det framgår inte av övrig lagtext att en sådan innebörd skulle vara orimlig. – En sådan begränsad tillämpning skulle visserligen kunna anses strida mot lagstiftningens syfte. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning kan dock med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen tillämpningsområdet för en bestämmelse inte till skattskyldigs nackdel utsträckas till att omfatta även fall som inte omfattas av ordalydelsen (jfr t.ex. RÅ 1999 not. 245). Undantagsbestämmelsen är således inte tillämplig på kapitalvinst som uppkommer vid A:s avyttring av aktier i X AB.”

Hänvisningen till 1999 års fall gällde en liknande motivering avseende den då gällande lydelsen av 10 kap. 11 § mervärdesskattelagen, till vilket jag återkommer nedan.

Genom att HFD gjorde samma bedömning som SRN (majoriteten) ligger det nära till hands att också förstå det som att skälen för bedömningen varit avgörande även för HFD.

4 SRN:s minoritet

Två ledamöter (minoriteten) ansåg att kapitalvinster också borde omfattas av strecksatsen med hänvisning till dess historiska bakgrund och sammanhang. Efter att ha redogjort för de s.k. lätttnadsreglerna i 43 kap. IL, vilka hade sina föregångare i lagstiftningen före IL och som införts 1996, anförde minoriteten att den nu aktuella paragrafen infördes 2005 i stället för lätttnadsreglerna. Därvid noterade de följande:

”Bestämmelserna i 42 kap.15 a § är uppbyggda på motsvarande sätt som de upphävda reglerna i 43 kap. 1 och 2 §§. Den aktuella tredje strecksatsen i 42 kap.15 a § andra stycket är nästan identisk med första stycket 2 i den upphävda 43 kap. 2 §.”

Och sedan förklaras ingående hur den sistnämnda regeln, som korresponderar med den nu aktuella strecksatsen, kompletterades med en regel i 43 kap. 6 § och att skattefriheten för kapitalvinster därefter följde av 43 kap. 8 § IL (det sparade lätttnadsutrymmet). Minoriteten konkluderade som sin uppfattning:

”Vår uppfattning är att det av inledningen till första och andra styckena i paragrafen följer att undantaget i andra stycket är tillämpligt på både utdelning och kapitalvinst på aktier och andelar i företag som omfattas av strecksatserna ifråga. Denna slutsats gäller alltså även för aktier och andelar i företag som avses i tredje strecksatsen, dvs. om företaget direkt eller genom dotterföretag, under en viss tid har ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person. Att detta varit avsikten framgår också klart av syftet med lagstiftningen (se prop. 1996/97:45 s. 31 f. och prop. 2005/06:40 s. 64 ff.).”

Minoriteten finner således att kapitalvinster också omfattas av den aktuella strecksatsen. Det ”följer av inledningen till första och andra styckena”, betonar de. Om detta är enbart en språklig tolkning eller är beroende av den historiska bakgrunden till hur regeln ersatt en motsvarighet i lätttnadsreglerna – eftersom de lägger så stor möda på att förklara denna – är inte klart, men sannolikt, och de verifierar sin uppfattning med att detta också varit syftet med bestämmelsen.

5 Olikheterna

Majoritetens och minoritetens tolkningar är olika, i det närmaste motstridiga, och man skulle kunna tänka sig att det är möjligt att läsa 42 kap. 15 a §, första och andra styckena IL, på två olika sätt. Minoriteten säger ju att ”det följer av” den angivna lagtexten att kapitalvinster ingår i tredje strecksatsen. Å andra

sidan säger de inte hur man *av lagtexten* kan förstå att så är fallet, utan tvärtom ägnar minoriteten störst möda åt att redogöra för hur det stod i tidigare lagstiftning och vad som varit avsikten enligt propositionen. Det leder i alla fall mig till uppfattningen att det är *avsikten* med lagtexten, snarare än vad som språkligt står där, som föranleder minoriteten att förstå lagtexten på det sättet.

Sålunda blir, enligt min mening, minoritetens tolkning rimlig endast om man lägger större vikt på koherens i systemet och vad som borde stått där, men inte rimlig om man bara läser vad som står där. När majoriteten i SRN och sedermera HFD begränsar tolkningen till vad som kan förstås språkligt av föreskriften är det sålunda – som majoriteten också framhåller – en begränsning som motiveras av legalitetsprincipen – närmare bestämt kravet på en föreskriftsbunden beskattning (föreskriftskravet i legalitetsprincipen).

6 Föreskriftskravet i några andra mål

Argumentering i domar utifrån legalitetsprincipen har blivit allt vanligare i kammar- och förvaltningsrätter (det visar en enkel sökning i de senaste 10–15 årens domar i databaserna). I Högsta förvaltningsdomstolen finns fall som uppenbarligen har sin grund i ett sådant resonemang, t.ex. det av majoriteten anförda RÅ 1999 not. 245 (där kammarrätten nämner legalitetsprincipen uttryckligen) och RÅ 1999 ref. 62 (där en tolkning av utomstænderegelns sker på ett liknande sätt som i nu aktuellt fall). Minoriteter i HFD tar stundom sin utgångspunkt i legalitetsprincipen, utan att det för den skull är så att majoriteten säger sig åsidosätta den (t.ex. i traktormålet RÅ 1989 ref. 57 och senast i skogsavdragsmålet HFD 2011 ref. 79).

I RÅ 1999 ref. 62 hade ett svenskt aktiebolag fyra ägare (A med 50 % av aktierna, Y Ltd med 35 %, C 10 % och D 5 %). B ägde Y Ltd (ett engelskt bolag) till 100 %. Frågan var om Y Ltd ändå var ”utomstående” enligt dåvarande definition. Regeringsrätten anförde:

”Såvitt Regeringsrätten kan förstå har en sådan långtgående räckvidd av begreppet utomstående inte varit åsyftad (jfr prop. 1995/96:109 s. 65 ff.). Mycket tyder på att avsikten varit att till annan än utomstående hänföra även exempelvis ett aktiebolag som innehar aktier i de fall då dessa skulle ha ansetts kvalificerade om de ägts direkt av aktiebolagets ägare. Utformningen av 3 § 12 e mom. SIL kan emellertid inte anses ge utrymme för en sådan begränsning av begreppet utomstående. Regeringsrättens slutsats är därför att samtliga aktier som ägs av andra juridiska personer än dödsbon är att anse som ägda av utomstående.”

I RÅ 1999 not. 245 – det mål som majoriteten i SRN hänvisar till – var det en mervärdesskatterättslig fråga, återbetalning av mervärdesskatt enligt dåvarande lydelsen av 10 kap. 11 § mervärdesskattelagen. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som kammarrätten, som framhöll att lagregelns innebörd var klar och anförde följande:

”Det förhållandet att lagens förarbeten och det underliggande saksammanhanget talar emot denna innebörd kan med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen inte föranleda åsidosättande av den klara lagregeln.”

Det fall som på senare tid diskuterats i detta, och flera andra, hänseenden är skogsavdragsmålet, HFD 2011 ref. 79. En person, som förvärvat en näringsfastighet genom gåva, och inte själv gjort några skogsavdrag fick vid kapitalvinstberäkningen vid sin försäljning av fastigheten, återlägga den tidigare ägarens medgivna skogsavdrag. Det var ett 3-2-avgörande i HFD och minoriteten menade att det saknades lagstöd för en sådan återläggning.

Både majoriteten och minoriteten var överens om att det finns bestämmelser i 21 kap. 16 § IL som innebär att den nye förvärvaren sattes i den ursprungliga ägarens skattemässiga situation avseende möjligheten att göra skogsavdrag (21 kap. 16 § IL). Regeln om *återläggning* av gjorda skogsavdrag vid kapitalvinstberäkningen (vid den senare ägarens försäljning) innehöll emellertid ingen hänvisning till detta eller andra uttryckliga regler. Minoriteten anförde därför följande:

”Bestämmelser som avser förvärv av skogsmark genom t.ex. gåva finns i 21 kap. 16 §. De anges uttryckligen avse beräkning av förvärvarens utrymme för skogsavdrag vid förvärv genom arv, gåva eller på liknande sätt och kan inte förstås så att de även gäller återföring av sådana avdrag. – Det framstår visserligen som följdriktigt att skattemässig kontinuitet bör gälla även när det gäller återföring av skogsavdrag. I avsaknad av tydlig föreskrift i lag skulle emellertid en tillämpning av en kontinuitetsprincip till enskilda nackdel stå i strid med legalitetsprincipen. Skatteverkets överklagande kan därför inte vinna bifall.”

Majoriteten fann emellertid att man skulle förstå de båda reglerna tillsammans på det sättet, att förvärvaren av den genom gåva övertagna fastigheten också skulle anses ha gjort de tidigare skogsavdragen för egen del:

”För den som förvärvat en fastighet genom gåva eller annat benefikt fång bestäms avdragsutrymmet enligt 21 kap. 16 §. Bestämmelserna innebär att det gäller kontinuitet på så sätt att förvärvaren dels tar över den tidigare ägarens anskaffningsvärde, dels anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren. – M.H. anses alltså själv ha gjort skogsavdrag. Avdragen ska återföras till beskattning enligt 26 kap. 2 § första stycket 2 IL.”

I det här fallet har jag för egen del förståelse för båda tolkningarna, dvs. som rimliga tolkningar av lagtexten, beroende på hur man ser på begreppsbildningen. Minoriteten med det särskilda argumentet, att kontinuitet inte gäller generellt, dvs. annat än när det anges – varvid de påpekar att 26 kap. 1 § tredje stycket IL, där detta uttrycks, inte omfattar skogsavdrag – och majoriteten för att det i 21 kap. 16 § ändå uttryckligen sägs att ”förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren”, även om dessa föreskrifter inte direkt anger att det också gäller återläggningen vid kapitalvinstberäkningen enligt 26 kap. IL.

Det som i detta hänseende ändå är intressant att notera är att HFD så noggrant diskuterar och utreder frågan och hamnar i ett 3-2-avgörande på grund av frågan om normen följer av de skatterättsliga föreskrifterna, vilket visar den betydelse som legalitetsprincipen nu ändå har fått.

7 Legalitetsprincipen

Huvudargumentet för majoritetens uppfattning i 5/6-delsmålet är att legalitetsprincipen sätter gränser för tolkningen av bestämmelsen, så låt oss titta närmare på legalitetsprincipen och dess konsekvenser vid tolkning och tillämpning av skattelag.

Legalitetsprincipen brukar sägas ha fyra aspekter, nämligen:

- Föreskriftskrav (lex scripta-kravet eller praeter legem-förbudet),
- Analogiförbud (av många, inklusive mig själv, en följd av föreskriftskravet),
- Retroaktivitetsförbud,
- Bestämmdhetskrav (eller, omvänt, obestämdhetsförbud)

Termen ”legalitetsprincipen” användes förmodligen först av Seve Ljungman (1947) och då som ett *rättssäkerhetsargument*.² Men till sitt innehåll hade den hävdats redan under 1800-talet som en *kompetensfråga*, dvs. frågan om *vem* som har rätt att besluta om skattskyldighet, vilket i sin tur hänger ihop med frågan om beskattningens *legitimitet*.

I 57 § i 1809 års regeringsform fanns stadgandet, att ”svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta utövas av riksdagen allena” (ursprungligen, före ståndsriksdagens avskaffande 1865–66: ”Swenska Folkets urgamla rätt, at sig beskatta, utöfwat af Riksens Ständer allena wid Allmän Riksdag”).³

Under 1800-talet, och i synnerhet efter inkomstskattens införande 1862, kom riksdagens bevillningsutskott också att *utforma själva författningstexten*, vilken sedan beslutades i riksdagens båda kammare. Den utfärdades därefter av Kungl Maj:t (regeringen) ”i enlighet med riksdagens beslut”. Avsikten var att beskattningen skulle ske enligt föreskrifterna i den dåtida bevillningsförordningen. I 113 § 1809 års regeringsform stadgades nämligen att taxeringsmännen (bevillningsberedningarna, taxeringsnämnderna, prövningsnämnderna) ”*riksdagens bevillnings föreskrifter å dess vägnar tillämpa*”. Detta innebar enligt Rydin och Davidson att taxeringsorganen skulle *tillämpa* bevillningsförordningarnas (senare skattelagarnas) föreskrifter och således inte gå utanför dem och ta ut skatt i andra fall – ett konstitutionellt grundat krav på en *föreskriftsbunden* beskattning.⁴

² Se Seve Ljungman, Om skattefordran och skatterestitution, Uppsala 1947 s. 21 f.

³ Stadgandet hade tillkommit, kopierad från adelns reservation mot punkt 5 i Förenings- och säkerhetsakten 1789, där Gustav III försökte tillskansa sig en mer fri förhandlings- och beskattningsrätt (i strid med 1720 års och 1772 års RF). För en historisk tillbakablick av de konstitutionella formerna för beskattning i Sverige; se Anders Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget (numera Norstedts Juridik) 1995 s. 19 ff.

⁴ Se H.L. Rydin, Reservation i Skatteregleringskommitténs betänkande, del I, 1881 s. 164 f. och D. Davidson, Kommentar till bevillningsförordningen, Upsala 1889 s. 221. *Herman Ludvig Rydin* (f. 1822) var professor i svensk stats- och kyrkorätt samt krigslagfarenhet och folkrätt vid Uppsala högskola och *David Davidson* (f. 1854) var professor i nationalekonomi och finansrätt vid Uppsala universitet.

Inför 1974 års regeringsform (RF) kom detta att diskuteras i de omfattande förarbetena, varefter beskattningsmakten inordnades under den *obligatoriska lagstiftningsmakten*. All offentlig makt utgår från folket (1:1), riksdagen är folkets främste företrädare (1:4), endast riksdagen har beskattningskompetens⁵ och denna kompetens utövas genom att meddela *föreskrifter i lag* (8:3). Därmed är *föreskriftskravet* reglerat i grundlag. Det följer även implicit i regleringen av retroaktivitetsförbudet i 2:10, andra stycket RF – ”Skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde ...” osv.

Den enda av legalitetsprincipens aspekter som inte reglerats – och kanske inte kan regleras – i en grundlagsföreskrift är *bestämmdhetskravet*, men frågan om lagstiftningens kvalitet brukar diskuteras i remissomgången, varvid vag eller svårtillämpad lagstiftning kan möta kritik av remissinstanserna samt Lagrådet. Även i den rättsvetenskapliga verksamheten granskas termer, begrepp och lagstiftningens utformning, varvid obestämdhet och andra brister lyfts till ytan.⁶

Summa summarum har vi sålunda en grundlagsreglerad legalitetsprincip – numera knappast omstridd – och frågan gäller numera snarare vad legalitetskraven får för konsekvenser.

8 Legalitetsprincipens konsekvenser för rättstillämpningen⁷

Om

1. riksdagen är det enda offentliga organ som får ålägga skattskyldighet – ingen annan, varken regeringen, Skatteverket eller domstolar (*kompetensnivån*),
2. riksdagens kompetens endast får utövas genom att besluta om föreskrifter i lag (*föreskriftskravet*),
3. som gällde när den omständighet som utlöste skattskyldigheten inträffade (*retroaktivitetsförbudet*),⁸

har vi ett föreskriftskrav vid beskattningen som har sin grund i svensk konstitutionell rätt. Skatt får bara tas ut *om, och endast om*, det följer av föreskrift i lag, dvs. det är en *nödvändig betingelse*, till skillnad från civilrättslig reglering,

⁵ Jag lämnar härvid den segslitna diskussionen om kommunernas beskattningskompetens (1:7) därhän, vilket ebbat ut i att det är en förlänad skattekompetens som riksdagen ansvarar för (meddelar förutsättningarna) och även kan sätta ett kommunalt ”skattetak”, dvs. begränsa de kommunala skattesatserna; se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen 1995 s. 29 f. och Hans-Heinrich Vogel, Om den kommunala beskattningsrätten, Förvaltningsrättslig tidskrift 1993 s. 59 ff.

⁶ Ifråga om skatterättslig lagstiftningsteknik, se t.ex. Jan Hellner, Förmögenhetsskatt och lagstiftningsteknik, Svensk juristtidning 1991 s. 481 ff. och Gustaf Lindencrona, Vad gör en skattelag verkligt misslyckad? Juridisk tidskrift 1992/93 s. 331 ff.

⁷ För en mer teoretisk och utförlig genomgång, se Anders Hultqvist, Legalitetsprincipen 1995 s. 331 ff. (avsnitt 6.3).

⁸ Jag lämnar här undantagen i 2:10 RF därhän, som har sin i grundlag reglerade begränsning.

där en föreskrift enligt 8 kap. 2 § RF är en *tillräcklig betingelse* – att riksdagen kan reglera mellanhavanden mellan enskilda, vilket emellertid inte utesluter att domstol eljest vänder sig till andra rättskällor, särskilt när lagstiftning saknas eller är subsidiär.⁹ För skattskyldighet fordras sålunda att viss beskattningsekvens kan motiveras med att den *följer av en föreskrift i lag*. Eljest är e contrarioslutet *ingen skatt, utan lag* den rimliga slutsatsen.

Därför hamnar lagtexten i fokus vid bestämmandet av skattskyldigheten, eftersom det är den *enda primära rättskällan*. Det finns ingen a priorisk skattskyldighet, inte heller någon naturlig/naturrättslig eller någon annars ”rimlig”, ”rättvis”, ”logisk” skattekonsekvens eller hur man nu vill uttrycka det, så länge argumentationen inte tar sitt avstamp i lagtexten. Detta är en begränsning – en (historiskt sett) medveten begränsning – av argumentationsutrymmet.¹⁰

Det är endast lagtexten som beslutas av riksdagen, inte förarbetena. Vi är således hänvisade till själva lagtexten. Huruvida riksdagens ledamöter läst igenom och förstått lagtexten, och huruvida intentionsdjupet är gott eller dåligt, är i princip irrelevant, av precis samma skäl som när man skriver under ett avtal. Det ansvarar man själv för. Vad som däremot står i propositionen, utskottets betänkande eller utredningen som föregått lagstiftningsförslaget har inte den formella ställningen av lag och kan därmed inte heller grunda skattskyldighet. Det finns heller ingen anledning eller något ansvar för riksdagen att granska och/eller markera annan uppfattning om vad som står där. Detta är den juridiska ”verkligheten” i ett rättspositivistiskt konstitutionellt perspektiv.

Jag lämnar därmed också de mer fantasifulla metafysiska lärorna om ”lagstiftarvilja”¹¹ därhän och nöjer med samma avväpnande realism som Lars Hjerner så kärnfullt gav uttryck för: *”Lagstiftaren får väl alltid antagas kunna tala rent ut och alltså mena vad han säger – och inte något annat.”*¹² dvs. att den som skriver lagtexten och de som sedan godkänner och beslutar den (de lagstiftningsansvariga/”lagstiftaren”), får väl antas vara fullt kompetenta att kunna uttrycka vad de menar i skriftspråk och sedan kunna kontrollera och förstå vad som står där innan de godkänner texten.

⁹ För skillnaden mellan nödvändig och tillräcklig betingelse i satskalkylen (”om p så q”), se Jan Hellner, Rättsteori – en introduktion, 2 uppl, Juristförlaget 1994 s. 51 ff.

¹⁰ Förutom de allvarliga konflikterna kring beskattningmakten under 1500-talet (Vasa-perioden) och slutet av 1700-talet (ovan), kan nämnas att under senare delen av 1800-talet rasade en kamp mellan KMaj:t och riksdagen om Kammarrättens inblandning i de taxeringar som äsattes av de folkvalda organen, som kunde medfört till att besvären flyttades till ett högsta folkvalt organ (den föreslagna ”Överskattenämnden”). Utgången blev att framförallt Kammarrätten, men även taxeringsorganen skulle hålla sig till de meddelade föreskrifterna i bevillningsförordningen; se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen 1995 s. 52 ff.

¹¹ Lagstiftaren – riksdagen – är en institution och institutioner kan inte ha en vilja, utan endast var och en av de 349 ledamöterna. Uppgiften att utröna denna uniforma ”vilja” i ett visst lagstiftningsögonblick förefaller ogörlig och riskerar endast, såsom filosofer och rättsteoretiker påpekat, att utgöra ett skenargument för den argumenterandes egen uppfattning; se vidare J. Hellner 1994 s. 26 f. Den eventuella ”viljan” hos personer som medverkat i förarbetena är, av samma skäl som förarbeten i sig, inte ”föreskrifter i lag”.

¹² Jfr Lars Hjerner, Sken – Bulvanskap – Kringgående, Genomsyn eller förträngning?, i Festskrift till Hans Thornstedt, Norstedts 1983 s. 281.

Det som står i den (formellt) gällande lagtexten är således det som (endast) kan grunda skattskyldighet. Därmed övergår vi till att förstå lagtexten, dvs. att tolka den. Det har skrivits massor om lagtolkning och ingen anledning att upprepa eller utvärdera detta, men jag vill ändå framhålla några begränsningar av legalitetsskäl.

Språket i skattelagstiftningen – i synnerhet nya inkomstskattelagen (1999:1229) – har enligt direktiven skrivits på normal sakprosa. Meningar har förenklats och gammaldags former har undvikits och ersatts med nya.¹³ Mängder av termer har fått en legaldefinition och då gäller naturligtvis den betydelsen i det sammanhang – i hela IL eller i visst kapitel – för vilken den gjorts normativ. Andra termer har eller har med tiden fått en viss speciell skatterättslig innebörd eller i vart fall viss innebörd inom en viss skatteform eller i viss lagstiftning. Då är det rimligt att använda den innebörden. Det förekommer också ett stort mått av termer som har en särskild juridisk innebörd, även om det inte är en skatterättslig, utan tillhör juridikens grundtermer eller har en specifik betydelse på annat rättsområde. Även här är det mest rimliga, med hänsyn till situationen, att använda den juridiskt vedertagna betydelsen, såvida annat inte anges eller framkommer av kontexten.

Detta är inga särskilda rön, på samma sätt som det inte är något anmärkningsvärt med antagandet att föreskrifter som refererar till civilrättsliga rättshandlingar eller rättsförhållanden medför att dessa, när de utgör rättsfaktum, blir *prejudiciella* i förhållande till skatterätten, och den föreskrivna rättsföljden.¹⁴

I övrigt skiljer sig tolkning av lagtext inte från tolkning i allmänhet, utan vanliga krav på språkligt sammanhang ("kontext") gäller,¹⁵ men med hänsyn till den särskilda situation som skatteregler fungerar i. Utan att återupprepa allt som sagts om förarbetens roll vid lagtolkning bör dock framhållas att 'metoden', att precisera lagtext med hjälp av förarbeten, som avses ha normativ verkan, kan ifrågasättas på goda grunder. Som nämnts är förarbeten inte beslutade av riksdagen och har således inte en (formell) normativ ställning. Det finns därför ingen särskild 'auktoriativ' kvalitet i förarbeten, utan bara en beskrivande kvalitet, hur upphovsmännen på mer eller mindre goda grunder uppfattat den text de föreslagit som föreskrifter. Direkta försök till normgivning via långtgående eller svårbegripliga preciseringar i förarbeten bör, enligt min mening, avvisas vid föreskriftsbunden tolkning.

Mot denna i korthet beskrivna bakgrund skall föreskrifterna förstås och tolkas. Den egentliga tolkningen är *deskriptiv*, varvid tolkningen (B) betyder detsamma som den tolkade satsen (A). Den är också *reflexiv*, dvs. det finns inga fall i A som inte också omfattas av B.

¹³ Se Mari Andersson och Anita Saldén Enérus, Inkomstskattelagen – En presentation med nyckel, Norstedts Juridik 2000 s. 27 f.

¹⁴ Se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen 1995 s. 362 f.

¹⁵ Se Arne Naess, Empirisk semantik, Esselte studium, 1986 s. 1 f.

Jurister menar emellertid normalt *precisering* när man säger tolkning. Precisering är ett specialfall av tolkning. Preciseringen – ibland också benämnd konstruktiv tolkning – är irreflexiv, dvs. vissa fall i A omfattas inte av B, men – och det tål att betonas – inga fall omfattas av B som inte också omfattas av A (mer om detta nedan).¹⁶

Juridisk tolkning, i meningen precisering, är normalt också begränsad till det scenario som är för ögonen, vanligtvis ett visst fall. Prejudikaten har normalt denna sistnämnda karaktär – en precisering med avseende på visst fall – vilket gör att det inte är säkert eller ens tillrådligt att dra e contrarioslut av de högsta instansernas domar.¹⁷ Efter en serie av rättsfall kan det vara mer säkert att bilda sig en uppfattning av de gränser som vinner gehör vid ”tolkningen” av föreskriften.

En annan konsekvens av föreskriftskravet är sålunda att analogisk tillämpning inte är tillåten (analogiförbudet) och att iaktta försiktighet så att tolkningen inte blir extensiv. Om den preciserande tolkningen ska ha stöd i föreskriften fordras sålunda att preciseringen (B) håller sig inom (A), inte går utanför. Oavsett vilka skälen är – måhända mycket goda att också omfatta *liknande* fall – så är det inte en tolkning av vad som framgår av föreskriften, utan en utvidgning (B faller helt eller åtminstone delvis utanför A). Det är så jag också förstår resonemangen av SRN:s majoritet i 5/6-delsmålet och HFD i RÅ 1999 ref. 62.

Upptäcks vid lagtillämpningen att reglerna har fått en utformning som motverkar koherens eller bidrar till anomalier i systemet är det inget som kan rättas till i tillämpningen, utan en kompetens som ingen annan än riksdagen har och som således fordrar en lagändring. Detta är alltid en risk vid lagändringar och också något som Skattelagskommittén och Finansdepartementet var medvetna om vid omskrivningen av skattereglerna i samband med nya IL:

”Riksdagen kan ju ha varit helt omedveten om att den nya lydelsen innebar en ändring. Vår åsikt är den att om omarbetningen av misstag har lett till ett nytt materiellt resultat ... så bör skattemyndigheterna och domstolarna rätta sig efter den nya lydelsen. Om lagstiftaren inte vill acceptera den ändrade innebörden, får regeringen föreslå lagändringar så snabbt som det är möjligt och lämpligt.”¹⁸

Legalitetsprincipen innebär sålunda ett krav på en föreskriftsbunden beskattning, vilket i sin tur får till följd att de tolkningar (preciseringar) som läggs till grund som normer vid beskattningen måste – åtminstone av tolkaren/tillämparen själv – kunna motiveras med att det är en *rimlig tolkning* av skatteföreskrifterna. Andra skäl för beskattning – oaktat hur starka och goda de är – saknar relevans vid tillämpningen, men kan vara högst relevanta för en lagändring.

Det förefaller, som sagt, att detta inte är särskilt kontroversiellt längre när det gäller föreskrifter som är tämligen klara till omfång och innebörd. Svå-

¹⁶ Se Naess 1986 s. 25.

¹⁷ Se vidare J. Hellner 1994 s. 102.

¹⁸ Andersson/Enérus 2000 s. 29.

rare är det med vaga och mångtydiga föreskrifter. Bestämmdhetskravet är, som nämnts ovan i första hand ett krav på lagstiftningens utformning. När lagstiftningen emellertid visar sig vara eller t.o.m. medvetet utformas vagt kan man utifrån legalitetsprincipen på goda grunder argumentera för försiktighet i betydelsens utkanter. Ett utmärkt exempel härpå är Högsta domstolens dom i ”smygfilmnings-målet” (och huruvida det var ofredande), NJA 2008 s. 946:

”Det kan diskuteras om bestämmelsen om ofredande genom hänsynslöst beteende fyller rimliga anspråk på klar och tydlig strafflag (jfr ...). Även om bestämmelsen är vag och lämnar formellt utrymme för högst skiftande tolkningar finns det emellertid, inte minst av legalitetshänsyn, skäl att undvika tolkningar som framstår som pressade (jfr NJA 2005 s. 712).”

Ett aktuellt exempel inom skatterätten är den debatt som domarna i HFD 2011 ref. 90 (angående affärsmässighet vid ränteavdrag) har orsakat, där ett justitieråd hade en skiljaktig uppfattning av detta skäl. Ett annat exempel är den fortgående debatt som skatteflyktslagen orsakar.

9 Sammanfattning

Legalitetsprincipen har sin historiska grund i svenska folkets rätt att beskatta sig självt genom valda ombud, numera den demokratiskt valda riksdagen. Den säkerställer också att detta sker på visst sätt – genom i förväg meddelade föreskrifter – och att beskattningsbeslut grundar sig på dessa föreskrifter. Inga andra organ, vare sig regering, Skatteverket eller domstolar, har (eller har ’lagligen’ haft) någon egen eller kompletterande beskattningsbefogenhet, utan ska endast *tillämpa* föreskrifterna i de faktiska skattebesluten. Ser man problem vid tillämpningen ska frågan om regeljusteringar underställas riksdagen för eventuell lagändring.

Konsekvensen av detta blir att skatteföreskrifterna och tolkningen av dem hamnar i fokus. Det kan ibland förefalla anmärkningsvärt, i synnerhet om det är på grund av en bristfällig lagstiftning, rena lagstiftningsmisstag eller skattebetalarens uppfinningsrikedom och anpassningsförmåga, men fri tillämpning är otillåten, eftersom det då sker en kompetensförskjutning som strider emot de konstitutionella kraven.

Tolkning av skattelag är inte artschild från tolkning av lag i allmänhet, men legalitetsprincipen *sätter vissa gränser* för vilka argument som kan tillmätas relevans respektive för hur långt tolkningen får drivas. Mot denna bakgrund har jag försökt att sammanfatta konsekvenserna för tolkningen av skattelag på följande sätt:

1. Legalitetsprincipen gäller och ska respekteras i svensk skatterätt enligt regeringsformen.
2. Legalitetsprincipen – och då särskilt föreskriftskravet – medför att skattnormer endast kan uppkomma genom föreskrift i lag, men senare preciseras genom rättstillämpning.

3. Precisering är ett specialfall av tolkning, dvs. den preciserande normutsagan måste rymmas inom mängden rimliga tolkningar av föreskriften.
4. Bestämmdhetskravet i legalitetsprincipen fordrar att en lagtext ges önskvärd tydlighet, så att eventuell oklarhet inte kan utnyttjas i fiskalt skärpande riktning av Skatteverket eller domstolar.
5. Preciseringen måste därför vara godtagbar och får inte utvidga en norm om skatteplikt respektive snäva in området för avdrag i skatteskräpande riktning (en befogenhet som enligt maktfördelningen i regeringsformen endast tillkommer riksdagen i form av beslut genom föreskrift i lag).
6. Uttalanden i förarbeten är inte skattnormer, inte ens om utsagorna avser att vara normativa eller ger sken av det, eftersom skattnormer enligt regeringsformen inte får tillkomma på annat sätt än genom föreskrift i lag.
7. Övriga skäl – om än så goda – t.ex. statsfinansiella skäl och neutralitets-skäl, som t.ex. syftar till fiskalt godtagbara resultat eller koherens i skattesystemet, är normalt inte skattnormer (om de inte följer av en princip som lagstiftningen vilar på eller en uttrycklig norm).
8. Om en term relaterar till ett vedertaget begrepp inom viss lagstiftning eller t.o.m. har getts en legaldefinition gäller detta begrepp i första hand. I andra hand är den juridiska kontexten styrande, t.ex. ett annat rättsområde (ofta civilrätten) eller dess betydelse i den grundläggande jurisprudensen (t.ex. termerna rättssubjekt och rättshandlingsförmåga).
9. När det gäller en allmän term, som inte har någon legaldefinition, specifik skatterättslig eller annan rättslig betydelse, kan det sammanhang, den miljö den normalt förekommer i vara vägledande (t.ex. redovisningssammanhang, affärsvärlden och datorvärlden), eftersom en term alltid bör tolkas och förstås i relation till sin kontext.

Det som kan verka trivialt – särskilt när det kan handla om ett skrivfel eller en formulering med dåligt intentionsdjup – handlar i princip ändå om beskattningskompetens, att ålägga någon att betala skatt (ett tvångsbidrag utan direkt vederlag), en kompetens som endast tillkommer riksdagen med den legitimitet det för med sig. I engelsk litteratur brukar det vid yviga lagtolkningar av myndigheter och domstolar heta: "Untaxed by Parliament, taxed by Judges", och det ställer principfrågan på sin spets, nämligen om man i rättstillämpningen håller sig inom de givna formerna för beskattning. Av 5/6-delsdomen och övrig senare tids rättspraxis ser vi att legalitetsprincipen och dess konsekvenser respekteras, även om vi då och då av begripliga skäl kan komma till olika slutsatser om vad som är den mest rimliga tolkningen av föreskrifterna.

Anders Hultqvist är jur. dr och adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.