

SEPTEMBER 2014

PROFESSOR ANDERS HULTQVIST  
STOCKHOLMS UNIVERSITET



# Om beredningsprocessen för skattelag

# Förord

Från tid till annan framförs kritik när det gäller beredning av skattelagstiftning. Det handlar om allt från hur lagförslag tagits fram, remisstidens längd som regeringens bristande lyhörddhet för remissinstansernas synpunkter. Till detta kommer kritik som riktas mot regeringar och finansministrar för att inte beakta de synpunkter som Lagrådet framför.

Under senare tid har bristande beredning av skattelag kommit att särskilt uppmärksammas i några fall och då framför allt när Lagrådet under 2013 inte ansåg sig kunna tillstyrka ett lagförslag rörande ändring av de s.k. 3:12-reglerna. Lagrådet avslutade sitt yttrande med att konstatera.

”Det framgår inte av remissen i vad mån lagstiftningsärendet har bedömts vara särskilt brådskande eller varför inte en fördjupad översyn av fåmanasbolagsreglerna bedömts vara behövlig. Den bild som ges i remissen av hur företag organiseras och de aktuella skattereglerna utnyttjas ger inte intryck av att vara väl grundad, något som också påvisas i ett betydande antal remissyttranden. Att döma av det material som står till Lagrådets förfogande synes det ha varit fullt möjligt att bereda ärendet på ett mer normalt sätt och därmed säkrare förankra förslagets grunder och öka träffsäkerheten i regleringen.” Tillsammans med övriga tveksamheter ledde detta till att Lagrådet inte kunde tillstyrka att förslagen lades till grund för lagstiftning.

Finansminister Anders Borgs kommentar till Lagrådets kritik av beredningen av lagstiftningsärendet var att det i nuläget inte fanns någon anledning att frångå gällande rutiner – med överraskande skatteförslag i vårpropositionen, följd av snabb remissbehandling under sommaren, för att sedan kunna presenteras i budgetpropositionen till hösten.

Det är mot denna bakgrund som Svenskt Näringsliv gett i uppdrag till professor Anders Hultqvist, Stockholms universitet, att genom en fördjupad studie redogöra för gällande regelverk rörande beredningsprocessen av skattelag samt att analysera hur tillämpningen i praktiken har utfallit i några uppmärksammade lagstiftningsärenden. Det är detta arbete som utmynnat i den rapport som här presenteras.

Svenskt Näringsliv

Richard Hellenius

Kerstin Nyquist

# Författarens förord

Arbetet med denna studie om beredningsprocessen för skattelag har företagits under 2013/2014 och fordrat en del hjälp från och diskussioner med kollegor och andra som har goda insikter i frågorna och materialet. Ett varmt tack till er alla.

Ett särskilt tack vill jag rikta till Hans Hegeland, vid konstitutionsutskottets kansli, för hjälp med att finna och orientera mig i material från utskottet, och till Peter Melz, Peter Wahlgren, Stig von Bahr och Rune Lavin, som tagit sig tid att läsa ett utkast av manuskriptet och ge mig sina synpunkter. Jag vill också tacka Richard Hellenius och Kerstin Nyquist vid Svenskt Näringsliv, som tog initiativ till studien och som också kommit med värdefulla synpunkter under resans gång.

Stockholm i juli 2014

Anders Hultqvist

# Sammanfattning

I regeringsformen (RF) och riksdagsordningen (RO) finns ett fåtal stadganden som avser beredningen av lagstiftningsärenden. Förutom ett antal bestämmelser om ett lagförslags beredning i riksdagen finns också krav på lagrådsgranskning och ett allmänt *beredningskrav* för regeringsärenden i 7 kap. 2 § RF, dit även lagförslag hör, oavsett om de arbetats fram genom kommittéväsendet eller internt inom regeringskansliet.

Beredningskravet är allmänt hållet för att inte binda upp regeringen vid strikta grundlagsregler, men det ger uttryck för ett visst *remisstväng*, *lagrådsgranskning* och utövas i övrigt under *konstitutionellt ansvar*. Med tiden har konstitutionsutskottets granskning och kontroll lett fram till att det idag anses föreligga ett i huvudsak *preciserat beredningskrav* för lagförslag. I den fortgående granskningen tillkommer successivt ytterligare aspekter eller detaljer till detta krav.

I studien redogörs för de krav som gäller för de olika stegen i beredningsprocessen, framförallt de som grundar sig på konstitutionsutskottets stipulerade krav på beredningen, men också Riksrevisionens, Lagrådets, utredningars och andra sakkunnigas allmänt framförda krav på beredningsprocessen, för att den ska kunna anses fullgod.

Beredningen av lagstiftningsärenden börjar redan med utredningen. Inte oväntat åtnjuter fortfarande kommittéväsendet i allmänhet stort förtroende. Effektivitetsförbättringar kan dock göras, framförallt när det gäller igångsättning och att utredningen utformas och dess arbete bedrivs bättre med hänsyn till ändamålet. En allmän synpunkt vid utvärderingar av utredningsväsendet är att bättre utnyttja den variationsrikedom som finns för hur utredningar kan bedrivas, varvid det påpekas att även departementsinterna utredningar kan förses med utifrån rekryterade experter och kan bedrivas snabbare, liksom linjeorganisationen (myndigheter) kan utnyttjas för vissa utredningar, där sakkompetensen står i fokus. De senare åtnjuter dock inte samma förtroende avseende allsidighet och förankring.

Vid skatteutredningar anses kommittéväsendet fortfarande mest tillförlitligt, när det gäller möjligheten till kompetens, allsidighet och demokratisk förankring, varvid det dock är viktigt att tillse att erforderlig expertis knyts till utredningen. Departementsinterna utredningar är normalt motiverade av att utredningen är brådskande, hemlig eller i det särskilda fallet mer ändamålsenlig. Ordningen med utredningar av Skatteverket får ofta kritik för att de inte blir allsidigt beredda, saknar demokratisk förankring, men kan ha sin fördel i specialfrågor och/eller som förstudier.

Det är viktigt att redan utredningen håller hög kvalitet och det betonas ofta att remissinstanserna inte kan åläggas ansvaret för brister i utredningen, även om en väl genomförd remissomgång och följande beredning av remissvaren ofta anses vara en förutsättning för att Lagrådet ska kunna bedöma förslaget vid sin granskning.

Skriftlig remissomgång med minst 3 månaders remisstid, ordentlig beredskap att kunna ta hänsyn till vad som framkommer under remissbehandlingen är härvid av fundamental betydelse. Remissvaren ska redovisas i det följande beredningsarbetet (ofta lagrådsremissen/propositionen). Vid en större omarbetning av förslaget bör det dock först remissbehandlas igen.

God planering för Lagrådets granskning och beredskap och tid att kunna ta hänsyn, göra ändringar eller helt omarbета förslaget efter Lagrådet yttrande är också viktigt. KU har vid flera tillfällen inskräpft betydelsen av att regeringen tydligt motiverar anledningen till att ev. Lagrådets förslag inte följs. Detta behövs för att riksdagsledamöterna ska få ett fullgott beslutsunderlag.

Regeringen kan lägga fram förslag utan hänsyn till Lagrådets synpunkter och Riksdagen kan också besluta att anta ett sådant lagförslag, t.o.m. om lagrådsgranskning inte alls skett – och det utgör inte hinder för att tillämpa lagen – men normalt föranleder allvarlig kritik från Lagrådet att lagförslaget omarbetas. Vid större omarbetningar anser KU att förslaget ånyo bör granskas av Lagrådet.

Beredningsprocessen är inte underkastad en judiciell prövning i normal mening, men Lagrådet kan – och gör det ofta också – granska om beredningen är tillräcklig eller har brister. I övrigt är det KU som har till uppgift att granska statsrådets tjänsteutövning och regeringsärendenas handläggning. KU är dock ingen domstol, utan ett politiskt organ bestående av riksdagsledamöter. Granskningar av beredning av lagstiftningsärenden initieras antingen av utskottet självt, av annat riksdagsutskott eller av riksdagsledamot. Inget hindrar emellertid att organisationer eller allmänheten hör av sig till utskottet för att, om möjligt, få en granskning av visst ärende till stånd.

Bristande beredning av skattelag visar sig kanske sedan också i tillämpningen, vid beskattningen, dvs. i skatteärenden och i skattemål. Då är det Skatteverkets eller domstolens sak att avgöra hur lagstiftningen ska tillämpas, eftersom varken riksdag eller regering får bestämma hur en myndighet ska besluta eller en domstol ska döma i det enskilda fallet. Vidare tillmäts ofta Lagrådets synpunkter stor betydelse i rättstillämpningen.

De på senare tid mycket kritiserade lagförslagen – 2013 års ändringar av 3:12-lagstiftningen och ränteavdragsbestämmelserna (2008 och 2012) – har påtagliga brister i beredningen, om man ställer dem i relation till de eljest normala kraven för beredning av skattelag. Det gäller såväl utredning, som remissbehandling och beredning efter lagrådsgranskning. Den ofta påstådda relationen mellan dålig lagstiftningskvalitet och bristande beredning av förslaget bekräftas således även i dessa fall.

Skattelagstiftningens kvalitet är dock av avgörande betydelse för uttagande av skatt (beskattning), eftersom det endast är riksdagen som får besluta om skatt och endast kan göra detta genom föreskrifter i lag (den av konstitutionella skäl motiverade legalitetsprincipen). Beredningen av skattelag är därför av yttersta vikt för att de politiska intentionerna också ska kunna genomföras i praktiken vid beskattningen.

I denna studie gås därför alla stegen i beredningsprocessen igenom, med sikte på att sålla fram de krav som är mer konkreta och handfasta vid normal beredning av *skattelag*. Framställningen avslutas med sammanfattande slutsatser, något förenklade i ”tabellform”, också ställda i relation till de nämnda kritiserade lagförslagen, i det sista avsnittet (avsnitt 9), tillsammans med några synpunkter, vilket även kan vara till nytta för den som bara vill ha en snabb översikt av beredningen av skattelagstiftning samt en utgångspunkt för en följande diskussion om hur kontrollen av att beredningskraven upprätthålls i de enskilda lagstiftningsärendena kan förbättras.

*Avslutningsvis ska den reservationen göras att studien har gjorts under 2013/2014 och att material efter att manuskriptet färdigställts i juni 2014 inte kunnat beaktas.*

# Innehåll

1	Inledning .....	6
1.1	Bakgrund .....	6
1.2	Förslaget 2013 till ändrade 3:12-regler .....	6
1.3	Ränteavdragsbegränsningsreglerna .....	9
1.4	Den fortsatta framställningen .....	12
2	Ingen skatt utan lag .....	14
3	Beredning av skattelag - konstitutionella krav .....	16
3.1	Beredningen i riksdagen .....	16
3.2	Beredningen i regeringskansliet .....	17
3.3	Konstitutionell kontroll .....	19
4	Betydelsen av praxis .....	21
5	Utredningen .....	23
5.1	Inledning .....	23
5.2	Allmänt om formerna för kommittéväsendet .....	24
5.3	Allmänna krav på utredningen och dess förslag .....	26
5.4	Kommitté eller särskild utredare .....	28
5.5	Departementsintern utredning .....	28
5.6	Utredning av myndighet .....	29
5.7	Utredning genom kommittéväsendet eller intern beredning alt. via myndighet .....	29
6	Remissförfarandet .....	31
6.1	Inledning .....	31
6.2	Vikten av en bra remissbehandling .....	31
6.3	Remissinstanser .....	32
6.4	Skriftligt remissförfarande .....	33
6.5	Remisstiden .....	33
6.6	Remissvaren .....	34
6.7	Behandlingen av remissvaren .....	34
6.8	Summering .....	35
7	Lagrådsgranskningen .....	36
7.1	Inledning .....	36
7.2	Lagrådsremissen .....	37
7.3	Tiden för granskning och följande beredning .....	37
7.4	Beredning efter Lagrådet yttrande .....	38
7.5	Förnyad lagrådsremiss .....	38
7.6	Granskare av beredningen .....	38
8	Skattelagstiftningssymposiet 2010 .....	41
9	Sammanfattning och synpunkter .....	42

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Under de senaste åren har frågan om beredningen av ny skattelagstiftning kommit att diskuteras allt oftare, särskilt då kritik riktats emot korta remisstider, remisstid under semestertid, att det inte funnits tid att ta hänsyn till remisskritiken m.m., vilket påståtts resulterat i kvalitetsmässigt dåliga lagstiftningsprodukter eller i att det egentligen är svårt, för att inte säga omöjligt – för Lagrådet, riksdagen och naturligtvis de som berörs – att egentligen veta vad den föreslagna lagen får för konsekvenser.

Vidare har också själva utredningsfasen kritiserats, när komplicerade problem har utretts internt på Finansdepartementet eller av Skatteverket, utan insyn och den samlade kompetens som kan erbjudas via det s.k. kommittéväsendet. Om underlaget är bristfälligt eller dåligt blir det svårt redan för remissinstanserna att granska förslaget och ge vederhäftiga synpunkter på det, eftersom få av dem förfogar över en egen utredningsapparat, som, med den begränsade tid som dessutom står till förfogande, kan ersätta eller, annat än marginellt, komplettera den företagna utredningen.

Nu har kritiken också i klara ordalag framförts av Lagrådet i anledning av förslaget med förändringar i de s.k. 3:12-reglerna.<sup>1</sup> Lagrådet, som visade på väsentliga brister i underlaget till förslaget och därför inte ansåg sig kunna tillstyrka förslaget, pekade bl.a. på det s.k. beredningskravet i 7 kap. 2 § regeringsformen (RF) och anförde att det hade varit fullt möjligt att bereda ärendet på ett mer normalt sätt och därmed säkrare förankra förslagens grunder och öka träffsäkerheten i regleringen.

Som svar på denna kritik uttalade finansministern att det i nuläget inte finns anledning att ändra på rutinen med aviseringar i vårpropositionen som följs av remittering av förslaget, departementsbehandling och lagrådsremiss för att sedan kunna presenteras i budgetpropositionen (till hösten).<sup>2</sup> Frågan som många då ställer sig är hur denna ordning förhåller sig till de beredningskrav som konstitutionsutskottet (KU) gett uttryck för och, om den kommer i strid med dem, vad det i så fall går att göra åt det.

Det finns därför anledning att göra en inventering av de regler och den praxis som gäller för beredning av lagstiftningsförslag och här med inriktning på skattelagsförslag. Två av de mest kritiserade skattelagberedningarna är således 2013 års förslag till ändrade 3:12-regler och 2008 års (och även 2012 års) förslag till begränsningar av ränteavdragsrätten, vilka först kortfattat beskrivs.

## 1.2 Förslaget 2013 till ändrade 3:12-regler

Såsom Lagrådet påpekade hade finansministern i riksdagen i januari 2013 på en skriftlig fråga svarat att det inte förelåg några planer på att företa några ändringar i de s.k. 3:12-reglerna. Inte heller i interpellationsdebatten den 22 mars 2013 nämndes

<sup>1</sup> Se Lagrådets utdrag ur protokoll vid sammanträde 2013-06-19 (Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014).

<sup>2</sup> Se Uttalande av finansminister Anders Borg 20 juni 2013 (publicerad på Finansdepartementets hemsida).

något om detta.<sup>3</sup> Den 15 april 2013 remitterades emellertid en inom Finansdepartementet upprättad promemoria med förslag till de nu aktuella ändringarna. Remissen skulle besvaras senast den 7 maj 2013, d.v.s. inom tre veckor. Lagrådsremissen beslutades sedan den 30 maj 2013 och Lagrådet avgav sitt yttrande den 19 juni 2013 med följande konklusion:

”Det framgår inte av remissen i vad mån lagstiftningsärendet har bedömts vara särskilt brådskande eller varför inte en fördjupad översyn av fåmansbolagsreglerna bedömts vara behövlig. Den bild som ges i remissen av hur företag organiseras och de aktuella skatte-reglerna utnyttjas ger inte intryck av att vara väl grundad, något som också påvisas i ett betydande antal remissyttranden. Att döma av det material som står till Lagrådets förfogande synes det ha varit fullt möjligt att bereda ärendet på ett mer normalt sätt och därmed säkrare förankra förslaget grunder och öka träffsäkerheten i regleringen. Tillsammans med de tveksamheter som redovisats i det föregående föranleder detta att Lagrådet inte kan tillstyrka att de föreliggande förslagen läggs till grund för lagstiftning.”

Därefter bearbetades förslaget inom Finansdepartementet och den 12 september 2013 meddelades i ett pressmeddelande att ett något justerat förslag skulle läggas fram i budgetpropositionen, som presenterades den 18 september 2013. Den 24 september 2013 hölls en offentlig utfrågning i riksdagens skatteutskott, varvid ytterligare synpunkter inhämtades från berörda företag och intresseorganisationer,<sup>4</sup> men det ledde inte till några ändringar i förslaget och det antogs sedan av riksdagen.<sup>5</sup>

Kritiken mot förslaget har varit omfattande, inte minst för att det har beretts under så kort tid och turbulenta förhållanden. Lagrådet kunde redan vid sin granskning konstatera följande:

”Sedda för sig är de olika delförslagen av relativt enkel beskaffenhet och till synes lätta att förstå. När man emellertid ser till helheten är det mycket svårt – för att inte säga närmast omöjligt – att överblicka konsekvenserna av förslagen. Anledningen till detta är bl.a. att förändringar av olika parametrar i regelsystemet synes få verkningar som slår i olika riktningar. Liknande svårigheter föreligger när det gäller att överblicka verkningarna av de justeringar av vissa parametrar som gjorts i det föreliggande förslaget jämfört med det som var föremål för remissbehandling.”

Därefter lyfte Lagrådet fram ett antal sådana parametrar och oklarheter. Liknande kritik både mot förslaget oklarheter och beredningen har framförts från flera håll, såväl från företrädare för näringslivet som från rättsvetenskapligt håll.<sup>6</sup>

<sup>3</sup> Se riksdagens protokoll 2012/13:83, § 11. Det ska dock sägas att finansminister Borg sa att det pågick ett arbete med att analysera 3:12-reglerna och att han inte hade för avsikt att föregripa resultatet av detta arbete.

<sup>4</sup> Se 2013/14:SkU1y s. 44 och s. 89 samt bilagorna 1 och 2.

<sup>5</sup> Skatteutskottet hade förståelse för regeringens ståndpunkt att det var nödvändigt att skyndsamt begränsa möjligheterna till ett överutnyttjande av 3:12-regelverket, varför utskottet tillstyrkte de föreslagna ändringarna. Det kunde, enligt utskottet, inte uteslutas att ytterligare förändringar av reglerna behövdes, varför utskottet utgick från att regeringen noga följer utvecklingen och vid behov skyndsamt återkommer till riksdagen med förslag som ytterligare justerar regelverket. Utskottet ansåg att riksdagen borde ge regeringen detta till känna (se yttrandet s. 89), vilket också blev Finansutskottets förslag till riksdagsbeslut (se 2013/14:FiU1 s. 13, p. 8 och s. 166) samt slutligen riksdagens beslut den 20 november 2013 (se riksdagsskrivelse 2013/14:56).

<sup>6</sup> Se t.ex. Bo Lundgren DI Debatt 7/6 2013, Rune Andersson, DI Debatt 10/6 2013, Elisabeth Thand Ringqvist/Annika Fritsch (Företagarna) DI Debatt 15/8 2013.



Mats Tjernberg, som skrivit sin doktorsavhandling om fåmansföretagsbeskattning, anför:

”Med full förståelse för att skattereformens omläggning innebar ett behov av 3:12-regler, och med all respekt för alla försök att därefter göra systemet legitimt och icke avskräckande, kan jag emellertid konstatera att 3:12-systemet har sparat ur. Grundläggande skattelagstiftningskrav på neutralitet, rättssäkerhet och förutsebarhet har fått ge vika för politiska detaljstyrningar och lösningar ad hoc.”<sup>7</sup>

Och vidare:

”Det är i denna del [kapitalandelskravet] som jag uppfattar att de föreslagna ändringarna skapat mest kalabalik. Ett kapitalandelskrav på 4 procent föreslås nu infört. I remissomgången inkom alternativa förslag på allt mellan 2 och 10 procents krav. Ett införande av ägarandelskrav innebär ofrånkomligen tröskel- och inlåsnings effekter samt konkurrensnedvridning. Accepterar man regeringens antagande att företag i advokat-, revisors- och konsultbranschen anpassat sin vinstutdelningspolitik till regelsystemets oavsedda fördelaktiga effekter är det väl dessutom ingen kvalificerad gissning att det i skrivande stund pågår planering i många företag för omstruktureringar och förändrad delägarpolitik för att anpassa sig till förändringarna. Detta kan uppfattas som improduktivt ur annat än ett skatteoptimeringsperspektiv men regeringen menar att det inte motiverar passivitet i förhållande till kända brister.”<sup>8</sup>

I en annan studie avseende ekonomiska aspekter på 3:12-reglernas utveckling konstaterar Johan Fall och Peter Ericson följande:

”För att åstadkomma vad regeringen säger sig vilja uppnå krävs noggrann analys, vad gäller såväl av åtgärdernas effektivitet som oönskade skadeverkningar av icke avsedda effekter. Avseende det förra finns osäkerheter, vilket nyss nämnda skrivningar i regeringens budgetproposition bekräftar. Avseende det senare visar genomgången i detta avsnitt på ett antal ofullständigheter i underlagen från regeringen.”<sup>9</sup>

Det är uppenbart att förslaget alla effekter fortfarande är okända och att behovet av en mer genomgripande översyn av 3:12-reglerna är behövlig. Förslaget väg fram till lag har varit fyllt av tvära kast, nya förslag och korta remisstider. Den förre moderat skatteministern, Bo Lundgren, påpekade redan under sommaren 2013 efter att ha kritiserat förslaget följande:

”Det som är mest oroande är dock att processen i detta ärende nästan helt utestänger möjligheten till strukturella förändringar av förslaget. Från promemoria till lagrådsremiss är det ungefär sex veckor - i stället för normalt bortåt sex månader - vilket gör att remisspunkter inte kunnat beaktas i rimlig utsträckning. Även om processen inte i formell mening står i strid med grundlagens beredningskrav, så är den korta tidsaspekten och slutenheten definitivt inte i lagens anda. Eftersom dagens regler har funnits och tillämpats i flera år är det också svårt att förstå brådskan.”<sup>10</sup>

I det här lagstiftningsärendet var det sålunda inte lagstiftningstekniken, utan syftet med lagändringen och de förmodade *konsekvenserna* som inte ansågs utredda på ett godtagbart sätt. En (hemlig) departementsintern utredning i kombination med korta

<sup>7</sup> Se Mats Tjernberg, Skattenytt 2013 s. 750 ff. (särskilt s. 755).

<sup>8</sup> Se Tjernberg SN 2013 s. 752.

<sup>9</sup> Se Johan Fall & Peter Ericson, Skattenytt 2013 s. 847.

<sup>10</sup> Se Bo Lundgren, DI Debatt 7/6 2013.

remisstider över sommaren ledde fram till resultatet. Finansministern försvarade förfarandet:

”Lagrådet har även kommenterat beredningen av lagstiftningsärendet. För vissa skatteförslag inför budgetpropositionen har de senaste åren det normala varit att avisering skett i samband med vårpropositionen. Så har skett även i detta lagstiftningsärende. Förslagen ska därefter hinna remitteras och lagrådsgranskas för att kunna presenteras i budgetpropositionen. Det finns i nuläget inte anledning att frånga denna rutin.”<sup>11</sup>

I budgetpropositionen framhölls följande, efter att i korthet ha redogjort för beredningsförfarandet i 7 kap. 2 § RF:

”Någon närmare reglering om formerna för detta finns inte. För beredningen av lagförslag följer dock av praxis att ett skriftligt remissförfarande alltid bör vara det normala sättet för att inhämta synpunkter. De aktuella förslagen är inte särskilt omfattande och berör, som även Lagrådet påpekar, endast en mindre del av regelsystemet. Regeringen anser att beredningen varit välavvägd med hänsyn till lagstiftningsärendets karaktär.”<sup>12</sup>

I förhållande till de riktlinjer som, enligt konstitutionsutskottet (KU), i allmänhet bör gälla för lagberedningen (se kapitlen 4-8 nedan) är påståendet anmärkningsvärt, vilket också framgår av Bo Lundgrens nämnda anmärkning, och det finns därför anledning att återkomma till detta i det följande.

### 1.3 Rän-teavdragsbegränsningsreglerna

Efter den s.k. Industrivärden-domen den 6 november 2007 (RÅ 2007 ref. 84-85), där Högsta förvaltningsdomstolen, med åberopande av det s.k. kommunmålet (RÅ 2001 ref. 79), inte tillämpade skatteflyktslagen för att underkänna rän-teavdragen på koncerninterna lån till ett av Industrivärden ägt dotterbolag, uppkom en febril aktivitet kring och debatt om s.k. räntesnurror. Under våren 2008 arbetade man internt inom Skatteverket med att kartlägga de potentiella rän-teavdragens effekt på skattebasen och hur man skulle kunna hindra icke önskvärda interna lånefinansierade förvärv.

Efter midsommarhelgen 2008 (den 23 juni) inkom Skatteverket med en hemställan till Finansdepartementet och en därtill fogad promemoria, *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa lån*.<sup>13</sup> Den skickades av Finansdepartementet – utan egen bearbetning – ut på remiss under juli till i början av augusti och fick kraftig kritik av remissinstanserna för att de föreslagna reglerna även träffade normal affärsverksamhet. Många remissinstanser, däribland juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, framhöll att det på grund av den mycket korta remisstiden (en dryg månad), som dessutom förlades till den period då flertalet i Sverige är på semester, inte var möjligt att ge annat än allmänna synpunkter.<sup>14</sup>

Finansdepartementet arbetade snabbt om förslaget, vilket redovisades i en promemoria den 25 augusti 2008, *Rän-teavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, som också skickades på remiss, med *en veckas remisstid* (svaren skulle vara departementet tillhanda senast den 1 september 2008 kl. 12.00).

<sup>11</sup> Se Uttalande av finansminister Anders Borg den 20 juni 2013 (publicerad på Finansdepartementets hemsida).

<sup>12</sup> Se prop. 2013/14:1 s. 256.

<sup>13</sup> SKV dnr 131-348803-08/113 och dnr Fi2008/4093.

<sup>14</sup> Fakultetsnämnden skrev bl.a.: ”SKV:s promemoria är ambitiöst genomförd, men såvitt framgår har arbetet utförts utan de diskussioner med intressenter och andra externa experter som sker i traditionella utredningar. Det är utan en sådan diskussion oftast svårt att inse alla konsekvenser som ett förslag kan få i tillämpningen. Den nu aktuella remissen kommer inte heller fullständigt att kunna ersätta en sådan dialog, bl.a. på grund av den mycket korta remisstiden.” Se remissyttrande 2008-08-13 (Dnr SU 302-1840-08).

Den 25 september 2008 var Finansdepartementet klar med en remiss till Lagrådet, som efter två veckor (den 10 oktober 2008) avgav sitt yttrande, där det efter en genomgång av bestämmelsernas konstruktion konstaterades ”att det *inger betänkligheter att införa de nu föreslagna bestämmelserna, eftersom de torde kunna kringgås utan större svårighet*”.<sup>15</sup> Propositionen beslutades vid regeringssammanträde den 23 oktober 2008 och den 25 november 2008 avgav Skatteutskottets sitt yttrande.<sup>16</sup> Riksdagens kammare röstade för lagförslaget den 10 december 2008,<sup>17</sup> varefter lagen utfärdades och trädde i kraft den 1 januari 2009.

Lagstiftningen blev starkt kritiserad både under remissbehandlingen och när den antogs. Inte minst beredningen och de vaga skälen för brådskan kritiserades.<sup>18</sup> Förslaget ändrades flera gånger under den snabba beredningen och begränsades slutligen till räntor på koncerninterna lån på koncerninterna köp av andelar i företag. Undantag gjordes för räntor som beskattades med minst 10 procent i mottagarstaten. I andra fall var räntorna dock avdragsgilla om lånen och förvärven var ”affärsmässigt motiverade”. Det senare rekvisitet ansågs vagt, vilket redan Lagrådet hade påpekat:

”Lagrådet vill emellertid sätta ett frågetecken för användningen av ordet ”affärsmässigt” i detta sammanhang. Det används i lagrådsremissen för att beteckna motsatsen till ”skattemässigt” eller liknande och antyder att det inte skulle vara affärsmässigt att ta skattehänsyn i handel och vandel. Men så är det ju inte alls. Varje företagare måste söka minimera sina kostnader för att företaget ska överleva. Det gäller också skattekostnaderna. Det är självklart att när en företagare överväger alternativ för att genomföra en affär, han eller hon räknar på skatteutfallet och väljer det alternativ som ger det för företagaren totalt sett gynnsammaste resultatet.”

Påpekandet ledde inte till att förslaget omarbetades och det kom därefter i praxis att vålla bekymmer och tolkningssvårigheter ända upp i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD 2011 ref. 90).<sup>19</sup>

Under hela, den korta, lagberedningen utsattes som tidigare nämnts både de alternerande förslagen och beredningsprocessen i sig för stark kritik. Liksom Lagrådet befarade och påpekade kom den uppfinningsriktighet som låg bakom de aktuella skatteuppläggen att reducera eller till och med eliminera effekterna av de föreslagna bestämmelserna.<sup>20</sup> Därför lades ett nytt förslag fram 2012 med ytterligare skärpta ränteavdragsbegränsningar, även denna gång efter en internt framarbetad promemoria som remissbehandlades under stor skyndsamhet.

Förslaget arbetades således fram inom Finansdepartementet och presenterades i en promemoria (*Effektivare ränteavdragsbegränsningar*) den 22 mars 2012, varefter den skickades på remiss. Remisstiden var ca 1 månad (svar senast den 24 april 2012). Mycket kritiska remissvar inkom, varav många avstyrkte att förslaget lades till grund för lagstiftning. Juridiska fakulteten i Uppsala påpekade också att det var onödigt att hasta fram ett nytt förslag när Företagsskattekommittén nu hade tillsatts med bl.a. annat detta som uppgift och att förslaget i flera hänseenden var bristfälligt och avsåg

<sup>15</sup> Se prop. 2008/09:65 s. 114 (bil 8).

<sup>16</sup> Se prop. 2008/09:65 och 2008/09:SkU19.

<sup>17</sup> Se prot. 2008/09:46 rskr 2008/09:114

<sup>18</sup> Se t.ex. Ingrid Melbi, Skattenytt 2010 s. 219 och Anders Hultqvist DI Debatt 21/8 och 8/10 2008.

<sup>19</sup> Se vidare Anders Hultqvist, Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån, Svensk skattetidning 2012 s. 122 ff.

<sup>20</sup> Se och jämför Lagrådets påpekande i prop. 2008/09:65 s. 114 med regeringens konstaterande i prop. 2012/13:1 s. 214 f. och 229 f, vilket också påpekades av Lagrådet i 2012 års yttrande; se prop. 2012/13:1, bilaga 6 s. 18.

förhållanden som redan tidigare var kända.<sup>21</sup> Flera andra remissinstanser hade motsvarande synpunkter.<sup>22</sup> Redan en dryg månad senare var en lagrådsremiss upprättad (den 6 juni 2012) och Lagrådet lämnade sitt yttrande den 21 juni 2012.

Lagrådet framhöll att vissa delar av förslaget inte remissbehandlats, varför det kunde ifrågasättas om det uppfyllde beredningskravet i 7 kap. 2 § RF, medan andra delar av förslaget mötte stark kritik, bl.a. om ordningen att lägga prövningen av rekvisitet ”väsentlig skatteförmån” – som ansågs utgöra en ”skatteflyktsregel” – hos Skatteverket som första instans när det för motsvarande rekvisit i skatteflyktslagen ansetts fordra att denna prövning sker i förvaltningsrätten som första instans.<sup>23</sup> På detta replikerade departementschefen att rekvisitet nu inte var kopplat till rekvisitet ”lagstiftningens syfte”, vilket enligt honom ansetts vara svårigheten med skatteflyktslagen, varför det tillsammans med fataliteter och hänsyn till ordinarie skatteprocedur, inte förelåg några skäl att hörsamma Lagrådets invändning.<sup>24</sup> Enligt min mening borde slutsatsen blivit den omvända, eftersom rekvisitet om en ”skatteförmån” är teoretiskt motsägelsefullt, innehållslöst och därmed ohållbart, särskilt när det inte står i relation till något annat.<sup>25</sup>

Med en avdragsbegränsningslagstiftning som nu vilar på bedömningar av ”affärs-mässiga skäl” och ”väsentliga skatteförmåner”, som kritiska rekvisit (se 24 kap. 10 a-10 f §§ inkomstskattelagen), har vi, både i teoretiskt och praktiskt avseende, nu en situation där de av riksdagen meddelade föreskrifterna är så vaga och motsägelsefulla, att ingen idag kan säga när ränta på koncerninterna lån är avdragsgill eller inte, annat än i påtagligt klara fall. Skatteverket har därför en grupp som granskar och besvarar frågor från företag om olika företagsinterna lån och därmed, enligt min mening, sätter standarden på vad som accepteras och inte accepteras. Den som inte är nöjd med resultatet får undvika lånetransaktionen eller har att föra process i domstolarna, där utgången är osäker.

I praktiken innebär detta att normskapandet ”flyttats” från riksdagen till Skatteverket och, i förlängningen, Skatterättsnämnden och domstolarna (dvs. lagregleringen uppvisar påtagliga brister i förhållande till legalitetsprincipens *bestämmdhetskrav*, eller obestämmdhetsförbud, om man så vill).<sup>26</sup> De under april 2014 meddelade förhandsbeskeden av Skatterättsnämnden bekräftar detta.<sup>27</sup>

Med det förslag till en mer genomgripande lagstiftning för att begränsa avdragsrätten för räntor, som Företagsskattekommittén nu lagt fram, anses de ovan nämnda reglerna från 2008/2012 inte längre behövas, varför de föreslås avskaffade.<sup>28</sup> De föreslagna nya reglerna, som nu remissbehandlas, har en helt annan – mer genomarbetad och preciserad – karaktär än de nu gällande.

<sup>21</sup> Se remissyttrande 2012-04-24 (dnr JURFAK 2012/17).

<sup>22</sup> Se remissammanställningen i prop. 2012/13:1 s. 229 ff.

<sup>23</sup> Se prop. 2012/13:1 bilaga 6 s. 19.

<sup>24</sup> Se prop. 2012/13:1 s. 251.

<sup>25</sup> Se vidare Anders Hultqvist, Väsentlig skatteförmån – Vad är det?, Dagens Juridik 2012-11-09 (även i Blendow Lexnova nyhetsbrev oktober 2012). För en djupare framställning om ”skatteförmån”-begreppets teoretiska konstruktion, dess relativa natur och implikationer; se Anders Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget (numera Norstedts Juridik) 1995, s. 384 f. och 419 ff.

<sup>26</sup> Jfr t.ex. Thomas Andersson, SvSKT 2012 s. 733, Lars Samuelsson, SN 2012 s. 830 och Stefan Andersson & Ingrid Melbi, SN 2013 s. 527, 534.

<sup>27</sup> Se Anders Hultqvist, Förhandsbesked om ränteavdragsbegränsningen, Blendow Lexnova, Expertkommentar – Skatterätt, maj 2014 (finns tillgänglig på [www.hultqvist.se](http://www.hultqvist.se)).

<sup>28</sup> Se SOU 2014:40 s. 266 f.

En reflexion i sammanhanget är att problemet med ”räntesnurror” har diskuterats sedan Industrivärden-domen 2007, och borde egentligen kunnat ha startat även dessförinnan, om inte stor tilltro fästs till en annan vag lagstiftning (skatteflyktslagen), som Högsta förvaltningsdomstolen således valde att inte tillämpa. Brådskan med de respektive lagförslagen (2008 och 2012), som en förklaring till snabb beredning och en bristfällig lagstiftning, är sålunda inte tillräcklig eller ens reell.

#### 1.4 Den fortsatta framställningen

Framtagandet av en ny skattelagstiftning eller av lagändringar i en bestående skattelagstiftning är en process som involverar många steg, vilket kan ta något eller några år om alla steg ska beaktas noggrant, men som också ibland, av politiska, national- eller skatteekonomiska skäl, forceras.

Lagstiftningsprocessen börjar normalt med en utredning – via kommittéväsendet eller internt inom departementet – och fortsätter sedan med ett remissförfarande, bearbetning inom departementet, en lagrådsremiss, utarbetandet av en proposition till riksdagen, utskottsbehandling i riksdagen och sedan beslut i riksdagens kammare.

Sker utredningen via kommittéväsendet – antingen genom att en kommitté tillsätts eller en särskild utredare utses – skrivs först direktiv, varefter ledamöter/utredare, sekreterare, sakkunniga och experter förordnas. Inom den givna tidsramen ska utredningen sedan bedrivas, ett betänkande utformas och slutligen avlämnas till Finansdepartementet, varefter departementet skickar betänkandet på remiss. Detta är inget unikt för skattelagstiftning, utan följer det de allmänna riktlinjerna för beredningen av lagförslag inom regeringskansliet. Det som är speciellt för skattelagstiftningen är att det ibland anses vara särskilt viktigt att få fram en ny lagstiftning snabbt, varvid tider och de olika beredningsfaserna utsätts för stark press och leder till stress och – vilket stundom hävdas – dålig kvalitet i den beslutade lagstiftningsprodukten.

I undantagsfall kan regeringen hos riksdagen också aktualisera – och riksdagen sedan besluta – att en lagstiftning, som är under utredning, ska få retroaktiv verkan genom det s.k. *skrivelseförfarandet* i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen (RF) och även att lagrådsremiss ska underlåtas (8 kap. 18 § RF), även om det senare är ytterst sällsynt. Detta förfarande lämnas här i huvudsak därhän, med den anmärkningen att samma beredningskrav även gäller för denna typ av förfarande, om den dock kan ske med tätare tidsmarginaler och att ett sådant lagförslag oftast bereds internt inom regeringskansliet.<sup>29</sup>

<sup>29</sup> Se konstitutionsutskottet genomgång i 2009/10:KU10 s. 48 ff. om beredningen vid andra kriser (”utomordentliga förhållanden”) än krig och krigsfara (som regleras särskilt i 15 kap. RF). Mer om skrivelseförfarandet finns bl.a. i Ingrid Melbi, Skattelagstiftningsmekanik och stoppskrivelser, Del I Skattelagstiftningen och stoppskrivelser, Skattenytt 2010 s. 218 ff och Anita Saldén-Enérus, Del II Lagstiftningsarbetet i den politiska miljön, Skattenytt 2010 s. 222 ff. samt Robert Pålsson, Retroaktiv stopplagstiftning – en utvärdering av stoppskrivelseinstitutet, Skattenytt, Akademisk årsskrift 2011 s. 3 ff.

Det är ingen enkel uppgift som den som arbetar med skattelagstiftningen står inför. Medan ändringstakten är tämligen hög, i jämförelse med andra rättsområden, ställs det å andra sidan mycket höga krav på *skattelagstiftningens kvalitet*, eftersom skatteplanering, skatteanpassning och skatteundvikande arrangemang hör till vardagen, dvs. skattelagstiftningen utmanas på ett sätt som saknar motsvarighet på många andra områden. På grund av kompetensfördelningen i grundlagen kan emellertid inget annat organ än riksdagen besluta om föreskrifter om skatt. Omvänt gäller sålunda ”ingen skatt utan lag”.

I det följande beskrivs därför den konstitutionella bakgrunden till de höga kraven på skattelagstiftningen (kapitel 2), varefter de normer som styr beredningen av lagstiftning går igenom (kapitel 3-4). I kapitel 5-7 redovisas de riktlinjer och i praxis framförda synpunkterna och i viss mån kraven på utredningen (5), remissbehandlingen (6) resp. lagrådsgranskningen (7). De synpunkter som framkom på hela beredningen av skattelag vid Skattelagstiftningsprojektets symposium 2010 redovisas sedan i kapitel 8. Studien avslutas med sammanfattande slutsatser och synpunkter i kapitel 9, där också några alternativ nämns som kan tjäna som utgångspunkt för en fortsatt diskussion om hur kontrollen av att beredningskraven upprätthålls i de enskilda lagstiftningsärendena kan förbättras.

## 2 Ingen skatt utan lag

Skattelagstiftningen är av konstitutionella skäl central vid beskattningen, eftersom det endast är riksdagen som får besluta om uttagande av skatt, vilket är den moderna demokratiska konsekvensen av ”svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta”. Denna rätt har inte annat än i mycket begränsad omfattning kunnat överföras på regeringen, myndigheter eller domstolar. Man behöver inte gå längre tillbaka än till 1800-talet för att få exempel på stora konstitutionella stridigheter när denna maktbalans varit hotad.<sup>30</sup>

I 1974 års regeringsform regleras beskattningen som en del av normgivningsmakten i kapitel 8. Föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna som gäller skyldigheter för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden, såsom skatt till staten och grunderna för den kommunala beskattningen, *meddelas genom lag* (8 kap. 2 § RF). Föreskrifter i lag meddelas av riksdagen (8 kap. 1 § RF). Beslut om föreskrifter om skatt tillhör således i huvudsak det *obligatoriska lagområdet*, dvs. fordrar riksdagsbeslut för att bli giltiga.

Endast i liten omfattning och för några speciella fall får sådan normgivning delegeras till regeringen eller annat organ (tull på införsel av varor och skatt som syftar till att reglera trafikförhållandena i kommun),<sup>31</sup> vilket således är en av grundbultarna i det svenska statsskicket.

Lägger man därtill vad som sägs i första meningen i 2 kap. 10 § 2 st. RF – ”*Skatt eller statlig avgift får inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten*” – spelar det sålunda ingen roll vad något annat organ, myndighet eller domstol skulle tycka vara en lämplig lösning vid beskattningen, om inte riksdagen samtycker och först beslutar om detta i form av föreskrifter i lag.

Det innebär också att det inte kan uppkomma någon skattskyldighet utan föreskrift i lag – ”*ingen skatt, utan lag*” – vilket får en avgörande betydelse vid beskattningen och därmed även vid tolkning och tillämpning av skattelag.

Detta *föreskriftskrav* (i lag) är den centrala delen av *legalitetsprincipen* i skatterätten, som också omfattar ett *analogiförbud*, ett *retroaktivitetsförbud* (reglerat genom 2 kap. 10 § 2 st. RF) och ett *bestämthetskrav*. Kort och gott betyder det att förutsättningarna för skattskyldighet ska framgå av i förväg meddelade föreskrifter av riksdagen, vilket i sin tur innebär krav på *generalitet*, att de gäller *lika för alla*, att de avser *objektiva konstaterbara fakta* och ska *kunna förstås och tillämpas* av

<sup>30</sup> Beskattningsmakten har alltid varit skild från den styrande makten (konungen, K.Maj:t, regeringen) i Sverige, ända sedan Sverige blev ett enat rike. Under landskapslagarnas tid och sedermera enligt Magnus Erikssons landslag och Kristoffers landslag ingick detta löfte i den s.k. konungaeden. Gustav Vasa åsidosatte denna ordning, men sedan står det i skrifterna att beskattningen återvände till ”de lagliga formerna”. ”Urtima gärd” eller bevillning, som det kom att heta, beslutades först av en folkvald nämnd i varje landskap, sedan av ständerna samlade till allmän riksdag. När ständsriksdagen avskaffades 1865-66 skrevs det kort och gott i 57 § i 1809 års RF att ”svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta, utövas av riksdagen allena”. Se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen 1995 kap. 2.

<sup>31</sup> Se 8 kap. 3 § 2 p. och 8 kap. 9 § 2 p. regeringsformen



enskilda, myndigheter och domstolar, dvs. uppfylla ett rimligt mått av begriplighet och bestämdhet.<sup>32</sup>

Lagstiftningskvalitén är därför inte bara viktig, utan av avgörande betydelse på skatteområdet, för hur beskattningen sedan kan gå, och slutligen gå, till. Begripligheten av och betydelsen i de meddelade föreskrifterna är det som blir föremål för *tolkning* och *tillämpning*, och varken Skatteverket eller domstolarna kan genom ”kreativ tolkning” modifiera en misslyckad lagstiftning, utan att överträda legalitetsprincipen (och i princip vårt statsskicks kompetensfördelning). Lagstiftningsbrister kan bara rättas till genom en ny lag eller en lagändring (8 kap. 18 § RF).

Behovet av skattejuridisk expertis är därför stort vid regelutformningen och kan vara avgörande för att de intentioner som står bakom en lagstiftning leder till det lagstiftade och tillämpade verkliga resultatet. Det har skrivits en del om misslyckad skattelagstiftning genom åren och signifikant är att det nästan alltid då också riktas kritik mot just hur beredningen av lagstiftningsärendet gått till.<sup>33</sup>

Lägger man därtill att erfarenheten visar att det är heterogen skattelagstiftning och brister (”luckor”) i lagstiftningen, som skapar incitamenten och möjligheterna till s.k. skatteplanering, skatteanpassning och t.o.m. skatteundvikande förfaranden blir det också uppenbart att systematiska hänsyn och s.k. rättslig koherens fordrar konsekvensanalyser innan man med godtagbar säkerhet kan säga att en lagstiftning också leder till det förväntade beskattningsresultatet.<sup>34</sup> Därtill kommer de sidoeffekter i form av ekonomiska konsekvenser för olika typer av företag, verksamheter eller delar av samhällsekonomin som också kan vara svåra att beräkna eller ens förutse. (Det var just av sådana skäl som Lagrådet reserverade sig i det nämnda lagstiftningsärendet ovan.)

Sammanfattningsvis är lagberedningen på skatteområdet sålunda en viktig och nödvändig uppgift för att riksdagen ska kunna veta vad den tar ställning till innan den utövar sin exklusiva makt, att besluta om föreskrifter om skatt, och på så sätt bestämma under vilka förutsättningar skattskyldighet ska uppkomma.

<sup>32</sup> Detta är inte begränsat till skatte- och strafflagssammanhang, där legalitetsprincipen är styrande, utan motsvarande krav och därpå grundad kritik har framförts av Lagrådet vid t.ex. implementering av EU-direktiv i prop. 2006/08:128 s. 595 (bilaga 14).

<sup>33</sup> Se t.ex. Jan Hellner, Förmögenhetsskatt och lagstifningsteknik, Svensk juristidning 1991 s. 481 ff. och Gustaf Lindencrona, Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad?, Juridisk tidskrift 1992/93 s. 331 ff., som båda lägger tyngdpunkten på att utredningen och utredningsförslaget är väl genomarbetat i rationellt avseende för att möjliggöra en meningsfull remissbehandling och slutligen en bra lagstiftning.

<sup>34</sup> Se utvärderingen av skattereformen 1990-91, SOU 1995:104 s. 32 ff. och 85 ff.



## 3 Beredning av skattelag - konstitutionella krav

Det finns flera olika former för beredning av ett lagförslag eller, om man så vill, olika *faser* i beredningen från idé till lag: Utredningen, beredningen i regeringen och beredningen i riksdagen. Som jag snart återkommer till kan de två förstnämnda också beskrivas som en och samma, i vart fall konstitutionellt sett. Den konstitutionella regleringen av denna beredningsprocess finns i regeringsformen (RF) och riksdagsordningen (RO).

I föregående avsnitt konstaterades att skattskyldighet fordrar föreskrift i lag och att lag är föreskrifter meddelade av riksdagen. Beslut av riksdagen tas genom omröstning i riksdagens kammare. Vid omröstning i kammaren gäller som riksdagens beslut den mening som mer än hälften av de röstande enas om (4 kap. 7 § RF). När riksdagen sedan fattat ett beslut om föreskrifter i lag, skall de så snart som möjligt utfärdas av regeringen och kungöras (8 kap. 19 § RF). Författningar och författningsändringar publiceras i Svensk författningssamling (SFS).

Med hänsyn till retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § 2 st. RF får skatteföreskrifter inte tillämpas innan de har trätt i kraft, och detta datum kan inte sättas före utfärdandet, såvida inte det särskilda *skrivelseförfarandet* har tillgripits och riksdagen funnit sådana särskilda skäl föreligga. Det normala är dock att skatteföreskrifter, som beslutas ett visst år, inte tillämpas förrän under kommande beskattningsår, även om de trätt i kraft dessförinnan.<sup>35</sup>

### 3.1 Beredningen i riksdagen

För att ett skattelagsärende ska hamna i riksdagens kammare fordras först att *förslag om detta har väckts* på det sätt som föreskrivs i regeringsformen och riksdagsordningen.

Regeringen och varje riksdagsledamot och får väcka förslag om föreskrifter om skatt (4 kap. 4 § RF). Regeringen väcker förslag genom *proposition* (3 kap. 1 § RO) och riksdagsledamot genom *motion* (3 kap. 9 § RO). Även ett utskott får väcka förslag hos riksdagen i ett ämne som hör till dess beredningsområde (utskottsinitiativ). Ett utskottsinitiativ tas genom ett *utskottsbetänkande* (3 kap. 7 § RO). I fråga om skatteförslag är det främst *skatteutskottet* som i förekommande fall tar sådant initiativ, men även *finansutskottet*, som dessutom har en generell kompetens, eller i förekommande fall annat utskott kan göra detta inom ramen för sitt beredningsområde.

Efter att ett ärende om lagstiftning väckts ska det beredas av ett utskott (4 kap. 5 § RF), varvid det normalt bereds av Skatteutskottet och/eller Finansutskottet, ibland med yttrande från ett eller flera andra utskott. I samband med att t.ex. en proposition läggs fram för riksdagen börjar också motionstiden för riksdagsledamöterna (normalt 15 dagar), vilka också sedan ska beredas tillsammans med lagförslaget.

Efter beredningen avger utskottet ett betänkande och riksdagen fattar slutligen beslut genom omröstning i kammaren, varefter en lag således har antagits av riksdagen (som sedan utfärdas av regeringen, enligt ovan).

<sup>35</sup> Se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen 1995 s. 123 ff. om ”gällande föreskrift”.

Medan en riksdagsman eller ett riksdagsutskott således konstitutionellt sett *kan* väcka sådana förslag är det emellertid *i praktiken* regeringen som genom *proposition* väcker de förslag som skatteutskottet och finansutskottet i riksdagen sedan bereder och som slutligen läggs fram för omröstning i riksdagens kammare.

En proposition skall innehålla regeringens protokoll i ärendet, en redovisning av ärendets beredning och skälen för regeringens förslag. Propositioner med lagförslag skall i förekommande fall också innehålla Lagrådets yttrande. Beredningsprocessen är därför sällan begränsad till den beredning som sker i riksdagen, utan *huvuddelen av beredningsarbetet sker i regeringskansliet*.<sup>36</sup>

Undantag förekommer dock – och under 2013 inträffade ett sådant – nämligen att ett skattelagstiftningsförslag lades fram av Finansutskottet med stöd av sin initiativrätt i 3 kap. 7 § riksdagsordningen (RO) och bereddades enbart i riksdagen. Den 11 december 2013 beslutade riksdagen i enlighet med förslaget att sänka den s.k. skiktgränsen i 65 kap. 5 § 2 st. IL från 435 900 kronor till 420 800 kronor, enbart efter beredande i Finansutskottet med yttrande av Skatteutskottet. Till saken hör dock att detta dock bara var en återgång till den lydelse paragrafen hade före riksdagsbeslutet den 20 november 2013 – och den hade ännu inte trätt i kraft.<sup>37</sup>

Ärendet aktualiserade också var gränserna för den s.k. rambeslutsmodellen går, eftersom talmannen ansåg att han inte kunde ställa proposition i frågan i riksdagens kammare. Denna konstitutionella fråga hänsköts till KU, som fann att det inte stred mot rambeslutsmodellen att bifalla ett yrkande som innebär att statens inkomst blir högre än beräknat.<sup>38</sup> Frågan är dock omdiskuterad, vilket lett till att lagprövningsrätten aktualiserats (se avsnittet om konstitutionell kontroll nedan).

### 3.2 Beredningen i regeringskansliet

Regeringsbeslutet att lägga fram en proposition med skattelagförslag till riksdagen är ett regeringsärende och skall först *beredas* i regeringskansliet. Detta s.k. *beredningskrav* för regeringsärenden finns i 7 kap 2 § RF, som lyder:

Vid beredningen av regeringsärenden ska behövliga upplysningar och yttranden inhämtas från berörda myndigheter. Upplysningar och yttranden ska också i den omfattning som behövs inhämtas från kommuner. Även sammanslutningar och enskilda ska i den omfattning som behövs ges möjlighet att yttra sig.

Regeln är gemensam för alla slag av regeringsärenden, såväl normgivnings- och budgetärendena (de s.k. styrelseärendena) som de rent administrativa ansöknings- och besvärärendena (förvaltningsärenden), vilket mött en del kritiska kommentarer, men anledningen till att den är så allmänt hållen är helt enkelt att inte binda upp regeringen vid strikta grundlagsregler, utan att lägga ansvaret på regeringen att avgöra hur ärendena ska beredas.<sup>39</sup>

<sup>36</sup> Enligt Torgny Håstad är beredningskravet för regeringsärenden dessutom analogt tillämpligt när ett lagförslag tas fram av ett riksdagsutskott (se Svensk juristtidning 2009 s. 213).

<sup>37</sup> Se vidare 2013/14:FiU16, 2013/14:SkU4y, prot. 2013/14:44, rskr. Det var sålunda snarast en ändring av den tidigare beslutade lagändringen (en återgång) och sålunda inte nödvändiggjorde annan utredning än att stämma av med Skatteverket om vad konsekvenserna skulle bli för preliminärskattebesluten (se vidare de nämnda betänkandena).

<sup>38</sup> Se 2013/14:KU32.

<sup>39</sup> Se förarbetena till bestämmelsen i Författningsutredningens förslag (SOU 1963:17 s. 228 f.) och Grundlagberedningens förslag (SOU 1972:15 s. 150) och propositionen med förslag till ny grundlag (prop. 1973:90 s. 287 f.). Se även kommentarerna i Gustaf Petré & Hans Ragnemalm, Sveriges grundlagar och tillhörande författningar med förklaringar, Publica 1980, s. 155 f. och Erik Holmberg & Nils Stjernquist, Grundlagarna med tillhörande författningar, Norstedts förlag 1980 s. 221 ff.

Grundlagsregeln anses dock allmänt ge uttryck för ett *remissförfarande* av traditionell svensk typ.<sup>40</sup> Konstitutionsutskottet har också konstaterat att det således föreligger *ett visst remisstväng*:

”RF kan således sägas föreskriva ett visst remisstväng. I grundlagspropositionen ansågs det vara ett karakteristiskt och betydelsefullt inslag i svensk politisk beslutsprocess, att det som ett led i beredningen av regeringsärenden i stor utsträckning inhämtas yttranden från myndigheter, organisationer och andra enskilda sammanslutningar (prop. 1973:90 s. 287). Det ansågs därför vara naturligt att låta ordningen med remisser från regeringen komma till uttryck i RF.”<sup>41</sup>

Av gammalt datum är förfarandet att berörda myndigheter, dvs. de myndigheter inom vars verksamhetsområde beslutet berör, ska yttra sig. Det är både en rätt och en skyldighet och sammanhänger med att den svenska statsförvaltningen bygger på förvaltningsmyndigheternas självständighet. Lydelsen i paragrafen ändrades emellertid 2010 så att det klart framgår att remissförfarandet också omfattar kommunerna och landstingen.<sup>42</sup> I övrigt har det varit regeringens ansvar att avgöra om, och i så fall vilka, ytterligare instanser som ska bjudas in att yttra sig över remissen. Inget hindrar heller att någon annan yttrar sig över remissen.

Även utredningsfasen är en del av beredningen, oavsett om den sker via kommittéväsendet eller sker internt i ett departement (för skatteförslagen normalt i Finansdepartementet). Holmberg & Stjernquist menar också att beredning genom kommittéväsendet kan ses som en intern beredning:

”Kommittéväsendet betecknas ofta som en form för extern beredning, en beredning som sker utanför departementet. Som ett led i det normala departementsarbetet pågår också ett utredningsarbete. Med den nära anknytning som i regel finns mellan ett departement och dess kommittéer kan beredningen genom kommitté likaväl betecknas som intern.”<sup>43</sup>

En liknande uppfattning återkommer hos andra sakkunniga och det förefaller också varit den mening som biträdades vid 2011 års Häringesymposium om kommittéväsendet:

”Frågan om vilken funktion kommittéväsendet fyller berördes flera gånger under symposiet. Kommittéväsendets grundläggande funktion kan sägas vara att utreda de frågor som anges i kommittédirektiven. Utredningsresultatet används sedan, jämte annat material, som underlag för regeringens beslutsfattande. Kommittéväsendet utgör ett led i beredningen av regeringsärendena.”<sup>44</sup>

Vidare föreskrivs i 8 kap. 21 § RF att regeringen ska inhämta yttrande från Lagrådet om vissa angivna lagförslag och dit hör förslag om skattelag. Enligt tredje stycket kan inhämtande om sådant yttrande underlåtas i vissa fall, nämligen om Lagrådets granskning skulle sakna betydelse på grund av frågans beskaffenhet eller skulle fördröja lagstiftningsfrågans behandling så att avsevärt men uppkommer. I sådant fall ska dock regeringen samtidigt redovisa skälen för att Lagrådet yttrande inte inhämtats. Fattar riksdagen beslut om att anta lagen, trots att Lagrådets yttrande inte inhämtats, utgör detta emellertid inget hinder mot lagens tillämpning.

<sup>40</sup> Se källor i föregående not.

<sup>41</sup> Se 2008/09:KU10 s. 47.

<sup>42</sup> Se prop. 2009/10:80 s. 215 f.

<sup>43</sup> Se Holmberg & Stjernquist 1980 s. 223.

<sup>44</sup> Se Henrik Matz, Kommittéväsendet förr, nu och i framtiden – 2011 års Häringesymposium, Svensk juristtidning 2011 s. 725 ff. (särskilt s. 726). Jfr Shirin Ahlbäck Öberg SvJT 2011 s. 769.

Med undantag för några speciella frågor,<sup>45</sup> ges sedan inte ytterligare bestämmelser i regeringsformen om lagberedningen, men det innebär inte att det inte finns fler normer för hur beredningen av skattelag ska tillgå, normer som dock följer av konstitutionell praxis och i viss mån föreskrifter på lägre nivå som interagerar med dessa praxisgrundade konstitutionella normer. Till exempel har, som vi ska se i följande avsnitt, kommittéförordningen (1998:1474) och styrningen av kommittéerna, som i sig är självständiga myndigheter, genom direktiv en sådan grund.

### 3.3 Konstitutionell kontroll

Beredningen av lagstiftningsärenden, som främst sker i eller på uppdrag av regeringen/regeringskansliet, faller under ”kontrollmakten”, dvs. konstitutionsutskottets granskning av statsrådets tjänsteutövning och regeringsärendenas handläggning (13 kap. 1 § RF) samt Riksrevisionens granskning av verksamhet som bedrivs av staten (13 kap. 7 § RF).<sup>46</sup>

Konstitutionsutskottet (KU) ska när det finns skäl till det, dock minst en gång om året, meddela riksdagen vad utskottet vid sin granskning funnit skäl att uppmärksamma (13 kap. 2 § RF). Andra utskott och varje riksdagsledamot får hos KU skriftligen väcka frågor om statsrådets tjänsteutövning eller handläggningen av regeringsärenden (13 kap. 1 § 2 st. RF). Förutom de ärenden som initieras genom anmälningar företar utskottet också större, mer principiella, granskningar med viss inriktning, varur det också framkommer vad utskottet bedömt som lämpligt, mindre lämpligt eller t.o.m. funnit anledning att kritisera. Till exempel granskades lagberedningen 2010 och lagrådsremisserna 2013 (se vidare nedan).

Samtidigt är det viktigt att hålla i minnet att KU väljs av riksdagen bland riksdagsledamöterna – ett politiskt tillsatt organ bestående av politiker. Vid granskningen kan därför andra hänsyn än strikt juridiska få betydelse och det är sällan som kritik riktas i meningen att det är direkta felaktigheter eller påtagliga fel som uppmärksammas. Synpunkterna och riktlinjerna förses ofta med uttryck som ”i normalfallet bör”, ”i allmänhet gäller” osv. Tonen i de senaste årens granskningar har dock blivit fränare och vad framtiden för med sig återstår att se.

Även Riksrevisionen granskar och rapporterar till riksdagen enligt 3 kap. 8 §, 8 a § RO och har att på egen hand företa den granskning den finner angelägen. Till exempel granskades kommittéväsendet 2004.<sup>47</sup>

Ytterst är det sedan riksdagen som avgör/fattar beslut i enskilda lagstiftningsärenden och avgör om kritiken ska föranleda några åtgärder, t.ex. *inte* besluta om de föreslagna föreskrifterna i lag eller hemställa om ytterligare beredning resp. underrätta/uppmärksamma regeringen om kritiken. Riksdagen överprövar inte KU:s slutsatser, men kan antingen bara genom en riksdagsskrivelse till regeringen uppmärksamma regeringen på att riksdagen tagit del av och debatterat KU:s granskningsbetänkande eller t.o.m. understryka kritiken, utan att för den skull väcka fråga om misstroendeförklaring mot ett statsråd. Utskottets uttalanden spelar i praktiken en stor roll för hur regeringsarbetet sedan bedrivs.<sup>48</sup>

<sup>45</sup> Se 10 kap. 3, 11 §§ RF (om överläggning med Utrikesnämnden i vissa fall) och 10 kap. 10 § RF (EU-frågor) som kan vara av betydelse i vissa fall, bl.a. vid ingående av dubbelbeskattningsavtal.

<sup>46</sup> Riksrevisionen är sedan 2003 en sammanslagning av Riksdagens revisorer och Riksrevisionsverket. (I det följande används uttrycket ”Riksrevisionen”, även om det undantagsvis avser granskningar av Riksdagens revisorer före 2003 och det inte finns särskild anledning att nämna viss källa eller dylikt.)

<sup>47</sup> Se vidare Riksrevisionens rapport 2004-01-30, Förändringar inom kommittéväsendet, dnr 31-2003-0418.

<sup>48</sup> Se vidare Erik Holmberg, Nils Stjernquist, Magnus Isberg, Marianne Eliason och Göran Regner, Grundlagarna: regeringsformen, successionsordningen, riksdagsordningen, Norstedts Juridik 2012 s. 587. (i fortsättningens cit. Holmberg m.fl., Grundlagarna [2012]).

Förutom lagrådsgranskningen finns därutöver ingen möjlighet till judiciell prövning av beredningen av lagstiftningsärenden. Sverige har *ingen konstitutionsdomstol* och varken de allmänna domstolarna eller förvaltningsdomstolarna kan pröva frågan om beredningen av ett lagstiftningsärende skett i enlighet med de konstitutionella formerna, förutom inom ramen för lagprövningsrätten i 11 kap. 14 § RF ("om stadgad ordning i något väsentligt hänseende har åsidosatts vid föreskriftens tillkomst"). Frågan har aktualiserats i och med utskottsinitiativet 2013 att åter sänka den s.k. skiktgränsen för 2014, dvs. om riksdagsbeslutet kan ha fattats i strid med 5 kap. 12 § RO eller om detta också endast är en fråga som avgörs av KU.<sup>49</sup>

Ytterligare kan lagstiftningens (bristande) kvalitet komma att spela roll vid tolkning och tillämpning av lagen hos förvaltningsmyndigheter och i domstolar, varvid brister i beredningen indirekt kan få betydelse. Varken riksdagen eller regeringen får bestämma hur en domstol ska döma i det enskilda fallet (rättsskipning, 11 kap. 3 § RF) eller hur en myndighet ska besluta i ett ärende (förvaltningsbeslut, 12 kap 2 § RF), varvid brister i lagstiftningen, som uppkommit p.g.a. bristfällig beredning, kan få konsekvenser vid rättstillämpningen (t.ex. utgör lagrådssynpunkter beaktansvärda argument vid lagtolkningen).

Även om 7 kap. 2 § RF formellt endast stadgar ett visst remisstvång, men i övrigt lämnar det öppet till regeringen att avgöra hur ett lagstiftningsärende bäst bereds, har det genom granskningsverksamheten tillkommit en rad krav som i normalfallet ska vara uppfyllda för att beredningen av ett lagstiftningsärende ska anses fullgod och kunna ligga till grund för riksdagens beslut. Dessa krav bildar en sorts praxisgrundade konstitutionella normer.

Andra politiska eller praktiska hänsyn kan också tas, varför det inte är vad vi i normalt kallar för judiciell kontroll (en sådan skulle fordra ett oberoende judiciellt organ, t.ex. en konstitutionsdomstol).

<sup>49</sup> Se Eleonor Kristoffersson, Skiktgränsen för statlig inkomstskatt, Skattenytt 2014 s. 140 ff och Joakim Nergelius, Bråk om brytpunkt borde kunna prövas juridiskt, Svenska Dagbladet (Opinion), 2013-12-11. Enligt DN 2013-12-16 (Mikael Delin) har skatteexperter till tidningen sagt att de ska överklaga och domare sagt att en sådan prövning kan komma till stånd. Under arbetet med rapporten i korrektur meddelas att Skatterättsnämnden i förhandsbesked 2014-07-03 (dnr 10-14/D) prövat frågan och därvid funnit att det inte kunnat fastställas att den stadgade ordningen i väsentligt hänseende har åsidosatts.

## 4 Betydelsen av praxis

Kraven på beredningen av lagstiftningsärenden är, som nämnts, tämligen vagt reglerad i grundlagarna och den står inte under judiciell kontroll i traditionell mening, utan kontrollen utövas som framgår ovan av konstitutionsutskottet (KU) och i viss mån av Riksrevisionen. Lagrådet har också, som vi ska se i det följande, en viktig roll i granskningen av de enskilda lagstiftningsärendena. Beredningen av lagstiftningsärenden kan sålunda föranleda *kritik* efter sådan granskning. Naturligtvis kompletteras denna officiella granskning med den diskussion och debatt som förs i den juridiska och statsvetenskapliga litteraturen, på dito konferenser och även i nyhetsmedia.

De i praxis mer preciserade *normerna* har sin grund i beredningskravet i 7 kap. 2 § RF med stöd av tradition och rationella skäl i syfte att nå ett väl berett regeringsbeslut (om proposition) och riksdagsbeslut (om lagstiftning). Över tid har det således utbildats vissa sådana riktlinjer, som *normalt bör iakttas*. De följs upp och kompletteras allteftersom förhållandena ändrar sig och visst nytt förfarande behövs eller har visat sig framgångsrikt. Dessa upprepas och förs vidare i konstitutionsutskottets betänkanden och på andra ställen. Merparten av dessa har också sådan standardiserad form att de utformats som *råd eller t.o.m. normer* i Statsrådsberedningens olika skrifter för dessa ändamål, främst *propositionshandboken* och *gula boken*, men även i *kommittéhandboken*.<sup>50</sup>

Formellt är det KU, som är både ”normgivare” och yttersta granskare (”domstol”) – och i viss mån också riksdagen *in pleno* – eftersom utskottet både har ansvaret att granska och makten att ge eftertryck åt sina iakttagelser och tillsammans med skatteutskottet och riksdagens kammare motsätta sig dåligt beredda lagförslag eller rent av kritisera beredningen av regeringsärendet (ytterst rikta misstroendeförklaring mot statsråd eller besluta om åtal, vilket vi dock i detta sammanhang torde kunna bortse ifrån).

KU anser sig således ha dragit upp generella riktlinjer som ska följas om inte särskilda skäl föranleder annat. I en större granskning av beredning av lagstiftning i allmänhet fastslog utskottet:

”Den konstitutionella praxis som har utvecklats, bl.a. vägled av utskottets granskning, innebär för vissa ärendetyper såsom lagförslag ett i huvudsak preciserat beredningskrav.”<sup>51</sup>

Samtidigt betonades också att enskilda ärenden i framtiden kommer att prövas mot denna konstitutionella praxis:

”I vad mån beredningskravet rent faktiskt har efterlevts i olika regeringsärenden är en fråga som inte har ingått i granskningen. Vad som framkommit ger dock en god grund för fortsatt granskning med sådan inriktning. Det är också utskottets avsikt att i kommande granskning uppmärksamma enskilda ärenden med utgångspunkt i de granskningsresultat som här har redovisats.”<sup>52</sup>

<sup>50</sup> De senaste versionerna av dessa skrifter finns i Ds 1997:1 (Propositionshandboken), Ds 1998:39 (Gula boken – handläggningen av ärenden i Regeringskansliet) och Ds 2000:1 (Kommittéhandboken).

<sup>51</sup> Se 2008/09:KU10 s. 64.

<sup>52</sup> Se 2008/09:KU10 s. 64.

Sådana granskningar sker, som nämnts, antingen efter anmälan eller vid de mer generella granskningar som utskottet på eget initiativ företar.

*Lagrådet* har med stöd av konstitutionell praxis – och också med hänvisning till nämnda granskningsbetänkande – på senare år allt oftare påtalat brister i beredningen och på denna grund även framhållit att detta bör rättas till eller t.o.m. avstyrkt att lagförslag läggs till grund för en proposition till riksdagen.<sup>53</sup> (Se vidare kapitel 7 om lagrådsgranskningen.)

*Riksrevisionen* har också granskat kommittéväsendet och remissförfarandet och bidrar på detta sätt till framtagande av fakta, iakttagelser och förslag till förbättringar. I viss mån bidrar dessa rapporter också till nya riktlinjer (normer) för beredningen av lagstiftning. (Mer om detta i det följande.)

Tillsammans bildar resultatet av dessa granskningar – sammanfattade i utredningar, studier och handböcker – de normer som benämns *konstitutionell praxis*, vilka bl.a. är av betydelse för vad som gäller vid beredningen av lagstiftningsärenden i allmänhet, inklusive beredningen av skattelag.

---

<sup>53</sup> Se t.ex. i de ovan nämnda lagförslagen; direkt hänvisning i Lagrådets protokoll 2013-06-19 (även i prop. 2013/14:1 bilaga 5 s. 44 ff.) och indirekt i Lagrådets protokoll 2012-06-21 (även i prop. 2012/13:1 bilaga 6, s. 18 ff.).



## 5 Utredningen

### 5.1 Inledning

Som nämnts ovan är första steget i beredningen av ett lagstiftningsärende ofta en *utredning* som görs av någon utomstående på uppdrag av regeringen eller av departementstjänstemän inom regeringskansliet. För den finns inga särskilda bestämmelser i regeringsformen, utan den ingår, som ovan nämnts, i det *allmänna beredningskravet* för regeringsärenden enligt 7 kap. 2 § RF.

Regeringen har till sin hjälp Regeringskansliet, som består av departement för olika verksamhetsgrenar – t.ex. Finansdepartementet – samt Statsrådsberedningen och Regeringskansliets förvaltningsavdelning. De svenska departementen är dock små jämfört med sina motsvarigheter i andra länder och huvuddelen av arbetet med lagreformer sker därför inom *kommittéväsendet*.<sup>54</sup> För kommittéernas uppdrag och arbete har regeringen dels utfärdat en kommittéförordning, dels särskilda direktiv för varje kommitté (se vidare nedan). En kommitté bildar en tillfälligt inrättad myndighet direkt under regeringen och i ekonomiskt och administrativt avseende är den en del av Regeringskansliet.<sup>55</sup>

Alternativa sätt att utreda och ta fram lagstiftningsförslag är att antingen göra utredningen internt *inom ett departement* eller att låta en av regeringen underställd *myndighet* göra utredningen (mer om alternativen nedan).

Oavsett om ett lagförslag utreds via kommittéväsendet, internt i ett departement eller av myndighet utgör utredningen sålunda en del av beredningen av det kommande regeringsärendet om proposition till riksdagen med förslag till skattelagstiftning. I så måtto faller även utredningsarbetet under den konstitutionella kontrollen av beredningen av regeringsärenden.

Utgångspunkten för att bedöma eventuella konstitutionella krav avseende beredningen är, som nämnts i avsnitt 3 ovan, att Regeringen har *stor frihet att välja* hur det ska ske, men under *konstitutionellt ansvar*, dvs. under kontrollorganens överinseende och ytterst riksdagen.

För frågan om det finns några mer konkreta krav på utredningen blir vi i avsaknad av specifika grundlagsbestämmelser beroende av om kontrollorganen givit uttryck för några sådana under sin granskningsverksamhet.

<sup>54</sup> Det svenska kommittéväsendet har anor tillbaka till 1600-talet, stärktes under 1700-talet, blev hårdare styrt under det gustavianska väldet under slutet av 1700-talet, men fick en renässans efter 1809 års författningsreform och har sedan dess varit på stark tillväxt. Under 1900-talet var det vanligt att kommittéerna blev många och satt länge, men under senare delen bantades kommittéväsendet väsentligt (den s.k. stora kommittéslakten). Se vidare Ds 1998:57 s. 19 ff. och en detaljerad historisk tillbakablick i Kent Zetterberg, Det statliga kommittéväsendet – en del av den svenska modellen, Svensk juristtidning 2011 s. 753 ff.

<sup>55</sup> Se vidare Holmberg m.fl., Grundlagarna (2012) s. 330 och Kommittéhandboken (Ds 2000:1) s. 9.



*Konstitutionsutskottet (KU)* har hittills inte företagit någon omfattande granskning av utredningsarbetet, såsom t.ex. i fråga om 2008 års granskning av remissväsendet eller 2013 års granskning av lagrådsremisserna,<sup>56</sup> men i några avseenden har synpunkter framförts (se nedan). *Riksrevisionen* (ett annat kontrollorgan) har dock gjort två mer omfattande studier av kommittéväsendet (1996/97 och 2003/04), vilka avrapporterats till Riksdagen och behandlats av KU.

Vidare har utrednings-/kommittéväsendet varit föremål för en särskild utredning av Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi (ESO) 1998 (Kommittéerna och bofinken – kan en kommitté se ut hur som helst?, Ds 1998:57). Rapporten är skriven strax efter att Riksdagens revisorer hade studerat och till riksdagen avlämnat en rapport om kommittéväsendet och KU hade uppmärksammat frågan och föreslagit regeringen att se över dessa frågor i syfte att skapa bättre förutsättningar för kommittéernas arbete.<sup>57</sup> Riksrevisorerna har, som sagt, sedan följt upp sin tidigare gjorda granskning med en ny granskning 2003/2004.<sup>58</sup>

Kommittéväsendet var också föremålet för 2011 års Häringesymposium (ett samarbete mellan Justitiedepartementet, landets juridiska fakulteter och institutioner samt Svensk Juristtidning) och uppsatser från symposiet publicerades i Svensk Juristtidning 2011.<sup>59</sup> Ett särskilt symposium om kvalitetssäkringen av skattelagstiftningen hölls också 2010 inom Skattelagstiftningsprojektet, varvid stora delar avsåg just utredningsstadiet i beredningen (se kapitel 8 nedan).<sup>60</sup>

Ur dessa granskningar och diskussioner kan man härleda vissa uppfattningar om vad som i gängse mening anses acceptabelt eller som drar till sig kritik (och som kan sägas utgöra embryon till normer), men det förekommer också många synpunkter på stort och smått som inte har karaktären av rekommendationer eller har särskilt stor betydelse för skatteutredningar. I det följande sällar jag därför ganska friskt och låter urvalet styras av mer konkreta och handfasta, ofta förekommande, synpunkter och som har bäring på beredning av skattelag.

## 5.2 Allmänt om formerna för kommittéväsendet

Kommittén kan sägas ha tre överlappande syften i allmänhet:<sup>61</sup>

- 1) Beredningsorgan inför regeringsavgöranden,
- 2) Forum för att skapa politiskt samförstånd,
- 3) Kan bidra till att ny kunskap utvecklas.

<sup>56</sup> Se 2008/09:KU10 och 2013/14:KU10.

<sup>57</sup> Se Riksdagens revisorers Rapport 1996/97:6, Kommittéväsendets roll och arbetsformer, och konstitutionsutskottets betänkande 1997/98:KU31.

<sup>58</sup> Se Riksrevisionens rapport 2004-01-20, Förändringar inom kommittéväsendet, dnr 31-2003-0418 (i fortsättningen *RiR 2004*).

<sup>59</sup> Se Svensk Juristtidning (SvJT) 2011 s. 725-852, med bidrag av departementstjänstemän, domare och forskare (till vilka refereras i det följande).

<sup>60</sup> Se även [www.skattelagstiftningsprojektet.se](http://www.skattelagstiftningsprojektet.se), där allt material och samtliga symposier och seminarier inom projektet redovisas.

<sup>61</sup> Se Shirin Ahlbäck Öberg SvJT 2011 s. 769

Formellt är en kommitté en *tillfälligt inrättad myndighet* direkt under regeringen. Samma sak gäller för ensamutredaren, s.k. särskild utredare. Båda regleras av kommittéförordningen (1998:1474). Samma syn som gäller för myndigheter i allmänhet gäller även för kommittéerna, dvs. de har i hög grad en självständig ställning. De arbetar och lägger fram förslag i eget namn. Det finns krav på att ordföranden (eller utredaren) ska hålla sin uppdragsgivare underrättad om hur arbetet fortskrider och utredningen är bunden av de direktiv som gäller för uppdraget och ramarna finns i kommittéförordningen. Förvaltningslagen gäller för denna tillfälliga myndighet bara i begränsad omfattning.<sup>62</sup>

Kommittén tillkallas genom ett regeringsbeslut.<sup>63</sup> Ett statsråd i regeringen, t.ex. finansministern när det gäller skatteutredningar, kan bemyndigas att tillkalla och entlediga de personer som ska ingå i utredningsarbetet och Regeringskansliet fastställer en budget för kommittén.<sup>64</sup> Normalt arbetar bara sekreterarna heltid, men andra personer kan också få uppdrag eller anställning inom ramen för utredningen.

Uppdraget preciseras i de *direktiv* som regeringen beslutar i samband med att kommittén tillkallas. Där anges också den tid som står till förfogande för uppdragets utförande. Under utredningstiden och inom ramen för direktiven har utredningen normalt stor självständighet, men någon eller några departementstjänstemän kan också ingå och på så sätt påverka och hålla departementet fortlöpande underrättat om vad som sker.<sup>65</sup>

Regeringskansliets *styrning* av utredningsarbetet kan således variera, dels med hjälp av direktiven, dels genom valet av personer som utses, dels genom den kontinuerliga uppföljningen. Även tilläggsdirektiv kan utfärdas. Allmänt anses den politiska styrningen ha tilltagit under senare tid, vilket å andra sidan inte anses strida mot RF, utan är snarare ett uttryck för regeringens befogenhet att förverkliga sin politik.<sup>66</sup>

Icke desto mindre har kommittéväsendet – och således utredningar som bedrivs härigenom – ett visst mått av tillförlitlighet på grund av kommitténs, inom ramen för de givna direktiven, självständighet:

”De moment som ingår i regeringens beslutsprocess har också en demokratisk dimension. Utredningar kan sägas utgöra det första steget i regeringens politiska arbete. Samhällsfrågor får en objektiv och allsidig behandling inom ramen för kommittéväsendet. Kommittén kan inhämta fakta och utredningar från såväl myndigheter som forskningen. Intresseorganisationer får tillfälle att komma till tals. Genom kommittéväsendet erhålls en kunskapsgrund för den fortsatta beslutsprocessen och för samhällsdebatten i stort.”<sup>67</sup>

Förutom uppgiften, formulerad i direktiven, och den utredningstid som står till förfogande är det naturligtvis den kompetens i form av personer som tillförs utredningen – oavsett om dessa är ledamöter, sakkunniga eller experter – som är avgörande och hur arbetet bedrivs, t.ex. med inhämtande av många olika uppfattningar, faktaunderlag etc. som får en avgörande betydelse för de överväganden och slutligen det förslag som läggs.

<sup>62</sup> Endast vid administrativa ärenden och ärenden om utlämnande av allmän handling; se 23 § kommittéförordningen.

<sup>63</sup> 1 § kommittéförordningen.

<sup>64</sup> 9 § och 24 § kommittéförordningen.

<sup>65</sup> Se vidare Ds 1998:57 s. 89 ff. om styrningen av kommittéernas arbete.

<sup>66</sup> Se KU bet. 2004/05:KU20 s. 135, Ds 1998:57 s. 89 ff., Henrik Matz SvJT 2001 732 och Graner/Örnsved SvJT 2011 s. 790

<sup>67</sup> Henrik Matz, SvJT 2011 s. 726.

Även om KU inte gjort någon fullständig genomgång av de krav som bör ställas på utredningsväsendet har utskottet ändå framhållit följande om denna del i beredningsprocessen:

”Det ankommer på regeringen att avgöra hur den utredning bör bedrivas som anses behövlig som grundval för regeringens förslag. Det politiska beslut som ligger till grund för att den aktuella utredningsuppgiften bör utföras är naturligtvis en utgångspunkt i dessa sammanhang. En förutsättning för att kommittéväsendet skall kunna utgöra en grundsten i den svenska förvaltningstraditionen är dock att krav på hög kvalitet och integritet utgör ytterligare utgångspunkter för regeringens bedömning vid val av utredningsform och uppdragets utformning. Inom kommittéväsendet bör således ges utrymme för att inte bara förslag läggs fram baserade på existerande kunskap, utan att också ny kunskap kan genereras. Utskottet vill vidare framhålla att det självfallet är viktigt att en dialog upprätthålls mellan en kommitté och ansvarigt departement, så att det finns en kunskap om hur man på respektive håll uppfattar direktiven och i vad mån utredningsuppgiften kan uppfyllas inom ramen för uppdraget. I detta sammanhang är det dock av väsentlig betydelse, såväl för den enskilda kommitténs möjlighet att självständigt utföra sitt uppdrag som för kommittéväsendet i stort, att kravet på integritet i kommittéernas arbete iakttas.”<sup>68</sup>

Här betonar KU några krav:

- hög kvalitet och integritet vid val av utredningsform och uppdragets utformning samt i kommittéernas arbete,
- att förslag inte bara läggs fram på existerande kunskap, utan att också ny kunskap kan genereras,
- viktigt att en dialog upprätthålls mellan en kommitté och ansvarigt departement, så att det finns kunskap om hur man på respektive håll uppfattar direktiven och i vad mån utredningsuppgiften kan uppfyllas inom ramen för utredningsuppdraget.

Andra frågor, som KU behandlat, är t.ex. fördelningen mellan män och kvinnor bland kommittéernas ordförande och sekreterare,<sup>69</sup> tillsättningen av befattningen som kommittésekreterare,<sup>70</sup> och politiska hänsyn vid utseende av ordförande och ledamöter i kommittéer.<sup>71</sup>

### 5.3 Allmänna krav på utredningen och dess förslag

Först och främst avser Riksrevisionens granskning och utredningskritiken hur man säkerställer kvalitet i utredningen – ger ett tillförlitligt beslutsunderlag – och hur man hushåller med resurserna.

När det gäller kvalitetskraven har Riksrevisionen framfört starka synpunkter på utredningarna:

”Den allvarligaste kritiken i utvärderingarna gäller den sakliga grunden för kommittéernas resonemang och slutsatser i form av data, analys och dokumentation. Utvärderingarna visar också att det finns ett samband mellan vaga utredningsdirektiv och kvalitetsbrister i kommittéernas betänkanden. Kritik framförs även mot utformningen av kommittéernas betänkanden samt kommittéernas bristande kontakter med forskningen.”<sup>72</sup>

<sup>68</sup> Se 2001/02:KU20 s. 202.

<sup>69</sup> Se 1996/97:KU25 och 2001/02:KU29.

<sup>70</sup> Se 1992/93:KU30.

<sup>71</sup> Se 2004/05:KU20 s. 128 ff.

<sup>72</sup> RiR 2014 s. 8. Jfr Ds 1998:57 s. 14, 78, 144 f.

I vad mån detta gäller skatteutredningar är svårt att utläsa, även om en skatteutredning ingick i underlaget, men från skattesynpunkt kan väl den synpunkten lämnas att det naturligtvis är viktigt att både *rättsliga* som *ekonomiska* aspekter är utredda så gott det går, både avseende de gällande som de föreslagna reglerna, och med erforderlig sakkunskap från båda disciplinerna. (De i inledningen kritiserade lagförslagen gäller just betydande brister i dessa avseenden.)

I övrigt gäller de mer konkreta bristerna *utredningstiden*, dels att den många gånger är för snävt tilltagen i sig (3 av 8 i de fall som Riksrevisionen undersökte),<sup>73</sup> dels att den reella utredningstiden dessutom förkortas av att tillsättningen av viktiga funktionärer, framförallt sekreterare/sekretariaten, tar för lång tid.<sup>74</sup>

Det är i sammanhanget viktigt att också framhålla att remissbehandlingen inte kan ersätta en bristfällig utredning. Remissinstanserna har inte ansvaret att komplettera brister i utredningarna och gör inte det inte heller i särskilt stor utsträckning.<sup>75</sup> De bevakar i allmänhet konsekvenserna från sitt kompetens- och/eller intresseperspektiv. En kvalitetsmässigt bra utredning är sålunda av väsentlig betydelse för fortsättningen av beredningen av ett skattelagförslag.

Utredning och redovisning av förslagets samhällsekonomiska konsekvenser m.m. (konsekvensutredningar) har numera också fått större betydelse. För skatteutredningars del skulle man kunna säga att detta egentligen redan omfattas av kvalitetskravet, eftersom förändringar i beskattningen alltid måste beakta dessa aspekter för att ens kunna bedömas, men det kanske inte är lika påtagligt vid förändringar i förfarandelagstiftningen som i de materiella skattebestämmelserna. Hur som helst har kraven på konsekvensutredningar ökat för att utredningsarbetet ska anses ha fullgjorts.

Förutom hur förslagen i ett betänkande påverkar kostnaderna eller intäkterna för staten, kommuner, landsting, företag eller andra enskilda, ska även alternativa möjligheter, förslagens förhållande till EU-rätten och företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt numera beaktas.<sup>76</sup> Även Regelrådet biträder kommittéerna i detta arbete på ett informellt sätt, men rådet påpekar att arbetet med konsekvensutredningar ofta kommer in i ett för sent skede av utredningsarbetet.<sup>77</sup> Riksrevisorerna framför också kritiken att kraven på ekonomiska analyser inte efterlevs.<sup>78</sup>

I övrigt gäller mycket av granskningen och synpunkterna på hur kommitté-/utredningsväsendet ska styras, utnyttjas bättre (effektiviseras) och moderniseras. Under senare delen av 1900-talet har det också blivit allt vanligare med ensamutredare (särskild utredare) och departements- och myndighetsinterna utredningar. Över huvud taget är trenden att gå mot en större flexibilitet i utredningsverksamheten.<sup>79</sup> Klart är dock att det svenska kommittéväsendet, med en viss tradition av öppenhet och ett demokratiskt inslag, fortfarande åtnjuter stort förtroende.

<sup>73</sup> RiR 2004 s. 40, 75 f.

<sup>74</sup> RiR 2004 s. 30.

<sup>75</sup> Se SOU 1999:144 s. 115 och RiR 2004 s. 48.

<sup>76</sup> Se 14-16 §§ kommittéförordningen (1998:1474) och särskilt 15 a § som hänvisar till 6-7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Se även förordningen (2011:118) om myndigheters inhämtande av yttrande från Regelrådet.

<sup>77</sup> Se Regelrådets Årsrapport 2012 s. 27.

<sup>78</sup> Se RiR 2004 s. 78 f.

<sup>79</sup> Se Gudrun Antemar, SvJT 2011 s. 826 f., för en sammanfattning om hur olika modeller kan prövas för att effektivisera utredningsarbetet.

## 5.4 Kommitté eller särskild utredare

Valet mellan ensamutredare och kommitté har diskuterats mycket, där man kunnat konstatera att alltfler utredningsuppdrag gå till en särskild utredare.<sup>80</sup> Skillnaden är inte särskilt stor i arbetshänseende (normalt ändå sekreterare eller sekretariat som gör stor del av arbetet) eller i möjligheterna att samla kunniga personer till utredningen, utan i formell mening endast i beslutshänseende (en kommitté eller en ensam utredare). Av betydelse är snarare hur de olika personerna används i utredningsarbetet och vilka hänsyn kommittén eller den särskilde utredaren tar. En viktig omständighet är också vad utredningen har för syfte, alltifrån att fungera som en samordnare och förhandlingsplats för olika politiska uppfattningar till att i detalj lösa mycket tekniska frågor, varvid besluts- och styrningsfunktionen kan påverkas olika beroende på hur en kommitté är sammansatt eller om det endast är en ensamutredare.

## 5.5 Departementsintern utredning

För utredningar internt i departementet finns inga särskilda regler om formen. En eller flera tjänstemän kan bedriva utredningen. Inget hindrar heller att man tar extern hjälp, utan tvärtom framhålls denna möjlighet som något som skulle kunna användas i högre grad.<sup>81</sup> Resultatet presenteras i allmänhet i en departementsskrivelse, publiceras i Ds-serien och skickas liksom de offentliga utredningarna sedan på remiss, varefter remissförfarandet tar vid.<sup>82</sup>

På senare tid har det dock blivit mer vanligt att skatteförslagen bara upprättas i en A4-promemoria, varvid det ibland både är svårt att finna avsändare, ansvarig tjänsteman och diarienummer, vilket då endast anges i remissbrevet.<sup>83</sup> I dessa fall är det också omöjligt att finna förslagen via biblioteken eller de ordinarie samlingarna, varför de egentligen i praktiken bara blir tillgängliga via Finansdepartementets hemsida och/eller Google, om man inte vill besöka Finansdepartementets arkiv.<sup>84</sup> Det är också svårt att hänvisa till dem i litteraturen på grund av de varierande och knapphändiga uppgifterna.

En stor fördel med en departementsintern utredning är att den kommer igång mycket snabbare, eftersom den inte fordrar hela den omgång med regeringsbeslut, direktiv, förordnanden av alla befattningar m.m. som blir aktuellt när en kommitté eller särskild utredare ska tillsättas.<sup>85</sup> Å andra sidan har Riksrevisionen påtalat att även kommittéer borde kunna komma igång snabbare.<sup>86</sup>

En annan fördel är den begränsade eller t.o.m. obefintliga insynen i utredningen under utredningstiden när detta eftersträvas – t.ex. när det av skatteplaneringsskäl eller politiska skäl är viktigt att utredningen sker utan offentlig insyn – men detta kan också vara dess nackdel.

<sup>80</sup> Se vidare Ds 1998:57 s. 38 ff. och RiR Rapport 2004 s. 19.

<sup>81</sup> Se t.ex. Ds 1998:57 s. 110 f, 154 och 165 f.

<sup>82</sup> Se vidare Graner/Örnsved SvJT 2011 s. 787 (not 3).

<sup>83</sup> Se t.ex. promemorian *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intresse-gemenskap*, som saknar försättsida eller angivande att det är en promemoria från Finansdepartementet, datum eller diarienummer (publicerad på departementets hemsida vad jag kunnat finna den 25 aug 2008), promemorian *Effektiva ränteavdragsbegränsningar*, där det åtminstone finns angivande av "Finansdepartementet, Skatte- och tullavdelningen" samt "Mars 2012", men inget diarienummer eller annan officiell beteckning, Finansdepartementets promemoria *Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014*, där försättsbladet likaledes anger departement och avdelning och datum (15 april 2013), men saknar diarienummer eller annan officiell numrering samt SKV:s promemoria *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, där dock både avsändare, datum och diarienummer anges.

<sup>84</sup> Inte heller via Regeringskansliets hemsida är det helt enkelt att finna dem, men med lite letande via "publikationer" och sedan avgränsa sökningen till "promemoria" och "Finansdepartementet" finner man dem sorterade per årgång med sin respektive speciella rubrik; se <http://www.regeringen.se/sb/d/108/action/browse/c/132/c/203>.

<sup>85</sup> Se Saldén-Enerus SN 2010 s. 224 och Graner/Örnsved SvJT 2011 s. 787 f.

<sup>86</sup> Se RiR 2004 s. 74.

Den interna utredningen har inte den allsidiga sammansättningen eller den breda förankringen som en särskilt tillsatt utredning normalt får. Därmed är det inte på samma sätt sörjt för – och kanske inte heller kan sörjas för p.g.a. att utredning pågår i all hemlighet – att resultatet har eller kan få den förankring bland alla dem som berörs av lagförslaget.

## 5.6 Utredning av myndighet

På senare tid har det också blivit vanligt att Skatteverket gör en utredning och sedan till Finansdepartementet gör en hemställan och lämnar ett lagförslag (t.ex. ränteavdragsbegränsningen ovan). Huruvida detta skett helt och hållet på initiativ av myndigheten själv, som ett led i dess verksamhet att underrätta regeringen om brister i lagstiftningen, eller om det skett på uppdrag av regeringen är inte alltid klart.

I det förra fallet är det sålunda ett myndighetsinitiativ, vilket torde kunna jämföras med att organisationen Svenskt Näringsliv, Landsorganisationen eller någon annan skriver till Finansdepartementet och underrättar om brister, önskemål eller dylikt, och till detta också bifogar ett förslag. Sådana förslag kan naturligtvis göra att departementet får upp ögonen på problemet, varefter det kan föranleda att en utredning tillsätts eller en departementsintern utredning görs. Det inlämnade förslaget hör då, vad jag kan förstå, inte hemma under beredningen, men väl de åtgärder som därefter vidtas.

I det senare fallet – en utredning på regeringens eller departementets begäran – torde utredningsarbetet dock falla in under beredningen, jämförbart med en utredning internt bedriven på departementet eller genom kommittéväsendet, och tanken är inte främmande. Som nämnts ovan har flera utredare framhållit möjligheten att i större utsträckning använda myndigheterna för utredningsarbete. En annan sak är om detta är lämpligt när det gäller skattelagstiftning, med tanke på den bristande insynen i sådana utredningar samt svårigheten att också ta andra hänsyn än de fiskala och att ta tillvara den samlade kompetens som finns hos dem som kommer att beröras av reglerna. Samtidigt kan man här skilja mellan utredningar av mer teknisk natur och sådana som får större konsekvenser för en viss samhällssektor.

Huruvida en myndighet, t.ex. Skatteverket, bör ta fram lagförslag i samband med att regeringen uppmärksammas på brister i lagstiftningen inom det egna verksamhetsområdet kan man därför säkert också ha olika mening om, men en annan, och i här aktuellt avseende mer väsentlig, fråga är om ett sådant förslag bör skickas ut på remiss utan annan föregående beredning (jfr ränteavdragsförslaget ovan). Det är trots allt så att remissarbetet är betydande för remissinstanserna, dvs. tar betydande resurser i anspråk (se nedan), varför det finns anledning att vara försiktig om det redan från början står klart att förslaget först kan behöva genomgå en kritisk granskning med motargument, innan det sänds på remiss. (Sådan kritik har t.ex. riktats mot ränteavdragsbegränsningsförslagen ovan.) Däremot kan myndigheter enligt flera bedömare med fördel anlitas för att få fram en *förstudie* som bildar ett bra underlag för en utredning.<sup>87</sup>

## 5.7 Utredning genom kommittéväsendet eller intern beredning alt. via myndighet

Som framgick inledningsvis finns inga konstitutionella bestämmelser som direkt berör utredningarna, utan det faller inom den allmänna beredningsbestämmelsen som rör regeringsärenden (7 kap. 2 § RF). Det finns heller inte någon särskilt preciserad praxis

<sup>87</sup> Se t.ex. Anders Eriksson SvJT 2011 s. 833 och Gudrun Antemar SvJT 2011 s. 826.

från KU – än så länge – utan valet hur och under vilka förutsättningar ett utredningsunderlag ska tas fram, vilket sedan förvisso i normalfallet måste remissbehandlas, faller inom regeringens diskretionära befogenheter att avgöra. Det innebär inte att det inte framförts synpunkter eller saknas ramar för utvärdering, vilket t.ex. utredningar av och konferenser om utredningsväsendet visar, samt en möjlighet för Riksrevisionen att framhålla synpunkter vid sin granskning.

Än förefaller det emellertid svårt, att ur detta material, formulera några mer konkreta riktlinjer, än att ett förslag ska vara *väl utrett* och försett med ett underlag (enligt den gängse standarden för ett lagförslagsbetänkande) att det sedan lämpar sig för en remissomgång. *Formen* för en sådan utredning bör vara den som är mest ändamålsenlig i frågan.

I skatteutredningar varierar uppdragen också mellan politiskt drivna skattereformer till att finna tekniska lösningar, kanske t.o.m. i lagtekniska frågor, och valet av utredningssammansättning är därför mycket beroende av syftet, alltifrån breda parlamentariska kommittéer med många sakkunniga och experter, såsom vid 1990 års skattereform, till ensamutredare med mindre inslag av medhjälpare för att finna lösningar till en viss teknisk reglering eller liknande.

I vissa fall kan man använda interna experter inom regeringskansliet eller hos myndigheter, men som framgått av de två inledningsvis redovisade exemplen kan det också vara kontraproduktivt att inte först ha låtit utreda frågan med en brett sammansatt skatte- och lagtekniskt kunnig utredning.

Skatteområdet är i många avseenden ett speciellt område där politik, ekonomi och juridik ska vävas samman till en lösning, samtidigt som legalitetskravet ställer stora krav på lagregleringens kvalitet, om regleringen också ska kunna stå emot de påfrestningar som skatteplanering och skatteanpassning sedan utsätter den för.

I valet mellan utredning genom kommittéväsendet och interna utredningar inom Finansdepartementet eller t.o.m. hos Skatteverket är det nära nog en samstämmig uppfattning bland både lagstiftningsexperter och skatteakademiker att det förra är överlägset om man vill nå bra kvalitet i de föreslagna lösningarna och den sedermera beslutade lagstiftningen.<sup>88</sup> Kommittéväsendet åtnjuter dessutom utan jämförelse störst förtroende på grund av dess offentlighet, självständighet och integritet samt möjligheten till insyn och inflytande (den demokratiska aspekten).<sup>89</sup>

Interna utredningar har sina fördelar vid mindre omfattande, särskilt enklare, lagförslag, där snabbhet och/eller överraskning eftersträvas (ibland i kombination med det s.k. skrivelseförfarandet). Myndighetsutredningar har sin särskilda fördel som förstudie för en utredning, men sin stora brist när det gäller förankringen hos dem som (förutom SKV) berörs av förslagen. Många gånger hade dock snabbhetsbehovet kunnat lösas genom att vara mer förutseende, dvs. att sätta igång och utreda så fort en eventuell brist i lagstiftningen eller behov uppmärksammats.<sup>90</sup>

<sup>88</sup> Se referatet från Skattelagstiftningssymposiet 2010 nedan (avsnitt 8) och t.ex. Saldén-Enérus SN 2010 s. 223, Melbi SN 2010 s. 221.

<sup>89</sup> Se t.ex. RiR 2004 s. 71 f. och Lambertz SvJT 2011 s. 848.

<sup>90</sup> Jfr Ingrid Melbi SN 2010 s. 219 f. och Hultqvist, Svensk skattetidning 2007 s. 233 f.



## 6 Remissförfarandet

### 6.1 Inledning

De förslag som presenteras av offentliga utredningar eller som är beredda internt ska remissbehandlas. Detta är av de få stegen i beredningen som är uttryckligen reglerade i grundlag.

Enligt 7 kap. 2 § RF ska vid beredningen av ett regeringsärende – således även vid beredningen av ett lagförslag – behövliga upplysningar och yttranden inhämtas från berörda myndigheter. Sedan grundlagsändringarna 2010 ska upplysningar och yttranden också inhämtas från kommuner *i den omfattning som behövs*, dvs. när det gäller kommunala angelägenheter. I övrigt ska sammanslutningar och enskilda ges *möjlighet att yttra sig* i den omfattning som behövs.

Bestämmelsen lämnar således utrymme för vederbörande statsråd att avgöra vilka myndigheter som är berörda och i vilken omfattning yttranden i övrigt behövs, men det sker under konstitutionellt ansvar.<sup>91</sup>

Normerna för remissbehandlingen utbildas således av de granskande institutionerna, dvs. främst konstitutionsutskottet (KU)<sup>92</sup> och Riksrevisionen, men även genom Lagrådets yttranden och de interna riktlinjer som Statsrådsberedningen utfärdar, i den här delen främst Propositionshandboken och i viss mån Kommittéhandboken, och naturligtvis den debatt som förs över tiden i den granskning som bedrivs av utredningar om beredningsarbetet och i den stats- och rättsvetenskapliga litteraturen.

### 6.2 Vikten av en bra remissbehandling

Lagrådet anmärker då och då på bristerna i remissbehandlingen, t.ex. att synpunkter inte inhämtats i erforderlig omfattning, att remisstiden varit för kort, att remissvaren inte redovisats på ett godtagbart sätt eller att synpunkterna inte beaktats i erforderlig utsträckning. Det kan leda till att Lagrådet inte anser sig kunna tillstyrka lagförslaget, vilket särskilt är fallet om remissbehandling över huvud taget inte skett.

I t.ex. Lagrådets yttrande 2002-04-03 ang. förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) anmärkte Lagrådet att det inkommit allvarliga invändningar mot förslaget, som inte hade beaktats, samt att promemorian med lagförslaget remitterats den 17 januari med remisstid fram till 15 mars, RSV inkommit med svar 19 mars, regeringen stannat för en övergångsordning som var en helt annan än den i promemorian föreslagna, lagrådsremissen beslutats den 27 mars och Lagrådet således svarat en knapp vecka senare. Lagrådet anförde:

”Det kan enligt Lagrådet inte accepteras att en lagrådsremiss i ett komplicerat lagstiftningsärende föregåtts av en så bristfällig beredning. All erfarenhet säger att det i

<sup>91</sup> Se Holmberg m.fl., Grundlagarna (2012) s. 327.

<sup>92</sup> Se konstitutionsutskottets uttalande 2008/09:KU10 s. 63: ”Utskottet har dock vid flera tillfällen i sin granskning uttolkat innebörden av beredningskravet, både i vad mån det ska anses tillämpligt och vad som krävs för att det ska anses uppfyllt.” Och samma betänkande s. 64: ”Den konstitutionella praxis som har utvecklats, bl.a. vägled av utskottets granskning, innebär för vissa ärendetyper såsom lagförslag ett i huvudsak preciserat beredningskrav.”



ett otillräckligt berett ärende finns komplikationer som inte har uppmärksammats och konsekvenser som inte kunnat förutses. Eftersom underlag saknas som gör det möjligt för Lagrådet att överblicka vilka problem som kan uppstå vid tillämpningen måste förslaget även på nu anförda skäl avstyrkas.”

Liknande kritik framfördes mot 2013 års förslag om ändringar i 3:12-reglerna (se avsnitt 1.2 ovan).

Ett väl genomfört remissförfarande är sålunda inte bara ett krav enligt 7 kap. 2 § RF, utan också en förutsättning för att det över huvud taget ska gå att bedöma om lagförslaget kan ligga till grund för riksdagens beslut. Konstitutionsutskottet anför:

”Inledningsvis kan utskottet erinra om att beredningskravet enligt 7 kap. 2 § RF gäller alla ärenden i vilka regeringen fattar beslut. Den ordning som där föreskrivs ska, anser utskottet, tillmätas stor vikt. Genom att låta förslag och pågående ärenden komma myndigheter, organisationer och andra till del kan de bli allsidigt belysta och konsekvenserna av dem så långt möjligt kända på förhand. Kvaliteten på regeringens och, i förlängningen, i vissa fall även riksdagens beslutsfattande ökar därmed till gagn för demokrati, rätts-säkerhet och effektivitet.”<sup>93</sup>

Det är sålunda tydligt att en dålig eller underlåten remissbehandling är en allvarlig brist i beredningen och medför beaktansvärd risk för att ett lagförslag inte uppnår tillräcklig kvalitet och att den fortsatta beredningsprocessen försvåras.<sup>94</sup>

### 6.3 Remissinstanser

Enligt 7 kap. 2 § RF ska förslaget remitteras till *berörda myndigheter* och det är sålunda en fråga som kan göras till föremål för en sakkunnig bedömning. Att skatteförslag därför alltid remitteras till Skatteverket är naturligt, men vilka som därutöver berörs beror naturligtvis på förslagens innehåll. De förslag som avser den kommunala inkomstskatten bör naturligtvis också remitteras till kommunerna. I övrigt sänds remissen normalt de stora organisationerna – fackförbunden och näringslivsorganisationerna – normalt en av de juridiska fakulteterna och andra som antingen berörs eller kan ge värdefulla synpunkter.

I Propositionshandboken anges att departementet kan få förslag från utredningen, som bör ha skaffat sig kännedom om vilka som berörs i de frågor som har utretts, och vidare går det att få ledning av remisslistor i liknande tidigare ärenden, men behovet måste slutligen prövas i varje enskilt fall.<sup>95</sup> Inget hindrar att någon annan – enskild, företag eller organisation – också svarar på remissen på eget initiativ.

Det är viktigt att komma ihåg att remissarbetet – granskning och att utforma ett bra svar – är arbetskrävande och tar betydande resurser i anspråk (se nedan). Numera är man av kostnadsskäl mer restriktivt att uppmana (anmoda) myndigheter att yttra sig, utan i stället ange att en myndighet på eget ansvar avgör om den har några synpunkter att redovisa i ett svar. För övriga remissinstanser är det en inbjudan att lämna synpunkter.<sup>96</sup> En variant är också att begränsa remissen till vissa delar eller kapitel i betänkandet.

<sup>93</sup> Se 2008/09:KU10 s. 63.

<sup>94</sup> Se 2013/14:KU10 s. 105.

<sup>95</sup> Propositionshandboken (Ds 1997:1) s. 29.

<sup>96</sup> Se Propositionshandboken (Ds 1997:1) s. 31.

## 6.4 Skriftligt remissförfarande

En första viktig norm är att remissförfarandet i normalfallet ska vara *skriftligt*. Detta framgår av propositionshandboken och har vid upprepade tillfällen framhållits av KU som ett mycket viktigt krav.<sup>97</sup> Remissmöten fyller främst en funktion som komplement och underhandskontakter med berörda myndigheter bör endast komma i fråga i undantagsfall.

## 6.5 Remisstiden

För att remissinstanserna ska kunna företa en meningsfull granskning och utforma ett svar med omsorg fordras också att *erforderlig tid* ställs till remissinstansernas förfogande. Normaltiden bör vara *minst 3 månader*, ibland längre. Hänsyn behöver också tas till eventuella underremisser, hur ofta t.ex. kommunfullmäktige eller andra organ hos remissinstanserna sammanträder, helger, semesterperioder m.m.<sup>98</sup> På samma sätt förhåller det sig hos många universitet, där arbetet med remissvaren ska planeras in i redan uppbokad forskares kalender. Tre månader är därför verkligen en minimitid för planeringen om det inte gäller väldigt begränsade, mindre omfattande remisser, framhåller Marcusson.<sup>99</sup>

Vissa omständigheter, som t.ex. tidsbrist efter ett val, kan tillåtas påverka beredningsförfarandet. Om möjligt bör regeringen dock planera sitt arbete så att tidsnöd inte uppstår.<sup>100</sup>

I fråga om skatteförslag har vi många exempel på betydligt kortare remisstider – ibland bara några veckor eller dagar – och som nämnts ovan kan man då ifrågasätta om lagförslaget kan anses vara berett över huvud taget.

Huvudproblemet är att tidsbrist normalt har med bristande planering att göra. Konstitutionsutskottet framhöll 2008 följande, med särskilt påpekande om skatteförslag:

”Likväl kan det enligt utskottets mening finnas anledning att framhålla vikten av god planering, även i fråga om lagt förslag på skatteområdet, för att undvika tidsnöd med t.ex. förkortad remissomgång som följd.”<sup>101</sup>

I några fall har detta, som nämnts ovan, lett till att Lagrådet avstyrkt att förslaget läggs till grund för lagstiftning (se vidare nedan).

Som framgått av de inledningsvis redovisade lagförslagen var remisstiden inte tre månader eller planeringen av propositionsarbetet sådant att en rimlig remisstid kunde ges. Det var t.o.m. så att finansministern ansåg att det inte fanns anledning att frångå den rutinen, vilket det således finns anledning att återkomma till i utvärderingen nedan.

<sup>97</sup> Se Propositionshandboken (Ds 1997:1) s. 27 och KU i t.ex. 2008/09:KU10 s. 10, 2013/14:KU10 s. 105.

<sup>98</sup> Se Propositionshandboken (Ds 1997:1) s. 32. Jfr Sten Heckscher, Reflektioner kring utredningsväsendet, SvJT 2011 s. 844 ff. (särskilt s. 846).

<sup>99</sup> Se Lena Marcusson SvJT 2011 s. 808.

<sup>100</sup> Se 2008/09:KU19 s. 59.

<sup>101</sup> Se 2008/09:KU10 s. 64.

## 6.6 Remissvaren

I en undersökning för Demokratiutredningen kunde författarna konstatera att statliga myndigheter svarar oväntat dåligt.<sup>102</sup> Någon särskild utredning avseende skatteförslagsremisser har inte påträffats, så det är osäkert om denna uppfattning också sträcker sig till skatteområdet. En vanlig uppfattning är annars att universiteten och organisationerna lägger ned betydande möda på remissarbetet, dvs. granskningen av förslagen och att utforma vederhäftiga remissvar, varför utnyttjandet och valet av remissinstanser måste präglas av urskillning.<sup>103</sup>

Som framhållits ovan kan remissbehandlingen inte ersätta en bristfällig utredning. Remissinstansernas uppgift är snarare att utifrån sitt kompetens- och intresseperspektiv ge synpunkter på det remitterade förslaget och i förekommande fall påpeka brister i utredningen, men de har sällan tidsmässiga resurser att komplettera eventuella brister.

## 6.7 Behandlingen av remissvaren

När remissvaren kommer in ingår de i den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet. Ett normalkrav är att de *redovisas* i det förslag som i normalfallet följer efter att utredningen varit föremål för remissinstansernas granskning och synpunkter.<sup>104</sup> Huruvida de beaktas eller leder till förändringar av förslaget eller inte är naturligtvis ett val som statsrådet själv beslutar om, men det viktiga är att det av redovisningen går att följa vad remissinstanserna anfört och vad det har föranlett för bedömning. (Remissvaren är offentliga handlingar och kan fås ut hos vederbörande departement,<sup>105</sup> och det har t.o.m. framförts förslag att de borde publiceras på departementets hemsida, så att de enkelt kan laddas ned av vem som helst.)<sup>106</sup>

En i sammanhanget viktig synpunkt är att remisskravet också innebär att det ska finnas *rimlig tid att hinna beakta* remissvaren och de förändringar de kan behöva föranleda. Är inte tidsplaneringen, resurserna eller möjligheterna till detta rimliga blir remissrundan i det närmaste meningslös och det kan då ifrågasättas om remisskravet har uppfyllts. Enligt Sten Heckscher är det därför viktigt att planera för mottagandet av remissvaren och den fortsatta hanteringen, vilket han anser egentligen bör ske redan när en utredning tillsätts.<sup>107</sup>

Om det görs *väsentliga ändringar* i ett redan remissbehandlat lagförslag, så att förslaget sedan inför lagrådsremissen avviker väsentligt från vad som föreslagits i det betänkande som remissbehandlats, har KU ifrågasatt om beredningskravet är uppfyllt. Ett remissmöte är då enligt utskottet inte tillfyllest utan förslaget bör då åter bli föremål för *ny remiss* genom ett skriftligt remissförfarande.<sup>108</sup> Liknande synpunkter har lämnats av Lagrådet.<sup>109</sup>

<sup>102</sup> Se SOU 1999:144 s. 10 f.

<sup>103</sup> Se Lena Marcusson, Hur tar remissinstanserna fram sina yttranden, SvJT 2011 s. 806 ff., Anne Ramberg, Advokatsamfundets remissarbete, SvJT 2011 s. 801 ff. och

<sup>104</sup> Se vidare Rune Lavin, Förvaltningsrättslig tidskrift 2012 s. 172, om Lagrådets kritik vid brister i detta avseende (jfr prop. 2010/11:56 s. 36).

<sup>105</sup> Se Lagrådet i prop. 2010/11:56 s. 36.

<sup>106</sup> Därutöver kan tilläggas att universiteten, myndigheter och vissa organisationer ofta publiceras *sina* avgivna remissvar på sina egna hemsidor.

<sup>107</sup> Se Heckscher SvJT 2011 s. 847.

<sup>108</sup> Se 2008/09:KU10 s. 59. Jfr 1999/2000:KU10 s. 24. Jfr även Anne Rambergs synpunkter i SvJT 2011 s. 804 f.

<sup>109</sup> Jfr Hans Danelius SvJT 2004 s. 26. Se även Lavin FT 2012 s. 172 f. och Lagrådet i prop. 2010/11:56 s. 37.

## 6.8 Summering

Remissbehandlingen är direkt reglerad i grundlag, och även om bestämmelsen har formulerats för att ge stort utrymme för regeringens egen handlingsfrihet, sker det under konstitutionellt ansvar och har med åren inneburit att det utbildats en konstitutionell praxis, som KU anser ska iakttas i beredningsarbetet och som kommer att ligga till grund för granskningar i enskilda ärenden.

Medan en del av dessa normer är mjukare rekommendationer, finns det emellertid några som är av yttersta vikt. Det gäller frågan om att alla delar i lagförslaget ska ha varit föremål för remiss, att förfarandet har varit skriftligt, att erforderlig tid har givits och att remissvaren redovisats och *kunnat* beaktas.

Svårare är det naturligtvis att dra en gräns för vad erforderlig remisstid är, men tre månader är ett riktmärke, och ännu svårare är det naturligtvis att sätta en exakt gräns för exakt hur remissvaren ska redovisas (men någon form av begriplighet förefaller åtminstone Lagrådet fordra) eller att kontrollera om de *kunnat* beaktas. Som följer av nästa avsnitt ska vi dock se att KU påpekat att korta tider för departementsbehandlingen, efter att remissvar eller lagrådsyttranden inkommit, kan ge upphov till sådana misstankar och därför föranleda kritik.

Avslutningsvis bör framhållas, att trots att remissvarens kvalitet varierar i hög grad, att det är ojämn svarsfrekvens mellan olika remisser och att det ibland ifrågasätts om det är meningsfullt att svara på remisser när utgången verkar förbestämd, så är det en enhällig uppfattning att remissinstitutet i huvudsak fungerar väl, som ett öppet demokratiskt samtal mellan regeringskansli, organisationer, myndigheter och den enskilde medborgaren.<sup>110</sup>

---

<sup>110</sup> Se SOU 1999:144 s. 15.

## 7 Lagrådsgranskningen

### 7.1 Inledning

Efter 1809 års författningsreform skulle lagförslagen granskas av Högsta domstolen innan de förelades riksdagen för beslut. När Regeringsrätten (numera Högsta förvaltningsdomstolen) bildades 1909, inrättades i stället ett Lagråd med ledamöter ur båda domstolarna. Efter en grundlagsändring 1971 blev lagrådsgranskningen fakultativ för regeringen, men 1980 reglerades lagrådsgranskningen återigen och fick då sin nuvarande form.

Enligt 8 kap. 21 § 2 st. 5-6 p. RF ska lagförslag avseende skatt granskas av Lagrådet, såvida inte Lagrådets granskning skulle sakna betydelse på grund av frågans beskaffenhet eller skulle fördröja lagstiftningsfrågans behandling så att *avsevärt men* uppkommer (8 kap. 21 § 3 st. RF). Har Lagrådets yttrande inte inhämtats ska regeringen i propositionen redovisa skälen för detta för riksdagen.

Lagrådets granskning ska, enligt 8 kap. 22 § RF, avse

1. hur förslaget förhåller sig till grundlagarna och rättsordningen i övrigt,
2. hur förslagens föreskrifter förhåller sig till varandra,
3. hur förslaget förhåller sig till rättssäkerhetens krav,
4. om förslaget är utformat så att lagen kan antas tillgodose de syften som har angetts, och
5. vilka problem som kan uppstå vid tillämpningen.

Föreligger allvarliga brister i underlaget, t.ex. remissbehandlingen eller i utredningsmaterialet, blir det svårare och stundom omöjligt för Lagrådet att granska förslaget, särskilt ifråga om det är utformat så att lagen kan antas tillgodose de syften som angetts (punkten 4) eller vilka problem som kan uppstå vid tillämpningen (punkt 5). Därigenom får Lagrådet också en väsentlig och aktiv roll i att tillse beredningskraven efterlevs och det är, som visats ovan, ofta med återopande av dessa punkter som Lagrådet uttalat farhågor eller t.o.m. avstyrkt att ett förslag föreläggs riksdagen, när Lagrådet funnit brister i beredningen.

Frågan om lagrådsgranskningen har nyligen granskats av konstitutionsutskottet (2013/14:KU10) och ämnet var även föremål för ett Häringesymposium 2008 (ett samarbete mellan Justitiedepartementet, landets juridiska fakulteter och institutioner samt Svensk Juristtidning).<sup>111</sup> Här följer några synpunkter som framförts avseende Lagrådsgranskningen och hur den sedan tas om hand under den fortsatta beredningen.

<sup>111</sup> Artiklar från symposiet publicerades i Svensk juristtidning (SvJT) 2009 s. 137-324.

## 7.2 Lagrådsremissen

Konstitutionsutskottet har efter sin granskning funnit att det ofta görs redaktionella och sakliga ändringar i lagtexten efter lagrådsgranskningen. För att undvika ytterligare remissomgångar anser KU att redan lagrådsremissen bör vara väl genomarbetad. KU anför:

”Utskottet vill dock på nytt understryka att det finns en risk för att redaktionella ändringar och sakliga ändringar av enkel beskaffenhet kan påverka regleringen på ett sätt som inte varit avsett. Det är därför enligt utskottet angeläget att lagtexten har högsta möjliga kvalitet redan när den granskas av Lagrådet. Därtill kommer att ju högre kvalitet de remitterade förslagen har desto mer kan Lagrådets granskning inriktas på väsentligheter.”<sup>112</sup>

Det innebär naturligtvis inte att redaktionella ändringar inte bör ske eller kan ifrågasättas, anmärker KU, eftersom det är viktigt att lagtexter som lämnas till riksdagen har så hög kvalitet som möjligt, men de skulle kunna begränsas genom en bättre föregående beredning. Det ska enligt KU också ställas samma krav på beredningen av de förslag som lämnas i budgetpropositionen som i andra lagförslag.<sup>113</sup>

## 7.3 Tiden för granskning och följande beredning

Av stor betydelse för granskningen i Lagrådet är naturligtvis åter att tillräckligt med tid ges för granskningen och att departementet ställer nödiga resurser till förfogande för frågor som kan uppkomma under föredragningen.<sup>114</sup> Det finns inga preciserade tidskrav för granskningen utan det avgör Lagrådet. Inte sällan – och i synnerhet för skatteförslag – är det dock uppenbart att tiden är knapp och att Lagrådet därmed är utsatt för tryck att granska och leverera snabbt. Att de tjänstgörande justitieråden inte sällan rycker in snabbt och dessutom arbetar för högtryck, om det är bråttom, var en synpunkt som framkom under Häringsymposiet.

Frågan om erforderlig tid gäller förutom tiden för granskningen också tiden för att departementet sedan ska kunna tillgodogöra sig synpunkterna och vidta eventuella förändringar. Konstitutionsutskottet ställde t.ex. frågan till Statsrådsberedningen, med anledning av iakttagelser under granskningen 2013, om det var tillräckligt med två veckor mellan Lagrådets yttrande och att den följande propositionen beslutades. Statsrådsberedningen valde att inte kommentera iakttagelsen.<sup>115</sup> Utskottet har med anledning därav uttalat följande:

”I detta sammanhang noterar utskottet att i två av de lagärenden där utskottet ställt närmare frågor har tidsperioden mellan Lagrådets yttrande och propositionens beslutsdatum varit ca två veckor. Att tillräckligt med tid avsätts för beredning av Lagrådets synpunkter är av stor vikt, inte minst i de fall regeringen väljer att inte följa Lagrådets synpunkter.”<sup>116</sup>

Vid upprepade tillfällen har därför KU påtalat behovet av att arbetet med lagförslagen planeras så att det finns tillräckligt med tid för beredningen av propositionerna efter Lagrådets yttranden.<sup>117</sup> Detta gäller i synnerhet när regeringen väljer att inte följa Lagrådets synpunkter.

<sup>112</sup> 2013/14:KU10 s. 106.

<sup>113</sup> Se a. st. Att så inte alltid är fallet redovisas i betänkandet avseende granskningen av Budgetpropositionen för 2013 (se s. 96 f.).

<sup>114</sup> Lagrådet saknar egna kansliresurser och förslagen föredras och kompletterande hjälp erhålls av de departements tjänstemän som ställs till förfogande. Även om detta är en intressant fråga att diskutera i sig – hur det är och hur det skulle kunna vara – lämnas den i det följande därhän. Se dock vidare Karin Almgren SvJT 2009 s. 285 f., Caroline Taube SvJT 2009 s. 280 och Anne Ramberg SvJT 2009 s. 299.

<sup>115</sup> Se 2013/14:KU10 s. 99.

<sup>116</sup> 2013/14:KU10 s. 106.

<sup>117</sup> Se 2013/14:KU10 s. 105.

## 7.4 Beredning efter Lagrådet yttrande

Förutom att, som nyss nämnts, tillräcklig tid för beredning efter Lagrådets yttrande står till departementets förfogande har KU och andra framfört vikten av att Lagrådets synpunkter antingen godtas och beaktas i erforderlig omfattning eller att regeringen *tydligt* argumenterar för sitt ställningstagande. I den senaste granskningen anfördes följande:

”En tydlig argumentation i de delar där Lagrådets förslag och synpunkter inte har följts är som utskottet tidigare uttalat en viktig del i arbetet med att upprätthålla kvaliteten i lagstiftningsarbetet. Därtill kommer att en tydlig argumentation från regeringens sida är av betydelse för beslutsprocessen i riksdagen och för möjligheterna att där föra en konstruktiv debatt om lagärendet i fråga.”<sup>118</sup>

Ärenden där Lagrådet har avstyrkt ett lagförslag i dess helhet eller allvarligt ifrågasatt det anmäls särskilt till granskningskansliet inom Statsrådsberedningen.<sup>119</sup> När regeringen väljer att inte följa Lagrådets synpunkter, t.ex. för att regeringen gör en annan juridisk bedömning eller har sin grund i ett politiskt ställningstagande bör detta redovisas tydligt.

## 7.5 Förnyad lagrådsremiss

Har det skett väsentliga ändringar till följd av Lagrådets synpunkter finns det, enligt KU, anledning att överväga om Lagrådets synpunkter också ska inhämtas när det gäller det omarbetade lagförslaget. Det kan, liksom för lagförslag som väsentligt avviker från utredningsbetänkandet, eljest ifrågasättas om beredningskravet kan vara uppfyllt.<sup>120</sup> (Som framgår nedan kan frågan också ställas om det inte också vore värdefullt för lagstiftningsärendets fortsatta handläggning att få Lagrådets synpunkter på den motivering regeringen ger för att *inte* rätta till eller följa Lagrådets synpunkter.)

## 7.6 Granskare av beredningen

Som framgått ovan och av tidigare avsnitt är beredningen av lagstiftningsärendet en av de frågor som återkommer i Lagrådets yttranden. Formellt nämns inte *granskning av beredningen* i de till Lagrådet hänskjutna uppgifterna, men när granskningen av de uppräknade uppgifterna sker är *förklaringen till svårigheterna* att fullgöra granskningen ofta bristande beredning. Flera tidigare lagrådsledamöter har delgett sina erfarenheter om detta och några talande bidrag – och som sannolikt har satt sina spår i KU:s ställningstaganden – har lämnats av justitieråden Hans Danelius och Dag Victor.

Danelius anförde bl.a. följande när han sammanfattade sina år (2001-2003) i Lagrådet:

”Det fanns remisser som hade utarbetats i stor hast utan ordentlig analys och utan tillräckligt remissförfarande. En vanlig invändning från Lagrådet var då att beredningen inte varit tillräcklig och inte motsvarade kravet i 7 kap. 2 § regeringsformen på att det skall inhämtas behövliga upplysningar och yttranden från myndigheter och ges tillfälle åt sammanslutningar och enskilda att yttra sig.”<sup>121</sup>

<sup>118</sup> 2013/14:KU10 s. 104.

<sup>119</sup> Se SB PM 2012:1 s. 9 och 2013/14:KU10 s. 99.

<sup>120</sup> Se 2013/14:KU10 s. 105.

<sup>121</sup> Hans Danelius SvJT 2004 s. 25.

Han anmärkte även på omarbetningar, som sedan inte remissbehandlats, som en brist i detta hänseende:

”En annan situation som vi ibland mötte var att det visserligen förekommit en normal remissbehandling men att det efter denna remissbehandling gjorts så omfattande ändringar i lagtexten att det förslag som ingick i lagrådsremissen kunde sägas vara ett helt annat än det som myndigheter och organisationer en gång yttrat sig över. Inte heller i ett sådant fall kunde regeringsformens krav på beredning anses vara uppfyllt.”<sup>122</sup>

Victor, som satt i Lagrådet samtidigt med Danelius, spädde under Häringsymposiet 2008 på kritiken och konkluderade sedan:

”Slutsatsen av vad jag nu sagt om beredningen av lagförslag framstår lätt som klar; till de i 8 kap. 18 angivna granskningsuppgifterna bör läggas uppgiften att granska om förslaget har beretts på ett godtagbart sätt. Någon sådan komplettering är dock enligt min mening inte nödvändig för att Lagrådet i enskilda fall skall kunna yttra sig om beredningen av olika lagförslag eller ens lämplig med hänsyn till att konstitutionsutskottets skyldighet enligt 12 kap. 1 § regeringsformen att granska regeringsärendenas handläggning bl.a. omfattar beredningsförfarandet.”<sup>123</sup>

Han fortsatte:

”Vad som från Lagrådets synpunkt är särskilt viktigt när det gäller beredningen av lagförslag är att denna skett på ett sätt som gör att det finns praktiska möjligheter att bedöma förslagen i de hänseenden som anges i 8 kap. 18 § tredje stycket regeringsformen. Detta förutsätter i princip att det i lagrådsremissen finns en analys av det framlagda förslaget i de hänseenden som Lagrådets granskning skall avse. Remissbehandling är ofta ett viktigt underlag för bedömningen av hållbarheten av en sådan analys. Regeringsformens krav på beredning sträcker sig emellertid utöver vad som krävs för en sådan bedömning. I vad mån Lagrådet bör uttala sig om beredningen i sådana delar kan vara föremål för olika uppfattningar. Någon tvekan kan dock knappast råda om att det inte bör vara en obligatorisk granskningsuppgift.”<sup>124</sup>

Liknande synpunkter framförs av Rune Lavin i hans kommentarer om Lagrådet och den offentliga rätten. Han betonar att vad som är behövliga upplysningar och yttringar får bedömas från fall till fall, men tydligt är att Lagrådet vid sin granskning påtalar ofullständiga beredningsunderlag.<sup>125</sup>

Beredningen av de enskilda lagstiftningsärendena blir således indirekt granskade av Lagrådet och sedan är det naturligtvis upp till varje lagråd att välja hur det ska framföra eventuell kritik i avgivna yttranden. Vad Victor synes antyda tidigare i artikeln är att det förekommer att dessa invändningar inte tas på tillräckligt stort allvar om Lagrådet formulerar sig ”finkänsligt”, utan att det kanske fordras att rådet tar i med kraftigare ordval. Även då har han (och flera andra lagrådsledamöter) emellertid kunnat erfara att Lagrådets synpunkter inte förefaller påverka den kommande propositionen (men att det i propositionen trots det står ”regeringen har i huvudsak följt Lagrådets förslag”).

<sup>122</sup> A. a. s. 26.

<sup>123</sup> Dag Victor SvJT 2009 s. 291.

<sup>124</sup> A. st.

<sup>125</sup> Se Rune Lavin, Lagrådet och den offentliga rätten, Juristförlaget i Lund, 2001, s. 84 f. och FT 2012 s. 171 ff.



Det är sannolikt således mot dessa och liknande framförda kritiska synpunkter som konstitutionsutskottets granskning och ställningstaganden 2013 (se ovan) inför framtiden ska ses.

Med respekt för den autonomi varje lagråd har – och därför själv väljer vad och hur granskningen av lagförslag ska ske – är det emellertid uppenbart att beredningen av lagstiftningsärendet *kan* ingå och *kan* föranleda kritik och att den framförda kritiken från Lagrådet blivit tydligare och allvarligare när sådana brister förelegat. Detta är måhända en reaktion mot att Lagrådets synpunkter många gånger tidigare förbisetts eller inte beaktats i tillräcklig omfattning. Som påpekats ovan ska allvarligare kritik från Lagrådet, enligt Regeringskansliets interna arbetsordning, anmälas till granskningkansliet inom Statsrådsberedningen.<sup>126</sup>

Däremot finns inga särskilda krav för lagstiftningsärendets fortsatta behandling. I princip kan regeringen lägga fram och riksdagen anta ett lagstiftningsförslag som Lagrådet avstyrkt, ja t.o.m. utan att förslaget ens granskats av Lagrådet (8 kap. 21 § sista men. RF).

Ytterst är det i stället riksdagen in pleno som, efter sin egen beredning och debatt i kammaren, bestämmer om lagstiftningsförslaget ändå ska antas.<sup>127</sup> Konstitutionsutskottet kan som sagt också granska ärendet och meddela riksdagen sin uppfattning om regeringens beredning av ärendet.

Avslutningsvis ska framhållas att det har diskuterats huruvida ett av Lagrådet avstyrkt lagförslag borde fordra kvalificerad majoritet (eller kunna förklaras vilande) för att sedan kunna antas av riksdagen,<sup>128</sup> men uppfattningen är kontroversiell och inte oproblematisk ens om en sådan judiciell prövning skulle vara önskvärd.<sup>129</sup> (Se vidare kapitel 9 nedan.)

<sup>126</sup> Se vidare Patrik Örnsved SvJT 2009 s. 197.

<sup>127</sup> Se vidare Bertil Wennberg SvJT 2009 s. 260, som framhåller att det beredande utskottet kan väntas bemöda sig om att i sitt förslag till kammaren bemöta Lagrådets yttrande, om Lagrådet avstyrkt att förslaget läggs till grund för lagstiftning; jfr dock skatteutskottets och finansutskottets uttalanden angående 2013 års ändringar i 3:12-reglerna i avsnitt 1.2 ovan.

<sup>128</sup> Se t.ex. Anne Ramberg SvJT 2009 s. 298.

<sup>129</sup> Se t.ex. Caroline Taube SvJT 2009 s. 279. Jfr även Dag Victor ovan.

## 8 Skattelagstiftningssymposiet 2010

Under 2010 hölls inom Skattelagstiftningsprojektet ett symposium om hela lagstiftningsprocessen på skatteområdet, såväl utredningsarbetet, remissförfarandet, departementsbehandlingen, lagrådsgranskningen, propositionsskrivandet, riksdagsbehandlingen som uppföljningen av lagstiftningen omfattades. Här återges referatet från symposiet.<sup>130</sup>

Under diskussionen kunde märkas att flertalet av invändningarna avsåg kvalitetssäkringen under utredningsarbetet. Det konstaterades att det är viktigt med erforderlig tid för utredningen och hellre en expertkommitté eller en ensamutredare än en politiskt influerad kommitté. Andra viktiga aspekter som framfördes var hearings, transparens och frihet för en utredning, att det är bra om utredningen ger rum för vetenskaplighet (fristående forskning), att arbetet ger utrymme för empiri, situationsanpassning och att det, vid behov, finns resurser för en snabb ”tätning av luckor”. Lagstiftning i allmänhet, men snabblagstiftning i synnerhet, måste efter ett tag följas upp och utvärderas (sannolikt regelmässigt).

Detta bör vara förankrat med en stark politisk styrning. Politiker, ekonomer och jurister måste bli bra på att förstå varandra för att säkra ett gott utrednings- och lagstiftningsresultat.

Remissbehandling bör inte, som nu skett i ett antal fall, ske sommartid. Även om politiska bedömningar är viktiga, bör remissen också vara inriktad på att söka specialistkompetens, i synnerhet i detaljerna, där den bör låtas påverka regelutformningen. Ofta kan det vara mest viktigt att söka de remissinstanser som har specialistkompetens för att slutresultatet skall bli bra. Motiven bör, efter att de politiska målen fastställts, sedan ta sikte på de specialistsynpunkter som framförts.

Många ansåg att det svenska utredningssystemet och de svenska motiven redan håller en hög kvalitet, men att med större fokus på vad som framförts skulle kunna göra dem ännu bättre. Det var således en rådande mening under seminariet att det skulle kunna bli en än bättre kvalitet i skattelagstiftningen om man *kvalitetssäkrar redan på utredningsstadiet*, än att man tror att detta kan ske i den sista delfasen av lagstiftningsarbetet (ytterst i Lagrådet). Då är det ofta dåligt om tid och svårt att ändra ett lagstiftningsförslag, vilket tyvärr visar sig ibland (kanske allt för ofta) på grund av den tidspress som getts till Lagrådets granskning och den efterföljande behandlingen av lagrådsyttrandet. Så mer stöd till utredningarna och större fokus på de aspekter som framförts ovan torde leda till ett bättre resultat av det utredningarna producerar, och därmed bättre skattelagstiftning. Som nämnts är en snar (sannolikt regelmässig) uppföljning av genomförd lagstiftning också av stor betydelse.

<sup>130</sup> Se Skattelagstiftningsprojektets hemsida, Symposium 2010-10-27 – Kvalitetssäkring av skattelagstiftning ([http://www.skattelagstiftningsprojektet.se/seminarier\\_passerade.php](http://www.skattelagstiftningsprojektet.se/seminarier_passerade.php)). Ansvariga var professor Peter Melz och professor Anders Hultqvist, som inledde med synpunkter på *utredningsarbetet*, vilka också kommenterades av f.d. regeringsrådet f.d. EU-domaren Stig von Bahr. *Departementsbehandlingen* inleddes med anföranden av finansrådet Per Classon, f.d. departementsrådet och nuvarande justitierådet Anita Saldén-Enerus samt skattejuristerna Ingrid Melbi (PWC) och Ulla Werkell (Fastighetsägarna i Sverige), vilka också tidigare varit verksamma inom finansdepartementet. Expeditionschef Torbjörn Gjölstad (Norge) förklarade hur det går till i Norge och vilka skillnader det är mot i Sverige. *Remissbehandlingen* inleddes av f.d. professorn, numera juristen vid Svenskt Näringsliv, Claes Norberg, och skattejuristen vid Skatteverket Per Danielsson, som också berättade om hur Skatteverket både levererar svar på frågor, men också förslag till Finansdepartementet. Lagrådsordförandena Bo Svensson (f.d. justieråd) och Rune Lavin (f.d. regeringsråd) berättade om hur lagrådsgranskningen går till. Med några anekdoter och flera exempel visade de på att Lagrådet gör så gott de kan för att kvalitetssäkra lagstiftningen, allt från språkliga redigeringar till ändringar i materiell lagstiftning. Anna Wallin och Lennart Hedquist från riksdagens skatteutskott gav också sin bild från skatteutskottets behandling av regeringens skattepropositioner.

## 9 Sammanfattning och synpunkter

Bestämmelsen i 7 kap. 2 § RF är avsiktligt vagt formulerad för att inte binda upp regeringen vid strikta grundlagskrav, men samtidigt sägs att beredningen utövas under *konstitutionellt ansvar*. Medan riksdagen har den lagstiftande makten ligger ansvaret för *beredningen av lagstiftningsärenden* normalt på regeringen, som ett regeringsärende, om inte riksdagen undantagsvis självmant tar initiativ till och endast genom utskottsbehandling bereder ett lagstiftningsärende.

I riksdagen har konstitutionsutskottet (KU) till uppgift att granska statsrådets tjänsteutövning och regeringsärendenas handläggning (13 kap. 1 § RF). När det finns skäl till det, dock minst en gång om året, ska utskottet meddela riksdagen vad utskottet funnit värt att uppmärksamma. Då kan riksdagen också göra en framställning till regeringen (13 kap. 2 § RF). Riksdagen överprövar inte KU:s slutsatser, men kan antingen bara genom en riksdagsskrivelse till regeringen uppmärksamma regeringen på att riksdagen tagit del av och debatterat KU:s granskningsbetänkande eller t.o.m. understryka kritiken, utan att för den skull väcka fråga om misstroendeförklaring mot ett statsråd. Utskottets uttalanden spelar i praktiken en stor roll för hur regeringsarbetet sedan bedrivs.<sup>131</sup>

De allmänna och särskilda uttalanden som KU gör i samband med dess granskning bildar – också enligt utskottets egen uppfattning – den standard, som sedan ligger till grund för dess granskningar av enskilda lagberedningsärenden. Det konstitutionella ansvar, som regeringen har vid beredningen av lagstiftningsärenden, är i så måtto relaterat till denna standard, vilket sålunda är en sorts preciserad normgivning, som utskottet sedan förväntar sig att regeringen följer eller åtminstone kan ge goda skäl för att avvika ifrån.

Därtill kommer den granskning som görs av Riksrevisionen, av utredningar som avser utredningsväsendet eller beredningsprocessen i övrigt och av Regelrådet samt den diskussion som förs i den juridiska och statsvetenskapliga litteraturen, som bidrar till kunskapstillväxt och preciseringar i olika avseenden. I denna interaktiva process ser man hur konstitutionsutskottets och Statsrådsberedningens egna riktlinjer blir alltmer preciserade, varför KU konstaterar att det numera föreligger ett *preciserat beredningskrav*.

Detta beredningskrav står inte under direkt judiciell kontroll, av typen att ett lagförslag inte får antas eller att lagstiftningen inte får tillämpas, utan tvärtom stadgas uttryckligen att det inte utgör hinder mot att lagen tillämpas, även om lagrådsgranskning inte ens skett. I så måtto är riksdagen suverän. En annan sak är att varken riksdagen eller regeringen får bestämma hur en domstol ska döma i det enskilda fallet (rättsskipning, 11 kap. 3 § RF) eller hur en myndighet ska besluta i ett ärende (förvaltningsbeslut, 12 kap 2 § RF), varvid brister i lagstiftningen, som uppkommit p.g.a. bristfällig beredning, kan få konsekvenser vid rättstillämpningen (t.ex. utgör lagrådssynpunkter beaktansvärda argument vid lagtolkningen). En särskild fråga, som aktualiserats i och med utskottsinitiativet 2013 att åter sänka den s.k. skiktgränsen för 2014, är om stadgandet

<sup>131</sup> Se vidare Holmberg m.fl. Grundlagarna (2012) s. 587.

i 11 kap. 14 § RF respektive 12 kap. 10 § RF (”om stadgad ordning i något väsentligt hänseende har åsidosatts vid föreskriftens tillkomst”) kan aktualisera *lagprövning* när riksdagsbeslutet kan ha fattats i strid med 5 kap. 12 § RO eller om detta också endast är en fråga som avgörs av KU.<sup>132</sup>

Genom den parlamentariska kontrollen av beredningen av lagstiftningsärenden är det sålunda i första hand KU som kan och bör granska och uppmärksamma riksdagen på eventuella missförhållanden (13 kap. 2 § RF). Det är emellertid endast utskottet självt eller annat riksdagsutskott eller riksdagsledamot som hos utskottet kan *väcka frågor* om statsrådets tjänsteutövning eller handläggningen av regeringsärenden (13 kap. 1 § RF), men inget hindrar att enskilda eller organisationer vänder sig till KU för att försöka få till stånd en sådan granskning, även om det inte innebär någon skyldighet för KU att ta upp sådana framställningar.<sup>133</sup> En annan möjlighet är att vända sig till en riksdagsledamot, som sedan kan ta ett sådant initiativ.

### Några konkreta krav på beredningen

Till de mer preciserade materiella kraven för lagberedningen hör i första hand remissförfarandet och lagrådsgranskningen. Det är också de två delar av beredningen som har direkt stöd i regeringsformen, i det att 7 kap. 2 § RF anses ge uttryck för ett *remisskrav* och *lagrådsgranskningen är särskilt reglerad* i 8 kap. 21 -22 §§ RF, vilket dessutom föranlett KU att mer i detalj granska förfarandet och därvid ge mer preciserade normer för vad som i allmänhet är godtagbar standard.

En sammanfattning av beredningskraven skulle – enkelt uttryckta – kunna se ut så här, om man därvid för utredningsstadiet lägger de mer generella anmärkningarna, som framkommer i flera studier (dvs. om KU sedan också skulle dela dessa uppfattningar):

<b>Planering</b> (KU)	- Redan när en utredning om ny eller förändrad lagstiftning sätts igång, bör ansvarigt departement göra en plan för hur hela ärendet ska hanteras från början till slut och därvid tillse att alla de resurser och tidsmarginaler m.m. som erfordras (nedan) också har tillgodosetts.
<b>Utredningen</b> (Ej behandlat av KU, utan uppfattning i utredningar, konf. & litt. Se ovan)	- Helst genom kommittéväsendet (kommitté eller särskild utredare). - Departementsintern i vissa fall, antingen för att det är brådskande, hemligt eller t.o.m. mer ändamålsenligt. - Myndighetsutredning i specialfall (förstudie, begr. specialfrågor m.m.) där det inte fordras demokratisk förankring, allsidighet eller liknande.
<b>Direktiv</b> (Formkrav)	- Beslutas av regeringen. - Behövs vid utredning genom kommittéväsendet, men inte vid dep.interna eller myndighetsinterna utredningar
<b>Tillsättning av funktionärer</b> (Riksrev. & utredn.)	- Av regeringen eller (vanligen) ansvarigt statsråd. - Behövs vid utredning via kommittéväsendet (inte interna utredn.). - Bör ske omgående, särskilt ordförande/särskild utredare samt sekreterare/sekretariat (har ansetts gå för långsamt i flera utvärderingar). - Inget hindrar att externa experter även tillkallas till dep.interna utredningar.
<b>Publicering</b> (Ej KU, slutsatser av debatten)	- Helst Statens Offentliga Utredningar (SOU) eller, för dep.interna utredningar, i Ds-serien. - Numera också särskilda promemorior, men är inte att föredra. De är svårare att få tag i och därmed svårare att referera till (i t.ex. ett offentligt/vetenskapligt samtal). Ett minikrav borde vara att de förses med diarienummer, ansvarigt departement/myndighet, enhet, men hellre en (ny) egen serie (som går att referera till).
<b>Remiss</b> (KU, prop.handbok & slutsatser av deb.)	- Ska vara skriftlig. - Remissmöten bara som komplement. - Tveksamt att remittera SKV:s förslag utan dep.intern eller mer allsidig beredning (remissarbetet är omfattande och ska inte utnyttjas i onödan).

<sup>132</sup> Se Eleonor Kristoffersson, Skiktgränsen för statlig inkomstskatt, Skattenytt 2014 s. 140 ff och Joakim Nergelius, Bråk om brytpunkt borde kunna prövas juridiskt, Svenska Dagbladet (Opinion), 2013-12-11, samt Skatterättsnämndens förhandsbesked 2014-07-03 (dnr 10-14/D).

<sup>133</sup> Se vidare Holmberg m.fl. Grundlagarna (2012) s. 584. Författarna framhåller att hänvändelser från enskilda brukar anmälas vid utskottssammanträdena och därmed bringas till ledamöternas kännedom.

<b>Remisstid</b> (KU & prop.handbok)	- Normaltid: 3 månader (eller längre – särskilt vid behov av underremisser) - Kortare tid om särskilda skäl (obs. att KU betonat att det ska undvikas genom bättre planering) - Hänsyn tas till tid på året, varvid hänsyn bör tas till semestertider och större helger (inte räknas in i remisstiden).
<b>Dep.beredning av remissvar</b> (KU)	- Beredskap (planering) för att kunna ta hand om (beakta vid behov) alla remissvar. - Väl återge remissvaren i den fortsatta beredningen - Erforderlig tid för att kunna ta hänsyn till vad som framkommit under remissbehandlingen.
<b>Förnyad remiss</b> (KU)	- Vid större omarbetning av förslaget bör det genomgå en ny remissbehandling.
<b>Lagrådsremiss</b> (KU)	- God planering så att Lagrådet kan avsätta erforderlig tid. - God beredskap på departement för att kunna serva Lagrådet med ytterligare underlag (vid behov).
<b>Dep.beredning av Lagrådet yttrande</b> (KU)	- Erforderlig tid för att kunna ta hänsyn och eventuellt göra ändringar i eller t.o.m. omarbete förslaget (kritik mot 1-2 veckor innan prop. beslutats). - Tydlig motivering när Lagrådets förslag inte följts.
<b>Förnyad lagrådsremiss</b> (KU)	- Vid större omarbetning av förslag bör det åter remitteras till Lagrådet.

### Beredningen i de kritiserade lagstiftningarna

Inledningsvis nämndes tre lagberedningar som lett fram till en mycket omdebatterad och kritiserad lagstiftning, i de två första fallen en lagstiftning som är vag, motsägelsefull och mycket svår att tillämpa (2008 års och 2012 års lagstiftningar om ränteadragsbegränsning), i det sista fallet en lagstiftning som ingen riktigt kunnat bedöma effekterna av (2013 års ändringar i 3:12-lagstiftningen). I alla dessa tre fall har lagstiftning forcerats fram och mycket kritiska synpunkter på hur de beretts har framförts. Med genomgången av de konstitutionella kraven och konstitutionell praxis ska jag nedan därför sätta förslagen i relation till de ovan redovisade gängse normerna.

Normalkrav	3:12-förslaget	Ränteadragsbegr. I	Ränteadragsbegr. II
Utredning genom kommittéväsändet	Nej, dep.intern utredning	Nej, först förslag från SKV, sedan dep.intern utredn. efter första remiss	Nej, dep.intern utredning.
Publicering i SOU- resp. Ds-serien	Nej, Fi.dep-prom.	Nej, SKV-prom., sedan Fi.dep-prom.	Nej, Fi.dep-prom.
Erforderlig remisstid (minst 3 månader)	Nej, ca tre veckor.	Nej, fyra-fem veckor i juli (under semestertid) för SKV-prom, sedan 1 vecka för Fi.dep-prom	Nej, 1 månad.
Tid för bearbetning efter remisstid fram till lagrådsremiss	Tre veckor	Tre veckor	En dryg månad
Lagrådsbehandling	Drygt två veckor	Två veckor	Två veckor
Lagrådssynpunkter (de allvarligaste)	"...föranleder detta att Lagrådet inte kan tillstyrka att de föreliggande förslagen läggs till grund för lagstiftning."	"..det inger betänkligheter att införa de nu föreslagna best..." & varning för rekviritet "affärsmässiga skäl"	Vissa delar inte remissbehandlats, tveksamt att låta SKV pröva "väs. skatteförmån"
Tid för bearbetning av lagrådsyttrande, dvs. som mest fram till proposition	Tre månader (juli-sept)	Mindre än två veckor (okt)	Tre månader (juli-sept)
Tagit fasta på Lagrådet synpunkter	Nej. (mindre justeringar)	Endast de redaktionella förslagen, ej i övrigt.	Remissbehandlade det som LR påpekat, men ej i övrigt.

Det är sålunda inte mycket av de av KU stipulerade ordinarie kraven för beredning av lagstiftning som uppfyllts i dessa fall, dvs. med ett nytt – internt berett & överraskande – förslag på senvåren, som efter snabbremiss och lagrådsgranskning (med substantiell kritik) sedan forcerats för att kunna tas med i budgetpropositionen (oavsett om förslaget funnits i eller presenterats utanför budgetprop.).

Det är i sammanhanget viktigt att notera att varken 3:12-reglernas konstruktion (möjligheter) eller ränteavdragsmöjligheterna var några ej förutsebara brister/konsekvenser. Huruvida det ändå varit särskilda skäl som motiverat att lagberedningen måste ske snabbt när lagstiftningsbehovet väl uppmärksammas råder det uppenbarligen delade meningar om, men från skattejuridisk eller strikt fiskala behov – av typen en avdragsmöjlighet som måste stoppas innan de skattskyldiga i avvaktan på beredning kan realisera stora förluster – hade det enligt flertalet skatteexperter inte spelat någon större roll om man väntat ett tag (ofta ett beskattningsår) på en ordentlig utredning, utan brådskan förefaller vara av politisk natur.

### Ny beredningspolicy?

När nu både Lagrådet, en tidigare skatteminister och en stor del av remissinstanserna med skärpa kritiserar denna beredning, och den så påtagligt avviker från vad som är gängse krav enligt konstitutionsutskottet, blev naturligtvis finansministerns reaktion härpå särskilt intressant. Dagen efter lagrådsyttrandet kom följande uttalande, publicerat på departementets hemsida:

”Lagrådet har även kommenterat beredningen av lagstiftningsärendet. För vissa skatteförslag inför budgetpropositionen har de senaste åren *det normala varit* att avisering skett i samband med vårpropositionen. Så har skett även i detta lagstiftningsärende. Förslagen ska därefter hinna remitteras och lagrådsgranskas för att kunna presenteras i budgetpropositionen. *Det finns i nuläget inte anledning att frångå denna rutin.*”<sup>134</sup> (kurs. här)

Regeringen var i budgetpropositionen något försiktigare och ansåg att ”beredningen varit välavvägd med hänsyn till lagstiftningsärendets karaktär”. Skatteutskottet, med instämmande av Finansutskottet, ”hade förståelse för regeringens ståndpunkt att det är nödvändigt att skyndsamt begränsa möjligheterna till överutnyttjande av 3:12-regelverket”, men fogade till detta att riksdagen borde ge regeringen till känna att utskottet utgår från att regeringen ”noga följer utvecklingen och vid behov skyndsamt återkommer till riksdagen med förslag som ytterligare justerar regelverket”.<sup>135</sup>

När det gäller ränteavdragsbestämmelserna kan det f.ö. noteras att de av Lagrådet framförda farhågorna i 2008 års lagändringar besannades, vilket 2012 års Lagråd inte heller försummade tillfället att påpeka, och således inte åtgärdades förrän 2013 med ännu en snabbt beredd lagstiftning, som också, i enlighet med kritiken, visat sig omöjlig att förutse tillämpningen av (annat än via Skatteverkets dialogsvar, vilket för många företag är allt annat än tillfredsställande). Vaga normer har som bekant den effekten att normbildningen flyttas från riksdagen till rättstillämpningen – en fråga som aktualiserar legalitetsprincipen krav på bestämdhet. Processer är att vänta med osäker utgång. Om Företagsskattekommitténs nyligen avlämnade förslag (SOU 2014:40) vinner framgång kan vi också hoppas på att lagstiftningen, i enlighet med kommitténs förslag, avskaffas.

<sup>134</sup> Jfr avsnitt 1.2 ovan.

<sup>135</sup> Se citat och källor i avsnitt 1.2 ovan (särskilt not 5).

En intressant kontrast till den ovan av finansministern framförda policy-markeringen är konstitutionsutskottets under hösten 2013 avgivna betänkande om lagförslag i budgetpropositionen:

”När det gäller de frågor kring remisser till Lagrådet som har tagits upp i denna granskning vill utskottet understryka att samma krav ska gälla för de lagförslag som lämnas i budgetpropositionen som för de lagförslag som lämnas i andra propositioner.”<sup>136</sup>

Uttalandet tog inte direkt sikte på budgetpropositionen för 2014, utan KU anmärkte detta efter att ha granskat budgetpropositionen för 2013, men det skedde dock efter den debatt som förts under sommaren/hösten 2013.

Det är således egentligen två olika frågor som aktualiseras, dels de enskilda lagstiftningsärendenas beredning (och med dem de särskilda skäl som kan anses ha förelegat), dels om detta är en godtagbar ”rutin” i allmänhet. Med hänsyn till KU:s återkommande påpekande om att åsidosättande av de eljest förespråkade marginalerna för remissbehandling, lagrådsremiss och departementsbehandling i första hand ska åtgärdas med bättre planering förefaller det svårt att godta en ”rutin” med kort beredningstid som dessutom sker under sommar- och semestertid. För egen del gör jag den reflektionen att det endast kan gälla tekniskt okomplicerade skatteförslag, men att materiella lagreformer måste beredas med mycket större framförhållning, om normala beredningsrutiner ska kunna upprätthållas och resultera i en skattelagstiftning med god kvalitet.

#### Beskattningens effektivitet är beroende av skattelagstiftningens kvalitet

För att slutligen ägna den övergripande målsättningen en stunds uppmärksamhet – dvs kvalitet i skattelagstiftningen och därmed betydelsen av en bra beredning – är det viktigt att erinra sig om att oklarheter i rättsläget, skatteinpassade transaktioner och andra effektivitetsförluster vid rättstillämpningen normalt har sin grund i brister i lagstiftningen. Det går av konstitutionella skäl inte skyffla över de problemen på Skatteverket eller domstolarna, eftersom den enda institution som får ålägga skattskyldighet är *riksdagen* – svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta utövas av riksdagen allena – och detta görs genom beslut om föreskrifter i lag. Blir skatteföreskrifterna dåliga, blir beskattningen och tillämpningen därefter. Beredningen är därför avgörande för hur beskattningen sedan fungerar.

Förutom det gängse utrednings- och lagstiftningsarbetet kan lagstiftningens kvalitet höjas med två ytterligare åtgärder, *dels* genom att snabbt kunna kalla in en allsidigt sammansatt expertgrupp när akuta lagstiftningsärenden gör sig gällande, utan att hela apparaten med att tillsätta en kommitté/särskild utredare behöver sättas igång, *dels* att under lugna tider avsätta resurser till det Dag Victor benämner ”långsiktig *rättsvård*” (med målsättningen, en tekniskt väl utformad lagstiftning),<sup>137</sup> särskilt för att följa upp lagreformer, framförallt de som beretts under tidspress, men även för att granska andra (ofta från Skatteverket) inrapporterade oklarheter eller brister i lagstiftningen. Allt för att tillse att de politiska intentionerna också omsätts i och framgår av skattelagstiftningen. För egen del har jag framfört idén om en särskild skattekommission, som står till Finansdepartementets förfogande vid behov, och som skulle kunna fylla båda dessa behov.<sup>138</sup> En annan möjlighet är, som Riksrevisionen

<sup>136</sup> Se 2013/14:KU10 s. 106.

<sup>137</sup> Se Dag Victor SvJT 2009 s. 292.

<sup>138</sup> Se Anders Hultqvist SvSKT 2007 s. 229 ff. En sådan redan förordnad ”kommission” skulle kunna kallas in snabbt och åtskillig tid för uppstart och inläsning vinnas. (Se vidare Skattelagstiftningsprojektets antologi som ges ut senare i höst.)



föreslår, att bättre utnyttja möjligheten att vid behov knyta fristående experter till Finansdepartementet, vilket måhända redan sker i viss omfattning.

#### Behöver kontrollen av beredningen stärkas ytterligare?

Det är således uppenbart att det har växt fram ett preciserat beredningskrav med i vart fall ett antal tydliga krav. Det är också klart att Lagrådet granskar dessa, men även att Lagrådets påpekanden inte alltid följs, inte ens när Lagrådet funnit bristerna så allvarliga att lagförslaget inte bör läggas fram i föreliggande skick. Det är inte heller så att dessa fall obligatoriskt blir föremål för granskning av något annat fristående organ (mer än att det ska anmälas till Statsrådsberedningen), utan synpunkterna beaktas tillsammans med politiska och andra överväganden som Statsrådsberedningen, Finansdepartementet och regeringen har att ta ställning till. Både från konstitutionsutskottet (KU) och tidigare lagrådsledamöter har också ifrågasatts om tidtabellen ens medgett en (praktisk) möjlighet att göra erforderliga omarbetningar.

Ytterst är det riksdagen som under riksdagsbehandlingen och slutligen kammarbeslutet avgör om en lag ändå ska antas. KU kan granska ärendena, men behöver inte göra det.

Det är också viktigt att framhålla att inte i något av dessa organ – vederbörande departement, Statsrådsberedningen, det eller de utskott som har att bereda förslaget eller KU – sker en oberoende juridisk prövning, utan samtliga organ är politiskt styrda (även om naturligtvis juridisk sakkunskap ofta finns att tillgå i departementen och utskotten). Allt detta faller tillbaka på grundprincipen om det parlamentariska styrelseskicket, där regeringen och de enskilda statsråden är ansvariga inför riksdagen och riksdagsledamöterna ansvariga inför väljarkåren (folket).

Vill man öka kraven på beredningen – eller kanske snarare kontrollen av att kraven upprätthålls i de enskilda lagstiftningsärendena – kan man naturligtvis fortsätta på den inslagna vägen med ett preciserat beredningskrav som kontinuerligt utvecklas av KU och som sedan också omsätts i en mer noggrann kontroll av de lagförslag som kritiserats för bristande beredning, dvs. att till skillnad från nu se till att varje av Lagrådet avstyrkt eller allvarligt kritiserat förslag inte bara anmäls till Statsrådsberedningen, utan att också den följande propositionen *obligatoriskt granskas* av KU.

Ett redan till viss del framfört krav skulle kunna vara att en sådan proposition – i stället eller dessutom – ska föregås av en *förnyad lagrådsgranskning* (ett krav som framhållits av KU när det gäller större omarbetningar av förslaget, men därutöver i så fall även när departementsbehandlingen inte lett till några väsentliga förändringar, men väl försetts med motiveringar varför Lagrådets anmärkningar inte följts). Riksdagen skulle, som beslutsunderlag, då också ha Lagrådets bedömning av de skäl som departementet anfört för att inte följa de tidigare påtalade förändringsförslagen.

En nackdel med ett mer formaliserat förfarande – som också påtalats i diskussionen – är att det kan befaras att Lagrådet då kanske aktar sig för eller åtminstone blir mindre benäget att i skarpa ordalag påtala allvarligare brister.

Ett annat förslag som framförts i debatten är att införa en möjlighet för en minoritet i riksdagen att kunna *fördröja ett riksdagsbeslut*, om Lagrådet avstyrkt eller framfört allvarlig kritik mot den föreslagna lagstiftningen, dvs. likt – men inte nödvändigtvis identisk med – bestämmelsen i 2 kap. 22 § första stycket RF vid rättighetsinskränkande lagstiftning. Även här gör sig emellertid farhågorna om Lagrådets benägenhet att då förhålla sig kritisk till den föreslagna lagstiftningen gällande.

Vill man driva kraven på en fristående juridisk granskning vidare närmar man sig frågan om *exklusiv prövning av Lagrådet*, dvs. att Lagrådet skulle kunna förhindra att ett förslag läggs fram för riksdagen, eller om en prövning i en annan juridisk instans, t.ex. en *Författningsdomstol*, vilket i det senare fallet dessutom är en större fråga än enbart frågan om upprätthållande om en god beredning av lagförslag.

Som alternativ till denna abstrakta konstitutionella kontroll har också möjligheten att åberopa 11 kap. 14 § RF respektive 12 kap. 10 § RF om ”stadgad ordning i något väsentligt hänseende har åsidosatts vid föreskriftens tillkomst” aktualiserats i debatten (senast, 2013, ifråga om beslutet om sänknings av den s.k. skiktgränsen), en form av *konkret normprövning*, men det är ännu osäkert om detta är en framkomlig väg.

Debatten kommer säkerligen drivas vidare om och i takt med att bristande beredning som inte åtgärdas ändå accepteras. Ytterst är det dock en fråga för riksdagen, eftersom bristande beredning egentligen är en fråga om bristande beslutsunderlag för riksdagsledamöterna, den fria opinionsbildningen och den demokratiska beslutsprocessen.

**[www.svensktnaringsliv.se](http://www.svensktnaringsliv.se)**

Storgatan 19, 114 82 Stockholm

Telefon 08-553 430 00