

NOVEMBER 2015

PROFESSOR ANDERS HULTQVIST, STOCKHOLMS UNIVERSITET



Hur vag får en skattelag va'?



Förord

I september 2014 anordnade Svenskt Näringsliv ett seminarium på temat "Beredningsprocessen för skattelag – om regler och tillämpning". Som underlag för diskussionen vid seminariet låg en rapport som professor Anders Hultqvist, Stockholms universitet, tagit fram på uppdrag av Svenskt Näringsliv. I rapporten hade han bland annat analyserat hur lagförslag tas fram, remisstidernas längd liksom regeringens bristande lyhördhet för remissinstansernas synpunkter. Han uppehöll sig särskilt vid lagförslag rörande ränteavdragsbegränsning och ändring av de så kallade 3:12-reglerna.

På uppdrag av Svenskt Näringsliv har professor Anders Hultqvist nu följt upp sin tidigare rapport och undersökt vad som händer när skattelagstiftningen är mer eller mindre obestämd. Han har sökt besvara frågan "Hur vag får en skattelag va?". Kan man ställa några krav på skattelagstiftningens bestämdhet och hur ska dessa i så fall se ut? Bland annat utifrån reglerna om ränteavdragsbegränsning har Hultqvist studerat denna fråga. Det är detta arbete som utmynnat i den rapport som här presenteras.

Svenskt Näringsliv

Richard Hellenius

Kerstin Nyquist

Författarens förord

Lagstiftningsfrågor fortsätter att intressera en större publik, inte minst alla dem som har att granska och svara på remisser om förslag om ny skattelagstiftning, men även dem som i praktiken har att bedöma konsekvenser av lagstiftning och ge råd eller på annat sätt har att tolka och tillämpa lagstiftningen.

Å ena sidan vet vi att skatt endast får tas ut med stöd av lag, och att det är riksdagens och regeringens uppgift att arbeta fram och besluta om sådan lag, men hur blir det då när lagstiftningen är svårbegriplig och kanske kan tolkas och tillämpas på en mängd olika sätt? Hur vag får en lag va'? sa någon.

Studien i denna rapport är ett resultat av att jag fick i uppdrag av Svenskt Näringsliv att titta närmare på detta problem. Den har genomförts helt självständigt och uppfattningar och bedömningar som framförs i rapporten är mina egna, men inspiration och uppslag har erhållits under symposier och seminarier i Skattelagstiftningsprojektet. Jag vill också rikta ett tack till alla som läst och diskuterat tidigare utkast och gett mig värdefulla synpunkter som jag försökt att ta tillvara i det slutliga manuskriptet.

Stockholm i oktober 2015

Anders Hultqvist

Rapporten i korthet

Vag lagstiftning är svår att förstå och få grepp om, och därmed att tolka och tillämpa. Den lämnar stort utrymme för olika uppfattningar och risk för att godtycke uppstår. När normerna inte är ordentligt bestämda i föreskrifterna blir tillämparen tvungen att leta på andra håll eller uppfinna normerna för bedömningen själv. Risken för att olika beslutsfattare gör olika bedömningar ökar, rådgivning blir svår att ge och enskilda skattebetalare kan inte i förväg veta vilka de skattemässiga konsekvenserna blir av olika handlingsalternativ. När det är fråga om större betydelsefulla skattekonsekvenser kan till och med osäkerheten leda till att investeringsviljan minskar eller andra för ekonomin och samhället skadliga effekter uppstår.

Det kan förefalla lockande att lämna lagstiftningen vag, så att Skatteverket och domstolarna får större handlingsutrymme i enskilda fall. Människor och företag behöver dock ofta besked i förväg om de skattemässiga konsekvenserna, särskilt eftersom skatteeffekterna är så omfattande att de till och med ofta är en viktig förutsättning för att över huvud taget handla eller agera på ett visst sätt. Lösningen anges då ofta vara att enskilda skattebetalare kan söka förhandsbesked. Det finns emellertid inte sådana resurser så att alla kan få förhandsbesked av Skatterättsnämnden, inte ens av Skatteverket inom rimlig tid och risken för godtyckliga och olika bedömningar är uppenbar. En mer och i denna debatt stundom försummad fråga är dock vem det är som egentligen har befogenheten att bestämma förutsättningarna för att skatt ska erläggas och hur denna ska upprätthållas om skattebeslut genom vaga skatteföreskrifter överlämnas till Skatteverket, Skatterättsnämnden och domstolarna.

Frågan om hur vag en lag får vara och om det kan ställas några krav på skattelagstiftningens bestämdhet har lett till en studie som redovisas i denna rapport. Den inleds med de konstitutionella kraven och några teoretiska förhållanden, som är viktiga för att upprätthålla kompetensfördelningen i grundlagen. Bestämdhetskravet är en del av legalitetsprincipen och ett viss mått av bestämdhet fordras för att föreskriftskravet ska vara meningsfullt.

Olika former av obestämdhet diskuteras, liksom frågan om detaljregler är att föredra i bestämdhetshänseende eller om rent av en principbaserad skattelagstiftning kan vara mer bestämd och enklare att tillämpa.

Ett problem med bestämdhetskravet är att det är svårt att fastställa vad som är en godtagbar bestämdhet. Ytterlighetsfallen är dock enkla att upptäcka och bestämma, och i mellanfallen kan ökad uppmärksamhet och granskning av lagstiftningssättet, tillsammans med ökad lagstiftningskunskap, leda till att vaghet upptäcks och åtgärdas. När konsekvenserna av obestämd skattelagstiftning går igenom framhålls också att domstolarna kan vara återhållsamma vid tolkning och tillämpning av vag lagstiftning, för att värna förutsebarheten och kompetensfördelningen i grundlag.

Slutligen diskuteras också bestämdhet som målsättning i lagstiftningsarbetet och olika åtgärder för att möjliggöra en sådan målsättning. Här knyter rapporten an till förra årets rapport *Om beredningsprocessen för skattelag* och anger konkreta åtgärder i de olika stegen av beredningsarbetet. En sammanfattning av rapporten finns i avsnitt 10.

Innehåll

1	Bakgrund	5
2	Inledning	6
3	Legalitetsprincipen	9
4	Bestämmdhetskravet	12
5	Olika typer av obestämdhet	15
5.1	Inledning	15
5.2	Föreskrifter med osäkert innehåll eller inget innehåll alls	16
5.3	Allmänt vaga föreskrifter	18
5.4	Är komplicerade regler också obestämda?	20
6	Detaljerade regler eller principbaserad lagstiftning	22
7	Bestämmdhetskravets (o)bestämmdhet	25
8	Konsekvenser av obestämdhet	27
9	Bestämmdhet som målsättning	31
10	Sammanfattning och slutsatser	35

1 Bakgrund

När jag under förra året hade presenterat rapporten *Om beredningsprocessen för skattelag*, där det påpekades att dålig lagstiftning ofta har sina orsaker i en bristfällig beredning, fortsatte diskussionen kring vad som utmärker en bra respektive dålig lagstiftning.

En av dessa aspekter är om lagen går att tolka och förstås på ett entydigt och säkert sätt eller om den öppnar för flera olika eller till och med alla möjliga tolkningar, vilket i sin tur leder till att fältet för hur myndigheter och domstolar kommer att tillämpa lagstiftningen lämnas öppet, med dålig förutsebarhet för skattebetalarna och deras rådgivare som följd.

Kan man ställa några krav på bestämdhet och sätta gränser för hur vag en skattelag får va', sa någon. Det borde man kunna, men hur då och varför då? Det vore ju bra med en diskussion kring dessa frågor, så varför inte ta fram ett underlag för den diskussionen.

Turerna kring ränteavdragsbegränsningslagstiftningen har sedan försett oss med ytterligare material – EU-kommissionen inledde ett överträdelseförfarande och Högsta förvaltningsdomstolen upphävde förhandsbesked och ansåg att ansökningarna borde avvisats, då lagstiftningen inte lämpar sig för förhandsbesked – men fler lagregler har ju detta osäkra innehåll, att de öppnar för en tillämpning som inte går att förutse, vilket inte heller avhjälpas av att fler fall prövas i praxis. I praktiken flyttas då dessutom den närmare bestämningen av förutsättningarna när skatt ska tas ut från riksdagen till Skatteverket och domstolarna. Hur förhåller sig detta till kravet att normer om skatt endast får beslutas av riksdagen?

Förmågan att skriva bestämda regler för när skatt ska tas ut hänger naturligtvis ihop med de bakomliggande avsikterna. ”Det dunkelt sagda, är det dunkelt tänkta”, som Tegnér sa, det vill säga har man inte först gjort klart för sig vad det är man vill, är det svårt att uttrycka detta i klara föreskrifter. I så måtto spelar naturligtvis en gedigen beredning in för resultatet, men därutöver är det också viktigt att vi bygger kunskap om vad som gör att en lagstiftning blir bra eller dålig i detta hänseende och att förslagen underkastas en ordentlig granskning ur ett kvalitetsperspektiv.

För att få ett underlag för denna diskussion har därför följande rapport tagits fram, där det så kallade bestämdhetskravet i legalitetsprincipen undersöks och vilka följder det kan och bör få både vid lagstiftningsarbetet och vid tillämpningen. Den börjar med några teoretiska och konstitutionella utgångspunkter, för att sedan mynna ut i några praktiska råd och förslag.

2 Inledning

Lagtexten, det vill säga föreskrifterna i lag, innehåller de *rättsnormer* som gäller för alla och envar vid beskattningen. Den ska sedan tillämpas vid beskattningen och i de skattetvister som uppkommer mellan Skatteverket och enskilda skattebetalare. Hur dessa normer – det vill säga hur beskattningen – ska se ut är en värderingsfråga, som av *legitimitetsskäl* fattas av folkets valda representanter, vilket numera i Sverige är *Riksdagen*. På motsvarande sätt är det i flertalet andra moderna demokratiska rättsstater (parlamentet, kongressen etc).

Myndigheter och domstolar ska sedan hålla sig till och tillämpa dessa normer vid beskattningen. Redan uppgiften att tillämpa abstrakta och generellt formulerade normer på enskilda i praktiken förekommande fall inrymmer i sig en kvalificerad uppgift för vilken det fordras tränade jurister. Om föreskrifterna därtill är svåra att läsa och förstå, lägga samman konsekvenserna av, innehåller koncept och föreställningar som inte enkelt låter sig fastställas i praktiken etc kan det bli svårt eller till och med mycket svårt att med någorlunda säkerhet förstå vad normen eller normerna är ("tolka lagen") och/eller att applicera dem på i praktiken förekommande fall ("tillämpa lagen").

En språklig formulering, som till exempel en föreskrift, *tolkas och preciseras* dels i allmänhet (i till exempel läroböcker, handböcker, informationsmaterial med mera), dels i förhållande till det eller de föreliggande fall som är under diskussion eller prövning (till exempel vid enskild rådgivning, ett beskattningsbeslut, ett rättsfall, ett seminarium avseende en viss fråga). Normalt sker detta i syfte att fastställa hur den i föreskriften uttryckta normen ska förstås så troget i förhållande till ursprunget som möjligt, men lockelsen att tolka och förstå en föreskrift i förhållande till det slutresultat som önskas uppnås är inte försumbar, inte heller den omständigheten att mänskligt beslutsfattande ofta (omedvetet) styrs av irrelevanta uppfattningar och önskningar.

Med hänsyn till att beskattningen är en ekonomiskt mycket ingripande åtgärd ("tvångsbidrag från enskilda till det allmänna, utan direkt vederlag") är det viktigt att utrymmet för olika uppfattningar om vad skatteföreskrifterna innebär begränsas, så att inte avgöranden i de enskilda beskattningsbesluten baseras på tillämparens värderingar i andra hänseenden, utan har stöd i en tillförlitlig tillämpning av en någorlunda klar norm från den legitime normgivaren (riksdagen).

Diskussionen om skattelagars konstruktion, begriplighet, tolkning och tillämpning förekommer både under lagberedningen och i praxis. En väsentlig skillnad är dock att i rättspraxis är lagtexten ett faktum som på ett eller annat sätt ska tillämpas, medan det under lagberedningen fortfarande är en öppen fråga hur lagtexten ska utformas. Det är därför diskussionen om lagstiftningens utformning i ett eller annat avseende främst förs under lagberedningen.

Medan vi i rättspraxis får exempel på och mer säkert vet vilka föreskrifter eller regelverk som vållar tolknings- och tillämpningsproblem – varvid det dock är för sent att göra något åt det i de fall som då är aktuella – är det svårare att under lagberedningen *på förhand* veta vilka föreskrifter som kommer att fungera respektive kommer att

medföra stora tolknings- och tillämpningsproblem. Vi kan emellertid lära av praxis, för att se vilka *typer av föreskrifter* som bör undvikas och vad som kännetecknar dem.

Detta är en fråga som, så gott det går, uppmärksammas av utredningar, remissinstanser och vid departements- och lagrådsbehandling, allt i syfte att presentera ett bra beslutsunderlag för riksdagen och dess ledamöter, så att de slutliga lagstiftningsbesluten ger uttryck för de normer som riksdagen vill ska gälla och att de beslutade föreskrifterna också får en sådan effekt och kan tillämpas på ett rättssäkert sätt.

Riksdagens ledamöter är inte med nödvändighet lagstiftningsexperter, utan får förlita sig på alla de experter – allt ifrån utredare till lagrådsledamöter – som är involverade i lagstiftningsarbetet. Vi har dock inte särskild stor systematiserad kunskap om hur vi uppnår god lagstiftningskvalitet. Den blir så bra som de i denna process ingående personerna förmår att skapa. Ämnet *lagstiftningslära* – och den för skatterätten specialiserade grenen skattelagstiftningslära – är fortfarande ett ungt ämne.¹ Av tradition och vana är vi jurister främst inriktade på att tolka och tillämpa redan beslutad lagstiftning, men få av oss, även om det då och då förekommer, ägnar frågan om konstruktion av god lagstiftning någon större uppmärksamhet. Många tolknings- och tillämpningsbekymmer skulle dock kunna sparas om vi istället agerade *proaktivt* och ägnade den lagstiftningsskapande verksamheten större uppmärksamhet. Inom *skattelagstiftningsprojektet* har vi påbörjat ett sådant arbete genom att identifiera olika orsaker och olika typer av regleringar som leder till stora tolknings- och tillämpningsproblem.²

En sådan särskild aspekt är förekomsten av *vaga föreskrifter* eller en i sin helhet *vag reglering*, som lämnar ett stort tolkningsutrymme och därmed gör det svårt att förutse hur de kommer att tillämpas.³ Behovet av *förutsebarhet* är, framför allt för de enskilda skattebetalarna, men också för skattekonstuler/advokater och skattetjänstemän, som i sitt dagliga arbete ska ge råd och fatta beslut i skattefrågor, en central fråga. För *legitimiteten* hos skattesystemet är det också viktigt att skattebesluten upplevs som sakliga och baserade på dessa föreskrifter, och inte som *godtyckliga* resultat av en mer eller mindre fri tillämpning. Detta är vid sidan av förutsebarhet ett av de centrala rättssäkerhetskraven och de hänger av naturliga orsaker ihop.

När en hel eller delar av en skattelagstiftning är vagt eller till och med intetsägende eller motsägelsefullt reglerad är det inte intellektuellt möjligt att på förhand ge säkra eller åtminstone någorlunda säkra svar. Förutsebarheten blir lidande. Vidare är det ofrånkomligt att det då också överlämnas till de tillämpande organen – Skatteverket, Skatterättsnämnden och domstolarna – att avgöra hur den vaga lagstiftningen ska preciseras. Frågan blir då hur detta förhåller sig till kompetensfördelning i regeringsformen (vår centrala grundlag) och vad det bör få för konsekvenser vid tillämpningen. Riksdagen har exklusiv makt att utöva ”svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta”, men den ska numera ske genom att meddela föreskrifter i lag. Denna maktbefogenhet får, med några få undantag, inte delegeras till regeringen, myndighet eller annat organ, utan tillhör det så kallade *obligatoriska lagområdet*.

¹ Ämnet fick en mer påtaglig introduktion i Sverige med Jan Hellner, Lagstiftning inom förmögenhetsrätten, – Praktik, teori och teknik, Juristförlaget (numera Wolters Kluwer), 1990, som förutom den företagna studien också innehåller en god bakgrund till lagstiftningslärans framväxt i andra länder (kap. 14). År 2008 utkom Peter Wahlgren med en första upplaga till sin bok i lagstiftningslära, som numera föreligger i en andra upplaga: Lagstiftning – Rationalitet, teknik, möjligheter, 2 rev. uppl., (Jure) 2014.

² Se Anders Hultqvist, Peter Melz & Robert Pålsson (red.), Skattelagstiftning – Att lagstifta om skatt, Norstedts Juridik (numera Wolters Kluwer) 2014.

³ Frågan ägnades uppmärksamhet på ett par seminarier/konferenser (se bilageförteckningen i nämnda antologi).

I denna rapport ska jag därför ägna den kanske mest svårgripbara och dessutom minst behandlade aspekten av legalitetsprincipen uppmärksamhet, nämligen bestämdhetskravet, eller obestämdhetsförbudet som det också kallas.

Den inleds med en kortfattad redogörelse för legalitetsprincipen och bestämdhetskravet (avsnitt 3 och 4), varefter några olika typer av obestämdhet illustreras (avsnitt 5). Frågan om huruvida detaljerade regler eller principer är att föredra diskuteras i avsnitt 6. Ett särskilt problem är huruvida bestämdhetskravet sätter några egentliga gränser för hur bestämd en lagstiftning måste vara eller om detta krav i sig också är obestämt (behandlas avsnitt 7).

Rapporten avslutas med ett avsnitt om de närmare konsekvenserna av obestämdhet (8) och om varför det är angeläget att ha bestämdhet som mål (9) innan den sammanfattas i avsnitt 10.

3 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen har en fundamental och mer utforskad roll i straffrätten, och har sedan preciserats och diskuterats i åtskilliga straffrättsliga verk. Den brukar sägas omfatta fyra aspekter – stundom uttryckta som krav eller förbud:

1. Föreskriftskravet
2. Analogiförbudet
3. Retroaktivitetsförbudet
4. Bestämmdhetskravet (obestämmdhetsförbudet)

Legalitetsprincipens kärna och viktigaste krav är *föreskriftskravet*. Ibland är det just i denna mening som termen legalitetsprincipen används. ”Nullum crimen sine lege”, ”nulla poena sine lege” (inget brott/straff utan lag) fick genom Ljungman sin motsvarighet i skatterätten, ”nullum tributum sine lege”, *ingen skatt utan lag*, när han 1947 hävdade detta som ett rättssäkerhetskrav.⁴

Det är sedan när man börjar precisera gränserna för legalitetsprincipen som de andra aspekterna aktualiseras. Som en konsekvens av *föreskriftskravet* följer *analogiförbudet* – om skatt ska följa av föreskrift i lag, räcker det sålunda inte med att situationen eller omständigheterna må anses vara analoga med det som är reglerat i föreskrifterna, om detta inte följer av lag, det vill säga är en *rimlig tolkning av lag* (se vidare nedan).

Skälen för en straffrättslig legalitetsprincip kan ledas tillbaka ända till Feuerbachs preventionsteorier och starka legitimitetsskäl att det straffbara området ska vara känt innan en gärning anses vara straffbar, det vill säga förutsebarhet. På straffrättens område fanns sedan tidigare ett *retroaktivitetsförbud* i brottsbalkens promulgationslag (se 5 § BrP), varför det också låg nära till hands att ge detta förbud en grundlagsreglering i 1974 års regeringsform (2 kap. 10 § RF).⁵ Under det fortsatta arbetet med att i grundlag ytterligare stärka skyddet för medborgerliga fri- och rättigheter infördes 1979–80 även ett förbud mot retroaktiv skattelag i nämnda lagrums andra stycke. Språkligt sett ger det också uttryck för föreskriftskravet. Första meningen lyder:

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.
(kurs. här)

Sedan följer några undantag, som i detta sammanhang saknar betydelse.

Bestämmdhetskravet ska behandlas mer ingående i nästa avsnitt, varför vi här kan nöja oss med att konstatera att legalitetsprincipens huvudbeståndsdelar följer varandra nära i straff- respektive skatterätten.

⁴ Se Seve Ljungman, Om skattefordran och skatterestitution, Stockholm 1947 s. 21 f.

⁵ Det straffrättsliga retroaktivitetsförbudet stadgades först i 8 kap. 1 § 3 st. RF, men flyttades vid reformen 1976 till 2 kap. 10 § RF.

Vid en närmare undersökning visar det sig också att skatterätten har en delvis annorlunda grund för legalitetsprincipen, än att bara vara ett förutsebarhetskrav (jfr Ljungman ovan) för en betungande pålaga, nämligen en sedan länge föreliggande *kompetensfördelning* mellan folkets representanter och den styrande makten. Den går ända tillbaka till konungaeden i landskapslagarna för 1000 år sedan, och har sedan åter aktualiserats vid ett antal konstitutionella maktkamper under århundrandena sedan dess.⁶

Efter Gustav III:s statskupp 1772 och försöken att tillskansa sig mer av beskattningsmakten genom Förenings- och säkerhetsakten 1789, kom 1809 års regeringsform att tydligt slå fast denna kompetensfördelning i 57 §:

Swenska Folkets urgamla rätt, at sig beskatta, utöfwat af Riksens Ständer allena wid Allmän Riksdag.

Efter ständsriksdagens avskaffande och införandet av en tvåkammarriksdag 1865–66 fick den följande lydelse:

Svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta utövas av riksdagen allena.

Vidare reglerades även beskattningsorganens ansvarsfrihet och kompetens, genom 113 §:

Taxeringsmän, som riksdagens [före 1866: riksens ständer] bevillnings föreskrifter å deras vägnar tillämpa, skola ej för debitering eller taxering kunna till något ansvar ställas.

Medan detta stadgande först och främst gav ansvarsfrihet till ledamöterna i de folkvalda beskattningsorganen (taxeringsnämnder och prövningsnämnder) gav det också gränserna för deras kompetens: taxeringsmännen skulle just *tillämpa* riksdagens bevillnings *föreskrifter* (å dess vägnar), varken mer eller mindre.⁷

Med inkomstskattens införande 1862 (i 1861 års bevillningsförordning) övergick man också till ordningen att riksdagen beslutade (och i många fall också utformade) skatteföreskrifterna. Regeringen utfärdade sedan föreskrifterna ”i *enlighet med riksdagens beslut*”, en ordning som bestod ända fram till 1974 års RF:s ikraftträdande. (Därefter befanns detta påpekande obehövt, eftersom det redan följer av grundlagen.)

Termen legalitetsprincipen användes inte på denna tid, men innehållet är påtagligt lika. När man därtill lägger konsekvenserna av att finansmakten blev en del av normgivningsmakten med 1974 års RF, varvid föreskrifter om skatt också blev en del av det obligatoriska lagområdet (som inte kan delegeras), blir resultatet att skattskyldighet och skattenormer endast kan uppkomma genom föreskrifter i lag. Detta är den centrala delen av legalitetsprincipen, *föreskriftskravet*, vilket tillsammans med dess konsekvens (*analogiförbudet*) och det särskilda stadgandet i 2 kap. 10 § andra stycket RF (det skatterättsliga *retroaktivitetsförbudet*) formar den skatterättsliga legalitetsprincipen.

⁶ För en historisk genomgång, se Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget (numera Wolters Kluwer) 1995, kap. 2, särskilt s. 20 ff.

⁷ Se H.L. Rydin (professor i statsrätt), Reservation i skatteregleringskommitténs betänkande, del I, 1881 s. 164 f. och David Davidson (professor i finansrätt), Kommentar till bevillningsförordningen, Upsala 1889 s. 221.

Det är således i första hand kompetensfördelningen i regeringsformen som utgör ett starkt och uttryckligt stöd för legalitetsprincipen i svensk skatterätt. Detta är emellertid inget unikt, utan liknande konstitutionella förhållanden och resonemang finns i flertalet moderna demokratier, till exempel engelsk, amerikansk och tysk rätt. (I vissa avseenden kan det dock också finnas skillnader, till exempel i fråga om möjligheten att delegera normgivningskompetens, varför det inte bara går att överföra alla konstitutionella resonemang från en stat till en annan, utan att först kontrollera att förhållandena är identiska eller åtminstone snarlika.)⁸

Den del av legalitetsprincipen som är minst känd och diskuterad är obestämdhetsförbudet eller *bestämdhetskravet*. Det hänger i viss mån ihop med föreskriftskravet – att normen ska följa av föreskrift – varvid det också är rimligt att fordra att föreskriften har en viss konsistens och inte kan ge stöd för vilken norm som helst. Det är denna del av legalitetsprincipen som blir aktuell när frågan om hur bestämd eller vag en skattelag kan, bör eller får vara, ska diskuteras.

⁸ På motsvarande sätt blir det till exempel skillnader i konsekvenserna om man har ordningen att skattelagstiftning gäller ett budgetår i taget eller när den som nu (i Sverige) gäller tills vidare. I vissa stater talar man istället om att ett tidigare parlament inte kan binda ett senare (valt) parlament och så vidare.

4 Bestämmdhetskravet

Även bestämmdhetskravet eller obestämmdhetsförbudet är kopplat till föreskriftskravet, eftersom det inte är någon större mening med ett krav på föreskrifter om dessa sedan kan vara hur obestämda som helst. En föreskrift med innehållet att ”skatt ska utgå efter vad som är skäligt” säger knappast någonting alls och inte mer än om man skulle skriva att ”skatt ska utgå enligt de förutsättningar som närmare bestäms av Skatteverket”. Delegationsförbudet i regeringsformen har då knappast någon funktion alls, mer än möjligen att det med vag lag, utan delegation, även är öppet för domstolarna att fylla ut vad som ska anses ”skäligt”.

I den straffrättsliga litteraturen förekommer bestämmdhetskravet (eller obestämmdhetsförbudet) sedan länge som ett krav som bör iaktas av lagstiftaren, för att det straffbara området ska vara bestämt på förhand, men också för att upprätthålla kompetensfördelningen. Man kan ju annars tänka sig att normen preciseras i rättspraxis, men å andra sidan sker detta i så fall av domstolar, inte av lagstiftaren.⁹ Strafflagstiftningen måste enligt Thornstedt inriktas på att i möjligaste mån inskränka utrymmet för domarens fria skön och för hans anläggande av egna värderingar. Brottsbeskrivningarna bör därför i möjligaste mån utformas deskriptivt och vidare bör så kallade generalklausuler samt utpräglat normativa eller vaga uttryck undvikas.¹⁰ Kravet eller förbudet är dock så obestämt att det snarare har karaktären av en princip än en regel (se vidare avsnitt 7 nedan).

Redan i den ovan redovisade skatterättsliga litteraturen från 1800-talet diskuterades frågan om beskattningskompetensens gränser med hänvisning till skattelagstiftningens bestämdhet:

”Men äfven då BFO verkligen inrymt en plats åt taxeringsmännens uppskattning, kan den dock samtidigt i viss mån hafva reglerat denna uppskattning genom bestämda föreskrifter, och på detta sätt kan ock begränsning af de åtgärder, som falla under taxering, åstadkommas.”¹¹

Davidson fortsätter sedan att resonera kring olika sätt att reglera vad som omfattas av taxering och vad som faller utanför, och så gjorde även Rydin.¹²

Det är viktigt att ha i minnet att det under denna tid var svårt att kontrollera faktiska förhållanden och att ute i taxeringsnämnderna upprätthålla skattejuridisk sakkunskap, men principdiskussionerna avser gränserna för vad som är tillåtet inom ramen för beslutsfattandet. Davidson ansåg dock att det fanns en tydlig norm för inkomstbeskattningen (inkomstbegreppet, vilket i detta sammanhang snarast får betydelsen av en princip; se vidare nedan). Avsikten med arbetet med ett nytt stort samlat lagverk för

⁹ Se vidare Petter Asp, Obestämmdhetsförbudet – underlag för seminarium den 2 november 2009, (PAP 200910). Finns tillgängligt på http://www.skattelagstiftningsprojektet.se/uploads/documents/obestaemdhetsfoerbudet_asp.pdf.

¹⁰ Se Hans Thornstedt, Legalitet och teleologisk metod i straffrätten, Festskrift till Nils Herlitz, 1955 s. 335 f.

¹¹ David Davidson, Kommentar till bevillningsförordningen, Upsala 1889 s. 221.

¹² Se vidare om diskussionen i Hultqvist, Legalitetsprincipen 1995 s. 49 ff.

inkomstbeskattningen – den sedermera 1928 antagna kommunalskattelagen – var dock att skapa en tydligare reglering, vilket bland annat åstadkoms med de till paragraf-texten knutna anvisningspunkterna.

Diskussionen om föreskrifternas bestämdhet eller obestämdhet förekommer vanligtvis sedan i enskilda lagstiftningsärenden, till exempel som remissinstansers kritik om svårigheten att förstå föreslagna regler eller förutse deras konsekvenser i tillämpningen eller i Lagrådets granskning av lagförslagen. Ett exempel på en mer allmän sådan framställning är Jan Hellners kritik av förslaget till lag om förmögenhetsskatt 1991.¹³

I rättspraxis uppenbaras också effekterna av obestämd skattelagstiftning, särskilt när det visar sig att det inte ens hjälper med mer rättspraxis för att undanröja obestämdheten. En studie som grundar sig på sådana erfarenheter, men även tar ett principiellt grepp är Gustaf Lindencronas studie från 1992.¹⁴ När Lindencrona i sin artikel använder sig av termen *klarhetsprincipen* är det i en liknande betydelse som bestämdhetskravet, möjligen med det tillägget att han däri även lägger att lagstiftarens intentioner med lagstiftningen också realiserar eller åtminstone kan realiserar.¹⁵ Han konkluderar:

”...önskvärdheten av att lagstiftaren gör klart för sig själv och därmed de skattskyldiga och skattemyndigheter vad han egentligen avser. Det kan låta enklare än vad det är. Lagstiftaren har kanske liksom allmänheten en vag känsla av att något är otillfredsställande. En sådan känsla kan emellertid inte på ett tillfredsställande sätt överföras till lagtext i den förhoppningen att problemen ska lösas av rättspraxis. Praxis kommer endast att öka förvirringen. Praxis kan på skatterättens område endast arbeta klagörande, när det kan ske inom ramar som uppdragits av lagstiftningen. Lagstiftaren måste genom ett tillräckligt omfattande utredningsarbete skaffa sig en tillräckligt god uppfattning om såväl verkligheten som de lagtekniska problemen.”

Härtill kan således läggas att det är viktigt att beakta skillnaden mellan å ena sidan straff- och skattelagstiftning och å andra sidan civilrättslig lagstiftning. Medan Jan Hellner i sin bok om lagstiftning inom förmögenhetsrättens område framhåller möjligheten att i lagstiftningen endast framställa de allmänna principerna och till och med använda vaga termer som ”skälig”, ”särskilda skäl” med flera – ett rättsområde där domstolarna ändå finner kompletterande normer i tvister mellan olika privata subjekt – betonar han, med hänvisning till tysk forskning (H. Schäffer) att skatterättslig lagstiftning måste vara utförlig och att det viktigaste kravet därför blir att lagtexten ger klart besked på de viktigaste punkterna.¹⁶

Även inom skatterätten fungerar följaktligen bestämdhetskravet som ett *böra*-krav – en princip som kan uppfyllas i viss grad – och liksom inom straffrätten är den därför främst ett krav på lagstiftningsansvariga. I så måtto kan argumentationen om ett krav på en sorts bestämdhet ofta ingå i *lagstiftningsprocessen*, även om det inte uttryckligen anges eller uttrycks på detta sätt. Även om detta kan verka ”tandlöst” som norm, kan ökad medvetenhet och en rationell argumentation medföra att uppmärksammade obestämda lagstiftningsförslag möter starkt motstånd, modifieras eller till och med dras tillbaka (se vidare nedan).

¹³ Se Jan Hellner, Förmögenhetsskatt och lagstiftningsteknik, Svensk juristtidning (SvJT) 1991 s. 481 ff.

¹⁴ Se Gustaf Lindencrona, Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad? Juridisk tidskrift (JT) 1992/93 s. 331 ff.

¹⁵ Se s. 332.

¹⁶ Se Jan Hellner, Lagsstiftning inom förmögenhetsrätten 1990 s. 205 f., 237 f., SvJT 1991 s. 481 f. Jfr Bertil Bengtsson SvJT 1991 s. 343 f.

Vidare bör det ha den effekten att lagstiftningsförslag med motiveringen, att den närmare gränsdragningen får överlämnas till rättspraxis, utgör ett klart symptom på att förslaget inte är färdigberett. Inte heller bör det vara godtagbart att lagstiftningen på beskattningens område till och med syftar till att den ska kunna tillämpas tämligen fritt.

Då och då ser man också argumentation att dålig bestämdhet också kan få betydelse vid *tolkning och tillämpning* av lag, att man på till exempel straff- eller skatterättens område ska vara försiktig med att driva en tolkning för långt, även om vagheten i föreskriften skulle kunna utnyttjas på det sättet.

Bestämdhetskravet aktualiseras således i första hand som ett *krav på lagstiftaren*, men kan också få konsekvenser *vid tillämpningen*, vilket jag återkommer till nedan.

5 Olika typer av obestämdhet

5.1 Inledning

En föreskrift är en text som innehåller en eller flera normer eller normfragment. Vi skiljer därför mellan de *språkliga satserna* i föreskriftens text och *normen* (tankeinnehållet) den förmedlar. Till exempel kan vi genom olika språkliga satser uttrycka samma tankeinnehåll. Vidare kan en språklig sats i olika sammanhang uttrycka olika tankeinnehåll (ofta använt i komiska sammanhang). Normen eller normfragmenten är således det tankeinnehåll som föreskriften förmedlar. Föreskrifterna kan därför beskrivas som ”bärare” av rättsnormer.¹⁷

Likaväl som en föreskrift också kan innehålla flera normer, kan det ibland fordras att man lägger ihop normer eller normfragment från flera föreskrifter för att få en fullständig norm. Vad som är en fullständig norm är också beroende av hur man avgränsar normen eller situationen. Istället för att se alla skatteregler som normfragment till en enda stor skattebeslutsnorm går det, som vanligt också görs, beskriva skattesystemet som en kedja av normer, till exempel om vad som är skattepliktigt respektive avdragsgillt i olika sammanhang.¹⁸

Liksom allt annat som sägs eller skrivs kan en språklig sats i skattesammanhang vara alltifrån mycket precis till intetsägende eller åtminstone vag eller mångtydig. Som jurister, även skattejurister och rättsvetare, lägger vi ofta fokus på tillämpningssidan, det vill säga att tolka – och hur vi ska tolka – och tillämpa den givna skattelagstiftningen. Förhållandevis lite forskning och annan verksamhet har lagts ned på att bygga kunskap om hur vi konstruerar en bra lagstiftning, men som nämnts ovan har intresset för ämnet *lagstiftningslära* ökat under senare år.¹⁹ Många tvister skulle kunna undvikas genom att i förväg precisera förutsättningarna för skatt (i lagstiftningen) bättre, det vill säga vara *proaktiv* i stället för *reaktiv*.

Såsom påpekats av många fordrar en klar föreskrift (normbäraren) att den norm (tankeinnehållet) som ska uttryckas genom föreskriften är klar, annars är det svårt att skriva klara och begripliga föreskrifter – ”det dunkelt sagda, är det dunkelt tänkta”, som Tegnér uttryckte det.²⁰ Detta är en viktig uppgift under lagberedningen och granskas av såväl remissinstanser som Lagrådet, men ändå kan det hända att de färdiga lagförslagen till riksdagen lider av obestämdhet, främst på grund av tidspress eller för att förslagen avsiktligt utformats obestämt.

Någon mer utförlig systematisk framställning om olika former av obestämdhet i skattelagstiftningssammanhang har veterligen inte gjorts, men kan måhända ske i framtiden om forskningen i skattelagstiftningslära fortsätter. Här ska endast några mer uppenbara former uppmärksammas, vilka ofta förekommer i debatten.

Två klassiska former av obestämdhet är vaghet eller flertydighet (vilka dessutom ofta går in i varandra).²¹ Medan det på rättstillämpnivå då fordras att ett betydande arbete läggs ned på att ”tolka” och förstå – egentligen ”precisera”, vilket är ett specialfall av tolkning –

¹⁷ Se vidare till exempel Arne Naess, *Empirisk semantik*, 1986 s. 2 f., Åke Frändberg, *Om analog användning av rättsnormer*, 1973 s. 26 ff., Stig Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, 1992 s. 178 och Hultqvist, *Legalitetsprincipen*, 1995 s. 120 f.

¹⁸ Se vidare Hultqvist, *Legalitetsprincipen* 1995 s. 348 ff.

¹⁹ Se vidare Peter Wahlgren, *Lagstiftning* 2014 s. 5 ff.

²⁰ Jfr Lindencrona, *JT* 1992/93 s. 341.

²¹ Se till exempel Jan Hellner, *Lagstiftning inom förmögenhetsrätten* 1990 s. 237 ff.

skulle man redan på lagstiftarnivå då kunnat ha preciserat föreskriften genom stipulativa definitioner (i lagsammanhang benämnda legaldefinitioner). Så har till exempel gjorts i många fall och till och med tydliggjorts i nya inkomstskattelagen genom en sammanställning i kapitel 2.

Ibland kan också en skenbar vaghet indirekt preciseras i sitt lagstiftningssammanhang, till exempel preciseras uttagsbeskattningsreglerna i 24 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, av underprisöverlåtelsereglerna i 23 kap. IL och avgränsningen av inkomstslaget tjänst mot inkomstslaget näringsverksamhet (se 10 kap 1 § IL) och så vidare. Många av föreskrifterna i inkomstskattelagen måste också förstås mot det för inkomstbeskattningen grundläggande inkomstbegreppet och på samma sätt förhåller det sig med mervärdesbeskattningen, att vissa fundamentala avgränsningar vad som utgör en omsättning eller dylikt drar gränser som i sin tur bidrar till att precisera normerna i föreskrifterna. Detta kallas på rättstillämparnivå oftast för systematisk tolkning.

Det finns lagstiftning som sällan eller aldrig vållar några större tolknings- eller tillämpningsproblem. Det behöver inte innebära att den är klar eller oproblematisk i sig, utan kan också ha sin förklaring i att den inte särskilt ofta blir satt under press eller att ingen, varken Skatteverket eller de enskilda, driver fall där den lagstiftningen aktualiseras.

Å andra sidan är det inte heller säkert att den lagstiftning som vållar mest problem vid beskattningsbesluten eller i rättspraxis också är den sämsta eller åtminstone mycket obestämd, eftersom det räcker med att den är mycket betydelsefull för ett stort antal skattskyldiga och att de faktiska förhållandena kan vara mycket skiftande för att den ska orsaka ett stort antal tolknings- och tillämpningsproblem, överklaganden och därmed rättspraxis.

När man inventerar för att hitta exempel på obestämd skattelagstiftning är det således inte säkert att man finner dem i någon slags bestämdhets- eller obestämdhetsgrad, utan snarare vaskas de exempel snabbt fram, som blivit mest uppmärksammade och som genom sin obestämdhet vållat mest problem i praxis och också blivit föremål för störst uppmärksamhet i litteraturen. Exempelen blir därför utan en noggrann inventering något sporadiska och med fokus på sådana frågor som fortfarande är aktuella och ägnas en hel del uppmärksamhet.

5.2 Föreskrifter med osäkert innehåll eller inget innehåll alls

Värst i klassen dålig lagstiftning är föreskrifter med termer som har en oklar eller intetsägande innebörd (oklart eller intetsägande begrepp). De kan ge intryck av att betyda någonting, till och med låta mycket bra, men vara omöjliga eller åtminstone mycket svåra att bestämma (precisera) med någorlunda säkerhet. Utrymmet för möjliga eller "rimliga tolkningar" (eg. preciseringar) är mycket stort, varför det lämnas öppet för lagtillämparen att fastställa innehållet. Typexempel i vanligt språkbruk är "rättvist", "bra", "lagom" och så vidare, och vi har haft den typen av uttryck även i skattelagstiftningen, dock mest som honnörssord: Taxeringarna ska fastställas rättvist etc. Andra sätt att i lagstiftningen åstadkomma vaghet är uttryck som "skäligen", "särskilda skäl" eller "synnerliga skäl" etc, vilka enligt Jan Hellner också är kännetecknande för generalklausuler.²²

I dagens skattelagstiftning förekommer denna typ av svårbegripliga föreskrifter, som också har karaktären av generalklausuler, till exempel i lagen mot skatteflykt (1995:575) mot skatteflykt ("skatteflyktslagen") och i reglerna om ränteavdragsbegränsning (24 kap. 10 a § – 10 f § IL). I båda lagarna är en förutsättning att en

²² Se Hellner, Lagstiftning 1990 s. 238.

”väsentlig skatteförmån” uppkommer när någon taxeras respektive får ett avdrag enligt gällande lagstiftning. Om man utgår från att det inte finns någon skatt a priori (ingen skatt utan lag) blir det motsägelsefullt att tala om ”skatteförmåner” när gällande skatteregler har givit det resultatet.²³

På liknande sätt förhåller det sig med det andra rekvisitet i skatteflyktslagen, vilket tidigare var ”lagstiftningens grunder” (som påbjöd analog lagtillämpning) och nu är ”lagstiftningens syfte som det framträder i bestämmelserna” (i kortform), som antas vara någonting annat än det som framgår vid en tolkning av lagstiftningen. Även detta senare begrepp förefaller vara motsägelsefullt och/eller innehållslöst, varför det riskerar fungera som skenlegitimation för egna rimlighetsövertagningar.²⁴ Som Lars Hjerner uttryckt det: lagstiftaren får väl alltid antagas kunna tala rent och alltså mena vad han säger – och inte något annat.²⁵

Det andra obestämda rekvisitet i ränteavdragsbegränsningslagstiftningen, ”affärsmässigt motiverad”, är också svårgripbart, vilket även påpekats av Lagrådet (det vill säga att det är affärsmässigt att också beakta skattekONSEKVENSerna, varför det är oklart vad som inte är affärsmässigt).²⁶ Det är dock tänkt att avse annat affärsmässigt skäl än skatteskal, varefter dessa ska vägas mot varandra.²⁷

I båda dessa lagstiftningar kännetecknas tillämpningen av att den inte kan förutses och inte heller kan förklaras, systematiseras eller på något annat sätt göras begriplig.²⁸ Osäkerheten skulle enligt förslagsställarna och lagstiftansvariga emellertid botas med en utökad möjlighet att få *förhandsbesked* i skattefrågor om skatteflyktslagens tillämpning,²⁹ och även genom att lagen inte fick tillämpas direkt av skattemyndigheterna.³⁰ Detta är naturligtvis en bra illustration av hur normbildningen (medvetet) flyttas från riksdagen till de rättstillämpande organen.

För ränteavdragsbestämmelserna har det dock gått ännu längre, sedan Högsta förvaltningsdomstolen i *HFD 2014 not. 84–85* och ytterligare beslut under 2015 meddelat att lagstiftningen aktualiserar utpräglade utrednings- och bevisfrågor som inte lämpar sig för att pröva inom ramen för ett förhandsbesked.³¹ Här tillämpas bestämmelserna på egen hand av Skatteverket (SKV), särskilt genom så kallat dialogsvar, och som sålunda i praktiken bestämmer vad som ska vara avdragsgill respektive icke avdragsgill ränta, samtidigt som EU-kommissionen inlett ett överträdelseförfarande avseende reglernas förenlighet med unionsrätten. De domstolar som, om den skattskyldige inte är nöjd med SKV:s besked, kommer att få pröva sådana mål, har heller ingen bättre ledning än SKV:s uppfattning och långa vaga resonemang i förarbetena, eftersom föreskriftsregleringen är i det närmaste intetsägande.

I praktiken blir det sålunda nära nog samma sak som att riksdagen hade meddelat en delegationsnorm, vilken dock, om den också formellt skulle gjort det (till exempel ”närmare

²³ Se vidare Hultqvist Legalitetsprincipen 1995 s. 419 f och Svensk skattetidning 2005 s. 307. Jfr dissidenten i RÅ 2000 ref. 21 I, Sandström, Skattenytt 1996 s. 79 och von Bahr, Skattenytt 2007 s. 645 och dens. i Svensk skattetidning 2014 s. 435.

²⁴ Se vidare Hultqvist, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, Svensk skattetidning 2005. s. 302 ff. (särskilt s. 307 ff.).

²⁵ Lars Hjerner, Sken – Bulvanskap – Kringgående, Genomsyn eller förträngning? i Festskrift till Thornstedt 1983 s. 281.

²⁶ Se Lagrådets yttrande 2008-10-06, Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap, s. 5 (även i prop. 2008/09:65 s. 115).

²⁷ Se vidare Hultqvist, Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån, Svensk skattetidning 2012 s. 122 ff.

²⁸ Ifråga om skatteflyktslagen har detta konstaterats vid ett antal tillfällen; se Bergström, Skattenytt 2002 s. 292, Hultqvist, Svensk skattetidning 2005 s. 319 f, Ulrika Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 116, von Bahr, Skattenytt 2007 s. 645 och Tjernberg & Neway Hermann, Skattenytt 2011 s. 158 ff. (särskilt slutsatserna på s. 167).

²⁹ Se SOU 1975:77 s. 72 ff., prop. 1980/81:17 s. 34 f., Lagrådet i prop. 1982/83:84 s. 45, SOU 1996:44 s. 122.

³⁰ Se SOU 1975:77 s. 76, prop. 1980/81:17 s. 35 f. 1995 års skatteflyktskommitté ville dock öppna möjligheten för Skatteverket att tillämpa skatteflyktslagen (SOU 1996:44 s. 141 f.), men detta mötte starkt motstånd varför ordningen med prövning i domstol behölls (prop. 1996/97:170 s. 48 f.).

³¹ Se Hultqvist, Inga förhandsbesked om ränteavdragsbegränsningen, Skattenytt 2015 s. 560 ff.

förutsättningar för skattskyldighet meddelas av Skatteverket”) uppenbarligen skulle ha stridit mot *delegationsförbudet*. I formell mening är det dock en skillnad, framför allt därför att domstolarna inte är bundna av Skatteverkets uppfattning.

Lagstiftning som den ovan nämnda lämnar fältet öppet för egna bedömningar och därmed också för godtycke. Sådana normer blir, om de tas på allvar och tillämpas, således med nödvändighet stöd för ett avgörande som grundar sig på en annan mer svårgripbar grund, som kan spänna från egna rättssystematiska resonemang till egna värderingar, vilka dock gärna tillskrivs den anonyme ”lagstiftaren”. I värsta fall blir det en tämligen godtycklig bedömning. Oavsett hur samvetsgranna och omdömesgilla skattetjänstemän och domare ändå försöker vara står det vid ”tillämpning” av sådan lagstiftning klart att det inte är en av riksdagen meddelad norm för beskattningen som tillämpas, även om man tror att (de beslutande) riksdagsledamöterna skulle ha ”gillat” den (vilket dock aldrig kommer att kunna fastställas på ett säkert sätt). Vidare lider ett sådant resonemang av att normer (här: den företagna preciseringen) inte får tillkomma i efterhand (*retroaktivitetsförbudet*).

Den här typen av föreskrifter kan jämföras med ett liknande kritiserat fenomen inom rättsvetenskapen – bruket av skenargument – och inte sällan går de också hand i hand, det vill säga intetsägande normer leder till anmärkningsvärda resonemang i domar och inom rättsvetenskapen när man i lojal anda försöker att tolka och tillämpa dem. I rättsvetenskapen har således ett antal sådana begrepp utmönstrats som skenargument, till exempel ”lagstiftarens vilja”, ”lagstiftarens mening” och liknande uttryck, särskilt eftersom institutioner (som till exempel riksdagen) inte kan ha en ”vilja” eller dylikt, än mindre är den möjlig att fastställa.³²

När sådana argument används i doktrin eller rättspraxis för att förklara norminnehållet eller tolkningen är de ofta sken för en egen bedömning av andra skäl (en skenlegitimation). Även preciseringarna i rättspraxis – framför allt i så kallat prejudikat – syftar ju till att precisera norminnehållet, men används sådana (innehållslösa) begrepp eller argument blir även preciseringen lidande av motsvarande skenbara innehåll.

Till skillnad från vad Lindencrona anger som ett krav för skattelagstiftning, att lagstiftaren vägleds av ett generellt önskemål om en klar skattelagstiftning,³³ har till och med ett av delsyftena med denna och liknande lagstiftning stundom varit att *skapa osäkerhet*, i det som kallas ”gråzonen” eller vid kalkylerat risktagande.³⁴ En annan orsak – i vart fall för ränteavdragsreglerna – kan vara tidspress och bristfällig beredning.³⁵

Lyckligtvis är det utöver de ovan nämnda exemplen inte vanligt att föreskrifter är i det närmaste innehållslösa. Det finns också en möjlighet för rättspraxis att på goda grunder vara återhållsam vid tillämpningen av sådana regler, vilket diskuteras nedan i avsnitt 8.

5.3 Allmänt vaga föreskrifter

Närmast efter intetsägande eller motsägelsefulla föreskrifter ligger de föreskrifter som lider av en allmän vaghet (i många fall är till och med gränsen flytande, lite beroende på hur man anser att föreskriften på goda grunder kan preciseras). Bestämmelser

³² Se vidare Jan Hellner, Skenargument i rättsvetenskapen, i Rationalitet och empiri i rättsvetenskapen, Juridiska fakulteten i Stockholm, skriftserien nr 6, 1985 s. 53 ff. (särskilt s. 57) och dens. Rättsteori – En introduktion, 2 uppl. 1994 s. 51.

³³ Se Lindencrona JT 1992/93 s. 332.

³⁴ Se SOU 1996:44 s. 122.

³⁵ Se Hultqvist, Om beredningsprocessen för skattelag, Svenskt näringslivs publikation, september 2014 s. 9 ff. och s. 44 f.

med allmän (enkel) vaghet är då sådana där bestämmelsen till sin konstruktion och utformning är tämligen enkel att läsa och förstå i sin språkliga utformning och systematiska placering, men där de avgörande delarna i rättsfaktumledet är vaga, alltså inte språkligt preciserade eller relaterar till svårgripbara faktiska förhållanden. Ibland går dessa i varandra och det kan vara svårt att avgöra om det är det ena eller andra, medan det i andra fall är både och.

Typexempel på bristande språklig precision är ”inventarier av mindre värde”,³⁶ ”förmåner av mindre värde” (11 kap. 11 § IL), men även sådana föreskrifter som (åtminstone) till viss del är öppna genom en definition eller uppräknings, som sedan kompletteras med uttryck som ”och liknande” eller dylikt. Sådana regler blir inte sällan föremål för precisering i lagförarbeten eller i allmänna råd av Skatteverket, men eftersom inte någon av dessa källor är att jämföra med lag blir de bara en (förvisso ofta tillämpad) uppfattning om en rimlig tolkning av bestämmelsen, som efter ett tag dessutom kan bli föråldrad.³⁷

Även de föreskrifter som anger vad det är för omständigheter som ska beaktas men med tillägget ”skälig omfattning”, som till exempel i 7 kap. 6 § IL,³⁸ lämnar gränsen vag, även om vi sedan av förarbeten och rättspraxis får ett mer preciserat besked. Sådana föreskrifter skulle dock många gånger likaväl kunna ha preciserats redan från början.

Det är dock skillnad när sådana uttryck avser (många gånger skiftande) omständigheter, såsom i 12 kap. 12 och 18 §§ IL (avflyttning inte skäligen kan krävas respektive skäliga utgifter för flygresor) eller i 23 kap. 18 § IL (”skälig del av hela värdet”). Då är det inte normen som lämnas öppen, utan det anges att det är en proportionering eller rimlighetsbedömning av faktiska omständigheter som ska göras.

Annorlunda är det när kriteriet för en regels tillämpning avser svårgripbara faktiska förhållanden. Typexempel är ”väsentlig anknytning” (3 kap. 7 § IL), ”verksam i betydande omfattning” (57 kap. 3 § 2 st. IL), ”samma eller likartad verksamhet” (57 kap. 4 § IL), ”verksamhetsgren” (2 kap. 25 § IL) och ”fast driftställe” (2 kap. 29 § IL).

När det till exempel gäller ”väsentlig anknytning” har Lindencrona gjort en ingående analys om varför den är oklar och genererar förhandsbesked i en närmast outsinlig ström. Han finner dels oklarhet beträffande lagstiftningens målsättning, dels oklarhet i förhållande till tidigare rätt och bristande systemkonformitet. Kombinationen med att i lagstiftningen föreskriva en bevisbörderegler med flera olika faktorer (anknytningspunkter) utan att ange hur många eller hur stark anknytningen ska vara har lett till en mycket osäker tillämpning i rättspraxis.³⁹ Lindencronas kritik har sedermera också bekräftats i en senare studie av Katia Cejje.⁴⁰

På motsvarande sätt kan man få en uppfattning om bestämdheten/obestämdheten hos föreskrifter genom att studera rättspraxis för andra regler. Genererar de många förhandsbesked år ut och år in, kan det vara ett säkert indicium på att föreskrifterna är vaga och svåra att tillämpa. Lindencrona anför:

³⁶ Här åsyftas regleringen före 2009. Härfter har en preciserande regel skrivits in (halvt prisbasbelopp), se nuvarande bestämning i 18 kap. 4 § 2 st. IL och prop. 2008/09:129 s. 7 ff.

³⁷ Jfr till exempel hur uppfattningen om ”mindre värde” på inventarier i propositionen (1000 kr) sedermera justerades upp till 2000 kr, för att i vissa fall bli 6000 kr.

³⁸ ”Stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet ska under beskattningsåret i *skälig omfattning* använda sina intäkter för ett eller flera allmännyttiga ändamål”.

³⁹ Gustaf Lindencrona, Vad gör en skattelagstiftning riktigt misslyckad? Juridisk tidskrift 1992/93 s. 338 ff.

⁴⁰ Se Katia Cejje, Den utsträckta hemvistprincipen – reglerna om väsentlig anknytning, Iustus 2015; se särskilt s. 106 ff.

”Genom förhandsbeskeden kan således en oklarhet i lagstiftningen undanröjas i ett konkret fall. Å andra sidan kan en riklig förekomst av förhandsbesked på ett område ses som ett säkert indicium på oklarhet i lagstiftningen. På en helt klar lagstiftning hade det inte behövts några förhandsbesked alls, på en rimligt klar lagstiftning bör rättsläget ha klarnat efter något eller några avgöranden av regeringsrätten. Om däremot förhandsbesked visar sig erforderliga år efter år och till och med blir ett naturligt inslag vid handlingar av större betydelse för den skattskyldige måste lagstiftningen betecknas som gravt oklar.”⁴¹

Ett särskilt problem är anpassningen till EU-rätt eller internationell skatterätt, särskilt till dubbelbeskattningsavtalen. Ifråga om unionsrätten har vi sällan något alternativ och därför bör svensk lagstiftning kontinuerligt anpassas så att den återspeglar innehållet i gällande rätt.⁴² På samma sätt är det en stor fördel om svensk skattelagstiftning är anpassad till dubbelbeskattningsavtalen, eftersom de ändå begränsar skatteanspråket som följer av svensk lagstiftning samt äger företräde i en internationell tvist.⁴³

Är innehållet i unionsrätten eller i OECD:s modellavtal, som vanligen används som förlaga till svenska dubbelbeskattningsavtal, oklart blir i sådana fall följaktligen den svenska lagstiftningen också mer obestämd än vad som måhända skulle blivit fallet om vi på egen hand skulle ha kunnat precisera föreskrifterna. Sverige måste då agera på den internationella arenan, i EU:s organ eller inom samarbetet i OECD, för att åstadkomma bättre precision i dessa regelverk. Inget hindrar dock att lagstiftningen, åtminstone tills vidare, också preciseras så långt det är möjligt med ledning av de uppfattningar som finns avseende innehållet i unionsrätten eller dubbelbeskattningsavtalsrätten. Så var till exempel fallet med tillskapandet av reglerna om koncernavdrag i 35 a kapitlet IL.⁴⁴

För mervärdesbeskattningen är EU-direktiven i de flesta frågor styrande – har direkt effekt eller får indirekt påverkan genom direktivkonform tolkning och tillämpning av mervärdesskattelagen – varför stor del av tillämpningen på gott och ont styrs av de tolkningar som framkommer i EU-domstolens rättspraxis, vilket således begränsar möjligheten att genom svensk lagstiftning göra så mycket åt.

Det kan således finnas ett antal orsaker till att en lagstiftning är allmänt vag, men mycket kan göras för att uppnå större bestämdhet. Grundförutsättningen är naturligtvis att man vid lagstiftningens tillkomst vet vad det är att man vill åstadkomma och har ett gott utredningsunderlag.⁴⁵

5.4 Är komplicerade regler också obestämda?

Det kan med fog riktas kritik mot komplicerade regelverk. Ofta nämns fåmansföretagslagstiftningen i dessa sammanhang, inte minst i fråga om hur *gränsbeloppet* ska beräknas i olika situationer, hur *räntefördelning* eller utrymmet för så kallad *expansionsfond* ska beräknas. Andra exempel är *underprisöverlåtelsereglerna* (23 kap. IL), reglerna för *verksamhetsöverlåtelse* (38 kap. IL) och *förlustavdragsreglerna* (40 kap. IL).

⁴¹ Gustaf Lindencrona, JT 1992/93 s. 334. Jfr Cejje a. st.

⁴² Se vidare Stig von Bahr, Svensk anpassning till unionsrätten, i Hultqvist, Melz, Pålsson (red.) Skattelagstiftning – Att lagstifta om skatt, 2014 s. 147 ff. (särskilt s. 156 f.).

⁴³ Jfr Lindencrona JT 1992/93 s. 340.

⁴⁴ Se vidare prop. 2009/10:194, som följde efter Högsta förvaltningsdomstolens dom i RÅ 2009 ref. 13 med flera fall, som i sin tur kom efter EU-domstolens avgöranden i Marks & Spencer (mål C-446/03) och Oy AA (C-231-05): ”Regeringen anser att det i förevarande fall är nödvändigt att införa lagstiftning eftersom reglerna om koncernbidrag i sin nuvarande lydelse inte överensstämmer med vad som, enligt Regeringsrätten, gäller i en gränsöverskridande situation” (se a. prop. s. 19).

⁴⁵ I fråga om den ovan nämnda lagstiftningen om ”väsentlig anknytning” ger Cejje också flera sådana förslag till förbättrad lagstiftning (se a.a. kap. 6).

Det är emellertid inte samma sak som att de är obestämda. Det kan förvisso fordras lång inläsningstid och/eller expertkunskaper för att kunna ge någorlunda säkra svar på vissa frågor, men slutligen finns ändå någorlunda säkra svar eller ett begränsat tolkningsutrymme. Vanligast är att söka sig till sekundärkällor, såsom Skatteverkets informationsmaterial, läro- och handböcker o.dyl. Denna typ av lagstiftningsstrukturer (i internationell skattedebatt ofta kallade "complex certainty") är väl värd att studera och finna alternativ till, men ligger utanför ramen för egentlig obestämthet.

Ett till ämnet mer näraliggande problem är då den komplexitet som vaga regler orsakar, även om rättspraxis inneburit att stora ansträngningar gjorts för att klargöra rättsläget ("uncertain complexity"). Praktikern måste ständigt följa och vara uppdaterad på nya rättsfall och rekommendationer, men i huvudsak ligger då obestämda föreskrifter till grund för komplexiteten och vi är tillbaka till det problem som Lindencrona adresserade med hänvisning till regeln om väsentlig anknytning (se ovan).

Ett fenomen som kan te sig likartat, men som inte behöver vara det, kan vara preciseringen av en principiellt utformad regel som ska omsättas på en mångskiftande verklighet, till exempel gränsdragningen mellan reparation & underhåll, å ena sidan, och förbättring, å den andra sidan, i fråga om fastigheter. Under 1900-talet har det genererats så många rättsfall (särskilt innan Högsta förvaltningsdomstolen införde prövningstillstånd) att risken vid sådana studier är att man till slut "inte ser skogen för alla träden". Men även detta är ett problem av en annan karaktär än det som här behandlas (se dock vidare nedan om en principbaserad lagstiftning).

När regeln däremot relaterar till en svårångad verklighet kan *effekten* av regeln vara liknande som vid en vag regel, även om regeln är både tydlig och bestämd. Till exempel är internprissättningsföreskrifterna i 14 kap. 19–20 §§ IL tämligen bestämda ("villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare"), medan verkligheten – bestämmandet av det så kallade armlängds-priset – kan vara svår eller till och med mycket svår att fastställa. Genom att lägga bevisbördan på fiscus reduceras dock olägenheterna med en sådan regel.

Slutligen ska ett annat problem med komplicerade regler nämnas, som ligger närmare verklig obestämthet, och det är när den kedja av normer, som erfordras för att finna ett svar på rättsfrågan, innehåller flera mindre obestämtheter, men som sammanlagt leder till stor osäkerhet. Ett exempel på detta är inkomstskattereglerna för ideell sektor.⁴⁶

Föreskrifter som av ett eller annat skäl är komplicerade är i sig ett hinder för att få ett säkert svar, men behöver, som nämnts ovan, inte betyda att de är obestämda. Tvärtom kan de vara mycket bestämda, därför att regleringen är mycket utförlig och av den anledningen har blivit komplicerad. Frågorna om skattelagstiftningens struktur, hur man undviker komplexitet och komplicerade regler uppmärksammas dock i andra sammanhang och stod inte minst i fokus vid övergången till nuvarande inkomstskattelagen. Lagstiftningslära är ett stort ämne där frågan om hur man undviker obestämthet endast utgör en del.

En annan aspekt, som ofta diskuteras, är om det för bestämdheten är en nödvändighet med detaljreglering eller om en lagstiftning kan vara bestämd om den är baserad på principer, till vilket jag nu övergår.

⁴⁶ Se vidare Nick Dimitrievski, Moderniserade inkomstskatteregler för ideell sektor? Svensk skattetidning 2014 s. 452 ff. Författaren hävdar att orsaken till att ideella föreningar har svårt att avgöra hur verksamheter av olika slag kommer att bedömas skattemässigt har sin orsak i "vaga rekvisit som kopplats ihop med kvantifieringar".

6 Detaljerade regler eller principbaserad lagstiftning⁴⁷

Det sägs ibland att det råder ett motsatsförhållande mellan detaljerade regler och mer generella principer, att de förra skulle vara klara, mer preciserade och därför leda till en mer säker tillämpning än med principiellt utformade bestämmelser. Sedan sägs gärna i någon slags uppgivenhet att lagtexten skulle ”svämma över alla breddar” om lagtexten skulle drivas till större klarhet, varför bland annat förarbetena eller till och med kompletterande regelgivning genom Skatteverkets allmänna råd ansetts vara bra att använda som komplement för att ange detaljerade förutsättningar för tillämpningen. Men är detta sant?

Ser vi av de erfarenheter vi har av inkomstskatten i Sverige hade den en konsekvent och principbaserad utformning under slutet av 1800-talet och början och mitten av 1900-talet med vissa undantag. Nackdelarna var att vissa principer visade sig vara svåra att upprätthålla i vissa avseenden, till exempel avseende realisationsvinstbeskattningen (nuv. kapitalvinster), vilket ledde fram till en schablonreglering från och med 1910, och ett annat var att principerna fordrade god teoretisk kunskap, vilket ofta saknades i beskattningsverksamheten med lokalt valda taxeringsnämnder och som medförde att 1928 års kommunalskattelag fick en mer detaljerad utformning med anvisningar i lagform.

Med ytterligare undantag, detaljreglering och politiskt motiverade särregleringar ledde inkomstskatteregleringen under 1970- och 1980-talet fram till vad som betecknades som ett ”lapptäcke” och det var en allmän uppfattning att inkomstskattesystemet fordrade en genomgripande reform där ”neutralitet” blev det nya modeordet. Det skulle lika gärna kunna ha varit likformighet. Genom 1990 års skattereform uppnåddes många av dessa mål, men därefter har undantagen och särregleringarna åter tilltagit.

En principbaserad lagstiftning – om nu principen eller principerna har ett preciserat innehåll – fordrar måhända viss kunskap och skärpa hos tillämparen, men behöver ingalunda leda till en obestämd norm. Två exempel på detta är det för svensk inkomstskatterätts del grundläggande inkomstbegreppet och avdragsprincipen.

Inkomstbegreppet hade mot slutet av 1800-talet och början av 1900-talet en tämligen klar innebörd, som sedan också preciserades i 1928 års kommunalskattelag, där man bland annat tydligt skiljde mellan inkomstkällorna (dessutom uppdelade i mindre enheter, förvärvskällor) och tillfälliga förvärv, som ändå ansågs som eller på grund av schablonreglering utgjorde *inkomst*. Detta skapade en systematisk tydlighet som hade både en stor rättslig och pedagogisk betydelse.⁴⁸ Den har numera blivit mindre tydlig i nya inkomstskattelagen (1999:1229).

Avdragsprincipen i inkomstskattelagstiftningen har varit – och är alltså – beroende av att inkomstbeskattningen och därmed inkomstberäkningen bygger på ett nettoinkomstbegrepp, det vill säga att alla kostnader förenade med intäkternas *förvärvande*

⁴⁷ Avsnittet skrivs med stora delar av det föredrag jag höll vid Skattelagstiftningsprojektets symposium 2012-10-23 på Häringe slott i minnet; se vidare Anders Hultqvist, Peter Melz, Robert Pålsson (red.) Skattelagstiftning – att lagstifta om skatt, Norstedts Juridik 2014 s. 14, 181 f.

⁴⁸ Se Hultqvist Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen 1995, kap. 5.

är avdragsgilla. För att även skilja ut de utgifter som avsåg inkomstkällans anskaffande eller förbättrande, men ändå medräkna underhållskostnader av inkomstkällan, angavs även att kostnader för intäkternas *bibehållande* skulle vara avdragsgilla i portalparagrafen i 20 § kommunalskattelagen (KL). I de utredningsförslag som låg till grund för KL hade detta också en mer begriplig formulering ”kostnader för intäkternas förvärvande och inkomstkällornas bibehållande”, men kortades i slutversionen ned till ”kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande”, vilket för den som inte har teoribildningen kring principen aktuell kan framstå som otydlig.

Med dessa två exempel kan metoden att lagstifta med mer generella principer istället för detaljföreskrifter illustreras.

1. *En lagfäst princip ger ett legitimt normativt redskap för en konsekvent och likformig tillämpning.* Principen om avdrag för underhållskostnader, men avdragsförbud för anskaffnings- och förbättringskostnader, ger enligt min uppfattning till exempel en säkrare tillämpning än en enumeration av olika underhålls- eller förbättringsarbeten på en fastighet, där det alltid kommer att saknas vissa typer av arbeten, inte minst sådant som tillkommer efter lagstiftningens ikraftträdande.
2. *Principen förutsätter dock en viss teoretisk kunskap hos tillämparen.* Nackdelen med en principbaserad lagstiftning är sålunda att den kan te sig vag för den som saknar sådan kunskap. Detta var f.ö. anledningen till att den före 1928 års kommunalskattelag gällande bevillningsförordningen och inkomstskatteförordningen, som båda var relativt sparsamt utformade, kompletterades med fler detaljer och exempel inför lagreformen 1928–29. Numera ser vi emellertid en återgång och gallring bland alla detaljer i lagstiftningen, inte minst vid införandet av nya inkomstskattelagen (1999:1229), dock utan att de bakomliggande principerna för den skall få en framträdande roll.
3. Tillämpningen av en principbaserad lagstiftning kan vara föremål för systematisering och analyserande rättsvetenskaplig forskning som tillsammans med rättspraxis kan leda till en god överblick i *sekundärkällor*, såsom handböcker och Skatteverkets publikationer. (Detta saknades till stor del vid sekelskiftet, och det är naturligtvis en mycket stor skillnad mellan skapandet och spridningen av sådan litteratur idag och för 100 år sedan.)
4. En principbaserad lagstiftning *fordrar återhållsamhet och försiktighet vid särregleringar* som avviker från principen, för att undantagen inte ska bryta sönder principen och dessutom leda till nya svåra gränsdragningsproblem i särregleringarnas utkanter, varvid en nackdel att använda skattesystemet som ekonomiskt styrmedel uppkommer. (Erfarenheten visar att särskilt gynnsamma eller ogynnsamma särregler dessutom blir utsatta för stora påfrestningar i form av skatteanpassade transaktioner.)
5. I detaljerna kan en principbaserad lagstiftning vara eller åtminstone förefalla oklar till dess att sådana fall prövats i rättspraxis. Det är härvid emellertid en stor skillnad mellan om principen i första hand åsyftar rättsnormen (”inkomst- eller förvärvskälla”) eller faktiska förhållanden (”armländspriset” mellan oberoende subjekt). Många gånger när föreskriften blir oklar är det dock en blandning av normativa och faktiska beståndsdelar (till exempel vilka omständigheter som konstituerar ”väsentlig anknytning”, ett koncept som är tämligen vagt).

Liknande principiella kunskaper om en grundprincip i eller för en viss skatteform har både legat till grund för förståelsen, lärandet och tillämpningen av till exempel gåvobeskattningen och mervärdesbeskattningen, även om det här också finns mycket diskussion om fallen i principernas utkanter.

Sålunda kan vi därför också se vissa skillnader inom en principbaserad lagstiftning, i synnerhet beroende på hur preciserad och konsekvent principen är och sedan också upprätthålls.

För frågan om en lagstiftning bör byggas med principbaserade normer eller detaljregler finns även andra aspekter som bör beaktas, inte minst den nu snabbt ökande internationaliseringen av skattenormgivningen, det vill säga internationellt koordinerad skattenormgivning för att komma tillrätta med skattekringgående där olika länders inbördes heterogena skatteregler utnyttjas.⁴⁹ Dessutom bygger redan EU:s mervärdesskattedirektiv på att medlemsstaterna ska ha en gemensam mervärdesskattebas och nu har en gemensam skattebas (gemensamma regler) för företagsbeskattningen åter aktualiserats av EU-kommissionen, den så kallade CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base).⁵⁰ Här finns andra problem att beakta, till exempel att principer kan ha olika innebörd i olika stater, kulturer med mera, vilket således tillkommer för sådan koordinerad lagstiftning.

Med det ovan nämnda kan vi i vart fall dra den slutsatsen att det inte råder ett motsatsförhållande mellan detaljerade regler och principbaserade regler i meningen att de förra är klara och leder till en mer bestämd lagstiftning, medan de senare leder till vaga normer, utan att det lika väl kan vara tvärtom, beroende på hur detaljlagstiftningen är uppbyggd respektive om principen är preciserad, begriplig och praktikabel. Det finns sålunda vaga principer (till exempel missbruksprincipen i EU-rätten) och tämligen preciserade principer (till exempel avdragsprincipen; jfr ovan). Frågan om bestämd – obestämd norm är ett annat förhållande och sammanfaller inte med huruvida normgivningen är detaljregelbaserad eller principbaserad (en annan ”axel” i ett diagram, där ”x-axeln” kan avse bestämdhetsgraden och ”y-axeln” detalj/principregleringsgraden).

Även på detta område har vi mycket material att lära och dra slutsatser av. Ett rikt källmaterial och många erfarenheter finns, men det fordras att vi systematiserar och ser vad vi kan dra för slutsatser av lyckad respektive misslyckad eller mindre lyckad lagstiftning.

⁴⁹ Jfr BEPS-projektet som har udden riktad mot många sådana missförhållanden.

⁵⁰ Se kommissionens kommunikation, Brussels, 17.6.2015 COM(2015) 302 final, A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action.

7 Bestämmdhetskravets (o)bestämmdhet

Bestämmdhetskravet (obestämmdhetsförbudet) är inte en regel som anger en klar gräns, ett visst mått av bestämdhet, som måste vara uppfyllt. Inte heller har vi någon regel som säger att obestämda skatteföreskrifter är ogiltiga eller inte får tillämpas.

Denna obestämdhet kan då föranleda kritiken att hela legalitetsprincipen är obestämd och därför bara en målsättningsprincip,⁵¹ av typen ”lite surdeg surar hela degen” eller ”liten tuva stjälpert stort lass”, men den uppfattningen delar jag inte, därför att de andra beståndsdelarna i legalitetsprincipen (föreskriftskravet, analogiförbudet och retroaktivitetsförbudet) har regelkaraktär,⁵² följer av grundlag och gäller för merparten av alla skatteföreskrifter, som normalt är relativt hyggligt bestämda.

Frågan om bestämmdhetskravet blir sålunda först aktuell när vi har med en potentiellt obestämd föreskrift att göra. Vi kan då också skilja mellan *möjligheten* att klassificera en föreskrift som bestämd eller obestämd och frågan om det finns någon *konsekvens* ifråga om obestämda föreskrifter.

Vad först gäller möjligheten att klassificera föreskrifter som bestämda eller obestämda är det enligt min uppfattning möjligt att med rationell argumentation vid analys av föreskrifter att på ett tämligen tillförlitligt sätt åtminstone företa en grov indelning av sådana som är klart obestämda och sådana som är någorlunda bestämda. Klassiska exempel på obestämda föreskrifter inom straffrätten är ”varje skurk ska straffas” eller att ”omoralisk handling ska straffas”.⁵³ Inom skatterätten skulle det kunna vara ”skatt ska utgå efter vad som finnes rättvist” eller ”efter vad som är skäligt”. Generalklausulen i 2 § skatteflyktslagen är ett exempel på en sådan obestämd norm (se ovan).

Förutom att sådana synpunkter och sådan argumentation framförs redan idag i remissomgången och lagradsbehandlingen skulle man också kunna ”vindtunneltesta” förslag genom att låta ett antal experter i förväg ge sina synpunkter möjligheten att tolka och tillämpa dem.⁵⁴ Säger dessa experter det själva eller blir åtminstone deras bedömningar mycket varierande kan man sedan på goda grunder anta att andra jurister också kommer att ha samma problem. Empiriskt kan detta också, som Lindencrona framhållit, konstateras i efterhand genom att studera rättspraxis (jfr ovan).

Svårigheten begränsas därefter till *mellanfallen* och var man i olika sammanhang ska dra gränsen för vad som är acceptabel bestämdhet. Framförs eventuell kritik, så att Lagrådet har det underlaget när det granskar lagförslaget, kan Lagrådet pröva kritiken och göra sin bedömning. I många fall följs Lagrådets anmärkningar, men inte alltid, särskilt inte om det är fråga om mer omfattande arbete att justera lagförslaget och tiden för avlämnande av propositionen är knapp, vilket är ett missförhållande som påtalats av Konstitutionsutskottet.⁵⁵ I övrigt är frågan öppen för argumentation.

⁵¹ Jfr Robert Pålsson, Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, Skattenytt 2014 s. 554 ff. (särskilt s. 563).

⁵² Jfr Petter Asp, Bokföringsbrott och legalitet, Svensk juristtidning 1999 s. 16 ff. (särskilt s. 29).

⁵³ Se Asp SvJT 1999 s. 28 och i ovan nämnda promemoria Obestämdhetsförbudet s. 2.

⁵⁴ Jfr Se Hultqvist i Skattelagstiftning – att lagstifta om skatt 2014 s. 171 f.

⁵⁵ Se 2013/14:KU10 s. 104 ff. och Hultqvist, Om beredningen av skattelag 2014 s. 37 f.

Ytterst är det riksdagen som fattar beslut om vad som är acceptabelt, varvid det dock är skillnad på om alla de synpunkter som kan anföras för eller emot förslaget ingår i beslutsunderlaget eller om Skatteutskottet och riksdagen fattar beslut utan ett sådant underlag.

Här visar sig således den reella obestämda delen i bestämdhetskravet, eftersom det också kan vara fråga om en gränsdragning, där det kan finnas utrymme för olika uppfattningar.⁵⁶ Någon "högsta instans" eller på annat sätt nå ett avgörande i frågan finns, förutom Lagrådets rådgivande roll, inte. Det kan också finnas politiska önskemål om obestämdhet av olika skäl (brådska, visa handlingskraft, inte kunna eller vilja dra en bestämd gräns med mera). Det är heller inget, annat än tyngden i argumentationen mot obestämdhet, som hindrar riksdagen att besluta om en obestämd skattelag.

⁵⁶ Jfr Asp, Obestämdhetsförbudet s. 3

8 Konsekvenser av obestämdhet

En obestämd norm lämnar större utrymme för tolkning och tillämpning än en bestämd norm – mängden ”rimliga tolkningar” ökar och i än högre grad mängden ”möjliga tolkningar”, eftersom det blir svårare att påstå att en tolkning är felaktig ju vagare föreskriften är. Riktigt vaga normer kan åberopas som stöd för i stort sett det tolkaren och/eller tillämparen *av andra skäl* finner rimligt. Är den dessutom motsägelsefull eller intetsägende är den i det närmaste endast en skenlegitimation för en norm som skapats på annan grund. Det är sålunda en glidande skala från normstyrd tillämpning till tämligen fri eller till och med godtycklig tillämpning, om obestämdheten används på det sättet.

I kompetenshänseende är det detsamma som att riksdagen frånhänder sig ansvaret för att ge de förutsättningar som ska gälla vid beskattningen till tillämparen, ju mer ju större obestämdheten är. Dessutom är det inte säkert att föreskriften tillämpas lika, med hänsyn till tolkningsutrymmet och alla de aktörer som deltar i beskattningsarbetet och i sådana tvister. Tolkningsutrymmet kan därför medvetet eller omedvetet också leda till att bestämmelsen tillämpas på det sätt som tjänar det av andra skäl önskvärda slutresultatet.

Förutsebarheten för skattebetalarna blir då följaktligen lidande, sämre ju vagare föreskriften är och kanske till och med obefintlig i vissa fall. Det går inte heller för en praktiserande skattejurist att med någorlunda säkerhet bedöma tillämpningen och därmed inte heller att ge några tillförlitliga råd i den skattefrågan.

Inget annat organ kan precisera bestämmelsen ifråga på ett bindande sätt, eftersom inget annat organ har någon normgivningsmakt i skattefrågor. Liksom läroböcker, handböcker, artiklar, informationsmaterial med mera endast kan beskriva lagen och ge tolkningsförslag (deskriptiva utsagor i kombination med en egen bedömning och/eller förslag) är också Skatteverkets uppfattning sålunda också utsagor om innehållet i lag och hur föreskrifterna enligt dess bedömning ska tillämpas. Liksom andra deskriptiva utsagor kan de vara riktiga eller oriktiga (sanna/falska).

I viss mån har de dock också en i praktiskt hänseende normerande verkan, dels inom Skatteverket, eftersom det förutsätts att skattetjänstemän följer dem, dels för att skattskyldiga ofta väljer att anpassa sig till dem för att vara på den säkra sidan (och inte få problem med Skatteverket, i förlängningen en process i domstol, om man vill hävda en annan uppfattning).

Hoppet – och ibland den uttalade avsikten – att få bättre precision ifråga om vaga föreskrifter brukar då ställas till *rättspraxis*. Domstolarna förväntas skapa klarhet angående normernas tolkning och tillämpning. Hur är det då med detta?

Som nämnts ovan kan det likaväl, och till och med sannolikt, vara så att olika domstolar uppfattar, tolkar och tillämpar de vaga föreskrifterna olika. Ingen domstol binder nämligen någon annan, eftersom ingen myndighet, inte heller riksdagen, får bestämma hur en domstol ska döma i det enskilda fallet eller hur en domstol i övrigt ska tillämpa en rättsregel i ett särskilt fall (11 kap. 3 § RF). Konstitutionellt är inte

heller en dom en generell norm (som en föreskrift) och kan inte heller skapa en sådan, utan är ett avgörande i ett enskilt fall – en individuell norm i det enskilda fallet.

Lägre domstolar åberopar och stödjer sig vanligtvis dock på högre domstolars domar, även om vi i Sverige inte har någon *stare decisis-doktrin*, det vill säga att högre domstolar (formellt) binder lägre domstolar. Detta gäller framför allt domar från den högsta instansen, i skattemål Högsta förvaltningsdomstolen (HFD).⁵⁷ I viss mån har även icke överprövade avgöranden från Skatterättsnämnden (SRN) stor genomslagskraft, särskilt som instansen besitter stor skatterättslig sakkunskap och lägger ner stor möda på rättsutredningarna i de förhandsbesked som meddelas. Inte sällan delas uppfattningarna, utan egen motivering, av HFD. Eftersom HFD lägger så stor vikt vid sina egna tidigare avgöranden,⁵⁸ lägre domstolar normalt följer HFD:s avgöranden får de ställning som *prejudikat*.

Ett eller flera prejudikat kan sedan forma en mer eller mindre tydlig *rättspraxis*. Eftersom HFD har detta som en av sina primära uppgifter vinnlägger sig domstolen säkerligen om att formulera sig så tydligt som möjligt för att skapa preciseringar som kan leda till efterföljd. Bedömningen av vad prejudikatet, eller i den mån det finns flera sådana, rättspraxis kan antas ge uttryck för är också *en tolkning*, som görs av rättsvetenskapsmän, domare och privatpraktiserande jurister. Olika bedömare kan därmed också komma till olika resultat i sin tolkning. Ibland kan också många vara ense om att avgörandena inte skapar någon klar precisering eller till och med är mycket svåra att dra några närmare säkra slutsatser av (jfr till exempel Lindencrona och Cejie om ”väsentlig anknytning” ovan). Som nämnts ovan har ingen hittills kunnat precisera eller förklara skatteflyktslagens tillämpning, trots decennier av domar från högsta instans.

Innan ett mål når HFD kan det ta många år (4–6 år är inte ovanligt) och då har det dessförinnan varit föremål för skattebeslut av SKV. Läger vi därtill att det kan fordras flera domar (prejudikat) för att vi ska kunna se en tydlig rättspraxis kan det ta uppemot 10 år innan vi har en rättspraxis som är tillförlitlig. En snabbare väg är normalt förhandsbeskedsinstitutet, varvid mål kan nå HFD efter att SRN meddelat förhandsbesked inom något år. Å andra sidan är det inte säkert att preciseringen i ett eller flera sådana fall räcker för att dra några säkra slutsatser om en klar rättspraxis. Numera avvisas också förhandsbeskedsärenden med hänvisning till att de inte lämpar sig för förhandsbesked över huvud taget, senast i fråga om ränteavdragsbegränsningen.⁵⁹

Vägen att via rättspraxis få klarhet i en obestämd föreskrift är sålunda både osäker och förhållandevis långsam, inte minst om man beaktar att de enskilda behöver besked *innan* de företar sig de rättshandlingar som kan påverkas av skatteföreskriften i fråga. Vaga föreskrifter på ett betydelsefullt område kan således skapa lång, kanske till och med evig, osäkerhet och bli en ordentlig hämsko för enskilda och, om det är på ett mycket betydelsefullt område, marknaden eller ekonomin i stort. Exempel på det senare är den ovan nämnda ränteavdragsbegränsningen.

Det finns veterligen ännu ingen rättsekonomisk studie om de kostnader som olika bristfälliga skatteföreskrifter skapar, men inom Skattelagstiftningsprojektet hölls ett seminarium på detta tema för några år sedan. Det framhålls dessutom ofta från före-

⁵⁷ Se Stig von Bahr, Svensk skattetidning 2014 s. 437: ”Min bild av arbete i kammarrätt är att man söker med ljus och lykta efter mål i HFD som påminner om det mål som ska avgöras och hittar man ett avgörande där omständigheterna är mycket lika är saken klar.”

⁵⁸ Se von Bahr SvSkT 2014 s. 432: ”Min erfarenhet från arbete i domstol är att ingen rättskälla är starkare än domstolens egen praxis.”

⁵⁹ Se Hultqvist, Inga förhandsbesked om ränteavdragsbegränsningen, Skattenytt 2015 s. 560 ff.

tagarhåll att man hellre får ett klart besked omgående, även om det är negativt, än att sväva i ovisshet i årtal. (Inte minst i konkurrenshänseende är detta viktigt, där annars riskbenägenheten hos olika aktörer kan bli avgörande.) Förhoppningsvis görs inom ekonomisk forskning en sådan studie framöver, vars resultat skulle vara mycket intressant, särskilt om man sedan ställer kostnaderna för den ovisshet som obestämda skattenormer vållar mot den merutgift det hade varit att från början skapa en mer bestämd föreskrift. På så sätt kan man få en prislapp på obestämda föreskrifter.

Konklusionen så här långt är att hänvisningen till rättspraxis är ett tämligen dåligt och trubbigt försvar för obestämda föreskrifter, förutom att det i princip innebär en kompetensförskjutning från den lagstiftande församlingen (riksdagen) till domare, som egentligen ska ägna sig åt rättsskipning, inte finna bra eller goda normer för beskattningen.

Domstolarna i skattemål har nog ofta försökt att hjälpa skattelagstiftaren på traven när föreskrifterna innehåller obestämda normer, men så behöver det inte vara. Med det konstitutionella perspektivet ovan är det nog inte heller önskvärt att det är på det viset, särskilt inte om man ser till den enskildes rättssäkerhet. Finns ingen norm som ålägger skattskyldighet i ett enskilt fall, kan den enskilde på goda grunder hävda att skatt inte bör tas ut. Eftersom varken Skatteverket eller domstolarna har någon kompetens att finna nya grunder för skatt finns, liksom på straffrättens område, all anledning för domstolarna att vara försiktiga härvidlag.

Bestämmdhetskravet eller obestämmdhetsförbudet angavs av Frändhe och Jareborg endast vara av betydelse vid lagstiftningsarbetet,⁶⁰ men så behöver det inte riktigt vara, eftersom de tillämpande myndigheterna och domstolarna också har ett val, om vagheten ska utnyttjas eller, omvänt, leda till försiktighet.⁶¹ Domstolar kan, om de vill upprätthålla respekten för grundlagen och den däri lagda kompetensfördelningen, iaktta försiktighet vid tolkning och tillämpning av vaga normer istället för att ge företräde för tolkningar som utnyttjar vagheten i obestämda föreskrifter i fiskal riktning.⁶²

Högsta domstolen har levererat en tydlig och principiellt utformad dom i ett brottmål, det så kallade smygfilmningsmålet *NJA 2008 s. 946*, som belyser detta val. I korthet var problemet att vi ännu inte hade någon straffrättslig reglering i svensk rätt emot smygfilmning, varför gärningen att smygfilma en f.d. flickvän med dold kamera i hennes lägenhet prövades enligt bestämmelsen om ofredande i 4 kap. 7 § brottsbalken (BrB):

"Det kan diskuteras om bestämmelsen om ofredande genom hänsynslöst beteende fyller rimliga anspråk på klar och tydlig strafflag (jfr a. prop. s. B 117). Även om bestämmelsen är vag och lämnar formellt utrymme för högst skiftande tolkningar finns det emellertid, inte minst av legalitetshänsyn, skäl att undvika tolkningar som framstår som pressade (jfr *NJA 2005 s. 712*). Frågan om ansvar för olovlig bildupptagning (och spridning av sådana upptagningar) har varit föremål för lagstiftarens överväganden under lång tid. Inte i något sammanhang har det antagits att den nu gällande lagstiftningen skulle kunna tillämpas på det sätt som åklagaren gjort gällande i detta mål. Med hänsyn härtill och vad i övrigt anförts ovan kan lagligt stöd för att döma A.B. för ofredande inte anses föreligga.

⁶⁰ Se Jareborg, Retfaerd 1990 s. 84.

⁶¹ Jfr Asp SvJT 1999 s. 29 och s. 38 f. Jfr även Thornstedt ovan.

⁶² Jfr Asp SvJT 1999 s. 39 om möjligheten att tolka och tillämpa obestämd strafflag inskränkande (författningskonform/grundlagskonform tolkning) för att upprätthålla respekten för legalitetsprincipen. Se även dens. EU & Straffrätten – Studier rörande den Europeiska integrationens betydelse för den svenska straffrätten, Iustus förslag, 2002 s. 272.

En annan sak är att goda skäl kan anföras för att förfaranden av det slag som är föremål för HD:s bedömning i detta mål borde vara straffbara. Det får emellertid, oavsett det nuvarande rättslägets förenlighet med Europakonventionen, anses ankomma på lagstiftaren att ta ställning till om en sådan kriminalisering bör införas och i så fall till hur den bör utformas.”

En sådan lagstiftning har numera också antagits av riksdagen.⁶³ Fallet är emellertid intressant och illustrativt i det avseendet att Högsta domstolen markerade att det av legalitetshänsyn finns skäl att undvika tolkningar som framstår som pressade och gjorde en tydlig markering i kompetenshänseende.

Det förekommer säkerligen många sådana överväganden vid ordinär lagtolkning även i skattemål, men det är få fall där principfrågan artikuleras öppet. Ett exempel är dock den debatt som domarna i *HFD 2011 ref. 90* (angående affärsmässighet vid ränteavdrag) orsakade, där ett justitieråd hade en skiljaktig uppfattning av detta skäl. Andra exempel kan hämtas från skatteflyktslagens praxis, till exempel avgörandena i *RÅ 2001 ref. 66* (och *RÅ 2001 not. 188*), men i övrigt lider skatteflyktsmålen av en obenägenhet att vilja ta i de principiella och konstitutionella frågeställningarna.

Även om vi inte haft någon ordentlig debatt i frågan, och mitt intryck är att det gärna ses som lojalt att ”fylla ut” obestämd lagstiftning, finns sålunda av konstitutionella goda skäl att vara försiktig (*in dubio mitius*) när lagstiftningen är vag, även på skatterättens område.

Konsekvenserna av obestämdhet i skattelagstiftningen är sålunda flera och betydande. Den ofta åberopade möjligheten att det får klarläggas i rättspraxis används alltför enkelt och det är inte ens säkert att det blir så och, även om så slutligen skulle bli fallet, tar det lång tid och kan under tiden vålla stora kostnader för den osäkerhet som skapas. Det är också ett diskutabelt sätt i konstitutionellt hänseende att förskjuta ansvaret och kompetensen att ge normer för beskattningen. Domstolarna kan och kanske till och med bör förhålla sig mer kallsinniga till att ”fylla ut” obestämd lagstiftning och istället endast döma på det som ur den enskildes perspektiv kan sägas följa av skattelagstiftningen. Det finns få, om ens några, legitima fördelar med en obestämd skattelagstiftning. Istället finns allt att vinna på bestämdhet som målsättning i berednings- och lagstiftningsprocessen.

⁶³ Se 4 kap. 6 a § BrB ang. brottet kränkande fotografering (jfr prop. 2012/13:69).

9 Bestämmdhet som målsättning

Frågor om begriplighet och bestämdhet av vad en lagstiftning innebär är i första hand föremål för diskussion under *lagberedningen*. Det är också enklare att under beredningsprocessen framföra kritik mot förslag och komma med förslag till justeringar, än att göra det efter att en lagstiftning antagits av riksdagen och trätt i kraft.

Riksdagen har full frihet att, inom de gränser grundlagen och internationella åtaganden sätter, bestämma om och under vilka förutsättningar skatt ska utgå. En av dessa gränser är att det ska ske genom lagstiftning, det vill säga föreskrifter i lag. Sådana föreskrifter ska vara generella och kunna tillämpas lika i likadana fall. Då fordras också att föreskrifterna har en sådan kvalitet att detta är möjligt. Beredningen av skattelagstiftning bör därför, enligt min mening, ha en sådan inriktning att riksdagen får ett väl berett lagstiftningsförslag att ta ställning till, som uppfyller de kvalitetskrav som kan ställas på en väl fungerande skattelagstiftning.

Om utredningsdirektiven – gärna generella utredningsdirektiv – innehåller tydliga krav på att lagstiftningens bestämdhet ska beaktas redan under framtagandet av förslaget, och dessutom särskilt ska kommenteras, blir *lagstiftningssättet i sig* särskilt uppmärksammat, oberoende av förslagets politiska eller rättsliga målsättning. Frågan kan sedan bli föremål för fristående lagteknisk granskning och diskussion (analys och argumentation).

Normalt måste mer strukturella överväganden om hur lagstiftningen bör utformas därför göras och bestämmas i ett relativt *tidigt skede under utredningsarbetet* för att det ska kunna leda till ett konkret förslag till lagstiftning. Under denna del av beredningsprocessen finns emellertid föga handledning eller biträde för kommittéerna. Vi har redan Regelrådet för att råda bot på och minska komplicerad och onödig normgivning i allmänhet. Rådet är emellertid inte primärt inriktat på skattelagstiftningen och vidare anför det att kommittéer och andra utredningar i allt för liten utsträckning använder sig av den hjälp som finns att få den vägen.⁶⁴

En idé som framförts är att ett expertorgan – till exempel ett skattelagstiftningsråd – skulle kunna biträda kommittéer och andra utredare med sådan kompetens,⁶⁵ men i övrigt är utredningarna på gott och ont helt beroende av sin egen kunskap och kapacitet även i lagstiftningstekniska frågor, vilken naturligtvis varierar med ledamöters, sakkunnigas, experters och sekretariatets kunskap och tidigare erfarenhet. En synpunkt som Melz härvid framfört är att det är lite olyckligt att inte sekreterare används för flera liknande uppdrag och så att säga ”återanvänder” sin erhållna kunskap.⁶⁶

Alla utredningar ska numera lämna en *konsekvensutredning* angående den föreslagna lagstiftningen. Ingenstans sägs dock att konsekvenserna av det föreslagna lagstiftnings-sättet ska beräknas, och i många fall är detta också naturligtvis svårt, särskilt som forskning på området saknas (se ovan). Det innebär dock inte att inte grövre och mer påtagliga konsekvenser kan påpekas och att det anges att större kostnader kan upp-komma.

⁶⁴ Se Regelrådets Årsrapport 2012 s. 27.

⁶⁵ Se Hultqvist, Ett Skattelagstiftningsråd, i Skattelagstiftning – att lagstifta om skatt 2014 s. 159 ff.

⁶⁶ Se Peter Melz i Skattelagstiftning – att lagstifta om skatt 2014 s. 90.

Med anledning av att Högsta förvaltningsdomstolen nu beslutat att till exempel ränteavdragsbegränsningsreglerna inte lämpar sig för förhandsbesked, vilket med nödvändighet leder till att inga förhandsbesked kommer att kunna meddelas, kan precisering av en vag lagstiftning inte ske genom rättspraxis den vägen, och sannolikt ingen annan väg heller. Istället blir Skatteverket nödgad att fatta beslut efter eget gottfinnande i ett stort antal så kallade dialogsvar, enskilda tvungna att överklaga till domstolar för att få sitt fall prövat om de inte är nöjda med beskeden och domstolarna lämnade utan vägledning från högre instans när dessa mål ska avgöras. Detta är en stor kostnad för den lagstiftningen som kommer att drabba myndigheter, domstolar och enskilda.⁶⁷ I fråga om ränteavdragsbegränsningslagstiftningen har den dessutom enligt kritiken effekter på investeringsviljan i Sverige.

Även om sådana beräkningar inte kan göras med något större mått av exakthet, kan vi ändå påtala sådana förhållanden som att en vag lagstiftning riskerar att leda till både ett stort antal och mångåriga processer med osäker utgång, och att kostnaden för en sådan lagstiftning därför är relativt hög.

Remissinstanser, såsom domstolar, advokatsamfundet, myndigheter, näringslivsorganisationer och juridiska fakulteter, inriktar ofta sin granskning på denna typ av aspekter på den föreslagna lagstiftningen, det vill säga hur lagstiftningen sedan ska kunna omsättas i praktisk tillämpning. Genom att den lagtekniska lösningen har blivit särskilt diskuterad i utredningen, blir det också enklare att dels genom remissinstruktionerna, dels vid svarandet på remissen, att föra en särskild diskussion om den lagtekniska lösningen, som är juridisk-teknisk till sin natur och inte behöver innefatta några politiska eller intresseinriktade ställningstaganden i övrigt.

En stor roll i denna kvalitetsgranskning har också Lagrådet, som dessutom har tillgång till remissinstansernas synpunkter, i den mån de återgivits i lagrådsremissen. Är dessutom alla dessa synpunkter, som framförts i lagtekniskt hänseende, ackumulerad under utredningsarbetet och remissförfarandet, minskar behovet av särskild skatterättslig kunskap och fokus kan i Lagrådet läggas vid att utvärdera synpunkterna, som tillsammans med Lagrådets granskning i övrigt kan få en sista ordentlig granskning.

Under den senare delen av beredningsprocessen är det emellertid ofta svårt eller omöjligt att få gehör för större omarbetningar eller en radikalt annorlunda uppbyggd lagstiftning. Inte sällan får till och med Lagrådets synpunkter stå tillbaka för de politiska ambitionerna att få lagstiftningen genom riksdagen vid en viss tidpunkt. Som exempel härpå kan nämnas både ränteavdragsbegränsningslagstiftningen och 2014 års ändringar i 3:12-lagstiftningen.⁶⁸

Problemet har efter hörande av Lagrådet också uppmärksammats av Riksdagens konstitutionsutskott, som påtalat behovet av att arbetet med lagförslagen planeras så att det finns tillräckligt med tid för beredningen av propositionerna *efter Lagrådets yttranden*.⁶⁹ Därvid fordras enligt utskottet en *tydlig argumentation* från regeringens sida i de delar där Lagrådets förslag och synpunkter inte har följts samt *förnyad lagrådsremiss* i de delar där förslaget omarbetas.⁷⁰

⁶⁷ Jfr till exempel konsekvensbeskrivningen i promemorian Effektivare ränteavdragsbegränsningar, mars 2012 från Finansdepartementet s. 52 ff, där konsekvenserna för företagen, Skatteverket och domstolarna inte sker med beaktande av lagstiftningssättet, varför förslaget inte anses ge upphov till några merkostnader för någon av dessa, vilket stämmer illa med den verklighet vi nu upplever.

⁶⁸ Se Hultqvist, Om beredningsprocessen för skattelag 2014 s. 44 f.

⁶⁹ Se 2013/14:KU10 s. 105.

⁷⁰ Se vidare Hultqvist, Om beredningsprocessen för skattelag 2014 s. 38.

Bland alla de synpunkter som framförts av andra om förslag till konsekvenser när Lagrådets synpunkter inte följts (till exempel kvalificerad majoritet i riksdagen, obligatorisk granskning av konstitutionsutskottet, möjlighet för en riksdagsminoritet att fördröja ett riksdagsbeslut med mera), kan nog åtminstone ett yttrande från Lagrådet ang. regeringens skäl att inte följa Lagrådets synpunkter ses som ett rimligt krav för att förstärka riksdagsledamöternas möjligheter att på egen hand ta ställning till förslaget.⁷¹

Uppföljning av beslutad skattelagstiftning behövs, särskilt i fråga om sådan lagstiftning som just mött kritik för bristande bestämdhet i beredningsprocessen. Redan idag sägs att viss lagstiftning ska följas upp, men aldrig eller sällan görs en sådan ens när detta förutsatts av riksdagen. I till exempel ränteavdragsbegränsningslagstiftningsärendet har detta påtalats uttryckligt av riksdagen år 2013 (lagstiftningen trädde i kraft den 1 januari 2014).⁷² Det har nu snart gått två år, många av oss vet att lagstiftningen inte fungerar, men någon uppföljningsrapport har veterligen ännu inte publicerats, och det är osäkert om något sådant arbete pågår eller ens satts igång.

Ett särskilt organ – till exempel det föreslagna Skattelagstiftningsrådet – skulle kunna ha en sådan uppgift.⁷³ Den skulle bli särskilt effektiv om det fanns en särskild instruktion om att varje gång riksdagen, vid beslut om lagstiftning, uppdragit åt regeringen att följa upp en antagen lagstiftning, ska denna om annat ej sägs ske av det särskilt inrättade organet. Om en sådan uppgift även fanns ex officio skulle ett sådant organ kunna inleda och lämna en rapport till till exempel ansvarigt departement, så fort en illa fungerande lagstiftning uppmärksammas.

När uppföljning sker får man inte sällan också kunskap om vad som inte fungerar och hur sådana problem kan rättas till. Sådana iakttagelser och förslag skulle därför också kunna ingå i en sådan rapport, som sedan kan ligga till grund för förslag om ändrad lagstiftning direkt från en departementsintern utredning eller från en utredning som redan har ett uppdrag eller en särskilt tillsatt utredning. Vidare skulle lagreglerings- och lagtillämpningsfarenheter dessutom kunna samlas över tid.

Vidare behövs *mer forskning*. Medan vi har betydande forskning kring och lägger ned mycket möda på olika tillämpningsproblem har vi emellertid förhållandevis lite forskning om vad som utmärker och hur man åstadkommer en bra lagstiftning. Ämnet lagstiftningslära är tämligen ungt och än finns det mycket lite systematiserad kunskap om skattelagstiftning.

Mer forskning kring, bättre kunskaper om och metoder för hur en lagstiftning bör utformas samt tidiga kontrollstationer i utredningsarbetet är några viktiga åtgärder som skulle kunna vidtas för att förbättra och säkra lagstiftningskvalitén, och därmed i större utsträckning undvika obestämd lagstiftning. Tidig uppföljning och utvärdering, med en benägenhet att snabbt ändra lagstiftningen om svagheter upptäcks, är andra sådana åtgärder. Detta var några av de åtgärder som Skattelagstiftningsprojektet pekade på.

⁷¹ Se a.a. s. 47 f.

⁷² Se 2013/14:FiU1 s. 13, p. 8 och s. 166 och riksdagsskrivelse 2013/14:56.

⁷³ Se Skattelagstiftning – Att lagstifta om skatt 2014 s. 169 f.

För att stimulera och skapa starka incitament för en sådan utveckling skulle en klar politisk ambition och tydliga riktlinjer kunna bidra väsentligt.⁷⁴ En tydlig signal från beställaren, det vill säga Regeringskansliet, och i fråga om skattelagstiftningen, Finansdepartementet, att lagstiftnings tekniska frågor särskilt ska beaktas och diskuteras skulle kunna sätta ökat och särskilt fokus på lagstiftningens utformning.

Konstitutionsutskottet har redan flera gånger uppmärksammat beredningen, senast 2013, och fyller kontinuerligt på beredningskraven med mer detaljer.⁷⁵ Hade vi dessutom mer systematiserad kunskap och särskilda manualer för vad som särskilt bör beaktas vid skrivande av skattelagstiftning skulle varje lagstiftningsförslag kunna utarbetas med större medvetenhet kring normgivningsfrågorna. Det skulle också bli enklare att granska och föra en rationell argumentation om hur de politiska målsättningarna också blivit tydligt reglerade på ett sätt så att detta också kommer kunna omsättas i praktiken. Här fordras särskild juridisk sakkunskap och erfarenhet.

Fokus och en tydlig målsättning i fråga om bestämdheten i lagstiftningen, kontrollstationer genom granskning och, vid bristande bestämdhet, beskrivning och diskussion av konsekvenserna, mer forskning och systematiserad kunskap som också kan omsättas i praktiska manualer för utredningsväsendet och, inte minst, förståelse från politiskt håll för att det ibland kan ta tid att finna en bra lösning på ett mer komplext problem, är således några av de åtgärder som kan bidra till bättre bestämdhet i skattelagstiftningen. Uppföljning och beredskap att ändra en illa fungerande lagstiftning fordras, i synnerhet när viss lagstiftning forcerats igenom beredningen för att det funnit starka politiska behov att göra något snabbt.

⁷⁴ Lincencrona betonar också att *klarhet* kan ses som ett generellt krav på skattelagstiftning (JT 92/93 s. 338).

⁷⁵ Se 2013/14:KU10.

10 Sammanfattning och slutsatser

För att grundsatsen om ”svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta” – en kompetens som i den moderna demokratiska rättsstaten har lagts hos den folkvalda riksdagen – ska fungera, fordras att riksdagen meddelar föreskrifter om förutsättningarna när skattskyldighet och skatteplikt föreligger. Utan föreskrifter om skatt kan ingen skattskyldighet sålunda föreligga, eftersom ingen annan har den kompetensen (”nullum tributum sine lege”), inte regeringen, inte Skatteverket, inte domstolarna eller något annat organ. Både Skatteverket och domstolarna har, liksom skatterådgivare, att tillämpa de föreskrifter som har antagits som lag, varken mer eller mindre.

Föreskriftskravet, som är den centrala delen i *legalitetsprincipen*, får sedan till följd att skatt inte kan tas ut genom analog tillämpning av föreskrifterna, eftersom en analogi per definition faller utanför föreskriftens tolkningsområde. Inom både straff- och skatterätten framförs också ofta kritik mot en extensiv tolkning av samma skäl.

Retroaktivitetsförbudet är inte en nödvändig följd av föreskriftskravet, men en rimlig sådan om man därtill lägger kravet på förutsebarhet. Det har fått en särskild reglering i 2 kap. 10 § 2 st. RF och har endast några få, speciellt reglerade, undantag, särskilt det så kallade skrivelseförfarandet.

För att föreskriftskravet ska vara meningsfullt, så får föreskrifterna inte vara obestämda, utan bör vara så bestämda (preciserade) som möjligt – en aspekt som benämns *bestämmdhetskravet* eller *obestämdhetsförbudet*, om man så vill. Kravet är högst rimligt om man ser det i relation till föreskriftskravet och ett upprätthållande av *kompetensfördelningen* mellan riksdag (normgivare ifråga om skatt) och de rättstillämpande organen, eftersom vaga skattenormer lämnar stort utrymme för tolkning och tillämpning.

Kravet är emellertid i sig tämligen obestämt, i meningen att det finns ingen bestämd gräns fastslagen, som en föreskrift om skatt måste uppfylla och det finns exempel på av riksdagen antagna skatteföreskrifter som är mycket obestämda. Sådana blir emellertid också föremål för en omfattande kritik, vilket visar att det är möjligt att utsätta föreslagna och antagna föreskrifter för en rationell argumentation avseende graden av precision.

Det är framför allt under lagstiftningsarbetet (beredningen av skattelag) som denna argumentation förs och den behöver ingalunda vara godtycklig eller enbart ”politisk”, utan det går att sakligt pröva och föra en argumentation om föreslagen lagstiftnings precision och kvalitet. Inte minst har synpunkterna från Lagrådet ofta den karaktären, vilket också är en skyldighet för Lagrådet i sin granskning av förslagen (hur de förhåller sig till rättssäkerhetens krav, till de syften som angetts och vilka problem som kan uppstå vid tillämpningen). En annan fråga är om finansdepartementet och regeringen tar till sig dessa synpunkter och ytterst är detta en fråga för riksdagen.⁷⁶

I rättstillämpningen försöker normalt Skatteverket, skatterådgivare och domstolar tolka och tillämpa de meddelade föreskrifterna så gott det går på ett lojalt sätt i förhållande till de skäl som angivits för lagstiftningen, men det går också, för att värna

⁷⁶ Se vidare Hultqvist, Om beredningen av skattelag 2014 s. 36 ff.

om kompetensfördelningen, vid tillämpningen att förhålla sig restriktivt till vaga och opreciserade skattenormer genom att ge dem en begränsad effekt med hänvisning till bestämdhetskravet om man vill. Om domstolarna gör det skickar de klara signaler till lagstiftaransvariga att det fordras ett rimligt mått av bestämdhet för att föreskrifterna ska få effekt och att det inte går att övervältra normgivningsansvaret på rättstillämpande myndigheter i fråga om uttagande av skatt. På så sätt kan man i rättstillämpningen bidra till att *kompetensfördelningen* i regeringsformen och *förutsebarheten* vid beskattningen upprätthålls.

För att mer aktivt bidra till bestämdhet och bättre kvalitet i skattelagstiftningen har även den rättsvetenskapliga forskningen ett ansvar, genom att bidra till ökad kunskap om *lagstiftningslära* och hur man säkrar kvaliteten för skattelagstiftningen. Det finns många iakttagelser och synpunkter i litteraturen, men de kan vinna på en bättre systematisering och att ur erfarenheterna dra mer generella kunskaper om vad som gör en skattelagstiftning bra respektive dålig eller misslyckad. Intresset för ämnet är på framväxt, både i Sverige och internationellt, men än finns mycket kvar att göra.

En viktig och säkerligen också verksam åtgärd skulle vara att det i utredningsdirektiven eller i allmänna direktiv för beredning av skattelag angavs att de föreslagna föreskrifterna på ett tidigt stadium ska kvalitetgranskas, både av utredningen själv och gärna av någon utomstående. I Skattelagstiftningsprojektet framfördes idén om ett särskilt inrättat Skattelagstiftningsråd, men det kan finnas andra sätt. Det viktiga är att granskningen kommer in i ett tidigt skede, när det fortfarande finns praktiska möjligheter att ändra inriktning på lagstiftningsförslaget. Problemet med lagrådsgranskningen är att den kommer in i ett så sent skede att det sällan ges tillräcklig tid till omarbetning därefter – ett förhållande som konstitutionsutskottet uppmärksammat och riktat kritik mot. Liksom man i den normala produktionen av varor numera sällan bara förlitar sig på en slutkontroll, utan ofta har ett flertal kontrollstationer i produktionskedjan, skulle det vara bra för lagstiftningskvaliteten med sådana även tidigare under beredningen.

Om lagstiftningsens bestämdhet/obestämdhet också blir en omständighet som ska beaktas vid författandet av konsekvensbeskrivningen i utredningsbetänkandet, lagrådsremissen och propositionen skulle ytterligare en kontrollstation tillföras. Hade det till exempel på goda grunder uppmärksamats att ränteavdragsbegränsningslagstiftningen hade en sådan obestämd och komplicerad karaktär, att det skulle vara osäkert om förhandsbesked skulle kunna ges, hade sannolikt förslaget inte lett till lagstiftning. Denna typ av konsekvenser, som har stor betydelse för enskilda och som vållar stora kostnader för såväl myndigheter, domstolar som enskilda är högst rimliga att beakta vid en konsekvensbeskrivning.

Genom att särskilt uppmärksamma graden av bestämdhet hos en föreslagen lagstiftning – under iakttagandet att det är ett krav som bör tillgodoses så långt det är möjligt – kan brister eller oklarheter som inte är avsedda rättas till och förbättras. Kvar står då de fall där det finns en politisk avsikt att föreskrifterna av ett eller annat skäl ska vara vaga. I sådana fall är det domstolarnas agerande som sätter gränserna och också indirekt bestämmer hur viktigt det är att bestämdhetskravet iakttas. (En lagstiftare som vet att domstolarna kommer att förhålla sig kallsinniga till vag skattelagstiftning, kommer inte att vara lika benägen att föreslå och besluta om en sådan.)

Ytterst handlar det om att riksdagen exklusivt har att utöva beskattningsmakten, det vill säga både får och ska göra detta, och inte genom vaga normer förskjuta denna maktbefogenhet till myndigheter och domstolar. Bestämdhetskravet har sålunda förutom att värna förutsebarheten också en *kompetensbevarande* funktion.

www.svensktnaringsliv.se

Storgatan 19, 114 82 Stockholm

Telefon 08-553 430 00