

Uppsala Universitet
Juridiska institutionen
Terminskurs 5
Ht 2003

KOD: 5

Legalitetsprincipen i skatterätten

I. Inledning och disposition

Grundsatsen att den offentliga maktutövningen skall följa rättsreglerna,¹ är en betydelsefull och eftersträvad norm i varje rättsstatlig samhällsorganisation. Den är särskilt viktig på rättsområden som har en offentligrättslig karaktär, där individens privata sfär står mot det allmänna och dess resurser och där ett generellt behov finns att förhindra godtycklig rättstillämpning. För det skatterättsliga regelsystemet innebär det sagda att vid sidan av normgivningen, även rättstillämpningen måste följa ett överordnat rättssäkerhetsmönster vilket står i allmänhetens tjänst och som tryggar den enskildes legitima intressen. Som en del av ett sådant skyddsnät fungerar i den svenska skatterätten legalitetsprincipen.

Den följande framställningen kommer att redogöra för ett sätt att se på legalitetsprincipen ur ett skatterättsligt perspektiv. Inledningsvis övervägs vilken grundläggande innebörd principen bör ha med hänsyn till skatternas samhällsfunktion och skattereglernas särart. Utifrån detta diskuteras sedan i vilken utsträckning olika lagtolkningsmetoder bör påverkas och hur detta rimligen kan yttra sig. I syfte att underbygga argumentation kommer företrädesvis lagtext och doktrin att begagnas som rättskällor. Den avslutande kommentaren är en personlig reflektion över ämnet och gör ej anspråk på att vara en heltäckande sammanfattning.

II. Legalitetsprincipens grunder

Strängt taget är ursprunget till den skatterättsliga legalitetsprincipen att finna i straffrätten, där motsvarande princip stödjer sig på en solid idéhistorisk grund. Härledd ur straffrätten är således även vad som kan kallas legalitetsprincipens grundläggande budskap som kan formuleras som ett föreskriftskrav enligt vilket skatt enbart får uttas med stöd av lag – nullum tributum sine lege. Denna grundsats anses numera vara relativt tydligt reglerat i grundlagen där regler om skatt hänförs till det obligatoriska lagområdet (RF 1:4 st. 2 och 8:3), dvs. riksdagens ensamma befogenhet.² Ett sådant föreskriftskrav är enligt min mening av mycket stor bety-

¹ Se RF 1 kap. 1 § 3 st. och SOU 1993:62 s. 76 f.

² Även RF 2 kap. 10 § 2 st. brukar anföras som stöd. Se bl.a. Hultqvist, s. 91 ff.

delse och bör iakttas noggrant vid all rättstillämpning på skatteområdet. Anledningen härtill är att föreskrifter i lagform utgör den primära rättskällan eftersom de innehåller och förkroppsligar den rättsstatliga idén. Emot en sådan lagbundenhet kan möjligen tala att den, i syfte att täcka alla tänkbara praktiska situationer, skulle ge upphov till en alltför omfattande och svåröverskådlig lagstiftning. Emellertid torde detta inte vara någon större risk då mer allmänt hållna bestämmelser kan och bör tolkas för att ge de svar rättstillämparen söker i enskilda fall (se nedan). Genom att vara bunden vid lagregler erhålls däremot en garanti för att olika myndigheters dömande och rättstillämpande verksamhet inte präglas av godtycke utan strävar mot god argumentation och objektivitet. Då beskattning är ett betungande ingrepp i den enskildes personliga och ekonomiska förhållanden vill jag stanna för slutsatsen att föreskriftskravet i detta sammanhang medför en värdefull förutsebarhet i rättstillämpningen. Den skattskyldige har möjlighet att – åtminstone teoretiskt sett – förutse ekonomiska konsekvenser och kan därför anpassa sitt handlande och undvika en alltför ogynnsam beskattning.³ Detta är viktigt då skatterättslig lagstiftning visserligen tar hänsyn till den enskildes behov men samtidigt inte kan garantera nöjaktiga konsekvenser av beskattningen i varje enskilt fall. Ett flertal politiska intressen måste balanseras mot varandra vilket gör systemet välmenande men inte fullkomligt, och det bör därför lämna den enskilde ett tillräckligt handlingsutrymme. Emellertid bör enligt min mening legalitetsprincipens ställning även bestämmas av mer generella överväganden. Detta för att tydligt harmoniera med den generella lagstiftning den vill framhäva. Genom att beskattningsförfarandet har att följa ett objektiva regelverk, utbildas med nödvändighet en likabehandling för fall som äger liknande förutsättningar. En sådan likabehandling gynnar en allmän känsla av rättssäkerhet och förtroende till det offentliga och sänder ut signaler som i längden kan få positiva konsekvenser för hela beskattningssystemet – inte minst ur nationalekonomiskt perspektiv.

En förutsättning för att den ovannämnda definitionen av legalitetsprincipen över huvud taget skall lysa igenom vid rättstillämpningen på skatteområdet, torde dock vara att föreskriftskravet i sig präglas av stabilitet och kontinuitet. Genom att

³ Se härtill Lodin m.fl., s. 583.

uttag av skatt endast kan beslutas i lag,⁴ försäkras den skattskyldige om att viss kompetens ligger bakom föreskrifterna och att de inte låter sig ändras impulsivt, exempelvis till följd av tillfälliga svängningar i samhällets värderingar. I syfte att upprätthålla denna tydliga kompetensfördelning bör främst domstolarna, men även andra institutioner som är delaktiga i beskattningsförfarandet, erkänna sin bundenhet vid föreskriftskravet och därmed beakta gränsen mellan lagtolkning och normgivning (se mer nedan). Enligt min mening är vetskapen om en sådan varaktighet i rättstillämpningen särskilt viktig också av den anledning att den sänder lugnande och stimulerande impulser till det offentligas finansiärer och samtidigt ger ledning om vilka normer som är bestämmande för behandling av skatterättsliga spörsmål.

Sammandrag: Konsekvenserna av att skattskyldighet förutsätter lagstöd bör enligt min mening ta sig uttryck i en rad rättsstatliga normer. Som framgått av mitt förda resonemang bör hit främst räknas förutsebarhet och likabehandling i skatteförfarandet såväl som en väl motiverad rättstillämpning. Tillsammans utgör dessa regler legalitetsprincipens struktur och oavsett deras närmare definition är de av stor betydelse för det grundläggande föreskriftskravet som ger beskattningsförfarandet en rättssäker dimension.

III. Legalitetsprincipen och tolkning av skattelagstiftning

Mot bakgrund av den ovan fastställda grundstrukturen hos legalitetsprincipen kan hållas för visst att rättstillämpningen är tämligen problemfri i lägen där skattelagstiftningens ordalydelse är klar och tydlig. Emellertid måste hänsyn tas till att lagstiftningen på skatteområdet ändras i rask takt och ofta är i behov av en rimlig tolkning för att kunna tillämpas. Principiellt kan sägas att legalitetsprincipen, om den alls skall ha något genomslag i praktiken, måste tillåta tolkning av skattelagstiftning eftersom alla föreskrifter är generellt utformade och därför ofta innehåller språkliga oklarheter. En annan ordning skulle också innebära att legalitetsprincipen begränsade rättstillämpningen till att endast omfatta klara fall, vilket

⁴ Här bortses från regeringens och de av regeringen godkända myndigheternas verkställighetsföreskrifter.

skulle göra rättstillämparens roll nästintill överflödig. Tolkning av skattelagstiftning bör därför ses som ett användbart verktyg i strävan att upprätthålla och följa ett föreskriftskrav. Samtidigt måste dock tolkningen präglas av försiktighet för att inte gå utanför det som föreskrifterna faktiskt utsäger, och i tveksamma fall hellre belasta lagstiftaren än den skattskyldige.⁵ Utifrån det sagda är emellertid tveksamt om exempelvis en lagregel skall kunna tillämpas utanför sitt egentliga betydelseområde, dvs. analogt. Det kan hållas för visst att en strikt utläggning av föreskriftskravet, inte medger en sådan tolkning av skattelag. Lagstiftaren har av någon anledning inte reglerat den fråga som rättstillämparen står inför, vilket bör leda till att den senare ej heller får eller bör göra det åt honom. Stannar man däremot för att tillåta analog tolkning, skulle en risk uppstå att inte bara riksdagen utan även exempelvis domstolar kunde ålägga enskilda att betala skatt. Detta skulle dels undergräva de faktiska skattereglernas ställning som primärkälla och minska förutsebarheten i systemet, dels strida mot grundlagen (se ovan vid not 2). Att de rättstillämpande organen i regel inte når upp till den sakkunskap som döljs bakom lagstiftningsförfarandet är ytterligare ett skäl som starkt talar för en klar skiljelinje mellan lagstiftning och rättstillämpning i skatterätten. Enligt min uppfattning måste en konsekvens av legalitetsprincipens nämnda delmoment således vara att analog tillämpning av skattelag inte är godtagbart. Beaktas bör att motsvarande inte nödvändigtvis gäller för extensiv tolkning. Vad som med en rimlig tolkning kan anses falla under lagstiftningens ordalydelse och därmed faktiskt hör till dess betydelseområde, måste anses vara gällande rätt.

På samma sätt förhåller sig problematiken med sekundärkällor, som mot bakgrund av det hävdade föreskriftskravet naturligtvis inte i sig kan vara grund för att ålägga skatteplikt. Däremot bör de med fördel kunna stödja en tolkning av primärkällan. Så kan exempelvis förarbeten innehålla förtydliganden av lagstiftarens vilja, vilket underlättar en argumentationsanalys och domstolarnas och andra myndigheters ställningstaganden. Att däremot via förarbeten gå utanför lagstiftningen och skapa en förarbetsbunden beskattning, strider tveklöst mot den legalitetsprincip jag ovan förespråkat. Enligt min mening är ett alltför kraftigt

⁵ Se om *in dubio contra fiscum* i Hultqvist, s. 73 f. och Bergström, s. 310.

beroende av lagmotiven inte heller eftersträvansvärt då det kan leda till en osjälvständighet i bl.a. domstolarnas utövning. En sådan smygande övergång mellan lagstiftning och rättstillämpning gynnar utan tvivel inte rättssäkerheten. Således stannar jag för att förarbeten även i skatterätten med fördel bör användas vid tolkning av lagstiftning; dock inte för att i sig skapa en grund för uttag av skatt. Det sagda torde även gälla för andra sekundärkällor, såsom sedvanerätt och doktrin, trots att de kommer efter förarbeten i rättskällehierarkin.

Sammandrag: Enligt min mening kommer en rimlig tolkning av skattelagstiftning inte i konflikt med ett föreskriftskrav. Tvärtom gör den generella karaktären hos lagstiftningen (vilken i sig bör motiveras av en strävan efter lika-behandling) det nödvändigt att nyttja både klara förarbetsuttalanden och andra sekundärkällor i syfte att rationellt och konsekvent tillämpa den lagstiftning som finns. Däremot bör man inte minska förutsebarheten genom att gå emot ett föreskriftskrav med hjälp av en tillämpning utanför de relevanta lagreglernas betydelseområde eller genom att grunda skatteplikt på uttalanden i sekundärkällor.

IV. Avslutande kommentar

I syfte att markera gränsen mellan normgivning och rättstillämpning måste i skatterätten gälla ett föreskriftskrav enligt vilket skatt enbart får uttas om förfarandet har stöd i lag. Med hänsyn till att beskattning utgör en viktig offentlig finansieringskälla men även är ett betungande ingrepp i den skattskyldiges personliga sfär, bör lagbundenheten vara oantastbar. Detta leder samtidigt till de positiva konsekvenserna att rättstillämpningen blir förutsägbar och därmed en beräknelig beståndsdel av den enskildes verksamhet. För att inte kringgå detta bör lagtolkning på skatteområdet ske synnerligen återhållsamt. Att tillämpa lagstiftning utanför sitt egentliga betydelseområde eller att på annat sätt åsidosätta lagstiftarens uttryckliga vilja, bör därför inte vara tänkbart; inte ens om förarbeten talar i en sådan riktning. Däremot kan sekundärkällor med fördel användas som stöd för vad som framstår som en naturlig och påräknelig utläggning av lagtext.

Källförteckning

I. Offentligt tryck

SOU 1993:62. Rättssäkerheten vid beskattningen

II. Litteratur

Bergström, S, Hur bör förarbeten användas vid tolkning av skattelag?, SN 1984 s. 309 – 327 (cit: Bergström)

Hultqvist, A, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget 1995 (cit: Hultqvist)

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Del 2, 9:e uppl., Studentlitteratur 2003 (cit: Lodin m.fl.)