



GÖTEBORGS UNIVERSITET HANDELSHÖGSKOLAN

Skatteverkets preciseringar av vaga rekvisit

Ebba Fransén Björn

HRO800 Examensarbete, 30 hp

Juristprogrammet HT21

Juridiska institutionen

Handledare: Robert Pålsson

Examinator: Pernilla Rendahl

Innehållsförteckning

Förkortningar	4
1 Inledning	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	5
1.3 Avgränsning	6
1.4 Metod	6
1.5 Val av bestämmelser	8
1.6 Disposition	8
1.7 Skattelagstiftningslära	9
2 Schabloner och vaga rekvisit	10
2.1 Schablonregler och vaga rekvisit	10
2.2 Schablonregler	11
2.2.1 Vad som kännetecknar schablonregler	11
2.2.2 Avdrag för tjänsteresor med egen bil – exempel på schablonregel	11
2.3 Vaga rekvisit	12
2.3.1 Vad som kännetecknar vaga rekvisit	12
2.3.2 Skatteflyktslagen – exempel på vaga rekvisit	14
3 Den skatterättsliga legalitetsprincipen	16
3.1 Legalitetsprincipens beståndsdelar	16
3.1.1 Legalitetsprincipen och dess kärna	16
3.1.2 Föreskriftskravet	18
3.1.3 Analogiförbudet	19
3.1.4 Bestämmdhetskravet	20
3.1.5 Retroaktivitetsförbudet	21
3.2 Legalitetsprincipen vid tillämpningen av vaga rekvisit	22
4 Skatteverkets regelprodukter	23
4.1 Verkställighetsföreskrifter	23
4.2 Allmänna råd	24
4.2.1 Vad som utgör allmänna råd	24
4.2.2 De allmänna rådens ställning som rättskälla	27

4.2.3 De allmänna råden och legalitetsprincipen	29
5 Skatteverkets normpreciseringar	31
5.1 Skattefria julgåvor till anställda	31
5.1.1 Reglerna om skattefria julgåvor till anställda	31
5.1.2 Skatteverkets precisering av skattefria julgåvor till anställda	32
5.1.3 Analys av Skatteverkets precisering av skattefria julgåvor till anställda	34
5.2 Avdrag för resor till och från arbetet med egen bil	36
5.2.1 Reglerna om avdrag för resor till och från arbetet med egen bil	36
5.2.2 Skatteverkets precisering av avdrag för resor till och från arbetet med egen bil	37
5.2.3 Analys av Skatteverkets precisering av avdrag för resor till och från arbetet med egen bil	39
5.3 Definitionen av privatbostad	40
5.3.1 Reglerna om definitionen av privatbostad	40
5.3.2 Skatteverkets precisering av definitionen av privatbostad	42
5.3.3 Analys av Skatteverkets precisering av definitionen av privatbostad	43
5.4 Avdrag för arbetsredskap vid hemarbete	44
5.4.1 Reglerna om avdrag för arbetsredskap vid hemarbete	44
5.4.2 Skatteverkets precisering av avdrag för arbetsredskap vid hemarbete	46
5.4.3 Analys av Skatteverkets precisering av avdrag för arbetsredskap vid hemarbete	47
5.5 Sammanfattning	49
6 Skatteverket som normskapare	50
6.1 Undersökningens resultat – förklaringar och konsekvenser	50
7 Tydlighet i de allmänna råden	52
Källförteckning	54

Förkortningar

IL	inkomstskattelag (1999:1229)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
prop.	proposition
ref.	referat
RF	regeringsformen (1974:152)
RRK	Rättsfall från Regeringsrätten och kammarrätterna
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Både schablonregler och vaga rekvisit¹ är vanligt förekommande lagstiftningstekniker inom skatterätten.² Eftersom de vaga rekvisiten förflyttar en del av makten att precisera förutsättningarna för uttag av skatt från lagstiftaren till rättstillämparen³ finns det anledning att undersöka hur de vaga rekvisiten i praktiken förhåller sig till legalitetsprincipen.

Den skatterättsliga legalitetsprincipen innebär att uttag av skatt måste regleras genom lagstiftning. Principen aktualiseras särskilt när lagstiftaren inför bestämmelser med rekvisit som är vaga, eftersom rekvisiten då måste preciseras av rättstillämparen för att denne ska kunna tillämpa bestämmelsen.

Skatteverket preciserar de vaga rekvisiten genom sina allmänna råd. Råden får en stor genomslagskraft i skatterätten trots att de inte är bindande. Skatteverkets roll som rättsskapare, rättstillämpare och part i skatterättsliga mål är därför särskilt intressant att studera utifrån legalitetsprincipen.

1.2 Syfte

Arbetets syfte är att undersöka om Skatteverkets preciseringar av vaga rekvisit i inkomstskattelagen (1999:1229) är förenliga med den skatterättsliga legalitetsprincipen.

Syftet med arbetet är att undersöka Skatteverkets preciseringar av fyra utvalda normer och deras förenlighet med den skatterättsliga legalitetsprincipen. Arbetets omfattning innebär att antalet bestämmelser som behandlas inte är tillräckligt stort för att det ska vara möjligt att dra några generella slutsatser om hur förenliga med

¹ Se vidare avsnitt 2 och särskilt avsnitt 2.3.

² Se t.ex. Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 113; Pahlsson, R., Skattebetalarens avsikter - Subjektiva rekvisit i skatterätten, Skattenytt 2017, s. 4–5; Tjernberg, M., Skatterättslig tolkning, s. 128.

³ Med termen rättstillämpare avses alla de institutioner som tillämpar skattelagstiftning. Begreppet omfattar därför både domstolarna och Skatteverket.

legalitetsprincipen som Skatteverkets allmänna råd är. Undersökningen av de fyra normerna kan dock leda till slutsatser som är av intresse även vid tillämpningen av andra vaga rekvisit än de som behandlas i detta arbete. Trots att några generella slutsatser om de allmänna råden inte kan dras kan resultatet av undersökningen ge en viss uppfattning om hur myndigheten förhåller sig till legalitetsprincipen när den preciserar normer.

Vidare är arbetets syfte rättspolitiskt eftersom det undersöker hur Skatteverkets allmänna råd förhåller sig till den skatterättsliga legalitetsprincipen och de värden som principen värnar, främst i form av rättssäkerhet.⁴ Även om arbetet inte ger några svar på frågan om hur Skatteverkets allmänna råd bör se ut, syftar det till att generera kunskap som kan förbättra de allmänna råden.

1.3 Avgränsning

Arbetets begränsade omfattning gör att utrymmet för att behandla legalitetsprincipen i relation till andra rättsprinciper är mycket litet.

Likhetsprincipen berörs kortfattat eftersom den motiverar att Skatteverket utfärdar allmänna råd. Eftersom arbetet syftar till att undersöka hur Skatteverkets allmänna råd förhåller sig till legalitetsprincipen, behandlas inte relationen mellan de analyserade råden och likhetsprincipen.

Omfattningen av arbetet har också begränsat antalet allmänna råd som undersöks. De bestämmelser och allmänna råd som behandlas har valts ut enligt kriterier som redovisas i avsnitt 1.5.

1.4 Metod

För att undersöka om vaga rekvisit i inkomstskattelagen leder till att Skatteverket preciserar lagstiftningens normer på ett sätt som är oförenligt med den skatterättsliga legalitetsprincipen, kommer jag att göra en rättsvetenskaplig analys av Skatteverkets allmänna råd om fyra utvalda regler. Skatteverkets uttalanden i råden

⁴ Sandgren, C., Vad är rättsvetenskap?, s. 34.

kommer att jämföras med innehållet i andra rättskällor för att undersöka vilka uttalanden som är myndighetens egna preciseringar av bestämmelserna. Resultatet från undersökningen analyseras sedan utifrån den skatterättsliga legalitetsprincipen.

Uppsatsen redogör först för vad vaga rekvisit är och hur legalitetsprincipen kommer till uttryck inom skatterätten. Avsnitten är deskriptiva men nödvändiga eftersom de utgör den teoretiska grunden för undersökningen av Skatteverkets allmänna råd. Sedan följer en redogörelse för Skatteverkets regelprodukter och deras ställning som rättskällor.

I uppsatsens undersökande del presenteras först de fyra utvalda reglerna innan de behandlas var och en för sig. Först redogör jag för rättsläget med fokus på bestämmelsernas vaga rekvisit. Efter det presenteras Skatteverkets uttalanden om hur de vaga rekvisiten ska tillämpas. Myndighetens uttalanden jämförs sedan med innehållet i andra rättskällor för att se om Skatteverket har rättsligt stöd för sin uppfattning eller om uttalandena är myndighetens egna preciseringar av de vaga rekvisiten. Avslutningsvis analyseras Skatteverkets eventuella normpreciseringar för att avgöra om de är förenliga med den skatterättsliga legalitetsprincipen. Efter att bestämmelserna har analyserats var och en för sig, analyseras preciseringarna ur ett mer generellt perspektiv för att se till strukturella förklaringar till resultatet av undersökningen.

För att identifiera Skatteverkets egna preciseringar i myndighetens allmänna råd behöver uttalandena jämföras med den aktuella lagstiftningen, förarbetena till lagstiftningen och rättspraxis. Den undersökande delen av uppsatsen utgår därför från den traditionella rättskälleläran och den rättsdogmatiska metoden eftersom det är de traditionella rättskällornas behandling av bestämmelserna som undersöks. I avsnitten som berör rättsläget undersöks hur normerna preciseras i lagstiftning, förarbeten och rättspraxis men inte hur Skatteverket tillämpar dem.⁵ Den traditionella rättskällelära som används i dessa avsnitt är deskriptiv eftersom innehållet i rättskällorna endast återges. Någon värdering av hur rättskällorna bör tolkas sker inte i dessa avsnitt.⁶

⁵ Kleineman, J., Rättsdogmatisk metod, s. 21, 24 och 28; Sandgren, C., Vad är rättsvetenskap?, s. 119–120.

⁶ Strömholm, S., Lyles, M. & Valguarnera, F., Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 348–349.

När Skatteverkets allmänna råd sedan analyseras och jämförs med de andra rättskällorna används en mer normativ rättskällelära. Utgångspunkten för analyserna är Skatteverkets användning av andra rättskällor än sina egna regelprodukter och om myndighetens preciseringar av de vaga rekvisiten är förenliga med den skatterättsliga legalitetsprincipen.⁷

1.5 Val av bestämmelser

Arbetets omfattning gör det svårt att behandla mer än ett fåtal bestämmelser. De bestämmelser som arbetet behandlar har valts ut eftersom de innehåller vaga rekvisit som Skatteverket har preciserat i sina uttalanden. Bestämmelserna har också valts ut eftersom de inte kräver att läsaren har någon större förkunskap om dem för att kunna förstå dem. Samtliga bestämmelser innehåller minst ett rekvisit som är så vagt att det inte med säkerhet går att utläsa en tillämpbar norm ur lagrummet. Den som ska tillämpa bestämmelserna behöver själv precisera normen eller tillämpa normen så som någon annan rättskälla än lagstiftningen preciserar den. Utöver dessa kriterier har de analyserade bestämmelserna inte valts ut enligt några särskilda parametrar.

1.6 Disposition

Arbetet inleds med den teoretiska grunden för undersökningen. I avsnitt 2 redogörs därför för vad schablonregler och vaga rekvisit är och vad som utmärker dem. Efter det avhandlas den skatterättsliga legalitetsprincipen och dess beståndsdelar i avsnitt 3. Den teoretiska delen av uppsatsen avslutas med avsnitt 4, där Skatteverkets verkställighetsföreskrifter och allmänna råd samt deras ställning som rättskällor behandlas. Därefter följer arbetets undersökande del. I avsnitt 5 behandlas Skatteverkets allmänna råd kring tillämpningen av fyra olika normer. Normerna och de allmänna råden presenteras innan rådets förenlighet med legalitetsprincipen analyseras. I avsnitt 6 diskuteras resultatet från avsnitt 5 ur ett mer övergripande perspektiv för att behandla strukturella förklaringar till resultatet. Avslutningsvis

⁷ Strömholm, S., Lyles, M. & Valguarnera, F., Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 348–349.

följer i avsnitt 7 en kortare reflektion om behovet av tydlighet i Skatteverkets allmänna råd.

1.7 Skattelagstiftningslära

Lagstiftningslära och lagstiftningsteknik är områden som länge varit eftersatta, inte minst inom skatterätten.⁸ Ämnet lagstiftningslära har framför allt uppmärksammats av Jan Hellner och Peter Wahlgren.⁹

Två personer som i stor utsträckning skrivit om skattelagstiftningslära är Anders Hultqvist och Robert Pålsson. Tillsammans med Peter Melz drev de Skattelagstiftningsprojektet. Inom ramen för projektet studerades skattelagstiftningsteknik för att generera kunskap om hur välfungerande skattelagstiftning skapas.¹⁰ Inom ramen för projektet publicerades också en antologi om skattelagstiftningsteknik.¹¹

Den skatterättsliga legalitetsprincipen har behandlats mest utförligt av Hultqvist. I sin avhandling *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen* skriver han om legalitetsprincipen och föreskriftskravets rättsliga grunder samt deras betydelse för skatterätten.¹² Hultqvist har också behandlat vaga rekvisit och hur de förhåller sig till den skatterättsliga legalitetsprincipen i rapporten *Hur vag får en skattelag va?*¹³

Pålsson har behandlat Skatteverkets allmänna råd i sin avhandling *Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*. Där redogör han både för de allmänna rådens ställning inom skatterätten och deras förenlighet med legalitetsprincipen.¹⁴ I artikeln

⁸ Hultqvist, A., Melz, P. & Pålsson, R. (red.), Skattelagstiftning - att lagstifta om skatt, s. 12; Skattelagstiftningsprojektet 2021-12-10.

⁹ Se Hellner, J., Metodproblem i rättsvetenskapen - Studier i förmögenhetsrätt; Wahlgren, P., Lagstiftning: Rationalitet, teknik, möjligheter.

¹⁰ Skattelagstiftningsprojektet 2021-12-10.

¹¹ Se Hultqvist, A., Melz, P. & Pålsson, R. (red.), Skattelagstiftning - att lagstifta om skatt.

¹² Se Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen.

¹³ Se Hultqvist, A., Hur vag får en skattelag va'?

¹⁴ Se Pålsson, R., Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet.

Lagstiftningsteknik - schabloner i inkomstskattelagen skriver Pålsson om schablonregler och deras funktion i skattelagstiftningen och rättstillämpningen.¹⁵

Ytterligare verk om skattelagstiftningslära och skattelagstiftningsteknik som är nämnvärda är Gustaf Lindencronas artikel *Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad?*, Peter Melz artikel *Några reflexioner om lagstiftningsteknik i skattelagar - främst i inkomstskattelagen* och Katarina Fast Lappalainens avhandling *Om skyddet mot retroaktiv beskattning: en studie i konstitutionell rätt*.¹⁶

2 Schabloner och vaga rekvisit

I detta avsnitt presenteras regeltyperna schabloner och vaga rekvisit. Schablonerna behandlas endast kortfattat för att illustrera vad som kännetecknar de vaga rekvisiten. Avslutningsvis behandlas effekterna av vaga rekvisit vid tillämpningen av skattelagstiftning.

2.1 Schablonregler och vaga rekvisit

Schabloner och vaga rekvisit är två vanliga regeltyper i skattelagstiftningen.¹⁷ Regeltyperna är varandras motsatser och bör därför förstås i relation till varandra. Pålsson illustrerar detta genom en lagstiftningsteknisk precisionsskala. I skalans ena ände placerar han de vaga rekvisiten och i den andra schablonreglerna.¹⁸

¹⁵ Se Pålsson, R., *Lagstiftningsteknik - schabloner i inkomstskattelagen*, Skattenytt 2021.

¹⁶ Se Lindencrona, G., *Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad?*, Juridisk Tidskrift 1992–1993; Melz, Peter, *Några reflexioner om lagstiftningsteknik i skattelagar - främst i inkomstskattelagen*; Fast Lappalainen, K., *Om skyddet mot retroaktiv beskattning : en studie i konstitutionell rätt*.

¹⁷ Hultqvist, A., *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 113; Pålsson, R., *Skattebetalarens avsikter - Subjektiva rekvisit i skatterätten*, Skattenytt 2017, s. 4–5; Tjernberg, M., *Skatterättslig tolkning*, s. 128.

¹⁸ Pålsson, R., *Lagstiftningsteknik - schabloner i inkomstskattelagen*, Skattenytt 2021, s. 518.

2.2 Schablonregler

2.2.1 Vad som kännetecknar schablonregler

Påhlsson beskriver schablonregler som beräkningsmodeller som ersätter de verkliga omständigheterna. Schablonregler är tydliga och kan oftast appliceras direkt på de faktiska omständigheterna, utan några större ansträngningar från rättstillämparen.¹⁹ Att reglerna är tydliga innebär att tolkningsutrymmet är begränsat. Användningen av schablonregler bidrar därför till att beskattningen blir likformig.²⁰

Schablonregler riskerar att skapa en viss orättvisa. När en schablonregel används för att beräkna avdrag för skattskyldigas kostnader ersätts de faktiska kostnaderna av schablonbelopp. Samtidigt innebär schablonreglerna också att de skattskyldiga i större utsträckning slipper att styrka sina faktiska kostnader.²¹

2.2.2 Avdrag för tjänsteresor med egen bil – exempel på schablonregel

Ett bra exempel på en schablonregel är IL 12 kap. 5 § 1 st. Bestämmelsen stadgar att den skattskyldiges utgifter för tjänsteresor med egen bil dras av med 1,85 kr per kilometer.

IL 12 kap. 5 § 1 st. är en tydlig lagregel som är relativt enkel att tillämpa. Lagstiftaren har ersatt de faktiska omständigheterna med en schablon. Om regeln inte hade varit utformad som en schablon och de skattskyldiga i stället hade fått avdrag för sina faktiska kostnader skulle Skatteverkets hantering av begärda avdrag sannolikt ha blivit betydligt mer komplicerad och tidskrävande. Både bränslekostnader och andra driftskostnader för bilen hade behövt tas med i beräkningen av avdraget. Det hade varit svårt att beräkna vilka kostnader som hänförde sig till tjänsteresor och vilka som hänförde sig till privat körning. Schablonregeln resulterar i ett enklare förfarande där man endast behöver veta hur många mil som den skattskyldige har kört i tjänsten för att kunna beräkna avdraget. Det innebär inte bara en effektivare tillämpning utan också en ökad förutsebarhet för de skattskyldiga.

¹⁹ Påhlsson, R., Lagstiftningsteknik - schabloner i inkomstskattelagen, Skattenytt 2021, s. 515 och 518–519.

²⁰ Påhlsson, R., Likhet inför skattelag - likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten, s. 194.

²¹ Påhlsson, R., Likhet inför skattelag - likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten, s. 194.

2.3 Vaga rekvisit

2.3.1 Vad som kännetecknar vaga rekvisit

Hultqvist definierar en vag föreskrift som en bestämmelse där tolkningsutrymmet är stort och det är svårt att veta hur bestämmelsen kommer att tillämpas.²² När föreskrifter innehåller alltför vaga rekvisit blir de normer som bestämmelserna ska förmedla otydliga.²³ Att bestämmelser är komplicerade eller svåra att förstå är dock inte detsamma som att de är vaga.²⁴

Det är svårt att dra en gräns mellan det som är för vagt och det som är tillräckligt tydligt.²⁵ En bestämmelse kan se vag ut trots att normen som den stadgar egentligen inte är det. Normen kan framstå som vag om man enbart läser bestämmelsen, men bli tydlig om man gör en systematisk tolkning och läser bestämmelsen tillsammans med andra föreskrifter. Motsatt gäller att en föreskrift som ser klar och bestämd ut kan vara vag eftersom den innehåller begrepp som ger upphov till en mängd olika rimliga tolkningar. Lagstiftaren kan på detta vis göra en föreskrift oklar genom att använda ord som *skäligen*, som har en mycket vag innebörd.²⁶

Hultqvist benämner det tolkningsutrymme som vaga rekvisit skapar som “mängden möjliga ‘tolkningar’”. Mängden möjliga tolkningar skiljer han från den mindre del av tolkningsutrymmet som han kallar “mängden ‘rimliga tolkningar’”. Att mängden rimliga tolkningar blir stor innebär att det blir svårt att avfärda en tolkning av lagstiftningen som oriktig.²⁷

Om det är svårt för tillämparen att förstå vilken norm som en bestämmelse stadgar blir det också svårt att tillämpa normen.²⁸ För att kunna tillämpa en bestämmelse där normen inte tydligt framgår kan rättstillämparen själv behöva konstruera delar

²² Hultqvist, A., Hur vag får en skattelag va?, s. 7; Hultqvist, A., Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, Skattenytt 2016, s. 737.

²³ Hultqvist, A., Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, Skattenytt 2016, s. 737.

²⁴ Hultqvist, A., Hur vag får en skattelag va?, s. 20–21.

²⁵ Hultqvist, A., Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, Skattenytt 2016, s. 737.

²⁶ Hultqvist, A., Hur vag får en skattelag va?, s. 16.

²⁷ Hultqvist, A., Hur vag får en skattelag va?, s. 27; Hultqvist, A., Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, Skattenytt 2016, s. 737.

²⁸ Hultqvist, A., Hur vag får en skattelag va?, s. 6.

av normen. Hultqvist menar att de vaga rekvisiten på så vis flyttar en del av riksdagens makt att besluta om skattnormer till Skatteverket och domstolarna.²⁹

Påhlsson delar Hultqvists uppfattning att de vaga bestämmelserna i praktiken delegerar normgivningsmakten till rättstillämparen.³⁰ Påhlsson menar vidare att ju vagare en bestämmelse är, desto större är utrymmet för tillämparen att använda sina egna värderingar.³¹

När tillämparen ges utrymme att bestämma över när en regel ska tillämpas brukar det uttryckas genom att det som utlöser regelns tillämplighet formuleras med obestämda uttryck eller uttryck som innebär att tillämparen måste göra värderande ställningstaganden för att avgöra om regeln är tillämplig.³² När rättstillämparen ska tillämpa vaga rekvisit behöver denne därför inta en mer aktiv roll än vid tillämpandet av schablonregler. Tillämparen behöver vända sig till andra rättskällor än enbart lagstiftningen och kan också behöva använda sina egna värderingar.³³

Påhlsson lyfter fram att en av fördelarna med vaga rekvisit är att de ger rättstillämparen utrymme att tillämpa regleringen i fråga på säregna och svårförutsebara fenomen när detta är önskvärt. Vidare betonar Påhlsson att det, med hänsyn till legaliteten och förutsebarheten, är viktigt att både införandet och tolkningen av vaga rekvisit övervägs med stor omsorg.³⁴

Vaga rekvisit innebär visserligen att rättstillämparen får ett stort handlingsutrymme men det sker på bekostnad av tillämpningens förutsebarhet.³⁵ Om delar av normen konstrueras först när rättstillämparen ska tillämpa lagstiftningen blir det svårt för skattesubjekten att innan dess veta hur de ska handla i enlighet med normen.

²⁹ Hultqvist, A., Hur vag får en skattelag va?', s. 3, 5 och 7.

³⁰ Påhlsson, R., Lagstiftningsteknik - schabloner i inkomstskattelagen, Skattenytt 2021, s. 518; Påhlsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 34–35; Påhlsson, R., Skattebetalarens avsikter - Subjektiva rekvisit i skatterätten, Skattenytt 2017, s. 5.

³¹ Påhlsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 35; Påhlsson, R., Skattebetalarens avsikter - Subjektiva rekvisit i skatterätten, Skattenytt 2017, s. 30.

³² Strömholm, S., Lyles, M. & Valguarnera, F., Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 262.

³³ Påhlsson, R., Lagstiftningsteknik - schabloner i inkomstskattelagen, Skattenytt 2021, s. 519.

³⁴ Påhlsson, R., Skattebetalarens avsikter - Subjektiva rekvisit i skatterätten, Skattenytt 2017, s. 31.

³⁵ Hultqvist, A., Hur vag får en skattelag va?', s. 3, 5 och 7.

2.3.2 Skatteflyktslagen – exempel på vaga rekvisit

I den juridiska litteraturen är lagen (1995:575) mot skatteflykt omdiskuterad och lagstiftningen är ett vanligt förekommande exempel på vaga rekvisit.³⁶

Skatteflyktslagen får därför illustrera hur vaga rekvisit kan ta sig uttryck och vilka problem som de kan innebära i tillämpningen.

Enligt skatteflyktslagen 1 § är lagen enbart tillämplig vid fastställandet av underlaget för inkomstskatt. Om en rättshandling uppfyller de fyra rekvisiten i skatteflyktslagen 2 § ska den bortses från när den beskattningsbara inkomsten beräknas.

De fyra rekvisit som stadgas i skatteflyktslagen 2 § är att förfarandet ska ha medfört en väsentlig skatteförmån, att den skattskyldige direkt eller indirekt ska ha medverkat i förfarandet, att skatteförmånen sett till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till förfarandet och att det skulle strida mot lagstiftningens syfte att ta hänsyn till rättshandlingen när inkomsten beräknas.

Lagstiftningens syfte är både det som framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och det som framgår av de bestämmelser som omfattar förfarandet eller som har kringgåts genom förfarandet.

Skatteflyktslagen är vag i den bemärkelse att det är svårt att förstå vad lagtexten faktiskt betyder. Det är svårt att enbart utifrån ordalydelsen i skatteflyktslagen 2 § utläsa den norm som där stadgas. Särskilt kraven på att förfarandet ska resultera i en väsentlig skatteförmån och att det ska strida mot lagstiftningens syfte utgör vaga formuleringar.

Vad en skatteförmån är framgår inte av lagtexten. Enligt SOU 1975:77 avses med skatteförmån att den skattskyldige får ett beskattningsresultat som är förmånligare än normalt i jämförbara situationer.³⁷ Hultqvist menar att kravet på att rättshandlingen ska medföra en väsentlig skatteförmån är motsägelsefullt eftersom skatt endast utgår om det finns en lagstadgad skatteplikt.³⁸ Det blir därför

³⁶ Se t.ex. Fri, M. Henkow, O. & Kleist, D., Beskattning av aktiebolag vid företagsöverlåtelser: En skatterättslig vägledning för köpare och säljare av företag, s. 38; Hultqvist, A., Hur vag får en skattelag va?, s. 16–17; Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 34; Pålsson, R., Kleist, D., Rendahl, P. & Svensson, B., Grundläggande Inkomstskatterätt, s. 419–420; Tjernberg, M., Skatterättslig tolkning, s. 102.

³⁷ SOU 1975:77 s. 63.

³⁸ Se avsnitt 3.1.1.

missvisande att kalla effekten av skattelagstiftningen för en förmån.³⁹ Skattefrihet vid avsaknad av lagstadgad skatteplikt utgör inte en förmån.⁴⁰

Av rekvisitet lagstiftningens syfte framgår att det syfte som avses är syftet som kommer till uttryck i själva lagstiftningen och inte i förarbetena. Lagstiftningens syfte kan utläsas både genom dess ordalydelse och genom den systematik som framgår där och i förarbetena.⁴¹ Hultqvist menar att rekvisitet lagstiftningens syfte antingen är innehållslöst eller motsägelsefullt, eftersom det antyder att syftet inte är vad som framgår när lagen tolkas.⁴²

Hultqvist menar att det utmärkande för tillämpningen av skatteflyktslagen är att man varken kan förutse, förklara eller systematisera tillämpningen av den. Rekvisiten väsentlig skatteförmån och lagstiftningens syfte är enligt Hultqvist innehållslösa och kan därför användas för att rättfärdiga tillämparens egna värderingar. Han menar att skatteflyktslagen på detta sätt avsiktligt flyttar normgivningsmakten från lagstiftaren till rättstillämparen.⁴³

Skatteflyktslagen är vagt utformad av en anledning, som tidigare berörts ger de vaga rekvisiten rättstillämparen en stor flexibilitet. Samtidigt är det svårt att hävda något annat än att en så pass intetsägande formulering som lagtexten i skatteflyktslagen 2 § innebär att det är mycket svårt för skattesubjekten att förstå vilken norm som stadgas i lagstiftningen. Förutsebarheten blir i princip obefintlig. För rättstillämparen blir det omöjligt att tillämpa bestämmelsen utan att göra egna ställningstaganden och beakta sina egna subjektiva värderingar.

³⁹ Hultqvist, A., Hur vag får en skattelag va?', s. 17.

⁴⁰ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 419–420.

⁴¹ Påhlsson, R., Kleist, D., Rendahl, P. & Svensson, B., Grundläggande Inkomstskatterätt, s. 421.

⁴² Hultqvist, A., Hur vag får en skattelag va?', s. 17.

⁴³ Hultqvist, A., Hur vag får en skattelag va?', s. 17–18.

3 Den skatterättsliga legalitetsprincipen

Avsnittet behandlar den skatterättsliga legalitetsprincipen. Först redogörs för principen i allmänhet och sedan för föreskriftskravet, analogiförbudet, bestämdhetskravet och retroaktivitetsförbudet, vilka samtliga är del av legalitetsprincipen. Avslutningsvis behandlas legalitetsprincipens betydelse för vaga rekvisit.

3.1 Legalitetsprincipens beståndsdelar

3.1.1 Legalitetsprincipen och dess kärna

Legalitetsprincipen är en allmän rättsprincip och därför av betydelse inte bara för skatterätten utan för hela den offentliga rätten.⁴⁴ Principen kommer till uttryck RF 1 kap. 1 § 3 st.⁴⁵ Där stadgas att den offentliga makten utövas under lagarna.

Eftersom legalitetsprincipen är en allmän rättsprincip kan dess innehåll skilja sig åt mellan olika rättsområden.⁴⁶ Den skatterättsliga legalitetsprincipen syftar till att skydda skattesubjekten från godtyckliga uttag av skatt och att säkerställa förutsebarhet i beskattningen.⁴⁷ Principen kan delas upp i föreskriftskravet, analogiförbudet, bestämdhetskravet och retroaktivitetsförbudet.⁴⁸

Hultqvist menar att den skatterättsliga legalitetsprincipen etablerades av Seve Ljungman på 1940-talet.⁴⁹ Redan innan begreppet introducerades fanns dock krav på att beskattningen skulle vara föreskriftsbunden.⁵⁰ Ljungman hävdade att det var ett etablerat faktum att den skatterättsliga lagtolkningen måste prioritera rättssäkerheten eftersom skattelagstiftningen innebär stora intrång i

⁴⁴ Pålsson, R., Likhet inför skattelag - likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten, s. 31.

⁴⁵ Bergström, S., RSVs verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel, Skattenytt 1995, s. 418; Pålsson, R., Likhet inför skattelag - likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten, s. 31.

⁴⁶ Moëll, C., Proportionalitetsprincipen i skatterätten, s. 96.

⁴⁷ Pålsson, R., Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, Skattenytt 2014, s. 563; Tjernberg, M., Skatterättslig tolkning, s. 26.

⁴⁸ Hultqvist, A., Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, Skattenytt 2016, s. 732.

⁴⁹ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 3.

⁵⁰ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 75.

skattesubjektens ekonomiska förhållanden. Han menade att det därför borde finnas en skatterättslig motsvarighet till den straffrättsliga legalitetsprincipen *nulla poena sine lege* (inget straff utan lag). Ljungman uttryckte den skatterättsliga legalitetsprincipen som *nullum tributum sine lege* (ingen skatt utan lag).⁵¹

Ljungmans påstående om förekomsten av en skatterättslig legalitetsprincip mötte dock kritik. Kuylenstierna hävdade att *nullum tributum sine lege* varken stämde överens med den gällande rätten eller var eftersträvansvärd.⁵²

Kärnan i den skatterättsliga legalitetsprincipen är föreskriftskravet, vilket innebär att skatterättslig normgivning måste ske genom lagstiftning.⁵³ Skattskyldighet och uttag av skatt kräver därför lagstöd.⁵⁴ Hultqvist uttrycker det som att principen drar en gräns mellan normgivningen och tillämpningen.⁵⁵ Vidare menar Hultqvist att legalitetsprincipen är viktig eftersom stöd i lagstiftningen innebär att beskattningen är legitimt grundad.⁵⁶

Uppfattningarna har länge varit delade kring om den skatterättsliga legalitetsprincipen följer av sedvanerätt, doktrin eller regeringsformen.⁵⁷ Idag är det en utbredd uppfattning att den skatterättsliga legalitetsprincipen åtminstone delvis är lagstadgad eftersom föreskriftskravet är lagstadgat i regeringsformen 8 kap. och 2 kap. 10 §.⁵⁸ Det råder dock inte konsensus om att så är fallet och Magnus Alhager ställer sig tveksam till att den skatterättsliga legalitetsprincipen eller dess föreskriftskrav skulle vara lagstadgat.⁵⁹

⁵¹ Ljungman, S., Om skattefordran och Skatterestitution, s. 21–22.

⁵² Kuylenstierna, C. W. U., Skatterätt och privaträtt, Förvaltningsrättslig tidskrift 1950, s. 24–25.

⁵³ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 6 och 73.

⁵⁴ Bergström, S., Skatter och civilrätt: En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, s. 66; Hultqvist, A., Legalitetsprincipen och lagtolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, Skattenytt 2013, s. 16; Pålsson, R., Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, s. 131.

⁵⁵ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 6 och 73.

⁵⁶ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 2.

⁵⁷ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 3.

⁵⁸ Se t.ex. Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 112–113; Hultqvist, A., Legalitetsprincipen och lagtolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, Skattenytt 2013, s. 16; Moëll, C., Proportionalitetsprincipen i skatterätten, s. 98–99; Pålsson, R., Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, Skattenytt 2014, s. 558.

⁵⁹ Alhager, M., Dispens från inkomstskatt, s. 92–95.

Skatteverket får inte tolka lagstiftningen efter vad myndigheten anser vara skäligt i form av skatteuttag.⁶⁰ Enligt Pålsson innebär legalitetsprincipen nämligen inte bara att rättstillämparen behöver stöd i lagstiftningen för att få utöva sin makt. Principen innebär också att rättstillämparen ska utöva sin makt när lagstiftningen stadgar att skatt ska tas ut. Om Skatteverket avstår från att ta ut skatt trots att det stadgats i lag bryter myndigheten mot legalitetsprincipen.⁶¹ Mats Tjernberg delar denna uppfattning.⁶²

Vidare menar Pålsson att legalitetsprincipen betonar vikten av att lagtolkningen har ett språkligt eller systematiskt samband med den tolkade lagstiftningen. Han skriver att legalitetsprincipen är en kontrollstation "för god, förnuftig juridik."⁶³

Tjernberg menar att det är odiskutabelt att legalitetsprincipens föreskriftskrav, analogiförbud och retroaktivitetsförbud är mycket betydelsefulla i tolkningen och tillämpningen av skattelagstiftning.⁶⁴

3.1.2 Föreskriftskravet

Föreskriftskravet är den del av den skatterättsliga legalitetsprincipen som innebär att uttag av skatt måste ha stöd i lag och att det därför endast är riksdagen som kan besluta om bindande skatteregler.⁶⁵ Skatterätten tillhör nämligen det obligatoriska lagområdet vilket innebär att skatterättslig normgivning bara får ske genom lagstiftning och inte genom någon annan typ av föreskrifter.⁶⁶ Skatteföreskrifter måste därför i princip alltid beslutas av riksdagen.⁶⁷ Riksdagen kan inte delegera makten att fatta beslut om skatteregler, varken till regeringen, Skatteverket eller domstolarna.⁶⁸

⁶⁰ Bergström, S., Skatter och civilrätt: En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, s. 66.

⁶¹ Pålsson, R., Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, s. 135; Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 93.

⁶² Tjernberg, M., Skatterättslig tolkning, s. 28–29.

⁶³ Pålsson, R., Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, Skattenytt 2014, s. 563 och 568.

⁶⁴ Tjernberg, M., Skatterättslig tolkning, s. 27.

⁶⁵ Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 31–32; Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 91; Tjernberg, M., Skatterättslig tolkning, s. 27.

⁶⁶ Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 31–32; Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 91.

⁶⁷ Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 27 och 31–32; Hultqvist, A., Hur vag får en skattelag va?, s. 6.

⁶⁸ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 94.

Riksdagens kompetens att besluta om skatteregler omfattar inte bara makten att införa nya regler utan också makten att med bindande verkan precisera skattereglerna.⁶⁹ Föreskriftskravet innebär därför att lagstiftning är den enda typ av rättskälla som är auktoritativ.⁷⁰

Föreskriftskravet har stöd i regeringsformen.⁷¹ Att endast riksdagen får besluta om skatterättsliga normer följer av regeringsformen. RF 1 kap. 1 § 3 st. stadgar att "Den offentliga makten utövas under lagarna." Av RF 1 kap. 4 § 2 st. framgår att det är riksdagen som stiftar lagar och beslutar om skatt. Eftersom skattenormer reglerar enskildas skyldigheter gentemot det allmänna och uttag av skatt är ett ingrepp i enskildas ekonomiska förhållanden måste föreskrifter som reglerar skatt meddelas genom lagstiftning enligt RF 8 kap. 2 § 1 st. 2 p. Att riksdagen inte kan delegera makten att meddela skatteföreskrifter till regeringen följer av RF 8 kap. 3 § 1 st. 2 p. Det följer också av RF 2 kap. 10 § 2 st. att skatt inte får tas ut i större utsträckning än vad som följer av de föreskrifter som gäller när omständigheten som utlöser skattskyldigheten inträffar.

3.1.3 Analogiförbudet

Av föreskriftskravet följer enligt Hultqvist och Pålsson ett analogiförbud. Att beskatta någon genom en analog tolkning av en bestämmelse innebär att beskattningen sker trots att det inte följer av lagstiftning. En analog tillämpning av skattelagstiftning strider därmed mot föreskriftskravet.⁷² Pålsson menar att det är en vedertagen uppfattning att legalitetsprincipen innebär ett förbud mot analoga tillämpningar av skattelagstiftning, åtminstone om de är till nackdel för de skattskyldiga.⁷³

I RÅ 1992 ref. 76 tillämpade Regeringsrätten en bestämmelse analogt. Det var dock de skattskyldiga som ville att bestämmelsen i fråga skulle tillämpas analogt och utfallet kan därför inte anses ha varit till deras nackdel. Målet rörde två föräldrar

⁶⁹ Hultqvist, A., Hur vag får en skattelag va'?, s. 27.

⁷⁰ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 347; Hultqvist, A., Legalitetsprincipen och lagtolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, Skattenytt 2013, s. 17.

⁷¹ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 113.

⁷² Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 122 och 368; Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 94–96.

⁷³ Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 95.

som ägde obligationer. Föräldrarna hade gett rätten till avkastningen från obligationerna till sin minderårige son. Det fanns vid denna tidpunkt en bestämmelse som stadgade att den som hade rätt till avkastningen från en aktie skulle beskattas för den, oavsett om personen i fråga var ägare till aktien eller inte. Någon motsvarande bestämmelse för obligationer fanns inte. Föräldrarna ville att sonen skulle beskattas för avkastningen i enlighet med bestämmelsen som reglerade aktieutdelning medan skattemyndigheten ansåg att bestämmelsen inte var tillämplig på obligationer och att föräldrarna därför skulle beskattas. Regeringsrätten fann att bestämmelsen om avkastning på aktier var tillämplig och att det var sonen, som hade rätt till avkastningen på obligationerna, som skulle beskattas för avkastningen.

3.1.4 Bestämmdhetskravet

Bestämmdhetskravet är en del av föreskriftskravet och innebär att en föreskrift inte får vara för vag eller oklar. Föreskrifterna måste därför vara någorlunda bestämda och precisa.⁷⁴ Detta för att skattesubjekten ska kunna förutse hur lagstiftningen kommer att tillämpas.⁷⁵ Bestämmdhetskravet konkretiserar på så vis föreskriftskravet och legalitetsprincipen.⁷⁶

Bestämmdhetskravet måste vägas mot andra intressen, såsom lagstiftarens önskan om att rättsutvecklingen i praxis ska kunna följa samhällsutvecklingen.⁷⁷ Kravet innebär nämligen inte att alltför vaga bestämmelser inte får tillämpas utan det är främst ett krav på lagstiftaren när denne utformar ny lagstiftning.⁷⁸

Påhlsson menar att bestämmdhetskravet inte alltid följs eftersom många skattebestämmelser innehåller vaga rekvisit.⁷⁹ Hultqvist skriver i sin avhandling från 1995 att ingen skatterättslig bestämmelse har underkänts grundat på att den är för vag.⁸⁰

⁷⁴ Påhlsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 34–35; Påhlsson, R., Skattebetalarens avsikter - Subjektiva rekvisit i skatterätten, Skattenytt 2017, s. 4; Tjernberg, M., Skatterättslig tolkning, s. 32.

⁷⁵ Tjernberg, M., Skatterättslig tolkning, s. 32.

⁷⁶ Påhlsson, R., Skattebetalarens avsikter - Subjektiva rekvisit i skatterätten, Skattenytt 2017, s. 4.

⁷⁷ Påhlsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 34–35.

⁷⁸ Hultqvist, A., Om bestämmdhetskravet i legalitetsprincipen, Skattenytt 2016, s. 736.

⁷⁹ Påhlsson, R., Skattebetalarens avsikter - Subjektiva rekvisit i skatterätten, Skattenytt 2017, s. 4.

⁸⁰ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 185.

3.1.5 Retroaktivitetsförbudet

RF 2 kap. 10 § 2 st. stadgar att skatt inte får tas ut i större utsträckning än vad som följer av de föreskrifter som gäller när omständigheten som utlöser skattskyldighet inträffar. Bestämmelsen innebär att skattelagstiftning inte får tillämpas retroaktivt och utgör det så kallade retroaktivitetsförbudet som också är en del av legalitetsprincipen.⁸¹ Av prop. 1978/79:195 framgår att förbudet motiveras av förutsebarhet och den rättsliga grundsatsen att de skattskyldiga ska veta konsekvenserna av sina rättshandlingar när de utför dem.⁸²

Av ordalydelsen i RF 2 kap. 10 § 2 st. följer att retroaktivitetsförbudet endast omfattar lagstiftning som är betungande för de skattskyldiga. Retroaktiv tillämpning av nya regler som är till de skattskyldigas fördel omfattas därmed inte av förbudet.

Från retroaktivitetsförbudet i RF 2 kap. 10 § 2 st. finns ett viktigt undantag som nyttjas i relativt stor utsträckning.⁸³ Av bestämmelsen följer nämligen att skatt får tas ut retroaktivt genom så kallade stoppskrivelser. Enligt RF 2 kap. 10 § 2 st. får föreskrifter tillämpas retroaktivt om riksdagen anser att det finns särskilda skäl för det. Lagstiftningen får dock bara tillämpas retroaktivt på rättshandlingar som företagits efter det att regeringen eller ett riksdagsutskott lämnat förslag om lagstiftningen till riksdagen eller regeringen, genom en stoppskrivelse, meddelat riksdagen att ett sådant förslag ska lämnas. När riksdagen sedan beslutar att införa lagen kan den besluta att göra lagstiftningen tillämplig från datumet då stoppskrivelsen eller förslaget meddelades, om den anser att särskilda skäl föreligger.⁸⁴

Av prop. 1978/79:195 framgår att undantaget motiveras av behovet att motverka skatteflykt och skattefusk. Det framgår också att särskilda skäl kan föreligga när ny lagstiftning ska införas och det finns en risk att de gamla reglerna utnyttjas i högre grad än vanligt innan den nya lagstiftningen träder i kraft.⁸⁵

⁸¹ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 100–101.

⁸² Prop. 1978/79:195 s. 55.

⁸³ Pålsson, R., Retroaktiv stopplagstiftning, s. 106–107.

⁸⁴ Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 39.

⁸⁵ Prop. 1978/79:195 s. 55–56.

3.2 Legalitetsprincipen vid tillämpningen av vaga rekvisit

Legalitetsprincipen utgör i sig inget hinder mot att rättstillämparen i rättstillämpningen specificerar normer. Däremot innebär principen att de normpreciseringar som sker måste rymmas inom mängden rimliga tolkningar. Föreskriftskravet och dess analogiförbud innebär därför att en bestämmelse inte får preciseras utanför mängden rimliga tolkningar av lagstiftningen eller så att lagstiftningen tillämpas utanför sitt betydelseområde.⁸⁶

Tolkningen av en bestämmelse ska enligt föreskriftskravet rymmas inom dess ordalydelse.⁸⁷ Föreskriftskravet innebär dock inte att skattelag nödvändigtvis ska tolkas restriktivt utan det är lagstiftningens betydelseområde som är avgörande. Utöver dessa krav på hur skattelagstiftning ska tolkas ger föreskriftskravet inte någon konkret vägledning i hur skattelagstiftningen får eller bör tolkas.⁸⁸

Skatteverkets normpreciseringar måste utgöra rimliga tolkningar av lagtexten för att vara förenliga med legalitetsprincipen.⁸⁹ Eftersom uppfattningen om vad som är rimligt kan skilja sig åt är det svårt att avgöra var gränsen för mängden rimliga tolkningar går.⁹⁰ Klart är i vart fall att normpreciseringar inte får utöka eller minska normens tillämpningsutrymme. Normen får inte tillämpas utanför bestämmelsens betydelseområde eller preciseras så att den endast tillämpas inom en del av betydelseområdet. Skatteverket får därför inte precisera en norm så att utrymmet för skattskyldighet utökas eller utrymmet för skattefrihet minskas.⁹¹

Hultqvist menar att när vaga rekvisit innebär att rättstillämparen preciserar normen vid sin tillämpning kan det vara oförenligt med retroaktivitetsförbudet. Normen tillkommer då först efter det att skattesubjektet har rättshandlat vilket inte är

⁸⁶ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen och lagtolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, Skattenytt 2013, s. 19–21; Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 332; Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 93; Pålsson, R., Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, Skattenytt 2014, s. 562.

⁸⁷ Tjernberg, M., Skatterättslig tolkning, s. 23.

⁸⁸ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 335 och 344.

⁸⁹ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen och lagtolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, Skattenytt 2013, s. 19.

⁹⁰ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 332.

⁹¹ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen och lagtolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, Skattenytt 2013, s. 20–21; Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 332.

förenligt med förbudet.⁹² Han menar också att legalitetsprincipen framför allt är viktig när det inte klart och tydligt framgår vad som är innanför och utanför den aktuella lagstiftningens ramar.⁹³

Hultqvist skriver att vaga rekvisit minskar både förutsebarheten och likabehandlingen i rättstillämpningen. Detta på grund av det stora tolkningsutrymme som deras vaghet skapar och Skatteverkets avsaknad av möjligheter att precisera normerna med bindande verkan. Vaga rekvisit kan därför vara olämpliga sett till rättssäkerhet och legalitetsprincipen.⁹⁴

4 Skatteverkets regelprodukter

Skatteverket utfärdar en mängd olika typer av regelprodukter. Eftersom den skatterättsliga normgivningsmakten är reglerad genom föreskriftskravet är det endast myndighetens verkställighetsföreskrifter som är bindande. Allmänna råd och andra uttalanden som Skatteverket utfärdar är inte bindande.

Avsnittet behandlar inledningsvis verkställighetsföreskrifter. Även om dessa inte undersöks inom ramen för arbetet har de inkluderats i avsnittet för fullständighetens skull. Efter det att verkställighetsföreskrifterna har berörts följer en redogörelse för Skatteverkets allmänna råd och deras ställning. Avslutningsvis berörs de allmänna rådens relation till legalitetsprincipen.

4.1 Verkställighetsföreskrifter

Verkställighetsföreskrifter utgör ett undantag från föreskriftskravet.⁹⁵ Utöver lagstiftning är verkställighetsföreskrifter den enda formen av bindande skatterättsliga föreskrifter.⁹⁶ Av RF 8 kap. 7 § 1 st. 1 p. följer att regeringen får utfärda

⁹² Hultqvist, A., Hur vag får en skattelag va?, s. 18.

⁹³ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 74.

⁹⁴ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 185.

⁹⁵ Bergström, S., RSVs verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel, Skattenytt 1995, s. 418 och 436.

⁹⁶ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 129.

föreskrifter om verkställighet av lag, det vill säga verkställighetsföreskrifter. RF 8 kap. 11 § stadgar att regeringen sedan kan bemyndiga en myndighet att utfärda sådana föreskrifter. Verkställighetsföreskrifterna är bindande förutsatt att de inte strider mot regeringsformen eller annan lagstiftning.⁹⁷

Verkställighetsföreskrifterna kan vara rent administrativa eller fylla ut en lagstiftning i materiellt avseende. De får precisera de normer som följer av lagstiftning och får genom sådana preciseringar en normerande verkan. Verkställighetsföreskrifterna är därför bindande.⁹⁸ Normpreciseringarna i verkställighetsföreskrifterna får dock inte innebära några nya betungande skyldigheter för de skattskyldiga.⁹⁹

Av prop. 1975:8 framgår att verkställighetsföreskrifter får utfärdas även inom det obligatoriska lagområdet där normalt endast riksdagen kan utfärda föreskrifter. Vidare framgår också att verkställighetsföreskrifterna ska vara förenliga med reglerna om kompetensfördelning i regeringsformen. Syftet är inte att riksdagen ska stifta vaga lagar som sedan preciseras genom verkställighetsföreskrifter.¹⁰⁰

Skatteverkets enda möjlighet att utfärda bindande skatterättsliga normer är genom verkställighetsföreskrifter. Det krävs då att riksdagen eller regeringen bemyndigar Skatteverket att meddela sådana föreskrifter. Hultqvist skriver att det är en etablerad uppfattning att möjligheterna att utfärda skatterättsliga verkställighetsföreskrifter är mycket små. Han menar vidare att utrymmet för verkställighetsföreskrifter inom inkomstskatterätten är mycket litet.¹⁰¹ Sture Bergström delar denna uppfattning.¹⁰²

4.2 Allmänna råd

4.2.1 Vad som utgör allmänna råd

Av författningssamlingsförordningen (1976:725) 1 § framgår att allmänna råd är "generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende." Eftersom uttag av skatt kräver stöd

⁹⁷ Bergström, S., RSVs verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel, Skattenytt 1995, s. 418.

⁹⁸ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 129, 348 och 368–369.

⁹⁹ Bergström, S., RSVs verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel, Skattenytt 1995, s. 418.

¹⁰⁰ Prop. 1975:8 s. 39.

¹⁰¹ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 138–139, 183–184 och 347–348.

¹⁰² Bergström, S., RSVs verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel, Skattenytt 1995, s. 418.

i lag är allmänna råd inte formellt bindande.¹⁰³ De allmänna råden omfattas inte av regeringsformen och Skatteverket kan därför utfärda dem utan bemyndiganden från regeringen.¹⁰⁴

Skatteverket utfärdar en mängd olika typer av material om hur lagregler ska tolkas och tillämpas. De allmänna råden benämns inte alltid som allmänna råd. Andra vanligt förekommande benämningar av myndighetens allmänna råd är exempelvis *rekommendationer* och *ställningstaganden*.¹⁰⁵ Rubriceringen spelar dock ingen roll för uttalandenas värde som rättskälla eftersom samtliga uttalanden, som inte är verkställighetsföreskrifter, inte är bindande.¹⁰⁶

Skatteverkets webbsida *Rättslig vägledning* utgör en form av allmänna råd.¹⁰⁷ Alla uttalanden som myndigheten publicerar på Rättslig vägledning utgör dock inte allmänna råd. De uttalanden som enbart återger vad som står i lagstiftningen utgör inte allmänna råd.¹⁰⁸ Allmänna råd ska inte vara deskriptiva eftersom de enligt författningssamlingsförordningen 1 § ska innehålla myndighetens rekommendationer om tillämpningen av författningar.

Eftersom de allmänna råden inte är bindande kan de inte skapa formella rättsnormer. Uttag av skatt kan aldrig grunda sig på de allmänna råden eftersom skattenormer måste vara lagreglerade.¹⁰⁹ Även om råden inte är formellt bindande ens för Skatteverkets tjänstemän visar de hur Skatteverket och dess tjänstemän tolkar och tillämpar lagstiftningen eftersom tjänstemännen brukar fatta sina beslut i enlighet med råden. De allmänna råden ger därför uttryck för Skatteverkets interna administrativa praxis.¹¹⁰

¹⁰³ Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 105; Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 177.

¹⁰⁴ Pålsson, R., Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, s. 84; Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 175.

¹⁰⁵ Pålsson, R., Kleist, D., Rendahl, P. & Svensson, B., Grundläggande Inkomstskatterätt, s. 58; Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 108–111.

¹⁰⁶ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 129 och 348; Pålsson, R., Kleist, D., Rendahl, P. & Svensson, B., Grundläggande Inkomstskatterätt, s. 58–59.

¹⁰⁷ Tjernberg, M., Skatterättslig tolkning, s. 112.

¹⁰⁸ Pålsson, R., Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, s. 95–96.

¹⁰⁹ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 174, 177 och 347.

¹¹⁰ Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 105 och 107.

Att Skatteverket utfärdar allmänna råd är inte bara motiverat av författningssamlingsförordningen. Beskattningen måste nämligen vara effektiv och välorganiserad för att fungera bra.¹¹¹ De allmänna råden bidrar till detta genom att den administrativa praxis som de skapar ger de enskilda tjänstemännen vägledning i hur Skatteverket anser att lagen bör tillämpas. Dessutom innebär råden att de skattskyldiga på förhand kan bilda sig en uppfattning om hur Skatteverket kommer att beskatta dem. De skattskyldiga kan därmed välja att rätta sig efter det och göra rätt i Skatteverkets ögon från början. På så vis effektiviserar de allmänna råden beskattningsprocessen.

Utöver att de allmänna råden bidrar till en mer effektiv beskattningsprocess är de också ett sätt för Skatteverket att uppfylla sin normativa uppgift. Den normativa uppgiften innebär att Skatteverket ska informera skattesubjekten om gällande rätt, både som den stadgas i skattelagstiftningen och som den utvecklas genom rättspraxis och förarbeten. Utöver det ska myndigheten komma med råd och tolkningsförslag som fyller ut lagstiftningen.¹¹²

De allmänna råden motiveras, enligt vad som sagts ovan, av effektivitet och likformighet.¹¹³ Råden är därför ett sätt att främja likhetsprincipen i rättstillämpningen. Även om intresset av likhetsprincipen faller utanför ramen för detta arbete bör det, för att ge en rättvisande bild av de allmänna råden, påpekas att råden är ett sätt för Skatteverket att leva upp till principen.

Likhetsprincipen följer av RF 1 kap. 9 §. Bestämmelsen stadgar att domstolarna och myndigheterna i sin verksamhet ska "beakta allas likhet inför lagen samt iakttä saktighet och opartiskhet." Det innebär att jämförbara fall ska behandlas lika. Likhetsprincipen är underordnad legalitetsprincipens krav på att skatteregler måste vara lagstadgade.¹¹⁴

¹¹¹ Pålsson, R., Likhet inför skattelag - likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten, s. 177; Pålsson, R., Skatteverkets styrsignaler - en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt 2006, s. 402.

¹¹² Pålsson, R., Likhet inför skattelag - likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten, s. 177; Pålsson, R., Skatteverkets styrsignaler - en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt 2006, s. 402.

¹¹³ Pålsson, R., Likhet inför skattelag - likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten, s. 178; Pålsson, R., Skatteverkets styrsignaler - en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt 2006, s. 402.

¹¹⁴ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 181 och 184.

Eftersom RF 1 kap. 9 § inte omfattar riksdagen står det riksdagen fritt att genom lagstiftning behandla skattesubjekten olika. Skatteverket måste däremot iakttå principen i sin tillämpning och precisering av skattelagstiftningen.¹¹⁵

4.2.2 De allmänna rådens ställning som rättskälla

De allmänna rådens ställning som rättskälla är likvärdig doktrinen.¹¹⁶ Domstolarna bör förhålla sig på samma sätt till de allmänna råden som de förhåller sig till doktrinen och självständigt värdera de rättsliga argument som de allmänna råden ger uttryck för.¹¹⁷ HFD hänvisar ofta till Skatteverkets material i referatmål.¹¹⁸ Den administrativa praxis som de allmänna råden skapar leder till att de tillmäts ett förhållandevis högt värde som rättskälla, även av domstolarna. Att följa den administrativa praxis som Skatteverket beslutar enligt främjar likformigheten i rättstillämpningen.¹¹⁹

Hultqvist menar att Skatteverkets allmänna råd, trots att de inte är bindande, får stor betydelse eftersom möjligheterna att utfärda skatterättsliga verkställighetsföreskrifter är så begränsade.¹²⁰ I praktiken kan råden få nästan samma effekter som en rättslig norm eftersom de skattskyldiga kan antas följa Skatteverkets allmänna råd. Detta för att slippa den rättsprocess som blir resultatet om de väljer att överklaga myndighetens beslut.¹²¹

Påhlsson menar att det finns en konflikt mellan regeringsformens stadgande om att endast föreskrifter är bindande och syftet med de allmänna råden. Han hävdar att de allmänna råden, trots att de inte är bindande enligt rättskälleläran, kan ha en närmast bindande funktion i verkligheten. Det är inte förenligt med hur RF fördelar den skatterättsliga normgivningsmakten.¹²² Eftersom råden inte är bindande skriver Påhlsson att Skatteverket inte bör formulera sina råd på ett sådant sätt att de av

¹¹⁵ Påhlsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 44–45 och 100.

¹¹⁶ Påhlsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 107; Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 182 och 347.

¹¹⁷ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 347.

¹¹⁸ Påhlsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 112.

¹¹⁹ Påhlsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 107 och 111; Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 347.

¹²⁰ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 347.

¹²¹ Hultqvist, A., Hur vag får en skattelag va'?, s. 27.

¹²² Påhlsson, R., Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, s. 120–121.

läsaren uppfattas som bindande. Det är därför inte lämpligt att Skatteverket i sina råd skriver att myndigheten alltid ska tillämpa dem.¹²³

Håkan Strömberg menar att de allmänna rådens genomslagskraft som styrmedel i praktiken kan vara nästan lika stark som föreskrifternas, trots att de allmänna råden inte är bindande.¹²⁴ Hultqvist är av samma uppfattning och understryker att syftet med de allmänna råden är att de ska påverka hur lagstiftningen de berör ska tolkas och tillämpas.¹²⁵

Påhlsson skriver att HFD tillmäter de allmänna råden från Skatteverket en stor betydelse. Han uttrycker att regeringsrådet Gustaf Petréns uppfattning av de allmänna rådens betydelse i skatterättsliga mål sannolikt fortfarande är relevant. Petrén menade att Regeringsrätten visste att ett avsteg från Skatteverkets linje skulle skapa oordning eftersom myndighetens tolkning redan fått genomslag i den praktiska tillämpningen. Väljer domstolen mellan två tolkningar som är lika bra kommer domstolen att gå på myndighetens linje och på så vis kan effekterna av Skatteverkets allmänna råd bli mycket stora.¹²⁶ Påhlsson menar själv att strävan efter likformighet i beskattningen talar för att domstolarna inte bör bortse från Skatteverkets rekommendationer, om det inte föreligger goda skäl för att göra det.¹²⁷

Påhlsson har studerat samtliga mål rörande skatter och avgifter som RR avgjorde under åren 1980–1992. Han fann att domstolen i 182 av de totalt 1006 målen gjorde hänvisningar till Riksskatteverkets rekommendationer. Undersökningen gör ingen skillnad mellan Riksskatteverkets olika typer av regelprodukter men Påhlsson understryker att ett flertal hänvisningar inte avser bindande föreskrifter. Han menar vidare att undersökningen visar på att domstolen använde Riksskatteverkets material i betydande utsträckning i sin rättskipning och att man med fog kan anta att domstolen regelbundet använder sig av Riksskatteverkets synpunkter. Samtidigt betonar Påhlsson att man inte kan dra slutsatsen att en hänvisning till Riksskatteverkets material alltid innebär att domstolen instämmer i myndighetens

¹²³ Påhlsson, R., Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, s. 144–145.

¹²⁴ Strömberg, H., Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, s. 45.

¹²⁵ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 177.

¹²⁶ Påhlsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 112–113.

¹²⁷ Påhlsson, R., Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, s. 121.

uppfattning. Regeringsrätten har exempelvis hänvisat till Riksskatteverkets material för att domstolen funnit materialet grundlagsstridigt.¹²⁸ Även om undersökningen gjordes under 1990-talet så visar den på Högsta förvaltningsdomstolens positiva inställning till Riksskatteverkets material.

Att Högsta förvaltningsdomstolen tillmäter Skatteverkets råd ett visst värde i sin rättstillämpning framgår vidare av rättspraxis. I RRK R76 1:7 uttalade Regeringsrätten att Riksskattenämndens schabloner “fyller en funktion som ett medel att få en likformig beskattning”. Rätten yttrade vidare att en schablon ska tillämpas, förutsatt att det aktuella fallet inte avviker väsentligt från det normalfall som schablonen avser.

Regeringsrättens uttalande i RRK R76 1:7 rör enbart schabloner. Pålsson menar att Högsta förvaltningsdomstolen tenderar att beakta Skatteverkets schabloner i större utsträckning än andra råd. Samtidigt anser han att det finns goda skäl att anta domstolarna även beaktar råd som inte är schabloner.¹²⁹

4.2.3 De allmänna råden och legalitetsprincipen

När Skatteverket utformar och tillämpar allmänna råd måste myndigheten beakta legalitetsprincipen.¹³⁰ Skatteverket måste därför säkerställa att deras allmänna råd har stöd i lagtexten. För att tillämpningen av de allmänna råden ska vara förenlig med legalitetsprincipen får råden inte precisera lagstiftningens normer på ett sätt som innebär att normerna blir strängare än vad som följer av lagtexten. Råden får heller inte utvidga eller inskränka lagbestämmelsernas tillämpningsområde. Myndigheten måste tolka normerna innanför bestämmelsernas betydelseområden och ska inte konstruera några nya rekvisit.¹³¹

Om Skatteverket genom de allmänna råden skapar nya rekvisit och normer som inte finns i lagstiftningen innebär det att föreskriftskravets grundlagsstadgade fördelning

¹²⁸ Pålsson, R., Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, s. 105–107.

¹²⁹ Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 113; Pålsson, R., Kleist, D., Rendahl, P. & Svensson, B., Grundläggande Inkomstskatterätt, s. 58.

¹³⁰ Pålsson, R., Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, s. 138.

¹³¹ Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 113–114.

av den skatterättsliga normgivningsmakten kringgås.¹³² Om skatt tas ut i enlighet med sådana allmänna råd som saknar lagstöd strider beskattningen mot legalitetsprincipen. Det spelar ingen roll om de allmänna råden framstår som nödvändiga, exempelvis på grund av nya och oreglerade skattefenomen, de är ändå inte förenliga med legalitetsprincipen om de saknar lagstöd. Det är alltid lagstiftarens uppgift, inte Skatteverkets, att reglera beskattningen.¹³³

Skatteverkets allmänna råd om hur vaga rekvisit ska tillämpas är förenliga med legalitetsprincipen förutsatt att råden utgör rimliga språkliga förklaringar av rekvisiten.¹³⁴ Enligt Pålsson rättar sig Skatteverket oftast efter dessa begränsningar och de allmänna råden är därför oftast förenliga med legalitetsprincipen.¹³⁵

De allmänna råden kan sägas vara ett instrument för att leva upp till likhetsprincipen, så som den stadgas i RF 1 kap. 9 §. Råden får därför inte behandla grupper olika om det inte framgår av lagen att så ska ske eller om andra rättskällor inte uttrycker starka skäl för det.¹³⁶ Även om intresset av en likformig beskattning är starkt är det underordnat föreskriftskravet och legalitetsprincipen. Likhetsprincipen är i sig inte en tillräckligt stark grund för att tillämpa de lagtolkningar som finns i Skatteverkets allmänna råd. Hultqvist anser att man inte kan tillmäta de allmänna råden ett stort värde på grund av att de är allmänna råd eller för att främja en likformig beskattning, om det finns alternativa lagtolkningar som stöds av starkare skäl. En sådan tillämpning av råden skulle nämligen strida mot föreskriftskravet och legalitetsprincipen.¹³⁷

¹³² Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 114; Pålsson, R., Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, s. 134.

¹³³ Pålsson, R., Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, s. 133–134.

¹³⁴ Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 114; Pålsson, R., Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, s. 134.

¹³⁵ Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 114.

¹³⁶ Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, s. 115.

¹³⁷ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 184 och 348.

5 Skatteverkets normpreciseringar

I följande avsnitt undersöks och analyseras Skatteverkets allmänna råd om skattefria julgåvor till anställda, avdrag för resor till och från arbetet med egen bil, definitionen av privatbostad och avdrag för arbetsredskap vid hemarbete. Varje regel behandlas i eget avsnitt men alla avsnitten och dess rubriker är utformade på samma sätt. Först behandlas regeln i ett eget avsnitt, där jag redogör för de aktuella bestämmelserna och vad i dem som utgör de vaga rekvisiten. I avsnittet efter det behandlas Skatteverkets preciseringar av de vaga rekvisiten. Sedan följer ett avsnitt där Skatteverkets preciseringar analyseras för att undersöka om de har stöd i andra rättskällor. Avslutningsvis sammanfattas slutsatserna från analyserna av de fyra reglerna.

5.1 Skattefria julgåvor till anställda

5.1.1 Reglerna om skattefria julgåvor till anställda

IL 11 kap. 14 § 1 st. 1 p. stadgar att förmåner i form av "julgåvor av mindre värde till anställda" inte ska tas upp till beskattning. En anställd som får en sådan gåva av sin arbetsgivare beskattas inte för den eftersom bestämmelsen utgör ett undantag från huvudregeln i IL 11 kap. 1 §. Enligt IL 11 kap. 14 § 2 st. gäller undantaget enbart om gåvan inte består av pengar.

Det går inte att utläsa en klar norm ur lagtexten i IL 11 kap. 14 § 1 st. 1 p. Det är omöjligt att veta vilka julgåvor som är av ett tillräckligt lågt värde för att vara undantagna från beskattning, enbart genom att läsa bestämmelsen. Normen som bestämmelsen stadgar behöver preciseras ytterligare för att kunna tillämpas. Då det inte finns någon annan paragraf i IL som gör det behöver man i stället vända sig till andra rättskällor för att precisera normen. *Av mindre värde* är därför ett vagt rekvisit.

Av prop. 1987/88:52 framgår att julgåvorna måste ges till alla anställda eller en stor grupp av dem för att de ska vara skattefria för arbetstagarna.¹³⁸ Enligt

¹³⁸ Prop. 1987/88:52 s. 51.

författningskommentaren i propositionen motsvarar ett mindre värde vad som gäller enligt Riksskatteverket anvisningar. Det står vidare att Riksskatteverket i framtiden ska utforma råd om hur stort det belopp som motsvarar ett mindre värde ska vara.¹³⁹

I RÅ 80 1:61 fick en styrelseledamot en gåva av det bolag vars styrelse som han var ledamot i. Gåvan bestod av pengar och gavs med anledning av styrelseledamotens 70-årsdag. Regeringsrätten yttrade att en gåva i form av pengar som en anställd får av sin arbetsgivare på grund av sin anställning, är skattepliktig för den anställda. Även gåvor med anledning av den anställdes födelsedag eller annan bemärkelsedag omfattas. Rätten menade att detsamma gällde i uppdragsförhållanden och ansåg därför att gåvan var skattepliktig eftersom styrelseledamoten fått den av bolaget på grund av deras förhållande som uppdragstagare och uppdragsgivare.

I RÅ 83 1:73 gick en person, som var anställd som verkställande direktör i Norrskog Ekonomisk förening, i pension. Efter det att han hade gått i pension fick han 15 000 kr av ett aktiebolag. Bolaget uppgav att det var för att visa uppskattning för att direktören hade samordnat den ekonomiska föreningen och bolagets intressen. Bolaget i fråga ägdes av sju skogsägarföreningar. Tre av dessa hade tillsammans bildat Norrskog Ekonomisk förening. Direktören hade tidigare varit anställd av en av de tre föreningarna. Norrskog skötte försäljningen av de tre föreningarnas produkter, vilka framför allt såldes till bolaget. Några månader efter det att han hade gått i pension, men före det att han fick gåvan, valdes direktören till revisor i bolaget. Trots att något koncernförhållande inte förelåg mellan bolaget och Norrskog ansåg Regeringsrätten att de hade en betydande intressegemenskap på grund av ägarförhållandena och de ekonomiska och organisatoriska sambanden. Direktören ansågs därför ha fått gåvan till följd av sin anställning i Norrskog och skulle därför beskattas för gåvan i inkomstslaget tjänst.

5.1.2 Skatteverkets precisering av skattefria julgåvor till anställda

Skatteverket skriver i sina allmänna råd om förmåner för beskattningsårets 2021 att en julgåva är av mindre värde om dess värde uppgår till maximalt 500 kr inklusive mervärdesskatt. Vidare menar Skatteverket att 500 kr är ett gränobelopp och att gåvor vars värde överstiger 500 kr därför bör beskattas från första kronan. Det

¹³⁹ Prop. 1987/88:52 s. 71.

framgår vidare att även betalningsmedel som exempelvis checkar, postväxlar och presentkort ska betraktas som pengar.¹⁴⁰

Eftersom Skatteverket benämner vägledningen i fråga som allmänna råd finns det inga tveksamheter om att det rör sig om ett allmänt råd och att uttalandena därför inte är bindande. Som tidigare konstaterat i avsnitt 4.2.1 kan Skatteverkets vägledning antas ge uttryck för hur myndigheten och dess handläggare tolkar bestämmelsen. Skatteverket kommer sannolikt inte att undanta julgåvor som har ett värde som överstiger 500 kr inklusive mervärdesskatt, från beskattning. Det framgår dessutom av de allmänna råden att de ska tillämpas för beskattningsåret 2021 vilket stödjer detta antagande.¹⁴¹

Skatteverket skriver på Rättslig vägledning om när gåvor till anställda är skattefria. Även här framgår att gåvans värde får vara högst 500 kr inklusive mervärdesskatt om gåvan ska vara undantagen från beskattning och att beloppet är ett gränsbelopp. Skatteverket hänvisar till sitt allmänna råd SKV A 2020:27 och till IL 11 kap. 14 § 1 st. 1 p.¹⁴² Att vad som anses vara av mindre värde inte framgår av lagtexten har redan konstaterats. Huruvida det rör sig om ett gränsbelopp eller inte kan heller inte utläsas ur lagtexten. Skatteverket stödjer därmed sina påståenden om att 500 kr inklusive mervärdesskatt skulle vara den översta gränsen för vad som kan anses vara en gåva av mindre värde samt att detta är ett gränsbelopp, enbart på sina egna allmänna råd.

På Rättslig vägledning framgår också att julgåvor måste ges till alla anställda eller en större grupp anställda för att undantaget i IL 11 kap. 14 § 1 st. 1 p. ska vara tillämpligt. Det stödjer Skatteverket med en hänvisning till propositionen 1987/88:52 där det framgår.¹⁴³

På Rättslig vägledning skriver Skatteverket vidare att gåvor i form av pengar inte undantas från beskattning när de beror på anställningsförhållanden. Myndigheten stödjer detta påstående med en hänvisning till IL 11 kap. 14 § 2 st. samt rättsfallen

¹⁴⁰ SKV A 2020:27, s. 2.

¹⁴¹ SKV A 2020:27, s. 7.

¹⁴² Skatteverket, Gåvor till anställda, Rättslig vägledning, 2020-12-10.

¹⁴³ Skatteverket, Gåvor till anställda, Rättslig vägledning, 2020-12-10.

RÅ 80 1:61 och RÅ 83 1:73.¹⁴⁴ Vidare skriver Skatteverket även här att andra betalningsmedel som exempelvis checkar, postväxlar och presentkort, som kan lösas in mot pengar, också ska betraktas som pengar och därmed ska inte undantas från skatteplikt. Myndigheten anger inte något stöd för uttalandet.¹⁴⁵

5.1.3 Analys av Skatteverkets precisering av skattefria julgåvor till anställda

Skatteverkets allmänna råd om att 500 kr inklusive moms är det gränobelopp som avgör om en julgåva är skattefri, är bara ett uttalande av myndighetens egen uppfattning. Trots det presenterar myndigheten gränobeloppet som om de vore en rättslig norm. Ingenstans på Rättslig vägledning eller i de allmänna råden framgår att det är Skatteverkets uppfattning om hur bestämmelsen IL 11 kap. 14 § 1 p. ska tillämpas.¹⁴⁶ Den läsare som saknar god kunskap om skatterätt och vad som är en bindande regel respektive ett allmänt råd riskerar därför att tro att Skatteverkets uttalande är den norm som stadgas i IL 11 kap. 14 § 1 p.

Prop. 1987/88:52 ger visserligen Skatteverket stöd för att genom sina allmänna råd bestämma vilket belopp som motsvarar ett mindre värde, men det är inte fråga om ett uttryckligt lagstöd.¹⁴⁷ Allmänna råd är inte bindande och rådet blir inte mer bindande därför att ett uttalande i propositionen stödjer det.

Att gränobeloppet, enligt den norm som kommer till uttryck genom IL 11 kap. 14 § 1 p., skulle vara just 500 kr och inte exempelvis 600 kr kan inte med säkerhet konstateras. Mitt intryck är att uppfattningen om att gränobeloppet är 500 kr har blivit accepterad av praktiskt verksamma jurister. Det betyder dock inte att det faktiskt är den norm som stadgas i IL 11 kap. 14 §.

Skatteverket menar vidare att 500 kr är ett gränobelopp och att hela gåvan därför beskattas om dess värde överstiger 500 kr. Det enda stöd som myndigheten ger för tolkningen att det skulle röra sig om ett gränobelopp är sitt eget allmänna råd.

Lagtextens ordalydelse ger stöd för att IL 11 kap. 14 § 1 p. ska tillämpas så att gränsen

¹⁴⁴ Skatteverket hänvisar i sitt uttalande till rättsfallen som RÅ 1980 ref. 61 och RÅ 1983 ref. 73. I arbetet används i stället beteckningarna RÅ 80 1:61 respektive RÅ 83 1:73 eftersom det är så rättsfallen vanligen benämns.

¹⁴⁵ Skatteverket, Gåvor till anställda, Rättslig vägledning, 2020-12-10.

¹⁴⁶ Skatteverket, Gåvor till anställda, Rättslig vägledning, 2020-12-10.

¹⁴⁷ Prop. 1987/88:52 s. 71.

för ett mindre värde utgör ett gränsbelopp. Bestämmelsen stadgar att gåvor är undantagna från beskattning om de är av ett mindre värde. Eftersom gåvor av ett högre värde inte nämns kan man göra tolkningen att de inte undantas från beskattning utan ska beskattas enligt huvudregeln i IL 11 kap. 1 §. Skatteverkets tolkning får därför anses ligga inom mängden rimliga tolkningar.

Det framgår inte tydligt för läsaren att gränsbeloppet är en tolkning av lagtexten som Skatteverket har gjort och inte en norm som uttryckligen framgår av bestämmelsen. I samma stycke hänvisar myndigheten inte bara till sitt eget allmänna råd utan också till IL 11 kap. 14 §. Läsaren riskerar därför att uppfatta det som att Skatteverkets uttalande har stöd i både rådet och lagstiftningen och att uttalandet väger tyngre än vad det faktiskt gör.

Att gåvor till anställda i form av pengar inte undantas från beskattning framgår av IL 11 kap. 14 § 2 st. Skatteverket har vidare stöd för sitt uttalande, att sådana gåvor är skattepliktiga när de beror på anställningen, i rättsfallen RÅ 80 1:61 och RÅ 83 1:73 som de hänvisar till.

Uttalandet att en check, postväxel eller presentkort som mottagaren kan byta mot pengar också skulle anses utgöra pengar enligt IL 11 kap. 14 § ger myndigheten inget stöd för. Det kan hävdas att bestämmelsen troligtvis hade formulerats tydligare om även checkar, postväxlar och presentkort som kan lösas in mot pengar inte skulle omfattas av undantaget. Samtidigt är alla dessa betalmedel mycket lika pengar eftersom de kan användas i stället för pengar och kan lösas in mot pengar.

Betalmedlen fyller samma funktion som pengar och kan därför likställas med pengar. Även om Skatteverkets tolkning inte är den enda möjliga tolkningen får den anses vara inom mängden rimliga tolkningar.

Skatteverkets tolkning är visserligen rimlig men kan samtidigt anses utgöra en form av analogislut. Ordalydelsen i IL 11 kap. 14 § 2 st. öppnar inte för att någon annan typ av gåva än pengar skulle falla utanför undantaget. Tolkningen ligger visserligen i linje med uttalandena i propositionen till bestämmelsen. Där framgår att gåvor från arbetsgivare normalt betraktas som ersättning för utfört arbete och därför ska beskattas som lön. De gåvor som undantas utgör primärt inte ersättning för

arbete.¹⁴⁸ Samtidigt går det också att hävda att en check, en postväxel eller ett presentkort som går att växla mot pengar är detsamma som pengar. Arbetstagaren får visserligen inte pengarna, utan en form av värdebevis, i gåva. Arbetsgivare betalar generellt inte ut varken monetära gåvor eller lön i kontanter utan genom en inbetalning till arbetstagarens bankkonto. Det ligger därför nära till hands att likställa en check, en postväxel eller ett presentkort med en sådan inbetalning. Varken en check eller saldot på ett bankkonto är pengar i regelrätt bemärkelse. Däremot har de båda betalmedlen ett tydligt monetärt värde och kan bytas mot pengar. Dessutom vore det mycket enkelt att undvika förmånsbeskattning av monetära gåvor om betalmedel som kan bytas mot pengar omfattades av undantaget. Min uppfattning är därför att Skatteverkets tolkning inte kan anses vara problematisk på denna grund eftersom det är tveksamt om tolkningen ens kan anses utgöra ett analogislut.

5.2 Avdrag för resor till och från arbetet med egen bil

5.2.1 Reglerna om avdrag för resor till och från arbetet med egen bil

Enligt IL 12 kap. 26 § får en skattskyldig göra avdrag i inkomstslaget tjänst för skäligen kostnader för resor mellan hemmet och arbetsplatsen. Det krävs dock att avståndet är så pass långt att man behöver använda ett transportmedel. Rekvisitet skäligen kostnader innebär enligt prop. 1980/81:118 att den skattskyldige ska använda det billigaste transportmedlet.¹⁴⁹

För att få avdrag för sådana resor med egen bil måste avståndet enligt IL 12 kap. 27 § 1 st. vara minst fem kilometer. Den skattskyldige måste också regelmässigt göra en tidsvinst på minst två timmar genom att resa med egen bil i stället för allmänna transportmedel. Av IL 12 kap. 28 § följer dock att en sådan tidsvinst inte är nödvändig om allmänna transportmedel saknas. Enligt prop. 1980/81:118 ska avståndet mellan arbetsplatsen och bostaden vara minst två kilometer för att

¹⁴⁸ Prop. 1987/88:52 s. 50.

¹⁴⁹ Prop. 1980/81:118 s. 23.

undantaget ska bli tillämpligt. Enligt propositionen kan undantaget också tillämpas om det saknas allmänna transportmedel för en del av sträckan.¹⁵⁰

Enligt IL 12 kap. 27 § 3 st. får den skattskyldige avdrag med 1,85 kr per kilometer som har körts. Den skattskyldige får även dra av kostnader för väg-, bro- och färjeavgifter samt trängselskatt. Av IL 12 kap. 2 § 3 st. följer att endast den del av kostnaden som överstiger 11 000 kr får dras av.

IL 12 kap. 30 § stadgar ytterligare undantag för äldre och personer med sjukdomar eller funktionsnedsättningar. Dessa undantag kommer av utrymmesskäl inte att beröras närmare. Detsamma gäller skattskyldiga med fler än en arbetsgivare, deltidsarbete, flexetid eller personliga omständigheter som påverkar tidsvinsten och resans längd samt andra dylika omständigheter. Inte heller kommer avdrag för fler än två resor per dag eller resor från annan bostad än den ordinarie att behandlas.

Rekvisitet *regelmässig tidsvinst* i IL 12 kap. 27 § 1 st. och rekvisitet *allmänna transportmedel saknas* i IL 12 kap. 28 § är vaga. Det går inte att enbart utifrån lagtexten konstatera vad som utgör en regelmässig tidsvinst eller hur otillgängligt som närmsta allmänna transportmedel måste vara för att allmänna transportmedel ska anses saknas.

5.2.2 Skatteverkets precisering av avdrag för resor till och från arbetet med egen bil

På Rättslig vägledning skriver Skatteverket att skäligen utgifter enligt IL 12 kap. 26 § innebär att den skattskyldige enbart får avdrag för det billigaste resealternativet med allmänna transportmedel. Som stöd för detta hänvisar myndigheten till sitt eget allmänna råd SKV A 2019:23.¹⁵¹

Skatteverket skriver på Rättslig vägledning att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen måste vara minst fem kilometer och att den skattskyldige regelmässigt måste göra en tidsvinst på två timmar jämfört med om man i stället rest med allmänna transportmedel. Myndigheten hänvisar till IL 12 kap. 27 § 1 st. Myndigheten menar att det är den sammanlagda tidsvinsten för både resan till och

¹⁵⁰ Prop. 1980/81:118 s. 24.

¹⁵¹ Skatteverket, Avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats (arbetsresor), Rättslig vägledning, 2021-12-10.

resan från arbetsplatsen som ska beräknas.¹⁵² På Rättslig vägledning anger myndigheten inget stöd för detta men av det allmänna rådet SKV A 2019:23 framgår att uttalandet är ett allmänt råd från Skatteverket om hur bestämmelsen ska tolkas.¹⁵³

På Rättslig vägledning skriver Skatteverket uttryckligen att det inte finns någon vägledning om hur rekvisitet regelmässigt i IL 12 kap. 27 § 1 st. ska tolkas, varken i lagtexten eller förarbetena. Myndigheten menar att man ska utgå från IL kap. 27 § 2 st. som stadgar att resor till och från arbetet med egen bil är avdragsgilla om bilen också används i tjänsten minst 160 dagar per år. Skatteverket anser därför att rekvisitet regelmässigt i IL 12 kap. 27 § 1 st. innebär att den skattskyldige måste göra en tidsvinst om två timmar minst 160 dagar under beskattningsåret för att få avdrag för resor med bil.¹⁵⁴

På Rättslig vägledning skriver Skatteverket att en skattskyldig som kan välja mellan flera olika allmänna transportmedel för att resa till arbetsplatsen bör använda "det färd sätt och den färdväg som ter sig naturlig" som jämförelse när tidsvinsten ska beräknas. Enligt Rättslig vägledning ska man dessutom beakta trafikintensiteten och den tid som det tar att parkera bilen. Beräkningen ska inte ta hänsyn till en tidsvinst som uppstår om den skattskyldige försöker undvika rusningstrafik genom att komma mycket tidigt till arbetsplatsen eller stanna kvar efter arbetsdagens slut.¹⁵⁵ Skatteverket anger inte något stöd för dessa påståenden men uttrycker samma uppfattning i det allmänna rådet SKV A 2019:23.¹⁵⁶

Vidare skriver myndigheten att en skattskyldig kan få göra avdrag även om denne inte gör en sådan tidsvinst, förutsatt att det saknas allmänna transportmedel. Avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen måste då vara minst två kilometer. Saknas allmänna transportmedel endast för en del av resan behöver denna sträcka vara minst två kilometer. Som stöd för detta hänvisar Skatteverket till IL 12 kap. 28 § och myndighetens eget allmänna råd SKV A 2019:23.¹⁵⁷

¹⁵² Skatteverket, Arbetsresor med bil, Rättslig vägledning, (2021-12-10).

¹⁵³ SKV A 2019:23, s. 1–2.

¹⁵⁴ Skatteverket, Arbetsresor med bil, Rättslig vägledning, (2021-12-10).

¹⁵⁵ Skatteverket, Arbetsresor med bil, Rättslig vägledning, (2021-12-10).

¹⁵⁶ SKV A 2019:23, s. 2.

¹⁵⁷ Skatteverket, Arbetsresor med bil, Rättslig vägledning, (2021-12-10).

5.2.3 Analys av Skatteverkets precisering av avdrag för resor till och från arbetet med egen bil

Skatteverket skriver att det krävs att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är minst två kilometer för att en skattskyldig ska kunna få avdrag utan att göra en tidsvinst i enlighet med IL 12 kap. 27 § 1 st. Det enda rekvisitet som IL 12 kap. 28 § uppställer för att undantaget från kravet på tidsvinst ska bli tillämpligt är att allmänna transportmedel ska saknas. Av lagtexten framgår inget krav på hur långt det måste vara mellan bostaden och arbetsplatsen eller hur lång sträckan för den del av resan som saknar allmänna transportmedel måste vara. Skatteverket har dock stöd för uttalandet i prop. 1980/81:118 som anger att avståndet mellan arbetsplatsen och bostaden ska vara minst två kilometer för att undantaget ska bli tillämpligt. Det är märkligt att Skatteverket, som ska informera de skattskyldiga om rättsläget, avstår från att ange stöd för sitt uttalande när stöd finns. Att Skatteverket inte anger något stöd för uttalandet kan resultera i att den som läser uttalandet tror att det är myndighetens egen uppfattning och inte någonting som stöds av andra rättskällor.

Trots att IL kap. 27 § 2 st. inte nämner någonting om regelmässighet menar Skatteverket att de 160 dagar som stadgas där ger ledning i hur rekvisitet regelmässigt i IL 12 kap. 27 § 1 st. ska tolkas. Skatteverket är tydliga med att detta är myndighetens egen uppfattning om hur rekvisitet ska tolkas och anger uttryckligen att varken lagtexten eller förarbetena ger någon vägledning i frågan. Läsaren får därför bra förutsättningar att förstå hur denne ska värdera uttalandet. Även om läsaren förstår att uttalandet är en möjlig tolkning och inte nödvändigtvis den mest korrekta, kommer uttalandet sannolikt att få stort genomslag. Detta eftersom Skatteverkets allmänna råd kan få en normerande verkan eftersom de utgör myndighetens administrativa praxis.

Det är inte självklart att myndighetens tolkning av rekvisitet regelmässigt kan anses ligga inom mängden rimliga tolkningar av lagtexten. Att lagstiftaren valt att i IL 12 kap. 27 § 1 st. använda rekvisitet regelmässigt och i IL 12 kap. 27 § 2 st. rekvisitet 160 dagar tyder på att det är olika bedömningar som ska göras. Sannolikt hade lagstiftaren angett 160 dagar även i bestämmelsens första stycke om det var vad som avsågs med rekvisitet regelmässigt. Samtidigt kan det faktum att någonting har förekommit 160 dagar under ett år innebära att det har skett regelmässigt.

Tolkningen kan därför vara rimlig. Skatteverkets precisering får därmed anses vara inom mängden rimliga tolkningar.

5.3 Definitionen av privatbostad

5.3.1 Reglerna om definitionen av privatbostad

Definitionen av vad som utgör en privatbostad i inkomstskattelagens mening finns i IL 2 kap. 8 §. Bestämmelsen är en legaldefinition och reglerar därför inte något uttag av skatt. Definitionerna som finns i IL 2 kap. används dock för att precisera innebörden av begrepp som används i inkomstskattelagen och får därför stor betydelse för bedömningen av när skatt ska tas ut. Vaga rekvisit i definitionerna kan därför vara lika problematiska som vaga rekvisit i andra bestämmelser.

IL 2 kap. 8 § stadgar att småhus, bostadsrätter i äkta bostadsrättsföreningar och ägarlägenheter kan utgöra privatbostäder. Det förutsätter dock att bostaden i fråga till väsentlig eller övervägande del används eller är avsedd att användas som permanentbostad eller fritidsbostad av ägaren eller ägarens närstående. Av prop. 1990/91:54 framgår att en väsentlig del av bostaden motsvarar minst 40 % av dess yta.¹⁵⁸

Vad som utgör en privatbostadsfastighet definieras i IL 2 kap. 13 §. Även om paragrafen hänger tätt samman med IL 2 kap. 8 § faller den utanför arbetets omfattning och kommer därför inte att behandlas här.

Vid en första anblick framstår inte IL 2 kap. 8 § som en särskilt vag bestämmelse men det är svårt att enbart med hjälp av lagtexten förstå hur rekvisitet *avsedd att användas* ska tolkas. Det är mycket svårt för någon annan än ägaren själv att fastställa en sådan avsikt. Man kan därför tänka sig många möjliga tolkningar av hur rekvisitet ska tillämpas. Likväl som ägaren kanske måste ha faktiska planer på att bo där skulle det kunna räcka med att ägaren överväger att kanske göra det någon gång i framtiden.

¹⁵⁸ Prop. 1990/91:54 s. 192.

Kravet på att bostaden ska användas eller vara avsedd att användas som en permanentbostad eller fritidsbostad innebär vidare att en bostadsrätt i en oäkta bostadsrättsförening inte kan utgöra en privatbostad eftersom en oäkta förening inte utgör ett privatbostadsföretag enligt IL 2 kap. 17 §. Det innebär också att det endast är fysiska personer som kan äga en privatbostad.¹⁵⁹ Juridiska personer kan nämligen inte bosätta sig någonstans. För dödsbon finns dock ett undantag i IL 2 kap. 12 § som inte kommer att beröras närmare.

Avsiktsrekvisitet har inte behandlats i särskilt stor utsträckning i rättspraxis.¹⁶⁰ Av prop. 1989/90:110 följer att en uthyrning av bostaden inte måste innebära att en avsikt att använda den som bostad inte föreligger. Det gäller även om uthyrningen sker under en längre tid. I dessa fall är det omständigheterna i det enskilda fallet som avgör om bostaden utgör en privatbostad. Av propositionen framgår också att i de fall som ägaren inte har för avsikt att använda bostaden för eget eller närståendes boende inom en överskådlig framtid bör bostaden inte anses utgöra en privatbostad.¹⁶¹

Enligt prop. 1990/91:54 räcker det inte med att ägaren påstår sig ha för avsikt att använda bostaden som permanent- eller fritidsbostad åt sig eller närstående. Avsikten måste framgå på något sätt. Avsikten kan till exempel styrkas genom att det framgår av ägarens familje-, tjänste- eller andra förhållanden att ägaren eller dennes närstående inom en överskådlig framtid kommer att bosätta sig där. Det anges uttryckligen att det inte räcker att ägaren har för avsikt att låta närstående barn, som i dagsläget är yngre, bosätta sig i bostaden som vuxna.¹⁶²

Att ägaren eller dennes närstående flyttar från bostaden behöver enligt prop. 1990/91:54 inte innebära att bostaden inte längre utgör en privatbostad. Den som arbetar på en annan ort kan använda bostaden vid tillfälliga vistelser i Sverige och ha för avsikt att använda den när man i framtiden återvänder till Sverige. Som exempel på sådana personer nämns diplomater. Vidare ska en situation där ägaren inte kan

¹⁵⁹ Prop. 1989/90:110 s. 500.

¹⁶⁰ Sjöblom, Inkomstskattelag (1999:1229) lagkommentar 2 kap. 8 §, avsnitt 2.1.2 Avsedd användning, Lexino.

¹⁶¹ Prop. 1989/90:110 s. 500 och 645.

¹⁶² Prop. 1990/91:54 s. 191.

bo i sin bostad exempelvis på grund av en längre sjukhusvistelse, inte innebära att den inte längre utgör en privat bostad.¹⁶³

5.3.2 Skatteverkets precisering av definitionen av privatbostad

Skatteverket skriver på Rättslig vägledning att det som är avgörande för bedömningen av om ägarens avsikt är att använda bostaden som permanent- eller fritidsbostad åt sig eller sina närstående är omständigheterna i det enskilda fallet. En bostad kan därför utgöra en privatbostad trots att den hyrs ut eller står tom. Vidare skriver Skatteverket att det inte räcker att påstå att ägaren har en sådan avsikt. Det måste framgå att bostaden kommer att bebos av ägaren eller dennes närstående inom överskådlig tid. Att så är fallet kan framgå av ägarens familje-, tjänste- eller övriga förhållanden. Skatteverket exemplifierar detta genom att skriva att det inte räcker att ägaren påstår att dennes yngre barn som vuxna ska bo i bostaden. Samtliga av dessa påståenden hänvisar Skatteverket till prop. 1989/90:110 och prop. 1990/91:54 där stöd för uttalandena finns.¹⁶⁴

På Rättslig vägledning uttalar Skatteverket att vad som utgör överskådlig tid får bedömas i det enskilda fallet. Enligt myndigheten ökar kraven på ägaren att visa sin avsikt ju längre tid det rör sig om. Skatteverket skriver uttryckligen att dess uppfattning är att överskådlig tid normalt inte kan vara längre än tre år men att det kan vara längre tidsperioder om det rör sig om tvingande omständigheter eller tjänstgöring på annan ort.¹⁶⁵ Dessa påståenden anger myndigheten inte något stöd för.

Vidare ger Skatteverket två exempel på situationer som inte medför att ett småhus ska betraktas som en näringsfastighet. Det första exemplet är när en bostad används av en diplomat eller en person som tjänstgör på annan ort då personen kommer på besök till eller semesterar i Sverige och kommer fortsätta använda bostaden när den återvänder till Sverige.¹⁶⁶ Det andra exemplet är när bostadens ägare inte kan bo i sin permanentbostad på grund av tvingande omständigheter. Skatteverket menar att en

¹⁶³ Prop. 1990/91:54 s. 189–191.

¹⁶⁴ Skatteverket, Gränsdragningen mellan privatbostads- och näringsfastighet, Rättslig vägledning, (2021-12-10).

¹⁶⁵ Skatteverket, Gränsdragningen mellan privatbostads- och näringsfastighet, Rättslig vägledning, (2021-12-10).

¹⁶⁶ Skatteverket, Gränsdragningen mellan privatbostads- och näringsfastighet, Rättslig vägledning, (2021-12-10).

sådan omständighet kan vara exempelvis en långvarig sjukhusvistelse. Myndigheten stödjer dessa två exempel med en hänvisning till prop. 1990/91:54 s. 189.¹⁶⁷

5.3.3 Analys av Skatteverkets precisering av definitionen av privatbostad

De flesta av Skatteverkets preciseringar av IL 2 kap. 8 § har myndigheten stöd för i prop. 1989/90:110 och 1990/91:54. Att bostaden kan utgöra en privat bostad trots att den hyrs ut eller står tom och att det behöver framgå att den kommer att bebos av ägaren eller dennes närstående inom en överskådlig framtid framgår av propositionerna. Dessa preciseringar av bestämmelsen kan därför inte påstås vara Skatteverkets egna eftersom myndigheten endast återger vad som står i propositionerna.

Att tre år normalt är gränsen för vad som kan anses vara inom överskådlig tid saknar Skatteverket stöd för att påstå. Skatteverket är dock tydliga med att det är myndighetens egen uppfattning om hur bestämmelsen ska tolkas. Eftersom Skatteverkets allmänna råd utgör deras administrativa praxis kommer uttalandet sannolikt att få en stor genomslagskraft i praktiken trots att det inte är bindande. De flesta skattskyldiga kan antas rätta sig efter uttalandet. Den som avser använda sin bostad som permanentbostad eller fritidsbostad längre fram i tiden än de kommande tre åren, kommer troligtvis att få mycket svårt att få myndigheten att betrakta bostaden som en privatbostad.

Att det är Skatteverkets egen uppfattning att kravet på ägaren att visa sin avsikt ökar desto längre tid det rör sig om, förmedlar myndigheten inte till läsaren. Det kan dock anses vara en naturlig följd av att ägarens avsikt måste styrkas på något sätt, exempelvis genom familje- eller tjänsteförhållanden. En avsikt att bosätta sig i bostaden kan generellt antas framgå tydligare om bosättningen ska ske förr snarare än senare.

Skatteverkets tolkning av hur ägarens avsikt ska bedömas får anses ligga inom mängden rimliga tolkningar. Att det är avsikten inom en överskådlig tid som avses har myndigheten stöd för i prop. 1989/90:110. Tre år kan mycket väl vara att anse som en överskådlig framtid. Även om krav på att avsikten ska vara att bosätta sig i

¹⁶⁷ Skatteverket, Gränsdragningen mellan privatbostads- och näringsfastighet, Rättslig vägledning, (2021-12-10).

bostaden inom en viss tid och att avsikten ska styrkas, inte framgår av lagtexten i IL 2 kap. 8 § får myndighetens tolkning av bestämmelsen anses vara inom mängden rimliga tolkningar.

5.4 Avdrag för arbetsredskap vid hemarbete

5.4.1 Reglerna om avdrag för arbetsredskap vid hemarbete

Under covid-19-pandemin har många svenskar arbetat hemifrån. Det har aktualiserat frågan om arbetstagares rätt att dra av kostnader som uppstått på grund av hemarbete. Den som har arbetat hemifrån under ett drygt år kan till följd av detta ha haft kostnader som den inte skulle haft om arbetet hade skett på den vanliga arbetsplatsen. Skattskyldiga kan exempelvis ha köpt arbetsredskap i form av skrivbord och skrivbordsstolar. Många skattskyldiga har haft sådana kostnader till följd av att de varit tvungna att arbeta hemifrån och det framstår därför inte som orimligt att medge avdrag för detta i inkomstslaget tjänst.

Det finns inga särskilda bestämmelser om avdrag för kostnader som uppstått till följd av hemarbete under en pandemi. Man får därför falla tillbaka på huvudregeln för avdrag i inkomstslaget tjänst.

Huvudregeln för vad som utgör avdragsgilla kostnader i inkomstslaget tjänst återfinns i IL 12 kap. 1 §. Paragrafen stadgar att den skattskyldige får dra av kostnader som denne haft för att förvärva eller bibehålla sina inkomster. Avdragsrätten kan dock begränsas av IL 9 kap. eller 60 kap.

IL 12 kap. 1 § är till sin karaktär mycket vag eftersom bestämmelsen ska täcka in alla avdrag i inkomstslaget tjänst som inte uttryckligen regleras i andra paragrafer. *Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster* är en mycket vag formulering. Utifrån ordalydelsen kan man tänka sig en generös tillämpning av bestämmelsen där allt som kan knytas till den skattskyldiges arbete anses utgöra avdragsgilla kostnader. Likväl kan man tänka sig en strängare tillämpning där endast de kostnader som har ett mycket nära och tydligt samband med den skattskyldiges löneinkomst får dras av. Bestämmelsens tolkningsutrymme är därför mycket stort.

Av rättspraxis följer att en kostnad för arbetsredskap måste vara nödvändig för förvärvandet av intäkterna för att kostnaden ska vara avdragsgill.¹⁶⁸ I RÅ 1990 ref. 89 yrkade en lärare, som undervisade i datorkunskap och var datoransvarig på skolan där han arbetade, avdrag för inköp av en dator. Datorn var av samma märke som skolans datorer och av en sort som var anpassad för skolor och utbildningar. Det var inte en sådan dator som personer utan koppling till skolverksamhet köpte. Läraren hade begränsade möjligheter att använda skolans datorer i arbetet som datoransvarig eftersom han även undervisade i andra ämnen och skolans datorer användes i undervisning både dag- och kvällstid. Kvällstid och på helger hade läraren ofta inte tillgång till de lokaler där datorerna fanns. Regeringsrätten ansåg att läraren, med ett visst mått av planering, kunde ha använt skolans datorer för att fullgöra sina arbetsuppgifter. Lärarens datorinköp utgjorde därför inte en kostnad som var nödvändig för tjänstens fullgörande och han nekades avdrag.

I RÅ 1991 ref. 55 yrkade en språkforskare avdrag för värdeminskningen av en dator. Arbetsgivaren saknade möjlighet att köpa in en sådan dator som var nödvändig för att språkforskaren skulle kunna fullgöra sitt arbete. Språkforskaren styrkte detta genom ett intyg från arbetsgivaren. Regeringsrätten bedömde att språkforskaren hade rätt till värdeminskningsskattavdrag eftersom datorutrustningen var nödvändig i språkforskarens arbete och arbetsgivaren inte tillhandahöll någon sådan dator.

I HFD 2011 ref. 54 hade en person fått en utbetalning från en pensionsförsäkring. Skatteverket beslutade att varken medge personen skattefrihet för utbetalningen från försäkringen eller avdrag för kostnaden för att förvärva försäkringen. HFD gjorde bedömningen att kostnaden för att förvärva försäkringen inte var en premiebetalning och att avdragsrätten därför skulle bedömas enligt IL 12 kap. 1 §. Vidare konstaterade HFD att utgiften för att förvärva försäkringen var en nödvändig kostnad för att personen skulle få pensionsinkomsten. HFD bedömde därför att det var en utgift för att förvärva inkomsterna och att den därmed var avdragsgill enligt IL 12 kap. 1 §.

Kostnader för arbetsredskap som anställda köpt på grund av hemarbete omfattas, som tidigare nämnt, inte av någon särskild avdragsbestämmelse. Kostnaderna måste

¹⁶⁸ Pålsson, R., Kleist, D., Rendahl, P. & Svensson, B., Grundläggande Inkomstskatterätt, s. 115 och 121; Pålsson, R., Levnadskostnader: Gränsdragningsproblem vid beskattning av förvärvsinkomster, s. 73.

därför enligt IL 12 kap. 2 § ha uppgått till minst 5 000 kr för att något avdrag överhuvudtaget ska bli aktuellt. Dessutom är det bara den del av kostnaderna som överstiger 5 000 kr som får dras av.

Den bestämmelse som framför allt begränsar skattskyldigas möjligheter att dra av kostnaden för arbetsredskap som de köpt för att utföra sina arbeten är IL 9 kap. 2 §. Bestämmelsen stadgar att skattskyldigas levnadskostnader och liknande utgifter inte är avdragsgilla. IL 9 kap. 2 § ger ingen större ledning i fråga om vad som anses utgöra levnadskostnader men av bestämmelsens andra stycke framgår att det kan röra sig om exempelvis kostnader för gåvor och försäkringspremier samt avgifter till kassor och föreningar. Var gränsen mellan avdragsgilla kostnader enligt IL 12 kap. 1 § och icke-avdragsgilla levnadskostnader går kan vara svårt att avgöra. Frågan har därför prövats i många rättsfall.¹⁶⁹

5.4.2 Skatteverkets precisering av avdrag för arbetsredskap vid hemarbete

Skatteverket skriver på Rättslig vägledning att avdrag för den faktiska kostnaden för arbetsredskap endast medges om kostnaden varit nödvändig för intäkternas förvärvande och det inte rör sig om privata levnadskostnader. Myndigheten anger IL 12 kap. 1 § och 9 kap. 2 § som stöd för detta.¹⁷⁰

På en annan sida på Rättslig vägledning skriver Skatteverket dock att rekvisitet *nödvändig* inte framgår av lagtexten och hänvisar i stället till HFD 2011 ref. 54. Myndigheten skriver att den ofta avslår yrkanden om avdrag med motiveringen att kostnaderna inte varit nödvändiga. Här är Skatteverket tydliga med att det är myndigheten som tolkar lagen så att en kostnad som inte är nödvändig för att en arbetstagare ska kunna utföra sitt arbete inte heller är en kostnad för att förvärva eller bibehålla inkomster. Myndigheten betraktar i stället alla utgifter som inte är nödvändiga som privata levnadskostnader.¹⁷¹

¹⁶⁹ Pålsson, R., Levnadskostnader: Gränsdragningsproblem vid beskattning av förvärvsinkomster, s. 20.

¹⁷⁰ Skatteverket, Arbetsredskap, Rättslig vägledning, (2021-12-10).

¹⁷¹ Skatteverket, Huvudregel och undantag, Rättslig vägledning, (2021-12-10).

Vidare skriver Skatteverket att avdrag endast medges till den del kostnaderna överstiger 5 000 kr.¹⁷² Det sista påståendet ger Skatteverket inget stöd för utan hänvisar i stället till en annan sida på Rättslig vägledning där det framgår att avdragsbegränsningen följer av IL 12 kap. 2 §.¹⁷³

Enligt myndigheten kan den som är anställd och tillfälligt arbetar hemifrån till följd av pandemin i vissa fall få förslitningsavdrag. Avdraget omfattar sådana arbetsredskap som inte bekostas av arbetsgivaren men är nödvändiga för att den anställde ska kunna utföra sitt arbete. Förslitningsavdraget beräknas så att det motsvarar värdeminskningen som sker till följd av användningen i arbetet. Man beräknar därför avdraget utifrån redskapets anskaffningspris och livslängd i relation till i hur stor utsträckning som redskapet har använts i tjänsten.¹⁷⁴

Skatteverket uppger vidare att avdrag inte medges för möbler såsom skrivbord, skrivbordsstolar och bokhyllor eftersom möblerna är vanliga i hem och inte arbetsredskap som är nödvändiga för utförandet av arbetsuppgifterna. Detta påstående anger myndigheten inte något stöd för.¹⁷⁵

5.4.3 Analys av Skatteverkets precisering av avdrag för arbetsredskap vid hemarbete

Skatteverket skriver att endast kostnader som är nödvändiga för att arbetet ska kunna utföras är avdragsgilla. Att kostnaderna ska vara nödvändiga följer inte av lagtexten, vilket myndigheten är tydlig med. Myndigheten är visserligen tydlig med att detta är Skatteverkets egen tolkning av lagtexten i IL 12 kap. 1 § men stödjer ändå sitt påstående om hur lagen ska tolkas med en hänvisning till HFD 2011 ref. 54. Det framstår för läsaren som att HFD håller med Skatteverket om att kostnaderna måste vara nödvändiga för att arbetet ska kunna utföras för att kostnaderna ska vara avdragsgilla.

I HFD 2011 ref. 54 skriver domstolen visserligen att de i målet berörda kostnaderna för att förvärva en pensionsförsäkring var en nödvändig förutsättning för att den skattskyldige skulle få inkomst i form av pension. Domstolen skriver att utgiften för

¹⁷² Skatteverket, Arbetsredskap, Rättslig vägledning, (2021-12-10).

¹⁷³ Skatteverket, Huvudregel och undantag, Rättslig vägledning, (2021-12-10).

¹⁷⁴ Skatteverket, Arbetsredskap, Rättslig vägledning, (2021-12-10).

¹⁷⁵ Skatteverket, Arbetsredskap, Rättslig vägledning, (2021-12-10).

förvärvet därmed får “anses vara en sådan utgift för att förvärva inkomster som enligt 12 kap. 1 § IL är avdragsgill om inte annat är särskilt föreskrivet.”

Domstolens formulering ger ett visst stöd för Skatteverkets tolkning av IL 12 kap. 1 §. Det framgår tydligt i målet att utgiften i fråga var avdragsgill eftersom den var nödvändig för att förvärva inkomsterna. Det går dock inte att utläsa att det skulle innebära att en utgift som inte är nödvändig, inte skulle kunna anses vara en utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster och därmed vara avdragsgill enligt IL 12 kap. 1 §. HFD skriver inte att utgiften måste vara nödvändig för att vara avdragsgill.

Den som enbart läser Skatteverkets uttalande på Rättslig vägledning och rättsfallet som myndigheten där hänvisar till riskerar att tro att Skatteverket tolkar HFD:s resonemang i HFD 2011 ref. 54 e contrario. Det framstår då som att uttalandet har ett relativt svagt stöd.

Att en kostnad för arbetsredskap ska vara nödvändig för intäkternas förvärvande följer av rättspraxis. Det framgår exempelvis av RÅ 1990 ref. 89 I och RÅ 1991 ref. 55 där avdrag nekades respektive beviljades av Regeringsrätten utifrån om kostnaderna varit nödvändiga. HFD 2011 ref. 54 följer samma princip. Det blir dock missvisande gentemot läsaren att endast hänvisa till HFD 2011 ref. 54. Den som enbart läser det rättsfallet riskerar att tro att kravet på nödvändighet inte är särskilt starkt förankrat i rättspraxis. Läser man fallet isolerat framstår nödvändigheten inte som ett krav för att avdrag ska beviljas utan som en möjlig grund för avdrag. Eftersom Skatteverket har till uppgift att informera de skattskyldiga om gällande rätt framstår detta som problematiskt. En mer fullständig bild av stödet för Skatteverkets uttalande hade gett läsaren en mer riktig uppfattning av hur etablerat som kravet på nödvändighet är i rättstillämpningen.

Skatteverkets uttalande att kostnader för möbler inte kan utgöra avdragsgilla utgifter enligt IL 12 kap. 1 § saknar myndigheten uttryckligt stöd för. Myndigheten skriver att möblerna är vanliga i hem och inte nödvändiga arbetsredskap som krävs för att utföra arbetsuppgifter. Det framstår som att Skatteverket har gjort tolkningen att möbler alltid utgör privata levnadskostnader enligt IL 9 kap. 2 §. Myndigheten hänvisar dock inte till bestämmelsen. Skatteverket preciserar genom uttalandet den norm som stadgas i IL 12 kap. 1 § och 9 kap. 2 §.

Skatteverkets kategoriska påstående om att möbler inte är en avdragsgill kostnad är tveksamt sett till lagtextens formulering. Det är inte svårt att föreställa sig en situation där en person som normalt helt saknar behov av ett skrivbord och en skrivbordsstol i hemmet behöver införskaffa det till följd av hemarbete under pandemin. Det går inte att under lång tid arbeta under vilka ergonomiska förutsättningar som helst. Samtidigt är det inte säkert att arbetsgivaren vill bekosta detta. Även om inköp av möbler för arbete i hemmet inte behöver vara nödvändiga för att utföra arbetsuppgifter, och därigenom utgör avdragsgilla kostnader, ger lagtextens formulering stöd för att de kan vara det. Om utgifter för möbler är kostnader för att förvärva eller bibehålla inkomster som inte utgör levnadskostnader är de avdragsgilla. Det är en bedömningsfråga i det enskilda fallet och man kan inte kategoriskt avfärda alla former av inköp av möbler som icke-avdragsgilla kostnader. Min uppfattning är därför att Skatteverkets uttalande är en tolkning som inte ligger inom mängden rimliga tolkningar av IL 12 kap. 1 § och 9 kap. 2 §.

Oavsett om man anser Skatteverkets påstående om att möbler inte kan utgöra en avdragsgill kostnad enligt IL 12 kap. 1 § ligger inom mängden rimliga tolkningar eller inte så leder myndighetens formulering på Rättslig vägledning till förvirring för läsaren. Det framstår som att det är ett etablerat faktum att möbler aldrig kan utgöra avdragsgilla kostnader enligt IL 12 kap. 1 § och inte bara en tolkning som Skatteverket själva har gjort. Den normerande verkan av detta påstående riskerar därför att ha blivit mycket stor eftersom många skattebetalare kan antas ha rättat sig efter vad som myndigheten publicerat på Rättslig vägledning.

5.5 Sammanfattning

Skatteverkets preciseringar av reglerna om skattefria julgåvor till anställda, avdraget för resor till och från arbetet och definitionen av privatbostad ligger inom mängden rimliga tolkningar. Myndighetens preciseringar av rätten till avdrag för möbler vid hemarbete är delvis inom mängden rimliga tolkningar och delvis utanför mängden rimliga tolkningar. Det kategoriska uttalandet om att möbler aldrig kan utgöra avdragsgilla kostnader faller utanför mängden rimliga tolkningar.

Både i fråga om avdraget för resor till och från arbetet och avdraget för inköp av möbler vid hemarbete avstår Skatteverket från att ange stöd för sina uttalanden trots att stöd finns. Skatteverkets uttalanden framstår då för läsaren som mindre väl förankrade i andra rättskällor än vad de faktiskt är. Skattesubjekten riskerar därför att få en felaktig uppfattning om rättsläget.

Avslutningsvis kan konstateras att Skatteverkets preciseringar av de normer som behandlats inom ramen för arbetet i princip uteslutande har hållit sig inom mängden rimliga tolkningar. De analyserade uttalandena förhåller sig därmed generellt väl till den skatterättsliga legalitetsprincipen.

6 Skatteverket som normskapare

I detta avsnitt diskuteras slutsatserna från undersökningen av Skatteverkets preciseringar av de fyra behandlade normerna i avsnitt 5. Det bör återigen understrykas att arbetets begränsade omfattning innebär att några generella slutsatser inte kan dras. Däremot kan det antas att de problematiska aspekter av Skatteverkets preciseringar som undersökningen visar på, inte är unika för de berörda normerna. Problemen kan därför tänkas finnas även i en del av myndighetens andra uttalanden.

6.1 Undersökningens resultat – förklaringar och konsekvenser

Att Skatteverket behöver formulera eller precisera en norm för att kunna tillämpa de vaga bestämmelserna som behandlats i avsnitt 5 är ofrånkomligt. En förutsättning för att Skatteverket ska kunna bedriva sin verksamhet är att myndigheten kan tillämpa lagen. I fallen med de vaga rekvisiten är lagen inte formulerad med tillräcklig klarhet för att den ska kunna tillämpas utan att tillämparen gör egna ställningstaganden.

Det är svårt att föreställa sig att inkomstbeskattningen skulle fungera bra och upplevas som legitim av skattesubjekten om Skatteverkets tusentals handläggare i

varje enskilt fall skulle avgöra om en gåva är av mindre värde, om en tidsvinst är regelmässig, om en avsikt att bosätta sig i en bostad föreligger eller om en utgift för att förvärva en inkomst utgör en levnadskostnad. Det är knappast kontroversiellt att påstå att en sådan ordning inom myndigheten skulle leda till ett mycket brett spektrum av tolkningar och tillämpningar av de aktuella bestämmelserna. Ett sådant arbetssätt skulle därför inte vara förenligt med likhetsprincipen.

Även om Skatteverket preciserat normerna i fråga är det inte myndigheten själv som har tagit på sig rollen som normskapare. Det är lagstiftaren, det vill säga riksdagen, som beslutar om skattelagstiftningen. Det är riksdagen, och inte Skatteverket, som har infört bestämmelser som är för vaga för att kunna tillämpas utan närmare preciseringar av normerna i fråga. Därför är det också riksdagen som gjort Skatteverket till normskapare, vilket i sig kan anses vara problematiskt utifrån legalitetsprincipen och dess krav på normgivningen. Genom att införa vaga rekvisit kan riksdagen delegera en del av sin normgivningsmakt till Skatteverket trots att riksdagen saknar kompetens att delegera denna makt till myndigheten.

I många fall kan man se fördelar med en sådan delegation av makten att besluta om de närmare förutsättningarna för när skatt ska tas ut. Den allmänna prisutvecklingen och den rådande inflationen innebär att det belopp som motsvarar ett lägre värde enligt regeln om skattefria julgåvor höjs. Behovet att köpa arbetsredskap att bruka i hemmet har uppstått mycket plötsligt, genom en pandemi som lagstiftaren knappast förutsåg när inkomstskattelagen stiftades. Eftersom bestämmelserna inte uttryckligen bestämt var gränsen för ett mindre värde går eller vilka utgifter för att förvärva inkomster som är avdragsgilla kan bestämmelserna tillämpas år efter år, trots att verkligheten förändras.

Att det finns praktiska skäl som talar för vaga rekvisit gör dock inte bestämmelserna mer förenliga med den skatterättsliga legalitetsprincipens bestämdhetskrav. Dessutom kan det finnas alternativa lösningar på problemen. Exempelvis skulle de skattefria julgåvornas värde, likt andra bestämmelser i inkomstskattelagen, kunna regleras utifrån prisbasbeloppet.¹⁷⁶ En sådan utformning av lagregeln hade inneburit

¹⁷⁶ Se vidare prop. 1987/88:52 s. 51–52 om lämpligheten i att reglera rekvisitet *mindre värde* genom basbelopp.

att riksdagens normgivningsmakt inte förflyttades till Skatteverket i lika stor utsträckning.

Vaga lagregler är ingenting unikt för skatterätten och kan som sagt ha sina fördelar. Skatterätten är dock ett rättsområde där normgivningsmakten är mycket hårt reglerad genom föreskriftskravet och endast riksdagen har makten att skapa bindande skattenormer. När Skatteverkets normpreciseringar saknar stöd i andra rättskällor utgör uttalandena en form av normbildning eftersom det kan antas att de flesta skattskyldiga kommer att följa uttalandena även om de inte är formellt bindande. De personer som kan tänka sig att överklaga Skatteverkets beslut för att få sin sak prövad i domstol kan antas vara mycket få. När det dessutom rör sig om så låga belopp som i fallet med julgåvor, där skatteeffekten inte blir många kronor, är de skattskyldigas incitament att överklaga mycket små.

I skatterättsliga mål följer domstolarna ofta Skatteverkets linje och processen mellan en enskild person och en statlig myndighet kan knappast påstås vara en process mellan två jämlika parter. Skatteverket har mycket stor erfarenhet av skatterättsliga processer och fördelen att den mest lämpliga lösningen för domstolen att välja ofta är Skatteverkets uppfattning i frågan, eftersom en tillämpning av myndighetens tolkning av skattelagstiftningen främjar en likformig beskattning.

Sett till likhetsprincipen kan det vara svårt för domstolen att frånga Skatteverkets egen tillämpning av en regel eftersom myndighetens uppfattning sannolikt redan har tillämpats i en mängd fall. Om de skattskyldiga i dessa ärenden inte överklagat Skatteverkets beslut och domstolen inte följer myndighetens tolkning, blir tillämpningen av lagen inte förenlig med likhetsprincipen eftersom lika fall behandlas olika.

7 Tydlighet i de allmänna råden

I avsnitt 5 har framgått att Skatteverket på sin webbsida Rättslig vägledning inte alltid skriver ut vilka påståenden som är myndighetens egna tolkningar och vilka påståenden som myndigheten har stöd för i andra rättskällor. I fråga om skattefria

julgåvor till anställda framgår det inte tydligt att tolkningen att ett mindre värde utgör ett gränobelopp är myndighetens egen uppfattning om hur IL 11 kap. 14 § 1 p. ska tillämpas. För avdraget för resor till och från arbetet med egen bil och kravet på att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen måste vara minst två kilometer för att IL 12 kap. 28 § ska bli tillämplig, gäller det omvända. Skatteverket har stöd för uttalandet i prop. 1980/81:118 men avstår från att skriva ut det.

Att en kostnad måste vara nödvändig för intäkternas förvärvande för att vara avdragsgill enligt IL 12 kap. 1 § stödjer myndigheten enbart med en hänvisning till rättsfallet HFD 2011 ref. 54. Även om uttalandet har starkt stöd i praxis framstår det som att stödet är relativt svagt eftersom rättsfallet inte uttryckligen anger att en kostnad måste vara nödvändig för att vara avdragsgill. Det framgår endast att utgifter som är nödvändiga är avdragsgilla.

Skatteverkets uttalande om att tre år normalt är gränsen för vad som kan utgöra överskådlig tid vid bedömningen av om en bostad utgör en privatbostad enligt IL 2 kap. 8 §, är ett bra exempel på när myndigheten uttryckligen skriver att det är Skatteverkets egen tolkning av hur bestämmelsen ska tillämpas.

Om Skatteverket hade varit noggrannare med att skriva ut vilka uttalanden som är myndighetens egna tolkningar och vilka uttalanden som myndigheten har stöd för samt var detta stöd finns, hade informationen på Rättslig vägledning gett läsaren en mer rättvisande bild av rättsläget. Skatteverket hade då i större utsträckning fullgjort sin normativa uppgift. Nu riskerar läsaren att missuppfatta vad som är Skatteverkets tolkningar och vad som är skatterättsliga normer. Att myndigheten ibland påtalar vad som är Skatteverkets tolkningar kan antas förvirra läsaren ytterligare eftersom det då framstår som att avsaknaden av sådana påpekanden innebär att ett uttalande inte bara speglar myndighetens egen uppfattning.

Om skattesubjekten misstar Skatteverkets uppfattningar om hur skattelagstiftningens ska tolkas för rättsnormer, kan följsamheten av myndighetens råd antas bli högre än om skattesubjekten förstått skillnaden mellan myndighetens uppfattningar och normerna. Det kan visserligen antas främja likformigheten i beskattningen men det är knappast förenligt med Skatteverkets normativa uppdrag och den förutsebarhet i beskattningen som legalitetsprincipen värnar.

Källförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1975:8 om följdlagstiftning med anledning av den nya regeringsformens bestämmelser om normgivning

Prop. 1978/79:195 om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.

Prop. 1980/81:118 om ekonomisk-politiska åtgärder

Prop. 1987/88:52 om beskattning av naturaförmåner, m.m.

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1990/91:54 om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.

SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul: Betänkande av expertgrupp inom företagsskatteberedningen

Rättsfall

RRK R76 1:7

RÅ 80 1:61

RÅ 83 1:73

RÅ 1990 ref. 89 I

RÅ 1991 ref. 55

RÅ 1992 ref. 76

HFD 2011 ref. 54

Skatteverkets allmänna råd

SKV A 2019:23, Skatteverkets allmänna råd om avdrag för utgifter för resor mellan bostaden och arbetsplatsen att tillämpas fr.o.m. beskattningsåret 2020

SKV A 2020:27, Skatteverkets allmänna råd om vissa förmåner för beskattningsåret 2021

Litteratur

- Alhager, Magnus, *Dispens från inkomstskatt*, Iustus Förlag, Diss. Uppsala universitet 1999.
- Bergström, Sture, *RSVs verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel*, *Skattenytt* 1995, s. 418–438.
- Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt: En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Liber Förlag, Diss. Uppsala universitet 1979.
- Fast Lappalainen, Katarina, *Om skyddet mot retroaktiv beskattning : en studie i konstitutionell rätt*, Juridiska institutionen vid Stockholms universitet, Diss. Stockholms universitet 2019.
- Fri, Mattias, Henkow, Oskar & Kleist, David, *Beskattning av aktiebolag vid företagsöverlåtelser: En skatterättslig vägledning för köpare och säljare av företag*, 2:a uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2020.
- Hellner, Jan, *Metodproblem i rättsvetenskapen - Studier i förmögensrätt*, Jure Förlag, Stockholm, 2001.
- Hultqvist, Anders, *Hur vag får en skattelag va'?*, Svenskt Näringslivs publikation, Stockholm, 2015.
- Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, *Skattenytt* 2013, s. 10–21.
- Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget JF, Diss. Stockholms universitet 1995.
- Hultqvist, Anders, *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, *Skattenytt* 2016, s. 730–748.
- Hultqvist, Anders, Melz, Peter & Pålsson, Robert (red.), *Skattelagstiftning - att lagstifta om skatt*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2014.
- Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, i Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2:a uppl., Studentlitteratur, Lund, 2021.
- Kuylentierna, Carl W. U., *Skatterätt och privaträtt*, *Förvaltningsrättslig tidskrift* 1950, s. 19–28.
- Lindencrona, Gustaf, *Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad?*, *Juridisk Tidskrift* 1992–1993, s. 331–341.

- Ljungman, Seve, Om skattefordran och Skatterestitution, Almquist & Wiksell, Uppsala, 1947.
- Melz, Peter, Några reflexioner om lagstiftningsteknik i skattelagar - främst i inkomstskattelagen, i Arvidsson, Richard, Melz, Peter & Silfverberg, Christer (red.), Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik, Stockholm, 2003.
- Moëll, Christina, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, Juristförlaget i Lund, Lund, 2003.
- Påhlsson, Robert, Konstitutionell skatterätt, 4:e uppl., Iustus Förlag, Uppsala, 2018.
- Påhlsson, Robert, Lagstiftningsteknik - schabloner i inkomstskattelagen, Skattenytt 2021, s. 514–525.
- Påhlsson, Robert, Levnadskostnader: Gränsdragningsproblem vid beskattning av förvärvsinkomster, Iustus Förlag, Uppsala, 1997.
- Påhlsson, Robert, Likhet inför skattelag - likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten, Iustus Förlag, Uppsala, 2007.
- Påhlsson, Robert, Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, Skattenytt 2014, s. 554–570.
- Påhlsson, Robert, Retroaktiv stopplagstiftning, i Hultqvist, Anders, Melz, Peter & Påhlsson, Robert (red.), Skattelagstiftning - att lagstifta om skatt, Norstedts Juridik, Stockholm, 2014.
- Påhlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer: Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, Iustus Förlag, Diss. Uppsala universitet 1995.
- Påhlsson, Robert, Skattebetalarens avsikter - Subjektiva rekvisit i skatterätten, Skattenytt 2017, s. 3–31.
- Påhlsson, Robert, Skatteverkets styrsignaler - en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt 2006, s. 401–418.
- Påhlsson, Robert, Kleist, David, Rendahl, Pernilla & Svensson, Bo, Grundläggande Inkomstskatterätt, Iustus Förlag, Uppsala, 2019.
- Sandgren, Claes, Vad är rättsvetenskap?, Jure Förlag, Stockholm, 2009.
- Strömberg, Håkan, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, 3:e uppl., Juristförlaget i Lund, Lund, 1999.
- Strömholm, Stig, Lyles, Max & Valguarnera, Filippo, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, 6:e uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2020.
- Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning, Iustus Förlag, Uppsala, 2018.

Wahlgren, Peter, Lagstiftning: Rationalitet, teknik, möjligheter, 2:a uppl., Jure Förlag, Stockholm, 2014.

Internetkällor

Sjöblom, Hases Per, Inkomstskattelag (1999:1229) 2 kap. 8 §, Lexino 2017-11-03 (JUNO).

Skattelagstiftningsprojektet, Mer om projektet,

<http://www.skattelagstiftningsprojektet.se/meromprojektet.html> (2021-12-10).

Skatteverket, Arbetsredskap, Rättslig vägledning,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.18/327965.html>

(2021-12-10).

Skatteverket, Arbetsresor med bil, Rättslig vägledning,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.18/326311.html>

(2021-12-10).

Skatteverket, Avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats (arbetsresor),

Rättslig vägledning,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.18/326310.html>

(2021-12-10).

Skatteverket, Gränsdragningen mellan privatbostads- och näringsfastighet,

Rättslig vägledning,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.18/2718.html>

(2021-12-10).

Skatteverket, Gåvor till anställda, Rättslig vägledning,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.18/323999.html>

(2021-12-10).

Skatteverket, Huvudregel och undantag, Rättslig vägledning,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.18/326293.html>

(2021-12-10).