

Något om lagstiftningstekniken i inkomstskattelagen¹

Peter Melz

I Inledning²

I litteraturen behandlas inte lagstiftningstekniska frågor så ofta. Inom skatterätten har Gustaf Lindencrona behandlat frågan i ”Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad?”³ Ett annat exempel är Nils Mattssons ”Lagstiftningsteknik. Några exempel hämtade från beskattningen av handelsbolag”.⁴ Sven-Olof Lodin har i artikeln ”Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning” behandlat mer skattepolitiska aspekter på skattelagstiftningar.⁵

För generella framställningar om lagstiftningsteknik se Jan Hellner *Lagstiftning inom förmögenhetsrätten*, 1990 och Peter Wahlgren, *Lagstiftning. problem, teknik, möjligheter*, 2008.

Avsikten med denna artikel är främst att ta upp några frågor som ständigt återkommer i det lagstiftningstekniska arbetet och att lyfta fram dem genom en systematisering och några kommentarer i

1. Artikeln är en bearbetning och utvidgning av artikeln *Några reflexioner om lagstiftningsteknik i skattelagar – främst i inkomstskattelagen*, i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003.

2. Förutom på Skattelagstiftningsprojektets avslutningsseminarium har värdefulla synpunkter på ämnet erhållits under ett seminarium tidigare i projektet.

3. Juridisk tidskrift 1992–93, s. 331–341. Även publicerad i *Scandinavian Studies in Law*, vol. 37 1993, *What Makes a Piece of Tax Legislation Really Unsuccessful?* s. 93–107.

4. I samband med större skatterättsliga lagöversyner har publicerats framställningar som delvis ägnats åt lagstiftningstekniken; se exempelvis Hulgaard, *En ny inkomstskattelag*, Skattennytt 2000, s. 3–9. Några ytterligare exempel är kapitel 9 i min egen bok *Mervärdeskatten – rättsliga problem och grunder*, Stockholm 1990 och Pålsson, *Några termer och begrepp i IL*, Skattennytt 2000, s. 478–486.

5. Skattennytt 2007, s. 477–490.

anslutning till inkomstskattelagen (IL). Ett urval av frågor kommer att behandlas och inte heller detta urval kan behandlas fullständigt. Urvalet styrs delvis av praktiska erfarenheter från mitt eget deltagande i lagstiftningsarbete.⁶

2 Lagstiftaren, lagskrivare och lagtillämpare

1. Innehållet och utformningen av en lag är ett beslut för den lagstiftande församlingen, dvs. riksdagen i Sverige. I beredningen fram till riksdagens beslut deltar såväl politiker som tjänstemän. De mål, ramar etc. som sätts av politikerna – i egenskap av beställare av underlaget för riksdagsbeslutet – varierar naturligtvis mycket, beroende på typen av lagstiftning.

Mål för och karaktär på lagstiftningen m.m. påverkar möjligheterna att åstadkomma en lagtekniskt bra produkt och bildar en grund och en ram för vad den lagtekniska beredaren – här benämnd *lagskrivaren* – kan och ska åstadkomma. Artikelns begränsas till några komponenter i detta lagtekniska arbete. I artikeln berörs däremot i huvudsak inte principiella och grundläggande ställningstaganden för lagstiftningens utformning.⁷ Det beror primärt på artikelns begränsade format, men även på att i många lagstiftningsarbeten är dessa ställningstaganden redan givna. Det kan dels bero på nyssnämnda politiska direktiv, dels på att det redan finns en relativt bestämd ram i form av befintlig lagstiftning. Lagstiftningsarbeten på skatteområdet har ofta karaktären att förändra en del av en lag under hänsynstagande till hur de ändrade delarna förhåller sig till övriga delar.

2. Som lagskrivare kan betecknas en rad personer i olika egenskaper: utredare och kommittéer med sekreterare och experter, departementstjänstemän som skriver lagrådsremisser och propositioner, utskottstjänstemän i riksdagen och i bred mening även Lagrådet och remissinstanserna. Flera av dessa deltagare – såsom vissa experter och remissinstanser – har primärt ett politiskt intresse av att påverka

6. Bl.a. de lagtekniska översynerna av mervärdesskattelagen och inkomstskattelagstiftningen (skattelagskommittén).

7. Dessa aspekter behandlas däremot i Lodins ovannämnda artikel.

innehållet i lagförslaget. Andra har ett mer utpräglat lagstiftningstekniskt syfte med sitt arbete. Med lagstiftningstekniskt syfte menar jag att åstadkomma en utformning där det så tydligt och entydigt som möjligt framgår under vilka förutsättningar (rekvisit) angivna rättsföljder inträder. Det är såväl av effektivitets- som rättssäkerhetsskäl viktigt.⁸

Det är inte alltid möjligt att åstadkomma en tydlig lag även om den lagtekniska arsenalen används skickligt. Som redan antytts ovan så varierar ju uppgifterna och frihetsgraderna. I vissa fall är de verkliga förhållandena så komplicerade att lagregleringen även blir komplicerad. Exempelvis anförde Lagrådet om förslaget till bestämmelser om underprisöverlåtelser – numera 23 kap. IL – att ”även för en erfaren skattejurist torde det vara näst intill omöjligt att med ledning enbart av lagtexten bilda sig en säker uppfattning om vad reglerna innebär”.⁹

I andra fall kan skapande av artificiella regelsystem likaså ge komplicerade resultat. Ett exempel på skatterättsens område är räntefördelning och expansionsfond, särskilt i kombination, samt reglerna om gamla underskott. Problemet gäller bl.a. hur långtgående ambitionerna om ett likformigt och neutralt regelsystem ska vara.

3. Nästa fråga är hur man vid lagskrivningen ska beakta *vilka som ska tillämpa lagen*.

Lagstiftning ska tillämpas av personer i olika funktioner; av skattskyldiga, Skatteverket, domstolar m.fl. I förarbetena till IL anger Skattelagskommittén (SLK) att ”(s)katteregler kan utformas med utgångspunkt i intäkter och kostnader (*objektperspektiv*), de skattskyldiga (*subjektperspektiv*) eller myndigheterna (*myndighetsperspektiv*)”.¹⁰ Eftersom lagreglerna vänder sig till både skattskyldiga och myndigheter ansågs det lämpligast att normalt ha ett objektperspektiv.

Lagstiftningen torde vara ungefär lika tydlig oavsett vilket av dessa alternativ som väljs. Tydlighet främjas däremot av att man väljer endast ett perspektiv. Om det föreligger tvekan om en regel är skriven exempelvis i subjektperspektiv eller myndighetsperspektiv kan det skapa osäkerhet om tidsperspektivet. Myndighetsperspektivet ligger

8. Se Lindencrona, Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad? Juridisk tidskrift 1992–93 s. 332.

9. Prop. 1998/99:15, s. 393.

10. SOU 1997:2, s. 352.

ju efter subjektsperspektivet, eftersom det är inriktat på beslut om inlämnad deklARATION.¹¹

En för lagskrivningen viktig fråga är vilken grupp av läsare som man avser ska kunna förstå lagtexten. Detta ställningstagande får konsekvenser för nästan alla ställningstaganden till enskilda komponenter i lagtexten. Ambitionen bör vara att alla som berörs av en lagstiftning ska kunna förstå den. Vad gäller skattelagstiftning är den relevanta gruppen varierande. Vissa regler berör nästan alla skattskyldiga, andra regler bara en speciell grupp. Det bör då vara möjligt att tillgängligheten kan variera.¹² Exempelvis behandlar 39 kap. IL bl.a. regler för försäkringsföretag och investmentföretag, vilkas företrädare beroende på både kompetens och specialisering bör förstå mer komplicerade regler.¹³ Även på områden som berör privatpersoner kan det vara svårt att skriva regler som enkelt förstås av alla som berörs. Ett exempel kan vara bestämmelserna om uppskov med kapitalvinstbeskattning vid försäljning av permanentbostad.

I praktiken underlättas förståelsen av att det finns annat informationsmaterial än lagtexten. Mest använt torde vara det informationsmaterial som Skatteverket framställer. I de fall där de skattskyldiga har kontakt med en yrkesman, såsom en fastighetsmäklare, kan information om skattefrågan även erhållas från denne. Sådana informationskällor kan förtydliga innebörden av lagtexten och det är ofrånkomligt att på vissa områden är lagtexten inte lika lättillgänglig som ett informationsmaterial. Vid utformningen av sådan lagtext är det viktigt att beakta att den i sin tur kommer att påverka utformningen av informationsmaterialet.

3 Lagskrivningens komponenter

1. En lagtext kan utformas på många olika sätt. En indelning kan göras i frågor om makro- och mikrostruktur.¹⁴ Nedan ska först kort

11. Jfr a.s.

12. Jfr Bergström, *Skatter och civilrätt*, 1978, s. 73 f.

13. En invändning kan vara att även försäkringstagare respektive aktieägare har intresse av att förstå innehållet. Det bör dock primärt ankomma på företagen att tillhandahålla beskrivningar av sin skattesituation.

14. Se Hellner, s. 199. Till makrostrukturen hänför Hellner överväganden i stort om lagstiftningens utformning.

några frågor om makrostruktur beröras, men som framhållits ovan ska i övrigt inte sådana mer principiella och grundläggande ställningstaganden tas upp.¹⁵ Vad som behandlas är således främst viktigare komponenter i lagstiftningens mikrostruktur, hur lagar och lagregler utformas i detalj.

2. Först ska beröras avvägningen mellan en mer *konkret/utförlig* och en mer *abstrakt/stram* uppläggning av en lag.¹⁶

Ett exempel på skillnader mellan modellerna är att den utförligare lagtexten kan innehålla konkreta exempel, uttömmande uppräknningar, kasuistiska regleringar etc. medan den abstrakta lagtexten försöker ge allmänna definitioner för objekt, subjekt, förutsättningar m.m. i en regel. Ett annat exempel är att i en utförlig lagtext kan varje bestämmelse vara mer självständig, medan i den strama lagskrivningen används ofta sammanhängande begreppsapparater etc. för att undvika upprepningar.

Det är knappast så att en av modellerna generellt innebär tydligare regler än den andra. Allmänt sett kan den utförliga modellen vara tydligare på regelnivå, medan en stram modell bör ge bättre översikt och underlätta konsekvens i regelutformningen.

IL kan inte karaktäriseras som det ena eller andra. Men lagtexten kan knappast sägas ligga åt det uttömmande, upprepande hållet utan som behandlas nedan används begrepp, hierarkier, hänvisningar, interna och externa referenser samt generella definitioner i stor utsträckning. Enskilda texter är dock inte särskilt abstrakt skrivna. Vid ytliga jämförelser med utländsk lagstiftning verkar det vara en lyckad kompromiss.

Vissa frågor om konkret eller abstrakt regelutformning har mer karaktär av materiella ställningstaganden än val av mest tydlig lagskrivning. Det gäller exempelvis valet av hur mycket utrymme som ska lämnas till rättsskapande ställningstaganden i domstolarna. Ett exempel härpå är reglerna om undantag från uttagsbeskattning där en generalklausulliknande skrivning om undantag vid "särskilda skäl" ersatts av en mer detaljerad katalog av rekvisit i 23 kap. IL.

15. Det gäller exempelvis frågor som förhållandet till förarbeten, hur stort utrymme som ges till rättsskapande i domstolar, förhållandet till tidigare praxis vid ändringar i rättstillämpningen – se härom Lindencrona, Juridisk tidskrift 1991–93, s. 341 – systemkonsekvens vad gäller skatterättsliga principer, och mycket annat.

16. Jfr Hellner, s. 194 f.

Som exempel på vida och lagtekniskt föga definierade begrepp kan nämnas utdelningsbegreppet i 42 kap. 1 § IL. Det är helt odefinierat och rättstillämpningen får ske på grundval av rättspraxis och koppling (med försiktighet) till aktiebolagslagens 17 och 18 kap.¹⁷ Kostnadsbegreppet i näringsverksamhet i 16 kap. 1 § IL är också ett vitt begrepp med en knapp definition: "Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad". Definitionen är kort och generell men innehåller dock det viktiga principiella kravet på samband m.m. och är därför praktiskt sett betydligt mer innehållsrik och användbar än vad den korta texten antyder.

3. För tillämpning av lagbestämmelser – såväl materiella som förfarandebestämmelser – krävs vissa regler av *metodkaraktär*. IL innehåller inte några sådana regler på övergripande nivå. Det är i stället en fråga för rättstillämpningen i domstolarna att utveckla sådana regler.

Som möjliga sådana normer som skulle kunna ingå i lagen kan följande nämnas och kommenteras:

- *Syften*. I en inledning till lagen skulle man kunna beskriva vad avsikten med regelsystemet är. Innehållet skulle bl.a. kunna motsvara vad som nu görs allmänna uttalanden i förarbeten. Till EU-direktiv finns en preambel med sådant innehåll. Min i och för sig osystematiska erfarenhet är dock att dessa preambler inte har så stor användning i domstolstillämpningen.
- *Allmänna skatterättsliga principer* skulle också kunna anges i inledningen. Jag är tveksam till om det går att åstadkomma så mycket mer än vad som redan gäller vid tillämpningen av skatte-reglerna. Om principerna återgivna som lagbestämmelser skulle få ytterligare normativ betydelse kan de ge stöd för en mer konsekvent rättstillämpning där lagtexten är dålig. Å andra sidan finns en risk att de legitimerar domstolarna till generella, svårförutsebara och värderande bedömningar såsom finns exempel på i EU-domstolen, tyska författningsdomstolen m.m., som inte alltid är positivt enligt min uppfattning.
- *Tolkningsregler*. Det finns en omfattande praxis och doktrin om hur sakomständigheter (verklig innebörd) ska tolkas respektive lagregler ska tolkas (objektiv, subjektiv, kontextuell etc.). Intrycket

17. Se vidare min artikel *När föreligger utdelning skatterättsligt? Synpunkter mot bakgrund av RÅ 2007 not. 161*, Skattenytt 2008, s. 225–236.

är inte att det går att formulera okontroversiella och något så när konkreta regler om denna tolkning. Domstolarna skulle eventuellt även komma att anse att detta alltför mycket inskränker deras frihet som lagtillämpare.

- *Lagvalsregler.* Det kan verka enkelt att ange etablerade lagvalsregler såsom *lex posterior derogat legi priori*. Det är åter igen osäkert om det är bra med en sådan mer fix regel tillämpning. I doktrinen har exempelvis getts förslag på lagvalsregler som ibland avviker från de konventionella.¹⁸ Det är dock många stater som valt att lagstifta om dubbelbeskattningsavtals förhållande till övrig intern rätt, bl.a. för att förhindra s.k. *treaty override* – en fråga som också avhandlades under ett särskilt seminarium inom projektet.

Dessa frågor gäller i grunden avvägningar mellan vad som ska uttryckas i lagtext, vad som kan anges i förarbeten, finnas som allmänt accepterade principer och vad som ska överlämnas till lagtillämparen att fylla ut.

4 Överskådlighet

1. IL är en omfattande lag med 11 avdelningar och 66 kapitel. Det beror på att inkomstskattelagstiftningen är omfattande och beror inte på en långtgående nedbrytning i kapitel. Kedjan kan vara mycket lång från den första tillämpliga bestämmelsen fram till den slutliga rättsföljden; ett belopp att erlægga i skatt. Det är därför givetvis viktigt att det går att överblicka hur olika regler förhåller sig till varandra och var man hittar vissa regler. Nedan ska diskuteras de tekniker som användas för att öka överskådligheten.

2. IL ersatte ett stort antal lagar om inkomstbeskattning. Det kan diskuteras om överskådligheten ökat genom att de olika lagarna konsoliderades i en lag. I och för sig blir det svårare att överblicka en lag desto större den är. Här är det dock inte frågan om att antalet regler ökat utan att de sammanförts i endast en lag. IL innebär att en och samma dispositionsteknik, begreppsapparat m.m. används och det bör utan tvekan vara enklare att hitta i IL än i de äldre lagarna.

18. Stefan Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*. 1998.

I IL används en modern *dispositionsteknik* för att bestämmelser ska hittas enklare. Först och främst är bestämmelserna ordnade i avdelningar, kapitel och underavdelningar, alla med rubriker. I lagen finns inte en innehållsförteckning, men det är lätt för dem som publicerar IL att sammanställa en innehållsförteckning med kapitelrubrikerna. Det finns inte heller ett sakregister, vilket hade varit ett okonventionellt inslag i en lag, men i kapitel 2 finns en förteckning över lagrum med definitioner, och den fungerar som ett partiellt sakregister. I vissa kapitel finns även förteckningar över bestämmelser i andra kapitel som berör samma fråga som i kapitlet, se exempelvis 56 kap. 8 § om fåmansföretag etc. Det är därför relativt lätt att hitta ett regelkomplex i lagen.

3. En nyhet i IL jämfört med dess föregångare är användningen av *rubriker*. Vad har rubriker för ställning vid tolkning av lagtexten? I förarbetena till IL, prop. 1999/2000:2, s. 490, anges att ”rubrikerna i svenska lagar anses ju inte ha någon självständig materiell innebörd utan är till för att hjälpa läsaren att hitta rätt”.

Säkert är avsikten med rubriken inte mer än den som anges i förarbetena. Det utesluter dock inte att rubriken kan få en vidare användning. En rubrik kan ge vägledning till tolkningen av en lagbestämmelse, och det finns väl inte mindre anledning att använda sådan vägledning än exempelvis ett förarbetsuttalande. Rubriken är trots allt en del av den författning riksdagen beslutat om. Å andra sidan kan antas att rubriker inte formulerats primärt med tanke på precision i regelbeskrivningen, utan med tanke på just rubrikfunktionen att ge en kort träffande beskrivning av de följande bestämmelserna och deras sammanhang. Det motiverar försiktighet vid användning av rubriker som tolkningshjälp. Särskilt bör det gälla om i en rubrik anges ett rekvisit som inte finns angett eller ens antytt i lagtexten. Måhända är det inte något praktiskt problem då lagskrivaren eftersträvat att rubriken inte ska ha någon självständig betydelse.

4. Inom kapitlen används en bestämd *ordningsföljd* för de olika komponenterna. En vanlig ordning är följande:

- Inledning med kort beskrivning
- Hänvisningar
- Definitioner specifika för kapitlet
- Villkor/förutsättningar

- Rättsföljder
- Särskilda fall

Det finns även andra varianter.

Ovan angivna ordningsföljd kan sägas vara kausalt logisk. Det är dock en smaksak vad som känns mest naturligt. Exempelvis kan en del tillämpare mer omedelbart vilja veta vilken rättsföljden är.

5 Interna referenser och sammanbindningar

1. Som redan nämnts kan kedjan av sammanhängande bestämmelser vara lång vid inkomstbeskattningen. Omfattningen av en persons skattskyldighet ska bestämmas, hans verksamheter ska hänföras till visst inkomstslag, hänförliga intäkter och kostnader ska värderas, periodanknytas, sammanföras etc. och skatt ska slutligen beräknas på slutsumman. Sammanbindningen av reglerna sker genom systematik, hänvisningar, gemensamma begrepp m.m.

Även inom varje byggnadsblock, exempelvis regleringen av en tidpunkt för beskattning, kan det vara nödvändigt att beakta ett antal bestämmelser för att erhålla (del)rättsföljden. Det verkar inte troligt att man ens i tidig skattelagstiftning kunde leva upp till vad Hellner anger, s. 231, att ”i äldre tider torde man ha drivit kravet långt, att i princip varje stadgande ska kunna förstås isolerat”. Han fortsätter med att ange att ”numera torde anspråken på kontextfri betydelse vara starkt begränsade”, vilket således i hög grad gäller i skatterätten.

Ett omfattande sammanhang försvårar lagskrivarens uppgift att åstadkomma tydliga regler. Det gäller att använda verktygen för sammanbindning på ett konsekvent och tydligt sätt. Sammanbindningar behövs på alla nivåer. I de minsta enheterna, i meningar, stycken, bestämmelser etc., sker det först och främst med rent språkliga syftningar. Mer lagspecifika sammanbindningar sker först och främst genom hänvisningar och användning av gemensamma begrepp med en enhetlig terminologi.

2. *Hänvisningar* finns på flera olika nivåer. Vissa hänvisningar ersätter sådana långa satsflätningar som tidigare var vanliga i lagspråk, men som nu anses för tunga och svårtolkade. Den moderna tekniken innebär korta paragrafer och stycken, normalt maximalt tre stycken

respektive tre meningar. Det ökar behovet av explicita sammanbindningar av typen ”för detta fall gäller vad som anges i nästa stycke”.

Hänvisningar till längre bort liggande bestämmelser förekommer främst för att de utgör rekvisit i den aktuella bestämmelsen, som man inte vill upprepa. Hänvisningstekniken innebär å andra sidan ett visst merarbete och en viss risk för förbiseenden eller misstag vid lagtillämpningen.

Hänvisningarna har sannolikt inte minskat genom IL, men de har däremot blivit tydligare genom att det nu alltid anges vad hänvisningen avser. Hänvisningarna anger inte bara lagrummet utan även i vad som behandlas i lagrummet.

3. En mer implicit typ av hänvisningar är uppbyggnaden av en konsekvent *begreppsapparat* i en lag. Detta är ett av lagstiftarens främsta verktyg.¹⁹ I kapitel 2 IL definieras vissa begrepp och förklaras hur vissa termer och uttryck används. Det anges inte i lagtexten, men det är självklart att dessa definitioner bör gälla genomgående i lagen. Ett intressant uttalande i denna riktning återfinns i 2 § där det anges att ”(d) e termer och uttryck som används omfattar också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses”. Det innebär att termen aktiebolag även omfattar motsvarande utländska företeelser, vilket inte är självklart för den som inte förstått metodiken. Gäller en regel enbart ett aktiebolag enligt svensk rätt så anges således ett svenskt aktiebolag.

En viss term används som beteckning för en rättslig definition etc. Det kan vara särskilda verksamheter (exempelvis privatbostadsföretag), associationsformer etc. (exempelvis svenskt handelsbolag), tillgångar eller förpliktelser (exempelvis option), transaktioner (underprisöverlåtelser) etc. Härav uppkommer ett begrepp och varje gång termen används ska man kunna utgå ifrån att den betecknar detta begrepp. I IL bör man kunna räkna med att det gäller. I äldre skattelagstiftningar som ändrats och utökats vid många olika tillfällen har däremot inte alltid en sådan konsekvent begreppsbildning skett.

Enligt min mening bör presumtionen alltid vara att en utpräglat rättsteknisk term används i en och endast en betydelse i en och samma lag, såvida det inte uttryckligen sägs något annat. Upprätthålls en

19. Jfr Hellner, s. 202 ff.

sådan tolkningsnorm konsekvent kommer det även innebära att lagskrivaren skärper sin uppmärksamhet på frågan.

I IL måste man dock vara uppmärksam på att termer och uttryck som inte finns med i listan i 2 kap. 1 § kan beteckna begrepp med olika innebörd i olika kapitel. Det främsta exemplet är *företag* som har olika, om än marginellt skilda, definitioner i flera olika kapitel. Se exempelvis 23 och 24 kap. 24 kap innehåller t.o.m. två olika definitioner var och en för olika regelkomplex.

Företag har även en normalspråklig varierande innebörd som gör att det skatterättsliga begreppet kan misstas för att ha en sådan vag och vid innebörd. Värre är dock termer som har en bestämd (civil) rättslig innebörd men används med annan innebörd i IL. Det tydligaste exemplet är *juridisk person* som enligt 2 kap. 3 § inte omfattar vissa entiteter, såsom handelsbolag, som civilrättsligt har rättssubjektivitet och därmed brukar betecknas juridiska personer.

4. Det kan ibland vara ett problem att avgöra om en term betecknar ett *skatterättsligt begrepp* eller inte. Om det är en utpräglad rättsteknisk term, exempelvis privatbostadsfastighet, måste den utan tvekan avse ett särskilt rättsligt begrepp. I IL framgår även av förteckningen i kapitel 2 vilka de skatterättsliga begreppen etc. är och hur de betecknas. Om däremot en term mer kan uppfattas ha en normalspråklig karaktär och den inte heller tydligt markerats som ett särskilt skatterättsligt begrepp etc., exempelvis genom att den upptas i kapitel 2 IL, finns risk för missuppfattningar.

6 Externa referenser

1. Inträder någon skillnad när en referens gäller en bestämmelse eller ett begrepp i en annan lag? Onekligen kan man förvänta sig att tolkningsproblemen nästan alltid ökar och att de ofta blir större ju mer den hänvisande och den hänvisade lagarna skiljer sig åt. Det kan utvecklas betydligt mer, men här ska endast beskrivas några av de vanligaste situationerna.

2. En bestämmelse i en skattelag kan hänvisa till en bestämmelse i *en annan skattelag*. Exempelvis förekommer ett antal hänvisningar till mervärdesskattelagen och socialavgiftslagen för att samordna IL:s

tillämpning med dessa. Självklart finns hänvisningar även till och från skatteförfarandelagen.

Däremot saknas i IL generella hänvisningar till innebörden av begrepp definierade i annan lagstiftning. Sådana hänvisningar kan göra det svårt att överblicka konsekvenserna av förändringar som sker i annan lagstiftning. Det är dock naturligt och ofrånkomligt att i förfarandelagstiftning så har begrepp samma innebörd som i de materiella lagar förfarandena gäller. Så anges i skatteförfarandelagen 3 kap. 2 §: ”Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms. Detta gäller dock inte om annat anges i denna lag.”

Parentetiskt kan nämnas att jag anser att i såväl IL som skatteförfarandelagen har man vissa problem med terminologin avseende term/uttryck respektive begrepp. Strikt sett saknar en term betydelseinnehåll utan betecknar endast ett begrepp med ett betydelseinnehåll.

3. *Explicita och implicita hänvisningar* sker även till bestämmelser och begrepp *utanför skattelagarna*.²⁰ En explicit hänvisning sker exempelvis till bestämmelsen i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen om förbjudna lån²¹ och till olika civilrättsliga koncerndefinitioner.²² Användningen av termen svenskt aktiebolag innebär även utan en explicit hänvisning, en explicit koppling till innebörden enligt aktiebolagslagen. Det finns nämligen inte någon annan möjlig hänvisning och utrymmet för en särskild skatterättslig innebörd är minimalt i ett fall som detta.²³

Ofta finns för lagskrivaren inget verkligt val mellan att skapa särskilda skatterättsliga definitioner eller att hänvisa till annan lagstiftning. Beskattning bygger oftast på den ekonomiska innebörden av olika transaktioner. Dessa transaktioner är alla i någon mån föremål för civilrättsliga regleringar och kopplingen måste ske därtill. IL innehåller dock en rad exempel på större eller mindre frikoppling från de civilrättsliga begreppen. Ett exempel är 37 kap. som reglerar

20. Se Hultqvist, *Legalitetsprincipen*, 1995, s. 352 ff. om systeminterna och systemexterna rättsfakta.

21. 11 kap. 45 § och 15 kap. 3 § IL.

22. 2 kap. 5 § IL.

23. Aktiebolag är en juridisk konstruktion som existerar på grund av aktiebolagslagen och kan därför knappast rymma mer eller mindre. Jämställanden är däremot möjliga; se 2 kap. 4 § IL. Vid bildande och upplösning kanske det dock finns möjlighet att sätta start och slutpunkter något annorlunda.

inkomstbeskattningen vid fusion. Trots att detta är en företeelse som skapas och ges sin innebörd av associationsrättsliga regler, saknas helt hänvisningar till dessa. I stället finns en definition i 3 § av ett händelseförlopp – som dock givetvis omfattar rättshandlingar som får sin innebörd av civilrättsliga regler – som betecknas som fusion.²⁴

Vid lagskrivningen bör man eftersträva att så tydligt som möjligt ange om en koppling till andra lagregler är avsedd eller inte. När i skattelagar termer används som inte tydligt definieras i civilrätten, kan det vara oklart om avsikten är att koppla till en viss civilrättslig innebörd eller om avsikten är att en särskild skatterättslig tillämpning kan utvecklas. Det finns många olika varianter och det finns inte utrymme att här utveckla frågan. Det ska endast lämnas ett exempel för att illustrera frågan:

I 18 kap. 3 § anges att ”(u)tgifter för att anskaffa inventarier ska dras av genom årliga värdeminskingsavdrag”. Det är trots viss rättspraxis fortfarande inte helt klart vad som ska ha inträffat, såsom leverans, ibruktagande etc., för att avskrivning på inventarier ska få påbörjas. För den bedömningen kan det vara av intresse om termen ”anskaffa” ska anses syfta på någon händelse med viss civilrättslig innebörd eller inte. I den mest närliggande civilrättsliga lagstiftningen, köplagen, används termen inte. Det torde innebära att det åtminstone inte finns en klar koppling till en visst civilrättsligt definierad händelse.

Enligt min uppfattning bör presumtionen vara att i ett fall som det nämnda har lagskrivaren inte avsett att en stark koppling ska föreligga till ett specifikt civilrättsligt begrepp.

4. I andra fall är det mer klart att en term i skattelagen avser ett civilrättsligt begrepp. Frågan om skatterättslig tolkning i sådana fall är utförligt behandlad av en rad författare och ska inte behandlas här. Vad gäller lagskrivningsperspektivet ska helt kort anges några faktorer som bör övervägas vid valet mellan att koppla till civilrätten eller att tillskapa särskilda skatterättsliga begrepp.

Som utgångspunkt bör det vara en fördel att beskattningen sker på grundval av den verkliga civilrättsliga innebörden av olika transaktioner. I rättstillämpningen har det dock visat sig i många fall att

24. Lagstiftningstekniken beror på att reglerna bygger på ett EU-direktiv och ska kunna tillämpas även på fusioner enligt annan lagstiftning än den svenska.

civilrättsliga regler inte är särskilt användbara för den mer exakta gränsdragning som skatterätten eftersträvar. Exempelvis har leverans använts både i mervärdes- och inkomstbeskattningen som rekvisit för skattskyldighetens inträde. Vid mervärdesbeskattningen går man ett steg vidare och anknyter explicit leverans till det civilrättsliga avlämnandet, se 1 kap. 3 § mervärdesskattelagen. Då avlämnandet bestäms genom avtal på varierande sätt kan det vara mindre lämpligt att anknyta till det.²⁵ Ett annat exempel är klassificeringen av transaktioner såsom exempelvis köp eller hyra etc. Sådana klassificeringar görs dock inte så ofta civilrättsligt, eftersom man i stället direkt bedömer om rättsföljder ska inträda. Den skatterättsliga bedömningen blir då till stor del en artificiell civilrättslig bedömning.

Vid en koppling får skatterätten i allmänhet ”köpa” de förändringar som sker i civilrätten. Det kan vara både en fördel och en nackdel. I tolkningshänseende kan ibland uppstå tvekan om avsikten varit att hänvisningen ska ske till det civilrättsliga begreppets innebörd sådant det var då skattelagen trädde i kraft eller om det gäller innebörden vid tillämpningsögonblicket. I sistnämnda fall uppstår det problemet att det kan vara svårt för skattelagstiftaren att följa med och inse om och när en förändring i civilrätten kan kräva en ändring av skattelagen.

7 Inkomstberäkning – skatterätten och aritmetiken

1. Avslutningsvis kan diskuteras – i linje med Peter Wahlgrens artikel om representationsformer – om IL inte kunde innehålla fler aritmetiska presentationer.

Skatterätten innehåller både kvalitativa och kvantitativa regler. De kvalitativa reglerna beskriver vilka subjekt eller objekt som omfattas av en viss reglering och de kvantitativa reglerna bestämmer hur intäkter, kostnader och resultat ska beräknas inom denna reglering. Man kan diskutera om inte de kvantitativa reglerna i större utsträckning kan anges i aritmetisk form.

Inkomstberäkningen består av ett antal additioner och subtraktioner. Intäkter adderas (tas upp enligt IL-terminologin) och kostnader

25. Se Melz, *Mervärdesskatt*, s. 240 ff.

subtraheras (dras av enligt IL-terminologin) därifrån till ett resultat (överskott/underskott). Exempelvis anges i 10 kap. 16 § under rubriken Resultatet att

”Överskott eller underskott ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna.”

Ett överskott av inkomst av tjänst adderas sedan med eventuellt överskott av inkomst av näringsverksamhet och subtraheras med allmänna avdrag och grundavdrag för att få den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Skatten beräknas sedan genom multiplikation med en skattesats.

I många fall måste även intäkter och kostnader beräknas som delkomponenter i inkomstslagen innan de adderas eller subtraheras till totalresultatet. Det gäller exempelvis för kapitalvinster. De kvantitativa reglerna i 57 kap. varigenom utdelning fördelas mellan inkomstslagen kapital och tjänst innebär såväl addition, subtraktion som multiplikation.

Allt detta skulle för överblickens skull kunna beskrivas i ett sidordnat schema i IL, men så sker inte. Nu sker det däremot i deklara-tionsblanketter och när man exempelvis ser blanketten för inkomster enligt 57 kap. (K10) så inser man att åtminstone i detalj skulle detta inte kunna tas in i lagtexten. På den tiden reglerna var enklare påstås det dock ha varit en uppgift för utredningarna att i sitt förslag även visa hur deklara-tionsblanketten skulle se ut.

2. Procenträkning kommer till uttryck i de begrepp i IL som kallas för *kvantifierande uttryck* i prop., 1999/2000:2 avsnitt 7.2.4. Där anges att med kvantifierande uttryck avses uttryck som innebär en andel som inte är exakt bestämd, t.ex. huvudsaklig, övervägande och väsentlig. Skattelagskommittén övervägde möjligheten att redogöra för vad som avses med uttrycken t.ex. genom att i stället uttrycka dem som procentsatser och flera remissinstanser var även inne på detta. I en del fall hade detta nog blivit tydligare, men i många fall kan det kräva att beräkningskomponenterna (täljare och nämnare) anges vilket innebär en för stor låsning. I åter andra fall uttrycker begreppet inte en andel. Arbetet i IL begränsades i stället till att ge befintliga uttryck en konsekvent innebörd. Det ledde bl.a. till införande av ett nytt uttryck, ”klart övervägande”, som jag får erkänna mig som upphovsman till. Avsikten var att det skulle ersätta användningen av ”huvudsaklig” i de fall detta begrepp använts med innebörden ungefär 60 procent, främst i definitionen av privatbostads-

företag. Huvudsaklig ska numera entydigt innebära betydligt mer, 75 procent. Självtänkte jag mig lite orolig för att någon skulle hävda att något var klart övervägande redan vid entydiga 51 procent, men så har hittills såvitt känt inte skett.²⁶

8 Utvärdering och restatements

Med 14 år på nacken skulle det kunna vara dags att göra en utvärdering hur IL fungerar som lagstiftningsprodukt. Kanske kunde man börja med några delar för att testa om lagskrivningsmodellen är optimal för fortsatt lagskrivning.

I de utredningar jag deltagit i har IL-modellen följts troget och jag anser att den fungerar vad gäller disposition, begreppsapparat m.m. Däremot tycker jag att innehållet i lagbestämmelser ofta uttrycks väl kortfattat och något för abstrakt/kontextuellt. Det innebär att man många gånger måste behärska ett stort lagsammanhang för att förstå den enskilda regleringen. Ett annat problem som lagtexten tyngs av är blandningen av stort och smått. Exempelvis innehåller bestämmelserna om utdelning på näringsbetingade andelar i 24 kap. flera bestämmelser hämtade från EU:s moder-dotterbolagsdirektiv, som genom utformning och placering ser betydelsefulla ut, men de gäller i endast ett fåtal tilläggsituationer. Ett annat exempel är regler som ska inrymma aktiviteter som bedrivs direkt eller indirekt – i hur många led som helst – i handelsbolag. Ett färskt exempel finns i företagskattekommitténs betänkande SOU 2014:40.

I skattelagstiftningsprojektet hade vi planer på några s.k. restatementsprojekt, att skriva om några kapitel i IL för att se om en bättre utformning stod att finna. Det hann vi inte med, men kanske kan vi eller andra göra något sådant framdeles.

26. Mer om ämnet står att läsa i Robert Pahlsson, *Kvantifierande begrepp*. Skattemytt 1999, s. 614 ff.