

# Är allmänmotiveringarna i våra skattepropositioner ändamålsenliga? Några reflektioner kring etik, politik, legitimitet, öppenhet och komplexitet

## 1 Inledning<sup>1</sup>

När rättspolitiska frågor dryftas bör de ståndpunkter som därvid torgförs också motiveras. Annars blir det bara åsikter och inga resonemang. Legitimiteten hos eventuella beslut blir då lidande, liksom förutsättningarna för ett givande meningsutbyte.<sup>2</sup> Intresset riktas i denna studie mot allmänmotiveringar i svenska propositioner i skattefrågor. Dessa texter utgör en motivering till ett rättspolitiskt ställningstagande – ett lagförslag. Undersökningen vilar på de två utgångspunkterna (1) att rättspolitiska ståndpunkter till sist i princip måste motiveras med etiska skäl<sup>3</sup> och (2) att – allt annat lika och i icke triviala spörsmål – förhållandevis utförliga motiveringar, utifrån ett flertal såväl praktiska som teoretiska perspektiv, har bättre förutsättningar att ge lagstiftningsprodukter legitimitet än kortfattade motiveringar.

En bakgrund till undersökningen är iakttagelsen att de förarbeten jag ofta har anledning att studera, främst propositioner i skattefrågor, är påtagligt begränsade med avseende på etiska principresonemang. De är därtill begränsade även i många andra frågor som principiellt sett tillhör diskussionen av frågor i vilken förarbetet innebär ett betydelsefullt steg. Den övergripande frågan för föreliggande artikel är om de övergripande motiveringarna (dvs. i princip all motivering utom författningskommentaren) i svenska propositioner

<sup>1</sup> Arbetet med denna uppsats har finansierats av Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådet. Jag tackar docent Ronnie Hjort (statsvetenskap), rådmannen Klas Innerstedt, jur. dr. Herbert Jacobson, jur. dr och riksdagsman Andreas Norlén och doktorand Johanna Romare (etik) för värdefulla synpunkter i samband med arbetet med uppsatsen. Ett varmt tack också till deltagarna vid seminarier vid Stockholms (2010) respektive Linköpings Universitet (2011).

<sup>2</sup> Det är förvisso inte någon självklarhet att upplevd legitimitet hos en åtgärd eller en social institution kräver en tydlig bakomliggande rationalitet eller utförliga motiveringar. Allt annat lika torde dock mycket tala för att just bakomliggande rationalitet och utförliga motiveringar vanligtvis ökar legitimiteten hos en planerad samhällsförändring, framförallt i spörsmål där bred konsensus saknas.

<sup>3</sup> Även i de fall ett lagförslag helt har sin grund i EU-rättsliga krav på Sverige synes det enda hållbara skälet för förändringen i princip vara etisk. Detta gäller både valet att acceptera ett fortsatt deltagande i ett mellanstatligt samarbete och ”den tekniska utformningen” på regeländringen. Jag lägger inte ned mer tid på att motivera denna grundförutsättning (se dock något i kapitel 2) utan fokuserar på dess implikationer.

ner i skatterättsliga frågor har en ändamålsenlig utformning eller om de bör utvecklas och fördjupas.

Nedan beskrivs först (kapitel 2) översiktligt den principiella komplexiteten i motiveringar av rättspolitiska ståndpunkter. Därefter (kapitel 3) undersöks allmänmotiveringarna i några skattepropositioner, i syfte att kartlägga i vilken mån motiveringarnas uppläggning och inriktning svarar mot de punkter som diskuteras i kapitel 2. Nästa steg (kapitel 4) blir att utvärdera resultatet av undersökningen. Detta sker genom att de ”brister” som kunnat iakttas i det empiriska materialet (förarbetena) diskuteras.

Det ska inledningsvis sägas att jag ser propositioner som texter som både förklarar hur lagstiftaren tänkt om hur lagen bör utformas (och i viss mån hur den bör tillämpas) och som gör anspråk på att rättfärdiga de lagförslag som förs fram. Propositionstexten har därför en delvis argumenterande karaktär. Visserligen synes reellt sett de avgörande politiska besluten oftast redan vara i hög grad fattade, när ett ärende väl har kommit till det stadiet att en proposition föreligger<sup>4</sup>, men det får ändå anses föreligga ett behov att i propositionen samla de centrala motiv som ligger till grund för ett lagförslag. Det kan här också nämnas att det inte alls är säkert att de utredningar som eventuellt har föregått propositionen ger en aktuell och/eller tillräcklig motivering till de skäl som ligger till grund för de förslag som till sist förs fram i propositionen. Mot denna bakgrund förefaller det korrekt att, som sker nedan, undersöka hur ifrågavarande framställningar förhåller sig till de förutsättningar, och kanske krav, med avseende på motivering som gäller för argumenterande texter i allmänhet. En annan sak är att förarbeten, liksom väl i grund och botten varje argumenterande text, har sina delvis specifika förutsättningar. Ambitionen har givetvis varit att beakta sådana förutsättningar.

Ämnet för denna uppsats är komplext och omfattande och spänner över många kunskapsfält. Anspråket är därför, som också framgår av rubriken, endast att bidra med några stickprov och reflektioner.

## 2 Något om motiveringars potentiella komplexitet

Frågan vad som bör göras ses här som en i grunden etisk<sup>5</sup> fråga, åtminstone utanför den absoluta privatsfären. Ett normativt resonemang handlar om vad som bör göras, t.ex. vilka beslut domstolar bör fatta i olika rättstillämpningsfrågor eller vilken lagstiftning vi bör ha. Jag kan inte se annat än att sådana frågor ytterst bör finna sitt svar i etiska överväganden. Med detta synsätt är ett moraliskt omdöme ett omdöme om vad en rationell agent bör göra, i princip

<sup>4</sup> Regeringen och/eller relevant departement respektive regeringspartiernas företrädare i riksdagsutskotten har enligt uppgift regelbundna kontakter varvid propositionen sedermera är i hög grad politiskt förankrad, när den väl anländer.

<sup>5</sup> Med ”etik” avses enligt Nationalencyklopedin ”studiet av moraliska fenomen och föreställningar, av gammalt en gren av såväl filosofin som teologin” och enligt Svenska Akademiens ordlista ”vetenskapen om sedligt gott och ont”.

oavsett vilket område eller fråga som är aktuell.<sup>6</sup> Rationalitetsaspekterna blir därmed s.a.s. en del av den etiska analysen, eller ska i alla fall värderas och inordnas inom dess ram.

Det är förstås en viktig fråga vilka implikationer det får att etiken får anses utgöra en i detta hänseende i princip överordnad disciplin. Till att börja med ska sägas att etikens överordnade position över andra aspekter, som t.ex. ekonomiska eller juridiska, inte betyder att etiken så att säga bör tillämpas direkt i praktiskt beslutsfattande, i den meningen att alla frågor skulle avgöras enbart på basis av enkla, grundläggande etikargument – med bortseende från betydelsefulla, komplexa, institutionella förutsättningar, som rättsliga regleringar eller ekonomiska förutsättningar. Etiken, när den ska användas för att besluta i konkreta situationer är istället påtagligt situationsberoende och en mängd hänsyn måste tas, av t.ex. just juridisk eller ekonomisk karaktär. Självklart kan det t.ex. ligga ett stort etiskt värde i att följa existerande regler och åtaganden och att tolka lagar på ett sätt som inte utan goda skäl undanröjer förutsebarheten i rättstillämpningen. Etiken bör dock anses vara överordnad sådana andra intressen i den meningen att målet bör vara att det handlingsalternativ som väljs bör vara det mest etiska – inte minst i samband med lagstiftningsarbete. Alla andra skäl synes därför *i princip* behöva *inordnas* i, och *avvägas* inom ramen för, den etiska analysen. Ett enkelt exempel skulle kunna vara att ett antagande om ökad tillväxt efter en förordad skatteomläggning utgör ett argument för omläggningen *därför att* tillväxt antas bidra till att sjukvården för de sämst ställda därmed kan förbättras.

Vad som kännetecknar detta ”mest etiska” handlingsalternativ är en annan fråga. Det är ett evigt, och mycket svårt och omfattande, spørsmål, som inte kan utvecklas i förevarande sammanhang. De etiska värdena i rättstillämpningssituationer brukar anses dominerade av ett krav på förutsebarhet med stöd av lag, må så vara att materiella lämplighetsskäl också bör beaktas.<sup>7</sup> I lagstiftnings-situationen är situationen en helt annan, eftersom det här handlar om att skapa reglerna (som dock i och för sig gärna får vara så utformade att de bidrar till rättssäkerhet och materiell lämplighet). Det är därför uppenbart att utrymmet för olika val många gånger här är mycket större än vid rättstillämpningen. Där-

<sup>6</sup> Väldigt få skulle förespråka val som vid en samlad bedömning framstår som mindre etiska än alternativa val vilket. Redan detta argument gör en annan ståndpunkt tveksam, men även från ett mer teoretiskt perspektiv är synen på etiken som överordnad andra aspekter enligt min mening trovärdig (se vidare Becker, Reciprocity; 1986 s. 7–36; Peczenik, Vad är rätt? Om Demokrati, Rättssäkerhet, Etik och Juridisk Argumentation, 1995 s. 520–524 och Thomas, An Introduction to Ethics – Five Central Problems, 1993 s. 60–62). Frågan utvecklas dock inte här utan får utgöra ett axiom. Det ska sägas att det förstås de facto *förekommer* normativa omdömen som baseras enbart på t.ex. ekonomiska eller juridiska skäl. Enligt den här företrädde uppfattningen är sådana skäl dock alltså *inte* i sig tillräckliga, utan de bör inordnas i en etisk analys. Det faktum att många lagförslag kan ha i grunden mycket praktiska eller lagtekniska skäl, t.ex. när enskilda lagrum korrigeras för att undanröja tillämpningsproblem, ändrar inte detta förhållande. Även sådana ändringar har ju etiska dimensioner, t.ex. så att de förändrar situationen för människor och att de innebär att lagstiftaren bygger vidare på – och kanske därigenom cementerar – en lagstiftning som bygger har etisk relevans.

<sup>7</sup> Se t.ex. Peczenik, Vad är rätt? 1995 s. 98 och 99.

med ökar också utrymmet för renodlat etiska argument, t.ex. rörande rättvis fördelning av samhällets (skatte)bördor och (skatte)förmåner.

Det får också anses vara klart att en *välgrundad* etikorienterad framställning förutsätter ställningstaganden i diverse metaetiska frågor, där det mest framträdande kanske får sägas vara valet av etisk beslutsteori (t.ex. konsekventialism, pliktetik eller dygdeetik). Sådana val kan i sin tur motiveras, vilket torde leda diskussionen vidare mot bl.a. värdeteori, livsåskådning, trosfrågor etc.<sup>8</sup>

När sådana mer grundläggande utgångspunkter för etisk analys väl är avklarade (så "avklarade" de nu kan bli) blir nästa uppgift att i det i det enskilda fallet avgöra *vilket handlingsalternativ* som finner stöd i den sålunda valda teorin. Inte minst i en konsekvensorienterad ram för den etiska analysen är det klart att en mängd frågor därvid kan behöva utredas och avvägas. Enligt en sådan teori ska ju det alternativ väljas vars samlade effekter kan antas ge de mest förmånliga resultaten. En närmast självklar sak i en välgrundad etisk analys är att skälen/argumenten för och mot olika lösningar undersöks ingående och på ett ärligt och öppet sätt och därvid också relateras till de etiska utgångspunkterna.

En *de lege ferenda*-diskussion om skatter har många gånger kopplingar åt många håll, t.ex. mot nationalekonomi, miljöaspekter, rättvisa, jämställdhet, rättslig effektivitet, EU-rättskonformitet etc. etc. Utbudet av frågor och faktorer som är principiellt och/eller potentiellt relevant är enormt. Både fakta, sannolikheter och värderingar måste kartläggas och avvägas. En särskild, och för detta sammanhang relevant, omständighet är att politiken utövas p.g.a. ett mandat som väljarna gett för en förespeglad politisk inriktning.<sup>9</sup> En annan fråga är hur lagstiftaren ser på den institutionella kontexten till de frågor som direkt föreslås omreglerade genom propositionen. T.ex. kan det kanske vara rimligt att en mindre förändring i några få regler i ett skattesystem som i och för sig borde genomgå en större revision torde behöva motiveras på ett annat sätt, och mindre ingående, än en större omläggning av skattesystemets centrala principer.<sup>10</sup>

Även om etiken är av grundläggande betydelse och det bästa avgörandet kan sägas vara beroende av en mängd olika faktorer säger detta kanske inte så mycket om vad som bör *skrivas* i lagförarbeten. Det är i praktiken inte möjligt att ge alla sådana, ändå i princip relevanta, frågor en fullödlig behandling. Det finns knappast någon bestämd punkt där sådana här normativa resonemang är "färdiga" och att i alla delar utreda dem riktigt grundligt är helt enkelt inte realistiskt.<sup>11</sup> Det är därför nödvändigt att göra avgränsningar och ha mer eller mindre obestyrkta, ja kanske till och med oartikulerade, utgångspunkter. Att man inte behöver gå så långt som vore teoretiskt *möjligt* betyder dock inte

<sup>8</sup> Se t.ex. Grenholm och Bexell, Teologisk etik – En introduktion, 1997, kap. 13 ("En välgrundad moraluppfattning").

<sup>9</sup> Se vidare kapitel 4.

<sup>10</sup> Se även Kellgren, Något om normativa resonemang i rättsdogmatisk forskning, SvJT 2002 s. 527 om av behovet av att klargöra hur holistisk man ska vara i ett normativt resonemang.

<sup>11</sup> Se t.ex. Jareborg, Straffrättsideologiska fragment, 1992 s. 30 "Det finns ingen punkt där rationell argumentation måste sluta. I praktiken slutar man när något framstår som 'självlart'".

att *alltför* urvattnade motiveringar skulle vara att föredra, eller att de ens vore acceptabla. Istället är det mycket som talar för att transparenta och grundliga motiveringar kan ge både bättre beslut och skänka besluten en större legitimitet. Dessa frågor behandlas i kapitel 4. Innan vi diskuterar den frågan kan det dock vara lämpligt att skapa en översiktlig bild av hur allmänmotiveringar i skattepropositioner brukar se ut i det här aktuella hänseendet. Det är syftet med nästa kapitel.

### 3 Allmänmotiveringar i skattepropositioner – några exempel från senare år

#### Inledning

Här granskas allmänmotiveringen i några propositioner i skattefrågor från de senaste åren.<sup>12</sup> Propositionerna får sägas vara våra generellt sett viktigaste lagförarbeten, åtminstone för de syften som här är aktuella. Det är här grunden för de på proposition<sup>13</sup> grundade svenska lagar som beslutats av riksdagen framträder. Jag har försökt att i första hand välja några lagförslag som framstår som ekonomiskt mer betydelsefulla än vad som är fallet med smärre justeringar i skattesatser eller i regleringstekniken. De ska s.a.s. vara lite mer etiskt laddade spörsmål. Det bör framhållas att undersökningen inte är omfattande, varför resultaten får ses som "mjukdata".

Vid sidan av att "vanliga" propositioner med skattelagförslag av traditionellt slag, som nya regler för omstruktureringar eller moms, undersöks bör dock två andra propositioner också ges plats i studien, nämligen den ekonomiska vårpropositionen och budgetpropositionen. De utgör en bakgrund till de vanliga propositionerna. I detta sammanhang kommer också regeringsskrielsen "Ramverk för finanspolitiken" att kommenteras.

#### "Vanliga skattepropositioner"

I *proposition 2009/10:194* (Koncernavdrag i vissa fall<sup>14</sup>) kan några, delvis sammanhängande, intressen utläsas.

En central ambition i propositionen är givetvis att i princip följa EU-rätten, vilken gjorde det nödvändigt att komplettera och/eller modifiera det svenska

<sup>12</sup> Det hade varit intressant, inte minst ur ett argumentationshistoriskt perspektiv, att jämföra äldre och nyare skatteförarbeten, men det fanns inte möjlighet till en sådan undersökning inom ramen för denna studie.

<sup>13</sup> Det förekommer dock också, men är ovanligt, att riksdagen utarbetar lagförslag.

<sup>14</sup> På s. 1 anges att "I propositionen lämnas förslag till nya regler om koncernavdrag, som avses bli tillämpliga i de speciella situationer där Regeringsrätten har ansett att de svenska reglerna strider mot EU-rätten. Förslaget innebär att ett svenskt moderföretag får göra avdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag inom Europiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) om detta har försatts i likvidation och likvidationen sedermera har avslutats med en slutlig förlust i det utländska dotterföretaget som följd. Avdraget för denna förlust får dock inte leda till ett underskott i den svenska delen av koncernen. Avdraget är förenat med villkor som avser att säkerställa att det är fråga om en verklig och definitiv förlust."

koncernbidragssystemet. Samtidigt är det uppenbart att lagstiftaren inte velat efterge principerna bakom (begränsningarna i) koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL mer än absolut nödvändigt. Anpassningen till EU-rätten har därför begränsats till minsta möjliga eftergift i förhållande till de förutvarande koncernbidragsreglerna.<sup>15</sup> Denna begränsande ambition genomsyrar propositionen. Man önskade också ett system som är lättadministrerat.<sup>16</sup>

De syften man inte vill ska motverkas genom en alltför vidlyftig liberalisering av resultatutjämningsmöjligheterna jämfört med lagreglerna i 35 kap. IL artikuleras dock inte direkt. Dessa intressen finns visserligen mer eller mindre väl uttryckta i äldre förarbeten och i doktrinen till koncernbidragssystemet, men det hade bidragit till transparensen i lagstiftarens här aktuella resonemang om dessa hade utvecklats i den nu aktuella propositionen.

Ett mål med restriktiviteten i propositionen är att regeringen önskar motverka skatteflykt.<sup>17</sup> Skälen för detta behöver kanske inte utvecklas, men nackdelarna med restriktiviteten är endast högst summariskt diskuterade. Bland dessa nackdelar kan t.ex. nämnas att den svenska regleringen kanske inte uppfyller EU-rättens krav, att regleringen blir onödigt komplicerad och svår att förstå och även att de hinder den skapar kanske faktiskt inte, allt beaktat, gynnar EU-länderna (sedda som ett kollektiv) samhällsekonomiskt. Förslaget är alltså knapphändigt motiverat och remissinstanserna anförde också att det saknades närmare motivering och analys i flera betydelsefulla avseenden.<sup>18</sup> Det kan dock, med tanke på inriktningen på föreliggande uppsats, sägas att förslaget visserligen var av stor skattepolitisk betydelse, men att det åtminstone var frågan om en lagstiftning som inte synes få särskilt påtagliga ekonomiska effekter för särskilt många privatpersoner.

Den lagändring som följde på proposition 2009/10:36 (Skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn<sup>19</sup>) är kanske inte lika

<sup>15</sup> Se t.ex. propositionen s. 21 "Enligt promemorian bör som allmän utgångspunkt för de föreslagna reglerna gälla att de inte ska tillåta mer än vad som är nödvändigt på grund av Regeringsrättens domar. [...] Regeringen ställer sig bakom denna utgångspunkt." Det är också intressant att man utifrån den slutsatsen att det i dagsläget inte finns "något avgörande från EU-domstolen som rör de svenska koncernbidragsreglernas betydelse för möjligheten till gränsöverskridande förlustutjämning eller något annat avgörande som utan vidare tolkning kan appliceras på de svenska reglerna i alla situationer" beslutar att begränsa lagförslag på området till att endast avse sådana situationer som omfattas av Regeringsrättens avgöranden (s. 19). Principiellt mer korrekt hade dock, enligt min mening, varit att försöka skapa svenska regler som svarar mot en *vederhäftig prognos* om hur EU-domstolen skulle kunna tänkas komma att döma.

<sup>16</sup> Propositionen s. 20 och 43. Flera remissinstanser ansåg dock att så inte skulle bli fallet (a.a. s. 39).

<sup>17</sup> Se talrika ställen i propositionen.

<sup>18</sup> Propositionen s. 18. Remissinstanserna gav sina synpunkter på en av Finansdepartementet upprättad en promemoria (Koncernavdrag i vissa fall, m.m.).

<sup>19</sup> I propositionen föreslås i korthet "att andelar i handelsbolag och andelar ägda av handelsbolag infogas i det nuvarande systemet med skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar. En andel i ett handelsbolag föreslås bli behandlad som en näringsbetingad andel om ägaren är ett företag. En kapitalvinst på sådan andel blir därmed skattefri. Handels-

omstridd, men ändå klart betydelsefull. Dess fördelningspolitiska effekter kan dock sägas vara relativt begränsade, även om de nya reglerna självfallet har sina vinnare och förlorare. Bland privatpersoner torde effekterna dock ändå vanligtvis ha varit relativt begränsade. Propositionen föregicks av remissbehandling där remissinstanserna var övervägande positiva till förslagen, även om viss kritik förekom.<sup>20</sup>

Skälen både för och emot förslaget är relativt väl utvecklade i förarbetena, vilket är en nödvändighet vid en så betydelsefull förändring. Bland de rättspolitiska aspekter och skäl som diskuterades i propositionen märks i första hand att man ville undvika merbeskattning och asymmetrier i beskattningen och därmed även motverka skatteplanering. Här var det även fråga om att ansluta till en redan genomförd förändring och etablerad ändamålsstruktur, nämligen den avskaffade beskattningen vid avyttring av dotterbolagsandelar. Försiktighet, förenkling och hanteringskostnader var också faktorer av betydelse.

Någon principiellt hållen mer filosofisk analys förekommer inte i propositionen.

*Proposition 2009/10:42* (Ett ytterligare förstärkt jobbskatteavdrag<sup>21</sup>) rör på ett konkret sätt fördelningspolitik och frågan om det fjärde jobbskatteavdraget (som egentligen är en skattereduktion) har tydliga både moraliska och ekonomiska dimensioner, även för privatpersoner. I propositionen finns också både mer ekonomiskt orienterad analys och argumentation och vissa rättviseresonemang.

Med det fjärde jobbskatteavdraget ville regeringen öka sysselsättningen (dämpa sysselsättningsfallet) genom att göra det mer lönsamt att arbeta. Förslaget motiveras därutöver av ett antal andra argument. Så anförs t.ex. att avdraget kan ge en jämnare inkomstfördelning på lång sikt eftersom fler människor kommer in på arbetsmarknaden och att personer med låga inkomster får behålla en större del av en arbetsinkomstökning. Det konstateras vidare att en lägre skatt på arbetsinkomster ökar individernas självbestämmande över den egna inkomsten och gör att fler kan försörja sig på sin lön. Det framhålls också att med fler människor i arbete skapas förutsättningar för att finansieringen av välfärden säkras långsiktigt. Företagens konkurrensförhållanden,

---

bolag ska även kunna avyttra sitt innehav av andelar skattefritt till den del kapitalvinsten hade varit skattefri om handelsbolagsdelägaren själv hade avyttrat andelen. Motsvarande kapitalförluster får inte dras av. Handelsbolag föreslås kunna ta emot skattefri utdelning till den del utdelningen hade varit skattefri om den i stället tagits emot direkt av handelsbolagsdelägaren.” (s. 1).

<sup>20</sup> Se t.ex. s. 36, 37 och 41 respektive s. 45, 47, 49 och 56.

<sup>21</sup> I propositionen föreslås i korthet ”att jobbskatteavdraget förstärks i ett fjärde steg med 10 miljarder kronor. Förslaget innebär att jobbskatteavdraget höjs för dem som vid beskattningsårets ingång inte har fyllt 65 år och som har arbetsinkomster som överstiger ca 38 600 kronor per år. Höjningen motsvarar en skattesänkning med upp till 3 020 kronor per år vid genomsnittlig kommunal inkomstskattesats (31,52 procent för 2009). För den som har 22 000 kronor i månadslön och som betalar genomsnittlig kommunal inkomstskatt blir skattesänkningen genom detta fjärde steg 226 kronor per månad.” (s. 1).

Skatteverkets och företagens administrativa börda och jämställdhetspolitiska mål berörs också, liksom (kort) frågan om rättvisan gentemot pensionärer.

Situationen för de grupper som inte kommer i åtnjutande av jobbskatteavdraget diskuteras inte särskilt ingående i propositionen. Jobbskatteavdraget ökar klyftan i förhållande till dessa grupper. Det påpekas dock att fler i arbete är av stor betydelse för att kunna tillhandahålla en god ekonomisk situation för bl.a. sjukskrivna, arbetslösa och pensionärer. Här hade det enligt min mening inte varit missriktat med en mer genomarbetad motivering ur ett etiskt perspektiv. Det bör dock framhållas att tekniken med jobbskatteavdrag vid den här tiden redan var etablerad, vilket kanske i någon mån bör anses minska behovet av att förklara och motivera den valda lösningen.

Proposition 2010/11:14 (Nya mervärdesskatteregler om förändrade krav för viss import av varor<sup>22</sup>) är ett exempel på ett lagförslag där frågor om EU-rättskonformitet och mer lagtekniska spörsmål är helt dominerande. Föga förvånande saknar motiveringen också i princip helt moraliska resonemang. Den bakomliggande EU-rätten (direktiv 2009/69/EG) har till syfte att bekämpa skatteundandraganden vid skatteplikt undantagen import av varor till EU. Lagstiftningsarbetet med propositionen har inte exakt samma primära syfte – det är istället att uppnå EU-konformitet.<sup>23</sup> De offentligfinansiella effekterna av den föreslagna lösningen synes därtill vara begränsade och till viss del också okända, vilket förstås gör det svårt att utveckla resonemanget så långt i denna del.

### Den ekonomiska vårpropositionen

Den ekonomiska vårpropositionen är regeringens förslag till riksdagen rörande statens inkomster och utgifter för det kommande budgetåret. Den består av en finansplan med regeringens riktlinjer för den ekonomiska politiken och ett förslag till utgiftsprogram inom olika utgiftsområden.<sup>24</sup>

<sup>22</sup> I propositionen föreslås ”ändrade bestämmelser avseende undantaget från skatteplikt när det gäller mervärdesskatt vid viss import av varor där varorna efter importen omsätts eller överförs till ett annat EU-land. Genom bestämmelserna införs krav i mervärdesskattelagen på att importören vid importtillfället ska ange två registreringsnummer till mervärdesskatt för att denna typ av import av varor ska vara undantagen från skatteplikt. Vidare ska importören, om Tullverket begär det, inkomma med bevisning om att varorna är avsedda att transporteras eller sändas från Sverige till ett annat EU-land.” (s. 1)

<sup>23</sup> Jfr Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag – Med särskild inriktning på användning av förarbeten, 1997 s. 54.

<sup>24</sup> För varje utgiftsområde föreslås en utgiftsram. Statsbudgetens utgifter redovisas på 27 olika utgiftsområden. Innehållet i den ekonomiska vårpropositionen har beskrivits på följande sätt: ”Riksdagsordningen ger ingen närmare precisering av vad riktlinjerna för den ekonomiska politiken eller budgetpolitiken bör innehålla. Praxis är dock att regeringen i den ekonomiska vårpropositionen redovisar sin syn på det aktuella ekonomiska läget, gör prognoser över den ekonomiska utvecklingen för tre till fyra år framåt i tiden, redovisar de struktur-, stabiliserings- och fördelningspolitiska utmaningar som politiken står inför, följer upp de budgetpolitiska målen, gör effektberäkningar av åtgärder samt gör en bedömning av det aktuella reformutrymmet eller behovet av budgetförstärkningar. Praxis är också att den ekonomiska vårpropositio-

Den ekonomiska vårpropositionen är naturligtvis en betydelsefull och omfattande text, med tydliga politiska ambitioner – som också ligger till grund för regeringens politik under året. Den är omfattande och rik på skattepolitiska resonemang – även resonemang av mer principiellt och övergripande slag. Den ekonomiska vårpropositionen utgör inte i vanlig mening förarbeten till särskilt många skatteregler, då de flesta konkreta lagförslag endast aviseras här.<sup>25</sup> Den kan dock fungera som en allmän programförklaring och rättspolitisk bakgrund till kommande skattepropositioner och är därför av särskilt intresse i förevarande sammanhang.<sup>26</sup>

De rättspolitiska resonemangen i den ekonomiska vårpropositionen innefattar, naturligtvis, såväl *värderingar* som bedömningar rörande vad som kan kallas *kunskap och tro om världen* (dvs. i första hand icke-normativa frågor, som orsaker till ekonomiska skeenden och effekter av genomförda eller planerade åtgärder). Därtill återfinns naturligtvis tankar om *vilka rättspolitiska åtgärder* som mot denna bakgrund synes rationella.

När det först gäller de delar som gäller vad som här kallats kunskap och tro om världen – här tänker jag främst på olika ekonomiska bedömningar – ger de, för mig som lekman i nationalekonomi, intryck av att vara vederhäftiga, men utan tvekan förhållandevis kortfattade. Inriktningen är heller inte problematiserande. I korthet kan man säga att regeringen här presenterar den beskrivning av världen man har valt att tro på, men att denna bild endast i begränsad utsträckning ifrågasätts. Alternativa synsätt och förklaringar presenteras bara i liten grad, än mindre utvecklas och vederläggs de. Det är s.a.s. inte en text som andas tvekan eller djupare reflektion. Man kan säga att regeringen *presenterar*, men inte direkt *resonerar*.<sup>27</sup>

Liknande är fallet med de värderande ställningstaganden, som den ekonomiska vårpropositionen innehåller. Här presenteras regeringens målsättningar för året, men texten kan inte gärna beskrivas som att man öppet och resonande söker någon form av avvägning mellan olika perspektiv, värderingar och uppfattningar. Målsättningarna är också rätt konkreta till sin natur och det saknas en utarbetad relation till mer övergripande tankar och teorier om vad

---

nen innehåller en särskild fördelningspolitisk redogörelse och en bedömning av de offentliga finansernas långsiktiga hållbarhet. Dessutom bör innehållet i den ekonomiska vårpropositionen kunna anpassas till den rådande politiska och ekonomiska situationen. Praxis är även att den ekonomiska vårpropositionen ska innehålla regeringens bedömning av utvecklingen av den kommunala sektorns ekonomi. När det gäller skatteförslag som ska träda i kraft kommande budgetår ska beredningen av dessa normalt starta i så god tid att de budgetmässiga konsekvenserna av dessa kan beaktas i budgetpropositionen. Mot denna bakgrund anger regeringen i riktlinjekapitlet i den ekonomiska vårpropositionen inriktningen på struktur-, stabiliserings- och fördelningspolitiken samt budgetpolitiken för de kommande åren.” (Ramverk för finanspolitiken, Regeringens skrivelse 2010/11:79 s. 38).

<sup>25</sup> I t.ex. proposition 2009/10:1 föreslogs enbart ett fåtal små ändringar i lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och i socialavgiftslagen (2000:980).

<sup>26</sup> Se även kapitel 5.

<sup>27</sup> Det finns dock exempel på mer markerad ödmjukhet, inte minst rörande omvärldsbedömningen (se t.ex. s. prop. 2009/2010:100 s. 39). Det har däremot varit svårare att i förarbetena hitta exempel på ödmjukhet rörande det rättvisa i de värderingar propositionen bygger på.

som utgör etiska och rationella beslut. Det ska dock sägas, att det ändå tydliggörs vilka regeringens centrala målsättningar på en relativt konkret nivå är.

Några exempel:

”Grunden för en rättvis fördelning av ekonomiska resurser är högre sysselsättning och minskat utanförskap. Genom en effektiv fördelningspolitik med väl utformade skatter och transfereringar och offentligt finansierade tjänster med god tillgänglighet och hög kvalitet ska välfärden komma alla till del.”<sup>28</sup>

och

”En god ekonomisk utveckling möjliggör högre välfärd och mer självbestämmande för medborgarna. En förutsättning för ökad välfärd är att en varaktigt högre sysselsättning nås genom minskat utanförskap.

Genom en högre grad av egenförsörjning minskar även trycket på de offentliga finanserna. Utöver en varaktigt hög sysselsättningsnivå är olika typer av omfördelning via skatter, transfereringar och offentligt finansierade tjänster viktiga för att välfärden ska komma hela befolkningen till del.”<sup>29</sup>

Samt

”En hög BNP har inget egenvärde i sig utan det viktiga är den högre välfärd för medborgarna som detta möjliggör. Den viktigaste åtgärden för ökad välfärd är att nå en varaktigt högre sysselsättning genom ett minskat utanförskap. De individer som drabbas av utanförskap har lägre inkomster och ofta sämre livsvillkor i övrigt. Genom högre sysselsättning och minskat utanförskap ökar både välfärden för medborgarna och BNP. En högre BNP möjliggör även ökad omfördelning. Utöver en hög andel i arbete är olika typer av omfördelning via skatter, transfereringssystem och offentligt finansierade tjänster viktiga för att välfärden ska komma hela befolkningen till del”<sup>30</sup>

I 2008 års ekonomiska vårproposition presenterades riktlinjer för skattepolitiken som därefter kommenterats löpande i efterföljande budgetpropositioner.<sup>31</sup> Inriktningen på 2008 års text får sägas vara i princip densamma som i övriga vårpropositioner.

### Budgetpropositionen

Den årliga budgetpropositionen innehåller en finansplan och ett förslag till beslut om statsbudgeten. Om riksdagen har fattat beslut om att hänföra utgifterna till utgiftsområden, vilket är praxis, ska förslaget till statsbudget innehålla en fördelning av anslagen på dessa (f.n. 27) utgiftsområden. Budgetpropositionen ska normalt vara fullständig när den lämnas. Andra propositioner med utbrutna budgetförslag får normalt sett inte lämnas under perioden fram till det nya budgetårets början.<sup>32</sup>

<sup>28</sup> Prop. 2009/10:100 s. 30.

<sup>29</sup> Prop. 2009/10:100 s. 32.

<sup>30</sup> Prop. 2009/10:100 (2010 års vårbudget) s. 81.

<sup>31</sup> Prop. 2007/08:100 s. 75–78.

<sup>32</sup> Ramverk för finanspolitiken, Regeringens skrivelse 2010/11:79 s. 39

Praxis är att budgetpropositionen i huvudsak följer upplägget i den ekonomiska vårpropositionen med den skillnaden att riktlinjerna för politiken i den ekonomiska vårpropositionen omsätts i konkreta förslag för framför allt det kommande budgetåret. Dessa redovisas i finansplanen. Därtill lämnas en redogörelse över den ekonomiska jämställdheten.<sup>33</sup>

Också budgetpropositionen innehåller naturligtvis rättspolitisk information och argumentation. Inriktningen på densamma påminner mycket om argumentationen i vårbudgeten.<sup>34</sup> Informationen i budgetpropositionen är dock mindre omfattande i de övergripande, grundläggande ställningstagandena och istället något mer detaljerad i förslagen. Den större konkretionen jämfört med vårpropositionen ger i mitt tycke en för våra intressen värdefull utveckling. Här framträder bättre vilka mer konkreta målsättningar regeringen har för skattepolitiken. Ett illustrativt exempel på skattepolitiska övergripande målsättningar kan hämtas ur budgetpropositionen för 2010<sup>35</sup>:

”Genom fem hållpunkter inriktas skattepolitiken på att stödja de övergripande målen för regeringens ekonomiska politik som exempelvis en varaktigt högre sysselsättning och en högre generell och rättvist fördelad välfärd. Därutöver utformas skattepolitiken så att den tillgodoser fem krav som ställs på de svenska skattereglerna i en allt mera globaliserad värld. Här återges först de olika hållpunkterna och kraven. Därefter relateras de till de skatteåtgärder som aviseras i denna proposition.

#### De fem hållpunkterna

##### 1. Goda förutsättningar för varaktigt hög sysselsättning

Skattereglerna ska bidra till att öka den varaktiga sysselsättningen (antalet arbetade timmar) genom ökat arbetsmarknadsdeltagande, genom att personer som redan har arbete ökar sitt arbete och genom ökad utbildning och kompetens hos dem som arbetar.

##### 2. Goda villkor för företagande och investeringar

Skattereglerna ska ge goda villkor för investeringar i Sverige, genom att attrahera utländska företags lokalisering och investeringar i Sverige och genom att företag redan verksamma i Sverige ökar sina investeringar. Därutöver ska också goda villkor gälla för svenska företags investeringar i utlandet.

##### 3. Generell och rättvist fördelad välfärd

Skattepolitiken ska utformas så att målen om en generell och rättvist fördelad välfärd och högre sysselsättning säkerställs.

##### 4. Effektiva ekonomiska styrmedel

Skattereglerna ska bidra till att negativa miljö- och folkhälsoaspekter fångas upp i prisbildningen på olika marknader genom internalisering av s.k. negativa externa effekter. Korrigeringar av sådana effekter bör ske på ett så effektivt sätt som möjligt

<sup>33</sup> Ramverk för finanspolitiken, Regeringens skrivelse 2010/11:79 s. 39

<sup>34</sup> T.ex. nämner man ö.h.t. inte i budgetpropositionen för 2011 (prop. 1010/11:1 s. 129) situationen för de som inte har möjlighet att välja att gå ut på arbetsmarknaden, oavsett jobb-skatteavdrag.

<sup>35</sup> Proposition 2009/10:1 s. 157 ff.

med beaktande av andra krav på skattesystemet. På miljöområdet ska skatterna samordnas med andra styrmedel – som exempelvis handel med utsläppsrätter – så att miljöstyrningen blir samhällsekonomiskt effektiv. Principen om att förorenaren ska betala ska gälla.

#### 5. Ett legitimt och rättvist skattesystem

Skattereglerna ska utformas så att de stärker medborgarnas förtroende för skattesystemet och underlättar för dem att göra rätt för sig. Skattefel ska begränsas och skattebrott, skattefusk och skatteundandragande motverkas.

De fem kraven

#### 6. Hållbara offentliga finanser

Skatterna ska finansiera offentliga utgifter på ett hållbart sätt med bevarande av samhällsekonomisk balans. Utifrån detta fiskala krav ska skattereglerna utformas på ett så enkelt sätt som möjligt med beaktande av målet om hög välfärd och hög varaktig sysselsättning.

#### 7. Generella och tydliga regler

Med beaktande av hållpunkterna ska skattereglerna vara generella och existerande särregler (skatteutgifter) löpande prövas för att förenkla systemet och för att skapa finansiellt utrymme för att sänka strategiska skattesatser.

#### 8. Hållbara regler i förhållande till EU

Skatteregler och åtgärder ska vara hållbara och försvarbara i ett EG-rättsligt perspektiv.

#### 9. Beskattning i nära anslutning till inkomstfallet

På inkomstskatteområdet bör på sikt olika inslag av s.k. uppskjuten beskattning undvikas.

#### 10. Förenkling av regler för ökad effektivitet

Arbetet med att förenkla skattereglerna (minskad administrativ börda) drivs vidare. I arbetet ska nyttan av förenklingar för företagen beaktas liksom behovet av att värna skatteintäkterna.

Hållpunkterna och kraven ger en ram för utvecklingen av skattepolitiken. De fem hållpunkterna med dess koppling till den ekonomiska politiken pekar i första hand ut vad som är angeläget. De fem kraven har sin tyngdpunkt på det som bör undvikas. En i förhållande till hållpunkter och krav framgångsrik skattepolitik innebär därmed i första hand att hållpunkterna förstärks medan avvikelserna från kraven bör vara så begränsade som möjligt.

Riktlinjerna och de aktuella åtgärderna

I relation till riktlinjerna tar de åtgärder som aviseras i denna budgetproposition sikte på att ge bättre förutsättningar för en varaktigt högre sysselsättning genom det förstärkta jobbskatteavdraget.

I det aktuella ekonomiska läget bidrar jobbskatteavdraget inte bara till att främja en varaktigt hög sysselsättning utan även till att förstärka efterfrågan i ekonomin. Därigenom bromsas sysselsättningsfallet och nästa sysselsättningsuppgång påskyndas.

Företagsskatteåtgärderna bidrar till ett mer rättvist och legitimt skattesystem genom de åtgärder mot avancerad skatteplanering som aviseras. Dessa åtgärder bidrar också till att stabilisera skatteintäkterna och därmed ökar hållbarheten i de offentliga finanserna.

Den generella och rättvisa välfärden förstärks genom den utbyggda skattelättnaden för pensionärer.

Den företagsskatteutredning som aviseras ska undersöka olika möjligheter att främja varaktigt högre sysselsättning, förbättra villkoren för företagande och investeringar och bidra till hållbara finanser och i förhållande till EU hållbara och försvarbara skatteregler.

Som en del av de förändringar i bostadsbeskattningen som aviseras ingår en viss begränsning av möjligheten till uppskov med skatt på kapitalvinster. Därmed reduceras inslaget av uppskjuten beskattning i de svenska skattereglerna. Frågan om skatteuppskov, deras redovisning och effektivitet, har nyligen uppmärksamats av Riksrevisionen.”

### Ramverk för finanspolitiken

Det finanspolitiska ramverket (regeringsskrivelse) är tänkt att fungera som ”en övergripande styråra för finanspolitiken”.<sup>36</sup> Det redovisar ett antal principer som finanspolitiken utformas efter och som syftar till att finanspolitiken ska vara långsiktigt hållbar och transparent. Texten ska framförallt sammanfatta det finanspolitiska ramverket. Det betonas dock också i texten att finanspolitiken omfattar flera olika mål och medel, att de målkonflikter som uppstår måste hanteras av de folkvalda i riksdagen och att detta inte kan ske genom en mekanisk tillämpning av principer.<sup>37</sup> Ramverket är också mycket allmänt hållet:

”Finanspolitikens övergripande mål är att skapa så hög välfärd som möjligt genom att bidra till en hög och hållbar ekonomisk tillväxt och sysselsättning, en välfärd som kommer alla till del och ett stabilt resursutnyttjande. En viktig förutsättning för att dessa mål ska kunna nås är långsiktigt hållbara offentliga finanser. Om de offentliga finanserna inte är långsiktigt hållbara tappar den finansiella marknaden, hushåll och företag förtroendet för den offentliga sektorns förmåga att fullgöra sina åtaganden.

[...]

Ett mål för den samlade ekonomiska politiken och finanspolitiken är att öka den långsiktiga tillväxten. Det åstadkoms genom en väl utformad strukturpolitik som bl.a. skapar goda drivkrafter för arbete och företagande. [...]

[...]

Målet för politiken är också att den generella välfärden ska förbättras för alla medborgare. Det åstadkoms genom fördelningspolitiken som bidrar till att BNP-tillväxten kommer alla till del. Fördelningspolitiken verkar dels genom att skatte- och transfereringssystemet gör att de disponibla inkomsterna blir mer jämnt fördelade än inkomsterna före skatt, dels genom subvention av offentligt tillhanda-

<sup>36</sup> Ramverk för finanspolitiken, Regeringens skrivelse 2010/11:79 s. 14.

<sup>37</sup> Ramverk för finanspolitiken, Regeringens skrivelse 2010/11:79 s. 4. Se även vid not 46.

hållna tjänster, som exempelvis sjukvård och barnomsorg. Fördelningspolitiken omfördelar också inkomster över livscykeln, bl.a. genom ålderspensionssystemet.

[...]

Finanspolitiken ska också, via stabiliseringspolitiken, vid behov bidra till att stabilisera konjunkturen. Omfattande konjunktursvängningar är kostsamma genom att de har en negativ effekt på investeringar, produktivitet och sysselsättning. [...]

[...]

För att företag, medborgare och de finansiella marknaderna ska ha förtroende för finanspolitiken, måste de offentliga finanserna vara långsiktigt hållbara. [...]<sup>38</sup>

### Slutsats

Denna, naturligtvis mycket begränsade, undersökning skulle jag vilja sammanfatta som att de inslag i diskursen som ”saknas” jämfört med diskussionen i kapitel 2 är följande:

1. Motiveringarna och utgångspunkterna i förarbetena är i hög grad *påståenden eller antaganden om sakförhållanden*, t.ex. om hur ekonomisk välfärd kan säkras. Endast i begränsad utsträckning redovisas mer tydligt *värderingar och moraliska val*, t.ex. i frågan om i vilken mån just den ekonomiska välfärden ska vara ett centralt mål för skattepolitiken eller rörande vilken inkomstfördelningen mellan människor som faktiskt får anses vara rättvis.
2. Inte heller redovisas *principerna eller metoden för generering av argument* för (eller mot) olika rättsliga lösningar.
3. Det råder en rätt grav brist på *motargument* (och diskussion av motargument) mot de synsätt och förslag som framförs och som förefaller bli avgörande i de respektive propositionerna.
4. Därmed nödvändiggörs inte heller att olika argument *vägs mot varandra* eller att *principerna för en sådan avvägning* redovisas.
5. Av samma skäl, skulle jag säga, får heller inte etiken någon tydlig plats i propositionen. Om (förenklat) endast pro-skälen för en lösning anges synes det inte finnas så tydliga skäl att föra tillbaks den egna uppfattningen till *etiken, rättviseföreställningar och centrala värden och andra mer principiellt grundläggande skäl, vetenskaper och teorier*, som t.ex. värdeteori, beteendevetenskap etc.

Om de enskilda ”vanliga” propositionerna ses tillsammans med den ekonomiska vårpropositionen, budgetpropositionen och Ramverk för finanspolitiken finns en bättre förankring av förslagen, men inte ens när dessa texter läggs samman ruckas den ovan redovisade bilden på något avgörande sätt.

<sup>38</sup> Ramverk för finanspolitiken, Regeringens skrivelse 2010/11:79 s. 11 f.

#### 4 Borde motiveringarna göras mer utförliga?

Vi har ovan sett hur de svenska skattepropositionerna är inriktade och upplagda, (givet att det empiriska materialet är representativt). Vissa i och för sig tänkbara inslag i den rättspolitiska motiveringen finns alltså inte med där. Är detta ett problem? Det behöver inte vara så. För det första är det inte säkert att de ”saknade” inslagen skulle göra *nytta*, om de fanns med i propositionerna. För det andra *kan* kanske vissa av dessa ”saknade” inslag av olika skäl knappast ens presteras. För det tredje behöver förstås det faktum att något saknas i de ifrågavarande texterna inte betyda att sådana faktorer *inte beaktats* eller att förslaget skulle vara irrationellt utifrån något av de perspektiv som inte kommit till uttryck i texten.<sup>39</sup>

Låt oss emellertid se vilka *möjligheter* som *eventuellt* skulle kunna öppnas med skattepropositioner som var mer fylliga i de här berörda hänseendena. Därefter diskuteras mer kritiskt om det verkligen finns skäl att försöka utveckla förarbetena på beskrivet sätt.

1. Lagstiftaren har själv framhållit att en ökad transparens i finanspolitiken kan minska osäkerheten om inriktningen på finanspolitiken och därigenom bidra till en *stabilare makroekonomisk utveckling*. Man synes också ha ambitionen att arbeta för en sådan transparensökning (efter vad jag förstår dock främst i riktning mot att i högre grad än f.n. ange mer konkreta materiella principer för kommande lagstiftning).<sup>40</sup> Minskad osäkerhet om inriktningen på finanspolitiken synes inte bara kunna bidra till en stabil utveckling, utan också *minska riskpremien* för investeringar i Sverige.
2. Tyler hävdar att allmänhetens *laglydnad* till stor del är beroende av lagens upplevda legitimitet.<sup>41</sup> I det här fallet får väl laglydnaden anses avse i första hand skattemoralen. Det finns skäl att undersöka med vilka metoder allmänheten tar till sig skälen bakom skattelagars utformning och ändringar.

<sup>39</sup> Jfr t.ex. tyst kunskap.

<sup>40</sup> Se Ramverk för finanspolitiken, Regeringens skrivelse 2010/11:79 s. 9: ”forskning och praktiska erfarenheter visat att ökad transparens i penningpolitiken och förståelse för hur centralbanken agerar, ökar penningpolitikens effektivitet. Tillit till att penningpolitiken kommer att nå sina mål skapas av att centralbankens agerande och effekterna av detta agerande kan förutses av hushåll, företag och finansiella marknader. Det finns goda skäl att tro att detta förhållande även gäller för finanspolitiken. Denna skrivelse ska ses som ett led i att ytterligare öka transparensen i finanspolitiken. Skrivelsen syftar till allt till att sammanfatta det finanspolitiska ramverket och därigenom stärka förtroendet för att utformningen av finanspolitiken är långsiktigt hållbar och att den redovisas på ett transparent sätt. Den syftar också till att i vissa delar precisera ramverket och regeringens tillämpning av det. Givet att det finns bred politisk förankring av det finanspolitiska ramverket kan det bidra till att minska osäkerheten om den framtida utformningen av de delar av finanspolitiken som ramverket omfattar. Detta bidrar också till att minska osäkerheten om inriktningen på dessa delar av finanspolitiken vid regeringsskiftet. Det finanspolitiska ramverket kan på så vis bidra till en stabilare makroekonomisk utveckling och minska risken för att finanspolitiken blir en källa till instabilitet.”

<sup>41</sup> Tom R Tyler, *Why People Obey the Law*, Princeton, 2006.

Det är sannolikt inte många skattskyldiga som själva läser skattepropositioner, men det synes troligt att väl argumenterade lagförslag indirekt kan bidra till att skapa transparens och legitimitet etc., nämligen via olika former av rapportering och bemötande av skattepolitiken från politiker, nyhetsmedia, jurister m.m. Jag tror t.ex. att förslag kan upplevas som mer övertygande om man visar att man s.a.s. har sett också de grupper som inte direkt gynnas av de föreslagna åtgärderna och de argument, värderingar och uppfattningar som fått vika, liksom skälen härför, samt att förslagen vilar på både en koherent värdegrund och på ändå i någon mån angivna principer för avvägning mellan olika aspekter och argument.

3. Genomarbetade förarbeten har förutsättningar att ge bättre *ledning för rättstillämpningen*. Detta sker då framförallt genom den s.k. teleologiska lagtolkningsmetoden, där lagens syfte och ändamål beaktas och blir ett tolkningsargument.
4. Självfallet har propositioner en betydelse som *beslutsunderlag* för det förespråkade politiska beslutet. Väl genomtänkta och välmotiverade förarbeten bör ha förutsättningar att hjälpa de folkvalda till välöversvägda beslut.<sup>42</sup> Väl genomtänkta och välmotiverade förarbeten kan också ge ett användbart underlag för längre fram *kommande lagstiftningsarbete*.

Det finns alltså argument som talar för att förarbetena borde utformas på ett lite annorlunda sätt än i dagsläget. Frågan är dock om eller i vilken mån dessa argument också är bärkraftiga, allt beaktat. Kanske kan argumenten vederläggas och kanske finns goda skäl mot en alltför långt driven sådan utveckling som den skisserade. Här ska de ovan angivna fyra argumenten granskas kritiskt, må så vara relativt översiktligt.

Det kan knappast ifrågasättas att genomarbetade förarbeten kan ge värdefull *ledning för rättstillämpningen*. Och förarbeten är fortfarande ett betydelsefullt hjälpmedel för lagtolkningen, även om deras betydelse har minskat efter EU-inträdet. Förarbetena kan ge ledning dels genom konkreta tolkningsanvisningar ("så ska regeln tillämpas") dels genom att ge information om vilka de mer övergripande tankarna bakom lagen eller regeln har varit. Den information som här diskuteras är av det sistnämnda slaget.

Kunskap om de övergripande tankarna bakom en regel eller en lag kan användas inom ramen för teleologisk lagtolkning, vilket förekommer i dom-

<sup>42</sup> Jfr (om domskäl) Kellgren 1997 s. 78: "Om krav ställs på utförliga domskäl bör detta rimligtvis framtvunga en ökning av denna beslutsfattarens eftertanke [...]. Varför skulle då detta vara eftersträvanvärt? Jo, om man accepterar tanken att en grundläggande förutsättning för att vid beslutsfattandet finna 'den vid en samlad bedömning mest rimliga lösningen' är att beslutsfattaren noga tänkt igenom förutsättningarna och klart formulerat skälen för avgörandet bör alltså domskäl som tvingar fram mer av sådan eftertanke vara ägnade att bidra till en sådan god rättstillämpning."

stolarna. Allmänt sett torde det dock vara svårare att vinna ledning för rättstillämpningen ur så förhållandevis allmänna utgångspunkter för lagstiftningen som det här är fråga om. Överlag torde kunna sägas att mer konkreta tolkningsanvisningar är lättare att operationalisera till något som ger ledning för rättstillämpningen.<sup>43</sup>

Skulle förarbetena dessutom rymma mer av ambivalens och avvägning mellan olika motstående argument, kanske de skulle ge ett något mer splittrat och tvekande uttryck, vilket möjligen rentav skulle kunna försvåra lagtolkningen. Det finns här anledning att analogisera till en av Strömholm framförd tanke om att mer utförliga, avvägande och principiellt hållna *domskäl* skulle bli tydliga och göra det svårt att se vad som varit avgörande för utgången. Det skulle bl.a. kunna leda till att de som sedermera skall söka ledning i avgörandet skulle behöva ”rensa” bland argument och omständigheter.<sup>44</sup> På liknande sätt skulle man kunna tänka om förarbeten – att ”lagstiftarens röst inte blir lika klar” om förarbetena utformas på beskrivet sätt. Jag tror dock inte att sådana farhågor är befogade. Inget hindrar att det ändå klart framhålls vilka argument som tillmätts avgörande betydelse och att dessa val motiveras. På sätt och vis gör en sådan skrivning lagstiftarens val tydligare, bl.a. därför att det visar att det inte föreligger något förbiseende och därför att lagstiftaren då också tvingas visa åtminstone något om efter vilka principer man avvägt olika argument, värderingar och synsätt. I mina ögon ger en sådan metod snarast en *klarare* bild av lagstiftarviljan.

Det ligger nog också ett frö till mer genomgripande följder om diskursen i förarbetena på sikt skulle öppnas på här diskuterat sätt. Mer djupgående normativa resonemang i förarbetena skulle kunna ge inspiration och legitimitet till att öppna, omforma och fördjupa den juridiska argumentationen, i t.ex. domstolarnas domskäl och kanske också det allmänna politiska samtalet. Det är ingen självklarhet att en normativ diskurs, till vilken domskäl bör räknas, behöver ha den inriktning svenska domskäl vanligtvis har. Det är i mycket en fråga om (rätts-)kultur. Att utveckla denna fråga faller dock utanför ramarna för förevarande framställning.<sup>45</sup>

Det är viktigt att vara klar över att principer knappast helt kan eller bör styra, avgöra eller ersätta den politiska helhetsbedömningen. Detta uttrycks väl i Ramverk för finanspolitiken:

<sup>43</sup> Se vidare Kellgren 1997 s. 176 f. Det finns en mängd olika problem (och fördelar) med att använda förarbeten som tolkningshjälpmedel, men detta är inte den rätta platsen för att genomlysna dessa frågor.

<sup>44</sup> Strömholm, En svensk prejudikatlära: Behov och möjligheter. SvJT 1984 s. 934–936.

<sup>45</sup> Se Johan Wessén, Allmänna rättsgrundsatser, svensk juridisk dogmatiks heta gröt. I vänbok till Hans Stenberg, 2002, red Hellgren, s. 149–160. Se exempelvis också om juridisk argumentation i den tyska skatteöverdomstolen Bundesfinanzhof; Kellgren 1997 kap. 5–7. Det kan vara värt att påpeka att mer vetenskapligt hållna, avvägande, förarbeten i någon mån skulle kunna innebära en förlust för regeringen av ett mer renodlat retoriskt instrument. Frågan är dock om det är någon nackdel.

”Politiska beslut innebär med andra ord att avvägningar och prioriteringar måste göras och det finns inget enkelt eller entydigt svar på hur detta ska göras. De avvägningar och prioriteringar som varje regering slutligen måste göra resulterar i de bedömningar och förslag som regeringen lämnar till riksdagen. Finanspolitiska beslut är således förknippade med en rad olika avvägningar och prioriteringar. Därför kan finanspolitiska beslut inte vara mekaniska eller i alla sina delar beskrivas utifrån ett antal principer. [...] Finanspolitiken ska för att vara legitim avspegla värderingar. Ingen kan ersätta politiska företrädare i rollen att samla upp och kanalisera värderingar. Det politiska systemet har en nyckelroll för mobilisering, debatt, kontroll och ansvarsutkrävande i samhället samt för att föra och väga samman åsikter och uppfattningar till helhetsorienterade lösningar. Förmågan att på ett för alla accepterat vis göra avvägningar och kompromisser mellan skilda intressen bidrar till att ge det politiska systemet dess legitimitet. Valet mellan olika handlingsalternativ ska därför i en demokrati göras av folkvalda politiker som i framtida val får ta ansvar för sina ställningstaganden. Genom detta får de finanspolitiska besluten en demokratisk förankring. Finanspolitiken kommer därför generellt sett att anpassas efter de aktuella parlamentariska förhållanden som bildat grund för sittande regering. Detta innebär att det varken är möjligt eller önskvärt att ersätta den politiska beslutsprocessen med mekaniska regler med bibehållen legitimitet för de fattade besluten. Det politiska systemet kan dock använda sig av lagar och principer för att nå långsiktigt hållbara offentliga finanser.”<sup>46</sup>

På liknande sätt är *kompromisser* en självklar del av politisk maktutövning, eftersom de nästan alltid krävs samverkan mellan flera politiska partier för att nå majoritet och då de flesta partier har olika falanger vilkas åsikter kan behöva jämkas samman. Också detta förhållande har uttryckts väl i Ramverk för finanspolitiken:

”De politiska besluten har mycket ofta förutsatt ett kompromissande mellan olika politiska aktörer (både inom och mellan partier och eventuellt partiblock) gör en ingående sådan artikulering svår att genomföra. [...] Finanspolitiska beslut är således förknippade med en rad olika avvägningar och prioriteringar. Politik är samtidigt en förhandling där det slutliga utfallet inte sällan är resultatet av olika kompromisser. Därför kan finanspolitiska beslut inte vara mekaniska eller i alla sina delar beskrivas utifrån ett antal principer.”<sup>47</sup>

Det är förstås mycket riktigt inte realistiskt att räkna med att finanspolitiska beslut helt ska kunna föras tillbaka till enbart en tillämpning av principer som ger klara svar. Subtila avvägningar och kompromisser är också, och måste vara, av stor betydelse. Att begära utförliga och intellektuellt mycket elaborerade normativa resonemang är mot denna bakgrund väl optimistiskt – i viss mån och i vissa fall kanske rentav verklighetsfrämmande. Inget synes dock hindra att principer för beslutsfattandet i någon mån kan utvecklas och beskrivas eller att flera motstående perspektiv och argument kan uppmärksammas i skattepropositionerna. Än mindre finns något hinder mot att mer ingående än idag

<sup>46</sup> Ramverk för finanspolitiken, Regeringens skrivelse 2010/11:79 s. 13 f.

<sup>47</sup> Ramverk för finanspolitiken, Regeringens skrivelse 2010/11:79 s. 13 f.

mer allmänt tydliggöra de skäl och värderingar på vilka lagförslagen vilar (även om dessa grunder alltså kanske inte alltid kan inordnas i någon övergripande och avgörande princip eller metod för hur argument ska genereras och avvägas). Genom en sådan utveckling kan förutsättningar skapas för att i högre grad än f.n. uppnå de ovan angivna målen.

Det finns naturligtvis situationer där det kan verka *överflödigt* att ingående utveckla skälen bakom ett lagförslag. Så kan t.ex. vara fallet med lagstiftningsprodukter som verkligen s.a.s. bara *fortsätter* på en redan inslagen linje, t.ex. genom att lagtekniskt korrigera några detaljer i ett etablerat regelpaket eller när regeringen bygger ut det s.k. jobbskatteavdraget. Det kan t.ex. vara fråga om att motverka specifika skattekringgåenden, att göra någon mindre korrigering med hänsyn till ett nytt avgörande av EU-domstolen eller att undanröja någon icke avsedd rättslig oklarhet. Här är det vanligen inte fråga om att förskjutna grundläggande skattepolitiska värderingar eller om någon annan betydelsefull rättslig nyorientering.

Det kan dock, naturligtvis, finnas skäl att fråga sig om det verkligen är motiverat att fortsätta att bygga på, eller förfina, etablerade rättsliga metoder, system och beskattningsprinciper. Ibland kan det vara mer rättvist eller på annan grund ändamålsenligt att ändra på grunderna (t.ex. i sambandet mellan redovisning och beskattning eller i koncernbeskattningen eller vad det nu är fråga om), snarare än fortsätta bygga vidare på hittillsvarande lösningar. Att fortsätta att bygga på de val och värden som ligger till grund för de etablerade lösningarna är ju också ett val och kan sägas innebära att man fortsätter att tillmäta dessa val och värden relevans och giltighet. Befintliga strukturer och val cementeras sålunda, i någon mån. Det kan mot denna bakgrund inte sägas att det rent generellt skulle vara överflödigt eller missriktat att ta ställning i grundläggande princip- och värdefrågor ens i sådana här fall.

Jag är övertygad om att författandet av förhållandevis utförliga beslutsmotiveringar *faktiskt får beslutsfattaren att tänka igenom* beslutet och tankarna bakom det ytterligare, vilket typiskt sett bör vara av godo för både beslutet och för koherensen med andra beslut i närliggande frågor. Självfallet har också skattepropositioner i någon mån betydelse som beslutsunderlag för det förespråkade politiska beslutet, både i samband med själva skrivandet av propositionen och när riksdagen därefter ska besluta om den. När propositionen väl har producerats torde dock de avgörande besluten i hög grad redan vara fattade och förankrade inom ramen för det riksdags- och regeringsarbete som har föregått denna fas. Den beslutsfattarinterna eftertanken kanske mot denna bakgrund inte gynnas på ett lika tydligt sätt som kan vara fallet med t.ex. domskäl. Denna invändning träffar dock inte mot den nytta goda förarbeten kan göra för framtida lagstiftningsarbete, eller kanske för forskning.

När det sedan gäller allmänhetens *laglydnad* finns anledning att anta att effekten av fylligare allmänmotiveringar i skattepropositioner inte bör överskattas.

Samtidigt torde ändå en bred och välgrundad politisk diskurs, närmast här då i form av utförliga allmänmotiveringar i skatteförarbeten, ha förutsättningar att bidra till skattebetalarnas förtroende för det politiska samtalet och därigenom också till en känsla av att skattelagarna vilar på goda skäl. Betydelsen av en sådan effekt ska inte underskattas.<sup>48</sup>

En fråga som kan ställas i detta sammanhang är vilken betydelse det har att lagstiftningsmakten utövas p.g.a. ett *mandat* som väljarna gett för en förespeglad politisk inriktning. I vilken mån kan ett sådant mandat anses minska behovet av rättspolitisk argumentation för en politik som följer den sedan tidigare förespeglade politiken? Frågan är naturligtvis mycket sammansatt, men spontant skulle jag ändå säga att det är rimligt att kräva en grundläggande förankring i mer allmänna tankegångar och rättvisöverbäganden även i sådana fall.<sup>49</sup> Sen kan det väl hävdas att större krav bör ställas på motiveringen i mer kontroversiella ärenden, som när det rör förslag i påtagligt omstridda eller fördelningspolitiskt betydelsefulla spörsmål eller där det är svårt att peka på att regeringen fått ett tydligt politiskt mandat för det konkreta beslutet. Ju mer positiva eventuella remissinstanser är, desto mindre synes behovet vara av att skriva mycket, allt annat lika.<sup>50</sup> Det ska också sägas att det ibland är möjligt att prestera mer principiella motiveringar i centrala dokument, till vilka hänvisningar görs (se vidare strax nedan).

Till det sagda ska också sägas att någon form av *cost-benefit*-analys kan behöva påverka bedömningen av vilken information, argumentation och analys som det kan vara berättigat att kräva. Det finns ingen självklar slutpunkt för normativa resonemang<sup>51</sup> och det är därför nödvändigt att göra avgränsningar eller ha vissa mer eller mindre obestyrkta eller till och med oartikulerade utgångspunkter.

## 5 Avslutning

Min uppfattning är att det finns anledning att utveckla de svenska skatteförarbetena. Det torde finnas vinster att göra med en utveckling av dem i den riktning som här har skisserats. Det jag skulle vilja se är en bättre redovisning av

<sup>48</sup> Jfr om Tyler vid not 41.

<sup>49</sup> Det kan i sammanhanget vara intressant att inflika att enligt den italienska grundlagen (artikel 67) ska de folkvalda inte se sina väljare som sina "uppdragsgivare". Istället ska man försöka se till hela det italienska folkets bästa. En riksdagsledamot representerar alltså hela nationen (och inte endast sina väljare). Så snart att han eller hon valts in i Riksdagen ansvarar de mot hela befolkningen. Artikeln lyder på engelska "Each Member of Parliament represents the Nation and carries out his duties without a binding mandate". Utifrån ett sådant synsätt kunde man möjligen anse att en hänvisning till en förespeglad politisk inriktning inte i särskilt hög grad bör få ersätta en bred argumentation i varje enskilt fall. (Tack för tipset Mauro!)

<sup>50</sup> En fråga i sammanhanget är om remissinstanserna möjligen tydligare borde ombes att göra en mer allmän värdering av lagförslag och argumentationen kring dem.

<sup>51</sup> Se not 11.

principer för generering av, men framförallt avvägning mellan, argument för och emot olika lösningar; av grundläggande rättviseföreställningar och centrala värden och en mer utförlig argumentation för och emot olika tänkbara lösningar i det konkreta fallet.<sup>52</sup>

Jag tänker mig att sådana, mer utvecklade, förarbeten skulle växa fram utan direkt rättsliga krav på texternas innehåll och inriktning, utan mer på frivillig basis – därför att önskemålet förhoppningsvis kunde vinna gehör. Det är svårt att föreställa sig att det är optimalt att s.a.s. kommendera fram en förändring av här förespråkade slag. Sådana (rättsliga) krav synes också tveksamma från konstitutionell synvinkel.<sup>53</sup>

Denna uppsats har i första hand rört just propositioner, men förarbetena utgör i mångt och mycket en helhet. Därför kan olika informationskällor i viss mån kompensera för varandra. Om man ska argumentera konsekvent borde samma grundläggande principer avseende de övergripande frågorna vara desamma för snart sagt varje enskild fråga – åtminstone så länge samma regering sitter vid makten. I de enskilda skattepropositionerna kan därför en *hänvisning* göras till andra centrala dokument, t.ex. ett, jämfört med idag, mer utvecklat ramverk för finanspolitiken, som innehåller åtminstone delar av de inslag som ovan har efterfrågats.

Här har förarbeten i skattefrågor diskuterats. Det finns skäl att anta att diskussionen har en i någon mån likartad relevans även utanför den skatterättsliga sfären. Om, eller i vilken mån, så är fallet är dock en annan fråga.

*Jan Kellgren är docent i affärsrätt och universitetslektor vid Linköpings universitet.*

---

<sup>52</sup> En idé att överväga skulle kunna vara att ta för vana att kommentera det rättfärdiga i följden av om ett lagförslag kom att genomföras för de grupper som *gynnas alla minst* av förslaget (om det genomförs). Det synes vara ett relevant perspektiv, som ställer förslaget rättfärdighet och ändamålsenlighet på sin spets.

<sup>53</sup> Det synes emellertid i princip möjligt att integrera rekommendationer rörande förarbetenas utformning i en eventuell s.k. rättighetskatalog för skattebetalarna, åtminstone om katalogen är av rekommenderande karaktär. Se om sådana rättighetskataloger; Fast, *Taxpayers Charter* – ett alternativ för Sverige? Skattenytt 2009 s. 721 ff.