

# Motion till riksdagen

1986/87:K221

Bo Lundgren och Anders Björck (m)

Utredning om beskattningsmaktens gränser

---

## Sammanfattning

Med anledning av bl. a. engångsskatten på pensionssparande och annat försäkringssparande har en mängd principiella frågeställningar uppkommit. Det har gällt egendomsskyddets omfattning, beskattningens gränser, retroaktivitetsförbudets omfattning, föreskrifters utformning m. m. Vi finner det angeläget att dessa frågeställningar belyses noggrant och att det konstitutionella skyddet blir klarare och mera effektivt.

Grundlagen skall ange fundamenten för vårt statskick och i denna skall bl. a. principerna för beskattningsmakten klart anges. Det är otillfredsställande att behöva behandla principiella frågor av nu aktuell karaktär när ett enskilt skatteförslag skall behandlas, dessutom under största möjliga skyndsamt och utan föregående remissbehandling.

Vi anser mot den bakgrunden att en utredning skall tillsättas med uppgift att belysa ovan nämnda frågeställningar och att lämna konkreta förslag om ändringar i grundlagen.

## Inledning

I samband med förslaget om en tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag, m. m. (prop. 1986/87:61), den s. k. engångsskatten, har grundlagens skydd för enskild egendom återigen aktualiserats. Fråga är bl. a. om en majoritet i riksdagen kan avhända medborgarna deras egendom genom att kalla det för skatt, eller om det finns några konstitutionella gränser för beskattningsmakten.

Ibland uppfattas önskemålet om ett förstärkt grundlagsskydd för enskild äganderätt som ett försök att inskränka folksuveräniteten, att överföra makt från riksdagen till domstolarna. Så är inte fallet. Det är riksdagen som fattar beslut om ändring av grundlag. Enda kravet är att folket får möjlighet att yttra sig i val innan ändringen sker. Grundlagsskyddet innebär således ett säkerställande av att riksdagen är fullt representativ för väljarnas uppfattning.

Vidare måste grundlagen kunna tolkas antingen av de ordinära domstolarna eller av en särskild författningsdomstol, eljest torde grundlagen inte utgöra en fullvärdig del av vårt rättssystem. En grundlag som är öppen för en vid tolkning av den för tillfället rådande riksdagsmajoriteten erbjuder ett dåligt skydd mot samma majoritets snabbt påkomna lagförslag. Genom att

fastslå de grundläggande principerna för vårt samhällsskick i en grundlag som kan tolkas av domstol, överlåter den beslutande församlingen inte politisk makt till domstolarna, men däremot får riksdagen finna sig i en professionell juridisk tolkning av beslutade lagreglers grundlagsenlighet. Önskar den rådande majoriteten sedan ändra grundlagen, måste man först ge folket möjlighet att säga sin mening genom val till riksdagen och ibland även genom folkomröstning.

Det är otillfredsställande att det inte klart framgår av grundlagen vilket skydd den enskilda äganderätten åtnjuter och vilka befogenheter staten har att fränhända medborgarna deras egendom. Grundlagen har en betydande "gråzon" som kan utnyttjas för snabbt påkomna politiska nykonstruktioner att förfoga över enskild egendom. Vi finner det därför angeläget att särskilt beskattningsmaktens gränser diskuteras och att dessa därefter grundlagsfästs.

Vår utgångspunkt i denna motion är att trygga rättssäkerheten för de enskilda individerna. Den samhälleliga utvecklingen skapar nya problem. Målkonflikten mellan en växande offentlig sektors anspråk på allt större beslutsutrymme till följd av allt större åtaganden och den enskildes rättmätiga krav på förutsebarhet och säkerhet i sina rättsliga dispositioner kan inte lösas genom en smärre principdiskussion från ärende till ärende. De grundläggande principer och värderingar som skall känneteckna lösningen av denna genuina konflikt måste återfinnas i grundlagen och dess förarbeten. Dessa lämnar i dag föga vägledning för debatten och lagstiftaren. Vår slutsats är att konflikten mellan å ena sidan en mycket stor offentlig sektor och därmed också världens högsta skattetryck och å andra sidan skyddet för äganderätten och rättssäkerhet som grundstenar i ett demokratiskt samhälle måste diskuteras och bearbetas i former som sannolikt bör leda till en revidering av grundlagen på vissa punkter.

## Nuvarande gränser för beskattningen

Enligt 2 kap. 10 § regeringsformen får skatt inte uttas i vidare mån än som följer av *föreskrift* som gäller när den *omständighet* inträffade som utlöste skattskyldigheten. Detta lagrum ger uttryck både för legalitetsprincipen och för förbudet mot retroaktiv beskattning. Satsen "ingen skatt utan lag" följer av detta stadgande. Beskattningsmakten kan således endast utövas i den mån detta följer av lag och endast under de förutsättningar som anges i lagen. Utan sådant stöd kan varken skattemyndigheterna eller domstolarna ålägga någon svensk medborgare att betala skatt – en princip som också följer av 1 kap. 1 § tredje stycket regeringsformen som säger att "den offentliga makten utövas under lagarna".

Det kan vidare ifrågasättas huruvida inte stadgandet i 2 kap. 10 § regeringsformen också måste leda till att domstolar och myndigheter bör iaktta särskild försiktighet vid tolkningen av skattelag. Då skatt är ett ingrepp i enskildas ekonomiska förhållanden, och då sådant ingrepp endast kan ske med stöd av lag, finns goda skäl för att inte ge skattelag någon mer omfattande innebörd än vad som klart kan utläsas av lagen och dess förarbeten. Skattelag bör därför enligt vår mening vid tveksamhet tolkas till

den skattskyldiges fördel (in dubio contra fiscum) så att skatt inte uttas då det inte klart framgår av en i förväg meddelad föreskrift. Nuvarande lydelse av regeringsformen är dock oklar på denna punkt.

Vidare kan man av 8 kap. i regeringsformen utläsa att det är riksdagen allena som har rätt att meddela föreskrifter om skatt (8:3, 8:5 RF). De befogenheter riksdagen har att delegera normgivning till regeringen omfattar inte beskattningsrätten, med undantag för tullföreskrifter (8:9 RF). Regeringen har endast möjlighet att meddela s. k. verkställighetsföreskrifter enligt 8:13 RF, och denna rätt kan av regeringen även delegeras till riksskatteverket. Det står emellertid klart att det inte får uppkomma något nytt åliggande för enskild genom verkställighetsföreskriften.

Sammanfattningsvis kan således sägas att den enskilde är tvungen att underkasta sig en inskränkning av sin ekonomiska ställning i form av beskattning, om riksdagen – och denna allena – har föreskrivit att skatt skall uttas.

## Gränser för riksdagens befogenheter

Riksdagen har således en exklusiv möjlighet att besluta om föreskrifter om skatt. Riksdagens befogenhet begränsas av det ovannämnda retroaktivitetsförbudet i 2:10 RF. Riksdagen kan dock besluta om retroaktiv skatt, såvida man finner att det föreligger särskilda skäl samt att regeringen eller riksdagsutskott hade lämnat förslag till riksdagen om skatten vid tidpunkten då omständigheten inträffade. Med förslag jämföras meddelande i skrivelse från regeringen till riksdagen om att sådant förslag är att vänta. Vidare finns en extraordinär möjlighet att utta skatt om riksdagen finner det påkallat av särskilda skäl i samband med krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris.

Det under hösten genomdrivna förslaget om engångsskatt på pensionssparandet har aktualiserat skyddet mot retroaktiv skatt i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Engångsskatten avser att beskatta de senaste årens värdetillväxt på pensionsförsäkringarna. Genom att konstruera skatten som en förmögenhetsskatt hoppas regeringen och riksdagens majoritet att skatten skall vara förenlig med grundlagen. Hade skatten emellertid konstruerats som en inkomstskatt, hade den varit uppenbart grundlagsstridig. Vi har alltså enligt förslagsställarna till engångsskatten ett skydd mot *formell* retroaktivitet, men inte emot *reell* retroaktivitet. Genom en speciell konstruktion skulle en grundlagsenlig skatt därmed kunna erhållas.

Engångsskatten har aktualiserat bl. a. följande frågor:

1. Kan enskilda åläggas vilka förpliktelser som helst under rubriken skatt? Behövs ett klarläggande av vad som menas med begreppet skatt och hur föreskrifter om skatt skall vara utformade?

2. Har vi något egentligt skydd mot retroaktivt verkande skattelagstiftning eller kan förbudet i 2:10 RF kingås?

3. Kan riksdagen överlåta på ett privaträttsligt subjekt att fördela en skatt?

Vi skall nedan belysa några av frågeställningarna. Många med oss anser att grundlagens konstruktion och anda även ger begränsningar utöver de uttryckligen formulerade. Lagrådet avstyrkte förslaget på en sådan grund. Det ingår nämligen i lagrådets uppgifter att även beakta rättssäkerheten och

rättsordningen i övrigt (8 kap. 18 § regeringsformen). Regeringen och riksdagens majoritet lät sig dock inte påverkas av lagrådet.

Det kan inte vara på det sättet, att vad som än kallas skatt kan uttas av medborgarna därför att riksdagen har använt den beteckningen. Visar det sig att vår rättsordning inte skyddar medborgarnas egendom mot konstruktioner som den nu beslutade engångsskatten måste vi införa ett sådant skydd i grundlagen. Vi har i Sverige av tradition haft ett starkt skydd för äganderätten. Detta skydd går tillbaka på kungaeden i våra medeltida landslagar (se t. ex. 3 § Konungsbalken i Magnus Erikssons landslag). Även en minoritet måste kunna åberopa denna av hävd innehavda rätt. Skyddet för äganderätten måste även innebära att statens beskattningsmakt är begränsad. Äganderätten utgör en av vår demokratis grundpelare. Den måste nu grundlagsfästas. De medgivna förfogandena över enskild egendom måste preciseras bättre i grundlagen. Detta förutsätter klarhet i lagtexten och att domstolarna får större möjligheter att pröva om en föreskrift står i strid med skyddet för äganderätten.

Det bör därför av regeringsformen framgå att envar har rätt till sin egendom och att förfogandena över denna endast kan ske under de förutsättningar som anges i grundlagen. Härvid erfordras en uppräknig av de olika inskränkningar som skall vara tillåtna. Grundlagen känner i dag till några olika typer av åligganden för enskilda, men det finns också en "gråzon" som kan utnyttjas för politiska nykonstruktioner att förfoga över enskild egendom, utan att en principiell grundlagsändringsdebatt behöver föras. En av de inskränkningar i äganderätten som skall finnas är statens beskattningsrätt. Nedan skall vi endast uppehålla oss kring denna inskränkning och var gränserna för denna bör gå. Det kan påpekas att Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna som antagits av Sverige innehåller ett skydd för äganderätten (artikel 1 i första tilläggsprotokollet). Ett motsvarande skydd kan slås fast redan i 1 kap. 2 § regeringsformen.

Med stöd av vad som anförts ovan föreslår vi att det införs ett skydd för äganderätten i grundlagen, samt att de tillåtna ingreppen i äganderätten, däribland beskattningsmakten, klart anges.

## Begreppet skatt och andra ingrepp i den privata sfären

Begreppet *skatt* avser att beteckna ett rättsinstitut som skiljer sig från vad som i grundlagen kallas tvångsavgift, brottspåföljd och expropriation. Skatt skiljer sig också från institutet sanktionsavgift, som dock inte finns reglerat i grundlagen. För att staten skall kunna dra in egendom i form av brottspåföljder och sanktionsavgifter erfordras att den enskilde företagit något som lagstiftaren avsett att hindra med hotet om sanktioner. Tvångsavgifter uppvisar den likheten med skatt, att de tas ut tvångsmässigt för att finansiera viss verksamhet, men skiljer sig från skatt genom att *direkt* motprestation erhålls. Vad som menas med skatt kan således till viss del bestämmas negativt, men någon fullständig definition av begreppet skatt finns icke. I och med att riksdagen endast får besluta om *föreskrifter* om skatt innebär detta att riksdagen inte kan besluta om att konfiskera viss utpekad persons egendom. Med begreppet föreskrifter avses rättsregler, vilket i sin tur

innebär att det är fråga om *generella* direktiv för myndigheter och enskilda. Föreskrifter skall således avse situationer av ett visst slag eller vissa typer av handlingssätt eller rikta sig till eller på annat sätt beröra en i allmänna termer bestämd krets av personer. Riktat sig en egendomsindragning mot viss eller vissa personer är det fråga om expropriation och då skall personen kompenseras (2:18 RF). Expropriation innebär således bara en rätt för staten att överta viss typ av egendom (t. ex. viss fastighet), men det får inte vara ett sätt att skaffa staten inkomster. Kravet på compensation slår fast att det allmänna inte skall göra vinst på möjligheten att ta annans egendom i anspråk.

Fråga är vidare för vilka ändamål staten får utta skatt. Enligt äldre uppfattning fick beskattning endast användas för "att täcka nödvändiga samhällsbehov". Det låg därför i sakens natur att skatt icke fick uttas för andra ändamål. Vid 1900-talets början ansåg man att "statsverkets behov" innebar försvar, polis, domstolar, statsförvaltning etc. Under statsverkets behov inordnades senare statens uppgifter i "välfärdsstaten". Detta begrepp åsyftar såväl strävandena att motverka nöd som att åstadkomma större ekonomisk jämlikhet. Dagens beskattning är således resultatet av en successiv utveckling från beskattning för genuint kollektiva tjänster till beskattning med syfte att åstadkomma ett socialt skyddsnet och egendomsutjämning. Det sistnämnda ansågs i tidig 1900-talsdoktrin oförenligt med 1809 års regeringsform. Under 1900-talets gång har det emellertid blivit mer accepterat att "statsverkets behov" bestäms av riksdagen, varför beskattningen starkt kunnat ökas. Det har emellertid aldrig utretts var gränsen för statens beskattningsmakt kan anses ligga. Många har dock ansett att staten bl. a. är bunden av den tidigare regeringsformens praxis. Engångsskatten på pensionssparandet är emellertid en nyskapelse i detta avseende.

Frågan hur hög skatten får vara i vårt rättssystem har inte besvarats, men det har ansetts att varken inkomstskatten eller förmögenhetsskatten får minska förmögenhetssubstansen. Även förmögenhetsskatten har ansetts vara en skatt på förmögenhetens avkastning, men med förmögenheten som skattebas i stället för avkastningen. Detta förhållande bekräftas också av att förmögenhetsbeskattningen tidigare tillgick på det viset att en sextiondedel av förmögenheten lades till inkomsten och taxerades tillsammans med denna vid den statliga beskattningen. Vidare tar man hänsyn till förmögenhetsskatten vid tillämpningen av den s. k. begränsningsregeln. Man brukar därför hävda att beskattningen åtminstone inte får överstiga avkastningen. Som avkastning anses då inte endast kontant avkastning utan även värdet av ägarens eget nyttjande av egendomen.

Engångsskatten skiljer sig även här på ett par viktiga punkter från ordinär förmögenhetsskatt. För det första tar den inte hänsyn till skattebäarens skulder, dvs. den utgår på bruttotillgången (det ackumulerade sparbeloppet). För det andra utgår den utan hänsyn till personens övriga skatter.

För att det skall vara fråga om skatt och inte någon annan form av förfogande över enskild egendom får indragningen således inte överstiga tillgångens avkastning. Det innebär inte att en hundraprocentig beskattning av en persons inkomster skulle vara grundlagsenlig. Beskattningen skall bl. a. vara likformig.

Vidare skall den enskildes personliga, ekonomiska och kulturella välfärd vara grundläggande mål för den offentliga verksamheten. Det är emellertid viktigt att slå fast vad som är den yttersta gränsen för vad som kan anses vara *skatt* i grundlagens mening. Detta kan få betydelse i enstaka speciella fall.

## Retroaktiviteten

Vi har ovan skiljt på *formell* och *reell* retroaktivitet. Med det förstnämnda begreppet avses t. ex. det fallet att riksdagen beslutar att beskatta de senaste tio årens inkomst med en i efterhand bestämd högre skatteskala. Likaså är en lag om höjning av en realisationsvinstbeskattning för hela det gångna årets försäljningar, som införs i september, att hänföra till formell retroaktivitet. Grundlagen skyddar mot denna form av retroaktivitet. Det är däremot inte förbjudet att låta en lag som innebär förmånligare beskattning gälla retroaktivt.

Med *reell* retroaktivt verkande inkomstskatt avses alla de inkomstskatter som i realiteten påverkar redan företagna rättshandlingar retroaktivt. De skattskyldiga företar sina dispositioner efter de regler som gäller vid ett visst givet tillfälle, och förutsätter då att riksdagen inte ändrar förutsättningarna för de företagna dispositionerna i efterhand, utan att det ges möjligheter till omdisponeringar. Självfallet kan inte en viss skattepolitik gälla för all framtid, men det ligger i rättssäkerhetens och därmed också i den samhälls-ekonomiska effektivitetens intresse att riksdagen inte stimulerar investeringar på ett visst område och sedan omedelbart ändrar sig när man ser att reglerna blev gynnsammare för de skattskyldiga än man tänkt sig. Det har därför varit vanligt att riksdagen beslutar om övergångsregler vid en höjning av skatten och endast låter en skärpning gälla för kommande investeringar. Exempel på det sistnämnda finns i samma proposition som engångsskatten när det gäller höjningen av den statliga förmögenhetsskatten, varvid departementschefen anförde följande:

De föreslagna bestämmelserna om förmögenhetsbeskattning av K-försäkringar medför en betydande ändring i beskattningssituationen. Det är därför enligt min mening rimligt att de försäkringar undantas från beskattning som tecknats vid en tidpunkt då försäkringstagaren inte har haft kännedom om de föreslagna förändringarna. (prop. 1986/87:61, s. 36)

En liknande motivering återfinns i regeringens proposition om beskattning vid avyttring av andelar i avkastningsfonder:

För sådana fondandelar som förvärvats senast den 15 oktober 1986 anser jag det dock rimligt att äldre bestämmelser får gälla under en övergångstid. Härigenom ges de andelsägare som så önskar möjligheter att avveckla sina innehav under samma förutsättningar som gällde när de gjorde placeringen. (prop. 1986/87:40, s. 13)

I förarbetena till stadgandet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen sägs bl. a. följande:

Huvudskälet mot retroaktiv lagstiftning på skatte- och avgiftsområdet är att en sådan lagstiftning bryter mot *grundsatsen att man i förväg skall kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande*. Som kommittén

framhåller innebär retroaktivitet på detta område att en skattskyldig som handlar med utgångspunkt i gällande rätt riskerar att hans handling kommer att bedömas efter regler som har tillkommit i efterhand, när han inte kan göra gjort ogjort. (prop. 1978/79:195, s. 55) (vår kursivering)

Vidare anfördes:

Det är alltså tydligt att starka skäl talar för någon form av förbud mot skattelagstiftning som har retroaktiva effekter. Frågan är emellertid om det är möjligt att på ett tillfredsställande sätt i lagtext ange vad som skall förstås med retroaktiv lagstiftning på förevarande område. Kommittén har föreslagit en regel enligt vilken det avgörande är om den omständighet som utlöser skattskyldigheten inträffar före eller efter lagens ikraftträdande. Enligt min mening får denna avgränsningsmetod godtas. Den torde som har framhållits vid remissbehandlingen ge skydd i det stora flertalet fall. Det är för övrigt klart att en sådan regel bör påverka statsmakternas ställningstaganden också utanför det egentliga tillämpningsområdet. (prop. 1978/79:195, s. 55-56) (vår kursivering)

Enligt de nu citerade avsnitten från förarbetena till regeringsformens skydd mot retroaktiv skatt torde framgå att man på grund av lagtekniska svårigheter stannade för den nuvarande formuleringen av lagtexten. Vidare framgår av uttalandena att man tog för givet att retroaktivitetsskyddet skulle ges en extensiv tolkning och respekteras även utanför ordalagen. Många ansåg säkert att retroaktivitetsförbudets motiv skulle komma att ge ett skydd också för den *reella* retroaktiviteten.

Engångsskatten på pensionssparandet har emellertid antagits utan hänsyn till ovannämnda motiv. Lagrådet uttalade bl. a. följande:

Man kan möjligen säga att det remitterade förslaget står i mindre god överensstämmelse med grunderna för retroaktivitetsförbudet, men det kan inte anses åsidosätta detta. (prop. 1986/87:61, s. 79)

Departementschefen berörde inte detta spörsmål närmare, utan konstaterar endast att lagrådet inte funnit att förslaget kan anses innefatta något åsidosättande av förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § regeringsformen, samt att lagrådet inte gör någon annan bedömning än som legat till grund för utformningen av det remitterade förslaget. Enligt vår mening har regeringen inte fäst avseende vid regeringsformens förarbeten i denna del och inte heller vid lagrådets uttalande. Det förtjänar att ånyo framhållas att det ingår i lagrådets uppgifter att undersöka hur ett remitterat förslag förhåller sig till grundlagen och till rättsordningen i övrigt samt hur förslaget förhåller sig till rättssäkerhetens krav (se prop. 1978/79:195, s. 48 och de uttryckliga föreskrifterna i 8 kap. 18 § regeringsformen). Den av lagrådet på denna punkt gjorda tolkningen har inte kommenterats av regeringen. Vid införandet av en mer betungande beskattning för medborgarna i andra fall synes regeringen, som ovan visats, emellertid ha tagit hänsyn till reella retroaktiva effekter. Åsidosättandet av regeringsformens avsedda retroaktivitetsskydd vid införandet av engångsskatten på pensionssparandet är emellertid allvarligt. Det blir nu viktigt att grundlagstexten omformuleras så att den även innefattar en större del av den reella retroaktiviteten.

## Lagföreskrifters kvalitet

Mot. 1986/87  
K221

Engångsskatten har konstruerats som en skatt som åläggs försäkringsinstitutionerna, vilka sedan har att övervältra skatten på de man avsåg att beskatta, pensionsspararna. Att skattebäraren är en annan person än skattesubjektet är i och för sig inte ovanligt. Mervärdeskatten är konstruerad på ett sätt som från början förutsätter s. k. övervältring – 19 % av bruttopriset är mervärdeskatt. I detta fall är det dock helt klart hur övervältring skall ske. Man kan inte säga att det överlämnats åt näringsidkarna att fördela skatten på skattebärarna. När det gäller engångsskatten på pensionerna har det däremot överlämnats till de privata rättssubjekt som förvaltar pensionsmedlen att fördela skatten. Regeringen vet inte hur den kommer att drabba pensionsspararna, lagrådet vet det inte, skatteutskottet vet det inte och således ej heller riksdagen. När riksdagen föreskriver att skatt skall utgå bör den enligt vår mening av rättssäkerhetsskäl utforma föreskriften så att medborgarna vet hur de drabbas. Likaväl som det är förbjudet för riksdagen att delegera normgivningsmakt till regeringen måste det anses grundlagsstridigt att delegera sådan till privata rättssubjekt. Enligt vår mening måste det vara konstitutionellt tveksamt om en sådan föreskrift kan vara giltig. I vart fall är det inte förenligt med rättssäkerheten att riksdagen överlämnar den av folket erhållna makten att beskatta till försäkringsinstitutionerna. Föreskrifter måste klart ange vem lagen avser och under vilka förutsättningar skatt skall utgå. Det kan inte vara godtagbart att man bara genom att låta ett annat rättssubjekt vara skattesubjekt frånhänder sig detta ansvar. Vi anser det därför angeläget att det i grundlagen införs bestämmelser även i detta avseende.

## Hemställan

Med hänvisning till vad som ovan anförts hemställer vi

att riksdagen hos regeringen begär att en utredning tillsätts med uppgift att framlägga förslag till ändringar i grundlagen i enlighet med vad som i motionen anförts om beskattningsmakten.

Stockholm den 22 januari 1987

*Bo Lundgren (m)*

*Anders Björck (m)*

