

Motion till riksdagen

1988/89:K241

av Bo Lundgren och Anders Björck (båda m)
Beskattningsmaktens gränser

Sammanfattning

Grundlagen skall ange fundamenten för vårt statsskick och i denna skall bl a principerna för beskattningsmakten klart anges.

Med anledning av bl a finansministerns "nyårspaket" och den tidigare genomförda engångsskatten på pensionssparande och annat försäkringssparande har flera principiella frågeställningar uppkommit. Det gäller egendomsskyddets omfattning, beskattningsens 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.

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

Finansministern presenterade på nyårsafton 1988 två förslag om skärpt beskattning som är avsedda att gälla från den 1 januari 1989. Det ena förslaget – om begränsad avdragsrätt för realisationsförluster – bordlades i riksdagen den 19 januari. Det andra har ännu inte lämnats till riksdagen. Genom att *meddelande* om de kommande förslagen förelades riksdagen den 31 december 1988 kan de antas av riksdagen trots att ett sådant beslut får retroaktiv verkan. Frågan om hur möjligheten att genomföra retroaktiv skattelagstiftning tillämpas bör belysas. Det kan enligt vår mening ifrågasättas om inte denna möjlighet bör inskränkas.

I samband med beslutet om tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag, den s k engångsskatten, aktualiserades grundlagens skydd för enskild egendom. Frågan gäller här 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 grundlagsom 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 frånhända 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 beskattningens gränser diskuteras och att dessa därefter grundlagsfästs.

Vår utgångspunkt är att trygga rättssäkerheten för de enskilda individerna. Den samhälleliga utvecklingen skapar nya problem. Målkonflikten mellan den offentliga sektorns anspråk på allt större beslutsutrymme till följd av sina stora 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 idag 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. Detta är nödvändigt även med en politik som leder till successivt minskat skattetryck.

Nuvarande gränser för beskattningen

Enligt 2 kap 10 § regeringsformen får skatt inte tas ut 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 i 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 § rege-

ringsformen också måste leda till att domstolar och myndigheter bör iakta 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 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 sk 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 jämställs 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.

Engångsskatten på pensionssparandet aktualiserade skyddet mot retroaktiv skatt i 2 kap 10 § andra stycket regeringsformen. Engångsskatten avsåg att beskatta värdetillväxten på pensionsförsäkringarna. Genom att konstruera skatten som en förmögenhetsskatt ansåg regeringen och riksdagens majoritet att skatten var förenlig med grundlagen. Hade skatten emellertid konstruerats som en inkomstskatt, hade den varit uppenbart grundlagsstridig. Vi har alltså till följd av riksdagens beslut om engångsskatten ett skydd mot *formell* retroaktivitet, men inte emot *reell* retroaktivitet.

Engångsskatten aktualiserade 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 kringgås?

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

Mot. 1988/89

K241

Vi belyser nedan några av frågeställningarna. Många med oss anser att grundlagens konstruktion och anda även ger begränsningar utöver de uttryckligen formulerade. Lagrådet avstyrkte förslaget om engångsskatt 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 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 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 idag 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 en 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 de är fråga om generella direktiv för myndigheter och enskilda. Föreskrifter skall således avse situationer av ett visst slag eller vissa typer av handlingsätt 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 kompensation slår fast att det allmänna inte skall göra vinst på möjligheten att ta annans egendom i anspråk.

För vilka ändamål får staten 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.

Frågan om 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 sk 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 skilde sig här på ett par viktiga punkter från ordinär förmögenhetsskatt. För det första tog den inte hänsyn till skattebäarens skulder, dvs den utgick på bruttotillgången (det ackumulerade sparbeloppet). För det andra utgick 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 hundra procentig beskattning av en persons inkomster skulle vara grundlagsenlig. Beskattningen skall bli att vara likformig.

Mot. 1988/89
K241

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 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 realisationsbeskattning 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 reellt 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 är höjningen av den statliga förmögenhetsskatten, i samband med engångsskatten. I propositionen anförde departementschefen 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:

Mot. 1988/89
K241

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 f.ö. *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 förgivet 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 antogs emellertid 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 konstaterade 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 gjorde 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 pensionsparandet är emellertid allvarligt.

Mot. 1988/89
K241

Det är nu viktigt att grundlagstexten omformuleras så att den även innefattar en större del av den reella retroaktiviteten. Frågan om hur den nuvarande möjligheten att undvika formell retroaktivitet genom särskilt meddelande bör också utredas. Enligt vår mening bör möjligheten inskränkas.

Lagföreskrifters kvalitet

Engångsskatten konstruerades som en skatt som "belastade" försäkringsinstitutionerna, vilka sedan har haft 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. Mervärdesskatten är konstruerad på ett sätt som från början förutsätter sk övervältring – 19 procent av bruttopriset är mervärdesskatt. 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 gällde engångsskatten på pensionerna överlämnades det däremot till de privata rättssubjekt som förvaltar pensionsmedlen att fördela skatten. Regeringen visste inte hur den skulle komma att drabba pensionsspararna, lagrådet visste det inte, skatteutskottet visste 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 är det 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 försäkringsinstitutioner. Föreskrifter måste klart ange vem lagen avser och under vilka förutsättningar skatt skall utgå. Det är inte 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 inför bestämmelser även i detta avseende.

Hemställan

Med hänvisning till vad som ovan angivits hemställs

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 beträffande beskattningsmakten.

Stockholm den 25 januari 1989

Bo Lundgren (m)

Anders Björck (m)