



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Joseph Goss

# Myndighetsrekommendationer i rättskipningen

Högsta förvaltningsdomstolens användning av Skatteverkets  
icke-bindande regler i ljuset av regeringsformens  
normsystem

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet  
15 högskolepoäng

Handledare: Emma Ahlm

Termin: VT18

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>4</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>5</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>6</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>7</b>
1.1 Syfte	8
1.2 Frågeställningar	8
1.3 Terminologi	8
1.4 Avgränsningar	10
1.5 Metod, perspektiv och teori	11
1.6 Forskningsläge	12
1.7 Material	12
1.8 Disposition	13
<b>2 RF:S NORMSYSTEM</b>	<b>14</b>
2.1 Grunderna i 8 kap. RF	14
2.2 Riksdagens primärområde	15
2.3 Regeringens primärområde	16
2.4 Delegation och andra avvikelser från primärområdena	17
2.4.1 Delegation från riksdagen till regeringen	17
2.4.2 Subdelegation	18
2.4.3 Riksdagens suveränitet och den formella lagkraftens princip	18
2.5 Europeiska unionen som regelgivare	18
<b>3 ALLMÄNT OM REKOMMENDATIONER</b>	<b>20</b>
3.1 Författningsregleringen	20
3.2 Historisk bakgrund	21
3.3 Rekommendationernas syfte	23

<b>4</b>	<b>REKOMMENDATIONER I HFD:S SKATTERÄTTLIGA PRAXIS</b>	<b>24</b>
<b>4.1</b>	<b>Avgöranden</b>	<b>24</b>
4.1.1	RRK R 1976 1:7	25
4.1.2	R78 1:81	25
4.1.3	RÅ81 1:52	26
4.1.4	RÅ 1988 ref. 151	26
4.1.5	RÅ 1991 ref. 44	27
4.1.6	RÅ 2008 ref. 5	27
4.1.7	HFD 2014 ref. 19	28
<b>4.2</b>	<b>Rättsläget</b>	<b>28</b>
<b>5</b>	<b>ANALYS</b>	<b>32</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>35</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>37</b>

# Summary

The thesis examines the use of non-binding administrative regulation, or recommendations, in the tax case law of the Swedish Supreme Administrative Court in light of the hierarchy of regulation prescribed by the Instrument of Government. This is done using a legal-dogmatic method with a development perspective and an internally critical view of the law.

The hierarchy of regulation and law-making of the Instrument of Government sets strict limits on statutes concerning taxation. The power to make such statutes is mainly reserved for the popularly-elected Parliament. However, recommendations such as the “general advice” of the Swedish Tax Agency exert a directing influence over the application of tax law. These recommendations are not covered by the Instrument of Government, raising fundamental questions about whether the use of recommendations on the administrative and court levels in practice result in a shift of statute-making power on taxation away from Parliament.

The examination of the case law of the Supreme Administrative Court extends from the entry into force of the 1974 Instrument of Government to the present day. The cases show a legal evolution where the Court initially considered recommendations to be authoritative, whereas it today acts more independently of them. The Court does at times let a recommendation determine the outcome of a case, but this is now done due to the legitimate expectations of the taxpayer, not the authority of the recommendation. The Court certainly does not consider itself bound by the recommendations.

The assessment of the author is that the current order is largely satisfactory without obvious internal discrepancies. The fundamental questions remain, but they are of limited practical concern. A possible improvement would be to introduce a rudimentary regulatory framework for non-binding recommendations in the Instrument of Government.

# Sammanfattning

I denna uppsats granskas Högsta förvaltningsdomstolens användning av icke-bindande myndighetsregler, rekommendationer, vid rättskipningen i skattemål i relation till regeringsformens normsystem. Detta görs genom att använda en rättsdogmatisk metod med ett rättsutvecklingsperspektiv och en internkritisk syn på rättsordningen.

Regeringsformens norm- och normgivningssystem ställer upp strikta ramar för regler om skatteuttag. Rätten att utfärda sådana regler förbehålls i huvudsak den folkvalda riksdagen. Trots detta har myndighetsrekommendationer som exempelvis Skatteverkets allmänna råd en styrande inverkan på rättstillämpningen. Dessa rekommendationer regleras inte i regeringsformen vilket ger upphov till principiella frågor om huruvida rekommendationernas användning i förvaltning och rättskipning i praktiken innebär en förskjutning av normgivningsmakten på skatteområdet bort från riksdagen.

Undersökningen av praxis från HFD sträcker sig från 1974 års RF ikraftträdande till idag. De granskade rättsfallen visar en rättsutveckling där domstolen till en början tillmätte rekommendationerna en betydande auktoritet och idag intar en mer självständig hållning till dem. Även idag kan dock HFD avgöra ett skattemåls utgång på basis av en rekommendation, men argumentet för detta är inte regelns inneboende auktoritet utan den enskildes befogade förväntningar. Domstolen erkänner sig absolut inte till någon allmän bundenhet till myndighetsrekommendationer.

Författaren bedömer dagens ordning som överlag tillfredsställande utan uppenbara interna brister. De principiella frågorna finns kvar, men är av begränsad praktisk betydelse. En möjlig förbättring vore att införa en grundläggande reglering av myndighetsrekommendationer i regeringsformen.

# Förkortningar

art.	artikel
Diss.	doktorsavhandling
Dt	Direkt taxering
EU	Europeiska unionen/Europeiska gemenskaperna
EUF	Fördraget om Europeiska unionen
EU-lagen	lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FörfSamlF	författningssamlingsförordning (1976:725)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen/Regeringsrätten
kap.	kapitel
KU	konstitutionsutskottet
KungL	kungörandelag (1976:633)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
not.	notis
prop.	proposition
red.	redaktör
ref.	referat
RF	regeringsformen
riksdagsprot.	riksdagsprotokoll
RN	Riksskattenämnden
RRK	Rättsfallsreferat från Regeringsrätten och kammarrätterna
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
uppl.	upplaga

# 1 Inledning

1809 års regeringsform erkände ”svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta”. 1974 års RF grundlagsfäster kommunernas beskattningsrätt, men listar samtidigt riksdagens beskattningsmakt sida vid sida med lagstiftningsmakten. Och fortfarande i en tid som vår, med en betydande maktförskjutning till mellan- och överstatliga organ, väcker idén om beskattningsrätt för Europeiska unionen starkt motstånd. Rätten att besluta om generella regler för skatteuttag verkar ses som förbehållet folkets främsta företrädare.

I ljuset av detta kan det framstå som anmärkningsvärt att en stor del av det svenska skatteregelkomplexet utgörs av regler som inte alls beslutats av riksdagen, utan istället av skattemyndigheterna. Än mer anmärkningsvärt, kan det tyckas, är att många av dessa regler inte tillkommit enligt den grundlagsfästa processen i 8 kap. RF och inte är formellt bindande. Samtidigt har dessa icke-bindande myndighetsrekommendationer en betydande styrande inverkan på tillämpningen av skattelagstiftningen hos Skatteverket och påverkar ibland också bedömningen i förvaltningsdomstolarna. Kan denna ordning passas in i det snäva normgivningssystem som gäller för beskattningsmakten?

Frågan ställs på sin spets när Högsta förvaltningsdomstolen tar ledning av myndighetsrekommendationer i skattemål. Rekommendationer fyller utan tvekan en viktig funktion på förvaltningsnivå – det är svårt att tänka sig en effektiv och ändå likformig beskattning utan dem. Men får de av en förvaltningsmyndighet beslutade rekommendationerna inflytande ända upp i högsta dömande instans? Vad betyder det i så fall i relation till regeringsformens normsystem? Denna uppsats gör en ansats att utreda dessa frågor.

## 1.1 Syfte

Mitt syfte med framställningen är att ge en bild av hur HFD använder myndighetsrekommendationer vid rättskipningen i skattemål. Jag försöker också utreda om denna bild är förenlig med regeringsformens norm- och normgivningshierarkier.

## 1.2 Frågeställningar

Jag har i arbetet med uppsatsen utgått från två grundläggande frågeställningar:

- *Hur använder HFD myndighetsrekommendationer i skattemål?*
- *Hur förhåller sig denna användning till RF:s normsystem?*

För att besvara dessa huvudfrågor tar jag hjälp av ett antal stödjande delfrågor:

- *Vad är egentligen myndighetsrekommendationer och vilka regler styr dem?*
- *Vad har HFD uttryckt i sina domskäl om hur rekommendationerna ska användas i skatterättskipningen?*
- *Vilka krav ställer regeringsformens bestämmelser om normgivning och principerna de ger uttryck för på sådan användning?*
- *Uppfyller den användning av rekommendationerna i rättskipningen som HFD förespråkar dessa krav?*

## 1.3 Terminologi

I likhet med terminologin i författningssamlingsförordningen (1976:725), FörfSamlF, använder jag *regler* som gemensam benämning på icke-bindande rekommendationer och bindande föreskrifter. *Regelgivning* kallar jag verksamheten att utfärda sådana regler.



Jag har med avsikt valt den inte helt väldefinierade benämningen *rekommendationer* på de icke-bindande regler som uppsatsen handlar om. Syftet är att ordet ska täcka in alla de oförbindande myndighetsregler som genom åren kallats bland annat yttranden, information och skrivelser.<sup>1</sup>

Jag hade också kunnat välja att genomgående använda benämningen *allmänna råd*. Allmänna råd legaldefinieras i 1 § FörfSamlF som ”sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende”. Min bedömning är att alla för uppsatsen aktuella rekommendationer uppfyller denna definition. Det finns dock flera anledningar till att jag avstått från att använda termen. Först och främst kallar Skatteverket en av sina serier av icke-bindande regler just ”Allmänna råd”<sup>2</sup>. Men då även andra av Skatteverkets rekommendationer utgör allmänna råd i FörfSamlF:s mening, exempelvis Skatteverkets ställningstaganden<sup>3</sup>, skulle det finnas en risk för begreppsförvirring om jag benämnde alla icke-bindande regler allmänna råd. Dessutom finns det inget nödvändigt begreppsligt samband mellan allmänna råd i FörfSamlF:s mening och de rekommendationer jag undersöker.

Ett särskilt svårhanterat uttryck är *anvisningar*. Idag är *anvisningar* helt avskaffat som term inom den offentliga rätten. Tidigare användes det dock både för otvetydigt bindande tillägsbestämmelser till bland annat skattelagstiftningen, men också för regler utfärdade av Riksskatteverket. Dessa myndighetsregler uppfattades ibland som bindande verkställighetsföreskrifter, ibland som icke-bindande råd.<sup>4</sup> När jag i fortsättningen använder ”*anvisningar*” utan någon kvalifikation syftar jag på myndighetsreglerna.

---

<sup>1</sup> Se Pålsson (1995) s. 35.

<sup>2</sup> Skatteverkets allmänna råd (SKV A).

<sup>3</sup> Se Pålsson (2006) s. 405.

<sup>4</sup> Se nedan under 3.2.

## 1.4 Avgränsningar

För att göra denna text hanterbar både för mig som författare och för läsaren är ett antal olika avgränsningar nödvändiga. Min förhoppning är att uppsatsen ändå ska kunna ge en någorlunda heltäckande översikt av ämnet och att de frågor och problem jag själv avstår från att belysa närmare framstår som möjligheter till fördjupning för läsaren, inte som luckor i mitt arbete.

Inledningsvis är det värt att notera att de principiella frågor jag försöker utreda inte är begränsade till skatteområdet, även om de på grund av beskattningens särställning gör sig starkt gällande där. Vägledande rekommendationer från statliga myndigheter förekommer i förvaltningsdomstolarnas domskäl på andra områden, bland annat socialrätten.<sup>5</sup> Även allmänna domstolar har haft anledning att beröra frågan, exempelvis när det gäller bedömningen av enskilds ekonomiska förhållanden vid fastställande av dagsbotsbelopp.<sup>6</sup> Jag fokuserar i detta arbete på skatteområdet och Skatteverkets rekommendationer men tar naturligtvis hänsyn till allmänna regler om myndigheternas vägledande regelgivning.

En viktig avgränsning är att jag inte beskriver innehållet i rekommendationerna i större utsträckning än som behövs för den övriga framställningens begriplighet. Till stor del är det av arbetsekonomiska skäl, men som jag berör nedan är grundlagsenligheten hos skatteförvaltningens rekommendationer också ett ämne som sedan tidigare blivit föremål för åtminstone ett större forskningsarbete<sup>7</sup>.

En annan avgränsning handlar om tidsaspekten. Uppsatsens kärna är som jag ser det sökandet efter överensstämmelse, eller bristen på det, mellan värdet HFD tillmäter rekommendationer i skattemål och det normsystem

---

<sup>5</sup> Se exempelvis RÅ 1994 ref. 76.

<sup>6</sup> Se exempelvis NJA 1991 s. 692.

<sup>7</sup> Se Pålsson (1995).

som föreskrivs i RF. Därför begränsar jag min undersökning till tiden efter 1974 års RF. Tyngdpunkten ligger på dagens rättsläge (2018).

Till sist vill jag nämna att användningen av myndighetsrekommendationer i förvaltningsprocessen skulle kunna granskas ur åtskilliga andra synvinklar än just i relation till normgivningsmakten och RF:s normsystem. Två sådana perspektiv som jag gärna hade undersökt närmare om utrymme funnits utgår från domstolarnas självständighet enligt RF respektive deras utredningsansvar enligt förvaltningsprocesslagen.

## 1.5 Metod, perspektiv och teori

Min utgångspunkt för arbetet är den rättsdogmatiska metoden: att utifrån allmänt erkända rättskällor och tillhörande tolkningsprinciper fastställa gällande rätt. Som en följd av uppsatsens inriktning ges naturligtvis referat och tolkning av avgöranden från HFD ett mycket stort utrymme.

Jag använder mig av två kritiska perspektiv. Först och främst tar jag hjälp av ett rättsutvecklingsperspektiv för att sätta dagens ordning i sitt historiska sammanhang. Genom detta tillvägagångssätt hoppas jag möjliggöra en djupare och mer nyanserad förståelse av rättsläget idag.

Dessutom anlägger jag vad jag skulle vilja kalla ett internkritiskt perspektiv på rättsordningen för att identifiera eventuella inre brister i systemet. Jag accepterar inte utan vidare vad HFD uttrycker i rollen som främsta uttolkare av gällande rätt på sitt område, utan ställer domstolens hållning mot en annan del av rättsordningen: i det här fallet RF:s normsystem. Att på detta sätt försöka identifiera eventuell bristande konsekvens i gällande rätt har av Kleineman<sup>8</sup> beskrivits som en viktig uppgift för den ”vetenskapligt inriktade rättsdogmatiken”.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Jan Kleineman, professor i civilrätt vid Stockholms universitet.

<sup>9</sup> Se Kleineman (2013) s. 34.

## 1.6 Forskningsläge

Forskning om icke-bindande regelgivning är om inte direkt sällsynt så i alla fall relativt ovanlig. Robert Pålsson<sup>10</sup> är den ledande forskaren på området, särskilt när det gäller skatterätten. Hans doktorsavhandling från 1995, *Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, är fortfarande den mest heltäckande undersökningen av ämnet. Avhandlingens tyngdpunkt ligger vid rekommendationernas innehåll, vilket tillsammans med avhandlingens ålder lämnar utrymme för mig att granska rådets användning i dagens rättskipning. Även senare har dock Pålsson i diverse artiklar och läroboken *Konstitutionell skatterätt*<sup>11</sup> presenterat fortsatt forskning i samma ämne.

I sin forskning kring normgivningsmakten enligt RF behandlade Strömberg<sup>12</sup> även myndighetsrekommendationer och deras relation till bindande föreskrifter.<sup>13</sup>

Vid sidan av Pålsson och Strömberg har exempelvis Bejstam<sup>14</sup> och Melz<sup>15</sup> utrett och kommenterat rättsläget vad gäller ändringar i allmänna råd<sup>16</sup> respektive HFD:s användning av Skatteverkets allmänna råd i sin rättstillämpning<sup>17</sup>.

## 1.7 Material

Som ett resultat av den rättsdogmatiska metod jag använder utgörs huvuddelen av uppsatsens bakomliggande material av de traditionella rättskällorna: författning, förarbeten, rättspraxis och doktrin.

---

<sup>10</sup> Robert Pålsson, professor i skatterätt vid Göteborgs universitet.

<sup>11</sup> Se Pålsson (2013).

<sup>12</sup> Håkan Strömberg, f. d. professor i offentlig rätt med folkrätt vid Lunds universitet.

<sup>13</sup> Se Strömberg (1999) s. 43–46.

<sup>14</sup> Lars Bejstam, universitetslektor i förvaltningsrätt vid Uppsala universitet.

<sup>15</sup> Peter Melz, professor i finansrätt vid Stockholms universitet.

<sup>16</sup> Se Bejstam (2000).

<sup>17</sup> Se Melz (2000).

I bakgrundskapitlet om normgivningsmakten enligt RF och rekommendationerna i allmänhet är urvalet av material relativt blandat. Normgivningsmakten är ett ämne som blivit behandlat på olika håll. Min beskrivning är i huvudsak baserad på, utöver lagtexten som sådan, Strömbergs *Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform*<sup>18</sup>. Sedan den senaste upplagan av den boken gavs ut 1999 har dock vissa ändringar gjorts i RF, varför jag också i delar lagt kapitlet om normgivning i Warnling-Nereps<sup>19</sup> m. fl. *Statsrättens grunder*<sup>20</sup> till grund för redogörelsen. När det gäller den rättsliga grunden för rekommendationerna, vilka de är och vad de har för syften är materialet mer splittrat. Det finns relevant författningsreglering i FörfSamlF men jag har främst tagit ledning av statliga utredningar och förarbeten av olika slag.

Urvalet av rättsfall till granskningen av HFD:s praxis är delvis baserat på hänvisningar i övriga rättskällor. För tiden efter 1994 har jag dessutom utgått från min egen genomsökning av skatterättsliga referatmål.

## 1.8 Disposition

Så då till uppsatsens disposition. Efter denna inledning följer ett beskrivande kapitel om normgivningsmakten enligt regeringsformen. I det tredje kapitlet behandlar jag icke-bindande myndighetsrekommendationer som sådana. Nästa kapitel innehåller utredningen av HFD:s praxis om hur rekommendationer ska användas vid tillämpning av skattelagstiftningen i förvaltningsdomstol. I det sista kapitlet ställer jag resultatet av denna undersökning mot grundlagens krav och analyserar och utvärderar rättsläget.

---

<sup>18</sup> Se Strömberg (1999).

<sup>19</sup> Wiweka Warnling-Nerep, professor i offentlig rätt vid Stockholms universitet.

<sup>20</sup> Se Warnling-Nerep m. fl. (2015).

## 2 RF:s normsystem

Regeringsformens regler om rättsregler och hur de kommer till finns till största delen samlade i dess 8 kap., "Lagar och andra föreskrifter". Enstaka bestämmelser på vissa rättsområden finns också utspridda i RF:s andra kapitel.<sup>21</sup> Ingången till hela det svenska statsskicket och därmed också regelgivningen är RF:s första kapitel och dess allra första bestämmelse, 1 kap. första stycket:

*All offentlig makt i Sverige utgår från folket.*

Här ger RF uttryck för principen om folksuveränitet.<sup>22</sup> I samma paragraf, närmare bestämt i 1 kap. 1 § tredje stycket, grundlagsfästs också legalitetsprincipen.<sup>23</sup>

*Den offentliga makten utövas under lagarna.*

I 1 kap. RF finns också andra bestämmelser av betydelse för normsystemet och dess sammanhang och legitimitet. Till dessa hör 1 kap. 4 § om att riksdagen som folkets främsta företrädare stiftar lag, 1 kap. 1 § andra stycket om allmän och lika rösträtt, och 1 kap. 9 § om likabehandling och objektivitet i rättstillämpningen.

### 2.1 Grunderna i 8 kap. RF

8 kap. 1 § RF anger *föreskrifter* som samlingsbenämning på kapitlets olika typer av bindande rättsregler. Riksdagens föreskrifter är *lagar* och regeringens är *förordningar* (ej att blanda ihop med de unionsrättsliga förordningarna, vilka jag återkommer till nedan). Föreskrifter kan dessutom utfärdas av kommuner (som jag inte kommer att behandla vidare i detta

---

<sup>21</sup> Se nedan under 2.2.

<sup>22</sup> Se Warnling-Nerep m. fl. (2015) s. 50f. Jfr Strömberg (1999) s. 53.

<sup>23</sup> Se Warnling-Nerep m. fl. (2015) s. 56f.

arbete) och av myndigheter efter bemyndigande från antingen riksdagen eller regeringen.

Vilken typ av föreskrift som helst kan inte användas för att reglera vad som helst. Den centrala fördelningen av normgivningsmakten i 8 kap. RF är uppdelningen i *riksdagens primärområde* respektive *regeringens primärområde*.<sup>24</sup> Jag går först igenom gränsdragningen mellan dessa och beskriver sedan samspelet däremellan och hur myndighetsföreskrifterna kommer in i bilden. För fullständighetens skull redogör jag också för Europeiska unionens roll som regelgivare, men då beskattningsmakten enligt 1 kap. 4 § andra stycket RF tillkommer riksdagen och överhuvudtaget inte överlåtit till unionen håller jag denna beskrivning översiktlig.

## 2.2 Riksdagens primärområde

Riksdagens primärområde, eller det primära lagområdet, fastställs i 8 kap. 2 § RF. Paragrafens första stycke listar i sex punkter vissa rättsområden som, i regel,<sup>25</sup> kräver lagform. I det andra stycket noteras att sådana krav också kan ställas upp på annat håll i RF samt i andra grundlagar.

*Första punkten.* Här hänförs civilrätten och medborgarskapslagstiftningen till det primära lagområdet.<sup>26</sup>

*Andra punkten.* Under denna punkt faller offentlighetsrättsliga föreskrifter, men bara till den del de är betungande för den enskilde.<sup>27</sup>

*Tredje-sjätte punkterna.* Enligt dessa punkter krävs lagform för vissa grundläggande kommunalrättsliga bestämmelser,<sup>28</sup> föreskrifter om trossamfund,<sup>29</sup> centrala regler om nationella folkomröstningar<sup>30</sup> och bestämmelser om val till Europaparlamentet.<sup>31</sup>

---

<sup>24</sup> Se Strömberg (1999) s. 54f.

<sup>25</sup> För p. 2–3 se dock om möjligheterna till delegation nedan under 2.4.1.

<sup>26</sup> Se Strömberg (1999) s. 69–73.

<sup>27</sup> Se Strömberg (1999) s. 73–90.

<sup>28</sup> Se Strömberg (1999) s. 90–94.

<sup>29</sup> Se Strömberg (1999) s. 97f.

<sup>30</sup> Se Strömberg (1999) s. 67.

<sup>31</sup> Se Strömberg (1999) s. 67.

Det finns som jag nämnde ovan också bestämmelser om att föreskrifter på vissa områden kräver lagform på andra ställen än i 8 kap. RF. Ett viktigt exempel är inskränkningen av relativa fri- och rättigheter, som enligt 2 kap. 20 § RF endast kan ske genom lag.<sup>32</sup> Ett annat exempel är regler om rättskipningen. För att reglera domstolarnas rättskipningsuppgifter samt grunderna för deras organisation och rättegången krävs lagform, 11 kap. 2 § RF.<sup>33</sup>

## 2.3 Regeringens primärområde

Regeringens primärområde är det område regeringen direkt grundat på RF kan reglera genom förordningar. Enligt 8 kap. 7 § RF täcker primärområdet dels verkställighetsföreskrifter, dels regeringens så kallade restkompetens.<sup>34</sup>

Vilka gränserna är för verkställighetsföreskrifter, eller “föreskrifter om verkställighet av lag”, är inte uttryckligen reglerat i RF. Departementschefen angav i propositionen till RF att termen i första hand tar sikte på administrativa tillämpningsföreskrifter, men att tillräckligt detaljerade lagbestämmelser också till viss del skulle kunna fyllas ut materiellt genom verkställighetsföreskrifter.<sup>35</sup> HFD har fastställt att sådan utfyllnad från regeringens sida inte får innebära nya förpliktelser för enskilda.<sup>36</sup>

Regeringens restkompetens innefattar allt som inte enligt grundlag ska regleras av riksdagen. I 8 kap. 7 § andra stycket RF anges att restkompetensen inte omfattar riksdagen, riksdagens myndigheter eller den kommunala beskattningen. Den viktigaste begränsningen framträder dock vid en jämförelse med 8 kap. 2 § RF och riksdagens primärområde. Där undantas hela civilrätten och all för den enskilde betungande offentlig rätt,<sup>37</sup>

---

<sup>32</sup> Se Strömberg (1999) s. 86–90.

<sup>33</sup> Se Strömberg (1999) s. 95–97.

<sup>34</sup> Se Strömberg (1999) s. 153.

<sup>35</sup> Se prop. 1973:90 s. 211. Jfr Strömberg (1999) s. 130.

<sup>36</sup> Se RÅ 1996 ref. 5. Jfr Warnling-Nerep m. fl. (2015) s. 240.

<sup>37</sup> Se ovan under 2.2.



vilket lämnar icke-betungande offentligrättsliga föreskrifter som det huvudsakliga området för regeringens restkompetens. Interna förvaltningsföreskrifter och regler om förhållandet mellan enskilda och det allmänna som är gynnande eller neutrala är exempel på sådana regler.<sup>38</sup>

## **2.4 Delegation och andra avvikelser från primärområdena**

Uppdelningen i primärområden för riksdagen och regeringen är inte statisk. De högsta statsorganen kan ofta, på olika grunder, agera normgivare på båda områdena. Dessutom kan de i vissa fall överlåta sin normgivningskompetens till andra organ.

### **2.4.1 Delegation från riksdagen till regeringen**

Riksdagens primärområde delas in i det obligatoriska lagområdet, där kravet på lagform är absolut,<sup>39</sup> och det fakultativa lagområdet, inom vilket delegation till andra offentliga organ är tillåten.<sup>40</sup>

8 kap. 3 § RF ger riksdagen möjlighet att genom bemyndigande delegera normgivningsmakt till regeringen vad gäller kommunalrätten och betungande offentligrättsliga föreskrifter. De senare får dock inte handla om annan rättsverkan av brott än böter, andra skatter än varutullar, eller konkurs eller utsökning. Enligt 8 kap. 4 § RF är delegation till regeringen möjlig vad gäller vissa regler om anstånd med att fullgöra förpliktelser. Genom stadgandet i 8 kap. 5 § RF kan riksdagen bemyndiga regeringen att utfärda förordningar om tidpunkt för lags giltighet och dess tillämplighet i förhållande till andra stater och mellanfolkliga organisationer.

---

<sup>38</sup> Se Strömberg (1999) s. 153.

<sup>39</sup> I detta arbete behandlar jag inte de särskilda regler som kan tillämpas vid extraordinära förhållanden som krig eller krigsfara enligt 15 kap. 6 § RF.

<sup>40</sup> Se Strömberg (1999) s. 55.

## 2.4.2 Subdelegation

I 8 kap. 10 § RF regleras så kallad subdelegation. När riksdagen bemyndigar regeringen att utfärda regler på en viss del av det fakultativa lagområdet, kan riksdagen samtidigt möjliggöra för regeringen att i sin tur delegera denna kompetens till en förvaltningsmyndighet eller en kommun. Denna möjlighet har i hög grad utnyttjats och centrala förvaltningsmyndigheter har fått en betydande normgivningsmakt.<sup>41</sup>

## 2.4.3 Riksdagens suveränitet och den formella lagkraftens princip

8 kap. 8 § RF stadgar att det faktum att regeringen får utfärda förordningar på ett visst område inte hindrar riksdagen att reglera samma område genom lag.

Läst tillsammans med 8 kap. 18 § RF, där det föreskrivs att en lag inte kan ändras eller upphävas på annat sätt än genom lag (den formella lagkraftens princip), innebär detta att riksdagen i praktiken kan inskränka regeringens normgivningsmakt både på regeringens primärområde och de områden där regeringen fått kompetens genom en tidigare delegation från riksdagen.<sup>42</sup>

## 2.5 Europeiska unionen som regelgivare

10 kap. 6 § RF ger riksdagen rätt att överlåta beslutanderätt till EU *som inte rör principerna för statskicket*, förutsatt att fri- och rättighetsskyddet inte begränsas. Detta har riksdagen också gjort genom lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen, EU-lagen. Det rör sig inte om en delegation i samma mening som tidigare i det här kapitlet.

---

<sup>41</sup> Se Strömberg (1999) s. 116f.

<sup>42</sup> Se Strömberg (1999) s. 55f.

Unionens rätt till regelgivning baseras på unionens konstituerande fördrag<sup>43</sup> och unionsrätten har generellt företräde framför nationell rätt.<sup>44</sup> EU har dock endast kompetens där den tilldelats detta av medlemsstaterna, art. 5.2 FEU. Denna kompetens kan vara exklusiv, art. 2.1 FEUF, delad, art. 2.2 FEUF, eller stödjande, art. 2.5 FEUF. Medlemsstaterna har gett unionen exklusiv kompetens vad gäller exempelvis tullunionen och den gemensamma handelspolitiken, art. 3.1 FEUF, delad kompetens vad gäller exempelvis den inre marknaden och jordbruk, art. 3.2 FEUF, och stödjande kompetens vad gäller exempelvis kultur och administrativt samarbete, art. 6 FEUF.

Unionens sekundärrätt utgörs i första hand av förordningar, som är direkt bindande i ursprungligt skick i medlemsstaterna, art. 288.2 FEUF, och direktiv, som är bindande till resultat men inte till metod att uppnå resultatet, art. 288.3 FEUF. Jag tycker också att det i detta sammanhang är värt att notera att icke-bindande rekommendationer på unionsnivå regleras i funktionsfördraget, art. 288.5 FEUF och art. 292 FEUF.

---

<sup>43</sup> Jfr EU-lagen 3–4§§.

<sup>44</sup> Se C-6/64 *Costa mot E.N.E.L.*

# 3 Allmänt om rekommendationer

Icke-bindande rekommendationer saknar den konstitutionella reglering som 8 kap. RF ger bindande föreskrifter. Ett resultat av detta är att en myndighet inte anses behöva ha tilldelats normgivningskompetens på ett visst område genom delegation för att kunna utfärda rekommendationer.<sup>45</sup>

Men det betyder inte att det inte finns några regler alls på området, vilket det här kapitlet visar. Först sammanfattar jag den författningsreglering av rekommendationer som idag är gällande. Därefter gör jag en kort historisk tillbakablick, för att sätta in dagens myndighetsrekommendationer i deras sammanhang och för att begripliggöra de äldre rättsfallen i nästa kapitel. Avslutningsvis försöker jag redogöra för hur rekommendationernas syfte har uppfattats.

## 3.1 Författningsregleringen

En naturlig utgångspunkt för författningsregleringen av myndighetsrekommendationer är författningssamlingsförordningen. Förordningen är för de statliga förvaltningsmyndigheterna ett komplement till kungörandelagen (1976:633), KungL (en lag med bestämmelser om kungörande av lag och förordning).<sup>46</sup>

FörfSamlF bygger på en uppdelning av regler i två kategorier, författningar och *allmänna råd*, 1 §. Författningar är med förordningens terminologi de

---

<sup>45</sup> Se prop. 1983/84:119 s. 7. Samma uppfattning i Pahlsson (1995) s. 45 och Strömberg (1999) s. 45.

<sup>46</sup> Se Karnov internet, författningssamlingsförordningen (1976:725), kommentaren till rubriken, 2018-05-14.

lagar, förordningar och föreskrifter som beslutas i enlighet med RF 8 kap.

Allmänna råd definieras som:

*generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende.*

Det handlar alltså om icke-bindande regler ("rekommendationer") om hur de bindande reglerna ska tillämpas ("om tillämpningen av en författning") som inte tar sikte på enstaka fall ("generella") och som antingen ger exempel på handlingsmöjligheter eller försöker styra någon att handla på ett visst sätt ("anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende").

De materiella reglerna om allmänna råd i 27–28 §§ FörfSamlF innebär att de ska tillhandahållas allmänheten i organiserad form. Pålsson argumenterar för att ge definitionen i 1 § FörfSamlF en vid tolkning, så att rekommendationer i så hög grad som möjligt tillgängliggörs och systematiseras på det sätt som förordningen kräver.<sup>47</sup> Alla de rekommendationer som jag behandlar i genomgången av praxis från HFD<sup>48</sup> uppfyller den här definitionen av allmänna råd.

## 3.2 Historisk bakgrund

Begreppsbildningen kring och kategoriseringen av icke-bindande regler har historiskt sett inte varit helt enhetlig, särskilt på skatteområdet. I propositionen till KungL beskrev departementschefen två typer av myndighetsregler som inte var helt bindande, anvisningar och allmänna råd.<sup>49</sup> Anvisningar i denna bemärkelse ska skiljas från de genom lag beslutade bindande anvisningarna till exempelvis (den numera upphävda) kommunalskattelagen.<sup>50</sup> Allmänna råd, menade departementschefen, syftade till att ge exempel på lämpliga handlingssätt för allmänheten, utan att binda vare sig den enskilde eller någon myndighet. Anvisningar utfärdade av

---

<sup>47</sup> Se Pålsson (1995) s. 91.

<sup>48</sup> Se nedan under 4.1.

<sup>49</sup> Prop. 1975/76:112 s. 66f.

<sup>50</sup> Jfr Pålsson (1995) s. 86 och Strömberg (1999) s. 44.

myndigheter skulle ha som ändamål att främja en enhetlig rättstillämpning, utan att binda den tillämpande myndigheten – dock skulle anvisningarna binda den enskilde.<sup>51</sup>

Några år senare förändrades läget. Regeringen avsåg att avskaffa benämningen anvisningar i framtida regler på det offentlighetsrättsliga området, vilket riksdagen instämde i.<sup>52</sup> Samtidigt slogs myndighetsanvisningarna och de allmänna råden ihop till den gemensamma kategorin allmänna råd.<sup>53</sup> Även om det inte nämns uttryckligen i propositionen, tolkar jag detta som att den ordning som föreslagits i propositionen till kungörandelagen med anvisningar som binder enskilda men inte myndigheter här helt utmönstrats.

2003 tillsatte regeringen en parlamentarisk kommitté, Ansvarskommittén<sup>54</sup>, med uppgift att se över samhällsorganisationens struktur och uppgiftsfördelning.<sup>55</sup> I sitt slutbetänkande förespråkade kommittén att statlig styrning i så hög utsträckning som möjlig skulle ske genom rättsligt bindande regler. Kommittén föreslog i samband med detta att allmänna råd helt skulle avskaffas som regelform, med det huvudsakliga argumentet att det bör vara tydligt när statlig styrning är bindande och när den inte är det. De icke-bindande allmänna råden, menade kommittén, uppfattades ofta som bindande. Till stöd för detta angav kommittén stor följsamhet till råden i rättspraxis, inklusive från högsta instans.<sup>56</sup> Kommitténs förslag i denna del ledde inte till lagstiftning.

---

<sup>51</sup> Se prop. 1975/76:112 s. 66f. Denna syn på anvisningarnas bindande verkan har beskrivits som direkt felaktig i Pålsson (2013) s. 105.

<sup>52</sup> Se prop. 1983/84:119 s. 15; KU 1983/84:25 s. 8; riksdagsprot. 1983/84:126 s. 42.

<sup>53</sup> Se prop. 1983/84:119 s. 15ff.

<sup>54</sup> Se SOU 2007:10 under "Till statsrådet Mats Odell".

<sup>55</sup> Se dir. 2003:10.

<sup>56</sup> Se SOU 2007:10 s. 95f.

### 3.3 Rekommendationernas syfte

Påhlsson menar att rekommendationernas huvudsakliga syfte, åtminstone på skatterättens område, är att främja en enhetlig rättstillämpning.<sup>57</sup> Att denna syn delas av Skatteverket bekräftades nyligen av en av myndighetens företrädare, som dessutom lyfte fram rekommendationernas värde som informationskälla.<sup>58</sup> Dessa syften ligger helt i linje med förordningen (2017:154) med instruktion för Skatteverket, vars 10–11 §§ bland annat föreskriver att Skatteverket ska sköta sina uppgifter rättssäkert och effektivt samt tillhandahålla information till allmänheten.

---

<sup>57</sup> Se Påhlsson (2013) s. 107.

<sup>58</sup> Se Johansson (2017) s. 535.

# 4 Rekommendationer i HFD:s skatterättsliga praxis

Jag har delat upp detta uppsatsens huvudsakliga utredande kapitel i två avsnitt. I det första redovisar jag det grundläggande resonemanget i de undersökta rättsfallen. I det andra avsnittet försöker jag syntetisera och sammanfatta vad HFD uttryckt i målen för att ge en bild av rättsläget i HFD:s mening.

## 4.1 Avgöranden

Urvalet av de äldre rättsfallen har gjorts med ledning av Pålssons redovisning i *Riksskatteverkets rekommendationer*.<sup>59</sup> För tiden från 1995 och framåt har jag utifrån egna sökningar på relevanta termer valt ut några skatterättsliga referatmål från HFD. Genom att kontrollera mitt urval mot HFD:s egna rättsfallshänvisningar och de hänvisningar som gjorts i litteraturen kan jag med relativt stor säkerhet säga att jag inte förbisett något avgörande rättsfall.

En redogörelse som denna blir ofrånkomligen snedvriden mot de fall där HFD faktiskt tagit hänsyn till rekommendationerna på något sätt. När rekommendationerna nämns i underinstansernas domskäl eller parternas argumentation finns det ofta ingen anledning för HFD att uttryckligen bemöta detta på något sätt. Det rör sig trots allt om icke-bindande regler som HFD inte på något sätt är skyldig att följa. Exempel på referatmål där detta skett är RÅ 2010 ref. 33, HFD 2012 ref. 47 och HFD 2013 ref. 87. Att HFD alltså inte sällan på detta sätt tyst bortser från myndighetsrekommendationer, antagligen på den grund att rätten inte ser

---

<sup>59</sup> Se Pålsson (1995) s. 107–112.



dem som relevanta i målet, anser jag vara viktigt att ha i åtanke när man läser den följande redovisningen.

#### **4.1.1 RRK R 1976 1:7**

I RRK R 1976 1:7 hävdade den skattskyldige, SA, att förmånsvärdet för hans rätt att använda en tjänstebil för privata resor skulle jämkas nedåt jämfört med vad som skulle följa av dåvarande Riksskatteverkets anvisningar<sup>60</sup>. I schablonens förmånsvärde på 4 700 kr var en garagekostnad på 350 kr inräknad. Det var ostridigt att SA själv stått för kostnaden för bilens uppställningsplats, och han menade därför att förmånsvärdet borde sänkas med motsvarande belopp. HFD:s majoritet delade dock inte denna uppfattning, utan menade att kostnaden var relativt sett liten jämfört med det totala förmånsvärdet enligt anvisningarna, och att anvisningarna bör "tillämpas så snart inte förhållandena i det särskilda fallet väsentligen avviker från normalfallet". En styrkt avvikelse i verkligheten från förmånsvärdet enligt RSV:s schablon skulle alltså inte föranleda någon jämkning när avvikelsen, som i det här fallet, inte bedömdes vara väsentlig. En ledamot var skiljaktig. Han menade att en tillämpning som majoritetens i och för sig kunde vara godtagbar sett till schablonernas syfte att effektivisera taxeringsarbetet, men att detta syfte endast var sekundärt till syftet att främja en likformig beskattning. Med hänsyn till detta menade den skiljaktiga ledamoten att tabellvärdet måste jämkas om den faktiska avvikelsen var "av någon betydelse" och att så var fallet när det gällde SA:s bilförmån.

#### **4.1.2 R78 1:81**

R78 1:81 rörde fastighetstaxering. Fastighetsägaren HL hade överklagat taxeringen av sin fastighet. Han menade att det värde som beslutats på

---

<sup>60</sup> RN I 1970 nr 7:2.

grundval av länets skattechefs och RSV:s anvisningar<sup>61</sup> var för högt. HFD noterade att fastighetstaxering oundvikligen innebär ett visst mått av schablonisering och att lagstiftaren verkade ha tagit viss hänsyn till detta för att undvika övertaxering. Rätten anförde att “avvikelse från anvisningarna ej bör komma i fråga annat än om det klart framgår att tillämpningen av desamma leder till en väsentligt för hög eller för låg taxering” och bedömde att det uppställda väsentlighetskravet inte var uppfyllt.

### **4.1.3 RÅ81 1:52**

Frågan om förmånsbil och uppställningsplats återkom i RÅ81 1:52. I målet hade den skattskyldige, CL, haft rätt att använda arbetsgivarens bil för privata resor. CL hade dessutom hyrt ut garageplats till arbetsgivaren och tagit upp hyran i (det numera avskaffade) inkomstslaget intäkt av annan fastighet. RSV:s anvisningar<sup>62</sup> föreskrev istället att sådan hyra skulle läggas till förmånsvärdet av bilen och tas upp som tjänsteinkomst. HFD fann dock att det saknades “laglig möjlighet” att se hyran som något annat än fastighetsinkomst för CL och bortsåg alltså helt från anvisningarna.

### **4.1.4 RÅ 1988 ref. 151**

I RÅ 1988 ref. 151 bedömdes RSV:s anvisningar till skattelagstiftningen som verkställighetsföreskrifter, i linje med tidigare tillämpning<sup>63</sup>. De i målet aktuella föreskrifterna ansågs dock gå utöver vad som enligt 8 kap. 7 § RF var tillåtet för verkställighetsföreskrifter och skulle därför vägras tillämpning. Domen i RÅ 1988 ref. 151 ledde till att resning beviljades i flera fall.<sup>64</sup>

---

<sup>61</sup> I referatet anges inte vilka dessa anvisningar faktiskt är.

<sup>62</sup> RSV Dt 1977:10.

<sup>63</sup> Se under 3.2 ovan.

<sup>64</sup> Se RÅ 1990 not. 42 och RÅ 1990 not. 517.

#### 4.1.5 RÅ 1991 ref. 44

I RÅ 1991 ref. 44 ansökte LM om resning i motsvarande situation som i de nyss nämnda notismålen. Målet hänsköts till plenum, då en ändring av tidigare praxis kunde bli aktuell om RSV:s anvisningar<sup>65</sup> inte längre ansågs utgöra bindande regler utan endast oförbindande råd och därför inte kunde stå i strid med RF. HFD:s majoritet beviljade resning, dock utan att sedan uttryckligen ta ställning i frågan om anvisningarnas rättsliga status. Majoriteten menade att anvisningarnas rubricering eller text inte på något sätt gör gällande att det rör sig om oförbindande råd och att det “måste [...] antagas” att de lägre instanserna tillämpat anvisningarna som bindande föreskrifter. I det läget såg majoriteten det som uteslutet att neka LM resning, oavsett om anvisningarna formellt var bindande eller inte, eftersom en sådan tillämpning enligt RÅ 1988 ref. 151 inte var grundlagsenlig.

#### 4.1.6 RÅ 2008 ref. 5

RÅ 2008 ref. 5 rörde kvalifikationen av en bostadsrättsförening som ett privatbostadsföretag (“äkta bostadsrättsförening”). HFD inledde genom att notera att den relevanta bestämmelsen, 2 kap. 17 § inkomstskattelagen, var allmänt hållen och att precisering i förarbeten eller prejudikat saknades. Därefter hänvisade HFD till vissa mer exakta krav som under lång tid följts i skatteförvaltningens praxis och kommit till uttryck i olika rekommendationer<sup>66</sup> från skattemyndigheterna. HFD konstaterade att föreningen i fråga tidigare, i enlighet med dessa krav, genomgående beskattats som ett privatbostadsföretag och att ingen relevant förändring av föreningens omfattning eller karaktär skett. Därför skulle föreningen även fortsättningsvis kvalificeras som ett privatbostadsföretag.

---

<sup>65</sup> RSV Dt 1983:44.

<sup>66</sup> RN 1958 2:1 och RSV S 1999:43.

### 4.1.7 HFD 2014 ref. 19

Kvalifikationen av en bostadsrättsförening som privatbostadsföretag återkom i HFD 2014 ref. 19. Föreningen hade omstrukturerats och i samband med detta över ett årsskifte tillfälligt innehaft en fordran på cirka 31 miljoner kronor efter en fastighetsöverlåtelse. En avgörande fråga i målet handlade om tidpunkten för bedömning av om en förening uppfyller kraven för att utgöra en äkta bostadsrättsförening. HFD konstaterade att det saknades någon uttrycklig lagbestämmelse om detta. Rätten tog ledning av RÅ 2006 ref. 80 för att slå fast att föreningens verksamhet innan fordran uppstod inte ska tas i beaktning vid bedömningen av om den är ett privatbostadsföretag. Därefter tillade rätten att:

*Till bilden hör också att skattemyndigheterna under lång tid uttalat i anvisningar, rekommendationer och allmänna råd att bedömningen bör göras utifrån förhållandena vid beskattningsårets utgång (se t.ex. SKV A 2008:25).*

Utan vidare argumentation bestämde sedan HFD att den relevanta tidpunkten för bedömningen var beskattningsårets utgång. Målet avgjordes till bostadsrättsföreningens fördel då den kvalificerades som privatbostadsföretag.

## 4.2 Rättsläget

Mot bakgrund av förra avsnittets sju rättsfall försöker jag i detta avsnitt sammanfatta HFD:s inställning till att använda myndighetsrekommendationer i skattemål. Avsikten är att om möjligt fastställa vad som kan sägas utgöra gällande rätt i frågan idag. Min uppfattning är att ett mycket tacksamt tolkningsmedel är att identifiera de utvecklingslinjer som lett fram till dagens rättsläge.

Rättsfallen spänner över fem årtionden. När det gäller vissa grundläggande förhållningssätt har dock HFD agerat enhetligt genom åren. Det finns utan tvekan en tendens mot följsamhet till myndighetsrekommendationer under

hela tiden tidsperioden jag undersökt. Det syntes redan i RRR R 1976 1:7, där majoriteten närmast helt okvalificerat angav att RSV:s anvisningar i normalfallet skulle följas. Och det framgår av HFD 2014 ref. 19, där rättsens huvudsakliga argument för att den avgörande tidpunkten för kvalifikationen av en förening som ett privatbostadsföretag ska vara vid beskattningsårets utgång verkade vara att Skatteverket och dess föregångare under lång tid gjort den bedömningen.

Men genomgående är också att HFD inte tvekar inför att helt bortse från rekommendationer när rätten finner det påkallat. I RÅ 81:52 uttryckte HFD att det inte var förenligt med lagstiftningen att i fallet följa Riksskatteverkets anvisningar. Jag har inte hittat något lika tydligt uttalande från senare tid. Min bestämda uppfattning är dock att detta inte beror på att den moderna HFD är mer benägen att vika sig för uttalanden från en förvaltningsmyndighet. En troligare förklaring, som stöds av det stora antal rättsfall på senare tid där rekommendationer nämnts av underinstans eller part utan att sedan behandlas av HFD, är att rätten inte längre tillmäter rekommendationerna en sådan auktoritet i sig att de behöver avfärdas explicit när de inte är relevanta.

RÅ 1988 ref. 151 och RÅ 1991 ref. 44 är tydliga exempel på en större rättsutveckling. Som beskrivits ovan genomgick synen på RSV:s anvisningar och deras normhierarkiska ställning under 1980-talet en förändring som slutligen ledde till att benämningen förbjöds. Det jag ser som värdefullt i särskilt det senare fallet är den flexibilitet som HFD uppvisar. Rätten tar hänsyn till de principiella och konstitutionella intressen som finns av att bevilja resning i fallet, även när den ges möjligheten att ta den mer formalistiska utvägen att anvisningarna inte var formellt bindande och därför inte kunde stå i strid med grundlagen.

Jag konstaterar att HFD aldrig under den undersökta perioden har agerat som om myndighetsrekommendationer vore bindande, men inte heller som att de är helt betydelselösa. Att säkert säga exakt vilket värde råden tillmätts

vid olika tidpunkter tror jag inte låter sig göras. Det är inte heller det mest intressanta resultatet en undersökning som denna skulle kunna ge, även om det skulle vara möjligt.

Istället är det jag ser som den mest givande slutsatsen att dra av granskningen är den utveckling som skett när det kommer till HFD:s skäl till att ta eller inte ta hänsyn till myndighetsrekommendationer. I de tidiga rättsfallen är min tolkning att rätten baserar sina val i frågan på rena auktoritetsargument. HFD skriver i RKR R 1976 1:7 att RSV:s anvisningar bör tillämpas när det inte finns någon "väsentlig avvikelse" från normalfallet. Genom att kräva att de faktiska omständigheterna ska skilja sig "väsentlig[t]" från anvisningarna för att anvisningarna inte ska tillämpas, ges anvisningarna en självständig auktoritet. Även om det är styrkt att verkligheten är på ett visst sätt, ska detta bortses ifrån så länge avvikelsen inte är tillräckligt stor.

Så ser inte alls argumentationen ut i RÅ 2008 ref. 5 och HFD 2014 ref. 19. Rekommendationer används fortfarande av HFD för att avgöra målets utgång, men nu är anledningen till detta inte längre att rekommendationerna som sådana är en auktoritativ rättskälla. Istället menar rätten att skälet till att den väljer att följa rekommendationerna är att de tillämpats i skatteförvaltningen under lång tid och därmed utgör en etablerad praxis.

Jag tycker det är värt att notera den nyansskillnad som finns i resonemanget i de båda rättsfallen. I RÅ 2008 ref. 5 verkar det röra sig om att bostadsrättsföreningen alltid tidigare, i enlighet med skattemyndigheternas rekommendationer, bedömts som ett privatbostadsföretag och därför har ett berättigat intresse av att denna praxis fortsätter följas. I HFD 2014 ref. 19 är min tolkning att HFD gör ett mer allmänt ställningstagande. Argumentet för att följa rekommendationen är inte att just den enskilda bostadsrättsföreningen tidigare bedömts på ett visst sätt enligt rekommendationen, utan att skatteförvaltningens rekommendationer sedan länge för sådana fall föreskrivit att en viss tidpunkt är den relevanta för

bedömningen av om föreningen är ett privatbostadsföretag. Rätten tar i det senare målet inte lika tydlig hänsyn till den enskildes förväntan på att praxis fortsätter följas, men tillämpar inte heller rekommendationerna till någon enskilds nackdel.

Att sammanfatta ett halvsekel av rättspraxis i en rättsregel är nog omöjligt att göra helt korrekt. Trots detta försöker jag mig ändå på det. Min tolkning är alltså att HFD:s hållning idag är, att myndighetsrekommendationer kan tillåtas avgöra ett skattemåls utgång, om överordnade regler saknas och rekommendationerna ger uttryck för en praxis som länge följts på förvaltningsnivå.

## 5 Analys

Jag skissade i framställningens inledning upp en konflikt mellan å ena sidan likformighet och effektivitet i beskattningen och å andra sidan legalitet och i grund och botten demokratisk legitimitet i fråga om något så ingripande som regler om skatteuttag. Denna konflikt, tycker jag mig se, har därefter återkommit mer eller mindre explicit i de nästkommande kapitlen.

RF:s normsystem bygger på en idé om demokratisk legitimitet i både regelgivning och rättstillämpning. Genom de grundläggande bestämmelserna i 1 kap. RF om bland annat folksuveränitet framträder bilden av ett i relation till 8 kap. RF överordnat system av principer. Detta system innebär att den yttersta källan till normgivningsmakten enligt 8 kap. RF och den maktutövning som följer utav den alltid är folket genom sina valda företrädare i riksdagen. Denna normgivning är dessutom graderad på det sättet att regler som är mer ingripande måste beslutas direkt av riksdagen. Detta gäller exempelvis civilrättsliga regler och regler om skatt.

Strävan efter legitimitet gäller också tillämpningen av de regler som beslutas enligt processen i 8 kap. RF. Det främsta uttrycket för detta anser jag vara likabehandlings- och objektivitetsprincipen i 1 kap. 9 § RF. En medborgare som läser RF kan se ett system där reglerna som hen styrs av har beslutats genom en process som medborgarna iallafall varit indirekt delaktiga i. Hen kan också sluta sig till att det företrädesvis är dessa regler som följs av det allmänna, att de tillämpas objektivt och att lika fall behandlas lika.

Vilken roll HFD:s användning av myndighetsrekommendationer spelar i detta system är inte självklar. Rekommendationerna har utan tvekan en viss inverkan på HFD:s rättstillämpning. Jag ser det som ett grundläggande legitimitetsproblem att så är fallet samtidigt som RF överhuvudtaget inte behandlar rekommendationerna. Det är olyckligt att RF, genom att bara behandla bindande föreskrifter, utelämnar en regelkategori med så stort



inflytande. Grundlagen speglar i detta inte den verklighet som HFD:s praxis innebär. Här tycker jag det är värt att återknyta till unionsrätten, där icke-bindande rekommendationer nämns i funktionsfördraget. Det finns uppenbarligen inget hinder mot att ställa upp de centrala reglerna om icke-bindande regelgivning i en rättsordnings grundläggande dokument.

Skatteregler pekas på flera håll i RF ut som särskilt viktiga. Riksdagens beskattningsmakt nämns vid sidan av dess lagstiftningsmakt i 1 kap. 4 § RF och tillhör det obligatoriska lagområdet. De svenska grundlagsmödrarna och grundlagsfäderna har, konstaterar jag, sett det som mycket betydelsefullt att förbehålla riksdagen rätten att fatta generella beslut om skatteuttag. Att högsta rättskipningsinstans då ibland dömer enligt icke-bindande regler utfärdade av en förvaltningsmyndighet kan naturligtvis framstå som problematiskt. Det finns dock flera omständigheter som i mitt tycke som tar udden av en sådan kritik.

Först och främst är det värt att titta på vad HFD faktiskt gör i de redovisade rättsfallen. Om situationen fortfarande varit som på 1970-talet och rätten gav rekommendationerna en självständig auktoritet, hade det onekligen funnits skäl att ifrågasätta om inte stora delar av RF:s normgivningshierarki i praktiken satts ur spel. Idag bygger dock HFD:s förhållningssätt istället, i min tolkning, på hänsyn till de skattskyldiga och deras intresse av en likformig och förutsägbar beskattning. När skatteförvaltningens praxis under lång tid varit att följa myndighetsrekommendationerna och överordnade regler saknas hade det varit än mer tveksamt att plötsligt ändra denna praxis vid domstolsprövning. Jag förnekar inte att detta i praktiken innebär en viss maktförskjutning till förvaltningen, men då det främst gynnar enskilda ser jag det inte som något större legitimitetsproblem.

Det är också viktigt att än en gång påpeka att HFD idag inte alls har några problem att direkt ignorera hänvisningar till rekommendationer i parter argumentation eller i underinstansavgöranden. Någon allmän bundenhet till

rekommendationerna ser jag det som helt uppenbart att HFD inte bekänner sig till.

För att återigen anknyta till de inledande problemställningarna vill jag också rikta läsarens uppmärksamhet mot rekommendationernas huvudsakliga syfte: att främja en enhetlig rättstillämpning, vilket återspeglar likabehandlingsprincipen i RF. Troligtvis tar detta syfte i första hand sikte på rättstillämpningen inom förvaltningen, men den enskildes intresse av likabehandling ser jag principiellt som lika stort när hans sak prövas i domstol. I de fall där andra regler saknas och när särskilda skäl till motsatsen inte finns är min bedömning att det är en rimlig intresseavvägning mellan likabehandling och legalitet att döma enligt rekommendationerna, som får antas ha följts när handläggare i förvaltningen tidigare ställs inför liknande fall.

På det stora hela är jag alltså relativt nöjd med rådande rättsläge. Myndighetsrekommendationernas styrning av rättskipningen på det strikt legalitetsstyrda skatteområdet väcker vissa frågor, men de är snarast av teoretiskt intresse. I praktiken är det överlag ett väl avvägt system.

Med detta inte sagt att förbättringar inte är möjliga. En första åtgärd vore att anpassa RF till den verklighet som myndighetsrekommendationerna utgör. Att bara omnämna dem i 8 kap. RF är ett steg i rätt riktning. Än bättre vore att faktiskt uttryckligen ställa upp regler kring deras tillkomst, innehåll och användning i rättskipningen. Dagens avvägning har jag förvisso just bedömt som rimlig. Men den är helt praxisbaserad och att fästa den i grundlag, åtminstone när det gäller de grundläggande bestämmelserna, skulle stadga upp regleringen inför framtiden.

# Käll- och litteraturförteckning

## **Elektroniska källor**

Karnov internet, kommentar till författningssamlingsförordningen (1976:725). Läst 2018-05-14.

## **Offentligt tryck**

*Kommittédirektiv*

Dir. 2003:10.

*Myndighetsrekommendationer*

RN 1958 nr 2:1.

RN I 1970 nr 7:2.

RSV Dt 1977:10.

RSV Dt 1982:20.

RSV Dt 1983:44.

RSV S 1999:43.

SKV A 2008:25.

*Propositioner*

Prop. 1973:90 med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning, m.m.

Prop. 1975/76:112 om kungörande av lagar och andra författningar.

Prop. 1983/84:119 om förenkling av myndigheternas föreskrifter, anvisningar och råd.

*Riksdagsprotokoll*

Riksdagsprot. 1983/84:126.

*Statens offentliga utredningar*

SOU 2007:10 Hållbar samhällsorganisation med utvecklingskraft.

*Utskottsbetänkanden*

KU 1983/84:25.

### **Litteratur**

Bejstam, Lars (2000), 'Kan allmänna råd ändras när och hur som helst?'.  
*Förvaltningsrättslig tidskrift* s. 23–29.

Johansson, Åsa (2017), 'Skatteverkets arbete med enhetlig rättstillämpning  
och Rättslig vägledning'. *Skattenytt* s. 535–538.

Kleineman, Jan (2013), 'Rättsdogmatisk metod', i: Fredric Korling – Mauro  
Zamboni (red.), *Juridisk metodlära*. Studentlitteratur s. 21–45.

Melz, Peter (2000), 'Privatbostadsföretag – avgränsning mot andra  
bostadsförvaltande företag'. *Skattenytt* s. 237–252.

Påhlsson, Robert (1995), *Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna  
råd och andra uttalanden på skatteområdet*. Diss., Uppsala universitet.

Påhlsson, Robert (2006), 'Skatteverkets styr signaler - en ny blomma i  
regelrabatten'. *Skattenytt* s. 401–418.

Påhlsson, Robert (2013), *Konstitutionell skatterätt*. 3 uppl. Iustus Förlag.

Strömberg, Håkan (1999), *Normgivningsmakten enligt 1974 års  
regeringsform*. 3 uppl. Juristförlaget i Lund.

Warnling-Nerep, Wiweka – Lagerqvist Veloz Roca, Annika – Bernitz,  
Hedvig – Sandström, Lena (2015), *Statsrättens grunder*. 5 uppl. Wolters  
Kluwer.

# Rättsfallsförteckning

## **Europeiska unionens domstol**

C-6/64 *Costa mot E.N.E.L.* (EU:C:1964:66)

## **Högsta domstolen**

NJA 1991 s. 692

## **Högsta förvaltningsdomstolen (f. d. Regeringsrätten)**

RRK R 1976 1:7

R78 1:81

RÅ81 1:52

RÅ 1988 ref. 151

RÅ 1990 not. 42

RÅ 1990 not. 517

RÅ 1991 ref. 44

RÅ 1994 ref. 76

RÅ 1996 ref. 5

RÅ 2006 ref. 80

RÅ 2008 ref. 5

RÅ 2010 ref. 33

HFD 2012 ref. 47

HFD 2013 ref. 87

HFD 2014 ref. 19