



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Sarah Hallberg

Lagstiftarens utrymme

Möjligheten att använda skattelagstiftningen för att nå politiska
mål med värns-katten som exempel

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin: VT 2021

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställning	7
1.3 Perspektiv och avgränsning	7
1.4 Metod, material och forskningsläge	8
1.5 Disposition	9
2 SKATTESYSTEMETS SYFTEN	11
2.1 Fiskalt syfte	11
2.2 Fördelningspolitiskt syfte	11
2.3 Stabiliseringspolitiskt syfte	12
2.4 Interventionistiskt syfte	13
3 KRAV PÅ SKATTELAGSTIFTNINGEN OCH RÄTTSTILLÄMPNINGEN	14
3.1 Krav på skattelagstiftningen	14
3.1.1 Legalitetsprincipen	14
3.1.2 Hållbarhet	15
3.2 Krav på rättstillämpningen	16
4 HISTORISK TILLBAKABLICK	18
4.1 1990-1991 års skattereform	18
4.1.1 Målen med skattereformen	18
4.1.2 Utvärdering av reformen	19
4.2 Införandet av värnskatt 1995	20
4.2.1 Betydelsen av införandet av värnskatt	20
4.2.2 Motiv för införandet av värnskatt	21
4.3 Införandet av en övre skiktgräns 1999	21

4.3.1	Betydelsen av en övre skiktgräns	21
4.3.2	Motiv för en övre skiktgräns	22
5	GÄLLANDE RÄTT	24
5.1	En avskaffad värnsskatt	24
5.2	Motiv för en avskaffad värnsskatt	24
5.2.1	Positiva effekter för företag	25
5.2.2	Ökad sysselsättning och skatteintäkter	25
5.2.3	Minskad ekonomisk jämlikhet och fördelar för höginkomsttagare	26
5.3	Fortsatt debatt	26
6	ANALYS	27
6.1	Inledande synpunkter	27
6.2	Motiven bakom införandet respektive avskaffandet av värnsskatten	27
6.3	Lagstiftarens utrymme	29
7	SLUTSATS	32
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	34

Summary

Tax law is an area that is constantly changing and affected by political decisions. The question is how much scope the legislature has when it comes to using tax law to achieve political agendas. The thesis therefore aims to investigate the legislature's scope, exemplified by studying the austerity tax.

The exposition will be based on the following questions:

1. What were the motives behind the introduction and abolition of the austerity tax and how do they relate to the fiscal, distributive, stabilizing and interventionist perspectives?
2. What does the legislature's capacity look like in tax law?

Austerity tax is the term for the extra state income tax which in Sweden is levied on earned income that exceeds a higher tier limit. It was abolished on 1st January 2020 to achieve what had been decided in the tax reform of 1990-1991. The austerity tax was originally initiated in 1995 due to economic reasons and was first initiated to be a temporary tax initiative, but for distributional policy reasons the higher tier limit was introduced in 1999. This meant that austerity tax continued to be imposed on earned income in excess of the higher tier limit.

The analysis states that the legislature has used the austerity tax to achieve political objectives, hence there is a great freedom and ability when it comes to making tax decisions. The large freedom and ability are mainly because of the lack of legal requirements for tax collection without any specific purpose. However, there are several ideas about what an ideal tax system should look like, and it can be discussed how they would practically impact the population. Furthermore, it is stated that there is a risk that politicians use tax legislation to attract voters, instead of safeguarding a tax system that is sustainable over time.

In conclusion, the thesis identified that some form of judicial review might be desirable within tax legislation, before the taxes are introduced or changed. This would be to ensure that the economic aspects are taken into consideration to fully ensure that it is not about running an attractive election campaign. However, it is still essential to have a flexible tax system that enables necessary changes if needed.

Sammanfattning

Skatterätt är ett område som ständigt förändras och påverkas av politiska beslut. Frågan är hur stort utrymme lagstiftaren har när det kommer till att använda den skatterättsliga lagstiftningen för att uppnå politiska mål. Uppsatsen syftar därför till att utreda lagstiftarens utrymme, vilket exemplifieras genom att studera värnskatten.

Framställningen kommer utgå från följande frågeställningar:

1. Vilka motiv fanns bakom införandet och avskaffandet av värnskatten, och hur står de sig mot de fiskala, fördelningspolitiska, stabiliseringspolitiska och interventionistiska perspektiven?
2. Hur ser lagstiftarens utrymme ut inom skattelagstiftningen?

Värnskatt är benämningen på den extra statliga inkomstkatt som togs ut på förvärvsinkomster överstigande en övre skiktgräns. Den avskaffades den 1 januari 2020 med motivet att uppnå det som hade slagits fast i skattereformen 1990–1991. Ursprungligen infördes värnskatten av fiskala skäl år 1995. Tanken var då att det endast skulle vara en tillfällig skattehöjning men av fördelningspolitiska skäl infördes år 1999 en övre skiktgräns som innebar att värnskatt fortsatte att tas ut på förvärvsinkomster överstigande skiktgränsen.

I analysen konstateras att lagstiftaren har använt sig av värnskatten för att uppnå politiska målsättningar och att utrymmet när det kommer till att besluta om skatt därmed är mycket stort. Det stora utrymmet beror främst på att det saknas krav på något särskilt syfte för att få utkräva skatt. Det finns däremot ett antal idéer om hur det ideala skattesystemet ska se ut men det kan diskuteras hur stor betydelse de har i praktiken. Vidare konstateras att det finns en risk att politikerna använder skattelagstiftningen för att locka till sig väljare, istället för att värna om ett skattesystem som är hållbart över tid.

Avslutningsvis konstateras att det kan vara önskvärt med någon form av rättslig prövning innan skattelagstiftning införs eller ändras. Detta för att säkerställa att de ekonomiska aspekterna vägs in för att garantera att det inte bara handlar om att driva en attraktiv valkampanj utan också om att skapa ett hållbart skattesystem. Det är däremot av fortsatt vikt med ett flexibelt skattesystem som möjliggör nödvändiga förändringar om det skulle behövas.

Förkortningar

Fi	Finansdepartementet
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop	Proposition
RF	Regeringsformen (1974:152)
Rskr	Riksdagsskrivelse

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Söndagen den 9 september 2018 gick Sveriges befolkning till riksdagsval.¹ När den nyvalda riksdagen samlades efter valet visade det sig att det inte var helt enkelt att utse statsminister och bilda regering, bland annat på grund av att inget parti fått majoritet i valet. En förhandling påbörjades mellan Socialdemokraterna, Miljöpartiet de gröna, Centerpartiet och Liberalerna vilket ledde till att en rödgrön koalitionsregering slutligen kom till. Den 11 januari 2019 skrev de fyra partierna på en sakpolitisk överenskommelse som kom att kallas januariavtalet. Kort därefter valdes Stefan Löfven till statsminister och en regering kunde bildas.² Januariavtalet bestod av 73 avtalspunkter som de fyra partierna kommit överens om. Av den femte punkten framgick bland annat att skatten på arbete skulle sänkas vilket skulle ske genom ett slopande av värnskatten den 1 januari 2020.³ Den 13 september 2019 överlämnade regeringen budgetpropositionen för 2020 och mycket riktigt innehöll den ett förslag om en slopad värnskatt.⁴ Riksdagen valde att bifalla propositionen⁵ och därmed avskaffades värnskatten efter att ha varit en del av svensk skatterätt sedan 1995.⁶

Skatterätten är ett område som ständigt förändras, vilket bland annat beror på att det påverkas av vilken politik som förs i Sverige. Politik och juridik är således nära sammankopplade områden⁷ vilket avskaffandet av värnskatten utgör ett tydligt exempel på. Det är därför intressant att ta hjälp av värnskatten för att se på hur lagstiftarens⁸ utrymme ser ut när det kommer till skatterättsliga lagstiftningsbeslut.

¹ Valmyndigheten; Valresultat 2018.

² Nationalencyklopedin; Januariavtalet.

³ Januariavtalet (2019), punkt 5.

⁴ Prop. 2019/20:1, s. 196–197.

⁵ Rskr. 2019/20:59.

⁶ Fi2019/02421/S1, s. 7.

⁷ Lodin m.fl. (2021), s. 24.

⁸ För lagstiftaren används också benämningen ”riksdagen”.

1.2 Syfte och frågeställning

Det övergripande syftet med uppsatsen är att utreda lagstiftarens utrymme när det kommer till skattelagstiftningen och för att belysa detta kommer rättstillämparens utrymme kort beröras. För att exemplifiera lagstiftarens utrymme används värnskatten som utgångspunkt och uppsatsen kommer därför se på vilka motiv som fanns bakom införandet respektive avskaffandet av värnskatten. Motiven kommer sedan diskuteras utifrån ett fiskalt, fördelningspolitiskt, stabiliseringspolitiskt och interventionistiskt perspektiv.

Framställningen kommer utgå från följande frågeställningar:

1. Vilka motiv fanns bakom införandet och avskaffandet av värnskatten, och hur står de sig mot de fiskala, fördelningspolitiska, stabiliseringspolitiska och interventionistiska perspektiven?
2. Hur ser lagstiftarens utrymme ut inom skattelagstiftningen?

1.3 Perspektiv och avgränsning

I uppsatsen har främst ett rättsutvecklingsperspektiv använts för att analysera värnskattens förändring över tid, men också ett kritiskt förhållningssätt har använts för att analysera lagstiftarens utrymme.

Med hänsyn till uppsatsens begränsade omfång har det varit nödvändigt med ett antal avgränsningar. Det innebär att endast sådant som är av betydelse för syfte och frågeställning omfattas.

Det är viktigt att påpeka att uppsatsen handlar om en juridisk utredning och inte en nationalekonomisk, även om det finns ett nära samband mellan dessa områden och det hade varit intressant att se på de nationalekonomiska aspekterna för en djupare förståelse. Uppsatsen avgränsas vidare till att endast utreda svensk rätt vilket innebär att någon komparativ jämförelse inte görs.

Avgränsning sker också till att endast presentera skattesystemets syften kortfattat för att uppnå en övergripande förståelse. Likadant gäller de krav som finns på skattelagstiftningen samt rättstillämpningen, vilka endast kommer beröras mycket grundläggande. Det har också skett ett urval gällande vilka krav som faller inom avgränsningen, då utrymmet omöjliggör att alla beaktas.

Värnskatten har valts på grund av att den utgör ett bra exempel på en skatt som används för att uppnå politiska målsättningar. Det hade varit intressant att jämföra värnskatten med utvalda lagregler i ramlagstiftning där istället rättstillämparen får ett större tolkningsutrymme, dock ryms det inte i uppsatsens omfång. Rättstillämparens utrymme gällande ramlagstiftning berörs endast mycket kort. EU-rättens krav på den svenska lagstiftningen ryms inte heller inom uppsatsens avgränsning.

Den pågående debatten kring Sveriges skattesystem och diskussionerna om hur det bör förändras hade kunnat bidra till ett fördjupat innehåll men dessvärre har det inte funnits utrymme till att diskutera detta vidare.

1.4 Metod, material och forskningsläge

Uppsatsens syfte är bland annat att se på vilka motiv som fanns bakom införandet och avskaffandet av värnskatten. Till denna del kan därför en rättshistorisk metod anses bäst lämpad. En rättshistorisk metod syftar till att redogöra en historisk utveckling, vilken behövs för att förstå ett visst ämnes utveckling.⁹ I detta fall är en historisk tillbakablick nödvändig vad gäller värnskatten dels för att förstå motiven bakom och dels för att kunna föra en diskussion kring lagstiftarens utrymme inom skattelagstiftningen. En redogörelse av en historisk utveckling kan lämpligen ta stöd i sekundärkällor,¹⁰ vilket i uppsatsen görs genom juridisk doktrin. I uppsatsen

⁹ Sandgren (2018), s. 57.

¹⁰ Sandgren (2018), s. 57–58.

används också primärkällor i form av lagförarbeten då de utgör ett viktigt material för att analysera motiven bakom lagstiftningen.

I uppsatsens andra delar kommer en rättsanalytisk metod användas, vilken syftar till att fastställa gällande rätt men också att analysera rätten. Utgångspunkten i den rättsanalytiska metoden är att det inte finns något ”rätt svar” på rättsliga problem i rättssystemet utan det är öppet för analys, vilket skiljer sig från den rättsdogmatiska metoden som tar sin utgångspunkt i att juridiska problem endast kan lösas på ett rätt sätt.¹¹ Med hänsyn till skatterättens nära koppling till politiken har det varit viktigt att försöka vara neutral och analysera gällande rätt utan att väga in personliga värderingar. Till skillnad från den rättsdogmatiska metoden måste inte materialet i en rättsanalytisk metod endast bestå av vedertagna rättskällor, utan analysen kan baseras på alla former av material.¹² Uppsatsens material består till största del av vedertagna rättskällor som lagstiftning, lagförarbeten, praxis och juridisk doktrin¹³ för att fastställa och analysera gällande rätt. Även annan litteratur har använts vilken främst bygger på nationalekonomisk forskning, då det visat sig vara svårt att finna ren juridisk forskning eftersom ämnet är nära sammankopplat med nationalekonomi.

1.5 Disposition

Uppsatsen består av 7 avsnitt och den fortsatta framställningen kommer disponeras enligt följande. Avsnitt 2 presenterar skattesystemets övergripande syften vilka utgör en grund i analysen för att förstå vilka motiv som finns bakom såväl införandet som avskaffandet av värnskatten. I avsnitt 3 behandlar uppsatsen några utvalda krav på både lagstiftning och rättstillämpning av skattelagstiftning vilka har betydelse för uppsatsens analysdel. I avsnitt 4 görs en historisk tillbakablick som sträcker sig från skattereformen 1990–1991 till och med införandet av en övre skiktgräns år

¹¹ Sandgren (2018), s. 50–51.

¹² Sandgren (2018), s. 50–51.

¹³ Kleineman (2019), s. 28.

1999 för att få en överblick av de motiv som funnits bakom införandet av värnskatten. Nu gällande rätt kommer behandlas i avsnitt 5 och där görs också en utredning av vilka motiv som fanns bakom avskaffandet av värnskatten år 2020. Avsnitt 6 innehåller uppsatsens analys och slutsatsen presenteras i avsnitt 7.

2 Skattesystemets syften

2.1 Fiskalt syfte

I 2015 års ekonomiska vårproposition, antagen av riksdagen, finns riktlinjer för skattepolitiken. Det framgår att det primära syftet är att finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter.¹⁴ Detta syfte brukar kallas för det *fiskala*. Att skattesystemet ska finansiera samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter innebär bland annat att försvarsmakt, polis och rättsapparat ska finansieras men också utgifter för infrastruktur så som vägar, flygfält och järnvägar. Att skattesystemet ska finansiera välfärden innebär att pensioner, sjukvård och utbildning samt andra delar av det sociala skyddsnätet också ska finansieras.¹⁵

2.2 Fördelningspolitiskt syfte

Vid sidan om det primära fiskala syftet finns också ett sekundärt syfte i form av att skattepolitiken ska skapa förutsättningar för ett rättvist fördelat välstånd.¹⁶ Detta syfte kallas för det *fördelningspolitiska*¹⁷ och är ett av det mest betydelsefulla styrinstrumentet i välfärdspolitikerna.¹⁸ Det innebär att skatten används som medel för att jämna ut inkomst- och förmögenhetsskillnader mellan medborgare. Det fördelningspolitiska syftet har främst speglats genom en progressiv inkomstbeskattning,¹⁹ det vill säga att skatten procentuellt ökar allt eftersom inkomsten ökar. Syftet med att ha en progressiv inkomstskatt är att försöka uppnå vertikal rättvisa. Det innebär att den som har bättre skatteförmåga också anses kunna betala mer skatt på

¹⁴ Prop. 2014/15:100 s. 104.

¹⁵ Lodin m.fl. (2021), s. 1.

¹⁶ Prop. 2014/15:100 s. 104.

¹⁷ Lodin m.fl. (2021), s. 3.

¹⁸ Gunnarsson (1995), s. 16.

¹⁹ Lodin m.fl. (2021), s. 3.

sin inkomst än den med en sämre skatteförmåga,²⁰ det vill säga skatt efter bärkraft.²¹ Vid sidan om den progressiva inkomstbeskattningen innehåller det fördelningspolitiska syftet också en tanke om horisontell rättvisa vilket syftar till att uppnå lika beskattning på lika inkomster, det vill säga att skattskyldiga med lika stor inkomst också ska beskattas på ett likvärdigt sätt.²²

2.3 Stabiliseringspolitiskt syfte

Ett annat sekundärt syfte är det *stabiliseringspolitiska*. Det innebär att skattepolitiken ska skapa förutsättningar för hållbar tillväxt och hög sysselsättning som i sin tur leder till att långsiktigt finansiera den gemensamma välfärden.²³ Det stabiliseringspolitiska syftet uppnås således när skatterna används för att påverka samhällsekonomin, till exempel kan mervärdesskatten höjas eller sänkas tillfälligt för att minska respektive öka konsumtionen.²⁴ Att använda beskattningen för att styra samhällsekonomin kan dock vara komplicerat eftersom det kan vara svårt att på förhand veta vilka ändringar som kan vara fördelaktiga.²⁵ Det finns också en risk att skattesystemet orsakar störningar i ekonomin och medför samhällsekonomiska effektivitetsförluster eftersom skatter påverkar marknaden för varor, arbete och kapital. För att inte hämma marknaden är det viktigt att statens styrning via skattesystemet inte är så kraftfull att effektiviteten i ekonomin förloras. En neutral skattelagstiftning är därför eftersträvansvärd. Det innebär att skattskyldigas val mellan olika handlingsalternativ inte ska påverkas av hur skattereglerna är utformade utan ekonomiskt likvärdiga alternativ ska också behandlas likvärdigt efter skatt.²⁶

²⁰ Hiort af Ornäs (2013), s. 18.

²¹ Lodin m.fl. (2021), s. 31.

²² Skatteverket; Skatter i Sverige, skattestatistisk årsbok 2015, s. 13.

²³ Prop. 2014/15:100, s. 104.

²⁴ Ahlqvist (2019), s. 15.

²⁵ Lodin m.fl. (2021), s. 3.

²⁶ Gunnarsson (1995), s. 16–17.

2.4 Interventionistiskt syfte

I regeringens vårproposition från 2015 framgår att skattepolitiken också kan användas för att påverka beteenden. Det kan till exempel handla om att styra konsumtion, resursanvändning och investeringar mot en hållbar riktning²⁷ eller att ge incitament till att arbeta istället för att gå på bidrag.²⁸ Som benämning på detta brukar det sägas att skatten används för att uppnå *interventionistiska* syften. Som utgångspunkt är det viktigt att komma ihåg att skattereglerna ska vara neutrala och att beskattningen inte ska påverka vilka beslut skattskyldiga tar. Det pågår en ständig politisk diskussion mellan neutralitet och det interventionistiska syftet, dock är en helt neutral beskattning en omöjlighet i praktiken eftersom den troligtvis skulle strida mot allmänna föreställningar om rättvisa.²⁹

²⁷ Prop. 2014/15:100, s. 104.

²⁸ Hansson (2020), s. 260.

²⁹ Lodin m.fl. (2021), s. 4.

3 Krav på skattelagstiftningen och rättstillämpningen

3.1 Krav på skattelagstiftningen

Vid lagstiftning på skatterättens område ska lagstiftaren följa samma krav som gäller för lagstiftning inom andra rättsområden, men det finns också utgångspunkter som är särskilt relevanta för skatterätten. Nedan kommer några grundläggande krav på skattelagstiftningen presenteras, varav vissa har stöd i lag och andra bygger på skatterättsliga principer.³⁰

3.1.1 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen innehåller bland annat ett *föreskriftskrav*,³¹ vilket främst kommer till uttryck i 1 kap. 1 § 3st regeringsformen³² där det framgår att den offentliga makten ska utövas under lagarna. Vidare bör också 8 kap. 2 § 2p RF nämnas som uttrycker att föreskrifter som avser förhållandet mellan enskilda och det allmänna, samt avser skyldigheter för enskilda eller i övrigt handlar om ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden ska meddelas i lag. Skatt är en sådan föreskrift vilket innebär att skatt inte kan tas ut utan stöd i lag.³³ Föreskriftskravet kan också sägas hänga ihop med det förbud som finns i 8 kap. 3 § RF, där det framgår att riksdagen inte får delegera sin befogenhet att meddela skatteföreskrifter. Detta innebär att det endast är riksdagen ensam som kan besluta om skatt. Däremot finns det inga regler i RF som säger att det måste finnas något särskilt syfte för att lagstiftaren ska kunna utkräva skatt från medborgarna, utan det är upp till lagstiftaren att besluta om.³⁴

³⁰ Pahlsson (2018), s. 27.

³¹ Hultqvist (2016), s. 732.

³² Regeringsformen; framöver förkortad ”RF”.

³³ Hiort af Ornäs (2013), s. 22.

³⁴ Lodin m.fl. (2021), s. 15.

Ett *bestämmandeskrav* kan också sägas ingå i legalitetsprincipen, vilket innebär ett krav på att lagstiftningen är precis och tydlig.³⁵ Om bestämmandeskravet inte uppfylls förloras meningen med föreskriftskravet eftersom föreskrifterna i princip kan vara hur obestämda som helst.³⁶

3.1.2 Hållbarhet

Skattelagstiftningen är ständigt föremål för förändringar eftersom den styrs av politiska beslut och överväganden, som i sin tur bygger på det demokratiska statsskicket.³⁷ Det innebär att även om en skatt upphävs finns det ingen garanti för att den inte kommer införas igen.³⁸ Det är däremot viktigt att skattelagstiftningen utformas hållbart, det vill säga framåtblickande, för att kunna möta behov även i framtiden. Det finns många krav på hur ett sådant skattesystem ska se ut.³⁹

Ett krav är att skattesystemet ska vara *neutralt*, det vill säga att det i så liten utsträckning som möjligt ska påverka skattskyldigas val.⁴⁰ Om skattskyldiga påverkas av skattesystemet och anpassar sina handlingar och beteenden efter skattesatsen är det inte neutralt.⁴¹ Ett annat krav som är nära sammankopplat med principen om neutralitet är tanken om *likformighet*. Det bygger på att beskattningen ska vara rättvis, det vill säga att lika fall eller åtminstone jämförbara fall ska behandlas lika.⁴² Likformighet är, precis som neutralitet, viktigt för att vi inte ska påverkas av skattesystemets utformning i våra val och beteenden.⁴³ En annan viktig utgångspunkt är principen om *optimal beskattning* som bygger på att skattesystemet ska utformas så att det leder till minsta möjliga effektivitetsförlust. Det innebär att det kan vara motiverat med skatteregler som inte är neutrala om de kan tänkas innebära en minskning av

³⁵ Pålsson (2018), s. 34–35.

³⁶ Hultqvist (2016), s. 734.

³⁷ Lodin m.fl. (2021), s. 2.

³⁸ Fast (2011), s. 118.

³⁹ Hansson (2020), s. 259–260.

⁴⁰ Hiort af Ornäs (2013), s. 19.

⁴¹ Hansson (2020), s. 261.

⁴² Hiort af Ornäs (2013), s. 20.

⁴³ Hansson (2020), s. 261.

negativa effekter på samhällsekonomin.⁴⁴ För att utforma ett bra skattesystem finns också andra krav. För att nämna några ska det vara *förutsägbart* och *enkelt* samt upplevas *rättvist* och *legitimt*.

Enligt Åsa Hansson, docent i nationalekonomi vid Lunds universitet, bör skattesystemet som utgångspunkt bygga på principen om likformighet för att vara hållbart. Ett likformigt skattesystem bidrar också till att uppfylla kraven på förutsebarhet, enkelhet, rättvisa och legitimitet. Hansson menar dock att avvikelser bör kunna motiveras om det är nödvändigt då det inte är önskvärt med ett skattesystem som är helt likformigt. Sverige är ett land som är beroende av export och behöver därför ett konkurrenskraftigt skattesystem som inte avviker i alltför stor utsträckning jämfört med andra länder.⁴⁵

3.2 Krav på rättstillämpningen

Rättstillämparen är bunden av att följa lagreglerna, däremot saknas lagregler för hur tolkningen av lagstiftningen ska gå till. Det finns däremot många rättsprinciper med stöd i lag som kan anses ställa upp krav på hur skattelagstiftning ska tolkas och tillämpas.⁴⁶

Som nämnts innehåller legalitetsprincipen ett föreskriftskrav,⁴⁷ det är dock en omöjlighet att lagtexten uttryckligen ska reglera alla olika situationer som kan tänkas uppkomma. Legalitetsprincipen kan därför inte anses innehålla ett förbud mot *tolkning* av lagtexten men däremot måste tolkningen ha ett objektivet stöd i ordalydelsen.⁴⁸ Ett exempel på lagstiftning som fylls ut och tolkas genom kompletterande normgivning och praxis är så kallade ramlagar. Utmärkande för en ramlag är att reglerna är generella till sin utformning, det vill säga att de på ett övergripande plan slår fast grundläggande principer. Syftet med att använda sig av en ramlag är att bland annat att reglerna snabbt

⁴⁴ Lodin m.fl. (2021), s. 44.

⁴⁵ Hansson (2020), s. 262–263.

⁴⁶ Pahlsson (2018), s. 91–92.

⁴⁷ Hultqvist (2016), s. 732.

⁴⁸ Pahlsson (2018), s. 92–93.

kan anpassas till förändringar i omvärlden. Ramlagstiftningen utgör såldes ett bra exempel på när tolkning måste användas för att utröna bestämmelsens innehåll.⁴⁹

⁴⁹ Skatteverket; rättslig vägledning – bokföringslagen.

4 Historisk tillbakablick

4.1 1990-1991 års skattereform

Tiden efter de två världskrigen expanderades skattesystemet mycket snabbt. Det ledde till att skattelagstiftningen blev föremål för justeringar och delreformer men att grundstrukturen i skattesystemet behölls.⁵⁰ Följden blev ett svåröverskådligt och komplicerat skattesystem. Något som också bör nämnas är att Sverige vid den här tiden också hade mycket höga marginalsatser jämfört med andra länder.⁵¹ Krav på ett förändrat skattesystem började dyka upp men det skulle dröja fram till slutet av 1990-talet innan en reform blev verklighet.⁵² År 1989 lämnade regeringen in en proposition till riksdagen som ett första steg i genomförandet av skattereformen år 1990⁵³ och som ett andra steg gavs bland annat en proposition om reformerad inkomst- och företagsbeskattning för år 1991 in.⁵⁴ Det är den här skattereformen⁵⁵ som till stor del styr inkomstbeskattningens utformning än idag.⁵⁶

4.1.1 Målen med skattereformen

Det framhölls i förslaget om reformerad inkomst- och företagsbeskattning att det övergripande målet med skattereformen var att utforma en beskattning som var samhällsekonomiskt effektiv, men att fördelningspolitiska mål samtidigt skulle uppnås. Det framgår att arbete och sparande skulle ges en mer förmånlig position skattemässigt än vad förmögenhetsuppbyggnad och lånebaserad konsumtion skulle få. Genom skattereformen ville regeringen

⁵⁰ Lodin m.fl. (2021), s. 12.

⁵¹ Prop. 1989/90:50, s. 62–63.

⁵² Lodin m.fl. (2021), s. 12–13.

⁵³ Prop. 1989/90:50, s. 1.

⁵⁴ Prop. 1989/90:110, s. 1; framöver kallad ”förslaget om reformerad inkomst- och företagsbeskattning”.

⁵⁵ För 1990–1991 års skattereform används också benämningen ”reformen” eller ”skattereformen”.

⁵⁶ Lodin m.fl. (2021), s. 12.

också göra den fördelningspolitiska träffsäkerheten i beskattningen bättre. I förslaget om reformerad inkomst- och företagsbeskattning framhölls två viktiga utgångspunkter som hade stor betydelse för att syftena med reformen skulle kunna uppnås. Det första var att likformighetsprincipen skulle beaktas och det andra var att det skulle ske en kraftig sänkning av skattesatserna. Sänkningen av skattesatserna skulle innebära att statens inkomster minskade kraftigt och regeringen poängterade därför vikten av en kompensation av skattebortfallet, både på grund av fiskala och stabiliseringspolitiska skäl.⁵⁷

4.1.2 Utvärdering av reformen

Genom reformen skedde många förändringar på inkomstskattens område som finns kvar än idag, till exempel så infördes bestämmelsen om att fysiska personer ska betala kommunal och statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster.⁵⁸ Den övervägande delen av inkomsttagarna behövde dock endast betala kommunal inkomstskatt efter reformen,⁵⁹ vilket berodde på att endast den del av förvärvsinkomsten som översteg en skiktgräns på 170 000 kr beskattades med statlig inkomstskatt på 20 procent.⁶⁰ Det resulterade i stora skattelättnader för personer med högre inkomster, men som låg under skiktgränsen, eftersom de endast behövde betala kommunal inkomstskatt.⁶¹ Ett av målen med reformen var att skattesatserna skulle sänkas kraftigt⁶² vilket också skedde till viss del.⁶³ Den statliga inkomstskatten sänktes från 45 procent till 20 procent vilket innebar att den högsta marginalskatten blev cirka 50 procent istället för 80 procent som den hade varit beskattningsåret 1989.⁶⁴ Genom reformen ville regeringen inte att någon inkomstgrupp skulle bli vinnare eller förlorare. Åsa Gunnarsson, professor i skatterätt vid Umeå universitet, och Martin Eriksson, forskare i ekonomisk historia vid Umeå universitet, menar däremot att det är enkelt att

⁵⁷ Prop. 1989/90:110, s. 294.

⁵⁸ Andersson m.fl., kommentaren till 1 kap. 3 § 1p inkomstskattelag (1999:1229).

⁵⁹ Prop. 1989/90:50, s. 64.

⁶⁰ Prop. 1989/90:110, s. 298.

⁶¹ Gunnarsson och Eriksson (2019), s. 22.

⁶² Prop. 1989/90:110, s. 294.

⁶³ Lodin m.fl. (2021), s. 103–104.

⁶⁴ Lodin m.fl. (2021), s. 13.

se vilka som blev vinnare respektive förlorare.⁶⁵ För att kompensera statens inkomstbortfall på grund av skattesänkningarna höjdes bland annat mervärdesskatten.⁶⁶ Skatteväxlingen från inkomstskatt till mervärdesskatt innebar att reformen fick en motsatt effekt för låg- och medelinkomsttagare eftersom de inte fick ta del av skattesänkningen, samtidigt som de drabbades av en höjning av mervärdesskatten. En höjd mervärdesskatt påverkar personer med lägre inkomster eftersom de tenderar att spendera hela sin inkomst och således får ett minskat konsumtionsutrymme. Skatteväxlingen innebar också ett steg bakåt sett till jämställdhet. Vid tiden för reformen låg merparten av förvärvsarbete kvinnor under skiktgränsen vilket innebar att de inte fick ta del av skattesänkningen. Sett ur ett fördelningspolitiskt perspektiv blev inte skattesystemet särskilt neutralt genom reformen.⁶⁷

4.2 Införandet av värnskatt 1995

Från år 1995 till 1998 togs en särskild statlig inkomstskatt ut som kom att kallas för värnskatt⁶⁸ men för att förstå varför måste vi backa tillbaka några år. Mellan 1990–1994 var det statsfinansiella läget skakigt i Sverige och det fanns akuta problem i ekonomin. Sverige kännetecknades av hög arbetslöshet, minskad sysselsättning och ett stort underskott i de offentliga finanserna. För att landet skulle kunna ta sig ur den ekonomiska krisen krävdes att statens inkomster stärktes, att dess utgifter minskade och att sysselsättningen främjades. Regeringen presenterade därför budgetförstärkande åtgärder i budgetpropositionen för 1995, varav en åtgärd var införandet av värnskatten.⁶⁹

4.2.1 Betydelsen av införandet av värnskatt

När värnskatten infördes innebar det att den statliga inkomstskatten höjdes från 20 procent till 25 procent på förvärvsinkomster som översteg

⁶⁵ Gunnarsson och Eriksson (2019), s. 22.

⁶⁶ Prop. 1997/98:150, bilaga 6, s. 11.

⁶⁷ Gunnarsson och Eriksson (2019), s. 22–23.

⁶⁸ Lodin m.fl. (2021), s. 104.

⁶⁹ Prop. 1994/95:25, s. 6–9.

skiktgränsen.⁷⁰ Det innebar också att den högsta marginalsikten kom att stiga över 50 procent.⁷¹

4.2.2 Motiv för införandet av värnskatt

Införandet av värnskatten skulle vara en tillfällig lösning för att kunna sanera statsfinanserna och stärka den offentliga sektorns inkomster till och med inkomståret 1999.⁷² Att höja den statliga inkomstskatten innebar att de politiska överenskommelserna som skett genom skattereformen frångicks. I budgetpropositionen för 1995 framgår dock att regeringen ansåg det nödvändigt med tanke på de akuta ekonomiska problemen.⁷³ Förslaget föranledde däremot många diskussioner och alla höll inte med om att det var den rätta vägen att gå men efter flera debatter antog riksdagen tillslut förslaget om införandet av en tillfällig värnskatt.⁷⁴

4.3 Införandet av en övre skiktgräns 1999

I slutet av 1990-talet började Sveriges ekonomi återfå sin balans efter ett par skakiga år. I 1998 års ekonomiska vårproposition framgår bland annat att de offentliga finanserna sanerats, arbetslösheten minskat och sysselsättningen ökat. Sverige hade därmed lyckats ta sig ur en av de värsta lågkonjunkturerna sedan 1930-talet.⁷⁵

4.3.1 Betydelsen av en övre skiktgräns

Den tillfälliga värnskatten på 25 procent, som hade införts 1995, slutade gälla den 1 januari 1999.⁷⁶ Den statliga inkomstskatten återgick till sitt ursprungliga 20 procent på förvärvsinkomster som översteg skiktgränsen på 170 000 kr. Däremot infördes ytterligare en skiktgräns för statlig inkomstskatt som innebar att förvärvsinkomster överstigande 360 000 kr skulle beskattas

⁷⁰ Prop. 1994/95:25, s. 25–26.

⁷¹ Lodin m.fl. (2021), s. 104.

⁷² Prop. 1994/95:25, s. 25–26.

⁷³ Prop. 1994/95:25, s. 49.

⁷⁴ Fi2019/02421/S1, s. 7.

⁷⁵ Prop. 1997/98:150, s. 13-14.

⁷⁶ Prop. 1994/95:25, s. 26.

med ytterligare 5 procent.⁷⁷ Det innebar att det nu fanns två skiktgränser, en nedre och en övre.⁷⁸ Införandet av en övre skiktgräns innebar inte någon skillnad för de personer som hade förvärvsinkomster under den nedre skiktgränsen. De beskattades, precis som tidigare, endast med en kommunal inkomstskatt. Införandet påverkade däremot de personer som hade beskattningsbara förvärvsinkomster i det första skiktet, det vill säga inkomster som översteg den nedre skiktgränsen. De beskattades nu endast med 20 procent statlig inkomstskatt på den del som översteg skiktgränsen,⁷⁹ istället för 25 procent som tidigare.⁸⁰ De som hade beskattningsbara förvärvsinkomster som översteg den övre skiktgränsen fortsatte att beskattas med 5 procent extra statlig inkomstskatt på den överstigande delen av inkomsten. Den 5 procent extra statliga inkomstskatten kom att behålla benämningen värnskatt.⁸¹

4.3.2 Motiv för en övre skiktgräns

De argument som regeringen framhöll i 1998 års ekonomiska vårproposition, för att införa den extra statliga inkomstskatten på 5 procent, byggde framförallt fördelningspolitiska motiv.⁸² Som sagt var ett av målen med skattereformen att uppnå en beskattning som var samhällsekonomiskt effektiv men som samtidigt uppfyllde fördelningspolitiska mål.⁸³ Detta uppfylldes till viss del men, som nämnts ovan, finns det anledning att kritisera utfallet från fördelningspolitiska aspekter.⁸⁴ Regeringen framhöll i 1998 års ekonomiska vårproposition att det fördelningspolitiska utfallet av reformen inte blev som det var tänkt gällande hushållen med de högsta inkomsterna. Regeringen menade därför att en korrigering var nödvändig och eftersom värnskatten hade bidragit till att fördelningspolitiska mål uppfylldes skulle korrigeringen ske genom beskattningen på förvärvsinkomster. Den här

⁷⁷ Prop. 1997/98:150, s. 68.

⁷⁸ Lodin m.fl. (2021), s. 104.

⁷⁹ Fi2019/02421/S1, s. 7.

⁸⁰ Prop. 1989/90:110, s. 298.

⁸¹ Fi2019/02421/S1, s. 7.

⁸² Prop. 1997/98:150, s. 163–164.

⁸³ Prop. 1989/90:110, s. 294.

⁸⁴ Se avsnitt 4.1.2; Gunnarsson och Eriksson (2019), s. 22–23.

gången ville regeringen dock hålla marginalskatterna nere på en relativt låg nivå för de flesta skattskyldiga och såg det som angeläget att skatten på arbete inte blev för hög. De fördelningspolitiska syftena skulle således vägas mot vikten av låga marginalskatter.⁸⁵

⁸⁵ Prop. 1997/98:150, s. 163–164.

5 Gällande rätt

5.1 En avskaffad värnskatt

Enligt 1 kap. 3 § 1p inkomstskattelagen (1999:1229)⁸⁶ ska fysiska personer betala kommunal och statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster. Enligt 65 kap. 5 § 1st IL framgår däremot att den statliga inkomstskatten på 20 procent endast utgår på beskattningsbara förvärvsinkomster som överstiger en skiktgräns. Det innebär att värnskatten har slopats och att den övre skiktgränsen därmed försvunnit. Kvar finns den undre skiktgränsen, som numera endast benämns som ”skiktgränsen”. Det innebär att en statlig inkomstskatt på 20 procent tas ut på *alla* förvärvsinkomster överstigande skiktgränsen medan de som har förvärvsinkomster under skiktgränsen endast beskattas med kommunal inkomstskatt.⁸⁷

5.2 Motiv för en avskaffad värnskatt

Sedan värnskatten infördes 1995 har den varit föremål för debatt och det finns olika åsikter om värnskattens för- och nackdelar.⁸⁸ Frågan om värnskattens avskaffande har lyfts ett flertal gånger och många politiska partier har sagt sig ha målet att den ska avskaffas.⁸⁹ Från 2000-talet och framåt har det dock endast gjorts mindre förändringar som medfört sänkningar av marginalskatten medan värnskatten funnits kvar.⁹⁰ Det var först när de fyra partierna bestående av Socialdemokraterna, Miljöpartiet de gröna, Centerpartiet och Liberalerna skrev under januariavtalet 2019⁹¹ som ett förslag om en avskaffad värnskatt lades fram.⁹² I budgetpropositionen för

⁸⁶ Inkomstskattelagen (1999:1229); framöver förkortad ”IL”.

⁸⁷ Lodin m.fl. (2021), s. 104.

⁸⁸ Lundberg (2016), s. 2.

⁸⁹ Nationalencyklopedin; Värnskatt.

⁹⁰ Ekonomifakta; Marginalskatt – historiskt.

⁹¹ Nationalencyklopedin; Januariavtalet.

⁹² Januariavtalet (2019), punkt 5.

2020 föreslog regeringen en avskaffad värnskatt⁹³ och riksdagen valde att bifalla propositionen.⁹⁴

I propositionen framgår att förändringen på inkomstskattens område ska överensstämma med skattereformens syften och grundidéer. Vilka bland annat bestod av att låg- och medelinkomsttagare endast skulle erlägga kommunal inkomstskatt, att det endast skulle finnas en skiktgräns som avgjorde om statlig inkomstskatt skulle utgå och att skattesatsen skulle ligga på 20 procent. Genom avskaffandet av värnskatten uppfylldes dessa grundidéer. I propositionen finns en konsekvensanalys som belyser motiven för avskaffandet av värnskatten, vilka vi nu ska se närmare på.⁹⁵

5.2.1 Positiva effekter för företag

Ett av motiven till avskaffandet av värnskatten var att det skulle bli mer lönsamt för enskilda att skaffa sig en högre utbildning eller vidareutbilda sig, vilket i framtiden skulle kunna underlätta möjligheterna för företag att anställa personer med utbildning. Ytterligare ett motiv var att kvalificerad internationell arbetskraft troligtvis skulle tilltalas av att arbeta i Sverige, vilket i sin tur skulle innebära att svenska företag stärks och att dess konkurrenskraft ökar. Sammantaget innebär det att avskaffandet av värnskatten skulle kunna leda till positiva effekter för företag på längre sikt.⁹⁶

5.2.2 Ökad sysselsättning och skatteintäkter

Ytterligare ett motiv är att avskaffandet av värnskatten skulle ge incitament till att arbeta en timme extra eller på andra sätt öka sin inkomst, även för de som redan är sysselsatta och har en hög inkomst. Avskaffandet av värnskatten beräknades medföra en minskning av skatteintäkterna med 6,12 miljarder kr för år 2020. Regeringen menade dock att om fler väljer att arbeta fler timmar kan det på sikt medföra att skatteintäkterna ökar vilket skulle finansiera avskaffandet av värnskatten till viss del. I propositionen framgår att det är

⁹³ Prop. 2019/20:1 s. 196–197.

⁹⁴ Rskr. 2019/20:59.

⁹⁵ Prop. 2019/20:1, s. 197.

⁹⁶ Prop. 2019/20:1, s. 198.

sannolikt att självfinansieringen på längre sikt kommer vara näst intill 100 procent. Det poängteras dock att det är svårt att säga hur stora effekter det handlar om eftersom det dröjer innan ett resultat kan utläsas. Det beräknas ta cirka 10 år innan den sänkta statliga inkomstkattens fulla genomslag syns och effekterna kan vara både högre och lägre än förväntat.⁹⁷

5.2.3 Minskad ekonomisk jämlikhet och fördelar för höginkomsttagare

Det framhålls att den avskaffade värnskatten främst skulle innebära fördelar för män. Det beräknades att 253 000 män jämfört med 92 000 kvinnor skulle få ta del av skattesänkningen, vilken i genomsnitt var lägre för de berörda kvinnorna än för de berörda männen. Anledningen till att fler män skulle få del av skattesänkningen och att de skulle få en större sådan beror på att män i genomsnitt har högre inkomster än kvinnor. Den ekonomiska jämställdheten skulle därmed minska. Det påpekas också att avskaffandet främst skulle innebära fördelar för de med högst förvärvsinkomster, det vill säga de som har inkomster som tidigare skulle ha beskattats med 5 procent extra statlig inkomstkatt. För låg- och medelinkomsttagare skulle avskaffandet endast ha en mycket liten eller ingen effekt.⁹⁸

5.3 Fortsatt debatt

Efter att värnskatten avskaffats pågår fortfarande diskussioner om det var rätt väg att gå eller inte. Vissa menar att det var ett beslut i rätt riktning men att Sverige fortfarande har alltför höga marginalsatser jämfört med andra OECD-länder.⁹⁹ Det pågår också flitiga diskussioner om det inte är dags att återigen reformera Sveriges skattesystem eftersom det gått över 30 år sedan skattereformen genomfördes.¹⁰⁰

⁹⁷ Prop. 2019/20:1, s. 198.

⁹⁸ Prop. 2019/20:1 s. 198-199.

⁹⁹ Eklund (2020), s. 43.

¹⁰⁰ Hansson (2020), s. 258.

6 Analys

6.1 Inledande synpunkter

Det är nu dags att analysera vilka motiv som fanns bakom införandet respektive avskaffandet av värnskatten och hur lagstiftarens utrymme ser ut inom skattelagstiftningen. Först måste kort nämnas att vi kan se att skattereformen genomsyrar alla beslut gällande värnskatten, vilket gör att det är viktigt att komma ihåg vad som ville åstadkommas med reformen samt dess utfall.

6.2 Motiven bakom införandet respektive avskaffandet av värnskatten

Efter att ha studerat förarbetena till införandet av värnskatten syns ett tydligt motiv. Det handlade helt enkelt om att ta Sverige ur den ekonomiska kris som förelåg i början av 1990-talet, tanken var att värnskatten skulle bidra till en sanering av statsfinanserna och öka den offentliga sektorns inkomster. Detta speglar således ett fiskalt syfte, vilket också är skattesystemets främsta syfte. Det är viktigt att komma ihåg att skattelagstiftningen påverkas och styrs av politiska beslut vilket innebär att det är möjligt att helt andra åtgärder hade vidtagits om riksdagens sammansättning sett annorlunda ut. Det framkommer att regeringen var väl medvetna om att införandet av värnskatten innebar ett avsteg från skattereformens ursprungliga idéer men de menade att det endast skulle vara en tillfällig lösning tills statsfinanserna hade återhämtat sig. Utfallet blev dock inte så eftersom den övre skiktgränsen infördes år 1999.

Införandet av den övre skiktgränsen motiverades av fiskala motiv men främst handlade det om att uppnå fördelningspolitiska mål. Tanken var att den extra statliga inkomstkatten skulle jämna ut inkomstskillnader mellan medborgarna. Återigen frångick regeringen skattereformens grundidéer

vilket förklarades med att de fördelningspolitiska mål som eftersträvades vid skattereformen inte hade uppnåtts. För att få ett bättre fördelningspolitiskt utfall menade regeringen att det var motiverat att behålla höjningen av den statliga inkomstskatten för personer med de allra högsta inkomsterna.

De motiv som framkommer i förarbetena till avskaffandet av värnskatten handlar främst om en tro på ökad sysselsättning, ökade skatteintäkter och positiva effekter för företag. Det framgår att det är sannolikt att självfinansieringsgraden för avskaffandet på längre sikt kan bli 100 procent och att det till och med kan medföra ökade skatteintäkter. Det finns dock anledning till att vara kritisk sett ur ett fiskalt perspektiv eftersom det råder stor osäkerhet kring effekternas storlek, vilket kan innebära att staten inte får in de förväntade skatteintäkterna. Det bör också påpekas att tills en självfinansieringsgrad uppnås måste de förlorade skatteintäkterna täckas upp, vilket leder till frågan om vart skatten istället ska tas ut.

Avskaffandet kan också kritiseras utifrån ett interventionistiskt perspektiv. Regeringen menar att avskaffandet ska ge incitament till att arbeta en extra timme eller öka sina inkomster på andra sätt, även för personer som redan är sysselsatta och har hög inkomst. Det är dock värt att fundera på om det kan finnas en risk för motsatt effekt, det vill säga att de som redan är sysselsatta istället väljer att arbeta mindre när samma inkomst ger ett högre nettoutfall. En annan aspekt är att de som redan är sysselsatta och har en hög inkomst kan tänkas värdera ledig tid högre än några extra kronor i plånboken och att de därmed inte kommer motiveras till att arbeta mer, oavsett värnskatt eller inte.

Det framgår att sloandet av värnskatten kan medföra positiva effekter för företag på längre sikt eftersom det blir lättare att få tag på utbildad arbetskraft samt kvalificerad internationell arbetskraft. Utfallet är dock osäkert men om resultatet blir att företag stärks och konkurrenskraften ökar finns det många positiva effekter sett ur stabiliseringspolitiskt och fiskalt perspektiv. Det kan bland annat medföra en ökad sysselsättning vilket i sin tur kan innebära ökade skatteintäkter.

Det framhålls att avskaffandet leder till minskad ekonomisk jämlikhet mellan män och kvinnor vilket kan sägas gå emot det fördelningspolitiska syftet med beskattning och tanken om vertikal rättvisa. Som framgått i motiven till avskaffandet beror den minskade ekonomiska jämlikheten mellan män och kvinnor främst på att kvinnor i snitt har lägre löner än män. Det kan därför poängteras att avskaffandet av värnskatten inte utgör huvudorsaken i den ekonomiska ojämlikheten, utan att det endast synliggör dess negativa fördelningspolitiska effekt. Löneskillnaderna mellan män och kvinnor bottnar i någonting större som sträcker sig utanför skatterättens område.

I motiven till avskaffandet av värnskatten kan således både ett fiskalt, stabiliseringspolitiskt och interventionistiskt syfte läsas in men däremot verkar det fördelningspolitiska syftet ha övergetts. Det hänvisas återigen till reformen som att dess grundidéer är skattesystemets ideal. Det är anmärkningsvärt att se hur reformen används som stöd för att motivera införandet av den övre skiktgränsen men också dess avskaffande. I förarbetena till avskaffandet av värnskatten verkar regeringen helt ha glömt den kritik som riktades mot skattereformens fördelningspolitiska utfall när den övre skiktgränsen infördes, det är i alla fall inget som poängteras eller förklaras vidare i förarbetena till avskaffandet av värnskatten.

6.3 Lagstiftarens utrymme

Motiven bakom införandet och avskaffandet av värnskatten pekar tydligt på att lagstiftaren har använt skattelagstiftningen som medel för att uppnå politiska mål. Som tidigare påpekats saknas reglering över vilka syften som beskattning kan grundas på, det är således helt upp till lagstiftaren att bestämma vad som ska prioriteras och vad skatterna ska bidra till. Det kan därmed konstateras att lagstiftarens utrymme är mycket stort vad gäller utformningen av skattelagstiftningen.

Som sagt ger RF uttryck för den så kallade legalitetsprincipen, vilken kan sägas innehålla dels ett föreskriftskrav och dels ett bestämdhetskrav som

lagstiftaren ska förhålla sig till. Dessa krav kan inte tänkas innebära något problem vad gäller regleringen av den statliga inkomstskatten,¹⁰¹ eftersom den utgör en mycket tydlig lagregel som inte kan tolkas på så många andra sätt än enligt dess ordalydelse. När det kommer till ramlagar finns det dock mer att diskutera kring bestämdhetskravets betydelse och rättstillämparens utrymme för tolkning. Ramlagarnas generella utformning ger rättstillämparen ett stort utrymme för tolkning av reglernas innebörd. Det kan diskuteras om det ökade tolkningsutrymmet för rättstillämparen innebär att föreskriftskravet urholkas när det inte finns någon garanti för att rättstillämparen tolkar lagen som lagstiftaren avsett. Följden kan bli att målen bakom lagregeln endast uppnås till viss del, eller inte alls, och att lagstiftarens utrymme inskränks medan rättstillämparens ökar.

Att lagstiftaren har ett stort utrymme att använda skattelagstiftningen som medel för att nå politiska mål kan medföra både för- och nackdelar. När politiska beslut till stor del styr lagstiftningen innebär det att den snabbt kan skifta beroende på vilken politik som förs. En nackdel med att skattepolitiken helt kan byta riktning är att skattesystemets hållbarhet kan ifrågasättas, det vill säga att det enkelt kan förändras. Ett osäkert skatteläge kan tänkas ha en negativ inverkan på bland annat näringslivet, då det till exempel skulle kunna leda till ett minskat intresse av att starta företag vilket i sin tur kan innebära stora nackdelar utifrån ett stabiliseringspolitiskt och fiskalt perspektiv. För att generera skatteintäkter som bidrar till att uppnå fiskala mål även i framtiden krävs ett skattesystem som är utformat för att hålla i längden. En fördel med att ha ett skattesystem som kan ändras för att uppnå politiska mål är dock att det blir flexibelt vilket innebär att det kan ändras efter vad som är nödvändigt. Till exempel infördes värnskatten för att få Sveriges ekonomi på fötter igen, vilket pekar på vikten av att ändringar i skattelagstiftningen måste kunna ske relativt snabbt i vissa situationer.

Enligt Hansson bör ett hållbart skattesystem främst bygga på tanken om

¹⁰¹ Se 65 kap. 5 § 1st IL.

likformighet, vilket även bidrar till att uppfylla andra krav på skattesystemet. Hansson är docent i nationalekonomi och det kan därför antas att hennes idéer om vad som utgör ett hållbart skattesystem och vad som är bäst för Sveriges ekonomi främst grundar sig i ekonomiska utgångspunkter. Det kan dock ifrågasättas hur stor betydelse idéerna egentligen har för utformningen av skattesystemet. När lagstiftaren har ett så stort utrymme att använda skattelagstiftningen för att nå politiska mål kan det upplevas som att de ekonomiska aspekterna får backa till förmån för politiken. Det kan också tänkas att politikernas inriktning av skattepolitiken till stor del styrs av vad de tror att väljare lockas av, eftersom de troligen vill driva en politik som vinner flest väljares förtroende. Det kan ifrågasättas om en sådan skattepolitik är det bästa för Sverige, när de grundläggande syftena med beskattning kan kompromissas med till förmån för attraktiva vallöften. Slutligen kan påpekas att när riksdagen ensam beslutar om skatt innebär det att lagstiftaren får en stor beslutsmyndighet. Det kan därför vara värt att fundera på om det inte borde finnas någon form av rättslig bromskloss som kan pröva om lagstiftarens beslut överensstämmer med det ideala skattesystemet enligt de ekonomiska aspekterna.

7 Slutsats

Det kan konstateras att motiven till införandet av värnskatten, den övre skiktgränsen och avskaffandet av värnskatten skiljer sig åt sett ur ett fiskalt, fördelningspolitiskt, stabiliseringspolitiskt och interventionistiskt perspektiv. Det påvisas också tydligt i form av att regeringen först sett skattereformen som ett misslyckande fördelningspolitiskt, till att sedan se reformens grundidéer som något eftersträvansvärt vid avskaffandet av värnskatten. Det kan också konstateras att det råder stor osäkerhet gällande avskaffandets effekter men att någon utvärdering ännu inte kan göras, resultatet får helt enkelt framtiden utvisa.

Det syns tydligt i motiven till införandet och avskaffandet av värnskatten att lagstiftaren har ett stort utrymme att använda skattelagstiftningen som medel för att genomdriva politiska mål. Analysen pekar däremot på att det också finns tillfällen då lagstiftarens utrymme blir mindre och rättstillämparen istället får ett större utrymme genom tolkning och tillämpning av lagstiftningen. Det kan således dras en slutsats om att det i vissa fall sker en maktförskjutning, från lagstiftare till rättstillämpare, vilket kan innebära att de avsedda målen med lagstiftningen inte uppnås och att föreskriftskravet blir mer eller mindre betydelselöst.

Det kan poängteras att lagstiftarens utrymme, i kombination med avsaknad reglering om vilka syften som beskattning kan grundas på, innebär en möjlighet för politikerna att använda lagstiftningen för att locka väljare istället för att värna om ett hållbart skattesystem. Utformningen av regelverket öppnar således upp för en möjlighet att använda skattesystemet på ett felaktigt sätt, även om det inte behöver innebära att så alltid sker.

Slutligen är värnskatten ett exempel på hur lagstiftaren använt sig av skattelagstiftningen för att nå de politiska mål som ansetts vara mest aktuella. Även om värnskatten avskaffats finns det inget som hindrar att den återinförs

om det politiska läget förändras. Fördelarna av att ha ett flexibelt skattesystem där politikerna kan anpassa lagstiftningen efter vad som är nödvändigt måste dock vägas mot vikten av att ha ett hållbart skattesystem som varar i längden. Det är därför önskvärt med någon form av rättslig kontroll innan skattelagstiftningen ändras eller innan ny lagstiftning införs, eftersom skattepolitiken i första hand borde användas till att utforma ett hållbart skattesystem och inte till att försöka vinna nästa val.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1989/90:50 Om inkomstskatten för år 1990, m.m.

Prop. 1989/90:110 Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 1994/95:25 Vissa ekonomisk-politiska åtgärder, m.m.

Prop. 1997/98:150 1998 års ekonomiska vårproposition.

Prop. 2014/15:100 2015 års ekonomiska vårproposition.

Prop. 2019/20:1 Budgetpropositionen för 2020.

Fi2019/02421/S1 Avskaffad övre skiktgräns för statlig inkomstskatt (s.k. värnskatt).

Rskr. 2019/20:59.

Litteratur

Ahlqvist Eva-Lena: *Jakten på den rättvisa skatten*, Stockholm: Ekerlids Förlag, 2019.

Gunnarsson Åsa: *Skatterättvisa*, Uppsala: Iustus Förlag AB, 1995.

Hiort af Ornäs Lena: *Skatterätt*, 2 uppl., Stockholm: Liber AB, 2013.

Kleineman Jan: *Rättsdogmatisk metod*, i Nääv Maria och Zamboni Mauro (red.): *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Lund: Studentlitteratur AB, 2019.

Lodin Sven-Olof, Melz Peter, Simon-Almendal Teresa, Lindencrona Gustaf, Silfverberg Christer, Persson Österman Roger: *Inkomstskatt, en lärobok i skatterätt del 1 och 2*, 18 uppl., Lund: Studentlitteratur AB, 2021.

Påhlsson Robert: *Konstitutionell skatterätt*, 4 uppl., Uppsala: Iustus Förlag AB, 2018.

Sandgren Claes: *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – ämne, material, metod och argumentation*, 4 uppl., Stockholm: Norstedts Juridik AB, 2018.

Artiklar

Eklund Klas: *Vårt framtida skattesystem – en ESO-rapport med förslag på en genomgripande skattereform*, Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, 2020:7, 2020.

Fast Katarina: *Om skyddet mot retroaktiv beskattning – i belysning av Regeringsformen och Europakonventionen*, Skattenytt s. 118–141, 2011.

Gunnarsson Åsa, Eriksson Martin: *Social rättvisa är en förutsättning för hållbara skatter*, i Arena idé och Kommunal: *Hur kan skattesystemet reformeras? Fackliga och politiska inspel*, 2019.

Hansson Åsa: *Ett skattesystem för ett starkare Sverige*, i Omstartskommissionen: *Idéer för ett starkare Sverige*, Stockholm: Ekerlids Förlag, 2020.

Hultqvist Anders: *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt, s. 730–748, 2016.

Lundberg Jacob: *Den kostsamma värnskatten*, Timbro Briefing Paper #11, 2016.

Elektroniska källor

Ekonomifakta: *Marginalskatt – historiskt*,

<www.ekonomifakta.se/Fakta/Skatter/Skatt-pa-arbete/marginalskatt-historiskt/>, besökt 2021-04-19.

Nationalencyklopedin: *Värns katt*, <[www-ne-](http://www-ne-se.ludwig.lub.lu.se/uppslagsverk/encyklopedi/lang/varns katt/)

[se.ludwig.lub.lu.se/uppslagsverk/encyklopedi/lang/varns katt/](http://www-ne-se.ludwig.lub.lu.se/uppslagsverk/encyklopedi/lang/varns katt/)>, besökt 2021-04-26.

Nationalencyklopedin: *Januariavtalet*, <[www-ne-](http://www-ne-se.ludwig.lub.lu.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/januariavtalet/)

[se.ludwig.lub.lu.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/januariavtalet/](http://www-ne-se.ludwig.lub.lu.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/januariavtalet/)>, besökt 2021-04-16.

Skatteverket: *Skatter i Sverige, skattestatistisk årsbok 2015*, SKV 152, utgåva 18, 2015,

<www.skatteverket.se/download/18.3810a01c150939e893f1bc72/1452521278721/skatter-i-sverige-skattestatistisk-arsb>, besökt 2021-04-16.

Skatteverket: *Rättslig vägledning – bokföringslagen*,

<www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.6/3205.html>, besökt 2021-04-18.

Valmyndigheten: *Valresultat 2018*, <www.val.se/valresultat/riksdag-region-och-kommun/2018/valresultat.html>, besökt 2021-04-16.

Övriga källor

Januariavtalet: *Utkast till sakpolitisk överenskommelse mellan Socialdemokraterna, Centerpartiet, Liberalerna och Miljöpartiet de gröna*, 2019.

Lagkommentarer

Andersson Mari, Dahlberg Mattias, Saldén Enérus Anita, Tivéus Ulf:

Inkomstskattelagen – en kommentar del I och del II, <https://juno-nj-se.ludwig.lub.lu.se/b/documents/3524351#BOOKPART9789139313229CHAPTER1_COMM3>, kommentaren till 1 kap. 3 § 1p inkomstskattelag (1999:1229), under rubriken Skatter, Uppl. 21, Norstedts Juridik, 2021.