

JAN KELLGREN & GUSTAV LINDKVIST

”Konsekvenserna från tillämpnings- synpunkt” som tolkningsargument – några reflektioner från ett skatte- processuellt perspektiv

Det finns anledning att anta att domare, inte minst i högre instanser, i större eller mindre mån väger in faktorer som kan sammanfattas med lokutionen ”konsekvenserna från tillämpningssynpunkt”. Härmed avser vi att domstolen skapar sig en uppfattning om vilka samhällseliga konsekvenser olika tolkningsalternativ kan antas få, vilka av dessa som är att föredra och vilken tolkning som skulle bidra till att förverkliga dessa samt att man tillmäter sådana överväganden i alla fall någon betydelse vid valet mellan olika tolkningsalternativ. Här diskuteras användningen av sådan konsekvensargumentation i skattefrågor utifrån ett skatteprocessuellt perspektiv.

1 INLEDNING¹

Hur juridisk argumentation, t.ex. i domstol, egentligen går till i olika fall vet vi nog egentligen inte riktigt, för det är lite av en skapande verksamhet.² Den juridiska argumentationen är därmed svår att beskriva, även om det naturligtvis går att iaktta vissa argumentationsmönster i domskäl.³ Troli- gen resonerar olika domare på i alla fall i någon mån olika sätt och kanske är det till och med så att en och samma person resonerar på olika sätt vid olika tillfällen. Detta är dock svårt att med säkerhet fastställa, eftersom varje fall är unikt och vissa skillnader på ytan kan bero på att samma ”metodologiska verktygslåda” har använts på olikartade frågor – lite som att

1 Vi vill rikta ett varmt tack till deltagarna vid det seminarium vi höll om dessa frågor i Örebro 2019 och till juris doktorerna Erik Sinander, Simon Andersson och Adam Croon, som har läst manus och lämnat värdefulla synpunkter. Ansvaret för återstående brister ligger uteslutande på oss.

2 Se t.ex. Larenz, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6. uppl., 1991, s. 346.

3 I den mån detta är korrekt försvårar dessa metodproblem bedrivandet av rättsutredande rättsvetenskap, åtminstone i den mån som ambitionen är att argumentera på i princip samma sätt som domstolarna – det finns ju inget krav på att deras juridiska argumentation (domskäl) ska följa någon vetenskaplig standard.

korsmejsel används där det passar och spårmejsel i andra fall. Därtill finns ju problemet med att i domskäl beskriva hur man tänker – och frågan vilken tolkningsprocess som är den ”sanna” – *context of discovery* eller *context of justification* (eller om det på något, men olika, sätt är båda).

Under alla omständigheter har vi anledning att anta att domare, möjligen framförallt i högre instanser, inom ramen för sin rättstillämpning väger in faktorer som kan sammanfattas med lokutionen ”konsekvenserna från tillämpningssynpunkt” (härefter KFT), på så sätt att domstolen 1) skapar sig en uppfattning om vilka samhällliga konsekvenser olika tolkningsalternativ kan antas få, 2) vilka av dessa konsekvenser som är att föredra och vilken tolkning som skulle bidra till att förverkliga dessa samt att man 3) tillmäter sådana överväganden i alla fall någon betydelse vid valet mellan olika tolkningsalternativ.⁴ Ibland är sådana argument explicita (som t.ex. i HFD RÅ 1996 ref. 84, det s.k. ”Luxemburgmålet”⁵) men vi har, bl.a. utifrån informella kontakter, skäl att tro att det är ett vanligt inslag i de avvägningar som görs av domarna inför en dom, framförallt inför avgöranden som får en tydligt vägledande funktion. Det är i alla fall här vårt, förvisso obevisade, grundantagande. Föreställningar om KFT utgör därigenom någon form av tolkningsargument.

Vi kommer i denna artikel att diskutera användningen av sådan konsekvensargumentation i skattefrågor – ”KFT-argumentation” – utifrån ett i första hand skatteprocessuellt perspektiv. Vissa av de aspekter vi behandlar gäller rimligtvis generellt för all rättstillämpning, även utanför skatterätten, där konsekvensargumentation kan ske – men i den frågan har vi inga vetenskapliga ambitioner. Framställningen är relativt fritt diskuterande och ett centralt syfte är att beskriva några frågor som vi finner intressanta i detta sammanhang samt att spekulera något kring svaren på dessa. Artikeln är upplagd så att vi först (avsnitt 2) något utvecklar vad vi menar med termen ”konsekvenserna från tillämpningssynpunkt som tolkningsargument”. Det framkommer därvid att det finns betydande svårigheter både med att fastställa dessa konsekvenser och att avgöra vilka av dem som är lämpliga. I nästföljande två avsnitt (avsnitt 3 och 4) diskuteras hur sådana

4 Se t.ex. Hellner, Metodproblem i rättsvetenskapen, Jure 2001, s. 175 ff. och i synnerhet s. 182 ff. med hänvisning till Savignys s.k. sammanvägningsmetod.

5 Se också t.ex. RÅ 2004 ref. 1 (”Sipano II”) där majoriteten anförde bl.a. argument som ”Det kan vidare konstateras att det i ett fall som det förevarande för aktieägaren inte är fråga om en högre eller lägre beskattning utan om beskattningstidpunkten.” och ”En utdelningsbeskattning säkerställer således att kontinuiteten i beskattningen upprätthålls.”

bedömningar och osäkerheter bör hanteras från ett skatteprocessuellt perspektiv, framförallt med avseende på distinktionen mellan sakfrågor och rättsfrågor och principen om *jura novit curia*. Slutligen (avsnitt 5) relateras användningen av KFT-argumentation till skrivande och analys av domskäl.

Vi torgför här inte någon egen uppfattning om *vilken* betydelse KFT eventuellt bör tillmätas som tolkningsargument eller *vad* som är lämpliga konsekvenser att eftersträva, utan artikeln är orienterad mot skatteprocessuella frågor i de fall där domstolarna faktiskt beaktar KFT.⁶ Framställningen är orienterad mot tolkning och tillämpning av regler i det praktiska rättslivet, inte mot rättsvetenskaplig verksamhet.

2 VAD VI MENAR MED ”KONSEKVENSERNA FRÅN TILLÄMPNINGSSYNPUNKT SOM TOLKNINGSARGUMENT”

Uttrycket ”konsekvenserna från tillämpningssynpunkt” upplyser endast om att frågan är om bedömning, och eventuellt beaktande, av konsekvenserna av aktuella alternativa tolkningsalternativ, men säger i sig inget om 1) hur dessa konsekvenser fastställs, 2) vilka konsekvenser som avses eller 3) vilken betydelse dessa tillmäts.⁷ Det är i princip möjligt att beakta konsekvenserna såväl från ett mer historiskt perspektiv som från ett mer framåtsyftande dito, i båda fallen med fokus på parterna i processen och/eller på fler än de aktuella parterna. Detta illustreras av nedanstående fyrfältsmodell, men vill framhålla att det inte måste råda någon konflikt mellan resultaten i de olika rutorna; vissa KFT kan i ett givet fall i princip tänkas upplevas som rimliga i samtliga beskrivna perspektiv (eller i inget av dem).

6 Frågan vad kan anses vara konsekvenser att eftersträva diskuteras bl.a. (under beteckningen ”materiellt lämplig rättstillämpning”) av Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, Iustus 1997, s. 72–75, med vidare hänvisningar till bl.a. Eckhoff.

7 Enligt vår mening är KFT snarlikt det som ibland kallas för rättstillämpningsfakta (se vidare om termen; Ekelöf, Edelstam och Heuman, Rättegång, Fjärde häftet, Norstedts Juridik, 7 uppl., 2009 s. 303 ff., med vidare hänvisningar.

<i>KFT; fokusgrupp respektive tids- perspektiv</i>	<i>Historiskt perspektiv</i>	<i>Framåtsyftande</i>
<i>För parterna i processen</i>	I förhållande till vad som har hänt; vad vore ett rimligt resultat?	Vad kan antas bli en bra lös- ning för framtiden för dessa parter?
<i>För fler än parterna (dvs. samhällelig nivå)</i>	I förhållande till vad som har hänt; vad vore rimliga effekter på sam- hällelig nivå?	Vad vore ett önskvärt rättsläge (till den del det kan och bör åstadkommas inom ramen för rättstillämpningen)?

I vilken kontext används KFT som tolkningsargument? Är det t.ex. inom ramen för användning av Ekelöfs teleologiska metod eller någon form av mer eller mindre i detalj utmejslad sammanvägningslära? Och vilken grad av genomslagskraft har de? Vi har inte för avsikt att här utveckla dessa frågor, utan vi utgår helt enkelt från följande punkter, som vi tar med oss till den fortsatta analysen:

1. Domstolar beaktar åtminstone ibland KFT i samband med sin lagtolkning, inte bara i den mån som lagarna explicit föreskriver en sådan analys. Ett centralt syfte med att (naturligtvis inom vissa gränser) göra så är att rätten, sålunda tolkad, ska få en högre grad av någon form av materiell lämplighet, jämfört med vad som hade blivit resultatet med alternativa tolkningar. Givetvis kan dock andra slags tolkningsargument, t.ex. vad som sägs i lagförarbeten eller vad som framkommer i rättspraxis, väga tyngre och motivera en annan tolkning.
2. Vi vill här i första hand diskutera sådana KFT som avser framtiden och ett bredare spektrum av aktörer än just och enbart parterna, dvs. det nedre högra fältet i fyrfältsmodellen ovan.
3. Att på detta sätt se till KFT synes förutsätta att man bildar sig en uppfattning om vilka effekterna i samhället skulle bli med de olika tolkningsalternativ som övervägs. Det är svårt att se annat än att en sådan analys gör på empirisk väg erhållen information relevant eller rentav nödvändig – man måste ju veta något om hur skattebetalarkollektivet, och även samhället i övrigt, påverkas av olika tänkbara rättslägen. Sådan information måste sedan analyseras i relation till

respektive aktuell situation och fråga. Arbets sättet är på så sätt besläktat med inte minst rätts sociologi, rättsekonomi och rätts statistik ("enbart analys utifrån rättskällor ger inte hela svaret"), även om en domstol inte är underkastad sådana krav på vetenskaplighet som kan ställas på texter med direkt vetenskapliga ambitioner.⁸ Nå, med ett sådant perspektiv sätter sig domstolen i vad som kanske kan kallas en "dual (eller multipel) makro-hypotetisk ställföreträdande proaktiv position"⁹, där målet i princip är att rekonstruera en framtida ekonomisk rationalitet med olika rättslägen samt dess vidare samhällseffekter.¹⁰

4. Den proaktiva situationen för en ekonomisk aktör är målinriktad, holistisk och målet med valen inom verksamheten är vanligtvis inte i första hand rättsligt.¹¹ Ekonomisk kunskap är av stor betydelse vid en sådan proaktiv analys. Både teoretisk och empirisk ekonomisk kunskap synes vara av betydelse när frågan ska avgöras hur skattskyldiga torde komma att agera utifrån olika rättslägen.
5. Därefter behöver domstolen värdera de effekter man föreställer sig ska komma att aktualiseras – är effekt X, orsakad av tolkningsalternativ A, bättre än effekt Y, orsakad av tolkningsalternativ B och i så fall varför? Detta är naturligtvis en stor fråga, men vi nöjer oss här med att diskutera den delaspekten av frågan som avser *vilka de troliga effekterna av olika tolkningsalternativ kan antas bli* – alltså *inte hur* dessa sedermera värderas.¹²

8 Gräns text Allmänt om användningen av andra vetenskaper inom juridiken (Nääv & Zamboni (red), Juridisk metodlära, Studentlitteratur 2018, kapitel 15) är läsvärd i detta sammanhang, men går egentligen inte in på de frågor vi här tar sikte på.

9 "Dual" betecknar att valet står mellan två olika tolkningsalternativ/rättslägen (men där det kan finnas ännu flera tolkningsalternativ/rättslägen, då "multipel" är mer korrekt), "makro" står för att analysen avser den samhälleliga nivån, istället för partsnivån, situationen är "hypotetisk" emedan valet av rättsläge ännu inte är fattat och de skattskyldiga ännu inte känner till, och än mindre har hunnit anpassa sig efter, det rättsläge som eventuellt blir aktuellt, "ställföreträdande" betecknar att analysen avser andras val. Slutligen avser analysen spekulation kring en proaktiv anpassning (till två eller flera hypotetiska rättslägen).

10 Se Kellgren, Proaktiva perspektiv i reaktiv skatterättstillämpning, Bjuvberg och Monsenego (red.), Vänbok till Bertil Wiman, Norstedts Juridik 2019.

11 Ibid.

12 Det ska dock noteras, att KFT av olika tolkningsalternativ i princip, i en dömande situation, kan beaktas inom ramen för en rättsekonomisk analys, men också utifrån kriterier som t.ex. vilka effekter som svarar bäst mot lagstiftarviljan, moralföreställningar, rättstradition eller helt

6. Efter att KFT, i den mån det är möjligt, har fastställts (punkt 3 ovan) och värderats (punkt 5 ovan) måste avgöras vilken *betydelse* de ska tillmätas, relativt andra tolkningsargument. De kan då i princip användas så att det återspeglas i *domskälen*, eller inte, och de kan antingen avvägas mot andra, kanske mer traditionella, lagtolkningsargument (t.ex. analys av lagens ordalydelse, ändamål m.m.), eller för att (som ett slags metargument) välja vilka sådana argument som ska tillmätas avgörande betydelse (se närmare avsnitt 5).

3 KONSEKVENSERNA FRÅN TILLÄMPNINGSSYNPUNKT – EN SÄRPRÄGLAD HYBRID MELLAN RÄTTSFRÅGA OCH SAKFRÅGA¹³

Osäkerhet uppkommer vid allt beslutsfattande. Inom praktisk juridik kan osäkerhet uppkomma angående två principiellt olikartade frågor; rättsfrågor och sakfrågor. Eventuell osäkerhet hanteras genom idén om s.k. *non liquet*. Med detta menas att domstolen inte får underlåta att sakpröva ett mål därför att osäkerhet gäller om innebörden av gällande rätt eller sakförhållandena. Motsvarigheten till *non liquet* avseende sakfrågor finns i bevisbörderegler, dvs. i bevisbörda och beviskrav. Om osäkerhet föreligger om någon sakfråga kommer denna osäkerhet förr eller senare – senast då domstolen bestämmer sig för att sakpröva – att gå ut över den part som har bevisbördan.

Frågan är då hur osäkerhet om vilka konsekvenserna från tillämpningssynpunkt egentligen skulle bli bör ses och hanteras processuellt? Närmare bestämt tänker vi här på om domstolar bör hantera osäkerhet om KFT inom ramen för huvudkategorierna rättsfråga eller sakfråga, samt de till dessa kategorier hörande rättsregler/principerna? Om KFT ska anses vara en rättsfråga bör osäkerheten hanteras inom ramen för *jura novit curia* och idén om *non liquet*.¹⁴ Om det istället utgör en sakfråga

enkelt utifrån vilken lösning som förefaller praktisk eller, åtminstone i princip, på mer emotionella grunder upplevs som attraktiv.

13 Se mer om rättsfråga och sakfråga i t.ex. Lindell, Sakfrågor och rättsfrågor. En studie gränser, skillnader och förhållanden mellan faktum och rätt, Iustus förlag 1987 (ak. avh.), Sevelin, Facts in the Law: A Legal Positivist Conception of the Law/Fact distinction, Lund University 2017 (ak. avh.) och Nordklint, Bevisrättens tillämpning i skatterätten, Jure 2020 (ak. avh.).

14 Se Croon, Jura Novit Curia – En rättsgenetisk undersökning av den juridiska metodlärans utveckling under 1800-talet, Jure 2018 (ak. avh.) angående *jura novit curia* och dess historiska framväxt.

bör hantering ske med sedvanliga regler om utredningsskyldighet enligt 8 § FPL kompletterat med bevisbörderegler, också som sagt kompletterat med idén om *non liquet*. *Non liquet* betyder ungefär ”det är inte klart”/”det är inte klarlagt”. Idén om *non liquet* är kopplad till rättstillämparens beslutsvång. En domstol får som sagt alltså inte avstå från att döma i ett mål därför att det (1) är oklart vilken innebörden av gällande rätt är (rättsfrågan) eller (2) oklart vilka sakförhållanden (sakfrågan) som råder.¹⁵

Tämligen uppenbart torde vara att konsekvenser från tillämpningssynpunkt inte utgör någon sedvanlig sakfråga. KFT kan ju utgöra ett slags tolkningsargument när innebörden av gällande rätt bedöms. Därför bör huvudkategoriseringen ligga under begreppet rättsfråga. Dock bör understrykas att konsekvenser från tillämpningssynpunkt näppeligen heller utgör någon vanlig rättsfråga. När domstolen enligt principen om *jura novit curia* – som bäst beskrivs som en utredningsskyldighet avseende rättsfrågor – ska bilda sig en närmare uppfattning om konsekvenserna finns svaret nämligen inte i traditionella rättskällor eller tolkningsargument. Vilka konsekvenser som kan antas inträda är istället en renodlat faktisk fråga och svaret finns helt och hållet i världen utanför rättskällorna och tolkningsargumenten (den gällande rätten).¹⁶ I så måtto har konsekvenser från tillämpningssynpunkt klara inslag av sakfråga, med vilken belägg eller ”bevisning” synes kunna föras enbart med stöd från världen utanför rättskällorna och tolkningsargumenten.

Lite av ett särfall synes inträffa om lagstiftning bygger på en verklighetssyn och konsekvensbedömningar som med tiden har visat sig vara felaktiga, t.ex. föråldrade nationalekonomiska modeller och data. Det framstår då som mer oklart om konsekvenserna från tillämpningssynpunkt ska bedömas utifrån de föreställningar som har legat till grund för den aktuella, nu tolkade, lagstiftningen eller utifrån senare, mer vederhäftiga, insikter om vilka konsekvenser som faktiskt är de troliga. Man kan i alla fall i princip tänka sig att välja den ståndpunkten att konsekvenserna från tillämpningssynpunkt ska bedömas utifrån de principer som låg till grund de tolkade reglerna.

¹⁵ Se t.ex. Strömholm s. 412 och 424.

¹⁶ Det kan dock i och för sig vara så att KFT beaktas inom ramen för t.ex. någon form av teleologisk lagtolkning. I så fall kan ju ändamålet finnas angivet i rättskällorna, t.ex. i förarbetena, men bedömningen av vilka konsekvenserna från tillämpningssynpunkt är utgör likafullt en faktafråga. Föreställningar efter/utifrån efterforskningar av KFT kan f.ö. också användas för att komma fram till en ståndpunkt om en regels ändamål, t.ex. inom ramen för Ekelöfs teleologiska lagtolkningsmetod.

Vår samlade ståndpunkt är att KFT i och för sig utgör en rättsfråga och därför bör hanteras inom ramen för principen om *jura novit curia*, men att de ändå har tydliga inslag av sakfråga. Därmed kan KFT sägas vara en särpräglad *hybrid* mellan rättsfråga och sakfråga.

4 BÖR EN SÄRSKILD FORM AV *JURA NOVIT CURIA* GÄLLA FÖR KONSEKVENSERNA FRÅN TILLÄMPNINGSSYNPUNKT?

Eftersom vi *sålunda* har hänfört KFT till huvudkategorin rättsfråga kan i förstone hävdas att frågan kan och bör hanteras på sedvanligt sätt enligt principen *jura novit curia*, dvs. att domstolen på sedvanligt sätt utreder (och bedömer) innehållet i gällande rätt. Även angående en vanlig rättsfråga kan givetvis osäkerhet uppstå om innehållet i gällande rätt, på principiellt likartat sätt som för KFT.

Det som för oss s.a.s. skaver i att hantera KFT som en sedvanlig del av *jura novit curia* är att KFT i praktiken har så tydliga karaktäristika av sakfråga; domstolen kan ju inte med ledning av sedvanligt rättskällematerial eller tolkningsargument *härledda ur sådana källor* undersöka KFT, eftersom dessa har *sin i alla fall huvudsakliga* faktabas ute i (den ”rättskälle-externa”) verkliga verkligheten. Enligt vår mening finns därför fog för att diskutera en ”särskild” *jura novit curia* avseende KFT.¹⁷ Det ska dock understrykas att vår ambition här i första hand är att *presentera* problemet, inte att efter ingående analys lösa det.

Ett första skäl för en särbehandling av KFT, relativt andra rättsfrågor, är att domstolen inte kan undersöka och bilda sig en uppfattning om KFT med ledning av sedvanliga rättskällor. Domstolen måste alltså gå utanför sedvanligt rättskällematerial. Det finns givetvis inget absolut hinder mot att gå utanför den juridiska sfären i form av att domstolen undersöker vetenskapliga rön och bedömningar av olika slag. Eftersom detta är ”utom-rättsligt” material finns dessvärre inga garantier för att en domare närmare ska kunna bedöma materialet/frågan. Situationen påminner om den som råder för sakkunnigbevisning, där part hör en expert på visst sakområde, dock med den väsentliga skillnaden att domare i princip inte kan antas vara experter på annat än rättsregler etc. Preliminärt tycks det alltså oss

¹⁷ KFT skulle därför kunna liknas vid innehållet i utländsk rätt, för vilken *jura novit curia* inte fullt ut och på sedvanligt sätt enligt 35 kap. 2 § RB är tillämplig. Se vidare diskussion om detta i Sinander & Lindkvist i SvJT 2015 s. 749 ff.

som att *jura novit curia* inte löser tänkbar osäkerhet angående KFT, vilket således allmänt talar emot en hantering av KFT på sedvanligt sätt inom ramen för *jura novit curia*.

Ett andra skäl för särbehandling av KFT – vilket delvis sammanhänger med det första – är att det inte ter sig självklart att domstolen ska anses ha en skyldighet att undersöka ”utomrättsligt” material. Det skulle helt enkelt kunna vara för tids-/resurskrävande för en domstol att undersöka sådant utomrättsligt material, där bedömningen av materialet kanske ändå är osäker enligt vad som sagts i föregående stycke. När det gäller KFT längre bort i orsakskedjan – ”konsekvensernas konsekvenser” – är det i praktiken omöjligt. Detta talar allmänt emot en sedvanlig hantering enligt *jura novit curia*.

Om man godtar ståndpunkterna i föregående stycken synes följderna dock bli att man i dömandet godtar vad som gränsar till gissningar eller hugskott angående KFT. En sådan ordning ter sig heller inte tillfredställande – och kanske än mindre om den kommer till explicit uttryck i domskäl. Det kan dock inte alls uteslutas, att det också finns fall där KFT väsentligen faktiskt låter sig bedömas på ett vederhäftigt sätt och i så fall faller vissa användningar mot att beakta sådana tolkningsargument. Bara för att en slags analys kan vara mycket svår, i vissa fall gränsande till omöjlig, måste den ju inte alltid vara det.

Frågan tycks angelägen att utveckla längre än vi här har möjlighet. Det ska naturligtvis väldigt mycket till för att med stöd av resonemang och föreställningar om KFT avvika från lagbundenhetens princip. Vilken roll och i vilka fall, inom dessa ändå ganska vida ramar, som KFT bör (utrönas och sedermera) få spela som tolkningsargument är dock en annan fråga.

5 NÅGOT OM DOMSKÄL I RELATION TILL

KONSEKVENSERNA FRÅN TILLÄMPNINGSSYNPUNKT

Det är för rättsordningens legitimitet och effektivitet viktigt att domstolarnas avgöranden inte bara i sak är rimliga och fattade på juridiskt goda skäl, utan även att de är väl motiverade.¹⁸ Det är en intressant fråga hur argument rörande KFT ska passas in i denna kontext. Frågan hur domskälen närmare bör utformas är dock stor och komplex och av den relevanta regeln om domskäl, 30 § andra stycket FPL, framgår bara att ”de skäl” som

¹⁸ Se närmare Bergholtz, *Ratio et Auctoritas*, Juristförlaget i Lund, 1987.

har bestämt utgången ska framgå av avgörandet/beslutet.¹⁹ Som Melin skriver blir de naturliga följdfrågorna vad ett skäl är för något respektive vad det innebär att detta måste framgå?²⁰ Vi vill hävda att frågan hur domskäl bör utformas bör besvaras mot bakgrund av åtminstone följande två aspekter:

1. Utgångspunkten för utformningen av domskäl är förstås *lagrummets krav* på att redovisa *de skäl som faktiskt har bestämt utgången*. Men hur ska vi egentligen förstå frågan vad det är som har bestämt utgången? Detta är i själva verket komplicerat. Frågan synes ha (åtminstone) två sidor, som vi här försöksvis har valt att kalla den komparativa respektive den filosofiska. Med den *komparativa* sidan syftar vi på vilka tolkningsargument som kom att tillmätas betydelse i respektive fall, t.ex. att förarbetsuttalanden blev viktiga i ett fall medan rättspraxis fick stor betydelse i ett annat eller att två instanser som prövade samma fråga hade olika uppfattning om hur lagtexten ska tolkas. Rent principiellt är den komparativa frågan kanske ändå relativt hanterbar.²¹ Den sida vi benämnt den *filosofiska* är bredare och den är komplicerad av andra skäl – fler än vi kan gå in på här. Ett par saker dock: De två, närmast klassiska, nyanserna av juridisk argumentation – *context of discovery* respektive *context of justification* – har en oklar inbördes relation (om de egentligen ens utgör ett begreppspar som faktiskt bidrar till förståelse) vilket gör att det inte är självklart vad som egentligen ska anses *vara* de skäl som har bestämt utgången: är det t.ex. vad domarna har velat, vad man har tänkt, övervägt, enats om (i större eller mindre mån) eller vad man till slut har valt att skriva i domskälen? Och vilken betydelse har det att domskälen vanligtvis är ett resultat av en grupprocess, där ingen enskild person ensam står för innehållet? Om vägen fram till ett avgörande i någon mening utgör en diskussion mellan individer som egentligen först i och med domskälen ”talar som en grupp och med den form av bestämdhet som det innebär att det är skäl för ett avgörande man faktiskt fattar”²²

19 Se närmare om innebörden av 30 § FPL i von Essens lagkommentar på JUNO.

20 Melin, Tillräcklig domsmotivering i förvaltningsdomstol? – fyra principer tillämpande på mål om anstånd med betalning av skatt, Skattenytts Akademiska nummer 2020, s. 3 f.

21 Det kan dock vara svårt att avgöra om sådana skillnader mellan domskäl som kan iaktas i olika fall beror på skillnader i allmän inställning avseende vad som så att säga i allmänhet är den korrekta lagtolkningsmetoden (som att en domare i allmänhet tillmäter ändamålsresonemang stor betydelse medan en annan lägger särskilt vikt vid att söka ledning i rättspraxis) eller på för respektive fall specifika omständigheter (t.ex. att rättspraxis gav mycket ledning i ett fall och andra rättskällor i ett annat). Jfr även metaforen om verktygslådan i artikelns inledning.

22 Det behöver i och för sig inte nödvändigtvis vara de skäl som faktiskt låg till grund för beslutet, men de utgjorde i alla fall de skäl man faktisk angav för beslutet/domslutet faktiskt fattade.

kan det kanske synas logiskt att anse att det först är själva de skäl som återfinns i domskälen som utgör de skäl som har bestämt utgången – men då hamnar vi i ett cirkelresonemang; eftersom om domstolen i domskälen då ska redogöra för samma skäl som blir skäl just därför att de skrivs... Nej, här spelar också rättskulturen och diverse kontrollerande faktorer en betydande roll – alla slut och motiveringar skulle de facto inte godtas och detta vet och beaktar domstolen naturligtvis.

En annan faktor av betydelse inom den här diskuterade filosofiska sidan är att dömande verksamhet till sin natur är delvis normativ²³, där det finns ett utrymme för olika bedömningar om vad som är en lämplig lagtolkning och där domstolen har att göra ett val mellan flera olika alternativ och att detta val ska vara klokt i en normativ, närmast moralisk mening²⁴. Normativa resonemang kan i princip fördjupas vidare och vidare bakåt, till en motivering av ”skälet till skälet” och därefter till ”skälet för skälet för skälet” (ibland används uttrycket ”oändlig regress”).²⁵ Av inte minst praktiska skäl måste förstas ambitionen till fullständighet begränsas. Det är tydligt att lagrummets krav på att ange de skäl som faktiskt har bestämt utgången måste förstas mot bakgrund av nämnda, och kanske andra, komplexiteter. Det är dock alltså för det första långtifrån självklart vad som menas med att något har bestämt utgången och för det andra är det inte realistiskt att skriva allt som har haft någon betydelse för denna.

2. Vilket slags domskäl som bäst tjänar demokratin och rättsordningens (inklusive domstolarnas) legitimitet synes vara en annan styrande

23 Vi menar att domstolars lagtolkning är normativ i den meningen att det finns ett visst, större eller mindre, utrymme för att välja den tolkning som domstolen finner lämplig, givet sitt uppdrag att utgöra domstol avseende de aktuella reglerna. Man fattar ett beslut, som inte sällan hade kunnat vara ett annat utan att vara uppenbart feldömt, och menar, mer eller mindre underförstått, att det utgör ett till både sin karaktär och sitt resultat moraliskt val – där den moraliska situationen är rättstillämpning, vilket förstas medför att ”skönet” är i hög grad bundet.

24 Detta till skillnad från en naturvetares antaganden om hur naturen fungerar, som ju ”endast” ska beskriva naturen så korrekt som möjligt, men där sanningen vanligtvis inte är beroende av moraliska val.

25 Se närmare t.ex. Jareborg, Straffrättsideologiska fragment, Iustus 1992, s. 30 och Eng, Hidden value-choices in legal practice, i Aarnio, Alexy och Bergholtz; Justice, Morality and Society – A Tribute to Aleksander Peczenik on the Occasion of his 60th Birthday 16 November 1997, Juristförlaget i Lund 1997.

faktor. Det är här måhända lätt att bejaka omfattande²⁶ och transparenta domskäl, men det är inte självklart att det bidrar till domstolarna legitimitet att redovisa alla tankar som har påverkat domstolen i en viss riktning. Kanske är det framförallt argument som förhållandevis direkt emanerar ur rättskällorna (demokratisk förankring), och vilka jurister (domarna) får antas ha störst kompetens att använda, som bör lyftas fram i domskäl? KFT, å andra sidan, förutsätter ju att kunskaper inhämtas från fält en god bit ifrån en traditionell juristkompetens och där domstolar inte heller alltid har den bästa kompetensen, eller legitimiteten, att bedöma vilka effekter som är sannolika respektive lämpliga. Det betyder inte att KFT inte bör beaktas inom ramen för rättstillämpningen, men kanske finns en risk att den dömande verksamheten skulle framstå som väl spekulativ och obunden om resonemang om KFT skulle ges en stor och explicit förklarad plats i domskälen? Detta är frågor långt bortom vår ambition i detta sammanhang, men som åtminstone tentativt behövde relateras till artikelns tema.

Mot bakgrund av ovanstående komplexiteter vill vi begränsa diskussionen om domskäl till några reflektioner. Frågan i den här delen är om, och i så fall hur, domstolen bör redovisa sin bedömning och sina överväganden angående förekomst av resonemang avseende KFT och vilken betydelse dessa överväganden i så fall har tillmätts, relativt andra tolkningsargument? Vi tror, utan att på ett vetenskapligt sätt ha kartlagt läget, att det förekommer att domstolar underlåter att redovisa, eller på ett mindre fullödigt sätt redovisar, sin bedömning i denna fråga.

Av formuleringen av 30 § andra stycket FPL, att av avgörandet/beslutet ska framgå ”de skäl” som bestämt utgången, är det (oaktat vad som ovan har skrivits) svårt att dra någon annan slutsats än att i alla fall någon form av bedömning av konsekvensernas betydelse bör redovisas, i de fall där sådana resonemang har haft betydelse för utgången. KFT är som sagt enligt vår mening att se som en (må så vara särpräglad) rättsfråga och därmed får det *de lege lata* anses vara tämligen klart att bedömningen, liksom andra rättsfrågor, i och för sig ska redovisas i domskälen.

Hur ingående och omfattande en sådan redogörelse bör vara är dock en annan fråga, där vi alltså emellertid, på nyss anförda skäl, inte vill sätta

26 Även denna uppfattning bör begränsas med avseende på fall som är så lätta att någon omfattande avvägningsmanöver inte har varit nödvändig och att omfattande domskäl därmed vore onödiga, eller rentav missledande.

ned foten alltför tydligt. Starka skäl synes dock tala för att *om* KFT har tillmätts stor betydelse, t.ex. *vis a vis* andra tolkningsargument, så bör detta, och hur domstolen därvid har resonerat, uttryckas *tydligt*. Inte minst gäller detta då det är fråga om överväganden i frågor där det grundläggande valet av rättsföljder redan är gjort av lagstiftaren – det är ju i princip inte domstolen som ska välja lämpliga rättsföljder – konsekvenserna från tillämpningssynpunkt har till sin natur *både* karaktär av ”rättsutvecklings-skäl” och av lagtolkningsargument. Om detta ändå sker, inom ramen för domstolens bundna skön, förefaller det viktigt att domskälen är tydliga.

Delvis samma förhållanden som ovan har diskuterats kan dock också anses tala för en viss återhållsamhet med att utförligt redogöra för resonemang rörande KFT. För det första kan det uppfattas som känsligt att tydligt framhäva domstolars rätt att, må så vara inom vissa ramar, välja vilka argument och därigenom rättsföljder man finner lämpliga – att ge en sådan bild kan ge upphov till legitimitetsproblem, eftersom domstolar, på mycket genomtänkta grunder, varken är folkvalda eller har tillgång till lagstiftarens utredningsapparat. För det andra kan det (som ovan nämnts) vara så att överväganden rörande KFT kan (som ett metaargument) ha legat till grund för *valet mellan* vissa mer traditionella tolkningsargument framför andra traditionella tolkningsargument (t.ex. att ta fasta på den lexikala betydelsen av en term istället för på den i förarbetena uttalade avsikten med ett lagrum) – att KFT sålunda mer utgör ett ”skäl ett skäl”. Det framstår i så fall för oss inte som självklart att ”skälet till skälet” behöver, eller ens bör, utvecklas i domskälen (jfr ovan om ”oändlig regress”). Till sist är det frågan om att finna en rimlig balans mellan transparens, korrekthet, legitimitet och någon grad av hanterbar korthuggenhet.

6 AVSLUTANDE SYNPKTER

Frågan om användningen av KFT som tolkningsargument rymmer många tänkbara forskningsuppgifter, som vi här bara har kunnat beröra kortfattat. Inom ”varats värld” vore det av intresse att veta mer om både hur och (inte minst) varför domstolar, myndigheter etc. på olika nivåer faktiskt använder sådan argumentering – från hur man bildar sig en uppfattning om de alternativa konsekvenserna samt värderar dessa och avväger dem mot andra tolkningsdata till hur resonemang om KFT sedermera behandlas i domsmotiveringar och i motiveringar till myndighetsbeslut. Motsvarande

frågor framstår som minst lika relevanta från ett normativt perspektiv – vad är en lämplig användning av sådan argumentering? Vi upplever att det är mycket som vore värt att veta mer om inom detta område.

Jan Kellgren är professor i skatterätt vid Linköpings universitet och gästprofessor i samma ämne vid Örebro universitet. Gustav Lindkvist är juris doktor i offentlig rätt.