Robert Påhlsson

Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten[1]

Sammanslagningen av landets skattemyndigheter till en enda har tillsammans med Internets kommunikationsmöjligheter kommit att innebära nya förutsättningar för likformighet på skatteområdet. Skatteverket (SKV) utnyttjar de nya möjligheterna, och utövar aktiv rättslig styrning på ett flertal sätt. Ett av de viktigaste sätten är de ställningstaganden, eller styrsignaler, vilka sedan halvårsskiftet 2004 publiceras på verkets hemsida. I artikeln presenteras och granskas detta nya skatterättsliga fenomen.

1 Inledning

Landets tidigare tio skattemyndigheter utgör sedan ingången av 2004 en enda myndighet. I anslutning till skattemyndighetsfusionen etablerades Skatteverkets styrsignaler som ett nytt hjälpmedel i verkets arbete, och som service till de skattskyldiga. Uttalandena rubriceras visserligen "Skatteverkets ställningstaganden" på verkets hemsida. De har emellertid blivit kända som "styrsignaler" och jag använder konsekvent denna beteckning i artikeln. Syftet med denna artikel är att belysa Skatteverkets uttalanden i allmänhet, och styrsignalerna i synnerhet, i deras egenskap av rättsliga hjälpmedel. Detta innebär att jag diskuterar dem i ljuset av Skatteverkets uppdrag. Jag analyserar främst styrsignalernas konstruktion och deras relation till verkets andra regelorienterade produkter, så som handledningar och allmänna råd. Artikeln har huvudsakligen skrivits under mars 2006. Med hänsyn till hur snabbt utveckling och framtagande av styrsignalerna går är det möjligt att det finns uppgifter i artikeln som inte längre är aktuella.

Framställningen är disponerad enligt följande. I de inledande korta avsnitten redovisas viss bakgrund och historik avseende Skatteverkets och dess föregångares regelgivning, i form av rekommendationer, anvisningar m.m. Jag drar härvid slutsatser om uttalandenas rättskällekaraktär m.m.[2] Härefter presenteras en inventering av styrsignalerna och en beskrivning av deras uppbyggnad. Slutligen diskuterar jag några särskilda frågor vilka jag uppfattar som principiellt betydelsefulla. Hit hör frågan om styrsignalerna själva behöver tolkas, om de skiljer mellan gällande rätt och Skatteverkets egna uppfattningar, hur de förhåller sig till Regeringsrättens och EG-domstolens praxis m.m. Jag försöker både löpande och avslutningsvis att komma med konkreta och konstruktiva förslag på förbättringar i systemet med styrsignaler.

---

[1] Denna uppsats har tillkommit som en del av projektet Likhet inför skattelag, som finansieras av Riksbankens Jubileumsfond.

[2] Dessa inledande delar hålls korta. Den intresserade läsaren hänvisas i stället till min avhandling Riksskatteverkets rekommendationer – allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, Uppsala 1995 (citeras Påhlsson i det följande).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20

2 Bakgrund

Ett modernt skattesystem är beroende av en effektiv skatteadministration om det ska kunna fungera. Kraven som ställs på de myndigheter som har att administrera skatterna är av flera slag. Det är självfallet nödvändigt att uppbörden är välorganiserad, så att de pengar som medborgarna förväntas bidra till kollektiva nyttigheter med verkligen kommer det allmänna till del. Effektivitet i hanteringen av betalningsströmmar och kontroll är grundstenar i denna del av en modern skatteförvaltnings verksamhet. Här ligger Sverige sedan länge långt framme, och det är knappast någon tillfällighet att svenska skatteadministrativa kunskaper exporterats vid flera tillfällen.

En annan sida av den moderna skatteadministrationens verksamhet, vilken möjligen inte åtnjuter samma uppmärksamhet hos medborgarna men väl hos oss som arbetar med skatter, är vad man skulle kunna beteckna som den normativa uppgiften. Med detta menas principiellt två saker. För det första är det skatteadministrationens uppgift att förmedla information om skattelagstiftningens innehåll, sådan den gestaltar sig i lagtext och i dominerande rättskällor som rättspraxis och förarbeten. Den andra uppgiften, vilken principiellt skiljer sig från den första, är att med egna tolkningsförslag, råd, rekommendationer eller vad man väljer att kalla dem, fylla ut lagstiftningen och därigenom ge den ett mer heltäckande och enhetligt innehåll.

Det är tydligt att dessa den moderna skatteadministrationens uppgifter har som ändamål att särskilt gynna två intressen. Dessa från principiell utgångspunkt olika skyddade intressen är (i) det fiskala systemets *effektivitet*, dvs. ”att pengarna verkligen kommer in”, samt (ii) en *likformig* tillämpning av skattelagstiftningen, dvs. främst att likhet inför lagen upprätthålls. Det första intresset är således hänförligt till beskattningens primära ändamål, medan det andra baseras på en etisk föreställning om rättvisa och rättssäkerhet.

3 Vissa termer och begrepp

Regeringsformens (RF) 8 kap. behandlar den s.k. normgivningsmakten. Normgivningens objekt är enligt kapitelrubriken ”lagar och andra föreskrifter”. I 1 kap. 1 § RF stadgas att den offentliga makten ”utövas under lagarna”. Innebörden av denna bestämmelse kan allmänt sägas vara att offentliga organs maktutövning, även riksdagens, är bunden av lagarna.[3] Lagrummet är således ett uttryck för legalitetsprincipen.

I 8 kap. RF används termen föreskrifter för att beteckna normer som beslutats på visst sätt. Dessa är dels lagar och förordningar vilka beslutas av riksdagen respektive regeringen, dels föreskrifter vilka med stöd av delegation beslutas av andra, t.ex. centrala ämbetsverk. Samtliga de normer som behandlas i kapitlet, alltså även andra föreskrifter än lag, är avsedda att vara bindande.[4] I motiven till RF anges som utmärkande drag för föreskrifter att de är bindande för myndigheter och enskilda. Genom denna bindande verkan skiljer de sig från de styrsignaler

[3] Se Marcusson, Lena, Offentlig förvaltning utanför myndighetsområdet, Uppsala 1989, s. 399.

[4] Någon grundlagsbestämmelse som klart utsäger detta avseende förordningar och övriga föreskrifter finns dock inte. Inte heller finns i grundlag eller annorstädes några närmare regler om användningen av övriga rättskällor. En sådan reglering av rättskälleläran föreslogs av Grundlagberedningen men förkastades, se SOU 1972:15 s. 28 och 196. Även Påhlsson s. 77 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20

och andra tolkningsförslag m.m. som lämnas av SKV. De sistnämnda är nämligen inte bindande.[5]

Hur ska i så fall SKV:s tolkningsförslag och synpunkter karaktäriseras? Svaret är att de normalt träffas av definitionen av allmänna råd i 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725):

> "*allmänna råd*: sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende".[6]

Allmänna råd är alltså inte bindande men de förutsätts i likhet med föreskrifter vara generella.[7] Detta hindrar naturligtvis inte att Skatteverket uttalar sig in casu, men uttalandet omfattas då inte av begreppet allmänt råd, vilket bl.a. innebär att vissa handläggningskrav inte är tillämpliga. Däremot står det klart att begreppet allmänna råd inte endast omfattar handlingsregler, exempelvis riktade till enskilda. Som allmänna råd räknas även "sådana regler som skall främja en enhetlig tillämpning av en viss författning eller som skall bidra till utveckling i en viss riktning av praxis men som inte formellt binder den som råden är riktade till."[8] Det bör tilläggas att det i anslutning till att en myndighet beslutar allmänna råd ställs vissa särskilda krav, bl.a. måste de allmänna råden publiceras och en konsekvensutredning ska göras.[9]

En myndighet har ofta skyldighet att meddela allmänna råd inom sitt område, och den har dessutom en generell rätt att göra detta, utan stöd i särskilt bemyndigande.[10] Det är numera vanligt att centrala förvaltningsmyndigheter lämnar allmänna råd som även rubriceras som sådana. Några sådant formkrav finns dock inte, och det torde inte vara ovanligt att man finner allmänna råd även under annan rubrik. Samma handläggningsregler gäller dock oavsett valet av beteckning.[11] Den fortsatta framställningen får visa i vilken utsträckning styrsignalerna utgör allmänna råd.

När det gäller skattemyndighetsfusionen och dennas relation till allmänna råd och andra uttalanden kan en viktig reflektion göras. Sammanslagningen till en enda myndighet innebär visserligen, att man utan hinder av regeringsformens förbud mot s.k. ministerstyre kan utöva detaljstyrning i enskilda fall. Däremot påverkas inte, åtminstone inte i rättslig mening, de allmänna rådens rättskällestatus av fusionen. Av vad som anförts ovan följer nämligen att allmänna råd inte

---

[5] Observera att Skatteverket har möjlighet att i viss mycket begränsad utsträckning utfärda bindande s.k. verkställighetsföreskrifter. För sådana föreskrifter gäller att de inte får tillföra lagstiftningen något väsentligt nytt. Se 8 kap. 13 § st. 1 p. 1 RF. Se beträffande skatteområdet Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, s. 161 ff.

[6] I min avhandling finns en utförlig analys av begreppet allmänna råd och en undersökning av de konsekvenser som möjligheten att meddela allmänna råd har för den svenska skatteadministrationen, se Påhlsson kapitel 4.

[7] Med författningar avses "lagar, förordningar, och andra rättsregler som i 8 kap. regeringsformen betecknas som föreskrifter". Se 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725) och jämför prop. 1983/84:119 s. 13.

[8] Ds 1989:77 s. 29f. Observera användningen av termen regel även för detta slags oförbindande uttalanden. Även Påhlsson s. 88.

[9] Se härtill bl.a. 18c § samt 27 § i författningssamlingsförordningen samt 27 § verksförordningen (1995:1322).

[10] Se förordningen (2003:1106) med instruktion för Skatteverket samt prop. 1983/84:119 s. 7.

[11] Se hänvisningarna i not 9 ovan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20

är bindande för någon, inte heller för den myndighet som meddelat dem.[12] Detta hindrar förstås inte att det av hänsyn till såväl effektivitet som till rättssystemets trovärdighet är rimligt att en myndighet följer sina egna allmänna råd.[13]

4 Översikt över Skatteverkets regelprodukter

Den svenska skatteförvaltningens tolkningsförslag och andra uttalanden rörande rättstillämpningen har getts många beteckningar under årens lopp. En inventering visar att man bl.a. använt rubriker som ”föreskrifter”, ”anvisningar”, ”uttalanden”, ”information”, ”förklaringar”, ”bindande förklaringar”, ”yttranden”, ”rekommendationer”, ”meddelanden”, ”allmänna råd” samt numera även ”ställningstaganden”.[14]

Som påpekats i föregående avsnitt är de beteckningar som anvisats av lagstiftaren ”föreskrifter”, vilka avser bindande regler, samt ”allmänna råd” vilka är oförbindande. Under 1980-talet rådde en betydande begreppsförvirring mellan dessa båda vilken dessutom komplicerades av användningen av termen ”anvisningar”. Denna begreppsförvirring tog sig flera uttryck. Grundlagsenligheten av verkställighetsföreskrifter kom vid ett flertal tillfällen att prövas av RR.[15] Anvisningar uppfattades stundom felaktigt som bindande för den enskilde men inte för myndigheter.[16]

Så småningom kom RSV att renodla sin regelgivning genom att huvudsakligen använda rubrikerna ”föreskrifter” (för bindande regler) respektive ”rekommendationer”. De problemen kvarstod emellertid, att man dels avstod från att använda den legaldefinierade rubriken ”allmänna råd”, dels i rekommendationerna blandade samman referat av vad som sagts i andra rättskällor (främst av RR och i motiv) med helt egna utfyllande synpunkter på hur lagen borde tolkas och tillämpas.

Från år 2001 övergick RSV till att använda beteckningen allmänna råd. Vid myndighetsfusionen 2004, då de tio tidigare skattemyndigheterna tillsammans med RSV kom att bilda Skatteverket, tillkom de ”ställningstaganden” vilka oftast benämns styrsignaler. Styrsignalerna produceras av expertgrupper bestående av 3–6 personer vid rättsavdelningen på Skatteverkets huvudkontor. En fråga initieras ofta via regionkontorens specialister, och kan ursprungligen ha väckts av såväl skattetjänstemän som skattskyldiga. De förekommer också att företrädare för de skattskyldiga genom informella remisser får lämna synpunkter i en fråga som avses bli föremål för en styrsignal.

Ordningen är *numera* den, att rubriken ”föreskrifter” helt reserveras för det mindre antal bindande regler som Skatteverket har bemyndigande att utfärda. Föreskrifterna kungörs i SKVFS. ”Allmänna råd” används för just allmänna råd (serie SKV A), vilka enligt verkets hemsida är vägledande och inte bindande. Härutöver ger man ut ”meddelanden” (serie SKV M), vilka ibland dock något förvir-

[12] Det kan mot den bakgrunden förefalla missvisande när myndigheter t.ex. anger att deras råd är ”gällande” från eller till en viss tidpunkt. Samtidigt är det väl uppenbart att detta ibland är praktiskt, t.ex. när det gäller sådana schabloner som ändras ibland.

[13] Se om uppkomsten av s.k. berättigade förväntningar i avsnitt 7.5 nedan.

[14] Se de regelförteckningar vilka upprättats i enlighet med 18 c § författningssamlingsförordningen. Jag har inventerat två versioner, se Påhlsson s. 32 ff. Numera är det förhållandevis enkelt att via www.skatteverket.se skaffa sig överblick.

[15] Se bl.a. RÅ 1986 ref. 158, RÅ 1987 ref. 21 samt RÅ 1988 ref. 146 och 151.

[16] Se för genomgång av dessa problem Påhlsson s. 85 ff. med hänvisningar. Jämför också RÅ 1991 ref. 44.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20

rande betecknas "information". Denna serie är enligt verkets hemsida främst avsedd för "de redogörelser för gällande rätt, som fanns i de tidigare rekommendationerna".[17] Härigenom skulle ett av problemen med de tidigare regelprodukterna, nämligen sammanblandningar av regeringsrättens och förarbetenas tämligen auktoritativa uttalanden om gällande rätt med verkets egna synpunkter vara undanröjd.

Sanningen är emellertid den, att meddelandena/informationerna fortfarande utgör en blandning av deskriptiva och normativa uttalanden av precis samma slag som återfanns i exempelvis 1990-talets "rekommendationer".[18] Slutsatsen blir att det verkligen gäller för en läsare att hålla tungan rätt i munnen, och korrekt identifiera "vem det är som talar" i meddelandeserien. Det är ju nämligen en förhärskande uppfattning att uttalanden i RR:s praxis och i förarbeten väger synnerligen tungt i rättskällehänseende, medan Skatteverkets synpunkter normalt anses ha ett mer begränsat rättskällevärde.

Hur ska nu Skatteverkets ställningstaganden/styrsignaler inplaceras i denna regelflora? Verket karaktäriserar dem på sin hemsida enligt följande: "Dessa ställningstaganden har tagits fram i syfte att åstadkomma en enhetlig och likformig rättstillämpning inom Skatteverket. Internt benämns dessa ställningstaganden för styrsignaler och är endast bindande inom Skatteverket".[19]

Det följer redan av beteckningen "ställningstaganden" att avsikten är normativ. Syftet med styrsignalerna är naturligtvis dels att bestämma sig för en tolkning, och att därvid fylla ut rätten med ett svar på en oklar fråga, dels att tillse att samma uppfattning hävdas runtom i landet. Ambitionen med styrsignalerna är naturligtvis helt i linje med Skatteverkets uppgift enligt myndighetsinstruktionen.[20] På ett överordnat plan är styrsignalerna också ett sätt verka för sådan likabehandling som enligt 1 kap. 9 § RF är ett absolut krav på myndigheternas verksamhet. Att uttalandena ytterst avser tillämpningen av författning följer av regeringsformens krav på att beskattningen ska vara lagbunden, och att uttag av skatt ska ha stöd i lag.

Slutsatsen blir att styrsignalerna är avsedda som ett medium för sådana allmänna råd som definieras i författningssamlingsförordningen, och vilka närmare beskrivits ovan i avsnitt 3. En snabb blick på några styrsignaler bekräftar genast detta intryck.[21] De uttalanden som återfinns i styrsignalerna utgör nämligen regelmässigt sådana "rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende" som omnämns i författningssamlingsförordningens definition.

Det kan mot denna bakgrund konstateras att allmänna råd i själva verket återfinns i flera av Skatteverkets produkter, bl.a. i serierna SKV A och SKV M liksom i serien Skatteverkets ställningstaganden.[22] Observera att den omständigheten att

[17] http://www.skatteverket.se/rattsinformation/foreskrifter2005/om.4.18e1b10334ebe8bc80003959.html, nedladdat 2006-03-01.

[18] Se t.ex. SKV M 2005:32 om idrottsbeskattning.

[19] http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/main.106.dfe345a107ebcc9baf800019523.html, nedladdat 2006-03-01.

[20] Se not 10.

[21] Styrsignalernas närmare uppbyggnad behandlas i nästa avsnitt.

[22] Till denna uppräkning ska läggas exempelvis de handböcker som benämns "handledningar". Dessa återger också sådana verkets synpunkter som måste karaktäriseras som allmänna råd enligt författningssamlingsförordningens definition. Det förekommer också att SKV i styrsignalerna hänvisar till de uppfattningar som man offentliggjort i handledningarna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20

de allmänna råden primärt är handlingsregler riktade till myndigheten självt inte ändrar detta.[23] Det sagda innebär att krav på konsekvensutredning m.m. även gäller för styrsignaler som utgör allmänna råd. Detta är knappast förutsett. Såvitt jag vet utförs inte sådana konsekvensanalyser som krävs enligt 14 § verksförordningen när styrsignalerna produceras. Detta är lätt att förstå, eftersom SKV har ambitionen att presentera en styrsignal bara några veckor efter det att frågan väckts. Med hänsyn till betydelsen av snabb rättslig styrning och tydlighet bör man överväga om kravet på konsekvensanalys framdeles ska gälla för styrsignalerna. Möjligen är det dessutom redan idag så, att SKV inte uppfyller dessa krav.

Ytterligare en iakttagelse är att det kan uppfattas som en smula vilseledande när SKV påstår att styrsignalerna är bindande inom myndigheten. Som framgått ovan tillåter RF endast att bindande skatteregler tillkommer i en viss ordning, och denna ordning omfattar inte styrsignalerna. En skattetjänsteman med beslutanderätt i skatteärenden eller en skattenämnd kan således fortfarande avstå från att tillämpa de allmänna råden, oavsett om dessa kommer till uttryck i SKV A eller i styrsignalerna.[24] Däremot kan verket naturligtvis komma att ändra ett sådant beslut efter omprövning. Det är förstås inte heller särskilt sannolikt att sådant kommer att förekomma annat än i rena undantagsfall.

Om emellertid de allmänna råden i styrsignalerna själva är så oklara att de behöver bli föremål för tolkning förefaller det högst tänkbart att olikformighet kan uppkomma. Höga krav måste därför ställas på tydlighet, och jag återkommer i avsnitt 7 till frågan om huruvida det finns styrsignaler som behöver tolkas.

5 En omfattande och bred produktion av styrsignaler

Innan jag i de följande avsnitten diskuterar några principiella aspekter på styrsignalerna kan det vara på sin plats att kort redogöra för hur många de faktiskt är, samt vilka områden som behandlas i dem.

Styrsignalerna redovisas av Skatteverket under de rubriker som anges i uppställningen nedan. Flera områden (motsv. rubriker) berörs ofta av innehållet i en och samma styrsignal, varför det sammanlagda antalet styrsignaler är mindre än summan av de uttalanden som anges i uppställningen.[25] Här kan nämnas att det sammanlagda antalet styrsignalprodukter under 2005 var 151 stycken. I dessa produkter gjordes uttalanden som vid 253 tillfällen i något avseende berörde de olika av Skatteverket angivna skatterättsliga områdena. Under 2006 publicerades under tiden fram till utgången av februari, då jag gjorde min avläsning, sammanlagt 19 stycken. Läsningen av uppgifterna på Skatteverkets hemsida visar att de styrsignaler som hittills utgivits behandlat följande områden i angivet antal:[26]

[23] Se Ds 1989:77 s. 29f.

[24] En annan sak är att tjänstemannen i så fall kanske fråntas sin beslutanderätt.

[25] Det kan t.ex. röra sig om ett uttalande om skatteplikt i inkomstslaget tjänst, där också frågan om arbetsgivarens avdragsrätt tas upp.

[26] Se http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/main.106.dfe345a107ebcc9baf800019523.html, vid utgången av februari 2006.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20

Område[27]	2004	2005	2006	Summa
Arbetsgivarområdet	12	27	3	42
Bouppteckning, arv och gåva	2	5	1	8
Fastighetstaxering	5	9		14
Förfarande och process		3	1	4
Inkomstskatt				
Internationell beskattning	9	22	1	32
Tjänst	12	28	3	43
Näring	25	42	4	71
Kapital	10	28		38
Mervärdesskatt	33	52	6	91
Punktskatter	1	10		11
Redovisning	11	8	1	20
Skattetillägg/ förseningsavgift		3		3
Skattebetalning och borgenärsområdet	4	16		20
Summa	124	253	20	397

Även om sammanställningen inte ger grund för några mer ingående slutsatser kan några iakttagelser göras. Det står för det först helt klart att styrsignalen kommit att användas mycket ofta. Detta motsvarar mitt eget och flera av mina kollegers intryck, nämligen att Skatteverket aktivt strävar efter att åstadkomma likformighet, och därvid utnyttjar de möjligheter som följer av myndighetsfusionen såväl som av informationsteknologin. Detta intryck förstärks av vetskapen om att ett flertal angelägna frågor som ställts av skattskyldiga eller deras företrädare, tämligen omgående resulterat i klarläggande styrsignaler från Skatteverket.

6 Närmare om styrsignalernas karaktär och uppbyggnad

De styrsignaler som lagts ut på Skatteverkets hemsida har tillkommit sedan 2004. Varje elektronisk publikation ges ett löpnummer. Under 2005 publicerades lades 27 publikationer ut. Vid utgången av februari 2006 hade under året 5 publikationer presenterats på verkets hemsida. En publikation innehåller från en enda upp till fler än tio styrsignaler. Varje publikation inleds med en kort sammanfattning av de styrsignaler som den innehåller. Dessa presenteras med avseende på ärendeområde, rubrik (klickbar), datum, diarienummer och innehåll.

Styrsignalerna uppvisar en i allt väsentligt homogen disposition. De inleds med en sammanfattning som ofta är identisk med den som återfinns i publikationens ingress. Härefter följer under rubriken ”Bakgrund och frågeställning” en presentation av det problem som ska behandlas. Under den följande rubriken ”Gällande rätt m.m.” presenteras främst lagtext och vad man uppfattar som auktoritativa uttalanden i de ”tunga” rättskällorna förarbeten och rättspraxis. Härefter följer under ”Skatteverkets bedömning” en resonerande argumentation med synpunkter på hur den eller de väckta frågorna bör besvaras. Detta sista avsnitt innehåller av praktiska skäl ofta underrubriker, något som inte lika ofta förekommer i de inledande delarna. Det kan också påpekas att styrsignalerna tämligen ofta innehåller hänvisningar och länkar till andra av verkets produkter, som exempelvis handledningarna.

[27] Jag har utelämnat områden som faller utanför skatterätten, t.ex. sekretess- och IT-frågor.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20

Det är uppenbart att Skatteverket genom uppläggningen har ambitionen att skilja mellan redogörelser för rättsläget å ena sidan och de egna synpunkterna å andra sidan. Rubriken "Gällande rätt m.m." är avsedd för redogörelser för vad som kan anses följa av de traditionella rättskällorna lagtext, förarbeten och rättspraxis. Rubriken "Skatteverkets bedömning" är härvid självförklarande.

Slutsatsen blir att Skatteverket med sin uppläggning och disposition av styrsignalerna har den angelägna ambitionen att skilja mellan deskription av gällande rätt (*de lege lata*) och normativa synpunkter på tolkning och tillämpning (*de sententia ferenda*). Denna åtskillnad är viktig, framför allt p.g.a. den allmänna uppfattningen om rättskälleläran. Enligt denna är lagen den primära och enda bindande rättskällan, medan förarbeten och rättspraxis väger synnerligen tungt. Skatteverkets uppfattningar följer tillsammans med doktrinen betydligt längre ner i denna hierarki. Det blir följdriktigt av betydelse att undersöka om ambitionen fullföljs i texten i styrsignalerna. Om så inte är fallet riskerar man att vilseleda läsaren med avseende på rättskällevärdet i det som sägs. Detta kan leda till felaktiga slutsatser och prognoser avseende gällande rätt. Undersökningen av några individuella styrsignaler i nästa avsnitt omfattar därför denna fråga.

7 Vissa särskilda frågor

7.1 Allmänt

De konkreta principiella frågor som jag kommer att diskutera i det följande har berörts inledningsvis. De är följande:

a) Är styrsignalerna tydliga och precisa, eller behöver de tolkas i något avseende?
b) Upprätthålls i styrsignalerna den åtskillnad mellan å ena sidan (deskriptiva) uttalanden om innehållet i gällande rätt, och å andra sidan Skatteverkets egna (normativa) synpunkter på hur gällande rätt borde se ut?
c) Är innehållet i styrsignalerna förenligt med den lagtext de avser (dvs. med legalitetsprincipen)?
d) I vilken utsträckning förekommer schabloner i styrsignalerna?
e) Hur förhåller sig RR till styrsignalerna?
f) Finns olikformigheter, t.ex. mellan branscher eller geografiska enheter?
g) Slutligen diskuteras hur styrsignalerna förhåller sig till EG-domstolens praxis.

Diskussionen förs delvis med hjälp av exempel hämtade från ett mindre antal styrsignaler. Eftersom utrymmet för undersökningen är begränsat kan det inte bli fråga om att mer ingående studera något större antal av de många styrsignaler som producerats under de senaste åren. Begränsningen har gjorts så, att jag huvudsakligen gått igenom de styrsignaler som behandlar inkomstskatterättsliga frågor. För urvalet som legat till grund för diskussionerna avseende punkterna d–g har detta varit den enda inskränkningen. Underlaget för analyserna av punkterna a–c har inskränkt sig till ett mindre antal styrsignaler ur vilka endast exempel hämtats. Jag vill därför tydligt understryka att det inte blir möjligt att dra några *generella* slutsatser om styrsignalernas kvalitet i det ena eller det andra avseendet. Jag kan bara exemplifiera vissa principiella problem, som det finns anledning för såväl Skatteverket som de skattskyldiga att vara uppmärksamma på.

De styrsignaler jag hämtat mina exempel från avser avgränsade, förhållandevis lättbegripliga lagregler. Min bedömning är att utrymmet i uppsatsen gör det

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20

mindre lämpligt att analysera styrsignaler som avser tekniskt avancerade skatteregler. Syftet är ju att ge själva fenomenet styrsignaler en principiell behandling, och inte att närmare studera respektive materiellt område.

7.2 Ger styrsignalerna upphov till nya tolkningsproblem?

1. Syftet med styrsignalerna är att uppnå ökad likformighet. I denna målsättning måste ligga att styrsignalerna förväntas precisera den bakomliggande skattelagstiftningen på ett sådant sätt att antalet tolkningsalternativ reduceras. Styrsignalerna måste med andra ord vara mer precisa än den lagtext de avser. De bör därför inte själva ge upphov till nya tolkningsproblem. Om även styrsignalerna måste tolkas motverkas syftet med dem.

Mitt allmänna intryck efter att ha läst en stor del av de hittills producerade styrsignalerna är, att de oftast är preciserande i förhållande till bakomliggande regler. De frågor som besvaras i styrsignalerna är i regel konkreta och avgränsade, och Skatteverket har den tydliga ambitionen att svaren inte ska ge upphov till nya frågor. Tolkning av själva ställningstagandet behövs därför oftast inte.

2. Undantag finns dock. Styrsignalen 131 48639-06/111 behandlar frågan om den för innehav av TV-mottagare lagstadgade TV-avgiften ("TV-licensen") samt avgifter för exempelvis satellit-TV. Den fråga som ställs är om det någonsin kan vara en skattefri förmån när en anställd får dessa kostnader betalda av arbetsgivaren. Frågan ställs mot bakgrund, dels av bestämmelsen i 11 kap. 8 § IL, dels av RÅ 2004 ref. 101, där förmån av fria dagstidningar som en chefredaktör för en dagstidning erhållit från sin arbetsgivare var skattefri.

Lagtexten uppställer tre tämligen vaga rekvisit för skattefrihet, nämligen "väsentlig betydelse", "begränsat värde" och "inte utan svårighet särskiljas från nyttan i anställningen".

I styrsignalen kompletteras dessa rekvisit vid ett flertal tillfällen med uttrycket "normal", dock utan att det exemplifieras vad som anses vara normalt och inte. Följande långa mening i styrsignalen illustrerar väl problemet:

> "Om en arbetsgivare betalar TV-avgiften för sin anställdes räkning bör detta i normalfallet ses som en skattepliktig förmån eftersom TV-innehav normalt inte kan anses vara av begränsat värde för den anställde inkl. eventuella övriga personer som bor i den anställdes hushåll och då det i normalfallet inte kan vara nödvändigt för tjänstens utövande att ha tillgång till de TV-kanaler som sänds via det fria marknätet".

Det som sägs är bl.a. att något är normalt för att något annat inte är normalt! Formuleringarna i den citerade meningen innehåller däremot inga egentliga preciseringar av den bakomliggande lagtexten. Sådana hade kunnat åstadkommas med exempel, eller genom sakliga motiveringar till Skatteverkets ställningstagande. Några exempel eller andra konkreta resonemang som skulle kunna underlätta tillämpningen finns dock inte i styrsignalen. Detta hade dock varit på sin plats, i synnerhet som det enda rättsfall som åberopas snarast talar mot SKV:s restriktiva hållning. Slutsatsen blir att dimma bekämpas med ännu mera dimma.

3. Ett annat exempel på en styrsignal vars innehåll är en smula dunkelt och där tolkning av själva styrsignalen därför blir nödvändig är dnr 130 702489-04/113. Produkten är rubricerad "riktlinjer" vilket i sig är en aning vilseledande eftersom

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20

det ger intryck av att vara en ny regelform.[28] Ämnet för den mycket omfattande styrsignalen är avdrag för sponsring. På två ställen (p. 1 och p. 4) anges:

> "Om sponsringen är avsedd att ge sponsorn förbättrad image och goodwill är den att betrakta som gåva och därmed inte avdragsgill."

Uttalandet ger upphov till frågor. Den allmänna uppfattningen är väl den att nästan all sponsring, i synnerhet den för vilken avdrag yrkas, sker med det huvudsakliga syftet att förbättra och underhålla image och goodwill. Ingenting i RR:s praxis motsäger detta. RR gör inte heller några som helst antydningar om att ett sådant kommersiellt syfte skulle diskvalificera från avdragsrätt.[29] Däremot är RR noga med att påpeka, att den omständigheten att sponsringen är *ägnad* (dvs. kan antas resultera i) att uppfylla dessa syften inte i sig grundar någon avdragsrätt.[30] Men detta är ju något helt annat. Skatteverket förefaller mena att det för avdragsrätt krävs, förutom motprestationer, att syftet med sponsringen inte är kommersiellt. Uttalandet antyder dessutom en syn på gåvobegreppet som knappast kan förenas med den etablerade uppfattningen om dettas innehåll.

Sammanfattningsvis kan sägas följande. Exemplen ovan visar på förekomst av oklara eller förvirrande resonemang som måste tolkas. Uttalanden som har denna brist motverkar syftet med styrsignalerna. Det är enligt min mening önskvärt att man reserverar styrsignalerna för väl avgränsade frågor som kan ges ett enda tydligt svar. Vagare, längre och mer resonerande texter kan med fördel placeras i serien SKV A.

7.3 Skiljer man i styrsignalerna mellan gällande rätt och egna uppfattningar?

Den generella disposition och rubriksättning som används i styrsignalerna visar att Skatteverket har den angelägna ambitionen att skilja mellan deskription av gällande rätt (*de lege lata*) och normativa synpunkter på tolkning och tillämpning (*de sententia ferenda*). Med hänsyn till hur rättskälleläran uppfattas är detta viktigt. Det är likaledes angeläget att åtskillnaden görs konsekvent, så att inte läsaren av styrsignalerna vilseleds med avseende på rättskällevärdet i det som sägs. Dispositionen innebär att innehållet i lagar, förarbeten och rättspraxis redovisas under rubriken "Gällande rätt" medan Skatteverkets egna synpunkter, tolkningsförslag m.m. återfinns under rubriken "Skatteverkets bedömning".

En genomgång av ett antal styrsignaler visar på vad jag uppfattar som en brist i detta hänseende. Det är mycket vanligt att man under rubriken "Gällande rätt" hänvisar till de egna allmänna råden.[31] De egna allmänna råden är ju emellertid inte bindande och kan inte utan vidare sägas utgöra en del av gällande rätt. Utmärkande för allmänna råd är stället, som visats ovan, att de utgör verkets egna synpunkter och rekommendationer. Det är därför lämpligt att referat av verkets egna regelprodukter hålls åtskilda från redovisningen av innehållet i de "tyngre" rättskällorna. På detta sätt vet läsaren "vem som har sagt vad" och kan därigenom med hjälp av rättskälleläran rätt värdera det som sagts. Jag föreslår mot denna

[28] Jämför förbudet mot användning av rubriken anvisningar i föreskrifter, 18b § författningssamlingsförordningen.

[29] Se främst RÅ 2000 ref. 31. För en undersökning av rätten till avdrag, se Påhlsson, Robert, Sponsring, Uppsala 2000.

[30] Det som enligt rättspraxis krävs för avdrag är motprestationer av visst slag.

[31] Sådana hänvisningar till de egna råden finns i bl.a. den nyss nämnda styrsignalen om sponsring. Se även t.ex. dnr 131 21 626-06/111, dnr 130 628591-05/111 och dnr 130 148107-05/111.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20

bakgrund att referat i styrsignalerna av vad Skatteverket anfört på annan plats (t.ex. i allmänna råd) redovisas under särskild rubrik. På detta sätt riskerar man inte att vilseleda läsaren med avseende på rättskällevärdet i det som sägs.

7.4 Är styrsignalerna förenliga med den lagtext de avser?

1. Det följer av instruktionen för Skatteverket att myndigheten inte bara får, utan skall utföra sådan materiell styrning av skatterätten, som är ägnad att underlätta likformiga skattebeslut. En väsentlig och inte okomplicerad fråga är inom vilka ramar verket är skyldigt att hålla sig. Skatteverkets mandat begränsas härvid av de konstitutionella förutsättningarna för skatterättslig reglering. De viktigaste gränserna för myndighetens allmänna råd och andra uttalanden utgörs av legalitets- och likhetsprinciperna.[32]

Jag ska under denna rubrik inte diskutera legalitetsprincipens närmare innebörd, utan förutsätter att den är känd för läsaren. I stället ska jag med ett par korta exempel visa att uttalanden i styrsignaler kan "gå för långt", dvs. i själva verket innebära att Skatteverket förespråkar en tolkning av lagtexten som går utanför dess ordalydelse.

2. Ett exempel kan hämtas ur den långa mening i styrsignalen 131 48639-06/111 avseende TV-avgiften, som jag citerade i avsnitt 7.2 ovan. Utgångspunkten är det rekvisit i den bakomliggande lagtexten som stipulerar att en förmån måste vara av "begränsat värde" för att vara skattefri (11 kap. 8 § andra strecksatsen IL). Skatteverket anger här som skäl för att presumera att TV-avgiften inte är av begränsat värde, att tillgång till TV-kanalerna ifråga normalt inte är "nödvändigt" för tjänstens utövande. Uttalandet är naturligtvis oklart, eftersom det inte är helt lätt att förstå hur värderingen kan vara beroende av graden av nödvändighet. Det är också så, att kravet på nödvändighet inte kan anses följa av lagtexten, eller ens vara förenligt med denna. Härav drar jag slutsatsen att styrsignalens tolkningsförslag kommer i konflikt med legalitetsprincipen.

Samma styrsignal innehåller åtminstone ytterligare en formulering som enligt min mening inte ryms inom lagtextens ordalydelse. I den allra sista meningen föreslår nämligen Skatteverket att ett helt nytt rekvisit tillämpas. Skattefrihet för viss TV-avgift (betal-TV) bör enligt styrsignalen förutsätta att arbetsgivaren tecknar och betalar abonnemanget. Arbetstagaren skulle därmed inte kunna göra ett utlägg för arbetsgivarens räkning. Synsättet framstår som en analogi med de numera upphävda mycket restriktiva äldre kraven avseende s.k. personalvårdsförmåner i 11 kap. 12 § IL. Dessa krav togs bort med verkan fr.o.m. 2005 års taxering.

3. Det bör framhållas att de allra flesta styrsignaler synes hålla sig väl inom ramen för vad lagtextens ordalydelse medger. I sakens natur ligger väl dessutom att det är just oklara situationer som blir föremål för styrsignaler, dvs. fall där lagtextens ordalydelse medger flera olika tolkningar men där av likformighetsskäl en måste väljas. Det är dessutom påfallande ofta som styrsignalerna ger uttryck för en tolkning som framstår som tämligen generös gentemot de skattskyldiga som omfattas. Jag har dock inte gjort någon systematisk genomgång utan hållit mig till stickprov. Exemplen ovan kan därför inte leda till några som helst generella slutsatser. Däremot illustrerar de hur viktigt det är att styrsignalernas förhållande till bakomliggande lagtext och övriga rättskällor kontrolleras noggrant.

[32] Betydelsen av likabehandlingskravet behandlas under 7.6 nedan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20

7.5 Förekomsten av schabloner

Med schabloner avses inom skatterätten ofta modeller, t.ex. beloppsgränser eller procentsatser, som används i stället för verkliga förhållanden. Antalet schabloner är stort på skatteområdet, och de motiveras bl.a. av att man kan använda sig av enkla och tydliga regler som antas leda till likformighet. Skatteverkets allmänna råd (liksom f.d. RSV:s rekommendationer, anvisningar etc.) innehåller åtskilliga sådana schabloner.

En undersökning av de styrsignaler på inkomstskatteområdet som utkommit sedan starten 2004 synes dock visa på viss återhållsamhet. Jag har funnit sammanlagt sex styrsignaler med schabloner.[33] Med tanke på hur många styrsignaler som producerats under de senaste åren måste de betraktas som förhållandevis få. Min undersökning för drygt tio år sedan visade att schabloner var mycket vanligt förekommande i de allmänna råden, och jag tror inte detta ändrat sig särskilt mycket. Det förefaller helt enkelt som om man från Skatteverkets sida är mer benägen att placera schabloner i de allmänna råden. På detta sätt får de troligen större spridning och en mer "officiell", regelliknande prägel. Detta stämmer också bra med bilden av styrsignalerna som strikt begränsade till enstaka genuina tolkningsfrågor vilka snabbt behöver få ett enhetligt svar.

7.6 Hur förhåller sig RR till styrsignalerna?

Skatteverkets uttalanden i tolkningsfrågor är som framhållits ovan inte bindande. Detta hindrar inte att de ofta följs av domstolarna. De flesta med praktisk erfarenhet av skatterätten har väl t.ex. intrycket att underrättspraxis är synnerligen följsam till Skatteverkets olika uttalanden. Det är knappast något underligt med detta. Sådan följsamhet är väl tvärtom en förutsättning för att Skatteverkets normativa verksamhet verkligen ska kunna resultera i likformig tillämpning.

Däremot måste naturligtvis alltid en prövning vara möjlig av lämpligheten i Skatteverkets synsätt. Uttalandenas oförbindande karaktär kan sägas garantera denna möjlighet. Det är väl inte heller särskilt vanligt att ens RR går emot tolkningsförslag som Skatteverket publicerat och som fått spridning. Ett viktigt skäl till detta är naturligtvis att sådana allmänna råd, styrsignaler och liknande som får spridning i sig kan antas manifestera en administrativ praxis, vilken kan ge upphov till sådana *berättigade förväntningar* som skattskyldiga kan ha anledning att förlita sig på.[34]

RR gav redan tidigt uttryck för den principiella betydelsen för likformigheten av att uttalanden från dåvarande Riksskattenämnden följdes. Störst vikt fäster man sannolikt till schabloner. Beträffande betydelsen av sådana (jämför vid 7.5 ovan) uttalade RR:s majoritet i RRK R 1976 1:7 följande:[35]

---

[33] Se dnr 130 657557-04/111 om skattefritt logi enligt SINK vid tillfällig anställning, dnr 130 362366-05/111 som stipulerar högst en övernattning om resa vid personalfest ska vara skattefri, dnr 130 92654-05/111 om tillfälligt avbrott i stadigvarande vistelse, dnr 35431-05/111 om återlämning om konfiskerade estniska fastigheter, dnr 131 141234-06/111 om att överskott av näringsverksamhet som till övervägande del är hänförligt till sjukpenning ända kan medföra att verksamheten anses aktivt bedriven, samt dnr 131 21626-06/111 avseende värdering av bostadsförmåner.

[34] Jag har i en tidigare artikel diskuterat under vilka förutsättningar Skatteverket bör kunna ändra sin egen praxis. Se Påhlsson, Robert, Om likhet inför skattelag, Skattenytt 2004 s. 667 ff. Det finns också viss praxis från RR som aktualiserar frågan om berättigade förväntningar, se t.ex. RÅ 2003 ref. 76 och RÅ 2004 ref. 39.

[35] För en utförlig diskussion om hur RR förhållit sig till olika uttalanden från Skatteverkets föregångare se Påhlsson avsnitt 4.6.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20

"Riksskattenämndens anvisningar är att anse som schabloner av förhållanden som i verkligheten uppvisar stora variationer. De fyller en funktion som ett medel att få en likformig beskattning och att förebygga tvist om mindre belopp. De bör följaktligen tillämpas så snart inte förhållandena i det särskilda fallet väsentligen avviker från normalfallet."

Det är dock inte säkert att domstolarna tillmäter styrsignalerna lika stor betydelse som de allmänna råden, av flera skäl. För det första innehåller styrsignalerna, som anförts ovan, inte särskilt många schabloner. Det gör däremot de allmänna råden, och man kan möjligen generellt förvänta sig en större tilltro från domstolarna till schabloner, än till mer kvalitativa uttalanden som Skatteverket gör i tolkningsfrågor (jämför citatet ovan).

En undersökning av de hittills utkomna styrsignalerna visar också att Skatteverket några gånger tvingats revidera sina uttalanden, och ersätta gamla styrsignaler med nya, sedan RR gått emot Skatteverkets synsätt.[36] Detta kan i sig inte betecknas som uppseendeväckande. Med hänsyn till det stora antalet styrsignaler, liksom till den relativa skyndsamhet med vilken de ibland produceras, är det inte konstigt om RR någon gång skulle bestämma sig för en annan lösning. Skatteverket kan naturligtvis inte alltid få rätt, och att man någon gång förlorar kan knappast leda till slutsatsen att man brister i kompetens. Däremot skulle det enligt min mening vara ett allvarligt rättssäkerhetsproblem om man såg som sin uppgift att "testa gränser" och därvid kalkylerade med viss betydande andel förluster i domstolarna.

7.7 Förekommer olikformigheter, t.ex. mellan branscher eller geografiska enheter?

1. De övergripande syftet med Skatteverkets styrsignaler liksom med de allmänna råden generellt, är att åstadkomma en likformig tolkning och tillämpning av lagstiftningen. Av de styrsignaler på inkomstbeskattningens område som utkommit sedan man började med den löpande publiceringen, finns emellertid några som själva innehåller avsiktliga olikformigheter. De slags olikbehandlingar jag sökt efter vid min genomgång är sådana som avser bransch eller geografiskt område.

Jag har bara funnit en styrsignal där Skatteverket uttryckligen föreslår att lagstiftningen ska tillämpas olika, beroende på var i landet de skattskyldiga är bosatta. Den tydligaste olikformigheten som presenteras i styrsignalen om värdering av bostadsförmån är den regel som verket anvisar ifråga om bostad i villa inom vissa storstadsområden.

Utgångspunkten är att bostadsförmån enligt 61 kap. 2 § IL ska värderas till marknadsvärdet. Härtill anges i styrsignalen (p. 3) att det av allmänna råd följer att bostadsförmån ska värderas till hyrespriset på orten för jämförbara bostäder.[37] Beträffande bostadsförmån i villa görs följande påstående (p. 4.3):

[36] Se dnr 130 657552-4/111 som tillkommit efter en RR-dom om nedsättning av avkastningsskatt, samt dnr 130 300943-05/111 om ursprungsbostad för vissa statligt anställda vid tillämpning av reglerna om uppskovsavdrag. Däremot synes man ha valt att inte ändra dnr 130 614137-04/111 om arbetsgivaravgifter på premier för ansvarsförsäkringar. RR:s senare tillkomna praxis på detta område framstår dock som ganska svårtolkad, se RÅ 2005 not. 73.

[37] Denna källhänvisning är inte korrekt. Detta följer redan av lagtexten och motiven, se prop. 1996/97:173 s. 38. Det är väsentligt att Skatteverket inte vilseleder läsaren med avseende på rättskällevärdet i det som sägs. Jämför ovan under 7.3.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20

> "Om det finns en fungerande hyresmarknad för bostad i villa på en ort, och en undersökning av hyresnivåerna visar att det inte förekommer någon större spridning av relationstalen mellan dessa och taxeringsvärdena, kan värderingen ske med utgångspunkt från taxeringsvärdet. Värdet av bostadsförmån bör därvid beräknas till viss procentsats av fastighetens taxeringsvärde för 2005."

Härefter anges att bostadsförmån i Göteborg med vissa uppräknade kranskommuner kan beräknas till 10 % av taxeringsvärdet, medan bostadsförmån i villa belägen i Stockholm län bör bestämmas till 7 % av taxeringsvärdet. Som grund för åtskillnaden hänvisas till "En undersökning".

Emellertid presenteras i styrsignalen inga som helst grunder eller undersökningsresultat. Inte heller hänvisas till någon källa där sådan kunskap kan erhållas. Det går därför inte att göra någon bedömning av huruvida Skatteverket haft skäl att föreslå denna olikbehandling av skattskyldiga i exempelvis Stenungsund och Järna. Med hänsyn till den genomslagskraft schabloner av detta slag kan antas få i rättstillämpningen är det anmärkningsvärt att Skatteverket helt bortser från kontrollerbarheten, vilken måste ses som ett grundläggande rättssäkerhetskrav. Det finns enligt min mening goda skäl att revidera Skatteverkets regelgivning ifråga om bostadsförmån. I anslutning härtill bör man också samla sina allmänna råd avseende denna fråga på ett ställe.

2. Min genomgång visar att det i åtminstone sex av styrsignalerna på inkomstbeskattningens område finns särskilda uttalanden riktade mot en viss bransch, och vilka alltså avser inte avser tillämpningen av skattereglerna generellt. Dessa sex styrsignaler kan dock i sin tur delas i två grupper, med tre i varje.

Det visar sig nämligen vid en närmare granskning att tre av dessa sex styrsignaler syftar till att likställa utövare av viss bransch med övriga skattskyldiga, dvs. helt enkelt att säkerställa generell likabehandling av de skattskyldiga.[38] De andra tre uttalandena är emellertid av det slaget att de ger uttryck för en önskad särbehandling av företrädare för vissa branscher i förhållande till andra skattskyldiga.[39] Skillnaderna kan dock vara ganska subtila. Som exempel kan nämnas att styrsignalen om musiker faktiskt syftar till likabehandling av anställda och icke anställda musiker. Särskilt besvärlig kan gränsdragningen i styrsignalen om förmån av fria tidningar sägas vara. Med hänvisning till RÅ 2004 ref. 101 där fri tidning till en chefredaktör ansågs skattefri, rekommenderar Skatteverket att fria tidningar till exempelvis grafisk personal men inte till tryckeripersonal, betraktas som skattefria.[40] Mina kunskaper om hur arbetet vid en tidning fungerar är dock alltför knapphändiga för att jag ska kunna ha en uppfattning om huruvida distinktionen är motiverad eller ej.

Sammanfattningsvis kan sägas att det naturligtvis är angeläget att styrsignaler som föreslår viss särbehandling av skattskyldiga i viss bransch motiveras på ett sak-

[38] Se dnr 130 640101-04/111 om att fiskares "manslotter" som utbetalas av aktiebolag bör beskattas under tjänst, dnr 131 518252-05/05 om att regelbundet nattarbetande utanför den vanliga verksamhetsorten bör grunda avdrag för ökade levnadskostnader samt dnr 130 156509-05/111 vilken uttrycker att konstruktioner där idrottsmän väljer att "sätta sig på bolag" bör kunna accepteras på motsvarande grunder som gäller andra skattskyldiga med många uppdragsgivare etc.

[39] Se dnr 130 515686-04/113 om avdrag i anslutning till återställningsarbeten i bilskrotningsföretag, dnr 130 383075-05/111 om arbetsgivaravgift och skatteavdrag för vissa musiker samt dnr 130 225096-05/111 om skattefria tidningar för vissa anställda vid tidningsföretag.

[40] Grunden för skattefrihet är därvid 11 kap. 8 § IL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20

ligt och kontrollerbart sätt. Eftersom utgångspunkten är den grundlagstadgade rättsgrundsatsen att Skatteverket ska iaktta allas likhet inför lagen, finns egentligen endast två möjligheter att rättsligt förankra olikformighet.[41] Antingen är motiveringen att lagen föreskriver det. Lagstiftaren är nämligen inte bunden av RF:s likhetskrav. Alternativet är att man med en sakligt godtagbar argumentation kan göra gällande att de skattskyldiga man uttalar sig om befinner sig i en situation som är så annorlunda än situationen för övriga skattskyldiga, att olikbehandling är påkallad. De sex nu aktuella styrsignalerna synes alla ha försetts med någon form av motivering. En närmare analys av dessa finns det inte utrymme för här.

7.8 Förhållandet till EG-rätten – Skatteverket som författningsdomstol

Med hänvisning till EG-fördragets regler om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital slog EG-domstolen i målet C-436/00 *X och Y* fast att bestämmelsen i 53 kap. 7 § under vissa förutsättningar är oförenlig med EG-rätten. Regelns principiella rättsföljd kan karaktäriseras som uttagsbeskattning i inkomstslaget kapital. Trots att så lång tid förflutit och trots tydligheten i EG-domstolens avgörande kvarstår bestämmelsen oförändrad i IL.[42]

Under den tid som förflutit sedan denna dom meddelades har ytterligare ett antal svenska reglers förenlighet med EG-rätten kommit att ifrågasättas. Osäkerheten har tidvis varit stor, vilket väl inte minst illustreras av de diskussioner och spekulationer som föregick domen i målet C-446/03 *Marks & Spencer*. Man kan ifrågasätta lagstiftarens vilja och handlingskraft när det gäller att anpassa svensk lagstiftning till utvecklingen av EG-domstolens praxis. Detta faller dock utanför syftet med denna framställning.

Jag tänker i stället uppmärksamma att den nödvändiga anpassningen av svensk skatterätt faktiskt ändå skett förhållandevis snabbt, men också tagit sig synnerligen originella uttryck. Vid ett betydande antal tillfällen under de senaste åren har nämligen Skatteverket reagerat i lagstiftarens ställe på EG-rättslig praxis, och helt sonika förklarat att vissa svenska skattelagregler varit oförenliga med EG-rätten och således inte fått tillämpas. Skatteverket har alltså i praktiken fungerat som en svensk författningsdomstol, en utveckling som såvitt jag vet helt saknar motstycke. Med hänsyn till det helt avgörande inflytande som Skatteverkets styrsignaler kan förväntas ha på taxeringsorganisationen, är det troligt att Skatteverkets agerande fått samma effekt som om lagstiftaren ingripit.

En genomgång av de styrsignaler som publicerats sedan halvårsskiftet 2004 visar, att inte mindre än 10 stycken utgör analyser av svenska inkomstskattereglers förenlighet med EG-domstolens praxis rörande den fria rörligheten.[43] Av dessa

[41] Se 1 kap. 9 § RF.

[42] En ändring har äntligen föreslagits av Företagsskatteutredningen, se SOU 2005:99.

[43] Se dnr 130 706133-04/111 om grundavdrag för passiva näringsidkare, dnr 130 657566-04/111 om avyttringstidpunkt för utländska konkursaktier (44 kap. 8 § IL), dnr 130 683902-04/111 om rätt till avräkning av utländsk skatt vid verksamhet genom vissa delägarbeskattade företag, dnr 131 581221-05/111 om exitskatt på optioner (10 kap. 11 § IL), dnr 131 532464-05/111 om exitskatt på uppskov efter andelsbyten (48a kap. 11 § och 49 kap. 26 § IL), dnr 131 636217-05/111 om anpassning till C-169/03 *Wallentin*, dnr 130 79209-05/111 om rätt till avräkning av utländsk skatt även vid verksamhet genom svenskt handelsbolag, dnr 130 62568-05/111 om enskild näringsidkares rätt till avdrag för underskott utomlands bedriven självständig näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL), samt dnr 131 42806-06/111 om kapitalförlustavdrag vid avveckling av utomlands bedriven självständig näringsverksamhet (42 kap. 34 § IL). Härtill kommer dnr 130 701154-04/111 med uppfattningen att de svenska uppskovsavdragen är förenliga med EG-rätten. Det kan anmärkas att Skatteverket även före halvårsskiftet 2004 gjort uttalanden vari svenska lagregler förklarats oförenliga med EG-rätten. Observera även att jag inte har undersökt styrsignalerna på mervärdes- och punktskatteområdena i detta avseende.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20

10 styrsignaler ger 9 stycken uttryck för uppfattningen att de prövade svenska lagreglerna är oförenliga med EG-rätten och därför inte får tillämpas i vissa fall.

Det är numera helt klarlagt att EG-rätten har företräde framför medlemsstaternas nationella lagar. Av detta följer att man redan på myndighetsnivå ska åsidosätta svenska lagregler som strider mot EG-rätten. Att Skatteverket efter det att EG-domstolen underkänt en svensk bestämmelse skickar ut instruktioner till lokalkontoren om att detta ska beaktas är naturligt och bör förstås göras skyndsamt.

Däremot är det inte oproblematiskt när myndigheten systematiskt (?) söker igenom den svenska skattelagstiftningen och i ljuset av EG-domstolens utomordentligt vagt formulerade praxis underkänner eller godkänner regel efter regel som stiftats av den svenska riksdagen. Jag är den förste att uttrycka uppskattning för Skatteverkets uppenbara ambition att se till lagstiftningen följs, och jag tycker att resultatet i många avseenden inneburit en både snabb och korrekt reaktion. Efter målet C-9/02 *Lasteyrie du Saillant* stod det väl exempelvis klart för de flesta att de svenska exitskattereglerna avseende personaloptioner och andelsbyten knappast var tillåtliga.

Men jag kan inte vara oreserverat positiv till att Skatteverket i praktiken utvecklas till både författningsdomstol och lagstiftare. Det saknas t.ex. transparens ifråga om hur författningsprövningen vid verket går till. Hur många personer ”dömer i målen mot de svenska lagreglerna”? Vilka är de? Hur utreds och föredras ärendena? Och riskerar slutsatserna inte att bli hasardbetonade? Jag noterar att Skatteverket med utomordentligt stor säkerhet, och med hänvisning till ”skattesystemets inre sammanhang”, förklarat att de svenska uppskovsavdragen är förenliga med EG-rätten. Detta uttalande kontrasterar starkt mot de nio styrsignaler där andra svenska lagregler underkänns, ofta med synnerligen kortfattade hänvisningar till exempelvis etableringsfriheten.[44]

Det finns för övrigt även bland dessa nio styrsignaler några vars slutsatser starkt kan ifrågasättas. Jag tänker främst på de uttalanden som underkänner avdragsförbuden avseende vissa underskott och förluster hänförliga till enskild näringsidkares självständiga näringsverksamhet utomlands. Här synes Skatteverket göra gällande att de svenska reglerna generellt strider mot EG-rätten. EG-domstolen har emellertid i C-446/03 *Marks & Spencer* gjort rätten till gränsöverskidande förlustutjämning i hemviststaten beroende av om avdrag kunnat göras för förlusterna i värdstaten. Tillämpat på de svenska reglerna i 14 kap. 12 § respektive 42 kap. 34 § IL, skulle C-446/03 *Marks & Spencer* innebära att den enskilde näringsidkaren först tvingades uttömma möjligheterna till avdrag i värdstaten innan han kunde åberopa Skatteverkets mer kategoriska fördömande av de svenska reglerna.

Jag vill särskilt understyrka att mina synpunkter här inte ska ses som kritik mot den eller de personer vid Skatteverket som författat de aktuella styrsignalerna. Författarna förefaller att vara mycket kunniga, även om deras synpunkter i några fall är kontroversiella och motiveringarna tämligen knapphändiga. Problemet är principiellt och hänförligt till den maktförskjutning som det innebär att Skatteverket på detta sätt sköter lagstiftarens uppgifter. Verket kläms mellan den vaga

[44] I samband med korrekturläsningen av denna artikel observerar jag att regeringen deklarerat att uppskovsreglerna kommer att ändras så att de blir förenliga med EG-rätten. Den styrsignal som under ett par års tid förklarat de svenska reglerna tillåtliga med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang bör med anledning härav ändras omgående. Se http://www.regeringen.se/sb/d/6183/a/63796 nedladdat 2006-05-15.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20

och delvis oförutsebara EG-domstolen å den ena sidan, och den i mitt tycke alltför passive svenske lagstiftaren å den andra sidan. Denna korta diskussion visar på riskerna med att Skatteverket systematiskt prövar svenska lagreglers förenlighet med EG-rätten. Samtidigt måste understrykas att EG-rätten ska tillämpas även på myndighetsnivå, varför det ändå måste anses riktigt att Skatteverket inte förhåller sig passivt.

8 Avslutning

Skatteverkets styrsignaler utgörs huvudsakligen av s.k. allmänna råd. De ger uttryck för Skatteverkets uppfattning i tolkningsfrågor och syftar till att underlätta likformighet genom rättslig styrning. Vissa krav på konsekvensanalyser m.m. följer vid beslutande av allmänna råd. Det är naturligtvis viktigt att dessa följs, men behovet av snabbhet talar för en översyn av de krav som härvid ställs i bl.a. § 14 verksförordningen.

Sedan generell publicering av styrsignalerna inleddes vid halvårsskiftet 2004 har snart 500 styrsignaler producerats. Det kan visserligen inte uteslutas att deras stora antal till slut kan komma att utgöra en belastning, men det måste samtidigt uppmärksammas att Skatteverket på ett adekvat och ambitiöst sätt axlat det ansvar som följt med sammanslagningen av landets skattemyndigheter och med informationsteknologins möjligheter.

I artikeln har jag visat på ett antal principiella frågor och problem vilka man bör vara uppmärksam på vid utformningen av styrsignalerna. Dessa är sammanfattningsvis följande. Det förekommer tolkningsproblem i styrsignalerna. Åtskillnaden mellan beskrivningar av gällande rätt och egna uppfattningar upprätthålls inte alltid. I något fall kan det uppfattas så, att ett uttalande går utöver den bakomliggande lagtextens ordalydelse. Det har också undantagsvis förekommit att SKV:s uppfattning fått ändras efter det att RR meddelat dom eller förhandsbesked som gått i annan riktning.

Jag vill dock framhålla att de beskrivna problemen inte är framträdande. Mot bakgrund av mina erfarenheter från tidigare undersökningar av RSV:s regelgivning hade jag faktiskt trott att dessa problem skulle vara mer frekventa. De olikformigheter mellan olika branscher och regioner som undersökningen visat på har av utrymmesskäl inte kunnat analyseras på ett sätt som medger några slutsatser. Mitt övergripande intryck är mot denna bakgrund att styrsignalerna i många avseenden varit framgångsrika. Den nya blomman i rabatten skäms alltså inte för sig. Det finns dock troligen anledning att framdeles diskutera hur man bäst skapar överblick över den stora mängden styrsignaler. En framkomlig väg kan vara att sådana styrsignaler som kan antas vara långlivade och som dessutom behandlar näraliggande områden, överförs till serien SKV A. I sistnämnda serie, eller i serien SKV M bör enligt min uppfattning också placeras mer omfattande alster.

Det finns dock anledning att peka på de svårigheter det innebär för skatteadministrationen, vars personal inte som undertecknad på betald arbetstid kan ägna sig åt akademiska analyser, att vara klämd mellan å ena sidan en vag och oberäknelig EG-domstol, och å andra sidan en lagstiftare som inte ens efter fem år lyckats justera IL så att den överensstämmer med EG-rätten.[45] Skatteverket har

[45] Detta exempel avser den anmärkningsvärda tidsutdräkten med justeringen av 53 kap. 7 § IL i anledning av domen i målet C-436/00 *X och Y.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20

enligt min mening fått agera författningsdomstol i alltför stor utsträckning, och med ett blandat resultat.

Robert Påhlsson är professor i handelsrätt med inriktning mot skatterätt vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:20