MATS TJERNBERG

Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar

I artikeln diskuteras om entydig skatterättslig lagtext alltid måste följas. Svaret är att legalitetsprincipen innebär att så är fallet, men att det i ”svåra fall” är problematiskt att tillämpa och tolka text isolerad från sitt sammanhang. Det är inte givet vad som avgränsar den text eller det sammanhang som ska tolkas, men författaren menar att en tolkning av en regel i sitt systematiska sammanhang inte strider mot föreskriftskravet i regeringsformen. Även ”absurda” resultat, som skulle kunna bli följden av att läsa text isolerat, kan undvikas genom att läsa lagtext i sin kontext. För att förstärka förutsebarheten för sådana tillämpningar måste dock Högsta förvaltningsdomstolen bli än tydligare i sina domskäl för när det sker.[1]

1 INLEDNING

I vårt moderna västerländska samhälle råder på tillämparnivå inte uppfattningen att det skulle finnas en abstrakt, extern ideal rätt. Istället ser vi rätten, i all fall i första hand den tillämpade, utifrån ett institutionellt synsätt, dvs. skapad genom lagstiftning och dömande.[2] Den tillämpade rätten ses som framväxt genom en tradition som betonar texter av lagstiftande församlingar och domstolar, och likaledes traditionellt sett accepterade

1 Artikeln är författad inom projektet Att döma skatt rätt – om principföljsam prejudikatbildning, finansierat av Torsten och Ragnar Söderbergs stiftelser. Jag har diskuterat HFD:s roll som prejudikatbildare i, Högsta förvaltningsdomstolen och principföljsam prejudikatbildning i skattemål, Skattenytt 2016, s. 42–67.

2 Jfr t.ex. Goodrich, Peter, Reading the Law – A Critical Introduction to Legal Method and Techniques, 1986, s. 13 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

metoder att tolka dessa texter.[3] För den svenska skatterättens del gör sig detta gällande genom legalitetsprincipens starka ställning i skatterättslig tolkning. Förbud finns i regeringsformen 8 kap. 2 § mot att ta ut skatt utan stöd i lag. Legaliteten kan också uttryckas på ett principiellt plan: lagstiftaren antas i lagtextens ord och konstruktion uttrycka avsikten med regeln.[4]

Det kan diskuteras om det finns någon särskild skatterättslig tolkningslära eller skatterättslig metod. Även om t.ex. ett justitieråd i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), eller en annan tillämpare eller forskare, kanske inte skulle tillstå att hen använder en särskild etiketterad metod, är det troligt att det inte råder delade meningar om att det finns accepterade arbetssätt för att besvara frågan om gällande rätt i skatterättsliga frågor. Utifrån ett rättsdogmatiskt synsätt, dvs. oftast genom ett prognosticerande av vad HFD (eller ibland EUD) skulle komma fram till, skulle det egentligen bara finnas ett ”rätt” sätt (eller en rätt metod) för varje inkomstskatterättslig fråga. Verkligheten ser dock uppenbarligen inte ut sådan, eftersom det ibland finns såväl olika meningar om gällande rätt bland såväl skatterättsforskare, som skiljaktiga meningar i domslut. Skillnaderna kan antingen bero på olika uppfattningar på faktumsidan (vad som har hänt), där bevisbedömningar spelar roll, eller på regelsidan (hur lagtexten ska tolkas). Man kanske skulle kunna uttrycka det som att det bara finns *en* gällande rätt, men att det ibland finns olika prognoser om gällande rätt för samma fråga. Det vore alltså naivt att påstå att det bara finns ett rätt svar på en fråga eller en rätt metod att besvara den. Det bör dock inte vara omtvistat att arbetssätten att besvara skatterättsliga tolkningsfrågor måste präglas av god systematik både gällande faktiskt tillvägagångssätt och ett böra. Skattejuridisk metod kan sägas vara att lösa problem inom ramen för rättskälleläran, dvs. att söka lösningen i hierarkisk ordning bland källmaterial. Ibland kan svaret oproblematiskt finnas på detta sätt, ibland inte. Det finns med andra ord ”enkla” fall och det finns ”svåra” fall.

---

3 Goodrich s. 13 ff. En annan sak är att dessa texter kan granskas och kritiseras utifrån externa normer och värderingar i syfte att på ett normativt sätt föreslå förändringar av texterna. Men när rätten tillämpas på myndighets- och domstolsnivå är uppgiften att tolka texternas mening. Denna tolkningsoperations resultat är inte alltid förutsägbar eftersom såväl texterna och tolkningen av dem är mänskliga handlingar, jfr t.ex. Krever, Richard och Brederode, Robert F., Legal Interpretation of Tax Law: A Reflection on Methods and Issues, i Legal Interpretation of Tax Law, Krever, Richard och Brederode, Robert F (red.), 2014, s. 1.

4 Jfr Goodrich s. 108. Se Påhlsson, Roberts, diskussion huruvida legalitets- och likhetsprinciperna alltid kan förväntas fungera som typiska rättsregler, Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, Skattenytt 2014, s. 554–569.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

I början av 2000-talet reste jag frågan om HFD:s tolkning möjligen hade blivit alltför strikt. Inte bara till skydd för den skattskyldige.[5] I den diskussionen tog jag avstamp i att jämföra lagtexten med dess syfte. Det finns gott om exempel på att en tillämpning av entydig lagtext, avvikande från lagens syfte, tillämpats också till den skattskyldiges nackdel. Jag står fortfarande fast vid att formalism (legalism) bör vara att föredra ur rättssäkerhetssynpunkt[6] och med hänsyn till objektivitet och likabehandling.[7] Detta bör enligt min uppfattning vara utgångspunkten för t.ex. HFD:s dömande och prejudikatbildning. Verkligheten låter sig dock inte alltid inordnas kategoriskt under sådana principiella ståndpunkter. Jag har i denna artikel önskat illustrera det sagda genom att analysera följande två kritiska frågeställningar i kategorin skatterättslig tolkning.

I) Hur bör HFD förhålla sig till (uppenbara) missformuleringar av lagtexten? Welinder har exempelvis tidigt uttryckt att lagtexten inte bör ha företräde om man tror sig kunna fastställa att lagstiftarens vilja blivit illa uttryckt genom en redaktionell felaktighet eller liknande lapsus.[8]
II) Hur definierar HFD och läser den lag (i sitt systematiska sammanhang) som ska tolkas? Här menade återigen Welinder att skattelagen bör läsas som en helhet utan avseende på mindre lyckade detaljformuleringar.

Min hypotes är att svaret på dessa två problemställningar dels kan ges utan strida mot det skatterättsliga föreskriftskravet, dels sammanfaller i så måtto att missformuleringar ofta kan avslöjas genom att just läsa en skatteregel i sitt sammanhang. I så fall kan tolkningar med hjälp av lagens systematik leda till resultat som innebär att lapsusar vid författande av lagtext inte behöver få avgörande betydelse. Jag har valt ut ett antal avgöran-

5 Jfr också Persson Österman, Roger, rättsfallskommentar, Skattenytt 2001, s. 311, som vid samma tid menade att formalism var olämplig i vart fall när det skedde till nackdel för den skattskyldige. Han menade att domslutet i RÅ 2000 ref. 59 stred mot vad som bör uppfattas som materiellt riktigt och att det leder till slumpmässiga konsekvenser.

6 Jfr Welinder, Carsten, Något om motivens betydelse för lagtolkningen, Svensk skattetidning 1953, s. 87 f.

7 Se också Påhlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendation, 1995, s. 135 och Bergström, Sture, Beskattning av överlåtelse av bostadsrätt. Fastighetsrättsliga studier. Till minnet av Sten Hillert, 2002, 72 f.

8 Welinder s. 87 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

den från HFD som var och ett, men också sammantaget, enligt min uppfattning visar detta.

2 LEGALISM SOM UTGÅNGSPUNKT

Legalitetsprincipen har en mycket stark ställning i skatterätten.[9] Hultqvist har uppmärksammat att argumentering utifrån legalitetsprincipen har blivit vanligare i förvaltnings- och kammarrätterna. Så är även fallet, direkt eller indirekt, i HFD, vilket t.ex. framgår av *RÅ 1999 not. 245* och *RÅ 1999 ref. 62*. Minoriteten har hänvisat till den i *RÅ 1989 ref. 57* och *HFD 2011 ref. 79*. Det senare är fallet är intressant också med tanke på att det är ett 3-2-avgörande och att legalitetsprincipen till synes ställts mot kontinuitetsprincipen.

I början av 2000-talet framhölls av undertecknad och Bergström att HFD:s lagtolkningsstil blivit alltmer legalistisk.[10] Med utgångspunkt i legalitetsprincipen var och är det en positiv utveckling. Det finns enligt mig inget som talar för att det skulle ha skett någon *tydlig* principiell trendförskjutning under den senaste tiden.[11] Bara för att det därmed skulle finnas en tydlig utgångspunkt för skatterättslig tolkning innebär inte det att den är endimensionell eller problemfri. Även om vi är överens om föreskriftskravets starka ställning, återstår t.ex. att ta ställning till vad som är ”lagtexten” och om den verkligen är entydig. Rättsfallen nedan illustrerar dessa frågor.

1. I plenum konstaterade HFD:s majoritet (elva ledamöter) i *RÅ85 1:85*, att en tolkning enligt textens ordalydelse skulle kunna stå i strid med lagens syfte. Majoriteten ansåg dock inte lagtexten som entydig och öppnade därmed upp för att avge domslutet med stöd av förarbetena. Minoriteten ansåg tvärtom att lagtexten var entydig. Alla ledamöterna verkar alltså ha varit överens på det principiella planet men inte på det konkre-

9 Se vidare Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen, 1995, och Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, Skattenytt 2013, s. 15 f. Se dock igen Påhlsson, Robert, Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, Skattenytt 2014, s. 554–569, för en problematisering av detta.

10 Tjernberg, Mats, Regeringsrättens strikta lagtolkning, Skattenytt, 2003, s. 14–22 och Bergström, Sture, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper– nya tendenser under senare tid? Skattenytt, 2003, s. 2–14.

11 Se dock Påhlsson, Robert, Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, Skattenytt 2014, s. 554–569 och Tjernberg, Mats, Intressant tolkningsavgörande från HFD om uttagsbeskattning vid indirekt ägande i överlåtande handelsbolag, Skattenytt 2015 s. 744–750.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

ta.[12] Bergström har uttryckt att lagtexten var entydig och dessutom formulerad på ett sådant sätt att den skattskyldige inte bort misstänka att det förelåg ett redaktionsfel. Frågan om lagtextens tydlighet i detta fall är, enligt min uppfattning, beroende av om bestämmelsen läses isolerat eller i ett sammanhang.[13]

2. I det välkända *RÅ 1987 ref. 6* frångicks lagtextens lydelse läst isolerat. Vid en isolerad läsning skulle en tillämpning av lagtexten ha inneburit ett schablonavdrag i inkomstslaget tjänst som kunde bli avsevärt mycket högre än vad som helt tydligt varit avsikten. HFD avvisade en sådan tolkning eftersom den inte var tänkbar om lagtexten lästes i sitt sammanhang. Bergström ansåg utgången rationell och den naturligaste. Han menade att det var ett extremfall och att risken för en feltolkning av lagtexten i sådana fall bör falla på den skattskyldige.[14] Han ställde i det hänseendet avgörandet i relation till sin uppfattning om *RÅ85 1:85* ovan, i vilken situation han menade att den skattskyldige inte borde ha haft anledning att misstänka att lagtexten var felformulerad.[15]

3. Flera fall från 1990-talet och början av 2000-talet bekräftade att HFD som huvudregel inte var villig att frångå klar lagtext, även om resultatet skulle innebära att syftet med regeln inte uppfylldes: *RÅ 1993 ref. 57*, *RÅ 1994 ref. 31*, *RÅ 1997 ref. 18*, *RÅ 1997 ref. 54*, *RÅ 1999 ref. 62* och *RÅ 2001 ref 5 I*. I *RÅ 2000 ref. 59* ledde denna principiella hållning dessutom, som ovan nämnts, till ett slut som var till nackdel för den skattskyldige. På senare tid har HFD:s inställning bekräftats, och klar ordalydelse har följts även om resultatet inte var förenligt med syftet i bl.a. *RÅ 2005 ref. 3* och *HFD 2012 not 48*.[16]

4. Ett belysande rättsfall från senare tid är förhandsbeskedet *HFD 2011 ref. 40* där en svensk person under en anställning i Saudiarabien hade haft sin bostad i Bahrain och därmed fick anses ha vistas där enligt ettårs-regeln, 3 kap. 9 § andra stycket IL. Skatteverket menade att ettårs-

12 Jfr RÅ 1998 ref. 27 om nedsättning av fastighetsskatt där majoriteten kom till slutsatsen att lagtexten var entydig och den skiljaktige ansåg att den inte var det.

13 Jag utvecklar detta nedan i avsnitt 4, p. 1.

14 Bergström, Sture, Skattenytt, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid? Skattenytt, 2003, s. 3 ff.

15 Ibid.

16 Här bör det betonas att frågan om skatteflyktslagens tillämplighet i sådana situationer är en helt annan tolkningsproblematik. Detsamma gäller principen om verklig innebörd (eller genomsyn) som enligt min mening handlar om att bestämma och tolka de omständigheter som ska subsumeras under lagtexten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

regeln endast omfattar situationer då den skattskyldige bor och arbetar i samma land och hänvisade till förarbetsuttalanden.[17] HFD instämde i SRN:s bedömning att det av lydelsen i ettårs-regeln inte kan utläsas något krav på att vistelsen utomlands under anställningen måste äga rum i verksamhetslandet. Att annat eventuellt kunde utläsas av förarbetena saknade alltså i fallet betydelse.

5. En fråga som ofta diskuterats är om ovan illustrerade legalistiska tolkningsstil bör ses som tvåsidig, dvs. att en stark legalistisk tolkningsstil innebär en lika tydlig betoning av lagens lydelse oavsett om en tolkning och tillämpning resulterar i en förmånlig eller oförmånlig utgång för skattskyldiga. Påhlsson har myntat uttrycket ”legalitetsprincipens andra sida” för att belysa att legalistisk tolkningsstil bör användas både till fördel och till nackdel för skattskyldiga. Uttrycket kan kritiseras med grund i att legalitetsprincipen just är ett rättsäkerhetsinstrument med syfte att förhindra beskattning utan lagstöd. Ett bättre uttryck kan istället då vara *legalism*, vars innebörd då är en tro på att en i korrekt formell ordning beslutad regel utgör den främsta källan för rättssäker respektive likformig tolkning och tillämpning.[18] Det är så jag uppfattar HFD:s inställning vilket som sagt bekräftas av bl.a. *RÅ 2000 ref. 59*.[19]

3 VAD ÄR EGENTLIGEN LAGEN (I SITT SYSTEMATISKA SAMMANHANG)?

På senare tid har Hultqvist använt *HFD 2012 not. 48* som ett exempel för att belysa legalitetsprincipen och dess konsekvenser av att den respekteras av HFD.[20] Hultqvist menar att en domstol får precisera innebörden av en regel, men bara inom mängden rimliga tolkningar av lagstiftningen. Pre-

17 Prop. 1984/85:175 s. 21 och 29 f.

18 Idén till uttrycket har jag fått från det fenomen i kinesisk filosofi som 200–300 år f. kr. uppstod i Kina, Goldin, Paul R, Persistent Misconceptions about Chinese Legalism, http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1540-6253.2010.01629.x/abstract, senast nedladdad 18 november 2015. ”Legalismen” uppstod ur de styrandes behov av ett fungerande maktinstrument. Till skillnad från när vi i nutid tar utgångspunkt i legalitet för att förklara skyddet för de enskilda gentemot maktövergrepp från samhällets sida, innebar den dåtida kinesiska legalismen en garanti för att makten skulle styra befolkningen i vad som uppfattades som en korrekt riktning. ”Rule by law” istället för ”rule of law” alltså. Utan några som helst jämförelser anser jag att uttrycket legalism kan illustrera att legalitet kan ha, och har, två sidor.

19 Se not 5.

20 Se Hultqvist, Anders analys av målet i Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, Skattenytt, 2013, s. 10 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

ciseringen får varken utvidga normen eller inskränka den till den skattskyldiges nackdel. Uttalanden i förarbeten utgör inte normer och bör därför vara verkningslösa om de inte ryms inom den lagstiftade normen.

I sammanhanget måste dock frågan ställas: vad är normen i ett enskilt fall? Hultqvist själv tillstår att det är begripligt att olika personer kan komma till olika slutsatser om vad som är den rimligaste tolkningen inom normen. Hultqvist berör dock inte frågan om *vad* som är, eller *kan* vara, normen. Är det en avgränsad sats eller mening? Är det en paragraf? Är det paragraferna i ett kapitel? I de allra flesta fall framgår det nog relativt tydligt genom hur lagtexten är konstruerad och placerad. Under föregående rubrik i artikeln konstaterade jag att en formell tolkningsstil som utgångspunkt kännetecknas av att lagtextens ordalydelse bör följas. Metoden kan dock enligt min mening nyanseras till att domaren bör försöka finna ut vad lagstiftarens syfte var med regeln, såsom den kommit till uttryck i formuleringen. Det kan innefatta att tolka texten i sitt sammanhang för att avslöja inbyggda absurditeter och motsättningar. På så vis är det svårt att skilja frågan om märkliga eller absurda utfall från frågan om vad som är ”lagen”.

Berglund har nyligen skrivit något om vad som är texten som ska tolkas.[21] Enligt honom är det varken meningsfullt eller möjligt att helt tolka ett ord lösryckt från sin kontext. Att delen inte kan förstås utan helheten innebär att delen inte kan vara den minsta betydelsebärande enheten. Berglund synes nyansera ståndpunkten med att: ”I viss utsträckning kan man säga att ett ord kan tolkas lösryckt från sin kontext om man väl gjort sig medveten om detta och väljer att göra det.” Innebörden av ord har dock enligt min mening sin utgångspunkt i den kontext de används. Isolerat studerade är det utsiktslöst att de ska förmedla idéer, eftersom de ofta inte har en allmängiltig innebörd.[22]

Lagtexten måste i sitt språk kunna bära ordalydelsen. Gör den inte det måste domaren försöka omkonstruera ordalydelsen för att överbrygga skenbara motsättningar.[23] Man måste också skilja mellan lexikala meningar av ord och uttryck å ena sidan och legala betydelser å andra sidan. Många ord kan ha flera meningar varav vissa är vanligare än andra. Till

21 Berglund, Martin, Avräkningsmetoden. En skatterättslig studie om undvikande av internationell dubbelbeskattning, 2013, s. 41 f.

22 Jfr Krever, Richard och Brederode, Robert F, 2014, s. 7.

23 Jfr Lord Blackburne i River Wear Commissioners v Adamson (1877) 2 AC 743, se Goodrich, 1986, s. 55 och 105 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

syvende och sist måste även ord och uttryck tolkas. Medvetet eller omedvetet måste domaren välja den innebörd som hen anser ligga närmast till hands sett till kontexten av meningen, stycket, paragrafen, lagen etc.[24]

Ett möjligt synsätt är att, när det gäller enstaka ord och formuleringar, det inte är sannolikt att ”lagstiftarna” avsett någon särskild betydelse. De skulle då troligen inte ens ha reflekterat över den exakta ordalydelsen, utan istället nöjt sig med medvetenheten om att de varit med och beslutat om idéer och politik som de önskat driva igenom. Så varför skulle då rättstillämparna bry sig om att försöka tolka innebörden av formuleringar som rådgivare och tjänstemän på departementet skapat?[25] Mot ett sådant synsätt står förstås legalitetsprincipens mycket starka ställning. Oavsett hur lyckad en textformulering är, med hänsyn till dess syfte, måste de skattskyldiga av förutsebarhetsskäl ändå kunna lita på textens formulering. De båda synbart motsatta synsätten går enligt min mening att förena om texten läses och tolkas i ett sammanhang. Detta sammanhang måste dock framgå av den mer omfattande lagtext (det systematiska sammanhang) som studeras. Om lagstiftarens syfte inte framgår i denna kontext, måste lagstiftaren (och textförfattarna) ”stå sitt kast”. Följande fall belyser väl avvägningen mellan enstaka formuleringar och det systematiska sammanhanget.

1. I det av Rydin mycket utförligt, och starkt kritiskt, kommenterade skogsavdragsfallet *HFD 2011 ref. 79* prövades återföring av skogsavdrag mot bakgrund av kontinuitetsprincipen.[26] Den skattskyldige hade fått en andel av en fastighet i gåva och tidigare ägare hade medgivits skogsavdrag. I 26 kap. 2 § 1 st. p. 2 IL stadgas att tidigare erhållet skogsavdrag ska återföras. Däremot står inget om att avdrag som har gjorts av tidigare ägare ska återföras. I kringliggande paragrafer finns emellertid bestämmelser om kontinuitet. Minoriteten åberopade legalitetsprincipen som hinder mot att tillämpa en ej stadgad kontinuitetsprincip. Majoriteten ansåg att skogsavdragen skulle återföras och beskattas. Den tog i beaktande regler för att bestämma fastighetsägares avdragsutrymme och anskaffningskostnad samt 16 § i kapitlet som stadgar att gåvomottagare ska anses ha gjort samma skogsavdrag som tidigare ägare. Bl.a. Påhlsson och jag själv stäl-

24 Goodrich 1986, s. 108 f.

25 Jfr Krever, Richard och Brederode, Robert F, 2014, s. 8.

26 Rydin, Urban, Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? – en analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD, Skattenytt, 2012, s. 160–172.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

ler oss bakom domslutet och menar att skatterättens komplexitet innebär att man måste sträva efter att uppfatta skatterätten konceptuellt enhetligt och systematiskt korrekt.[27] Jag delar dock Rydins kritik i så måtto att den systematiska tolkningen inte uttryckligen etiketterades som en sådan av domstolen. Vidare är det riktigt att ett systematiskt betraktande av skatterätten leder till det resultat som majoriteten kom fram till, men det är kanske inte självklart, vid konflikt, i vilken utsträckning systematisk korrekthet har företräde framför mer begränsad lagtextläsning. Om HFD låter systematiken ha företräde är det angeläget att det tydligt framgår av domskälen. Här är schablonavdragsfallet *RÅ 1987 ref. 6* ett utmärkt exempel.[28] HFD frångick en felformulerad lagtext. Istället för att läsa lagtexten isolerad analyserade domstolen bestämmelserna ”sedda i sitt inbördes sammanhang”. HFD menade att en bokstavstolkning var möjlig endast om bestämmelserna ”i strid mot vedertagna tolkningsprinciper läses helt lösryckta ur sitt sammanhang”.

2. Ett annat senare fall är *HFD 2010 ref. 109*. I en ursprunglig lagtext om skattereduktion skulle hushållsarbete vara hänförligt till ”sökandens eller dennes föräldrars hushåll”. I samband med en utvidgning av reglerna formulerades rekvisitet istället som ”den som ansöker om eller begär skattereduktion”. Enligt förarbetena är avsikten att arbete ska utföras i eget eller förälders hushåll. Så stod det också i 67 kap. 15 § IL. Men i 67 kap. 13 a § IL definierades reduktionsberättigande ROT- arbete som även reparation av ett småhus som ägs av den som begär skattereduktion. De språkliga formuleringarna var därmed enligt SRN och HFD oklara eftersom villkoren för reduktion var formulerade på ett varierande sätt. HFD instämde med SRN som först konstaterade att villkoret om arbete i eget eller förälders hushåll inte klart kunde utläsas ur lagbestämmelsen. SRN hänvisade till bestämmelsernas uppbyggnad och inbördes sammanhang. Vidare kommenterade SRN att den nämnda avgränsningen framgick av förarbetena och lagrådets yttrande. HFD tillade att den nya formuleringen språkligt inte var helt klar. Efter det att HFD konstaterat att lagtexten inte var helt klar är det, enligt min mening, förenligt med rättskällehierarkin att ta stöd av syftet med reglerna. HFD har så långt varit principiell konsekvent. Som berörts tidigare av mig i artikeln så är det omöjligt

27 Påhlsson, Robert, rättsfallskommentarer, Skattenytt 2012, s. 343, och Tjernberg, Mats, rättsfallskommentarer, Skattenytt, 2012 s. 370 ff.

28 Se avsnitt 2, p. 2 ovan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

att bortse från subjektivitet hos betraktaren när ställning skall tas till om lagtexten är klar.[29] Om nu lagen befanns oklar av domstolen måste dock tolkningen av gällande rätt i nästa steg ändå ske inom ramen för lagtexten. Rydin har kommenterat även detta fall och är helt säker på att domstolen har lämnat lagtextens naturliga språkliga betydelseområde.[30] Rydin menar att formuleringen av 67 kap. 13 a § IL ger rätt till reduktion i ett fall som det förevarande. Enligt Rydin ska samhället bära konsekvenserna av bristfällig lagreglering, inte den enskilde medborgaren. Jag menar dock att en ändamålsenlig tolkning med hjälp av systematik och förarbeten inte enbart bör kunna ske inom det som Rydin benämner den ”naturliga” lydelsen. Det låg enligt HFD närmast till hands att se till bestämmelsernas uppbyggnad och inbördes sammanhang. Därmed uppställs samma krav på hushållsarbete, 13 §, och reparation, 13 a §. Regeln i 15 § skulle därmed uppfattas som ett grundläggande krav och 13 a § kan inte läsas isolerat. Oavsett hur utgången refereras behöver inte avgörandet ses som en tillämpning av förarbeten framför entydig lagtext, särskilt som HFD hänvisar till bestämmelsernas uppbyggnad och inbördes sammanhang. Jag uppfattar det som att HFD konstaterar att lagtexten (i sitt systematiska sammanhang) är oklar. Därmed är det korrekt att beakta andra tolkningsdata som närliggande bestämmelser och förarbeten. För min del tycker jag att detta avgörande ligger i linje med dels ovan nämnda *RÅ 1987 ref. 6*, dels *RÅ 1974 A not. 850*. I det senare avgörandet var det klart att lagtexten vid en jämförelse med förarbetena var behäftad med ett redaktionsfel och HFD uttalade att detta ”måste anses följa av” lagrummet. Redaktionsfelet kunde därför läkas. Jag menar att samma utgångar i de nyss nämnda målen hade nåtts genom att betrakta lagen i sitt systematiska sammanhang. Som en kontrast till dessa fall bör dock *RÅ 1961 ref. 26* nämnas. Bergström var av uppfattningen att den lagtext som var aktuell i fallet från 1961 var logisk och begriplig, jämfört med vad som var fallet i RÅ 1974 A not. 850, vilket gjorde det svårt för den skattskyldige att upptäcka redaktionsfelet. Målet från 1961 rörde den 63 § i den numera upphävda förordningen om allmän varuskatt. Lagtexten ålade inte, p.g.a. ett redaktionsfel, skattskyldighet för den som sålde virke till konsument eller tog ut virke för eget bruk från en jordbruksfastighet. HFD ansåg därför att skattskyl-

29 Jfr RÅ85 1:85 som kommenteras ovan i avsnitt 2.

30 Rydin, Urban, Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? – en analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD, Skattenytt, 2012, s. 163.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

dighet inte förelåg för detta. Fallet från 1974 rörde en begränsning av rätten att dra av underskottsavdrag i vissa typer av rederirörelse, i upphävda 46 § 1 mom. 3 st. KL. Lagtextens lydelse stadgade att underskottsavdrag fick göras med ett belopp motsvarande högst ”10 % anskaffningsvärdet för fartyg”. Av förarbetena framgick dock att man hade tänkt sig att *värdeminskningsavdrag* i rörelsen skulle medges med högst 10 % av anskaffningsvärdet. Underskottsavdraget skulle med andra ord kunna bli både lägre eller högre än 10 % av anskaffningsvärdet. Prejudikatvärdet efter så lång tid är nog ringa, men jag instämmer i Bergströms uppfattning och en bokstavstolkning skulle ha lett till märkliga resultat.[31]

2. I *RÅ 2010 not. 107* fastställde HFD SRN:s besked att beskattning avseende terminer i enskild näringsverksamhet skulle beräknas enligt reglerna i inkomstslaget kapital. Avsikten hade kommit till uttryck i förarbetena konstaterade SRN, och tillade att avsikten också kommit till uttryck i lagtexten. Enligt Persson Österman utförde SRN en förarbetsbunden tolkning, en systematisk tolkning och en texttolkning e contrario.[32] Jag instämmer i den slutsatsen.

3. Däremot i *RÅ 1992 ref. 60* valde HFD att inte beakta andra till hands liggande lagrum. SRN hade nämligen läst det för tolkning aktuella lagrummet tillsammans med andra lagrum och då funnit en tolkning som stämde överens med avsikten enligt förarbetena. HFD menade dock att det inte var förenligt med lydelsen av det lagrum som skulle tolkas. Anskaffningsutgifter för tillbytta aktier skulle bestämmas enligt 27:2 mom. SIL (den numera med inkomstskattelagen ersatta lagen om statlig inkomstskatt), eftersom det var enbart till det lagrum som hänvisning gjordes från 5 § första stycket punkt 5 lagen om skatteutjämningsreserv. Det faktum att det av förarbetena kunde utläsas att andelarna vid beräkning av skatteutjämningsreserv skulle bestämmas till samma värde som anskaffningsutgift vid avyttring,[33] tillmättes inte betydelse av HFD, eftersom det i lagrummet uttryckligen endast hänvisades till 27:2 mom. SIL och inte till alla andra regler av betydelse för reavinstberäkning. Jag tolkar HFD som att domstolen menade att lagtexten var tydlig även sedd i ett systematiskt sammanhang. Samtidigt verkar det som om lagtexten inte formulerats i enlighet med vad som var syftet med bestämmelsen. En tolkning i enlig-

31 Se Bergström, Sture, Skatter och civilrätt, 1978, s. 70.

32 Persson Österman, Roger, rättsfallskommentarer, Skattenytt, 2011, s. 341.

33 Prop. 1989/90:110 s. 522 f. och 739.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

het med förarbetena inrymdes dock inte i den mycket tydliga lagtextformuleringen, och jag tycker därför att avgörandet är korrekt. Det är alltså inte alla misstag vid lagtextformulering som kan läkas av HFD.

4. I *HFD 2012 ref. 23* prövades om tidigare års underskott skulle beaktas när utländska förvärvsinkomster skulle bestämmas enligt lagen om avräkning av utländsk skatt. När sättet att beakta tidigare års underskott vid inkomsttaxeringen ändrade karaktär år 1990 från att ha behandlats som ett allmänt avdrag, till en post som ska återföras vid beräkningen av inkomsten för beskattningsåret vid påföljande års taxering, ändrades emellertid inte avräkningsreglerna. Det torde ha kunnat ha inneburit att ett underskottsavdrag minskar beloppet. Skatteverkets uppfattning var att ett tidigare års underskott, till skillnad från kostnader som direkt avser verksamhet i utlandet eller i Sverige, i ett fall som det aktuella ska anses som en kostnadspost som är gemensam för verksamheterna i olika länder. En sådan tolkning stöddes enligt verket av de ändringar i förhållande till tidigare regler som framgick av 2 kap. 10–12 §§ avräkningslagen och uttalanden i förarbetena. SRN ansåg att det inte utan en uttrycklig bestämmelse var möjligt att beakta en kostnadspost som inte kan anses hänförlig till de utländska inkomsterna. Även andra omständigheter anfördes emot att underskottsavdrag skulle räknas med. Enligt SRN borde det i det nu aktuella lagstiftningsarbetet ha uppmärksammats i förarbetena om en ändring var avsedd, vilket inte hade skett. Underskottsavdrag nämns där endast i exempel som primärt behandlar frågan om förhållandet mellan avräkning och avdrag för utländsk skatt. Enligt HFD innehöll förarbetena till ändringarna i lagen inga uttryckliga överväganden om underskott. Det framgår inte heller klart av den nya lagtexten att den skulle ha en annan innebörd såvitt gäller underskott. Stor försiktighet bör enligt HFD iakttas när det gäller att i en fråga av det slag som nu är aktuellt ändra ett rättsläge som varit bestående under en längre tid. Enligt HFD:s mening innebar inte 2008 års lagändringar att rättsläget ändrats. Här har inte HFD varit helt tydlig med vilken tolkningsprincip som använts för att komma fram till slutet. En hel del olika rättskällor nämns och analyseras. Man nämner dock, vilket bör ha stor betydelse, att lagtexten inte är helt klar. Därmed har domstolen öppnat upp för att beakta andra tolkningsinstrument.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

5. I ett avgörande *den 28 maj 2015, mål nr 1578-14*, ansåg HFD,[34] efter att i stort sett ha gått igenom samtliga bestämmelser om beskattning av handelsbolag i inkomstskattelagen, att bakgrunden till 22 kap. 3 § andra meningen IL och förarbetena gav stöd för att begreppet delägare i den bestämmelsen också avsåg en skattskyldig som bara indirekt, genom ett handelsbolag, ägde del i det handelsbolag som överlåter en tillgång till underpris. HFD tillade att den omständighet att lagstiftaren ibland formulerat lagtexten så att den *uttryckligen* omfattar även ägande av handelsbolag genom handelsbolag inte utgör grund för en motsatstolkning när lagtexten formulerats på annat sätt. Oavsett om utgången kan ses som materiellt korrekt, bör en studie av det systematiska sammanhanget, enligt min mening, vara betydligt mer avgränsad än hela den rikt diversifierade inkomstskattelagen. Men kanske är det rätt att försöka finna en systematik tvärs igenom inkomstskattelagen för hur beskattning ska ske för en och samma företagsform.

4 (UPPENBARA) FELFORMULERINGAR I LAGTEXTEN

Hultqvist har diskuterat flera skäl för och emot ett föreskriftskrav. Ett skäl emot är enligt Hultqvist problemet med lagstiftningsmisstag och sådant som är svårt att förutse vid utformningen av lagtexten. Han är öppen för överseende med redaktionella misstag.[35] Det kan upplevas som otillfredsställande att tillmäta icke avsedda misstag materiella konsekvenser. Hultqvist menar att HFD i viss mån försöker lösa sådana problem inom ramen för lagtolkningen. Men Hultqvist framhåller att det emellertid finns goda skäl för att låta det allmänna bära ansvar för misstag vid lagstiftningen. Dels för att hindra att den skattskyldige lider rättsförluster av sådan lagstiftning, dels för att upprätthålla ett högt kvalitetskrav på lagstiftningen. Frågan är om det bör anses gälla även om det skulle leda till högst oväntade eller absurda resultat, dvs. om en domstol ska bortse från huruvida lagstiftaren har skapat en absurditet eller inte. För att anknyta till mina diskussioner tidigare i artikeln menar jag att det är svårt att skilja fråga om felformuleringar i lagtexten från min uppfattning att lagen måste läsas och tolkas i sitt systematiska sammanhang. Även när det finns redaktio-

34 Se för utförligt referat Tjernberg, Mats, Intressant tolkningsavgörande från HFD om uttagsbeskattning vid indirekt ägande i överlåtande handelsbolag, Skattenytt, 2015, 744–750.

35 Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen, 1995, s. 110 ff. Se också Bergström, Sture, Skatter och civilrätt, 1978, s. 69 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

nella misstag i en text kan dessa misstag läkas, om det är uppenbart om de är just redaktionella vid en läsning av texten i sitt sammanhang.[36] Nedan följer några fall där det förelegat redaktionella misstag vid författandet av lagtexten.

1. I det ovan berörda *RÅ85 1:85* (plenum) illustreras att det inte alltid är givet om en lagtext är tydlig eller inte. Majoriteten och minoritetens domskäl röjer en öppen konflikt mellan ledamöterna huruvida meningen i lagtexten är klar eller inte. Det förefaller dock som att samtliga ledamöter är eniga (om vi får tro den i minoriteten ingående Nordlund, som utvecklade sin mening) om principen att en entydig lagtext ska tillämpas efter ordalydelsen, även om den strider mot uttalanden i motiven. Genom att hänvisa till otydlighet kunde dock HFD lagtolkningsvägen ta stöd i motiven och avgöra målet i enlighet med lagens syfte.[37] Det faktum att det inte var ett enigt beslut illustrerar att det krävs ett subjektivt ställningstagande för att göra ett objektivt konstaterande. Vid en läsning av motiveringarna tycker jag att den skillnad som utkristalliseras mellan majoriteten och minoriteten, är att majoriteten läste en övergångsbestämmelse tillsammans med den lagändring som hade införts, medan minoriteten läste övergångsbestämmelsen mer isolerad. Man skulle därför kunna dra slutsatsen att majoriteten läste och tolkade bestämmelsen i sitt systematiska sammanhang, att den då framstod som otydlig och att förarbetena då kunde användas för att precisera innebörden.

2. Det finns förstås en glidande skala från å ena sidan klara fall av att lagformuleringar faktiskt står i samklang med regelns syfte (eller där syftet inryms under en lydelses möjliga innebörd), till å andra sidan lagformuleringar som objektivt sett helt uppenbart är misslyckade. Var gränsen går för när en lagtextformulering bör frångås är omöjlig att besvara generellt. Det ovan diskuterade *RÅ 1987 ref. 6* är det kanske främsta exemplet på när en lagtext framstår som tydligt felformulerad. Jag har svårt att acceptera ett så starkt legalistiskt synsätt som skulle innebära att lagstiftaren skulle behöva stå sitt kast här. Målet kan också ses som ett exempel på att en lagregel ska läsas i sitt systematiska sammanhang. Ett par meningar i en paragraf kan, lästa isolerat, få en helt annan innebörd än om de läses tillsammans med intilliggande meningar eller stycken. En sådan läsning

36 Se avsnitt 3 ovan och Berglund i not. 21.

37 Se även RÅ 1992 ref. 60.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

kan också styrka att paragrafen (eller del av den) uppenbart har blivit felformulerad.

3. När en formulering är tydlig och entydig, och inte uppenbart felformulerad, men möjligen oförenlig med reglernas syfte, så bör den följas. I ett sådant fall kan mycket väl formuleringen objektivt sett spegla syftet. Teoretiskt sett kan författaren av texten medvetet ha satt en gräns för tillämpningen. I *RÅ 2005 ref. 3* var fråga om aktierna i ett bolag kunde bli kvalificerade till följd av att en person varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedrev samma eller likartad verksamhet, andra ledet i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. Av praxis framgår att bestämmelsen i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen.[38] Den verksamhetsdel som skulle överlåtas från bolaget skulle dock inte överlåtas i ”sidled” utan till ett förvaltande bolags dotterbolag. Frågan var då om den omständigheten att samma eller likartade verksamhet kommer att bedrivas i ett dotterbolag till det förvaltande bolaget kunde sägas utgöra ett exempel på ett fall där likartat samband föreligger mellan bolagen. För en sådan tolkning skulle kunna anföras att det ligger nära till hands att jämställa verksamheten i ett moderbolag, som i allt väsentligt endast förvaltar aktier i ett dotterbolag som bedriver näringsverksamhet, med dotterbolagets verksamhet. En sådan tolkning skulle också kunna ses om förenlig med reglernas syfte. HFD instämde dock med SRN att det vid en sådan prövning måste beaktas att 57 kap. 4 § första stycket 2 IL uttryckligen reglerar den situationen att andelar i företaget ifråga kan vara kvalificerade även på grund av förhållandena i ett annat företag som det förstnämnda företaget äger direkt eller indirekt. Av lagtexten framgår att, till skillnad från 57 kap. 4 § första stycket 1 IL, en andel kan vara kvalificerad endast om ägaren eller en närstående varit verksam i det direkt eller indirekt ägda företaget i betydande omfattning. Någon motsvarande anknytning till företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som anges i andra ledet i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL finns inte. Även om en sådan skillnad i utformningen av lagtexten i punkterna 1 och 2 i den aktuella paragrafen inte varit avsedd var ordalydelsen enligt HFD klar och fick därför på ett

38 Se för en genomgång av denna praxis t.ex. Tjernberg, Mats, Av HFD avgjorda mål om samma eller likartad verksamhet, Skattenytt 2013, s. 55–57.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

uttömmande sätt anses reglera i vilka fall andelar ska vara kvalificerade. Här jämfördes med utgången i *RÅ 2001 ref. 5 I*.[39]

4. I det tidigare nämnda *HFD 2011 not. 48* ansåg HFD att en ren bokstavstolkning var motiverad.[40] Fråga var om tillämpningen av kvoteringen på onoterade andelar i 42:1 IL. Utdelning och kapitalvinst på bl.a. aktier i svenska aktiebolag tas upp till fem sjättedelar. Enligt andra stycket i paragrafen ska första stycket dock inte tillämpas om: ”företaget under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren, direkt eller genom dotterföretag, har ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag …”.

Även om bestämmelsen i första stycket avser både utdelning och kapitalvinst, menade SRN och HFD i sina beslut att undantagsbestämmelsen enligt sin ordalydelse endast kan tillämpas på utdelning, men inte kapitalvinst. Man var medveten om att en sådan begränsad tillämpning skulle kunna anses strida mot lagstiftningens syfte. Dock, med hänsyn till legalitetsprincipen, kunde tillämpningsområdet inte till skattskyldigs nackdel utsträckas till att omfatta även fall som inte omfattas av ordalydelsen. Här kan man tycka, som minoriteten, att en systematisk tolkning skulle leda till ett annat resultat.[41]

Uppenbarligen finns det enligt HFD en skillnad mellan uppenbara felformuleringar och formuleringar som i sig är klara och riktiga men inte är förenliga med syftet. Till skillnad mot fallet från 1987 var lagtexterna i målen från 2001, 2005 och 2011 väldigt tydliga och kunde bara tolkas på ett sätt. Reglerna innebar en form av uppräkning och någonstans måste gränsen sättas. Ju mer omfattande och långtgående en uppräkning skulle vara desto svagare skulle kopplingen till syftet bli. Exempelvis är ju närståendekretsen uttömmande bestämd i 2:22 IL. Om en aktieägare rent fak-

39 I detta avgörande ansåg HFD att den skattskyldiges verksamhet i ett indirekt ägt fåmanshandelsbolag inte omfattades av 57:4 IL eftersom lagtexten enbart innehöll begreppet fåmansföretag, vilket enbart kan vara aktiebolag eller ekonomisk förening. Som en följd av utgången lades ”eller fåmanshandelsbolag” till lagstiftningsvägen. Det var tydligt att reglerna ”borde” omfatta även verksamhet i underliggande handelsbolag, men samtidigt var lagtexten väldigt tydlig i sin bestämning.

40 Se avsnitt 3, inledningsstycket.

41 Persson Österman, Roger, har i rättsfallskommentarer, Skattenytt, 2103, s. 213, ställt sig lite undrande till utgången. Han konstaterar att tolkning av lagtext inte är en mekanisk-logisk syssla och att föreskriftskravet inte gärna kan förstås som att ren bokstavstolkning alltid ska ske.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

tiskt delar ekonomi med t.ex. en kusin så kan skatteregler, som exempelvis de i 57 kap. IL, kringgås och därmed deras syfte. Men lagtexten är väldigt tydlig i det att kusiner inte ingår i närståendekataloger och måste därför följas.

Det enda man nog med säkerhet kan konstatera är att ren bokstavstolkning inte får leda till absurda resultat. Det bör vara korrekt att i domar korrigera mycket tydliga misstag av författaren till lagtexten, men inte politiska misstag.[42] Bortanför de uppenbara absurda resultaten finns det ingen självklar punkt där gränsen kan dras mellan det mycket märkliga och det enbart okloka eller ologiska.

5 AVSLUTANDE REFLEKTIONER

Legalism är och bör vara utgångspunkten för skatterättslig tillämpning och tolkning. Därmed inte sagt att sådana operationer alltid måste uppfattas som formella och entydiga. Att dels klarlägga de omständigheter som ska subsumeras under lagen, dels var i lagen rätt regler återfinns, möter ofta stora utmaningar. Det är dock inte på den delen av tillämpningen som fokus har legat i denna artikel, utan dels frågan hur bundna myndigheter och domstolar är att I) följa textlydelser även om det skulle leda till i sig ej avsedda eller absurda utgångar, dels II) skapa resultat som visserligen är i överensstämmelse med isolerad text men inte är förenliga med lagtextens systematiska sammanhang.

Min uppfattning är att svaret på dessa frågor delvis sammanfaller och både ska och kan besvaras utan att föreskriftskravet i grundlagen åsidosätts eller annars legalitetsprincipen frångås. Det är inte korrekt att tillämpa rättskällor som uttrycker något som inte ryms inom lagtextens lydelse. Men textens lydelse får inte betraktas isolerat från sitt sammanhang. Sammanhanget bör åtminstone kunna vara hela paragrafens stycke, paragrafen, omkringliggande paragrafer och det relevanta kapitlet i inkomstskattelagen. Reglerna i ett kapitel är konstruerade för att fungera tillsammans och det måste i de allra flesta fall gå att utröna varje ingående regels förhållande till helheten i kapitlet. På så vis kan koherens spåras och stämmas av. Genom att tolka en regel i sitt systematiska sammanhang menar jag att felformuleringar kan avslöjas, och undvikas att ge avgörande betydelse för tillämpning och tolkning. Var den bortre gränsen går för att

42 Jfr Johnson, Steve R, Legal interpretation of Tax Law: United States, i Legal Interpretation of Tax Law, Krever, Richard och Brederode, Robert F (red.), 2014, s. 348 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25

bestämma vad som är ”lagen” eller det ”systematiska” sammanhanget, vill jag låta vara osagt. Detsamma gäller gränsen mellan det absurda och det ologiska. Kanske bör det ligga i myndighetens eller domstolens ansvar att avgöra. Mycket talar dock för att ju större del av skattelagstiftningen som beaktas för att förstå en regel, desto mer ökar risken för att avsedd koherens inte kan konstateras – utan att istället summan av beståndsdelarna leder till motstridiga budskap.

Jag vill vara tydlig med att jag inte förespråkar en i första hand ändamålsenlig tolkning av skattelagstiftningen. Legalitetsprincipen ska följas vid tillämpning av skattelagstiftningen. Om en mindre beståndsdel läst isolerad däremot inte står i överensstämmelse med helheten, som den framgår av det systematiska sammanhanget, måste tillämparen vidga sin horisont. Ledning till ett korrekt avgörande kan då fås av regelns lagkontext. Är det ingen framkomlig väg, får syftet som det uttrycks i förarbetena, om det ryms inom lagtextens lydelse, användas som tolkningsinstrument. Avslutningsvis är det av vikt att HFD i sin prejudikatbildning synliggör om den har tolkat regeln i sitt systematiska sammanhang respektive ansett att utgången annars skulle ha lett till absurda konsekvenser. På så vis kan det bli tydligare och mer förutsägbart att domstolen inte frångår ”lagens” lydelse, och att skattskyldiga faktisk måste läsa skatteregler i sin kontext och inte förlita sig på oväntade eller absurda tolkningar.

Mats Tjernberg, professor i offentlig rätt, skatterätt, Lunds universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:25