ANDERS HULTQVIST

Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen

Vad uttrycket ”ingen skatt utan lag” står för känner vi till, men en annan fråga är: hur vag får en skattelag va’? På det senare temat presenterade Anders Hultqvist en rapport i november förra året. I den här artikeln sammanfattas rapporten och den efterföljande diskussionen vid seminariet. I fokus står således den kanske minst kända aspekten av legalitetsprincipen, nämligen bestämdhetskravet.

1 INLEDNING

Förutsättningen att skattebeslut måste kunna stödjas på föreskrift i lag är numera knappast omstridd. Legalitetsprincipens kärna – föreskriftskravet – har sedan länge hävdats som ett rättssäkerhetskrav,[1] men det har dessutom sitt starkaste fundament i kompetensfördelningen i den svenska grundlagen sedan lång tid tillbaka – ”svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta utövas av riksdagen allena”.[2] Denna princip, som slogs fast i 57 § i 1809 års regeringsform, gäller fortfarande som en konsekvens av att riksdagen har full kompetens att meddela föreskrifter om skatt och att sådan kompetens inte annat än i undantagsfall kan delegeras till något annat organ.[3] (Detta är inget unikt för Sverige, utan återfinns i många andra staters konstitutioner, men med lite olika variationer i fråga om möjligheterna till delegation.) Enligt den svenska grundlagen får föreskrifter om skatt inte delegeras till annat organ, annat än i fråga om tull på införsel av vara eller skatt som syftar till att reglera trafikförhållanden i en kommun (i praktiken

1 Se Seve Ljungman, Om skattefordran och skatterestitution 1947 s. 21 f.

2 Se vidare Anders Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen 1995 s. 19 ff.

3 Se 8 kap. 2 § 1 st. 2–3 p., 3 § 1 st. 2 p. och 9 § 2 p. 1974 års regeringsform, RF. Jfr senaste grundlagsändringen 2010 i prop. 2009/10:80 s. 226 (”Det är en grundläggande princip att riksdagen har exklusiv normgivningskompetens på skatteområdet.”) En annan sak är att några olika kungar har försökt tillskansa sig sådan makt, senast Gustav III genom Förenings- och säkerhetsakten 1789. Det nämnda stadgandet i 57 § i 1809 års RF tillkom just som en reaktion på nämnda försök att minska riksdagens exklusiva beskattningsmakt, först som en reservation av adeln emot Förenings- och säkerhetsakten, varefter den sålunda fick ett explicit uttryck i grundlagen, men å andra sidan hade gällt både enligt 1720 års RF och dessförinnan; se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen 1995 s. 24 ff.

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

parkeringsavgifter i kommunerna och de s.k. trängselskatterna i Stockholm och Göteborg).

Om det endast är riksdagen som kan ålägga skattskyldighet och riksdagens (numera) enda sätt att göra detta är genom att meddela föreskrift i lag, blir det en logisk slutsats att skattskyldighet endast kan uppkomma genom föreskrifter i lag, dvs. skattskyldighet kan uppkomma *om, och endast om,* det följer av föreskrift i lag, förutom i de särskilt angivna undantagen.

Regeringens eller Skatteverkets behörighet att meddela s.k. verkställighetsföreskrifter (8 kap. 7 § 1 st. 1 p. RF) är mycket begränsad vad avser materiella skattenormer och s.k. allmänna råd är inte formellt bindande normer.[4] Inte ens analogier med vad som följer av skatteföreskrifterna är möjliga, eftersom en analogi per definition går utöver vad som följer av föreskrift – en rimlig tolkning av föreskrift – varför föreskriftskravet också får ett *analogiförbud* som följd. Jfr Högsta domstolen i en nyligen avgiven dom (NJA 2016 s. 3, p. 19):

> ”När innebörden av en lagbestämmelse ska fastställas får den tolkas i ljuset av ett flertal olika förhållanden. Ordalydelsen är självfallet det viktigaste tolkningsdatumet. Men också syftet med lagstiftningen, som kan framgå av förarbetena, kan ge viktiga hållpunkter liksom avgöranden i praxis samt uttalanden i den juridiska doktrinen. Att ordalydelsen av lagtexten är det viktigaste underlaget för en tolkning av en lagregels innebörd betyder, att de valda orden sätter en gräns för det genomslag som motivuttalanden kan få. För att det ska kunna göras gällande att det är fråga om en tolkning av en lagbestämmelse måste det krävas, att den tänkta tillämpningen på ett rimligt sätt kan inordnas under lagtexten. Kan den inte det så rör det sig om en analogisk rättstillämpning eller om en rättstillämpning vid sidan av lagen.”

En annan näraliggande konsekvens av föreskriftskravet är *retroaktivitetsförbudet*, dvs. att beslutade föreskrifter om skatt endast får tillämpas framåt i tiden, inte för den tid som varit dessförinnan. Detta är emellertid inte en fullt logisk följd, eftersom det av kompetensskäl skulle vara fullt möjligt att riksdagen även beslutade om tillbakaverkande tillämpning av föreskrifter (åtminstone under mandatperioden), men starka förutsebarhets- och rättssäkerhetsskäl gör sig gällande för ett sådant förbud. Avvägningen diskuterades fram och tillbaka under 1970-talet och resulterade 1979–80 i ett grundlagsstadgande med ett retroaktivitetsförbud även i fråga om skatt i

4 Se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen 1995 kap. 4 och Robert Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer – allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, Iustus 1995.

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

2 kap. 10 § andra stycket RF.[5] Här har också givits utrymme för viss tillbakaverkande tillämpning i särskilt reglerade fall.

Även om föreskriftskravet är det centrala navet i legalitetsprincipen brukar den således också omfatta dessa två senare nämnda aspekter samt ytterligare en aspekt, obestämdhetsförbudet. Detta senare förbud kan också (omvänt) uttryckas som ett krav, bestämdhetskravet. Legalitetsprincipen innehåller då följande fyra aspekter:

1. Föreskriftskravet
2. Analogiförbudet
3. Retroaktivitetsförbudet
4. Bestämhetskravet (obestämdhetsförbudet)

Medan de tre förstnämnda kraven/förbuden är relativt kända och utförligt behandlade i den svenska skatterättsliga litteraturen, är det sistnämnda desto mer okänt och föga behandlat. Orsaken till detta kan vara alltifrån att det är så vagt, obetydligt eller ointressant att det ändå saknar nämnvärd betydelse, till att det egentligen bara är så att vi (ännu) inte uppmärksammat dess betydelse för att nå ett kvalitativt innehåll i föreskriftskravet. Enkelt uttryckt så skulle även en föreskrift med innehållet ”skatt ska utgå efter vad som är rättvist” också vara en föreskrift, men dess innehåll vara så obestämt att den skulle kunna tolkas och tillämpas nästan hur som helst, så länge åtminstone någon kan ange goda skäl för att den valda tolkningen är ”rättvis”. Även om vi inte, annat än i undantagsfall, har så vaga föreskrifter, finns emellertid flera omdebatterade föreskrifter, som ofta eller t.o.m. ständigt vållar stora svårigheter i rättspraxis.

Frågan diskuterades vid flera seminarier och konferenser i Skattelagstiftningsprojektet, som resulterade i en antologi 2014, och ledde förra året till att jag på uppdrag av Svenskt Näringsliv skrev en rapport i ämnet, som kom att behandlas vid ett seminarium i november 2015.[6] Den här artikeln innehåller ett koncentrat av rapporten och en kortfattad redogörelse av den diskussion som följde vid seminariet. För den intresserade läsaren finns mer att läsa i rapporten.

5 Se vidare SOU 1978:34, prop. 1978/79:195 och KU 1978/79:39.

6 Se Hultqvist/Melz/Påhlsson (red.), Skattelagstiftning – Att lagstifta om skatt, Norstedts Juridik 2014 och Hultqvist, Hur vag får en skattelag va’?, publikation av Svenskt Näringsliv, oktober 2015. Artiklarna i boken finns att tillgå på www.skattelagstiftningsprojektet.se och rapporten på www.hultqvist.se.

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

2 ALLMÄNT OM BESTÄMDHETSKRAVET

Redan uppgiften att tillämpa abstrakta och generellt formulerade normer på enskilda i praktiken förekommande fall inrymmer i sig en kvalificerad uppgift för vilken det fordras tränade jurister. Om föreskrifterna därtill är svåra att läsa och förstå, lägga samman konsekvenserna av, innehåller koncept och föreställningar som inte enkelt låter sig fastställas i praktiken etc. kan det bli svårt eller t.o.m. mycket svårt att med någorlunda säkerhet förstå vad normen eller normerna är (”tolka lagen”) och/eller att applicera dem på i praktiken förekommande fall (”tillämpa lagen”).

En språklig formulering, som t.ex. en föreskrift, tolkas och preciseras dels i allmänhet (i t.ex. läroböcker, handböcker, informationsmaterial m.m.), dels i förhållande till det eller de föreliggande fall som är under diskussion eller prövning (t.ex. vid enskild rådgivning, ett beskattningsbeslut, en dom eller ett seminarium avseende en viss fråga). Normalt sker detta i syfte att fastställa hur den i föreskriften uttryckta normen ska förstås så troget i förhållande till ursprunget som möjligt, men lockelsen att tolka och förstå en föreskrift i förhållande till det slutresultat som önskas uppnås är inte försumbar, inte heller den omständigheten att mänskligt beslutsfattande ofta (omedvetet) styrs av irrelevanta uppfattningar och önskningar.

Med hänsyn till att beskattningen är en ekonomiskt mycket ingripande åtgärd (”tvångsbidrag från enskilda till det allmänna, utan direkt vederlag”) är det viktigt att utrymmet för olika uppfattningar om vad skatteföreskrifterna innebär begränsas, så att inte avgöranden i de enskilda beskattningsbesluten baseras på tillämparens värderingar i andra hänseenden, utan har stöd i en tillförlitlig tillämpning av en någorlunda klar norm från den legitime normgivaren (riksdagen).

En föreskrift är en text som innehåller en eller flera normer eller normfragment. Vi skiljer därför mellan de språkliga satserna i föreskriftens text och normen (tankeinnehållet) den förmedlar. T.ex. kan vi genom olika språkliga satser uttrycka samma tankeinnehåll. Vidare kan en språklig sats i olika sammanhang uttrycka olika tankeinnehåll (ofta använt i komiska sammanhang). Normen eller normfragmenten är således det tankeinnehåll som föreskriften förmedlar. Föreskrifterna kan därför beskrivas som ”bärare” av rättsnormer.

Likaväl som en föreskrift också kan innehålla flera normer, kan det ibland fordras att man lägger ihop flera normer eller normfragment från flera föreskrifter för att få en fullständig norm, som kan appliceras på det föreliggande fallet. Vad som är en fullständig norm är således också be-

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

roende av hur man avgränsar normen eller situationen. I stället för att se alla skatteregler som normfragment till en enda stor skattebeslutsnorm går det, som vanligt också görs, beskriva skattesystemet som en kedja av normer, t.ex. om vad som är skattepliktigt respektive avdragsgillt i olika sammanhang.[7]

Liksom allt som sägs eller skrivs i allmänhet kan en språklig sats i skattesammanhang vara alltifrån mycket precis till intetsägande eller åtminstone vag eller mångtydig. Som jurister, även rättsvetare, lägger vi ofta fokus på tillämpningssidan, dvs. att tolka – och hur vi ska tolka – och tillämpa den givna skattelagstiftningen. Förhållandevis lite forskning och annan verksamhet har lagts ned på att bygga kunskap om hur vi konstruerar en bra lagstiftning, men intresset för ämnet *lagstiftningslära* har ökat under senare år. Många tvister skulle kunna undvikas genom att i förväg precisera förutsättningarna för skatt (i lagstiftningen) bättre, dvs. vara proaktiv i stället för reaktiv.

Även bestämdhetskravet eller obestämdhetsförbudet är kopplat till föreskriftskravet, eftersom det inte är någon större mening med ett krav på föreskrifter om dessa sedan kan vara hur obestämda som helst. En föreskrift med innehållet att ”skatt ska utgå efter vad som är skäligt” säger knappast någonting alls och inte mer än om man skulle skriva att ”skatt ska utgå enligt de förutsättningar som närmare bestäms av Skatteverket”. Delegationsförbudet i regeringsformen har då knappast någon funktion alls, mer än möjligen att det även skulle vara öppet för domstolarna att fylla ut vad som ska anses ”skäligt”.

I den straffrättsliga litteraturen förekommer bestämdhetskravet (eller obestämdhetsförbudet) sedan länge som ett krav som bör iakttas av lagstiftaren, för att det straffbara området ska vara bestämt på förhand, men också för att upprätthålla kompetensfördelningen. Man kan ju annars tänka sig att normen preciseras i rättspraxis, men å andra sidan sker detta i så fall av domstolar, inte av lagstiftaren.[8] Strafflagstiftningen måste enligt Thornstedt inriktas på att i möjligaste mån inskränka utrymmet för domarens fria skön och för hans anläggande av egna värderingar. Brottsbeskrivningarna bör därför i möjligaste mån utformas deskriptivt och vi-

7 Se Hultqvist. Legalitetsprincipen 1995 s. 350 ff.

8 Se vidare Petter Asp, Obestämdhetsförbudet – underlag för seminarium den 2 november, (PAP 201009). Finns tillgängligt på http://www.skattelagstiftningsprojektet.se/uploads/documents/obestaemdhetsfoerbudet___asp.pdf.

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

dare bör s.k. generalklausuler samt utpräglat normativa eller vaga uttryck undvikas.[9] Kravet eller förbudet är dock så obestämt att det snarare har karaktären av en princip än en regel (se vidare nedan).

I skattesammanhang har det skrivits förhållandevis lite om kravet på bestämdhet, men det finns redan i Davidsons kommentar till bevillningsförordningen (1889) exempel på kravet att genom bestämda föreskrifter sätta gränser för de åtgärder som faller under taxering.[10] Avsikten med arbetet med ett nytt stort samlat lagverk för inkomstbeskattningen – den sedermera 1928 antagna kommunalskattelagen – var också att skapa en tydligare reglering, vilket bl.a. åstadkoms med de till paragraftexten knutna anvisningspunkterna.

Diskussionen om föreskrifternas bestämdhet eller obestämdhet förekommer vanligtvis sedan i enskilda lagstiftningsärenden, t.ex. som remissinstansers kritik om svårigheten att förstå föreslagna regler eller förutse deras konsekvenser i tillämpningen eller i Lagrådets granskning av lagförslagen. Ett exempel på en mer allmän sådan framställning är Jan Hellners kritik av förslaget till lag om förmögenhetsskatt 1991.[11]

I rättspraxis uppenbaras också effekterna av obestämd skattelagstiftning, särskilt när det visar sig att det inte ens hjälper med mer rättspraxis för att undanröja obestämdheten. En studie som grundar sig på sådana erfarenheter, men även tar ett principiellt grepp är Gustaf Lindencronas studie från 1992.[12] När Lindencrona i sin artikel använder sig av termen *klarhetsprincipen* är det i en liknande betydelse som bestämdhetskravet, möjligen med det tillägget att han däri även lägger att lagstiftarens intentioner med lagstiftningen också realiseras eller åtminstone kan realiseras.[13] Han konkluderar:

> ”…önskvärdheten av att lagstiftaren gör klart för sig själv och därmed de skattskyldiga och skattemyndigheter vad han egentligen avser. Det kan låta enk-

9 Se Hans Thornstedt, Legalitet och teleologisk metod i straffrätten, Festskrift till Nils Herlitz, 1955 s. 335 f.

10 David Davidson, Kommentar till bevillningsförordningen, Upsala 1889 s. 221. Han fortsätter sedan att resonera kring olika sätt att reglera vad som omfattas av taxering och vad som faller utanför, och så gjorde även Rydin. Se vidare om diskussionen i Hultqvist, Legalitetsprincipen 1995 s. 49 ff.

11 Se Jan Hellner, Förmögenhetsskatt och lagstiftningsteknik, Svensk juristtidning (SvJT) 1991 s. 481 ff.

12 Se Gustaf Lindencrona, Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad? Juridisk tidskrift (JT) 1992/93 s. 331 ff.

13 Se s. 332.

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

> lare än vad det är. Lagstiftaren har kanske liksom allmänheten en vag känsla av att något är otillfredsställande. En sådan känsla kan emellertid inte på ett tillfredsställande sätt överföras till lagtext i den förhoppningen att problemen ska lösas av rättspraxis. Praxis kommer endast att öka förvirringen. Praxis kan på skatterättens område endast arbeta klargörande, när det kan ske inom ramar som uppdragits av lagstiftningen. Lagstiftaren måste genom ett tillräckligt omfattande utredningsarbete skaffa sig en tillräckligt god uppfattning om såväl verkligheten som de lagtekniska problemen."

Härtill kan således läggas att det är viktigt att beakta skillnaden mellan å ena sidan straff- och skattelagstiftning och å andra sidan civilrättslig lagstiftning. Medan Jan Hellner i sin bok om lagstiftning inom förmögenhetsrättens område framhåller möjligheten att i lagstiftningen endast framställa de allmänna principerna och t.o.m. använda vaga termer som "skälig", "särskilda skäl" m.fl. – ett rättsområde där domstolarna ändå finner kompletterande normer i tvister mellan olika privata subjekt – betonar han, med hänvisning till tysk forskning (H. Schäffer) att skatterättslig lagstiftning måste vara utförlig och att det viktigaste kravet därför blir att lagtexten ger klart besked på de viktigaste punkterna.[14]

Bestämdhetskravet aktualiseras i första hand som ett *krav på lagstiftaren*, men kan också få konsekvenser *vid tillämpningen*, vilket jag återkommer till nedan. Det är inte en regel som anger en klar gräns, ett visst mått av bestämdhet, som måste vara uppfyllt. Inte heller har vi någon regel som säger att obestämda skatteföreskrifter är ogiltiga eller inte får tillämpas. Detta kan då föranleda kritiken att hela legalitetsprincipen är obestämd och därför bara en målsättningsprincip,[15] av typen "lite surdeg surar hela degen" eller "liten tuva stjälper stort lass", men den uppfattningen delar jag inte, därför att de andra beståndsdelarna i legalitetsprincipen (föreskriftskravet, analogiförbudet och retroaktivitetsförbudet) har regelkaraktär,[16] följer av grundlag och gäller för merparten av alla skatteföreskrifter, som normalt är relativt hyggligt bestämda.

Frågan om bestämdhetskravet blir sålunda först aktuell när vi har med en potentiellt obestämd föreskrift att göra. Vi kan då också skilja mellan

14 Se Jan Hellner, Lagsstiftning inom förmögenhetsrätten 1990 s. 205 f., 237 f., SvJT 1991 s. 481 f. Jfr Bertil Bengtsson SvJT 1991 s. 343 f.

15 Jfr Robert Påhlsson, Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, Skattenytt (SN) 2014 s. 554 ff. (särskilt s. 563).

16 Jfr Petter Asp, Bokföringsbrott och legalitet, SvJT 1999 s. 16 ff. (särskilt s. 29).

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

möjligheten att klassificera en föreskrift som bestämd eller obestämd och frågan om det finns någon *konsekvens* ifråga om obestämda föreskrifter.

3 GÅR DET ATT AVGÖRA NÄR EN FÖRESKRIFT ÄR OBESTÄMD?

I teoretiskt hänseende är obestämdhet en språklig sats som lämnar utrymme för en stor mängd *rimliga tolkningar*. I värsta fall är det t.o.m. svårt att ange när en tolkning är orimlig. Det innebär också att den *normering* som skulle ske med föreskriften blir trubbig, otydlig eller rent av uteblir.

Vi saknar som nämnts ovan forskning och en mer utförlig systematik i svensk skatterätt avseende bestämdhet (eller klarhet, som Lindencrona uttrycker det) avseende olika regler eller regeltyper, utan än så länge är det olika reglers eller regelverks bristande bestämdhet som då och då uppmärksammas i rättspraxis eller doktrin, t.ex. skatteflyktslagen, ränteavdragsbegränsningen och det utsträckta hemvisbegreppet. Det är inte heller helt enkelt att precisera vad som avses med tillräcklig bestämdhet eller var gränsen går för obestämdhet. Vad gäller möjligheten att klassificera föreskrifter som bestämda eller obestämda är det emellertid enligt min uppfattning möjligt att med rationell argumentation vid analys av föreskrifter att på ett tämligen tillförlitligt sätt åtminstone företa en grov indelning av sådana som är klart obestämda och sådana som är någorlunda bestämda. I rapporten gjordes också en sådan för att illustrera vad som avses.

Enklast är att börja med är föreskrifter med *osäkert innehåll eller inget innehåll alls*. Klassiska exempel på klart obestämda föreskrifter inom straffrätten är ”varje skurk ska straffas” eller att ”omoralisk handling ska straffas”.[17] Inom skatterätten skulle det kunna vara ”skatt ska utgå efter vad som finnes rättvist” eller ”efter vad som är skäligt”.

I dagens skattelagstiftning förekommer denna typ av svårbegripliga föreskrifter, som också har karaktären av generalklausuler, t.ex. i lagen (1995:575) mot skatteflykt (”skatteflyktslagen”) och i reglerna om ränteavdragsbegränsning (24 kap. 10 a §–10 f § IL). Båda regelverken innehåller det motsägelsefulla rekvisitet *”väsentlig skatteförmån”* (att en ”förmån” uppstår när man taxeras enligt lag),[18] men också intetsägande rekvisit som

17 Se Asp SvJT 1999 s. 28 och i ovan nämnda promemoria Obestämdhetsförbudet s. 2.

18 Se vidare Hultqvist Legalitetsprincipen 1995 s. 419 f. och Svensk skattetidning (SvSkT) 2005 s. 307. Jfr dissidenten i RÅ 2000 ref. 21 I, Sandström, SN 1996 s. 79 och von Bahr, SN 2007 s. 645 och dens. i SvSkT 2014 s. 435.

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

”*lagstiftningens syfte* som det framträder i bestämmelserna” (i kortform), som antas vara någonting annat än det som framgår vid en tolkning av lagstiftningen,[19] respektive *”affärsmässigt motiverad”*, vilket även fick Lagrådet att reagera (dvs. att det är affärsmässigt att också beakta skattekonsekvenserna, varför det är oklart vad som inte är affärsmässigt).[20] Det är dock tänkt att avse annat affärsmässigt skäl än skatteskäl, varefter dessa ska vägas mot varandra.[21]

I båda dessa lagstiftningar kännetecknas tillämpningen av att den inte kan förutses och inte heller kan förklaras, systematiseras eller på något annat sätt göras begriplig.[22] Osäkerheten skulle enligt förslagsställarna och lagstiftaransvariga emellertid botas med en utökad möjlighet att få *förhandsbesked* i skattefrågor om skatteflyktslagens tillämpning,[23] och även genom att lagen inte fick tillämpas direkt av skattemyndigheterna.[24] Detta är naturligtvis en bra illustration av hur normbildningen (medvetet) flyttas från riksdagen till de rättstillämpande organen.

Närmast efter intetsägande eller motsägelsefulla föreskrifter ligger de föreskrifter som lider av en *allmän vaghet* (i många fall är t.o.m. gränsen flytande, lite beroende på hur man anser att föreskriften på goda grunder kan preciseras). Bestämmelser med allmän (enkel) vaghet är då sådana där bestämmelsen till sin konstruktion och utformning är tämligen enkel att läsa och förstå i sin språkliga utformning och systematiska placering, men där de *avgörande delarna i rättsfaktumledet är vaga*, alltså inte språkligt preciserade eller relaterar till svårgripbara faktiska förhållanden. Ibland

19 Se vidare Hultqvist, SvSkT 2005. s. 302 ff. (särskilt s. 307 ff.). Jfr Lars Hjerner, Sken – Bulvanskap – Kringgående, Genomsyn eller förträngning? i Festskrift till Thornstedt 1983 s. 281.

20 Se Lagrådets yttrande 2008-10-06, Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap, s. 5 (även i prop. 2008/09:65 s. 115).

21 Se vidare Hultqvist, Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån, SVSkT 2012 s. 122 ff. Se även von Bahrs synpunkter i avsnitt 6 nedan.

22 Ifråga om skatteflyktslagen har detta konstaterats vid ett antal tillfällen; se Bergström, SN 2002 s. 292, Hultqvist, SvSkT 2005 s. 319 f., Ulrika Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 116, von Bahr, SN 2007 s. 645 och Tjernberg & Neway Hermann, SN 2011 s. 158 ff. (särskilt slutsatserna på s. 167).

23 Se SOU 1975:77 s. 72 ff., prop. 1980/81:17 s. 34 f., Lagrådet i prop. 1982/83:84 s. 45, SOU 1996:44 s. 122.

24 Se SOU 1975:77 s. 76, prop. 1980/81:17 s. 35 f. 1995 års skatteflyktskommitté ville dock öppna möjligheten för Skatteverket att tillämpa skatteflyktslagen (SOU 1996:44 s. 141 f.), men detta mötte starkt motstånd varför ordningen med prövning i domstol behölls (prop. 1996/97:170 s. 48 f.).

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

går dessa i varandra och det kan vara svårt att avgöra om det är det ena eller andra, medan det i andra fall är både och.

Typexempel på bristande språklig precision är ”inventarier av mindre värde”,[25] ”förmåner av mindre värde” (11 kap. 11 § IL), men även sådana föreskrifter som (åtminstone) till viss del är öppna genom en definition eller uppräkning, som sedan kompletteras med utryck som ”och liknande” eller dylikt. Sådana regler kan bli föremål för precisering i lagförarbeten eller i allmänna råd av Skatteverket, men eftersom inte någon av dessa källor är att jämställa med lag blir de bara en (förvisso ofta tillämpad) uppfattning om en rimlig tolkning av bestämmelsen, som efter ett tag dessutom kan bli föråldrad.[26] Regeln om ”inventarier av mindre värde” blev senare preciserad genom en ny regel i 18 kap. 4 § 2 st. IL (halvt prisbasbelopp).[27]

Även sådana föreskrifter som anger vad det är för omständigheter som ska beaktas, men med tillägget ”skälig omfattning”, som t.ex. i 7 kap. 6 § IL,[28] lämnar gränsen vag, även om vi sedan av förarbeten och rättspraxis får ett mer preciserat besked. Sådana föreskrifter skulle också många gånger likaväl kunna ha preciserats redan från början.

Det är dock skillnad när sådana uttryck avser (många gånger skiftande) *omständigheter*, såsom i 12 kap. 12 och 18 §§ IL (avflyttning inte skäligen kan krävas resp. skäliga utgifter för flygresor) eller i 23 kap. 18 § IL (”skälig del av hela värdet”). Då är det inte normen som lämnas öppen, utan det anges att är en *proportionering eller rimlighetsbedömning av faktiska omständigheter* som ska göras.

Annorlunda är det åter när kriteriet för en regels tillämpning avser *svårgripbara faktiska förhållanden*. Typexempel är ”väsentlig anknytning” (3 kap. 7 § IL), ”verksam i betydande omfattning (57 kap. 3 § 2 st. IL), ”samma eller likartad verksamhet” (57 kap. 4 § IL), ”verksamhetsgren” (2 kap. 25 § IL) och ”fast driftställe” (2 kap. 29 § IL).

När det t.ex. gäller ”väsentlig anknytning” har Lindencrona gjort en ingående analys om varför den är oklar och genererar förhandsbesked i en närmast outsinlig ström. Han finner dels oklarhet beträffande lagstiftningens målsättning, dels oklarhet i förhållande till tidigare rätt och bristande

25 Här åsyftas regleringen före 2009.

26 Jfr t.ex. hur uppfattningen om ”mindre värde” på inventarier i propositionen (1000 kr) sedermera justerades upp till 2000 kr, för att i vissa fall bli 6000 kr.

27 Jfr prop. 2008/09:129 s. 7 ff.

28 ”Stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet ska under beskattningsåret i *skälig omfattning* använda sina intäkter för ett eller flera allmännyttiga ändamål”.

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

systemkonformitet. Kombinationen med att i lagstiftningen föreskriva en bevisbörderegel med flera olika faktorer (anknytningspunkter) utan att ange hur många eller hur stark anknytningen ska vara har lett till en mycket osäker tillämpning i rättspraxis.[29] Lindencronas kritik har sedermera också bekräftats i en senare studie av Katia Cejie.[30]

På motsvarande sätt kan man få en uppfattning om bestämdheten/obestämdheten hos föreskrifter genom att studera rättspraxis för andra regler. Genererar de många förhandsbesked år ut och år in, kan det vara ett säkert indicium på att föreskrifterna är vaga och svåra att tillämpa.[31] Ett särskilt problem är anpassningen till EU-rätt eller internationell skatterätt, särskilt till dubbelbeskattningsavtalen. Ifråga om unionsrätten har vi sällan något alternativ och därför bör svensk lagstiftning kontinuerligt anpassas så att den återspeglar innehållet i gällande rätt. På samma sätt är det en stor fördel om svensk skattelagstiftning är anpassad till dubbelbeskattningsavtalen, eftersom de ändå begränsar skatteanspråket som följer av svensk lagstiftning samt äger företräde i en internationell tvist.

En delvis annan fråga är om *komplicerade regler* bör undvikas. Det är emellertid inte samma sak som att de är obestämda. De kan vara det, särskilt när komplexiteten leder till obegriplighet för att det är svårt att förstå hur beståndsdelarna hänger samman,[32] men för det mesta är de inte obestämda. Tvärtom kan de vara mycket väl bestämda, även om det med fog kan riktas kritik mot komplicerade regelverk. Ofta nämns fåmansföretagslagstiftningen i dessa sammanhang, inte minst i fråga om hur *gränsbeloppet* ska beräknas i olika situationer, hur *ränteförde*lning eller utrymmet för s.k. *expansionsfond* ska beräknas. Andra exempel är *underprisöverlåtelsereglerna* (23 kap. IL), reglerna för *verksamhetsöverlåtelser* (38 kap. IL) och *förlustavdragsreglerna* (40 kap. IL). Det kan förvisso fordras lång inläsningstid och/eller expertkunskaper för att kunna ge någorlunda säkra svar på vissa frågor, men slutligen finns ändå någorlunda säkra svar eller ett

29 Lindencrona, JT 1992/93 s. 338 ff.

30 Se Den utsträckta hemvistprincipen – reglerna om väsentlig anknytning, Iustus 2015; se särskilt s. 106 ff.

31 Lindencrona, JT 1992/93 s. 334. Jfr Cejie a. st.

32 Så blir fallet när den kedja av normer, som erfordras för att finna ett svar på rättsfrågan, innehåller flera mindre obestämdheter, men som sammanlagt leder till stor osäkerhet. Ett exempel på detta är inkomstskattereglerna för ideell sektor. Se vidare Nick Dimitrievski, Moderniserade inkomstskatteregler för ideell sektor? SvSkT 2014 s. 452 ff. Författaren hävdar att orsaken till att ideella föreningar har svårt att avgöra hur verksamheter av olika slag kommer att bedömas skattemässigt har sin orsak i ”vaga rekvisit som kopplats ihop med kvantifieringar”.

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

begränsat tolkningsutrymme. Vanligast är att söka sig till sekundärkällor, såsom Skatteverkets informationsmaterial, läro- och handböcker o.dyl. Denna typ av lagstiftningsstrukturer (i internationell skattedebatt ofta kallade ”complex certainty”) är väl värd att studera och finna alternativ till, men ligger utanför ramen för egentlig obestämdhet.

En annan närbesläktad fråga går i andra riktningen, nämligen om en *principbaserad lagstiftning* leder till obestämdhet eller, kanske tvärtom, till en bättre *normativ* precision. Det brukar ibland sägas att lagstiftningen skulle ”svämma över alla breddar” om allt skulle regleras i detalj – då ofta i meningen att detta skulle vara det enda sättet att nå god bestämdhet – men en annan då förbisedd möjlighet är en bygga lagstiftningen utifrån en preciserad princip. Gemensamt med den förra gruppen (komplicerade regler) är att det fordras ett visst mått av sakkunskap (t.ex. vad det källteoretiska inkomstbegreppet innebär och hur det ska tillämpas och på samma sätt är det med grundläggande mervärdeskatterättsliga principer). För det andra fordras att detaljregler och undantag konstrueras med den grundläggande principen i åtanke och inte i allt för stor utsträckning avviker från denna, eftersom det skapar både systematiska problem och många svåra fall i gränsområdena. (Ett förnyat sådant grepp togs t.ex. genom 1990 års skattereform, där neutralitet var ett av honnörsuttrycken,[33] men där utvecklingen åter gått i en annan riktning.)

Det råder med andra ord inte ett motsatsförhållande mellan detaljerade regler och principbaserade regler i meningen att de förra är klara och leder till en mer bestämd lagstiftning, medan de senare leder till vaga normer, utan att det lika väl kan vara tvärtom, beroende på hur detaljlagstiftningen är uppbyggd respektive om principen är preciserad, begriplig och praktikabel. Frågan om bestämd – obestämd norm är ett annat förhållande och sammanfaller inte med huruvida normgivningen är detaljregelbaserad eller principbaserad (en annan ”axel” i ett diagram, där ”x-axeln” kan avse bestämdhetsgraden och ”y-axeln” detalj/princip-regleringsgraden).

För frågan om en lagstiftning bör byggas med principbaserade normer eller detaljregler finns även andra aspekter som bör beaktas, inte minst den nu snabbt ökande internationaliseringen av skattenormgivningen, dvs. internationellt koordinerad skattenormgivning för att komma tillrätta med skattekringgående där olika länders inbördes heterogena skatteregler

33 Jfr Nils Mattsson, SN 1992 s. 629 ff.

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

utnyttjas.[34] Dessutom bygger redan EU:s mervärdesskattedirektiv på att medlemsstaterna ska ha en gemensam mervärdesskattebas och nu har en gemensam skattebas (gemensamma regler) för företagsbeskattningen åter aktualiserats av EU-kommissionen, den s.k. CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base).[35]

Sammanfattningsvis går det enligt min mening att kategorisera lagstiftning som bestämd eller obestämd, särskilt i ytterlighetsfallen och de fall som ligger en bra bit ut från mittpunkten. Svårigheten begränsas då till mellanfallen, särskilt att i förväg kunna analysera och prognosticera olika förslags bestämdhetsgrad. Förutom att sådana synpunkter och sådan argumentation framförs redan idag i remissomgången och lagrådsbehandlingen skulle man också kunna ”vindtunneltesta” förslag genom att låta ett antal experter i förväg ge sina synpunkter möjligheten att tolka och tillämpa dem.[36] Säger dessa experter det själva eller blir åtminstone deras bedömningar mycket varierande kan man sedan på goda grunder anta att andra jurister också kommer att ha samma problem. Empiriskt kan detta också, som Lindencrona framhållit, konstateras i efterhand genom att studera rättspraxis.

4 KONSEKVENSER AV OBESTÄMDHET

Den första och mest uppenbara följden av obestämda skatteregler är att förutsebarheten minskar, vilket är påtagligt för dem som har att ta dem i beaktande innan de ingår rättshandlingar, dvs. skattebetalarna och deras rådgivare. Även Skatteverket får problem, eftersom det blir svårt att ange vad som är rätt eller fel, och risken för processer ökar vilket sedan drabbar domstolarna, som får uppgiften att välja bland ett antal olika uppfattningar om vad som är den rimligaste tolkningen. Detta får i sin tur ekonomiska konsekvenser, dels därför att osäkerhet är hämmande för affärer och privata dispositioner, dels därför att det kostar inte obetydliga summor att föra alla de processer som oklarheten orsakar. Det kan ta åratal innan prejudicerande domar föreligger och i många fall är inte ens dessa heltäckande, utan orsakar ytterligare tolkningssvårigheter. (Ränteavdragsbegränsningen är ett tydligt exempel på detta.)

34 Jfr BEPS-projektet som har udden riktad mot många sådana missförhållanden.

35 Se kommissionens kommunikation, Brussels, 17.6.2015 COM(2015) 302 final, A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action.

36 Se Hultqvist i Skattelagstiftning – att lagstifta om skatt 2014 s. 171 f.

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

En annan och kanske viktigare aspekt är den konstitutionella aspekten. I kompetenshänseende är det detsamma som att riksdagen frånhänder sig ansvaret för att ge de förutsättningar som ska gälla vid beskattningen till tillämparen, ju mer ju större obestämdheten är. Dessutom är det inte säkert att föreskriften tillämpas lika, med hänsyn till tolkningsutrymmet och alla de aktörer som deltar i beskattningsarbetet och i sådana tvister. Tolkningsutrymmet kan därför medvetet eller omedvetet också leda till att bestämmelsen tillämpas på det sätt som tjänar det av andra skäl önskvärda slutresultatet.

Konklusionen blir att hänvisning till precisering i rättspraxis är ett tämligen dåligt och trubbigt försvar för obestämda föreskrifter, förutom att det i princip innebär en kompetensförskjutning från den lagstiftande församlingen (riksdagen) till Skatteverket och domstolar, som egentligen ska ägna sig åt rättsskipning, inte finna bra eller goda normer för beskattningen.

En ytterligare konsekvens av obestämd lagstiftning skulle, för att bolla tillbaka ansvaret där det hör hemma, kunna vara att förvaltningsdomstolarna förhöll sig kallsinniga vid tillämpningen och inte beslutade om skatt med mer än vad lagstiftningen klart ger uttryck för. Det förekommer säkerligen många sådana överväganden vid ordinär lagtolkning även i skattemål i förvaltningsdomstolarna, men det är få fall där principfrågan artikuleras öppet. Ett exempel är dock den debatt som domarna i *HFD 2011 ref. 90* (angående affärsmässighet vid ränteavdrag) orsakade, där ett justitieråd hade en skiljaktig uppfattning av detta skäl.[37] Andra exempel kan hämtas från skatteflyktslagens praxis, t.ex. avgörandena i *RÅ 2001 ref. 66* (och *RÅ 2001 not. 188)*, men i övrigt lider skatteflyktsmålen av en obenägenhet att vilja ta i de principiella och konstitutionella frågeställningarna.

På andra områden, särskilt Högsta domstolens (HD) praxis i fråga om det straffrättsliga området, finns dock numera flera sådana fall. I rapporten illustreras detta genom avgörandet i det s.k. smygfilmningsmålet (NJA 2008 s. 946), men det finns även senare fall, t.ex. de i år meddelade domarna avseende normalstraffet för mord (NJA 2016 s. 3) resp. frågan om bokföringsbrott för underlåten bokföring i filial (HD dom 2016-03-29, mål B 2048-15). I de båda senare domarna betonar Högsta domstolen betydelsen av legalitetsprincipen och redogör för dess beståndsdelar, bl.a. även obestämdhetsförbudet:

37 Se vidare Hultqvist, SN 2013 s. 10 ff. (särskilt s. 16 ff.).

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

> ”Legalitetsprincipen fungerar som en garanti för rättssäkerheten genom att den ställer krav på lagstiftningen som innebär att den enskilde ska kunna förutse när och – i viss mån – hur han eller hon kan bli föremål för straffrättsligt ingripande. I detta ligger också ett s.k. obestämdhetsförbud, som innebär att ett straffbud måste vara i rimlig utsträckning bestämt till sin utformning. Straffbestämmelser måste vara begripliga och i tillräcklig grad tydliga.” (NJA 2016 s. 3, p. 13)

> ”Legalitetsprincipen innefattar bl.a. ett obestämdhetsförbud, dvs. ett krav på att straffbud är preciserade, och ett förbud mot analogisk tillämpning av straffbestämmelser. Analogiförbudet innebär närmare bestämt att ett förfarande inte får straffas om det inte med vedertagna tolkningsmetoder kan inordnas under ett straffbuds ordalydelse. Tolkningen ska med hänsyn till rättssäkerheten ske med försiktighet.” (HD dom 2016-03-29, mål 2048-15, p. 13)

Från EU-domstolens praxis kan man också notera att tillämpningen i mål där en s.k. restriktion föreligger betonar bestämdhetskravet för frågan om regeln är proportionerlig:

> ”Under dessa förhållanden går det inte att på förhand och med tillräcklig säkerhet fastställa lagstiftningens tillämpningsområde. Lagstiftningen i fråga uppfyller följaktligen inte kraven på rättssäkerhet som innebär att rättsregler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av desamma ska vara förutsebar, i synnerhet om rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och bolag.”[38]

Även om vi inte haft någon ordentlig debatt i frågan, och mitt intryck är att det gärna ses som lojalt att ”fylla ut” obestämd lagstiftning, finns sålunda av konstitutionella skäl anledning att vara försiktig (*in dubio mitius*) när lagstiftningen är vag, även på skatterättens område. Så låt oss anta att även HFD och förvaltningsdomstolarna skulle följa i den riktning som HD på goda grunder angett, då får det den effekten att lagstiftaransvariga under beredningen måste lägga större uppmärksamhet på att skapa normativ klarhet och bestämdhet i de skatteföreskrifter som framläggs för riksdagen för beslut, om man vill vara säker på att de också ska få effekt.

38 Se EUD:s dom C-282/12 Intelcar p. 44; jfr C-318/10 SIAT p. 58–59.

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

5 BESTÄMDHET SOM MÅLSÄTTNING

Även om bestämdhet inte är en absolut norm, utan en relativ norm, som kan uppfyllas i olika grad, där det inte heller kan anges var gränsen för acceptabel bestämdhet ligger, är det trots allt enkelt att både upptäcka och kategorisera ytterlighetsfallen, de fall som är väl bestämda och de som är mycket obestämda. Svårigheten begränsas därefter till *mellanfallen* och var man i olika sammanhang ska dra gränsen för vad som är acceptabel bestämdhet. I det enskilda fallet är det naturligtvis alltid en avvägningsfråga, eftersom det varken finns tydliga krav eller säkra mätmetoder. Ytterst är det förvisso en politisk fråga, men som bäst avgörs med de sakliga synpunkter som framförts från olika håll.

Vill man åstadkomma en bättre och jämnare bestämdhet i skattelagstiftningen finns det en hel del kvar att göra från olika håll för att sammantaget nå denna målsättning. Det gäller i naturligtvis i första hand från politiskt håll, som ytterst ansvariga för beskattningen, men även forskarsamhället och domstolarna kan bidra väsentligt.

Beredningsprocessen är välutvecklad i Sverige och fundamental för en god lagstiftning. Olika granskningar av bristfällig lagstiftning visar att det är när beredningskraven åsidosätts, oftast av tidsskäl, som förslagen resulterar i dålig lagstiftning.[39] Detta har föranlett konstitutionsutskottet att genom återkommande granskningar höja ribban genom att tillföra ytterligare krav som de beredande organen har att följa. En viktig iakttagelse är att utredningen (utredningsbetänkandet) måste ha hög kvalitet redan från början, eftersom inget annat granskningsorgan kan ta fullt ansvar för att lagstiftningsförslaget håller en god kvalitet. Finansdepartementet har dock slutligen ett sådant övergripande ansvar, men kan ibland hamna i en situation där man måste nöja sig med att justera det remissbehandlade förslaget så gott det går eller att avstå från att lägga ett lagstiftningsförslag, vilket av politiska skäl kan vara svårt.

Om därför *utredningsdirektiven* – gärna generella utredningsdirektiv – innehåller tydliga krav på att lagstiftningens bestämdhet ska beaktas redan under framtagandet av förslaget, och dessutom särskilt ska kommenteras, blir *lagstiftningssättet i sig* särskilt uppmärksammat, oberoende av förslagets politiska eller rättsliga målsättning i övrigt. Frågan kan sedan bli föremål för fristående lagteknisk granskning och diskussion (analys och ar-

39 Se Hultqvist, Om beredningsprocessen för skattelag, Svenskt Näringsliv publikation, sept 2014 och dens. i SN 2014 s. 771 ff. och 858 ff.

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

gumentation). Lagstiftningssättet, dess för- och nackdelar och eventuella alternativ, skulle också kunna ingå som en del i den *konsekvensutredning* som normalt ska lämnas tillsammans med förslaget.

En ytterligare möjlighet är att ge *biträde åt utredningarna* i lagtekniskt hänseende avseende de förslag som övervägs,[40] och då gärna på ett tidigt stadium, eftersom lagstiftningssättet också påverkar bedömningen om förslaget är en framkomlig väg. Dessa och andra aspekter för att stärka lagstiftningskvaliteten diskuteras i rapporten, varvid det även poängteras att *uppföljningen* av beslutad lagstiftning kan bli mycket bättre och kan ge mycket feedback om vad som fungerar respektive inte fungerar.

Detta för oss osökt in på vad *forskningen* kan bidra med. Även om denna diskussion i viss mån förts i många olika lagstiftningsärenden och i enskilda rättsvetenskapliga sammanhang, saknas som nämnts ovan mer systematiserad kunskap på området. Ämnet *lagstiftningslära* är fortfarande tämligen ungt i Sverige och har på skatteområdet först uppmärksammats av professorerna Jan Hellner och Gustaf Lindencrona och numera även av flera andra inom det s.k. Skattelagstiftningsprojektet. Här återstår dock fortfarande mycket att göra, bl.a. i fråga om lagstiftningskvalitet och därmed också om hur man åstadkommer bestämdhet (klarhet) och undviker obestämdhet.

6 SEMINARIET

Förutom presentation av rapporten, hölls ett inledningsanförande av skatteexperten Richard Hellenius, Svenskt Näringsliv, varefter Stig von Bahr, före detta domare i HFD och EU-domstolen, Anders Köhlmark, skattejurist och före detta partner på KPMG och riksdagsledamoten Anette Åkesson, ledamot av riksdagens skatteutskott, framförde synpunkter och debatterade rapporten under ledning av moderatorn, skattejurist Ingrid Melbi, PWC.

Debatten inleddes med att Hellenius framhöll att just alla turer kring ränteavdragsbegränsningsregler fört frågan om obestämdhet högt upp på dagordningen. Inte minst har svårigheten att få förhandsbesked ställt frågan på sin spets. Köhlmark fyllde på med hur svårt det är för praktiker att nu inte kunna ge råd i frågan och att det t.o.m. kunde vara bättre med ett totalt avdragsförbud, eftersom ingen nu vet vad som gäller.

40 Se vidare om förslaget till ett Skattelagstiftningsråd i Skattelagstiftning – att lagstifta om skatt 2014 s. 171 f.

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

Stig von Bahr uppgav att det inte helt går att komma bort från vaga begrepp, men att det måste vara otillåtet att använda termer i en mening som skiljer sig från vanligt språkbruk. Som exempel gav han hur termen affärsmässighet används. Enligt förarbetena ska vid prövning av affärsmässigheten hänsyn ej tas till skattekostnader och inte heller utifrån gruppens/koncernens perspektiv. Man ska bara beakta överlåtarens/bolagets sida. Man måste då konstatera att lagstiftarens uppfattning om affärsmässighet är besynnerlig och obegriplig. Ska domstolarna finna sig i detta? Det kan på goda grunder hävdas att det inte är domstolarnas uppgift – de ska tillämpa lagen enligt allmänt språkbruk. Den sämsta lagstiftningen uppkommer när det finns ett stark medialt och politiskt tryck på lagstiftaren att genomföra vissa regler.

Från politiskt håll höll riksdagsledamoten Åkesson med. Ingen tjänar på dålig lagstiftning, men politiker ställs ibland inför en situation där de måste agera. Så var det 2008–2009 när ränteavdragsreglerna infördes. Det är också en stor skillnad mellan riksdagens och finansdepartementets resurser. Riksdagen kan inte utreda så mycket på egen hand och det kan också vara på det viset att flera alternativ har presenterats för finansministern, men som inte kommer till riksdagens kännedom, om den politiska ledningen inom finansdepartementet vill åt ett visst håll. Hon framhöll också den viktiga roll som oppositionen har genom att ställa interpellationer och väcka medias uppmärksamhet på kontroversiella förslag.

När det gäller frågan hur vi då ska åstadkomma en höjning av kvaliteten på skattelagstiftningen framkom att det skulle vara bra att få ett mått på vad dålig lagstiftning kostar, i form av osäkerhet, uteblivna och fördröjda investeringar, konsult- och processkostnader och arbetsbelastningen och kostnaden hos myndigheter och domstolar. Om detta synliggjordes skulle det i vissa fall t.o.m. kunna bli en valfråga, framhöll Åkesson. von Bahr sa att han var anhängare av idén med ett Skattelagstiftningsråd, som hjälp och biträde till utredningar för den lagtekniska konstruktionen. Köhlmark lyfte också fram skillnaden när remissinstanserna lägger ned stort arbete och skriver klargörande remissyttranden, t.ex. kammarrätten i Jönköpings yttranden i fråga om amorteringskravet. Vidare påpekade han betydelsen av uppföljning och utvärdering av större lagändringar. För rådgivningsverksamheten är det också viktigt med stabila regler.

Domstolskontrollen och domstolarnas attityd inför dålig lagstiftning är viktig. von Bahr lyfte fram att Lagrådet och dess granskning måste få tillräckligt med tid och skulle kunna vara tuffare och även att domstolarna

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

inte bör tolerera vad som helst i lagstiftningsväg. Köhlmark gav en eloge till Skatteutskottet och dess initiativ till hearings och möjligheten att på egen hand inhämta lagrådsyttrande.

Från sin erfarenhet som f.d. ordförande för Regelrådet lyfte von Bahr fram kravet på konsekvensutredningar. Det är jättesvårt och erfarenheten visar att de är dåliga. Ungefär hälften av de granskade underkänns. Köhlmark fyllde på, tillsammans med synpunkter från auditoriet, att om man inte vet vad man vill, när reglerna ska utformas, blir också lagstiftningen därefter. Kunskapsbyggande är viktigt.

Från både Köhlmark och det namnkunniga auditoriet lyftes betydelsen av forskningen och akademiens roll fram. Den djupare och kritiska analysen av olika delar av skattelagstiftningen är mycket betydelsefull, både för kunskapsbyggandet i sig och för att rätta till och i framtiden undvika större lagstiftningsmisstag. Köhlmark vill också se ännu mer klargörande definitioner av vad olika ord och begrepp betyder. Det skulle underlätta det för praktiskt verksamma jurister. Jag lovade att passa detta vidare till mina kollegor.

Anders Hultqvist är professor i finansrätt vid Karlstads universitet och adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.

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