Sven-Olof Lodin

Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning[1]

En skatt medför många effekter förutom de statsfinansiella. Vissa kan vara direkta och avsedda. Andra är indirekta och kanske oavsedda men ofta nog så betydelsefulla. Vissa allmänna kriterier bör därför vara uppfyllda för att en skatt skall ge önskvärda effekter förutom de primärt eftersträvade. Dagens höga skatteuttag och komplicerade ekonomiska värld har medfört att fler sådana allmänna principer måste beaktas för att en skatt skall fungera väl. Om man undersöker svensk beskattning finner man att viktiga kriterier av olika skäl alltför ofta inte är uppfyllda. Följden blir icke avsedda och icke önskade bieffekter.

1 Viktiga kännetecken på en god lagstiftning

En skatt införs och utformas i allmänhet inte endast för att skaffa staten ytterligare skatteintäkter. Oftast finns också andra motiv. De kan exempelvis vara fördelningspolitiska, på senare tid miljöpolitiska, sysselsättnings- eller konjunkturmässiga och konsumtionsstyrande, vilket påverkar deras utformning. Härigenom får beskattningen också fler effekter – önskade vid god utformning och oönskade vid brister i utformningen. Globaliseringens följder i form av ökad rörlighet av kapital, människor och företag, ökad konkurrens liksom de finansiella marknadernas allt högre sofistikeringsnivå har också gjort skattelagstiftningen allt känsligare för medborgarnas reaktioner på skatternas gestaltning. Därmed har kraven på lagstiftningens utformning och tekniska kvalitet blivit allt högre för att undvika oönskade effekter.

Även om man bortser från de primära politiska motiven för en skatteåtgärd är det därutöver vissa allmänna kriterier som normalt bör vara uppfyllda för att en skatt skall ge avsedda och även önskvärda effekter i andra viktiga hänseenden. Redan Adam Smith uppmärksammade frågan i sitt verk The Wealth of Nations, Book V. Han anför där fyra grundprinciper för all beskattning: "equality, certainty and not arbitrary, convenience, economy in collection."[2]

Även OECD har i rapporten "OECD Guiding Principles for Regulatory Quality and Performance"[3] framhållit vikten av att regeringar i lagstiftningsarbetet beaktar "the cumulative and inter-related impacts of regulatory regimes, to ensure that their regulatory structures and processes are relevant and robust, transparent, accountable and forward-looking." I rapporten framhålls vidare

[1] Artikeln är en utvidgning och vidarebearbetning av uppsatsen "Viktiga kriterier för en god skattelagstiftning", publicerad i minneskriften "In Memorian Kari S. Tikkas 1944–2006", Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat, Jyväskylä 2007.

[2] Smith, Adam, The wealth of Nations, Book V, Chapter II, s. 349 ff, 1776.

[3] OECD Guiding Principles for Regulatory Quality and Performance, 2005.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:14

vikten av att lagstiftningen utformas med tanke mer på de berörda medborgarnas perspektiv och på transparens och icke-diskriminering än med utgångspunkt från regeringens perspektiv.

Att döma av många lagstiftningsprodukter är dock dessa kriterier inte alltid uppfyllda. Skälet härtill förefaller inte så sällan vara bristande insikt om deras betydelse eller för stor brådska i lagstiftningsarbetet – ibland är det dock fråga om ett medvetet bortseende från dem. Då får skatteåtgärden ofta andra icke avsedda och oönskade bieffekter. Det är därför viktigt och till nytta för framtida politiska beslut att lyfta fram vilka dessa allmänna kriterier är, vilka deras effekter är och vilken betydelse de bör tillmätas.

I Sverige har brister i skatternas konstruktion blivit allt påtagligare, varigenom inte avsedda indirekta effekter av skatteåtgärder uppstår. I det följande skall några viktiga kriterier för en god lagstiftning lyftas fram och diskuteras. De kriterier som kommer att behandlas är för det första skattelagstiftningens effektivitet i fråga om primär och sekundär måluppfyllelse. Andra kriterier som behandlas är bl.a. frågan om en skatts legitimitet. För att fungera väl måste lagstiftningen upplevas som legitim av dem som drabbas. Behovet av legitimitet är ett övergripande kriterium och i viss mån summan av andra allmänna kriteriers uppfyllelse. Till sådana mer sekundära kriterier hör frågan om likformighet och neutralitet. En lagstiftning bör vidare vara så enkel som möjligt att tillämpa. Det måste råda balans mellan skatteåtgärdens vikt och de skyldigheter som åläggs skattebetalarna, d.v.s. det bör föreligga proportionalitet. Förutsebarhet och rättssäkerhet är andra viktiga kriterier för en välkonstruerad lagstiftning. Kontrollerbarhet är ett viktigt krav för att en skatteåtgärd i praktiken skall bli likformig och neutral. Det är ett viktigt demokratiskt krav att en skatt skall vara synlig så att medborgarna kan förstå dess höjd och utformning. Ofta har skattelagstiftningen explicita och avsedda fördelningspolitiska effekter. Men nästan all skattelagstiftning har också implicita effekter, som inte får förbises, vilket dock ibland sker. Skattens externa effekter i form av bl.a. ”excess burden” bör vara låga. Genom internationaliseringen har kraven på internationell effektivitet och på frånvaro av internationell diskriminering blivit allt viktigare.

För att konkretisera de olika frågeställningarna kommer korta exempel från den svenska skattelagstiftningen att ges på i huvudsak sådana fall där skattelagstiftningen brister i något berört hänseende. Även om genomgången bygger på svenska exempel är förhoppningen att framställningen ändå kan vara av allmänt värde för bedömningen av olika skattelagstiftningars konstruktion och effekter till nytta för det framtida lagstiftningsarbetet också i andra skattesystem.

2 Effektivitet

Effektivitet är ett övergripande kriterium för varje skattelagstiftning – eller borde i vart fall vara det. Varje skatt skall ha ett uttalat syfte och bör utformas så att den är effektiv med hänsyn till sitt primärmål. Detta är en självklarhet och måste vara uppfyllt för varje skatteåtgärd. Men också en lång rad andra kriterier måste vara uppfyllda för att skatten samhällsekonomiskt skall vara så effektiv som möjligt. En skatt kan vara avsiktligt eller oavsiktligt interventionistisk. Den kan syfta till neutralitet men ändå på grund av sin utformning bli interventionistisk i sina effekter. En dåligt utformad skatt kan till och med vara så ineffektiv att den förorsakar samhällsekonomisk och till och med statsfinansiell förlust. En skatt som förutom att fullfölja sitt primärmål också uppfyller de kriterier som nedan anges torde i allmänhet vara en effektiv skatt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:14

Skräckexemplet på en interventionistisk skatteåtgärd med dålig måluppfyllelse är nedsättningen av arbetsgivaravgifterna med fem procentenheter av ett företags lönesumma enligt socialavgiftslagen 2 kap. 28–30 §§ i syfte att uppmuntra företag att öka personalstyrkan, en åtgärd som nu av regeringen föreslagits avskaffad. Den effektiva skattesubventionen är begränsad till högst ca 38 000 kr per arbetsgivare och år, vilket gör att avdraget endast kan stimulera företag med en lönesumma under 800 000 kr till nyanställningar. Ändå gäller avdraget alla arbetsgivare – också kommuner och storföretag, exempelvis Volvo – dock med endast ett avdrag inom en koncern. Totalt kostar avdraget statskassan drygt 4 mdr kr per år, varav mer än hälften går till arbetsgivare för vilka avdraget inte kan ha någon stimulanseffekt. Härigenom begränsas den möjliga måluppfyllelsen till mindre än 50 procent. I vilken utsträckning avdraget har uppmuntrat småföretag till nyanställningar är okänt.

Den nya svenska lagstiftningen för att med olika skattenedsättningar av fordons-, försäljnings- och trängselskatt uppmuntra anskaffning av s.k. miljöbilar och mer miljövänlig drift gäller bl.a. bilar anpassade för etanoldrift. Dessa kan emellertid även köras på bensin. När etanolpriset stigit under år 2006 har det visat sig att etanolförsäljningen gått ner på grund av att allt fler bilister då övergått till att köra sina etanolanpassade bilar på bensin. Därmed har syftet med skattesänkningarna förfelats. Miljömotiverade skatterabatter bör naturligtvis inte ges i sådana fall där en miljövänlig användning inte kan garanteras.

Differentieringen av mervärdesskatten med lägre skatt på livsmedel, vilket förekommer i Sverige liksom i flertalet EU-länder, är som fördelningspolitiskt medel för att stödja låginkomsttagare och barnfamiljer en dyr och ineffektiv subventionsform. Den svenska allmänna mervärdesskattesatsen uppgår till 25 procent, medan skatten på livsmedel är nedsatt till 12 procent. En lång rad utredningar, senast SOU 2006:90 (Mervärdesskatteutredningen, På väg mot en enhetlig mervärdesskatt) visar att man kan uppnå en betydligt bättre måluppfyllelse till lägre kostnad genom direkt riktade bidrag till målgrupperna i stället för genom en differentierad mervärdesskatt. En enhetlig mervärdesskatt i Sverige skulle för att ge oförändrad skatteinkomst kräva en c:a fyra procentenheter lägre allmän mervärdesskattesats, vilket också skulle minska skillnaden mellan svensk och närliggande länders skattesatsnivå, varigenom den skattedrivna gränshandeln skulle minska.

Det finns emellertid även lyckade exempel på interventionistiska skatteåtgärder. I Sverige har vid flera tillfällen, särskilt vid lågkonjunkturer i byggbranschen, senast för 2004–2005 införts en särskild skattereduktion för reparations- och om- och tillbyggnadsarbeten på bostadshus, s.k. ROT-avdrag (lag 2003:752). Skatteminskningen var nu senast 30 procent av kostnaden upp till ett beloppstak som varit olika högt för olika slags bostadshus (för småhus en skatteminskning på högst 10 500 kr). ROT-avdraget har haft två syften, dels att stimulera till byggnadsarbeten på bostäder, dels att öka andelen deklarerade inkomster från ROT-arbeten, som annars ofta utförts svart, d.v.s. utan kvitto och utan upplysning till skattemyndigheten om inkomsten, genom kravet på kvitton för att erhålla skattereduktionen. ROT-avdraget har haft en klart god effekt beträffande både ökad efterfrågan på byggarbetskraft och omvandlingen av svarta inkomster till vita deklarerade inkomster.

Också väl utformade interventionistiska inslag i skattelagstiftningen med samhällsekonomiskt önskvärda effekter kan, om de permanentas, påverka de skattskyldigas förväntningar så att de positiva effekterna vänds till negativa. Ett

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:14

mycket klart exempel utgjorde de berömda svenska konjunkturinvesteringsfonderna med syfte att stimulera investeringar i lågkonjunkturer och i eftersatta regioner för att härigenom öka tillväxt och utjämna konjunkturförlopp.[4] Investeringsfondslagstiftningen som användes flitigt under 1950–1980-talet innebar i allmänhet att företagen kunde få avdrag med 40 procent av sin vinst om de satte in motsvarande belopp på ett konto hos Riksbanken. Vid nedgång i industrikonjunkturen eller för att stimulera till investeringar i eftersatta områden kunde regeringen förordna om frisläppande av investeringsfonderna (eller ett företags speciella fond) att användas för industriinvesteringar. Ett frisläpp varvid hela det ianspråktagna beloppet fick användas för direktavskrivning var oftast kombinerat med ett investeringsavdrag på 10 procent av investeringskostnaden. Investeringsfondssystemet hade under lång tid god konjunkturpolitisk effekt. Med tiden ledde emellertid förväntningarna på förbilligande fondfrisläpp att företagen uppsköt en allt större del av sina investeringar i avvaktan härpå. Den generella stimulanseffekten upphävdes härigenom och en allt större del av industriinvesteringarna krävde denna skattesubvention för att över huvud taget komma till stånd. Investeringsfondssystemet kom med tiden därför allt mindre till användning som politiskt instrument och avskaffades slutligen i 1991 års stora skattereform.

3 Legitimitet

En skatts legitimitet beror på många faktorer och är avgörande för att skatten i längden skall vara samhällsekonomiskt effektiv och medborgarna lojala mot skattesystemet. Skatten måste uppfattas som adekvat av dem som skall bära den och stå i proportion till det ingrepp den innebär. Ju högre skattetrycket är desto bättre måste en skatt vara konstruerad för att uppfattas som legitim och vinna medborgarnas acceptans. En skatt vars syfte på grund av dess konstruktion inte förstås av medborgarna eller som en stor del av de berörda uppfattar som djupt orättvis kan aldrig fungera väl eller vinna legitimitet. Erfarenheterna visar att ju synligare en skatt är desto högre blir kraven på skattens utformning för att uppnå legitimitet. En skatts legitimitet liksom dess effektivitet utgör ett överordnat kriterium som i viss mån kan sägas vara resultatet av i vilken grad andra viktiga kriterier är uppfyllda.

Den svenska skatt som under de senaste 15 åren torde ha haft lägst legitimitet och acceptans bland skattebetalarna torde vara fastighetsskatten inte bara på grund av dess höjd utan också på grund av dess utformning (Lag om fastighetsskatt, SFS 1984:1052). Även om en fastighetsskatt enligt alla samhällsekonomiska kriterier måste anses som en lämplig och effektiv skatt har det visat sig att den svenska fastighetskatten på en procent av taxeringsvärdet, bl.a. som enbart en statlig skatt utan kommunal anknytning, vilket är vanligt i de flesta länder med fastighetsskatt, saknar legitimitet i stora befolkningsgrupper.

Fram till 1991 var fastighetsbeskattningen av småhus och bostadsrättslägenheter i huvudsak utformad som en skatt på en schablonmässigt beräknad avkastning på det nettokapital som fastigheten representerade. Avkastningen ingick sedan i basen för såväl den kommunala som statliga inkomstbeskattningen. Från början när schablonbeskattningen infördes vid mitten av 1950-talet var avsikten

[4] För en sammanfattande beskrivning av investeringsfondslagstiftningens utformning och effekter, se Utredningen om reformerad företagsbeskattning (URF), SOU 1989:34, Reformerad Företagsbeskattning, s. 169–175.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:14

att avkastningsprocenten skulle motsvara en real avkastning eftersom inflationen beaktades genom att nominella värdeförändringar ingick i taxeringsvärdet som var basen för avkastningsberäkningen och förnyades var femte år. Genom ersättandet av den schabloniserade inkomstbeskattningen med en fast skatt på taxeringsvärdet föll anknytningen till en avkastningsbeskattning bort liksom den kommunala anknytningen. Informationsinsatserna för att förklara skattens berättigande har därefter varit svaga eller obefintliga. Med stigande fastighetspriser har fastighetsskatten blivit alltmer betungande, särskilt i storstadsområdena. Detta har medfört att skattesatsen sänkts flera gånger samt att särskilda begränsningsregler införts, som kunnat utnyttjas av allt fler fastighetsägare. Enligt det ändringsförslag som den socialdemokratiska regeringen framlade före 2006 års val, som medförde regeringsskifte, skulle i stort sett endast hushåll med över 880 000 kr i årsinkomst komma att betala full fastighetsskatt. Svårigheterna att få fastighetsskatten förankrad hos fastighetsägarna har emellertid endast ökat. Fastighetsskattens syfte utöver att vara en bekväm inkomstkälla för staten har inte förståtts. Skatten har också fått allt större statsfinansiell betydelse och skatteintäkten uppgår för närvarande till ca 25 miljarder kr. Särskilt har det förhållandet att en fastighets värdestegring av medborgarna inte uppfattas medföra någon ökad skattekraft eftersom värdestegringen inte kan utnyttjas av ägaren för betalning av skatt eller på annat sätt har ansetts göra skatten orättmätig. Detsamma gäller följden av systemet att skattekostnadens utveckling för den enskilde fastighetsägaren huvudsakligen styrs av faktorer som ligger utanför dennes möjligheter att påverka.

Den nya borgerliga regeringen avser att i grunden förändra och sänka fastighetsbeskattningen och omvandla den till en kommunal avgift. Att återupprätta en kommunal anknytning torde komma att förbättra skattens legitimitet. Regeringens åtgärd att begränsa fastighetsskatten till högst 4 500 kr per fastighet innebär främst en avsevärd skattesänkning på den värdefullaste tomtmarken i storstadsområdena och på attraktiva semesterorter. Fördelningspolitiskt innebär detta främst ett gynnande av höginkomsttagare. Risken är därför att den ändringen i längden får svårt att behålla sin legitimitet.

Det finns flera viktiga allmänna kriterier som bör vara uppfyllda för att en skatt skall fungera väl med hög effektivitet och legitimitet. I det följande skall några sådana kriterier behandlas.

4 Enkelhet/proportionalitet

En skatt bör utformas så enkelt som möjligt utifrån dess syften och det skall vara praktiskt enkelt att tillämpa den och uppfylla de skyldigheter den ålägger skattebetalare och myndigheter. Ju fler som skatten drabbar desto större betydelse får enkelhetskriteriet. Skattens konstruktion bör avspegla dess syfte för att underlätta förståelsen för skattens existens.

Proportionalitet är ett kriterium som ligger nära kravet på enkelhet. Med proportionalitet förstås balans mellan skattebelastningen och fullgörandebördan (compliance). Skatter med höga fullgörandekostnader blir samhällsekonomiskt ineffektiva. Det betyder att stor vikt måste läggas vid en skatts administrativa utformning.

De stora skatteomläggningar som skedde i Sverige 1991 och även i Finland och Norge vid ungefär samma tidpunkt innebar betydande basbreddningar kombinerade med motsvarande skattesatssänkningar. Dessa basbreddningar skedde i huvudsak för att åstadkomma större likformighet och mindre möjligheter till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:14

skatteplanering och annan urgröpning av skattebasen, d.v.s. av andra skäl än förenkling. Effekten blev dock även betydande förenklingar särskilt vad gäller företagsbeskattningen där i stort sett alla särskilda reserveringsmöjligheter och interventionistiska inslag för att höja investeringsviljan avskaffades.

Även införandet av den duala nordiska modellen med en enhetlig proportionell kapitalinkomst och kapitalvinstbeskattning, som i stort sett tog död på all sådan skatteplanering som byggde på omvandling av löpande inkomster till kapitalvinster, innebar mycket kraftiga förenklingar. Dessutom ledde det till ökade skatteinkomster på grund av den ökade likformigheten, som starkt begränsade möjligheterna till skattevinster genom olika s.k. skatteupplägg.

Vinsten av skatteomläggningarnas huvudfilosofi: breda skattebaser och låga skattesatser, var trefaldig: ökad likformighet, ökad enkelhet och ökade skatteinkomster. Men det fanns emellertid också områden där komplexiteten ökade.

De särskilda specialreglerna för fåmansföretagare, som infördes inte bara i Sverige utan även i Finland och Norge på grund av införandet av den nordiska inkomstskattemodellen med dual beskattning, är bland de mest komplicerade regelkomplexen och ligger på eller över gränsen till det oacceptabla. Orsaken härtill är den spänning som uppstått i inkomstbeskattningen genom skillnaden mellan den högre skattebelastningen på arbete och den lägre beskattningen på kapital. Detta duala system i beskattningen har många fördelar, men har förorsakat komplexa regler för fåmansföretagarbeskattningen.

I Finland och Norge har kraftiga marginalskattesänkningar skett och minskat skillnaden i skattebelastning mellan arbets- och kapitalinkomster vilket gjort det möjligt att som i Norge i princip avskaffa de speciella reglerna för fåmansföretagarbeskattningen och som i Finland använda relativt enkla schabloner.[5] I Sverige har någon sänkning av marginalskatten inte skett. Dessutom är arbetsgivar- och egenavgifterna på arbetsinkomster betydligt högre i Sverige än i våra nordiska grannländer. Därför har det svenska systemet med alla sina komplikationer i princip behållits även om vissa lättnader införts.

Samtidigt som reglerna (inkomstskattelagen kap. 56–57) fortfarande är svårförståeliga och komplicerade har genom den senaste svenska reformen av reglerna för fåmansföretagarebeskattningen fullgörandebördan reducerats betydligt, genom att de flesta uppgifter för inkomstskattedeklarationen i framtiden kommer att bygga på uppgifter angivna i föregående års deklaration, varigenom Skatteverket kommer att kunna förtrycka uppgifterna och göra de beräkningar av företagarens utrymme för kapitalinkomstbeskattad utdelning och kapitalvinst som de bildar basen för.

Sammantaget är dock regelsystemet för fåmansföretagarbeskattningen fortfarande närmast oacceptabelt komplicerat. För en verklig förenkling torde en betydande minskning av skillnaden mellan å ena sidan skatte- och avgiftsbelastningen på arbetsinkomster på som högst drygt 65 procent och å andra sidan den kombinerade skattebelastningen på bolagsvinster och aktieutdelningar och aktievinster på 42 procent vara nödvändig.

---

[5] För de finska och tidigare norska och svenska systemen för fåmansföretagarbeskattning, se *Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet, Årbok för nordisk skatteforskning 2004, Beskattning av småföretag.* För en beskrivning av den svenska småföretagsbeskattningens utveckling och av den betydande ändring i fåmansföretagabeskattningen som 2005 års reform medförde, se *Lodin, S-O: Femton år med 3:12-reglerna, några principiella synpunkter, Festskrift till Nils Mattsson, 2005, s.209–237*, och *Det nya 3:12-förslaget och dess motiv, Skattenytt 2005, s. 417–433.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:14

5 Förutsebarhet och rättssäkerhet

Det är ett rättssäkerhetskrav att en skatt är förutsebar, så att de skattskyldiga kan förutse effekterna av sitt handlande. Förutsebarhet är en viktig faktor för att en skatt skall upplevas som legitim. Om en skatt brister i förutsebarhet blir effekten att medborgarna avstår från handlande när skattekonsekvenserna är osäkra. Förutsebarhet kräver en klar lagstiftning utan stora områden som kan förorsaka tolkningssvårigheter eller inslag av bedömningsfrågor. Dessutom krävs en förutsebar praktisk tillämpning av myndigheter och domstolar fri från godtycke. Den samhällsekonomiska kostnaden för osäkerhet och oförutsebarhet också i form av bristande lojalitet mot systemet kan vara stor.

Den s.k. Lex Uggla (förmögenhetsskattelagen 14 § 1 st.), benämnd efter en välkänd artists skatteproblem, som rör förmögenhetsbeskattningen av överskottskapital i fåmansbolag, är ett exempel på lagstiftning där osäkerheten blivit alltför stor. Enligt den svenska förmögenhetsskattelagen är arbetande kapital i näringsverksamhet undantaget från förmögenhetsskatt. Sådant kapital som inte behövs för företagets drift eller expansion förmögenhetsbeskattades däremot fram till år 2007. Avsikten med denna regel torde från början ha varit att förhindra att företagare för att undgå förmögenhetsbeskattning av privat kapital skulle sätta in onödigt stort kapital i sina bolag. Lagstiftningens utformning var dock sådan att också fonderade vinstmedel omfattades. I vad mån fonderade vinster behövs för företagets utveckling beror egentligen helt på företagarens planer för framtiden, såväl kort- som långsiktigt, medan skattemyndigheten egentligen inte kan ha någon underbyggd uppfattning om annat än det mycket kortsiktiga behovet. I praktiken har det visat sig att utfallet av bedömningen av kapitalbehovet har blivit beroende av Skatteverkets på allmänna kriterier byggda bedömningar av varje undersökt företags kortsiktiga kapitalbehov för sin verksamhet vilket lett till ett stort antal tvister, där dessa allmänna kriterier visat sig ge oväntade och svårförutsebara resultat. Lagstiftningens utformning har således förorsakat dålig förutsebarhet och därmed betydande rättsosäkerhet, som i sin tur lett till att Lex Uggla avskaffats från år 2007. Därefter har under våren 2007 förmögenhetsskatten helt avskaffats.

6 Kontrollerbarhet

En skatt skall vara lätt att kontrollera och svår att undgå. Om många kan undgå en skatt har detta inte enbart statsfinansiella effekter. Skattemoral och lojalitet mot systemet skadas också mer generellt och skattesystemet förlorar i legitimitet. Därför kan det vara berättigat att från skattskyldighet undanta sådana inkomster som principiellt borde vara skattepliktiga men som är svårkontrollerade. I Sverige har detta skett endast i mycket liten omfattning (inkomst under 5 000 kr av bär-, svamp- och kottplockning).

Speciellt den del av tjänstesektorn som vänder sig till privatpersoner är svårkontrollerbar. Särskilda kontrollregler och schablonbeskattningssystem för exempelvis restauranger, frisersalonger och taxirörelser har flera gånger föreslagits men aldrig genomförts. Också skattefrihet för mindre tjänsteinkomster av olika slag särskilt vid tjänster mellan privatpersoner har nyligen föreslagits av Skatteverket.[6] Där redogörs också för existerande undantagslagstiftning i vissa andra

[6] *Skatteverket, Svartköp och svartjobb i Sverige, Rapport 2007:1.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:14

länder. Det ovan berörda systemet med s.k. ROT-avdrag skall också ses som ett försök att komma till rätta med svartarbete inom denna del av byggsektorn.

Borttagandet 2005 av arvs- och gåvobeskattningen i Sverige försvårade den redan svårkontrollerade förmögenhetsskatten genom att de verkliga ägandeförhållandena och gåvoströmmarna inte längre kan kontrolleras fullt ut. Så kunde exempelvis inom en familj förmögenhetsskattebelastningen minimeras genom formella överföringar av kapitaltillgångar mellan familjemedlemmar. I några fall har kontrollsvårigheterna medfört faktisk skattefrihet. Kontrollsvårigheter att avgöra vart en upplåning, oftast med fastighet eller värdepapper som säkerhet, bör hänföras har medfört att en allmän ränteavdragsrätt bibehållits även för konsumtionslån, trots att endast sådana räntekostnader som kan hänföras till en förvärvskälla, inklusive egen bostad, principiellt borde vara avdragsgilla.

7 Likformighet och neutralitet

I en likformig beskattning skall lika behandla lika. Detta gäller inte bara av rättssäkerhetsskäl. Om skatten kan undgås genom annat likartat handlande – om inte den styrande effekten är dess syfte – får skatten snedvridande effekter som ofta skadar samhällsekonomin genom att ekonomiskt mindre effektiva handlingsvägar väljs. Ofta påverkas även prisbildning och investeringsbeteende.

Det är i allmänhet samhällsekonomiskt effektivast att skattesystemet är neutralt mellan olika handlingsalternativ. Skattesystemet får inte ha till effekt att skatteminimering blir viktigare än vinst/inkomstmaximering, vilket den svenska inkomstbeskattningen före 1991 ofta ledde till.

Generella regler främjar ofta neutralitet och likformighet, medan specialregler medför olikbehandling och snedvridningar. Breda skattebaser med låg skattesats är normalt att föredra framför smala skattebaser med hög skattesats.

Den svenska förmögenhetsskattens utformning uppvisar en mångfald olikformigheter och horisontella orättvisor. Exempel härpå är den nollskatt som gällt för större delen av de förmögenheter som tillhör landets rikaste personer, nollskatt för investeringar i andras boende, men beskattning av investeringar i eget boende, undantaget från skatt för investeringar i gods, gårdar och skog, beskattning av f.d. A-listenoterade aktier och skattefrihet för f.d. O-listenoterade och det nyinförda undantaget från skatten, kapitalpensionsförsäkringar, som 2005–06 var den populäraste livförsäkringsformen med premiebetalningar på nära 50 miljarder kr.[7] Detta är endast några av de värsta olikformigheterna. Många

[7] Enligt förslag från regeringen den 1 februari 2007 avskaffas dock kapitalpensionsförsäkringens specialregler med omedelbar verkan för premier inbetalda från den 2 februari. Beslutet skall ses mot bakgrund av EG-domstolens dom den 30 januari (C-154/02) som underkänt de danska reglerna om avdrag för pensionsförsäkringspremier, vilka utesluter betalningar till utländska försäkringsgivare från avdragsrätt, såsom stridande mot EG-fördragets regler om fri rörlighet. Det svenska regelsystemet för pensionsförsäkringsbeskattning liknar mycket det danska systemet (Inkomstskattelagen kap. 58). För att räknas som pensionsförsäkring skall en försäkring ha tecknats i en försäkringsrörelse som bedrivs i Sverige. Därmed medges avdrag endast för premier inbetalda till sådan försäkringsgivare. I anledning av EG-domstolens ställningstagande har den svenska regeringen dock nu föreslagit att pensionsförsäkringar skall kunna tecknas också i försäkringsrörelse bedriven inom EES-området. Samtidigt har man med omedelbar verkan föreslagit avskaffande av kapitalpensionsförsäkringen, en försäkringsform, som utgör en hybrid mellan kapital- och pensionsförsäkring och som infördes i ett försök att mildra effekterna av EG-domstolens dom från 2004 (C-422/02) där domstolen underkände liknande regler för tjänstepensionsförsäkringsformen och undvika ytterligare ändringar av pensionsförsäkringsbeskattningen. Då detta nu misslyckats och Sverige tvingas öppna också för pensionsförsäkringar tecknade inom EES-området, har kapitalpensionsförsäkringen förlorat sin betydelse för lagstiftaren och avskaffas därför trots dess popularitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:14

fler finns. Egentligen borde en så illa utformad skatt vara otänkbar i en rättsstat.

Olikbehandlingen har också lett till att privatpersoners investeringsbeteende snedvridits mot förmögenhetsskattefria områden. Dessutom har den lett till ett betydande utflöde särskilt av riskvilligt kapital från Sverige, dels genom förmögna svenskars – främst företagares – utflyttning för att undgå den svenska förmögenhetsskatten dels genom att kapital undanhållits från beskattning genom överföringar till lågskatteländer, där svenska skattemyndigheter saknar kontrollmöjligheter. Genom sina många olikformigheter och undantag har förmögenhetsskatten påverkat både efterfrågan och prisbildning på förmögenhetsskattebefriad egendom och lett till betydande felallokeringar av kapital med allvarliga samhällsekonomiska effekter som följd. Förmögenhetsskatten var sedan länge mogen för att snarast avvecklas. Inom EU var det förutom Sverige i stort sett endast Norge som fortfarande har kvar förmögenhetsskatten fast på en betydligt lägre nivå. Den franska skatten är begränsad till mycket stora förmögenheter. Även ur internationellt perspektiv framstår därför den svenska förmögenhetsskatten som mycket udda.

8 Synlighet

Att en skatt skall ha hög synlighet, så att medborgarna är medvetna om skattebelastningens höjd och utformning anses vara mycket viktigt ur demokratisk synvinkel. Ändå har en helt dominerande del av det svenska skattesystemet låg synlighet. Av den svenska offentliga sektorns totala skatteintäkter år 2007[8] på 1 447 miljarder kr tillhör nära 1 300 miljarder gruppen skatter med begränsad eller låg synlighet. Så är förmodligen en majoritet av medborgarna inte medveten om hur högt det verkliga skatteuttaget på arbete är. Den enskilde arbetstagaren får aldrig någon uppgift om beloppet av de arbetsgivaravgifter på ca 32 procent som uttas på inkomsten (407 miljarder kr). Inte heller får arbetstagaren någon riktig känsla för hur mycket inkomstskatt som tas ut på hans/hennes arbete (885 miljarder kr), då det endast är nettot efter källskatt som han/hon får i sin hand och upplever som sin inkomst. Ännu sämre är uppfattningen om vad som därav utgör statlig inkomstskatt respektive kommunal skatt. Endast i samband med den årliga taxeringen, när skattebetalaren undertecknar sin deklaration ges en översikt av hur mycket inkomstskatt som utgår på inkomsten och om dess fördelning – dock ingen information om fördelningen mellan lokal kommunal skatt och landstingsskatt. Om skyldigheten att underteckna deklarationen avskaffas, såsom föreslås av Skatteverket, blir i praktiken skatternas synlighet ännu mindre. Likaså är mervärdesskatten (282 miljarder kr) liksom flertalet indirekta skatter inräknad i varans konsumentpris, vilket minskar medvetenheten om skattens höjd. I många andra länder, särskilt utanför EU, är konsumtionsskatten inte inräknad i det angivna priset utan läggs på vid betalningen. Härmed blir skatten synligare.

Samtidigt förefaller det vara så att klart synliga skatter, som fastighetsskatt och fordonsskatt, vilka erläggs eller fastställs separat, har svårare att vinna legitimitet och lättare upplevs som orättfärdiga än mindre synliga skatter. Skatter med hög synlighet upplevs uppenbarligen som högre än skatter med låg synlighet. Det betyder också i praktiken att en väl synlig skatt måste vara bättre motiverad än en skatt med låg synlighet för att få allmän acceptans. Denna motsättning mel-

[8] Se proposition 2006/07:1.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:14

lan synliga och osynliga skatter och mellan demokratiska öppenhetskrav och effektivitet utgör vid högt skattetryck ett svårt dilemma för skattelagstiftaren. En kartläggning av synlighetens betydelse för legitimitet och acceptans är angelägen med hänsyn till att så stor del av våra skatter har låg synlighet.

9 Fördelningspolitiska effekter

Den progressiva inkomstskatten med sina höga marginalskatter är det mest uppenbara uttrycket för en fördelningspolitiskt inriktad skattelagstiftning. Sverige är förmodligen det land inom OECD-området som mest utnyttjat skattelagstiftningen också för fördelningspolitiska mål. Att personliga avdrag, som grundavdrag, förvärvsavdrag, etc. numera tekniskt utformas som skatteavräkning i stället för avdrag, vilket senare skulle ge större skatteffekt för skattebetalare med högre marginalskatt är ett utslag av fördelningspolitisk medvetenhet. Men utformningen av ett skattesystem med fördelningspolitiska målsättningar innehåller också många fällor, som lagstiftaren heller inte alltid lyckats undvika. För det första kan fördelningspolitiskt motiverade åtgärder ibland få indirekta effekter i motsatt riktning, särskilt om man inte beaktar hela det skatte- och bidragspolitiska fältet. För det andra kan effekterna av fördelningspolitiska åtgärder strida mot andra samhällsekonomiska intressen, som behovet av kapitalbildning, risktagande och tillväxt. Globaliseringens växande påverkan inskränker generellt möjligheterna till en avvikande nationell politik – inte minst när det gäller fördelningspolitiska åtgärder. Detta avsnitt avser att något belysa dessa problem.

Ett exempel på när man inte beaktade hela det skatte- och bidragspolitiska fältet är de marginalskattehöjningar som skedde i slutet av 1960-talet och i början på 1970-talet. Det blev en vedertagen allmän politisk uppfattning bland styrande politiker att höginkomsttagarskiktet började vid knappt 35 000 kr årsinkomst, d.v.s. något över LO-genomsnittet. Sålunda skärptes beskattningen från detta inkomstläge och uppåt. Men eftersom samma synsätt tillämpades också i familjepolitiken minskades också bostadsbidrag och höjdes daghemstaxor drastiskt vid samma inkomstnivån. Följden blev att den totala marginaleffekten vid en inkomsthöjning ofta kom att överstiga 100 procent av inkomstökningen.[9]

Ett annat exempel på hur fördelningspolitiskt motiverade marginalskattehöjningar kan få inte avsedda fördelningspolitiska effekter är 1970-talets skatteomläggningar i samband med de s.k. Haga-överenskommelserna. Regeringen överenskom där med arbetsmarknadens parter om lägre löneökningar i utbyte mot lägre inkomstskatt i de lägre inkomstskikten. För att få "rätt" fördelningsprofil uteslöts högre inkomster från skattesänkningen. Detta kunde endast ske genom att skatten i skikten ovanför arbetarlöneläget höjdes i motsvarande grad. Detta innebar en skärpt fördelningsprofil som också låg i linje med den socialdemokratiska regeringens allmänna fördelningspolitik. Men härmed ökade progressionen i systemet, d.v.s. skillnaden mellan genomsnittsskatt och marginalskatt ökade också för låginkomsttagare.

Detta var en oförutsedd och oönskad effekt. Den medförde inför nästa avtalsrörelse att en löneökning även i lägre skikt skulle komma att drabbas av den höjda

[9] Enligt en undersökning 1969 i Uppsala kom en inkomstökning med 1 000 kr i månaden för en ensamstående förälder med två barn och boende i en trerumslägenhet resultera i en kombinerad skatte- och avgiftshöjning samt minskat bostadsbidrag på sammanlagt 1 200 kr, d.v.s. en marginaleffekt på 120 procent. Den s.k. Pomperipossadebatten rörde den kombinerade skatte- och egenavgiftsbördan på inkomstökningar som för enskilda företagare tillfälligt för ökningsåret kunde uppgå till mer än 100 procent.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:14

marginalskatten, varigenom nettoinkomstökningen efter skatt i anledning av en jämfört med föregående år likvärdig löneökning till och med skulle bli lägre än före skatteomläggningen vid det föregående årets avtalsrörelse. På grund av den skärpta progressionen blev det nödvändigt att återigen sänka medelskatten för låginkomsttagarna och som finansiering höja skatten i högre skikt och därmed marginalskatten för låginkomsttagarna. På så sätt hamnade Sverige i ett läge med självgenererande skatteomläggningar med ytterligare skärpt fördelningsprofil och allt högre marginalskatter och skärpt progression.[10] Den s.k. "underbara natten" 1982 var ett försök att bryta denna djävulscirkel som skattesystemet hamnat i. Genom 1991 års skattereform med breda skattebaser och betydligt lägre skattesatser övergavs till slut det tidigare systemets struktur.

Men också när skatteåtgärder som inte är fördelningspolitiskt inriktade skall vidtas bör de fördelningspolitiska effekterna beaktas. Därmed är inte sagt att de skall ha företräde men de bör beaktas. I många sammanhang kan fördelningspolitiska strävanden stå i motsats till vad som är samhällsekonomiskt och tillväxtpolitiskt önskvärt och även långsiktigt fördelningspolitiskt positivt.

Belysande för detta motsatsförhållande är problemen kring arvs- och förmögenhetsskatterna.

Båda skatterna har långa anor och starkt fördelningspolitiska motiv. Deras statsfinansiella betydelse har dock minskat med åren. Deras fördelningsmässiga effekter är något olika. Förmögenhetsskatten kan i huvudsak ses som en förhöjd skatt på kapitalinkomster då dessa ansetts ha högre skattekraft än arbetsinkomster. Att kapitalet kan ha förvärvats genom arbete och att förmögenhetsskatten därför kan ses som en slags dubbelbeskattning i detta hänseende har i allmänhet bortsetts från. Arvfången egendom kan ses som ett slags "windfall gain" som arvingen erhåller utan någon egen insats, varken i arbete eller kapital. Skatten kan därför ses som en indragning av oförtjänt erhållen vinst varigenom en viss utjämning av medborgarnas ekonomiska startförutsättningar uppnås.[11] Skatten har ibland motiverats som en uppskjuten skatt på tidigare orealiserade eller lågt beskattade kapitalinkomster.

Om man ser till fördelningspolitiska principer måste de fördelningsmässiga skälen för en arvsbeskattning anses vara starkare än för en förmögenhetsskatt. Båda skatterna kan dock sägas förorsaka negativa effekter på privat kapitalbildning, tillgången på riskkapital och investeringsvilja. Förmögenhetsskattens negativa effekter i dessa hänseenden, som förstärkts av kapitalets ökade internationella rörlighet, anses allmänt vara starkare än arvsskattens. Medan utflödet av kapital från Sverige genom överflyttning av kapital till utländska finansinstitut utan insyn för skattemyndigheterna och förmögna personers utflyttning till länder med mer gynnsamt skatteklimat av förmögenhetsskatteskäl varit betydande, har utflyttning av arvsskatteskäl varit mindre vanligt. Arvsskattens negativa samhällsekonomiska effekt gäller främst att den försvårar generationsskiften i familjeföretag.

Förmögenhetsskattens svagare fördelningspolitiska skäl, dess starkare samhällsekonomiska nackdelar med risk för internationell kapitalflykt har medfört att så gott som alla länder som haft förmögenhetsskatt avskaffat denna men

[10] För en beskrivning och analys av 1970-talets många skatteskaleomläggningar se *S-O Lodin, Skatter i kris, kap 2, Norstedt & Söner, 1982.*

[11] Såväl enligt Simon-Haigs inkomstbegrepp som enligt Fishers utgiftsskattebegrepp ingår också arv i skattebasen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:14

behållit arvsbeskattningen på grund av dess starkare fördelningspolitiska motiv och dess mer begränsade samhällsekonomiska nackdelar.

Den svenska socialdemokratiska regeringen gick trots sina höga fördelningspolitiska ambitioner motsatt väg ända fram regeringsskiftet 2006.[12] Regeringen avskaffade år 2004 arvsskatten på grund av de problem den medförde vid generationsskiften i familjeföretag men behöll förmögenhetsskatten, trots den senares svagare fördelningspolitiska motiv och allvarligare samhällsekonomiska nackdelar. I praktiken hade förmögenhetsskatten av samhällsekonomiska skäl fått justeras och inskränkas i så många avseenden att dess fördelningspolitiska effekter starkt kunde ifrågasättas. Ju förmögnare någon var desto större var hans/hennes möjligheter att genom sina investeringsval undvika förmögenhetsskatten. De som hade de största förmögenheterna betalade ingen eller mycket liten förmögenhetsskatt på sina förmögenheter. I huvudsak betalades större delen av förmögenhetsskatten av vanliga banksparare och villaägare med små eller inga lån. Såväl de vertikala fördelningseffekterna som den horisontella rättvisan i systemet hade urholkats i så hög grad att de fördelningspolitiska skäl som legat bakom dess införande inte längre borde kunna åberopas för skattens bibehållande. Många av förmögenhetsskattens ojämnheter och närmast bisarra effekter har redan berörts ovan. Snarast har förmögenhetsskatten utöver sina samhällsekonomiska skadeverkningar i många avseenden fått en regressiv effekt. I enlighet med sina vallöften har också den borgerliga regeringen föreslagit att förmögenhetsskatten avskaffas från år 2007.

Som ovan behandlats hade den fastighetsbeskattning som rådde fram till och med år 2006 av olika skäl låg legitimitet särskilt bland villaägare oavsett inkomstläge. Den borgerliga alliansen lovade vid 2006 års riksdagsval att avskaffa fastighetsskatten och ersätta den med en låg enhetlig kommunal avgift. Av många anses detta löfte ha säkrat alliansens valseger. När reformen nu genomförs, med högsta fastighetsskatt på 4 500 kr, visar det sig att det är villaboende höginkomsttagare i storstadsområden eller med fritidshus på "heta" semesterorter, som får mycket stora skattesänkningar, medan skattesänkningarna i övriga landet i allmänhet blir små eller helt uteblir på grund av marknads- och därav taxeringsvärdenas betydligt lägre nivå i övriga landet. Man måste till och med införa spärrbelopp för att bytet från fastighetsskatt till en låg kommunal avgift för många husägare i glesbygder inte skall medföra en kostnadshöjning. Fastighetsskattens legitimitetsproblem kan inte anses ha påkallat så stora ingrepp med så regressiva fördelningseffekter, särskilt som fastighetsskatten enligt all expertis har mycket små negativa samhällsekonomiska effekter. Reformen kan ses som ett exempel på en skatteåtgärd där de fördelningsmässiga effekterna råkat förbises. Denna omläggningseffekt är fortfarande möjlig att undvika eller mildra genom att en viss fastighetsskatt på bostadsvärden över en viss nivå behålls. Markvärdets stegring beror oftast inte på fastighetsägarens egna åtgärder, utan förorsakas av externa faktorer, som tätortstillväxt, efterfrågeökning av vissa fastighetslägen och andra marknadsförändringar. Bostadens storlek och värde beror dock i huvudsak på ägarens eget val och egna åtgärder. Därför framstår en extra beskattning av större och mer påkostade bostäder logisk och fördelningspolitiskt adekvat utan samhällsekonomiska nackdelar.

[12] Vid årsskiftet 2006/07 var Sverige tillsammans med Italien det enda EU-15-land som avskaffat arvsskatten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:14

10 Låg excess burden

En skatt och den överföring från privat till offentlig sektor av såväl inkomster som utgifter medför i sig oftast en s.k. excess burden, d.v.s. samhällsekonomisk extrakostnad eller överbelastning, som varierar beroende på skattens utformning. Det sätt på vilket ett belopp genom beskattning överförs från den privata sfären till den offentliga sektorn för offentlig i stället för privat användning medför mindre eller större samhällsekonomiska kostnader i form av effektivitetsförluster. Den samhällsekonomiska kostnaden varierar också beroende på de offentliga utgifternas natur. Lägst är den samhällsekonomiska extrakostnaden om skatten används till infrastrukturuppbyggnad – här kan den t.o.m. under vissa förhållanden förvandlas till en vinst – och högst om skatteinkomsten används till att täcka kostnader som utgör substitut för privata kostnader. En skatt bör utformas så att den inte indirekt förorsakar höga samhällsekonomiska kostnader som inte funnits om inte skatten funnits. På samma sätt bör man vara försiktig med att med offentliga medel täcka kostnader som likaväl kan täckas med privata medel. Sådan offentlig konsumtion minskar välfärdseffekten.

Den begränsade forskning som finns på området visar att denna nackdel är betydligt större i exempelvis den progressiva inkomstbeskattningen än i mervärdesskatten. Enligt en studie av Ingemar Hansson[13] medför mervärdesskatten en samhällsekonomisk marginalkostnad som varierar mellan endast skattebeloppet vid infrastrukturinvesteringar till en marginalkostnad på dubbla skattebeloppet då skattebeloppet används till utgifter för perfekta substitut för privat anskaffning. I Hanssons modell kan ett progressivt inkomstskattesystem med hög marginalskatt på arbete medföra en samhällsekonomisk marginalkostnad på upp till sju gånger det indragna skattebeloppet.

11 Internationell effektivitet

Tidigare kunde skattesystemen utformas inom ramen för en sluten ekonomi. Så är inte längre fallet. Internationell skattekonkurrens är idag en viktig faktor att beakta i två olika hänseenden. Skattebasers rörlighet har blivit en viktig faktor att beakta. För det första bör en skatt inte få till effekt att exempelvis arbetstillfällen, investeringar, sparande eller konsumtion drivs utomlands, d.v.s. skattekostnaden för inhemsk aktivitet bör inte vara högre än för konkurrerande utländsk aktivitet.

Olika delar av skattesystemet berörs i varierande grad av globaliseringens och den internationella konkurrensens nya villkor. Exempelvis var övergången till mervärdesskatt som en export- och importneutral konsumtionsskatt en nödvändighet för den höjning av skattenivån i konsumtionsbeskattningen som skett under de senaste 40 åren. Likaså kan de stora inkomstskatteomläggningarna i Norden i början av 1990-talet med drastiska sänkningar av den formella skattesatsnivån också ses som en anpassning till den internationella situationen.

Men det finns fortfarande exempel på internationellt illa anpassad skattelagstiftning. Den nu avskaffade svenska förmögenhetsskatten i en för övrigt nästan förmögenhetsskattefri omvärld framstår som en internationellt illa anpassad skatt som medför ett samhällsekonomiskt skadligt utflöde av kapital.

Beskattningen får heller inte utformas så att internationella aktiviteter hindras eller diskrimineras i strid med Sveriges internationella åtaganden, exempel-

[13] *Hansson, Ingemar: Marginal Cost of Public Funds for Different Tax Instruments and Government Expenditures, Scandinavian Journal of Economics 86 (2) p.115–130, 1984.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:14

vis inom EU. Flera inslag i det svenska skattesystemet har visat sig stå i strid med EG-fördraget. Exempelvis har som nämnts de svenska reglerna för tjänstepensionspensionsförsäkringar i målet Skandia och Ramstedt (C-422/02) ansetts strida mot principen om kapitalets fria rörlighet. Det svenska undantaget i 53 kap. 6–8 §§ lagen om statlig inkomstskatt rörande underprisöverlåtelser till utländsk juridisk person har av EG-domstolen i det s.k. X och Y-målet (X och Y, C-436/00) ansetts strida mot den fria etableringsrätten på grund av dess generella karaktär i stället för att endast riktas mot skatteflyktstransaktioner. Trots EG-domstolens utslag står denna bestämmelse fortfarande kvar men utan att tillämpas. När det gäller den svenska s.k. CFC-lagstiftningen, som är mycket allmänt utformad, synes lagstiftningen medvetet ha införts trots att det var uppenbart att dess utformning skulle strida mot principen om den fria etableringsrätten, vilket också bekräftats av EG-domstolens utslag i Cadbury Sweppes-målet (C-196/04), som visserligen inte rörde svensk utan engelsk rätt.

Den svenska lagstiftaren har visat sig anmärkningsvärt långsam med att anpassa lagstiftningen till EG-domstolens tillämpning av EG-fördragets fyra friheter. Regeringen har dock nyligen visat en glädjande förbättring. EG-domstolen har i målet Commission v. Sweden (C-104/06) så sent som den 19 januari 2007 underkänt att den svenska regeln för uppskov med kapitalvinstbeskattningen vid försäljning av egen bostad endast gäller om ersättningsbostaden är belägen i Sverige. Här har dock den svenska regeringen agerat snabbt. Förslag om utvidgning av regeln till att omfatta även ersättningsbostäder inom hela EU förelåg redan innan EG-domstolens dom meddelades. Likaså har regeringen närmast blixtsnabbt föreslagit en anpassning av de svenska reglerna för beskattning av pensionsförsäkringar i anledning av EG-domstolens ovan nämnda dom den 30 januari 2007 rörande de likartade danska reglerna på området.

12 Avslutande synpunkter

Ovan har gjorts en genomgång av ett antal viktiga kriterier för en väl fungerande skattelagstiftning. Exemplen visar att även mycket moderna lagstiftningsprodukter innehåller allvarliga brister i flera hänseenden. Lagstiftarens medvetenhet om dessa kvalitetskriteriers vikt förefaller vara låg. Detta är desto allvarligare då dessa kriteriers uppfyllande har extra stor vikt vid de höga skattenivåer som förekommer främst i Sverige men också i övriga nordiska länder. För att lagstiftaren skall kunna behålla skattesystemens legitimitet och medborgarnas lojalitet mot systemen är en bättring nödvändig. För en bättring krävs inte bara att lagstiftaren i högre grad uppmärksammar problemen. Det måste också ses som en viktig uppgift för särskilt den skatterättsliga forskningen, men också för ekonomisk forskning och andra samhällsvetenskapliga forskningsområden, som t.ex. statsvetenskap och sociologi, att mer systematiskt från sina olika utgångspunkter undersöka i vilken mån skattelagstiftningen uppfyller viktiga kvalitetskriterier och slå larm när brister upptäcks. Vetenskapens uppgift blir här att sätta press på lagstiftaren för att höja lagstiftningskvaliteten och därigenom förbättra inte bara skattesystemets funktion utan hela samhällets funktion.

Sven-Olof Lodin är f.d. professor i finansrätt och tidigare Näringslivets skattesakkunnige.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:14