

ANDERS HULTQVIST

Beredning av skattelag I

Frågan om kraven på beredningen av skattelag har aktualiserats under senare år i samband med att Lagrådet framfört kritik mot beredningen av granskade lagförslag och t.o.m. avstyrkt framlagda förslag på grund av bristande beredning. Anders Hultqvist har på uppdrag av Svenskt Näringsliv gjort en studie av beredningsprocessen vid skattelag, som presenterades vid ett seminarium den 16 september 2014. Här följer en översikt och sammanfattning av resultaten.

1 INLEDNING

Under de senaste åren – och särskilt under förra året i samband med ändringarna av 3:12-reglerna – har frågan om beredningskravet vid framtagande av skattelagsförslag blivit allt oftare accentuerat, särskilt som Lagrådet i allt skarpare ordalag kritiserat beredningen och t.o.m. avstyrkt att vissa skattelagsförslag läggs fram för riksdagen med hänvisning till bristande beredning. Många har då frågat sig vad som egentligen gäller och vad som kan göras när lagförslagen inte är ordentligt genomarbetade och regeringen inte hör samman Lagrådets påpekanden. Finns det några krav som måste iakttas och finns det några remedier när dessa inte uppfylls?

I en längre rapport till Svenskt näringsliv, *Om beredningsprocessen för skattelag*, redovisas den studie som jag gjort av beredningskravet vid lagstiftningsärenden, särskilt med avseende på skattelag.¹ I den här artikeln ges en kortare översikt och sammanfattning av resultaten av studien. (För den intresserade hänvisas därför till nämnda studie för mer detaljer och källor.)

Det finns påtagligt få uttryckliga regler för beredningsprocessen, men det är inte detsamma som att det inte finns normer (krav) som vuxit fram och preciserats i praxis. En särskild fråga är hur och vem som kontrollerar att dessa normer sedan iakttas i de enskilda lagstiftningsärendena och vilka remedier som står till buds när de inte gör det. Brister i dessa avseenden har också givit upphov till förslag om förbättringarna av kontrollen av att beredningskravet iakttas, men om och i så fall hur detta ska ske är alltså en öppen fråga.

¹ Se *Om beredningsprocessen för skattelag*, Svenskt Näringslivs publikation, september 2014.

I den skatterättsliga forskningen har det under en längre tid kunnat konstateras ett klart samband mellan bristfällig beredning och bristande lagstiftningskvalitet. I förlängningen är det också detta som orsakar många tvister vid beskattningen och i skattemål samt utnyttjas för skatteplanering, skatteanpassade förfaranden och det som sammanfattande kallas kringgående av skattelag eller skatteflykt. Forskningen kring det senare visar också ofta på lagstiftningens heterogena struktur och bristande kvalitet som orsak bakom ett stort antal s.k. skatteflyktsmål.

Det är sålunda ett viktigt ämne – beredning av skattelag – att sätta mer i fokus i framtiden, eftersom lagstiftningens kvalitet är av avgörande betydelse på ett rättsområde som förutsätter en föreskriftsbunden tillämpning och som avser tvångsbidrag utan direkt motprestation (skatt), där incitamenten att undvika att träffas av lagregleringen är påtagligt stora. Det är också, som forskningen i *lagstiftningslära* visar, ofta mer fruktbart att sätta fokus på orsaken till tolknings- och tillämpningsproblemen, nämligen lagstiftningen i sig, än att lägga ned oräkneligt antal mantimmar på att diskutera olika lösningar vid tillämpningen.

Ett återkommande problem på skatteområdet är att det då och då uppkommer politisk eller ekonomiskt-fiskalt motiverad brådska med ändringar av skattelagstiftningen. Tjänstemännen på Finansdepartementet får då göra vad de kan för att ta fram ett förslag – ibland under stor tidspress – som ska åstadkomma den förändring i det skatterättsliga regelsystemet som önskas. Beredningskraven pressas då ofta till ett minimum och det är framförallt dessa fall som givit upphov till kritik från Lagrådet, remissinstanserna, i rättsvetenskapen och den allmänna debatten. Här fordras också en större förståelse bland politikerna för det juridiska hantverket, skattesystemets komplexitet, konsekvenser och tillämpningsproblem med olika lösningar, varför det stundom skulle behövas en motkraft mot de politiska önskemålen att snabbt driva igenom ofärdiga förslag. Idag utgörs den kraften huvudsakligen av Lagrådet, men regering och riksdag behöver inte följa de synpunkter och anmaningar som Lagrådet framför. Det står riksdagen fritt att omedelbart besluta om skatteregler som mött omfattande kritik under beredningen.

Här följer först en översiktlig genomgång av de konstitutionella regler som styr beredningen (avsnitt 2), hur dessa kontrolleras och ger upphov till en konstitutionell praxis (avsnitt 3), varefter viktigare beredningskrav redovisas i avsnitt 4. Artikeln avslutas med en sammanfattning i avsnitt 5.

2 BEREDNINGSKRAVET I REGERINGSFORMEN

Regeringsbeslutet att lägga fram en proposition med skattelagförslag till riksdagen är ett regeringsärende och skall först *beredas* i regeringskansliet. Detta s.k. *beredningskrav* för regeringsärenden finns i 7 kap. 2 § RF, som lyder:

Vid beredningen av regeringsärenden ska behövliga upplysningar och yttranden inhämtas från berörda myndigheter. Upplysningar och yttranden ska också i den omfattning som behövs inhämtas från kommuner. Även sammanslutningar och enskilda ska i den omfattning som behövs ges möjlighet att yttra sig.

Regeln är gemensam för alla slag av regeringsärenden, såväl normgivnings- och budgetärendena (de s.k. styrelseärendena) som de rent administrativa ansöknings- och besvärärendena (förvaltningsärenden), vilket mött en del kritiska kommentarer, men anledningen till att den är så allmänt hållen är helt enkelt att inte binda upp regeringen vid strikta grundlagsregler, utan att lägga ansvaret på regeringen att avgöra hur ärendena ska beredas.²

Grundlagsregeln anses ge uttryck för ett *remissförfarande* av traditionell svensk typ.³ Konstitutionsutskottet har också konstaterat att det därmed också föreligger ett *visst remisstvång*:

”RF kan således sägas föreskriva ett visst remisstvång. I grundlagspropositionen ansågs det vara ett karakteristiskt och betydelsefullt inslag i svensk politisk beslutsprocess, att det som ett led i beredningen av regeringsärenden i stor utsträckning inhämtas yttranden från myndigheter, organisationer och andra enskilda sammanslutningar (prop. 1973:90 s. 287). Det ansågs därför vara naturligt att låta ordningen med remisser från regeringen komma till uttryck i RF.”⁴

Av gammalt datum är förfarandet att berörda myndigheter, dvs. de myndigheter inom vars verksamhetsområde beslutet berör, ska yttra sig. Det är både en rätt och en skyldighet och sammanhänger med att den svenska

2 Se förarbetena till bestämmelsen i Författningsutredningens förslag (SOU 1963:17 s. 228 f.) och Grundlagberedningens förslag (SOU 1972:15 s. 150) och propositionen med förslag till ny grundlag (prop. 1973:90 s. 287 f.). Se även kommentarerna i Gustaf Petré & Hans Ragnemalm, Sveriges grundlagar och tillhörande författningar med förklaringar, Publica 1980, s. 155 f. och Erik Holmberg & Nils Stjernquist, Grundlagarna med tillhörande författningar, Norstedts förlag 1980 s. 221 ff.

3 Se källor i föregående not.

4 Se 2008/09:KU10 s. 47.

statsförvaltningen bygger på förvaltningsmyndigheternas självständighet. Lydelsen i paragrafen ändrades 2010 så att det klart framgår att remissförfarandet också omfattar kommunerna och landstingen.⁵ I övrigt är det regeringens ansvar att avgöra om, och i så fall vilka, ytterligare instanser som ska bjudas in att yttra sig över remissen. Inget hindrar heller att någon annan yttrar sig över remissen.

Även utredningsfasen är en del av beredningen, oavsett om den sker via kommittéväsendet eller sker internt i ett departement (för skatteförslagen normalt i Finansdepartementet),⁶ men samtidigt saknas uttryckliga regler för hur denna ska eller bör bedrivas.

Vidare föreskrivs i 8 kap. 21 § RF att regeringen ska inhämta yttrande från Lagrådet om vissa angivna lagförslag och dit hör förslag om skattelag. Enligt tredje stycket kan inhämtande om sådant yttrande underlåtas i vissa fall, nämligen om Lagrådets granskning skulle sakna betydelse på grund av frågans beskaffenhet eller skulle fördröja lagstiftningsfrågans behandling så att avsevärt men uppkommer. I sådant fall ska dock regeringen samtidigt redovisa skälen för att Lagrådet yttrande inte inhämtats. Fattar riksdagen beslut om att anta lagen, trots att Lagrådets yttrande inte inhämtats, utgör detta enligt RF inget hinder mot lagens tillämpning.

Med undantag för reglerna om riksdagsbehandlingen samt några speciella frågor,⁷ ges sedan inte ytterligare bestämmelser i regeringsformen om lagberedningen, men det innebär inte att det inte finns fler normer för hur beredningen av skattelag ska gå till, normer som dock följer av konstitutionell praxis och i viss mån föreskrifter på lägre nivå som interagerar med dessa praxisgrundade konstitutionella normer.

3 KONSTITUTIONELL KONTROLL & PRAXIS

Regleringen är som nämnts sparsam och anledningen var att inte binda upp regeringen vid strikta grundlagsregler, utan att lägga ansvaret på regeringen att avgöra hur ärendena ska beredas. Å andra sidan sägs att denna frihet utövas under konstitutionellt ansvar, dvs. under kontrollorganens överinseende och ytterst riksdagen. Enligt 13 kap. 1 § RF ska

5 Se prop. 2009/10:80 s. 215 f.

6 Se vidare Holmberg & Stjernquist 1980 s. 223 och Henrik Matz, Svensk juristtidning (SvJT) 2011 s. 725 ff. (särskilt s. 726). Jfr Shirin Ahlbäck Öberg SvJT 2011 s. 769.

7 Se 10 kap. 3, 11 §§ RF (om överläggning med Utrikesnämnden i vissa fall) och 10 kap. 10 § RF (EU-frågor) som kan vara av betydelse i vissa fall, bl.a. vid ingående av dubbelbeskattningsavtal.

konstitutionsutskottet (KU) granska statsrådets tjänsteutövning och regeringsärendenas handläggning. KU ska när det finns skäl till det, dock minst en gång om året, meddela riksdagen vad utskottet vid sin granskning funnit skäl att uppmärksamma (13 kap. 2 § RF). Andra utskott och varje riksdagsledamot får hos KU skriftligen väcka frågor om statsrådets tjänsteutövning eller handläggningen av regeringsärenden (13 kap. 1 § 2 st. RF).

När KU granskar enskilda ärenden eller företar större, samlande, granskningar av ett visst område i beredningsprocessen, upprepar de inte sällan vad som tidigare slagits fast som rimliga krav samt lägger till nya eller preciserar vad de tidigare kraven bör få för konsekvenser med de senare funna bristerna. Granskningsbetänkandena behandlas sedan i riksdagen. Riksdagen överprövar inte KU:s slutsatser, men kan antingen bara genom en riksdagskrivelse till regeringen uppmärksamma regeringen på att riksdagen tagit del av och debatterat KU:s granskningsbetänkande eller t.o.m. understryka kritiken, utan att för den skull väcka fråga om misstroendeförklaring mot ett statsråd. Utskottets uttalanden spelar i praktiken en stor roll för hur regeringsarbetet sedan bedrivs.⁸

Även Riksrevisionen granskar verksamhet som bedrivs av staten (13 kap. 7 § RF), rapporterar till riksdagen enligt 3 kap. 8 §, 8 a § riksdagsordningen (RO) och har att på egen hand företa den granskning den finner angelägen. Även de mer påtagliga resultaten av denna granskning vävs in i konstitutionsutskottets krav och framtida granskning.

Lagrådet granskar de enskilda lagförslagen. Formellt nämns inte *granskning av beredningen* i de till Lagrådet hänskjutna uppgifterna, men när granskningen av de uppräknade uppgifterna sker är *förklaringen till svårigheterna* att fullgöra granskningen ofta bristande beredning. Även Lagrådets anmärkningar förs ofta vidare till KU, särskilt som vid KU:s stora granskning av lagrådsremisserna och lagrådsgranskningen 2013, varvid också mycket av Lagrådets övriga erfarenheter delgavs KU.

Härutöver utförs naturligtvis en granskning av beredningen inom utredningsverksamheten (särskilda utredningar och ESO), vid större symposier, särskilt de s.k. Häringsymposierna⁹ och Skattelagstiftnings-

8 Se vidare Erik Holmberg, Nils Stjernquist, Magnus Isberg, Marianne Eliason och Göran Regner, Grundlagarna: regeringsformen, successionsordningen, riksdagsordningen, Norstedts Juridik 2012 s. 587.

9 Ett samarbete mellan regeringskansliet, de juridiska fakulteterna och Svensk juristtidning, som publicerar artiklar från symposiet.

projektet¹⁰ och övrigt inom rättsvetenskapen. Även resultaten av dessa studier förs vidare till KU.

De i praxis mer preciserade *normerna* har sin grund i beredningskravet i 7 kap. 2 § RF med stöd av tradition och rationella skäl i syfte att nå ett väl berett regeringsbeslut (om proposition) och riksdagsbeslut (om lagstiftning). Över tid har det således utbildats vissa sådana riktlinjer, som *normalt bör iakttas*. De följs upp och kompletteras allteftersom förhållandena ändrar sig och visst nytt förfarande behövs eller har visat sig framgångsrikt. Dessa upprepas och förs vidare i konstitutionsutskottets betänkanden och på andra ställen. Merparten av dessa har också sådan standardiserad form att de utformats som *råd eller t.o.m. normer* i Statsrådsberedningens olika skrifter för dessa ändamål, främst *propositions-handboken* och *gula boken*, men även i *kommittéhandboken*.¹¹

Tillsammans bildar resultatet av dessa granskningar – sammanfattade i utredningar, studier och handböcker – de normer som benämns *konstitutionell praxis*, vilka bl.a. är av betydelse för vad som gäller vid beredningen av lagstiftningsärenden i allmänhet, inklusive beredningen av skattelag.

Det är de mer påtagliga kraven som sedan kommer till användning vid Lagrådets granskning av de enskilda lagförslagen och i KU:s granskningsverksamhet.

Formellt är det KU som är både ”normgivare” och yttersta granskare (”domstol”) – och i viss mån också riksdagen *in pleno* – eftersom KU både har ansvaret att granska och makten att ge eftertyck åt sina iakttagelser och tillsammans med skatteutskottet och riksdagens kammare motsätta sig dåligt beredda lagförslag eller rent av kritisera beredningen av regeringsärendet (ytterst rikta misstroendeförklaring mot statsråd eller besluta om åtal, vilket vi dock i detta sammanhang torde kunna bortse ifrån).

Samtidigt är det viktigt att hålla i minnet att KU väljs av riksdagen bland riksdagsledamöterna – ett politiskt tillsatt organ bestående av politiker. Av betydelse vid granskningen kan därför andra hänsyn än strikt juridiska få betydelse och det är sällan som kritik riktas i meningen att det är direkta felaktigheter eller påtagliga fel som uppmärksammas. Synpunk-

10 Se vidare projektets hemsida www.skattelagstiftningsprojektet.se där material och referat publiceras.

11 De senaste versionerna av dessa skrifter finns i Ds 1997:1 (Propositionshandboken), Ds 1998:39 (Gula boken – handläggningen av ärenden i Regeringskansliet) och Ds 2000:1 (Kommittéhandboken).

terna och riktlinjerna förses ofta med uttryck som ”i normalfallet bör”, ”i allmänhet gäller” osv. Tonen i de senaste årens granskningar har dock blivit fränare och vad framtiden för med sig återstår att se.

Kraven på beredningen av lagstiftningsärenden står således inte under judiciell kontroll i traditionell mening, utan kontrollen utövas formellt av KU och i viss mån av Riksrevisionen, ytterst av riksdagen, men i praktiken i varje enskilt fall främst av Lagrådet, i vart fall när det gäller grövre avvikelser och som också lett till ett svårbedömt lagförslag. Lagrådet har dock inga remedier och det står ändå riksdagen fritt att ändå anta lagförslaget, t.o.m. om lagrådsgranskning inte skett. På så sätt kan beredningskraven stundom upplevas som *lex imperfecta*.

4 VIKTIGARE BEREDNINGSKRAV

4.1 Inledning

Vid en genomgång av KU:s betänkanden, Riksrevisionens granskningar (tidigare Riksdagens revisorer, före sammanslagningen mellan detta organ och Riksrevisionsverket), utredningar, ESO-rapporter, artiklar från Häringsymposierna, Skattelagstiftningsprojektet och de handböcker som författats inom Regeringskansliet (se ovan) samt den stats- och rättsvetenskapliga doktrinen, förekommer många synpunkter i stort och smått, men det är vissa som blivit så konkreta och allmänt accepterade att de befästs i KU:s mer konkreta och upprepade krav, att de i det närmaste får betecknas som *normer*, ett *preciserat beredningskrav*.¹²

För utredningsfasen finns inte ett lika gediget material från KU, men den har i stället fått desto större uppmärksamhet i andra sammanhang (se vidare nedan), allt under det allmänna kravet att det ska vara fråga om en kvalitetsmässigt bra utredning och en effektiv hushållning med utredningsresurserna. I denna del är det således snarast fråga om deskriptiva utsagor och bedömningar om vad som leder fram till en bra beredning under utredningsstadiet.

Jag har nedan sållat fram de viktigaste kraven och synpunkterna för beredning av skattelagstiftning. De gäller naturligtvis i huvudsak också för annan lagstiftning, men jag har utelämnat sådant som inte har någon bäring på skattelagstiftningen.

¹² Se 2008/2009:KU10 s. 64.

4.2 Utredningen

Vid en genomgång av de utredningar och diskussioner som avsett utredningsstadiet har mycket litet preciserats i krav från Konstitutionsutskottets sida, men flera expertutredningar och granskningar av Riksrevisionen, tillsammans med symposier och stats- och rättsvetenskapliga studier leder fram till ett antal viktiga aspekter att beakta under utredningsfasen.¹³

Diskussionen har avsett vad som är mest effektivt, tillförlitligt och ändamålsenligt i olika typer av utredningar. Regeringen har stor marginal att själv avgöra detta. De mer påtagliga synpunkter som framförts avser emellertid den kvalitetsgranskning som gjorts, den kritik den givit upphov till och hur detta hänger ihop med den valda utredningsformen och hur utredningarna bedrivs samt hur detta kan lösas. Det går härvid att skönja ett antal tämligen rimliga påpekanden, allt från form för utredning, igångsättning, smidigare alternativ m.m.

Som nämnts ovan är utredningsfasen också en del av beredningen och faller principiellt under 7 kap. 2 § RF om beredningen av regeringsärenden. Regeringen har också ett faktiskt huvudansvar för utredningen även om den inte sker internt i ett departement, utan av en kommitté eller särskild utredare, som förvisso är en självständig (tillfälligt inrättad) myndighet, men som styrs av regeringen (genom direktiv, sammansättning, representanter i utredningen, avrapportering m.m.).

Utredningar genom *kommittéväsendet* (kommitté eller särskild utredare) åtnjuter alljämt störst förtroende och har normalt störst potential att åstadkomma ett kvalitetsmässigt gott resultat eftersom de också kan inhämta kunskap/synpunkter som förankrats i en vidare krets. Detta gäller naturligtvis med den begränsningen att utredningen har utnyttjat sina resurser och arbetat på ett ändamålsenligt sätt. Till nackdelarna hör den trögare igångsättningen (regeringsbeslut, direktiv, anställa sekreterare/sekretariat m.m.) som kan ta uppemot och t.o.m. överskrida ett halvår.

13 Riksrevisionen har gjort två mer omfattande studier av kommittéväsendet (1996/97 och 2003/04), vilka avrapporterats till Riksdagen och behandlats av KU. Vidare har utrednings-/kommittéväsendet varit föremål för en särskild utredning av Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi (ESO) 1998 (Kommittéerna och bofinken – kan en kommitté se ut hur som helst?, Ds 1998:57). Kommittéväsendet var också föremålet för 2011 års Häringsymposium och uppsatser från symposiet publicerades i Svensk Juristtidning 2011. Ett särskilt symposium om kvalitetssäkringen av skattelagstiftningen hölls också 2010 inom Skattelagstiftningsprojektet, varvid stora delar avsåg just utredningsstadiet i beredningen (ett referat från symposiet finns på www.skattelagstiftningsprojektet.se).

Här har flera instanser påtalat möjligheterna att snabba upp processen, så att inte värdefull utredningstid (utsatt i direktiven) går förlorad, vilket är särskilt viktigt när utredningstiden redan från början satts snävt för att en lagstiftningsåtgärd är mycket angelägen.

Valet mellan ensamutredare och kommitté har diskuterats mycket, där man kunnat konstatera att alltfler utredningsuppdrag går till en särskild utredare.¹⁴ Skillnaden är inte särskilt stor i arbetshänseende (normalt ändå sekreterare eller sekretariat som gör stor del av arbetet) eller i möjligheterna att samla kunniga personer till utredningen, utan i formell mening endast i beslutshänseende (en kommitté eller en ensam utredare). Av större betydelse är snarare hur de olika personerna används i utredningsarbetet och vilka hänsyn kommittén eller den särskilde utredaren tar. En viktig omständighet är också vad utredningen har för syfte, alltifrån att fungera som en samordnare och förhandlingsplats för olika politiska uppfattningar till att i detalj lösa mycket tekniska frågor, varvid besluts- och styrningsfunktionen kan påverkas olika beroende på hur en kommitté är sammansatt eller om det endast är en ensamutredare.

Konstitutionsutskottet har, som sagt, inte ägnat utredningsfasen så stor uppmärksamhet ännu, men, i de få avseenden det framfört synpunkter på utredningarna, betonat

- hög kvalitet och integritet vid val av utredningsform och uppdragets utformning samt i kommittéernas arbete,
- att förslag inte bara läggs fram på existerande kunskap, utan att också ny kunskap kan genereras,
- vikten av att en dialog upprätthålls mellan en kommitté och ansvarigt departement, så att det finns kunskap om hur man på respektive håll uppfattar direktiven och i vad mån utredningsuppgiften kan uppfyllas inom ramen för utredningsuppdraget.¹⁵

Andra frågor, som KU behandlat, är t.ex. fördelningen mellan män och kvinnor bland kommittéernas ordföranden och sekreterare,¹⁶ tillsättning-

14 Se vidare Ds 1998:57 s. 38 ff. och Riksrevisionens rapport 2004-01-20, Förändringar inom kommittéväsendet, dnr 31-2003-0418 (i fortsättningen *RiR 2004*), s. 19.

15 Se 2001/02:KU20 s. 202.

16 Se 1996/97:KU25 och 2001/02:KU29.

en av befattningen som kommittesekreterare,¹⁷ och politiska hänsyn vid utseende av ordförande och ledamöter i kommittéer.¹⁸

En *kvalitetsmässigt bra utredning* är av väsentlig betydelse för fortsättningen av beredningen av ett skattelagförslag. Remissbehandlingen kan inte ersätta en bristfällig utredning. Remissinstanserna, som normalt enbart bevakar konsekvenserna från sitt kompetens- och/eller intresseperspektiv, har inte ansvaret att komplettera brister i utredningarna och gör inte det inte heller i särskilt stor utsträckning.¹⁹

Riksrevisionens granskning avser främst hur man säkerställer kvalitet i utredningen – ger ett tillförlitligt beslutsunderlag – och hur man hushållar med resurserna. Kritiken avser bl.a. otillräckliga tidsramar (som dessutom, som nyss nämnts, ofta förkortas genom långsam igångsättning), den sakliga grunden för kommittéernas resonemang och slutsatser i form av data, analys och dokumentation. Vidare framhålls att det finns ett samband mellan vaga utredningsdirektiv och kvalitetsbrister i kommittéernas betänkanden. Kritik framförs även mot utformningen av kommittéernas betänkanden samt kommittéernas bristande kontakter med forskningen.²⁰ Om detta har någon särskild eller ens någon bäring på skatteutredningar redovisas inte särskilt.

Utredning och redovisning av förslagets samhällsekonomiska konsekvenser m.m. (konsekvensutredningar) har numera också fått större betydelse. Även Regelrådet biträder kommittéerna i detta arbete på ett informellt sätt, men rådet påpekar att arbetet med konsekvensutredningar ofta kommer in i ett för sent skede av utredningsarbetet.²¹ Riksrevisorerna framför också kritiken att kraven på ekonomiska analyser inte efterlevs.²²

För *utredningar internt i departementet* finns inga särskilda regler om formen. En eller flera tjänstemän kan bedriva utredningen. Inget hindrar heller att man tar extern hjälp, utan tvärtom framhålls denna möjlighet som något som skulle kunna användas i högre grad.²³

En stor fördel med en departementsintern utredning är att den kommer igång mycket snabbare. En annan fördel är den begränsade eller

17 Se 1992/93:KU30.

18 Se 2004/05:KU20 s. 128 ff.

19 Se SOU 1999:144 s. 115 och RiR 2004 s. 48.

20 RiR 2004 s. 8. Jfr Ds 1998:57 s. 14, 78, 144 f.

21 Se Regelrådets Årsrapport 2012 s. 27.

22 Se RiR 2004 s. 78 f.

23 Se t.ex. Ds 1998:57 s. 111.

t.o.m. obefintliga insynen i utredningen under utredningstiden när detta eftersträvas – t.ex. när det av skatteplaneringsskäl eller politiska skäl är viktigt att utredningen sker utan offentlig insyn – men detta kan också vara dess nackdel. Den interna utredningen har inte den allsidiga sammansättningen eller den breda förankringen som en särskilt tillsatt utredning normalt får. Därmed är det inte på samma sätt sörjt för att resultatet har eller kan få den förankring bland alla dem som berörs av lagförslaget.

På senare tid har det också blivit vanligt att Skatteverket gör en utredning, som sedan överlämnas till Finansdepartementet, varefter den skickas ut på remiss. Till dess stora nackdel hör den bristande insynen i sådana utredningar samt svårigheten att också ta andra hänsyn än de fiskala och att ta tillvara den samlade kompetens som finns hos dem som kommer att beröras av reglerna. Samtidigt kan man här skilja mellan utredningar av mer teknisk natur och sådana som får större konsekvenser för en viss samhällssektor. Remissarbetet är betydande för remissinstanserna, dvs. tar betydande resurser i anspråk (se nedan), varför det finns anledning att vara försiktig om det redan från början står klart att förslaget först kan behöva genomgå en kritisk granskning med motargument, innan det sänds på remiss. Däremot kan myndigheter enligt flera bedömare med fördel anlitas för att få fram en *förstudie* som bildar ett bra underlag för en utredning.²⁴

Utredningar genom kommittéväsendet publiceras i SOU-serien och departementsinterna utredningar bör publiceras i Ds-serien. På senare tid har det dock blivit mer vanligt att skatteförslagen bara upprättas i en A4-promemoria, varvid det ibland både är svårt att finna avsändare, ansvarig tjänsteman och diarienummer, vilket då endast anges i remissbrevet.²⁵ I dessa fall är det också omöjligt att finna förslagen via biblioteken eller de

24 Se t.ex. Anders Eriksson SvJT 2011 s. 833 och Gudrun Antemar SvJT 2011 s. 826.

25 Se t.ex. promemorian *Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra vissa fall av skatteplanering inom en intressegemenskap*, som saknar försättsida eller angivande att det är en promemoria från Finansdepartementet, datum eller diarienummer (publicerad på departementets hemsida vad jag kunnat finna den 25 aug 2008), promemorian *Effektivare ränteavdragsbegränsningar*, där det åtminstone finns angivande av "Finansdepartementet, Skatte- och tullavdelningen" samt "Mars 2012", men inget diarienummer eller annan officiell beteckning, Finansdepartementets promemoria *Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014*, där försättsbladet likaledes anger departement och avdelning och datum (15 april 2013), men saknar diarienummer eller annan officiell numrering samt SKV:s promemoria *Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder*, där dock både avsändare, datum och diarienummer anges.

ordinarie samlingarna, varför de egentligen i praktiken bara blir tillgängliga via Finansdepartementets hemsida och/eller Google, om man inte vill besöka Finansdepartementets arkiv.²⁶ Det är också svårt att hänvisa till dem i litteraturen på grund av de varierande och knapphändiga uppgifterna. Därför är publicering i Ds-serien att föredra eller borde t.o.m. vara ett krav, alternativt en ny serie inrättas.

Sammantaget är således det övergripande kravet god kvalitet och en bra avvägning mellan olika intressen. Dessa mål uppnås enligt flertalet studier genom kommittéväsendet, även om detta inte är en garanti för att målsättningen uppnås, utan också fordrar att utredningarna får tillräcklig tid, adekvat sammansättning (beroende på typ av utredning), samlar befintlig och skaffar ny kunskap och har tillräckliga interna personella och externa stödjande resurser. Då är möjligheten att leverera kvalitativt genomarbetade och externt förankrade lagstiftningsförslag som bäst. Departementsinterna utredningar bör reserveras för de fall då snabbheten och/eller sekretessen måste prioriteras, men även här bör möjligheten att knyta externa resurser till utredningen tillvaratas i tillräcklig omfattning. Myndighetsutredningar har främst värde som förstudier och för tekniskt dominerade frågor. I båda de senare fallen måste beaktas att den begränsade insynen har sin stora nackdel att andra intressen och synpunkter kan komma att föranleda en förnyad bedömning och att remissinstanserna inte kan ansvara för eller ersätta en bristfällig utredning.

4.3 Remissförfarandet

De förslag som presenteras av offentliga utredningar eller som är beredda internt ska remissbehandlas. Detta är av de få stegen i beredningen som är uttryckligen reglerade i grundlag.

Enligt 7 kap. 2 § RF ska vid beredningen av ett regeringsärende – således även vid beredningen av ett lagförslag – behövliga upplysningar och yttranden inhämtas från *berörda* myndigheter. Sedan grundlagsändringarna 2010 ska upplysningar och yttranden också inhämtas från kommuner *i den omfattning som behövs*, dvs. när det gäller kommunala angelä-

²⁶ Inte heller via Regeringskansliets hemsida är det helt enkelt att finna dem, men med lite letande via "publikationer" och sedan avgränsa sökningen till "promemoria" och "Finansdepartementet" finner man dem sorterade per årgång med sin respektive speciella rubrik; se <http://www.regeringen.se/sb/d/108/action/browse/c/132/c/203>.

genheter. I övrigt ska sammanslutningar och enskilda ges *möjlighet att yttra sig* i den omfattning som behövs.

Bestämmelsen lämnar således utrymme för vederbörande statsråd att avgöra vilka myndigheter som är berörda och i vilken omfattning yttranden i övrigt behövs, men det sker under konstitutionellt ansvar.²⁷

Lagrådet anmärker då och då på bristerna i remissbehandlingen, t.ex. att synpunkter inte inhämtats i erforderlig omfattning, att remisstiden varit för kort, att remissvaren inte redovisats på ett godtagbart sätt eller att synpunkterna inte beaktats i erforderlig utsträckning. Det kan leda till att Lagrådet inte anser sig kunna tillstyrka lagförslaget, vilket särskilt är fallet om remissbehandling över huvud taget inte skett. En dålig eller underlåten remissbehandling är således en allvarlig brist i beredningen och medför beaktansvärd risk för att ett lagförslag inte uppnår tillräcklig kvalitet och att den fortsatta beredningsprocessen försvåras.²⁸

Det är viktigt att komma ihåg att remissarbetet – granskning och att utforma ett bra svar – är arbetskrävande och tar betydande resurser i anspråk (se nedan). Numera är man av kostnadsskäl mer restriktivt att uppmana (anmoda) myndigheter att yttra sig, utan i stället ange att en myndighet på eget ansvar avgör om den har några synpunkter att redovisa i ett svar. För övriga remissinstanser är det en inbjudan att lämna synpunkter.²⁹ En variant är också att begränsa remissen till vissa delar eller kapitel i betänkandet.

En första viktig norm är att remissförfarandet i normalfallet ska vara *skriftligt*. Detta framgår av propositionshandboken och har vid upprepade tillfällen framhållits av Konstitutionsutskottet som ett mycket viktigt krav.³⁰ Remissmöten fyller främst en funktion som komplement och underhandskontakter med berörda myndigheter bör endast komma i fråga i undantagsfall.

För att remissinstanserna ska kunna företa en meningsfull granskning och utforma ett svar med omsorg fordras också att *erforderlig tid* ställs till remissinstansernas förfogande. Normaltiden bör vara *minst 3 månader*, ibland längre. Hänsyn behöver också tas till eventuella underremisser, hur

27 Se Holmberg m.fl., Grundlagarna (2012) s. 327.

28 Se 2013/14:KU10 s. 105.

29 Se Propositionshandboken (Ds 1997:1) s. 31.

30 Se Propositionshandboken (Ds 1997:1) s. 27 och KU i t.ex. 2008/09:KU10 s. 10, 2013/14:KU10 s. 105.

ofta t.ex. kommunfullmäktige eller andra organ hos remissinstanserna sammanträder, helger, semesterperioder m.m.³¹ Detta gäller inte minst möjligheten att få bra remissgranskning av de juridiska fakulteterna.³²

Vissa omständigheter, som t.ex. tidsbrist efter ett val, kan tillåtas påverka beredningsförfarandet. Om möjligt bör regeringen dock planera sitt arbete så att tidsnöd inte uppstår.³³ En av de frågor som varit föremål för stark kritik avseende dåligt beredda skattelagförslag gäller just alldeles för korta remisstider.

Remisskravet innebär också att det ska finnas *rimlig tid att hinna beakta* remissvaren och de förändringar de kan behöva föranleda. Huruvida de beaktas eller leder till förändringar av förslaget eller inte är naturligtvis ett val som statsrådet själv beslutar om, men är inte tidsplaneringen, resurserna eller möjligheterna till detta rimliga blir remissrundan i det närmaste meningslös och det kan då ifrågasättas om remisskravet har uppfyllts.

Ett normalkrav är att de *redovisas* i det förslag som i normalfallet följer efter att utredningen varit föremål för remissinstansernas granskning och synpunkter.³⁴ Det viktiga är att det av redovisningen går att följa vad remissinstanserna anfört och vad det har föranlett för bedömning.

Om det görs *väsentliga ändringar* i ett redan remissbehandlat lagförslag, så att förslaget sedan inför lagrådsremissen avviker väsentligt från vad som föreslagits i det betänkande som remissbehandlats, har KU ifrågasatt om beredningskravet är uppfyllt. Ett remissmöte är då enligt utskottet inte tillfyllt utan förslaget bör då åter bli föremål för *ny remiss* genom ett skriftligt remissförfarande.³⁵ Liknande synpunkter har lämnats av Lagrådet.³⁶

31 Se Propositionshandboken (Ds 1997:1) s. 32. Jfr Sten Heckscher SvJT 2011 s. 844 ff. (särskilt s. 846).

32 Lena Marcusson SvJT 2011 s. 808, som framhåller att tre månader verkligen är en minimitid för att det ska fungera internt vid fakulteterna.

33 Se 2008/09:KU19 s. 59.

34 Se vidare Rune Lavin, Förvaltningsrättslig tidskrift (FT) 2012 s. 172, om Lagrådets kritik vid brister i detta avseende (jfr prop. 2010/11:56 s. 36).

35 Se 2008/09:KU10 s. 59. Jfr 1999/2000:KU10 s. 24. Jfr även Anne Rambergs synpunkter i SvJT 2011 s. 804 f.

36 Jfr Hans Danelius SvJT 2004 s. 26. Se även Lavin FT 2012 s. 172 f. och Lagrådet i prop. 2010/11:56 s. 37.

4.4 Lagrådsgranskningen

Enligt 8 kap. 21 § 2 st. 5–6 p. RF ska lagförslag avseende skatt granskas av Lagrådet, såvida inte Lagrådets granskning skulle sakna betydelse på grund av frågans beskaffenhet eller skulle fördröja lagstiftningsfrågans behandling så att *avsevärt men* uppkommer (8 kap. 21 § 3 st. RF). Har Lagrådets yttrande inte inhämtats ska regeringen i propositionen redovisa skälen för detta för riksdagen.

Lagrådets granskning ska, enligt 8 kap. 22 § RF, avse

1. hur förslaget förhåller sig till grundlagarna och rättsordningen i övrigt,
2. hur förslagets föreskrifter förhåller sig till varandra,
3. hur förslaget förhåller sig till rättssäkerhetens krav,
4. om förslaget är utformat så att lagen kan antas tillgodose de syften som har angetts, och
5. vilka problem som kan uppstå vid tillämpningen.

Frågan om lagrådsgranskningen har nyligen granskats av konstitutionsutskottet (2013/14:KU10) och ämnet var även föremål för ett Häringesymposium 2008.³⁷ Här följer några synpunkter som framförts avseende Lagrådsgranskningen och hur den sedan tas om hand under den fortsatta beredningen.

Det är enligt utskottet angeläget att lagtexten har högsta möjliga kvalitet redan när den granskas av Lagrådet. Ju högre kvalitet de remitterade förslagen har desto mer kan Lagrådets granskning inriktas på väsentligheter.³⁸

Av stor betydelse för granskningen i Lagrådet är naturligtvis åter att tillräckligt med tid ges för granskningen och att departementet ställer nödiga resurser till förfogande för frågor som kan uppkomma under föredragningen.³⁹

Frågan om erforderlig tid gäller förutom tiden för granskningen också

37 Artiklar från symposiet publicerades i Svensk juristtidning (SvJT) 2009 s. 137–324.

38 2013/14:KU10 s. 106.

39 Lagrådet saknar egna kansliresurser och förslagen föredras och kompletterande hjälp erhålls av de departementstjänstemän som ställs till förfogande. Även om detta är en intressant fråga att diskutera i sig – hur det är och hur det skulle kunna vara – lämnas den i det följande därhän. Se dock vidare Karin Almgren SvJT 2009 s. 285 f., Caroline Taube SvJT 2009 s. 280 och Anne Ramberg SvJT 2009 s. 299.

tiden för att departementet sedan ska kunna tillgodogöra sig synpunkterna och vidta eventuella förändringar.

Vid upprepade tillfällen har därför KU påtalat behovet av att arbetet med lagförslagen planeras så att det finns tillräckligt med tid för beredningen av propositionerna efter Lagrådets yttranden.⁴⁰ Detta gäller i synnerhet när regeringen väljer att inte följa Lagrådets synpunkter. När så inte sker, t.ex. för att regeringen gör en annan juridisk bedömning eller har sin grund i ett politiskt ställningstagande, bör detta redovisas tydligt.

Har det skett väsentliga ändringar till följd av Lagrådets synpunkter finns det, enligt KU, anledning att överväga om Lagrådets synpunkter också ska inhämtas när det gäller det omarbetade lagförslaget. Det kan, liksom för lagförslag som väsentligt avviker från utredningsbetänkandet, eljest ifrågasättas om beredningskravet kan vara uppfyllt.⁴¹

Som framgått ovan och av tidigare avsnitt är beredningen av lagstiftningsärendet en av de frågor som återkommer i Lagrådets yttranden. Formellt nämns inte *granskning av beredningen* i de till Lagrådet hänskjutna uppgifterna, men när granskningen av de uppräknade uppgifterna sker är *förklaringen till svårigheterna* att fullgöra granskningen ofta bristande beredning.

Beredningen av de enskilda lagstiftningsärendena blir således indirekt granskade av Lagrådet och sedan är det naturligtvis upp till varje lagråd att välja hur det ska framföra eventuell kritik i avgivna yttranden.

Lagrådets kritik har blivit tydligare och allvarligare när sådana brister förelegat. Detta är måhända en reaktion mot att Lagrådets synpunkter många gånger tidigare förbisetts eller inte beaktats i tillräcklig omfattning. Allvarligare kritik från Lagrådet ska dessutom, enligt Regeringskansliets interna arbetsordning, anmälas till granskningskansliet inom Statsrådsberedningen.⁴²

Däremot finns inga särskilda krav för lagstiftningsärendets fortsatta behandling. I princip kan regeringen lägga fram och riksdagen anta ett lagstiftningsförslag som Lagrådet avstyrkt, ja t.o.m. utan att förslaget ens granskats av Lagrådet (8 kap. 21 § sista men. RF).

Avslutningsvis ska framhållas att det har diskuterats huruvida ett av Lagrådet avstyrkt lagförslag borde fordra kvalificerad majoritet (eller

40 Se 2013/14:KU10 s. 105.

41 Se 2013/14:KU10 s. 105.

42 Se vidare Patrik Örnsved SvJT 2009 s. 197.

kunna förklaras vilande) för att sedan kunna antas av riksdagen,⁴³ men uppfattningen är kontroversiell och inte oproblematisk ens om en sådan judiciell prövning skulle vara önskvärd.⁴⁴

6 Sammanfattning

Beredningskravet är allmänt formulerat i 7 kap. 2 § RF, för att man inte ville låsa regeringen vid strikta detaljregler, vilket sålunda skapar ett stort mått av frihet för regeringen att välja vad som i varje enskilt ärende passar bäst. Å andra sidan är det en frihet under ansvar – konstitutionellt ansvar – som övervakas och kontrolleras av konstitutionsutskottet, som också preciserar vad som är en god standard (normgivare), och av Riksrevisionen, för att sedan i de enskilda ärendena bevakas och påtalas av Lagrådet, särskilt när bristande beredning lett till att de granskade lagförslagen är svåra att bedöma eller rent av dåliga.

En sammanfattning av beredningskraven skulle – enkelt uttryckta – kunna se ut så här, om man därvid för utredningsstadiet lägger de mer generella anmärkningarna, som framkommer i flera studier (dvs. om KU sedan också skulle dela dessa uppfattningar):

Planering (<i>KU</i>)	– Redan när en utredning om ny eller förändrad lagstiftning sätts igång, bör ansvarigt departement göra en plan för hur hela ärendet ska hanteras från början till slut och därvid tillse att alla de resurser och tidsmarginaler m.m. som erfordras (nedan) också har tillgodosetts.
Utredningen (<i>Ej behandlat av KU, utan uppfattning i utredningar, konf. & litt. Se ovan</i>)	– Helst genom kommittéväsendet (kommitté eller särskild utredare). – Departementsintern i vissa fall, antingen för att det är brådskande, hemligt eller t.o.m. mer ändamålsenligt. – Myndighetsutredning i specialfall (förstudie, begr. specialfrågor m.m.) där det inte fordras demokratisk förankring, allsidighet eller liknande.
Direktiv (<i>Formkrav</i>)	– Beslutas av regeringen. – Behövs vid utredning genom kommittéväsendet, men inte vid dep.interna eller myndighetsinterna utredningar

43 Se t.ex. Anne Ramberg SvJT 2009 s. 298.

44 Se t.ex. Caroline Taube SvJT 2009 s. 279.

Tillsättning av funktionärer <i>(Riksrev. & utredn.)</i>	<ul style="list-style-type: none"> – Av regeringen eller (vanligen) ansvarigt statsråd. – Behövs vid utredning via kommittéväsendet (inte interna utredn.). – Bör ske omgående, särskilt ordförande/särskild utredare samt sekreterare/sekretariat (har ansetts gå för långsamt i flera utvärderingar). – Inget hindrar att externa experter även tillkallas till dep.interna utredningar.
Publicering <i>(Ej KU, slutsatser av debatten)</i>	<ul style="list-style-type: none"> – Helst Statens Offentliga Utredningar (SOU) eller, för dep.interna utredningar, i Ds-serien. – Numera också särskilda promemorior, men är inte att föredra. De är svårare att få tag i och därmed svårare att referera till (i t.ex. ett offentligt/vetenskapligt samtal). Ett minikrav borde vara att de förses med diarienummer, ansvarigt departement/myndighet, enhet, men hellre en (ny) egen serie (som går att referera till).
Remiss <i>(KU, prop.handbok & slutsatser av deb.)</i>	<ul style="list-style-type: none"> – Ska vara skriftlig. – Remissmöten bara som komplement. – Tveksamt att remittera SKV:s förslag utan dep.intern eller mer allsidig beredning (remissarbetet är omfattande och ska inte utnyttjas i onödan).
Remisstid <i>(KU & prop.handbok)</i>	<ul style="list-style-type: none"> – Normaltid: 3 månader (eller längre – särskilt vid behov av underremisser) – Kortare tid om särskilda skäl (obs. att KU betonat att det ska undvikas genom bättre planering) – Hänsyn tas till tid på året, varvid hänsyn bör tas till semestertider och större helger (inte räknas in i remisstiden).
Dep.beredning av remissvar <i>(KU)</i>	<ul style="list-style-type: none"> – Beredskap (planering) för att kunna ta hand om (beakta vid behov) alla remissvar. – Väl återge remissvaren i den fortsatta beredningen – Erforderlig tid för att <i>kunna ta hänsyn</i> till vad som framkommit under remissbehandlingen.
Förnyad remiss <i>(KU)</i>	<ul style="list-style-type: none"> – Vid större omarbetning av förslaget bör det genomgå en ny remissbehandling.
Lagrådsremiss <i>(KU)</i>	<ul style="list-style-type: none"> – God planering så att Lagrådet kan avsätta erforderlig tid. – God beredskap på departement för att kunna serva Lagrådet med ytterligare underlag (vid behov).

Dep.beredning av Lagrådet yttrande (KU)	<ul style="list-style-type: none"> – Erforderlig tid för att <i>kunna ta hänsyn</i> och eventuellt göra ändringar i eller t.o.m. omarbета förslaget (kritik mot 1–2 veckor innan prop. beslutats). – Tydlig motivering när Lagrådets förslag inte följts.
Förnyad lagrådsremiss (KU)	<ul style="list-style-type: none"> – Vid större omarbetning av förslag bör det åter remitteras till Lagrådet.

I den nämnda studien för Svenskt Näringsliv uppmärksammas två lagstiftningar (tre beredningar) särskilt, ränteavdragsbegränsningslagstiftningen (både 2009 års och 2013 års version) samt 2014 års reformerade 3:12-lagstiftning. Mätt mot de ovan nämnda kraven är det inte mycket som uppfyllts; se vidare detaljredovisningen i den rapporten.⁴⁵

Kritiken kulminerade när finansministern, på Lagrådets kritik 2013, svarade att *det finns i nuläget inte anledning att frångå denna rutin*, varvid han avsåg snabbutredda (hemliga) förslag under våren, snabb remissbehandling och departementsbehandling under sommaren, för att kunna ha med förslaget i budgetpropositionen tidigt på hösten.

Skälen för avvikelserna har således angetts vara stor brådska, men kritikerna menar att det inte funnits sådan brådska att kraven inte skulle ha kunnat iakttas, med en senarelagd lagstiftning som följd (eller tidigare igångsättning av utredningen), eftersom problemen inte var okända, inte heller fatala om ny lagstiftning inte skyndsamt tagits fram (snarare möjliga ”politisk brådska”).

Kontrollen av att beredningskraven iakttas är inte strikt judiciell. Ytterst faller det på KU, att efter anmälan från utskott, enskild riksdagsledamot eller på eget initiativ, rapportera sina iakttagelser till riksdagen, som sedan kan välja att bara uppmärksamma regeringen på vad Konstitutionsutskottet funnit, understryka kritiken eller t.o.m. välja att inte besluta om föreslagna lagändringar. (Kraftigare remedier, såsom åtal mot statsråd beslutas av KU och misstroendeförklaring av riksdagen, blir knappast aktuella.)

Därmed finns det ett *preciserat beredningskrav* och ett antal organ som övervakar att det iakttas, men å andra sidan finns ingen fristående judiciell prövning av dessa normer, vilket för kritiker av bristande beredning av

⁴⁵ Se Om beredningsprocessen för skattelag, Svenskt näringslivs publikation, september 2014 s. 44 ff. (Mer om detta i en kommande artikel.)

enskilda lagförslag kan framstå som en sorts *lex imperfecta*. För dem som vill gå längre – och förslag framförs då och då i debatten – kan det vara lockande att börja tänka i banor som införande av en konstitutionsdomstol eller åtminstone vissa spärregler, såsom en fördröjningsmekanism för riksdagen att fatta beslut om Lagrådet framfört allvarlig kritik eller t.o.m. avstyrkt ett lagstiftningsförslag. I studien nämns några exempel på sådana förslag.

Andra menar att det kan verka dämpande på Lagrådets sätt att uttrycka sig och menar att det räcker med att debatten om bristande beredning förs offentligt och i förlängningen också uppmärksammas av KU. Regeringskansliet tar kritik som framförs av KU på stort allvar, sägs det. Mot detta står att KU är ett riksdagsinternt politiskt organ som även kan ta andra hänsyn.

Debatten kommer säkerligen drivas vidare om och i takt med att bristande beredning som inte åtgärdas ändå accepteras. Ytterst är det dock en fråga för riksdagen, eftersom bristande beredning egentligen är en fråga om bristande beslutsunderlag för riksdagsledamöterna, den fria opinionsbildningen och den demokratiska beslutsprocessen.

I en andra artikel – i nästa nummer av Skattenytt – redovisas också den utvärdering som skett av de ovan omtalade lagberedningarna och de synpunkter som framkom vid presentationen av den nämnda studien.

Anders Hultqvist är jur. dr och adj. professor i finansrätt vid Stockholms universitet.