

LOTTA BJÖRKLUND LARSEN

## Skatteantropologi. Ett nytt vetenskapligt perspektiv på ett klassiskt fält

*Vad kan antropologer bidra med för kunskap om beskattning? Detta var ett av syftena med den workshop som 28–30 oktober 2019 samlade 15 antropologer på en kursgård utanför Stockholm. Generöst finansierade av Riksbankens jubileumsfond<sup>1</sup> träffades vi för att diskutera vad antropologi som disciplin bidrar med till skatteforskningen men också för att stärka beskattning som antropologiskt forskningsområde – eller fält som antropologer säger. Som utgångspunkt presenterade och diskuterade vi vår forskning om skatter och beskattning. Den som läser artikeln till slut kommer att få exempel av beskattning från många av världens hörn men också mer generellt läsa om vad vårt bidrag är genom de konstruktiva och insiktsfulla kommentarer vi fick från våra tre diskutanter: Professor Janet Roitman från New School for Social Research – New York, Nina E. Olson f.d. United States National Taxpayer Advocate, och Professor Lynne Oats från TARC (Tax Administration Research Centre) – University of Exeter Business School.*

Syftet med denna artikel är tvåfalt. Först, att rapportera från detta möte, berätta om de presentationer och diskussioner som fördes och därmed presentera något om den forskning om skatt och beskattning som bedrivs av antropologer runt om i världen. För det andra ska jag, vilket kanske är mer intressant för Skattenytts läsare än att läsa om en workshop, beskriva vad antropologer kan bidra med för kunskap och insikter som inte andra skatteforskare – skatterättare, redovisningsforskare, ekonomer och även kriminologer när det gäller skatteundandragandet – adresserar.

Så jag gör detta i omvänd ordning. Först berättar jag något om antropologi och de metoder vi använder oss av och hur jag själv använt mig av ett antropologiskt perspektiv i min forskning om och på Skatteverket. Därefter avslutas artikeln med en rapport från den forskning som presenterades på workshoppen jag nämnde i inledningsvis.

---

<sup>1</sup> "BECOMING TAXPAYERS: ESTABLISHING THE ANTHROPOLOGY OF TAX" är ett nätverksinitiativ jag koordinerar tillsammans med Nicolette Makovicky, Oxford University.

## 1 NÅGOT OM ANTROPOLOGI

Antropologi är studiet av människor i samhället. Framförallt försöker antropologer att förstå sammanhangen – relationerna – mellan olika sidor av mänskligt varande. Syftet är dubbelt: att både belysa den sociala och kulturella *variationen* i världen, och att förstå de *likheter* som finns mellan samhällsinstitutioner och mänskliga relationer.<sup>2</sup> Ska vi till exempel förstå hur människor ser på sin ekonomi är det inte enbart ur ett rationellt ekonomiskt tänkande. Det är många saker som påverkar människors ekonomiska handlingar. Visst handlar det om att ha råd – eller inte – men det är så mycket mer som står på spel när vi bestämmer oss för att köpa det ena eller det andra. Vi beaktar vad vi anser oss behöva, vilka värderingar vi har, vad andra köper men också vad som finns tillgängligt att köpa. Vi kan säga att våra konsumtionsval är socialt och kulturellt betingade eftersom människor boende i Sverige generellt inte köper samma saker som de som bor i Kina, Oman eller Argentina. Någon kan invända att konsumtionsvalen skiljer sig mellan de som bor i Stockholm eller Storuman, i Stocksund eller Skärholmen. Det gör de vilket också understryker att värderingar inte är nationella; de är kulturella.

Detsamma gäller hur vi människor förhåller oss till lagen. Det handlar inte om att följa eller bryta lagar, utan hur lagen tolkas och praktiseras i vardagen. Mycket av debatten i Skattenytt handlar om tolkningsföreträden, framförallt inom svensk skattelagstiftning och om vem och vilken samhällsinstans som har rätt att tolka vad. Inom antropologin görs det skillnad på ”legal” – laglig, och ”licit” vilket i svensk översättning felaktigt också blir till laglig. Men ”licit” är den samhälleligt och kulturellt accepterade rättvisan, de normer och värderingar som anses vara socialt gångbara. Om en handling anses vara ”licit”, dvs. acceptabel även om den är olaglig, är det mycket enklare för människor att bryta mot lagen, mer eller mindre uppsåtligt. Om de har möjlighet.

## 2 HEMSTÄDNING, ”PIGDEBATTEN” OCH RUT-AVDRAG

Ta exemplet med att hemstädning, av tradition något som ofta inte ses som arbete men som under mitten av 1990- och hela 2000-talet var en het politisk potatis i en debatt med moraliska och ekonomiska inslag. Hemstädning är, och var, ett informellt arbete och om det köptes var även ersättningen ofta informell. Men köper man hem städning i Sverige idag är det

<sup>2</sup> Hylland Eriksen, T. (1998). *Små städer – STORE SPÖRSMÅL*. Oslo: Universitetsförlaget.

oftast en skattesubventionerad tjänst genom det s.k. RUT avdraget (renhållning, underhåll, tvätt). RUT-avdragets vara eller inte vara tas numera upp enbart i valtider men diskuterades då som ”pigdebatten”. Det började med att nationalekonomen tillika moderata riksdagsledamoten Anne-Marie Pålsson 1993 föreslog att s.k. hushållsnära tjänster skulle subventioneras med skatteavdrag. Fördelarna ansågs vara flera: Sverige skulle få bukt med det utspridda svartarbete som florerade i hemmen; de framförallt nyanlända svenskar som arbetade med svartstädning skulle komma in på den formella arbetsmarknaden och i större omfattning kunna få riktiga anställningar, innefattade av lagar och regler; heltidsarbetande familjer skulle kunna avlastas i vardagen. Motargumenten var många och formulerades framförallt från vänsterhåll: avdraget skulle förstärka kvinnors utsatthet som lågavlönade med de minst kvalificerade jobben i arbetslivet; det skulle motarbeta integration av invandrare i samhället; enbart de rika skulle kunna dra nytta av skattesubventionen. Dessutom skulle en ordentlig människa i Sverige ”ta hand om sin egen skit”.<sup>3</sup> Tidigare LO-ekonomen och motståndaren till RUT-avdraget Villy Bergström namngav fyndigt diskussionen som ”pigdebatten”. Med subvention av hemtjänster skulle vi få tillbaka klass samhället, en svensk variant på det engelska ”upstairs-downstairs”.

Oavsett om man är för eller emot skattesubventionerade hemtjänster, är det (minst) två aspekter på denna debatt som är intressant ur ett antropologiskt perspektiv. För det första var RUT-avdraget till sin konstruktion en kopia av ROT-avdraget (reparationer, ombyggnad, tillbyggnad). ROT-avdraget användes i perioder från 1990-talet och framåt som ett politiskt redskap som infördes i lågkonjunktur.<sup>4</sup> Tanken med avdraget var att främja byggnadssektorn vilken ansågs vara lokomotivet för ekonomisk återhämtning. Skillnaden var typen av tjänster som subventionerades. RUT-avdraget avsåg främst tjänster som utfördes av kvinnor, medan ROT-avdraget kom mest till gagn för byggnadssektorn där traditionellt män arbetade. ROT-avdraget hade aldrig debatterats i termer av klasskillnader eller genusproblematik.

3 För olika insiktsfulla beskrivningar av denna debatt, se bland annat: Ernsjö-Rappe, T. and Strannegård, L. (2004). *Rent hus: Slaget om den svenska damm-rättan*. Stockholm, Nordstedts förlag. Ambjörnsson, F. (2018). *Tid att städa: Om vardagsstädningens praktik och politik*. Stockholm: Ordfront. Gavanas, A., & Calleman, C. (2013). *Rena hem på smutsiga villkor? Hushållstjänster, migration och globalisering*.

4 Kanske fanns varianter tidigare men då under annat namn.

För det andra var det nästan enbart i Sverige som köpt hemstädning ansågs vara problematisk.<sup>5</sup> Jag blev själv intresserad i frågan genom mitt avhandlingsarbete som handlade om köp av svart arbete.<sup>6</sup> Vid presentationer av mitt arbete på utländska konferenser förstod bokstavligen ingen varför köpt hemstädning var viktigt i Sverige. Danska forskare ställde sig frågande till hela debatten, en spansk feministisk forskare berättade om städhjälp i hemmet som en självklarhet och två amerikanska statsvetare som analyserade frågan hade själva hemstädning – en av dem umgicks med sin familj privat med städerskans familj. Frågan varför RUT-subventionen blev så omdebatterad, men inte ROT-subventionen vill jag hävda är en kombination av Sveriges socioekonomiska historia men också av kulturella värderingar. Med historisk resonans skapade RUT-avdraget ett nexus där synpunkter på arbete, klass, och genus i en svensk samhällskontext kunde artikuleras.

Men en antropolog intresserar sig också för hur värderingarna förändras. En tredje relevant fråga avseende pigdebatten är varför den har ebbat ut. När Reinfeldt-regeringen väl införde RUT-avdraget var det ganska stort motstånd, men efterföljande socialdemokratiska regeringar har inte tagit bort subventionen (även om de minskat det något). Att Skatteverket gjort själva administrationen av både RUT och ROT avdrag otroligt enkel för konsumenter bidrar säkert också. Subventionen är idag ganska osynlig och ses enbart i information från Skatteverket om man har köpt hemtjänster.

Människor åberopar inte samma värderingar för 10 år sen som vi gör idag. Vi påverkas av yttre skeenden och oväntade händelser, av myndigheter och marknadsföring, av forskning och opinionsbildning – av vår syn på hur världen hänger samman. Den köpta städningen som i svart version var olaglig och av många oacceptabel, har genom RUT-avdraget blivit åtkomlig för betydligt fler att köpa formellt. Genom RUT-avdraget blev hemstädning både statligt subventionerad och sanktionerad. Den har blivit alltmer accepterad. Kausalt beror den ökade acceptansen på lagändringar, ekonomiska incitament, smart administration, bättre villkor för städarna men också samhälleliga förändringar – det är svårt att säga exakt vad som gjort att synen på köpt hemstädning förändrats. Det antropolo-

5 Bowman, J. R., & Cole, A. M. (2009). Do Working Mothers Oppress Other Women? The Swedish "Maid Debate" and the Welfare State Politics of Gender Equality. *Journal Of Women in Culture and Society*, 35(1), 157–184. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>.

6 Björklund Larsen, L (2010). *Illegal yet Licit. Justifying Informal Purchases of Work in Contemporary Sweden*. Stockholm Studies in Social Anthropology N.S. 2. Stockholms Universitet.

giska perspektivet kan då vara att belysa vilka aspekter av mänskligt varande som påverkar synen på i detta fallet köpt hemstädning och hur dessa aspekter förändrats genom att det blivit mer accepterat.

### 3 ANTROPOLOGISKA METODER

Antropologisk forskning kännetecknas framförallt av att definiera ett fält där vi 1) använder etnografi som metod och 2) ställer något öppnare frågor än andra samhällsvetenskapliga discipliner till dem vi forskar om. Vi är intresserade av hur samhället görs möjligt, vilket ofta handlar om att förstå kopplingarna mellan olika samhälleliga aspekter. Jag nämnde inledningsvis vad som påverkar människors ekonomiska handlingar. Mer explicit kan vi till exempel fråga om religiositet, politisk tillhörighet, utbildning, social status eller den nutidiga brännande frågan om klimatet påverkar konsumtionsvalen. Och på vilket sätt. Antropologers föredragna metod för att besvara dessa frågor är deltagande observation. Vi är på plats – vi pratar med människor, vi läser vad de skriver, vi ser vad de gör. Genom att *vara i* samhället vi studerar försöker vi förstå vad det betyder att vara människa i det valda sammanhanget. Alla med någon slags självinsikt vet att människor inte alltid gör vad de säger. Det behöver inte betyda att vi ljuger uppsåtligt, utan att det är mänskligt att inte bete sig helt rationellt. Lite raljant kan man säga att vi antropologer tar människor och deras agerande på allvar i vår forskning.

Det är inte alltid att deltagande observation på plats är möjligt och då kompletterar vi med andra metoder: samtal och intervjuer, dokument, riktlinjer, regelverk, och övrigt tillgängligt material som har något att säga om det vi är intresserade av. Det är alltså svårt att på förhand säga exakt vilket material som är relevant, hur mycket tid som ska läggas på insamling av data eller hur många intervjuer som ska göras. Det viktiga är att undersöka vår frågeställning tills vi uppnått en mättnad i det empiriska materialet. När vi hört, läst och sett samma saker upprepa som samlat kan ge svar på forskningsfrågorna.

Men antropologisk forskning består inte enbart av att samla in etnografisk empiri och beskriva denna. Forskningen ska också ha en teoretisk klangbotten. God antropologisk forskning är enligt antropologen Godfrey Lienhardt som en stuvning baserad på en elefant av empiri och en kanin av teori, men i varje munfull känner man smaken av kanin<sup>7</sup>. Antropologer

7 Lienhardt, G. From Study to Field, and Back. *Times Literary Supplement*. 7.6.1985.

undersöker alltså hur en grupp människor med något gemensamt förstår och finner mening med sina handlingar i relation till andra människor, till samhället och dess institutioner. Vi vill både belysa aspekter på social och kulturell variation i världen, men också att förstå de likheter som finns mellan samhällsinstitutioner och mänskliga relationer.<sup>8</sup> Så också avseende beskattningsfrågor.

#### 4 ANTROPOLOGI OCH BESKATTNING

Vad beskattas, varför ska just detta beskattas, hur beskattas detta och vem betalar skatten är till synes var och en enkla frågor men tillsammans bildar de en komplex frågebild. Som sociologen Elisabeth Clemmens träffande uttryckte sig ”Taxation has been ignored [from a sociological perspective] for precisely the same reason that it turns out to be so fascinating: taxes are obscenely complex”.<sup>9</sup> Det är alltså ett komplext område som efterfrågar olika vetenskapliga perspektiv.<sup>10</sup> Denna komplexitet understryker vikten av tvärvetenskaplig forskning på området. Antingen i samarbete på tvärs av discipliner adresserande samma frågor men med olika forskningsperspektiv<sup>11</sup> eller att de vetenskapliga disciplinerna bidrar från var sitt håll men att forskarna läser och inspireras av varandra.<sup>12</sup> Skatteforskare använder sig ofta av samma begrepp men tolkar och använder dem på olika sätt. Ett relevant exempel är begreppet reciprocitet där skatterättare, ekonomer och antropologer har olika förståelse av dess innebörd. Ska vi föra skatteforskningen framåt måste vi ha olika perspektiv på mänskligt agerande i fokus.

Precis som människor gör olika ekonomiska prioriteringar och val, skiljer sig också synen på beskattning i olika länder. Som antropologer är vi intresserade av hur människor förhåller sig till beskattning. Vad säger de

8 Hylland Eriksen, T. (1998). *Små städer – STORE SPÖRSMÅL*. Oslo: Universitetsförlaget.

9 Clemens, E. S. (1999). Review: Good Reasons to Stop Avoiding Taxes Reviewed Work (s): The Hidden Welfare State : Tax Expenditures and Social Policy in the Good Reasons to Stop Avoiding Taxes. *American Bar Foundation*, 24(2), 517–513.

10 Oats, L., ed. (2012). *Taxation: A Fieldwork Research Handbook*. London and New York: Routledge. Peters, C. (2014). *On the Legitimacy of International Tax Law*. IBFD Doctoral Series. Vol. 31. Amsterdam.

11 Ett bra exempel är det Horizon2020 finansierade projektet Fairtax (<https://www.umu.se/fair-tax/>) där jurister, nationalekonomer och etnografiskt inspirerade forskare samarbetade.

12 Alm, J. (2012). Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *International Tax and Public Finance*, 19(1), 54–77. Retrieved from <http://link.springer.com/article/10.1007/s.10797-011-9171-2>.

om skatt, vad tycker de om att bli beskattade och vad gör de i praktiken? Skattelagarna är givetvis grunden till att skatt uppbördas. Men lagarna ska tolkas och själva beskattningen kan gå till på ofantligt många sätt. Skatteverket har ju framgångsrikt visat att det är viktigt *hur* skatten krävs in och hur man behandlar skattebetalarna. I ett högskatteland som Sverige gör beskattningen ett ganska stort inhugg i människors ekonomiska vardag (även om Skatteverket har gjort mycket för att förenkla vår beskattning och därmed till dels också gömma detta faktum), i många andra länder existerar inte personlig inkomstbeskattning utan den största delen av skatteintäkter betalas av företag, av olika slags konsumtionsskatter eller moms, av tullar och turister.

Antropologisk forskning om beskattning kan grovt delas in i 3 olika perspektiv – mikro, meso och makro.

Först, forskning om skattearenans olika aktörer och intressenter: skattemyndigheter, individer eller företag som skattebetalare, intresseorganisationer och andra aktörer. I fokus är hur de relaterar till skatt och beskattning i sin vardag. Ett exempel är köpare av hemstädning. Vilka begrundelser har de som köper vitt, de som köper svart och de som väljer att inte köpa hemstädning överhuvudtaget? Det är ett mikro-inspirerat perspektiv.

Den andra aspekten riktar fokus på sociala processer, till exempel vilken relation, beskattning skapar. Vad kännetecknar relationen mellan olika intressenterna på skattearenan eller till staten som inkrävande myndighet? Här kan etymologin ha betydelse. Vad innebär det att vara skattskyldig, skattebetalare eller kund, som Skatteverket numer benämner de som betalar skatt? I denna forskning kan också medborgarskap genom att betala skatt komma i fokus, s.k. ”fiscal citizenship” eller ”social contract”<sup>13</sup>. Detta kan sägas vara ett meso-perspektiv där samhällsinstitutioner som beskattningen skapar är i fokus.

För det tredje bidrar vi till ”tax compliance” forskningen (som på svenska har fått den något underliga och starkt moralkopplade översättningen av ”viljan att betala skatt”). Folk i gemen vet att det offentliga Sverige och

13 Guano, E. (2010). Taxpayers, Thieves, and the State: Fiscal Citizenship in Contemporary Italy. *Ethnos: Journal of Anthropology*, 75(4), 471–495. Mehrotra, A. K. (2015). Reviving Fiscal Citizenship. *Michigan Law Review*, 113(6), 943–972. Willmott, K. (2017). Taxpayer governmentality: governing government in Metro Vancouver’s transit tax debate. *Economy and Society*, 46(2), 255–274. <https://doi.org/10.1080/03085147.2017.1359441>. För artiklar som problematiserar begreppet ”social contract” i relation till beskattning kommer ett special nummer i tidskriften *Social Analysis* senare i år.

vår välfärd finansieras av skatteintäkter men ser ändå beskattning som ett nödvändigt ont. Många människor är stolta skattebetalare som bidrar till välfärden, andra ryser av obehag vid att höra blotta ordet skatt, några tänker i politiska banor, en del ser det som moralisk plikt och en liten skara är uppriktigt intresserade – som Skattenytts läsare. Forskningsfrågan som är i fokus för antropologer är hur beskattning görs möjlig i samhället – vad är det som får oss att betala skatt och hur går det till? Tvång, oundviklighet, moral, ekonomisk nödvändighet, omsorg för andra, tillhörighet? Koncepten känns säkert igen, men fokus i vår forskning ligger inte på lagen utan dess tillämpning i praktiken. Juridiskt sägs viljan att betala skatt öka om en skatt ses som effektiv, legitim, enkel och lättförståelig, och inte minst rättvis.<sup>14</sup> Innebörden av vad rättvis skatt och beskattning är har ändrats över tid.<sup>15</sup> Under den s.k. neoliberala eran spelade inte *rättvis* någon framstående roll avseende beskattning,<sup>16</sup> men på senare tid har begreppet kommit att spela en allt större roll, inte minst globalt.<sup>17</sup>

Viljan att betala skatt beror på relationella, institutionella, organisatoriska och kulturella aspekter.<sup>18</sup> Aktörerna är många eftersom skattearenan inte enbart består av skattebetalare och skattemyndighet: skatterådgivare,<sup>19</sup> internationella skatteexperter,<sup>20</sup> men också av nationella organisationer med särintressen såsom FAR, Svenskt näringsliv, Skattebetalarnas förening etc. och internationella samarbetsorganisationer som OECDs Forum for

14 Lodin, S.-O. (2007). Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning. *Skattenytt* 2007, 9, 477–490.

15 Swank, D., & Steinmo, S. (2002). The New Political Economy of Taxation in Advanced Capitalist Democracies. *American Journal of Political Science*, 46(3), 642–655.

16 Chittenden, F., & Foster, H. (2008). Fairness in the taxation of small businesses. In *Fair tax: towards a modern tax* (pp. 28–41). Smith Institute.

17 European Union, Tax and Customs Union. (2016). *Tax Policies in the European Union. 2016 Survey*.

18 Mumford, A. (2002). *Taxing culture*. Dartmouth: Ashgate Pub Ltd. Murphy, K. (2004). *Procedural Justice and Tax Compliance* (No. 56). Boden, R., Killian, D. S., Mulligan, E., Oats, L., Hikaka, G., & Prebble, J. (2010). Autopoiesis and general anti-avoidance rules. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(7), 545–559. Oats, L., ed. (2012). *Taxation: A Fieldwork Research Handbook*. London and New York: Routledge. Björklund Larsen, L., (2017). *Shaping Taxpayers. Values in Action at the Swedish Tax Agency*. Oxford: Berghahn Books.

19 Mulligan, E., & Oats, L. (2015). Tax Professionals at work in Silicon Valley. *Accounting, Organizations and Society*, 52, 63–76.

20 Mugler, J. (2018). 'Regulatory Capture? Fiscal Anthropological Insights into the Heart of Contemporary Statehood', *The Journal of Legal Pluralism and Unofficial Law* DOI: 10.1080/07329113.2018.1557434 Seabrooke, L., & Wigan, D. (2016). Powering ideas through expertise: professionals in global tax battles. *Journal of European Public Policy*, 23(3), 357–374.

Tax, IOTA, EUs Taxation and Customs Union etc. Det är alltså ett ganska trassligt område med många olika intressenter, olika typer av skatter, nationella och i ökande grad internationella lagar och regler. Tax compliance forskningen är ett makroperspektiv vilket gör det möjligt att adressera en mängd företeelser i kombination. I min förståelse måste forskningen alltid baseras på empiri tagen från mikroperspektivet och på det sättet kopplas ihop med samhällsinstitutionernas kännetecken på meso och makro nivå.

Den uppmärksamme läsaren ser givetvis överlappningar mellan de tre perspektiven, men ett antropologiskt fokus ligger i ett kritiskt men också nyfiket förhållningssätt. Hur görs beskattning möjlig? Min poäng är att beskattning som företeelse väcker många aspekter på att vara människa som en del av ett större sammanhang – av samhället. Och det är här antropologer kan bidra.

## 5 ANTROPOLOGI OM SKATTEVERKET: ATT FORMA OCH FORMAS AV SKATTEBETALARE

Många är diskussionerna om Skatteverkets roll i detta; om hur de tolkar lagen, på vilket sätt de kommunicerar med skattebetalarna, vilka digitala strategier de tar och tagit och de etiska aspekterna på detta, förenklingen av den årliga deklarationen för anställda skattebetalare och om de med sina initiativ går utanför sitt uppdrag. Detta varken kan eller vill jag bedöma här och juridiskt är jag oägnad till detta; min poäng är att Skatteverket som myndighet sägs ha lyckats uppnå stort förtroende i det svenska samhället.<sup>21</sup> Hur detta uppnåtts är fascinerande både i internationellt perspektiv (där skattemyndigheter oftast inte åtnjuter samma typ av förtroende) men också med tanke på dess uppdrag som faktiskt är att *ta* våra pengar. (Jämfört med Försäkringskassan och CSN som ska *ge* pengar. Dessa myndigheter åtnjuter betydligt lägre förtroende).<sup>22</sup> I min egen forskning har jag forskat och skrivit om hur det svenska Skatteverket arbetar och hur de samverkar med olika skattebetalare: globala storföretag, privatpersoner, småföretagare. Jag har också intresserat mig för hur människor undviker att betala skatt; min avhandling handlade om hur köp av svart arbete kan rättfärdigas.

21 Arkhede, S., & Holmberg, S. (2015). *Svenska folkets bedömning av offentliga myndigheters verksamhet*. Skatteverket. (2017). *Brukarundersökningen: Medborgarnas synpunkter på skattesystemet, Skatteverkets sätt att arbeta*. Solna.

22 Arkhede, S., & Holmberg, S. (2015). *Svenska folkets bedömning av offentliga myndigheters verksamhet*.

Som del av mitt forskningsarbete gjorde jag fältarbete på Skatteverket där jag i tre år följde ett riskanalysprojekt från ax till limpa. Min utgångspunkt var den alltomfattande lagen som säger att alla byten av tjänster som har ett värde, oavsett hur det ersätts, bör vara föremål för beskattning. Jag var alltså intresserad av hur lagen tolkas och på vilket sätt den omsätts till beskattningsstrategier i praktiken på Skatteverket. Skatteverket sitter ju faktiskt med en slags Svarte-Petter när de ska tolka denna lag i verkligheten.<sup>23</sup> Resultatet av projektet blev en etnografi av en grupp analytiker på Skatteverket, deras arbete, vilka redskap de använder sig av när de tolkar omvärlden och hur de samarbetar med andra avdelningar, externa aktörer och översta ledningen. Kort sagt vilken kunskap de använder sig av. Eftersom analytikerna gör beslutsunderlag till Skatteverkets ledning finns det anledning att också granska något så relativt obskyrt som en riskanalysrapport i vardande.

Att följa denna riskanalysrapport från ide till slutrapport tog mig till olika avdelningar, möten och sammanhang på Skatteverket. Intressant nog publicerades inte rapporten offentligt på Skatteverkets hemsida, eftersom undersökningsmetoderna både gav motsägelsefulla resultat men också motsade Skatteverkets dåvarande strategier. I boken *Shaping Taxpayers. Values in Action at the Swedish Tax Agency*<sup>24</sup> beskriver jag detta arbete och förklarar hur Skatteverket arbetat för att ta sig till den internationellt avundsvärda position de (jag skriver de eftersom jag följde många aktörer inom Skatteverket) har i det svenska samhället.

Insikterna var flera. För det första är de mycket försiktiga med att offentliggöra undersökningar som motsäger deras strategier. I detta fall att alla vill betala den skatt de bör göra. För det andra använder sig Skatteverket medarbetare av långa och djupa erfarenheter för att göra en analys, även om de säger sig basera analysen på statistiska undersökningar och vetenskapliga forskningsresultat. Vad som blev tydligt i analysrapporten var att människor inte säger vad de gör. Resultatet av den omfattande telefonintervjuundersökning om människors attityder som ett intervjuföretag utförde, motsade resultatet av den slumpvisionskontroll av de

23 Skatteverket. (2006). *Svartköp och svartjobb i Sverige. Del 1: Undersökningsresultat*. Solna: Skatteverket.

24 Björklund Larsen, L. (2017). *Shaping Taxpayers. Values in Action at the Swedish Tax Agency*. Oxford: Berghahn Books.

skattebetalare som var i fokus för undersökningen.<sup>25</sup> För det tredje, dessa insikter kom fram i analysrapporten, men tagna tillsammans ansågs den inte kunna publiceras på samma sätt som andra analysrapporter. *Viljan att betala skatt* verkade saknas vilket motsade Skatteverkets strategier om att de flesta vill bidra. Det som inte Skatteverket kan kontrollera, kan man heller inte kommunicera. Anledningen är att svenska samhällets *tax compliance* – viljan att betala skatt – då skulle kunna minska. För det fjärde vet Skatteverket vad antropologer påpekar – lagen är alltid föremål för tolkning och den måste anpassas till verkligheten och de värderingar som präglar samhället. När en analytiker på ett möte lakoniskt sade att ”lagen säger en sak och praktiken en annan” var responsen allmänt, befriande skratt. Någon hade faktiskt tagit bladet från munnen och uttalade sig om den verklighet de som myndighet arbetar i. Som de ska tolka lagen i. Det är alltså ingen lätt uppgift Skatteverket har men helt klart formar Skatteverket skattebetalarnas beteende med tekniska innovationer, vänligt bemötande, kommunikation av strategier, förenkling men också övervakning av det som ska beskattas. Men för att Skatteverket ska förbli legitimt menar jag att de också formas av svenska skattebetalares värderingar. Allt kan inte beskattas även om lagen säger så. Skatteverket är mycket noga med att försöka förstå värderingarna i det svenska samhället.

Även om antropologer har en specifik fråga – i ovanstående exempel hur Skatteverket tolkar lagen – måste det till ett helhetsperspektiv för att få svar på frågan. Skattebetalare kan irritera sig på specifika skatter (fastighetsskatten) eller administrativa pålagor (rapportering av användande av företagsbil för privatbruk) är det ofta en upplevd helhet som påverkar deras syn. Det totala skattetrycket. Att skatter i juridisk mening är olika och ofta tillkommit i stuprörsperspektiv ignoreras ofta av dem som betalar. Det är en upplevd helhet, även om den kan ändras genom smarta lösningar som RUT-avdraget (se ovan). Antropologer försöker sätta sig in i hur människor ser på det de gör som ett sammanhang av samhället. Vi försöker alltså koka en elefantstuvning kryddad med kanin.

---

25 Vilken typ av skatt och för vilka skattebetalare riskanalysprojektet handlade om låter jag vara oskrivet här eftersom jag fick access till Skatteverket mot att jag lovade sekretess kring vad som explicit var i fokus. Mitt intresse var mer överordnat och riktade sig mot Skatteverkets användande av vilken kunskap och hur ny kunskap om skattebetalare och samhället formas.

## 6 NÄTVERKET ”BECOMING TAXPAYERS”

Ett av syftena med nätverket ”Becoming Taxpayers” är att mer specifikt utvärdera på vilket sätt ett antropologiskt perspektiv kan bidra till skatteforskningen. Att helt enkelt överordnat vidga insikterna om vad vi kan säga med vår forskning.

Vi bidrar med ett aktörcentrerat perspektiv på skatteforskning. Vi ställer en mängd frågor som förhoppningsvis genererar insikter som är betydelsefulla över nationella gränser. Vad betyder det att betala skatt i olika länder och för olika människor? Vilken betydelse får byten, ansvar och reciprocitet när beskattning inkluderas? Hur formar olika skattekulturer ekonomiska och moraliska subjekt? Hur skapas relationen mellan medborgare och stat genom att ta utgångspunkt i beskattning? Är det en väl avvägd tvåvägs relation eller påverkar andra aspekter? Till exempel kan vi fråga hur samhälleliga institutioner som ökande inkomstskillnader, genus och immigration påverkar individens möjlighet att förstå beskattning som ett krav på staten?

Våra diskutanters olika bakgrund garanterade att vi både höll ett antropologiskt fokus (Janet Roitman) men också att vår forskning förblir relevant för en bredare publik av skattekunniga forskare (Lynne Oats) och praktiker (Nina Olson). Janet Roitman, professor på New School for Social Research i New York skrev en i mitt tycke otroligt spännande bok<sup>26</sup> om ett skatteuppror i Kamerun på 1990-talet. Regeringen kallade den *incivisme fiscal* medan upprorsmakarna benämnde det *Opération Villes Mortes*. Enbart etymologin i begreppen belyser de olika synpunkter som motståndarna tog, men i sin Foucauldianskt inspirerade analys visade Roitman på att det var för enkelt att säga att staten fallerade. Snarare lyckades den Kamerunska staten någorlunda återskapa sin auktoritet, inte genom att använda sig av sin reguljära polis utan genom användandet av olika informella nätverk vilka en del utan tvekan var illegala. Nina E. Olson är förmodligen mer namnkunnig för Skattenytts läsare med hennes långa karriär som United States National Taxpayer Advocate, NTA, och som gäst i olika svenska skatteforskningsseminarium. *I have forty years of fieldwork experience* inledde hon sitt anförande med, bland annat från sitt arbete i amerikanska IRS där hennes uppdrag de senaste 10 åren bestått i att försvara amerikanska skattebetalares rättigheter. Som NTA har Olson haft ett

26 Roitman, J. L. (2005). *Fiscal disobedience: an anthropology of economic regulation in Central Africa*. Princeton: Princeton University Press.

ganska delikat uppdrag. Hon har haft ansvar för 2000 medarbetare fördelade på alla IRS regionala kontor – medarbetare anställda av IRS men vars arbetsuppgifter består av att skydda skattebetalarna från en för klåfingrig myndighet. Olson har tidigare under många år arbetat som frivillig på de många skattekliniker som gratis hjälper utsatta amerikanska skattebetalare med skatteärenden. Professor Lynne Oats har varit med att skapa Tax Administration Research Centre (TARC) på Exeters universitet. Oats har en solid skattebakgrund. Först som skatterevisor på australiska ATO och sen snart 30 år också en akademisk karriär. Hon skriver både praktiskt om internationell och nationell beskattning,<sup>27</sup> men inspireras också av samhällsvetenskapliga teorier för att förstå relationer mellan olika intressenter på skattearenan. Vi i vårt nätverk var i goda händer!

## 7 JORDEN RUNT UR ETT ANTROPOLOGISKT SKATTEPERSPEKTIV

Genom de olika forskningspresentationerna fick vi många nerslag i hur man förhåller sig till olika skatter och beskattning runt omkring vår glob. Vad är det som påverkar om skattebetalare vill betala eller ej? Vad finns det för olika skatter och hur är det att bli beskattad som samhällsmedlem?

I Ghana jämför kristna sin skattebetalning med att betala ett tionde till kyrkan. En del ghanaianer betalar skatt eftersom det är del av att vara en moralisk handlande människa. Men Anna-Rikka Kauppinen visade att skatteplanering också kan ses som en etisk handling mot att man istället betalar tionde till den kyrka man är medlem i. Frikyrkorna levererar tjänster som i andra länder och sammanhang staten bör tillhandahålla. Eftersom den Ghanaiska staten är svag men också korrupt är det lätt att finna reciproka anledningar för att ersätta skattebetalningen med tionden till sin kyrka, en institution till vilken människor ofta hyser större tilltro till än till staten. I östra delen av den afrikanska kontinenten har Kenyanska skattebetalare liknande syn på sin stat som korrupt och svag men också tillhandahållande dålig teknisk infrastruktur. I fokus för Nimmo Osman Elmis forskning är digitaliseringen av beskattningen som KRA, den kenyanska skattemyndigheten, gjorde obligatorisk 2015. Resultatet har inte

27 Lynne Oats har till exempel publicerat följande: Oats L.M., Rogers H. (2019). Emerging Perspectives on the Evolving Arm's Length Principle and Formulary Apportionment. *British Tax Review*, 150–165. Oats L.M., Miller A., Mulligan E. (2018). *Principles of International Taxation*. Bloomsbury Professional. Oats, L., ed. (2012). *Taxation: A Fieldwork Research Handbook*. London and New York: Routledge.

blivit ökade skatteintäkter utan snarare ökad misstillit till KRA. De dåliga tekniska lösningarna har istället för att förenkla för skattebetalarna skapat en marknad för skatterådgivare, i förståelsen av människor som med en dator erbjuder uppkoppling men också kunskap för att navigera i den klumpiga programvarulösningen. Osman Elmi visar också på hur detta misslyckande ska ses i skenet av de koloniala strukturer som fortfarande styr hur både byråkrater och utländska bidragsgivare tänker om landets utveckling.

På andra sidan jorden befinner sig Mohawkstammen i Kanada. Dessa urinvånare känner sig historiskt utnyttjade av den kanadensiska staten. Beskattningen är bara en fortsättning på denna politik, också i ljuset av att de inte får speciellt mycket av vad de anser sig behöva från den kanadensiska staten. Kyle Willmott menar att vi måste avkolonialisera skatteforskningen. Willmott visar på att Mohawkmedlemmarna inte ser skatt som något som förenar utan snarare delar människor från varandra. Då blir skatt istället en fråga om självständighet, en revanschistisk juridisk metod och ett sätt att assimilera människor ekonomiskt men också kulturellt.

Johanna Mugler forskar om hur den tilltagande transnationella och digitala organiseringen av ekonomin påverkar nationell lagstiftning, regleringar och riktlinjer. Hon har följt OECDs arbete med BEPS (Bas Erosion Profit Sharing). Muglers presentation visar att nationers tilltagande oförmåga att ändra beskattningen har paralleller med utvecklingen av immateriella rättigheter. Det är alltså tal om en spridning av idéer från ett (juridiskt) fält till ett annat där det i ökande omfattning handlar om att bestämma vem som äger vad – som skattelagstiftning handlar det om vem som har rätt till vad. Var hämtar deltagarna i detta arbete inspiration ifrån?

I min nuvarande forskning är jag intresserad av hur den ökande digitaliseringen påverkar kontrollen av små och medelstora företag, SMEs – att de rapporterar och betalar ”korrekt” skatt. Skattemyndigheter runt om i världen arbetar intensivt för att använda digitaliseringens olika redskap och möjligheter, men både mål och framförallt strategierna de väljer för att uppnå målen skiljer sig åt mellan olika länder. Svenska Skatteverket tänker sig en något annorlunda väg än de flesta andra. Fram till nyligen har kontroller gjorts efter att deklarationer lämnats in men riktningen går emot att kontrollera transaktioner innan de går in i affärssystemen.<sup>28</sup> Frågan är hur skattearenans olika intressenter ser på framtidens kontroll? Vad ska

28 Skatteverket. (2019). *Utvecklingsagenda för Skatteverket*.

kontrolleras, vem utför kontrollerna och förflyttas ansvaret för att rätt skatt betalas?

Etiken var i fokus i Soumhya Venkatesans bidrag, men en etik som tar sin utgångspunkt i hur människor – skattebetalare – förhåller sig till de skattesystem som de verkar i. Vad gör människor när de tänker på sin roll som medborgare och medmänniska, att ta ansvar och ha rättigheter? Venkatesan tar sin utgångspunkt i studier av grupper av brittiska libertarianer. Hon har följt en grupp människor som tror på fria marknader, liten statlig inblandning i samhället och därmed så lite skatt som möjligt. Vad som är intressant är hur dessa libertarianer påverkar skattedebatten genom att selektivt använda vissa skatter i sin argumentation mot beskattning i allmänhet. Vinzenz Bäumer Escobar forskar om en helt annan typ av gruppering; ett katalanskt kooperativ. Medlemmarna argumenterar och undviker också beskattning men med totalt andra argument. När skatt undviks för att man har tappat tilltro till staten, kan en annan typ av gemenskap etableras, en gemenskap som man gärna bidrar till istället. Bäumer Escobar understryker vikten av att förstå skattefusk som del av att vara samhällsmedlem. Det inte alltid skattefusket handlar om att berika sig själv, utan om att justera tilltro till andra typer av gemenskaper än den mellan människa och offentliga myndigheter.

En studie av ett s.k. skatteloteri i Slovakien var Nicolette Makovickys bidrag. Skattelotterier finns i ett trettio-tal länder runt om i världen där kvitton används som lotter med möjlighet att vinna något – pengar, bilar etc. Genom att konsumenter uppmuntras till att be om kvitton är det också ett sätt för skattemyndigheter att få medborgare att hjälpa till med kontrollen så att rätt skatt betalas. Slovakien är ett post-socialistiskt land där det politiska systemet har ändrats i grunden sen murens fall 1989. Trots detta ses den politiska och därmed också ekonomiska eliten som intakt oavsett ekonomiskpolitiskt system. Intakt är även medborgarnas minne av statlig övervakning. Moral, medborgarskap och ekonomisk omfördelning tar sig mot denna bakgrund nya uttryck och utfallet för lotteriet blir inte som tänkt av dem som introducerade det.

Det av OECD introducerade samarbetet ”cooperative compliance” mellan danska skattemyndigheten SKAT och storföretagen var i fokus för Karen Bolls presentation. Genom fältarbete med representanter för både

företag och SKAT kan hon visa hur de tillsammans skapar ideen om en framtida och mer effektiv skatteadministration.<sup>29</sup>

Vem som bestämmer vad som ska beskattas kan låta som en naiv fråga. Men eftersom det finns många möjligheter att undvika beskattning är det många som förhandlar kring detta. I den kroatiska regionen Istrien kämpar vinodlare med det nationella digitala beskattningsprogrammet ”fiskalizacija”. Robin Smith visar på hur den ganska taffliga tekniska designen av programmet gjorde att det som var tänkt att underlätta företagande och införa EU anpassade direktiv, istället blev ett objekt som – igen – kunde mobilisera regionalt motstånd mot den kroatiska regeringen.

Miranda Sheild Johansson tar avstamp i Bolivia och argumenterar emot beskattning som skapande av reciprocitet. Hon analyserar hur olika slags avgifter som småföretagare tvingas betala tar form av finansiella relationer. Vissa av dessa avgifter är skatter, andra är till fackförbund och andra samhällsorganisationer. Sheild Johanssons poäng är att de olika avgifterna skapar olika slags reciprocitet<sup>30</sup> där inte en god relation till staten nödvändigtvis står högt i kurs. Bland småföretagare i Bolivia ses olika statliga avgifter som betalning för att slippa ha något med staten att göra; dessa betalningar blir ett skydd emot en klåfingrig statsapparat som vill utvinna andra fördelar från de småföretagare som faktiskt är registrerade.

Att kvantifiera är själva förutsättningen för att något ska beskattas. Matti Eräsaari lyfter fram hur olika samhälleliga värderingar ställs emot varandra när tjänster beskattas. Med utgångspunkt i dubbelmeningen av det latinska verbet *taxare* – grovt översatt till svenska med att 1) beskatta och 2) uppskatta – visar Eräsaari på hur finska skattemyndigheten VERO

29 Detta är intressant i svensk jämförelse. Dansk SKAT har ett tämligen dåligt renommé efter flera skandaler om felaktiga utbetalningar, försök att få danskar att skvallra på grannen om miss-tänkt skatteundrandragande etc. Trots att SKAT saknat danska medborgarnas tilltro fungerade ”cooperative compliance” initiativet fint. Jämför detta med Sverige, där Skatteverkets motsvarande projekt ”fördjupad samverkan” fick omfattande kritik och omstöptes och omdöptes till ”fördjupad dialog”. Projektets genomslag är marginellt och kan bäst beskrivas som misslyckande (t.ex. Björklund Larsen, L. (2018) SWEDEN: Failure of a Cooperative Compliance Project? I Emer Mulligan & Lynne Oats (eds.) *Contemporary Issues in Tax Research: Volume 3*. Birmingham: Fiscal Publications. Björklund Larsen, L. och Oats, L.M. (2019) Taxing Large Businesses: Co-operative compliance in action. *Intereconomics: Review of European Economic Policy* 54(3), pp. 165–170.).

30 Reciprocitet används genomgående som förklaring inom skatteforskningen, men får ganska olika innebörd inom de olika forskningsdiscipliner som är intresserade i beskattning. Se min analys av olika syn på reciprocitet i *A Fair Share of Tax. A Fiscal Anthropology of Contemporary Sweden*. (2018) London: Palgrave Macmillan. Open Access.

handskas med ett fall av cirkulär ekonomi. Fallet avser är en s.k. tidsbank och VEROs uppgift är att *uppskatta* värdet av olika tjänster så att dessa värden kan *beskattas*. Denna uppskattning stämmer inte nödvändigtvis överens med hur tidsbankens medlemmar ser på tjänsterna. Värdet av en tjänst beror enligt VERO på utövarens yrke, vad de arbetar med när de inte byter tjänster i tidsbanken, medan hela idén med tidsbanken var att alla arbetsinsatser skulle bytas jämlikt. De skulle ha samma värde.

Slutligen frågade Olly Owen om skatt är något fundamentalt viktigt eller om det handlar om att skumma grädden, dvs. ta av överflödet? I en studie av Nigeria, dess oljerikdomar och industri som skapat en ”legendarisk korruption” men också ett undantag från behovet att beskatta invånarna. Detta håller på att ändras eftersom oljan sinar och Nigeria måste hitta andra sätt att finansiera staten. Gamla historier om korruption går igen i den nya beskattningen. Det är inte lätt för en stat att ändra medborgarnas tillit till sig, om man bär på ett bagage av dålig administration befolkad av korrupta statstjänstemän.

#### 8 ETT FLERTAL GEMENSAMMA NÄMNARE

Antropologisk forskning ämnar att både belysa den sociala och kulturella *variationen* i världen och de *likheter* som finns mellan samhällsinstitutioner och mänskliga relationer.<sup>31</sup> Vår workshop gav en god illustration till denna grundläggande definition av vad antropologi är.

Vi fick höra om olika skatter, olika aktörer, olika samhällsinstitutioner, olika frågeställningar från olika hörn av vår fantastiska värld. Var denna forskning enbart mer eller mindre exotiska nerslag utan möjlighet till jämförelse? Svaret måste vara nej då våra diskutanter uppmärksammade ett antal olika gemensamma nämnare.

Först och främst påpekades det att vår forskning sätter det mänskliga agerandet i centrum. Vi studerar olika aktörers intressen och påverkan på hur beskattning formas, regleras, lagstiftas men också hur lagar och regler tolkas, organiseras och fungerar i praktiken. Det gör vi genom att studera olika intressenter på skattearenan. Det är inte bara skattebetalaren som medborgare eller annan legal entitet som är intressant, det är också många andra som påverkar, det kan vara skattemyndigheter, skatterådgivare, internationella organisationer (OECDs Forum for Tax, IOTA, EUs Taxation and Customs Union) och experter, intressegrupperingar men också inter-

<sup>31</sup> Hylland Eriksen, T. (1998). *Små städer – STORE SPÖRSMÅL*. Oslo: Universitetsförlaget.

nationella biståndsorgan. Med den ökande digitaliseringen tar programvaru- och infrastrukturleverantörerna större plats. Det är ju inte bara de som anpassar sig till krav från beställarna utan de säljer också mer eller mindre färdiga ekonomisystem som användarna måste anpassa sig till. Smiths, Osman Elmis och min egen forskning visar på olika sätt digitaliseringens påverkan på "tax compliance" och att det numera är trångt om utrymmet på skattearenan.

Med aktörer menas inte bara fysiska eller juridiska personer som skattebetalare. Vi nämnde digitala redskap, men vi kan också se lagar, policy och regler som aktörer. De förändrar viljan att betala skatt. Det finns många exempel på hur lagstiftningen får oönskade konsekvenser. Oftast tas de oönskade fram i debatten men det finns säkert också ett flertal lagar som fått oväntade positiva resultat. Lite släpphänt pekas på kausala samband, refererandes till historien eller genom att det passar en politisk eller ideologisk agenda. Här kan det antropologiska bidraget ge insikter (se även avsnittet om Hemstädning, "pigdebatten" och RUT-avdrag ovan). Går vi ett steg längre är det viktigt att förstå på vilket grundlag dessa policys skapas, som Muggers forskning gör men också hur nya policys förändrar synen på olika aktörer vilket Boll visade. En ny policy kan ju sägas ha agens eftersom de olika aktörerna måste förhålla sig till det nya. De måste kanske ändra sitt beteende och då flyttas ansvarstagande och riskbedömning. Antropologer kan studera de ideer och modeller för bättre beskattning som artikuleras i olika sammanhang, inte minst internationellt. Genom att föra samman olika aktörer – människor, organisationer, ideer, teorier och tekniker – i nätverksanalyser som t.ex. Actor Network Theory<sup>32</sup> kan vi belysa vad och vem som påverkar hur beskattningen ser ut i praktiken.

Den historiska kopplingen var något som Lynne Oats påpekade i sina kommentarer. Historien strukturerar nutiden och detta glöms ofta bort när nya ideer blir till policy och/eller lagar ska föras ut i praktiken. Historiens betydelse ska inte underskattas. Willmotts, Makovickys, Owens och Osman Elmis forskning pekade på hur statens gamla oförrätter lätt reartikuleras i samtida tappning. Närliggande till de historiska kopplingarna är reciprocitet. Tax compliance forskningen för ofta fram reciprocitet som kausal förklaring. Skattebetalare vill ha något för de skatter de betalar, något som oftast ignoreras av Skatteverket i dess strategier att få svenskar att betala mer rätt skatt. Både Kauppinen och Bäumer Escobar belyste

32 Latour, B. (2010). *The making of law: an ethnography of the Conseil d'État*. Cambridge: Polity.

olika slag av reciprocitet och hur den artikuleras på andra sätt än som positiv relation till staten när skatteundandragande rättfärdigas.

Lagar och regler är till för att följas, men görs inte alltid det på det sätt som lagstiftaren hade tänkt sig. Avseende beskattning måste lagarna om- tolkas till en värdering av vad som är beskattningsbart. Pengaflöden som lön är relativt lätt att beskatta. Men när pengar inte används som ersättningsmedel blir det genast lite besvärligare. Eräsaari visade finska skattemyndigheten VEROs utmaningar med att uppskatta värdet av olika arbetsinsatser. Enkelt i praktiken, men ack så besvärligt i verkligheten. Skattelagar, regler och riktlinjer kan ses som rättvisa, effektiva, förutsägbara och rättssäkra,<sup>33</sup> men ändå följs de inte. Genom att studera människor och hur de finner mening med sina handlingar kan antropologer bidra – också till skatteforskningsfältet.

*Lotta Björklund Larsen, FD och docent i socialantropologi, arbetar som konsult och är Research Fellow på University of Exeter Business School, U.K.*

---

33 Lodin, S.-O. (2007). Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning. *Skattenytt*, 9, 477–490.