

Mattias Dahlberg

Om doktrinen som rättskälla i skatterätten

1 Inledning

Detta bidrag behandlar frågan vilken ställning som den rättsvetenskapliga doktrinen har i skatterätten. Den utgör del i Juridiska fakultetens i Uppsala årsbok, *De lege*, för år 2013. I årsboken diskuteras värdet och betydelsen av doktrinen ur en rad olika perspektiv. Denna framställning är avsedd också för en läsekrets som inte dagligen arbetar med skatterättsliga frågor.

Syftet med denna artikel är att diskutera doktrinen ställning i skatterätten. Jag diskuterar huvudsakligen doktrinen ställning i den dömande verksamheten i två prejudikatinstanser, nämligen EU-domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen, samt dess ställning i Skatterättsnämnden.¹

Det finns några grundläggande frågor i anknytning till ämnet som är svåra att besvara. Den första frågan är vad som kan kännetecknas som "doktrin". Redan här skall sägas att det är svårt för att inte säga omöjligt att ge någon heltäckande definition av termen. Den andra frågan är i vilken omfattning det är möjligt att uttala sig om i vilken omfattning som doktrinen utgör en rättskälla i skatterätten, till exempel för domare i förvaltningsdomstolarna. Här bör man skilja mellan två situationer: Å ena sidan situationen när domaren inom ramen för sin rättsutredning läser och tillgodogör sig den skatterättsliga doktrinen, det vill säga "använder" sig av doktrinen. Å andra sidan gäller det situationen när

¹ Ett utkast till artikeln ventilerades i september 2013 vid ett högre seminarium i finansrätt vid Juridiska fakulteten, Uppsala universitet. Jag vill tacka deltagarna för värdefulla synpunkter.

domstolen i domskälen uttryckligen hänvisar till doktrinen, det vill säga "åberopar" doktrinen. Åberopandesituationen är ju möjlig att identifiera för en utomstående medan användandesituationen är svåridentifierad, men vore väl möjlig att få inblick i genom intervjuer med domare.² Vad gäller praxis från Högsta förvaltningsdomstolen finns dessutom en tredje situation, nämligen den när det i rättsfallsreferatet finns hänvisningar till doktrinen under rubriken Litteratur eller i den föredragningspromemoria i målet som är tillgänglig genom vissa elektroniska databaser.³ Jag återkommer till detta i det följande.

Ämnet är som framgår stort och inom ramarna för artikeln är det endast möjligt att identifiera några viktiga frågor och ge några möjliga svar. Jag anser att ytterligare forskning inom området vore önskvärd.

I artikeln diskuterar jag hur Skatterättsnämnden, Högsta förvaltningsdomstolen och EU-domstolen åberopar eller hänvisar till doktrin i sina beslut och domar. Vad gäller Skatterättsnämnden har jag dessutom själv kunskap om både "användandet" och "åberopandet" av doktrin eftersom jag är ledamot i nämnden. Det vore självfallet möjligt att också behandla frågan hur andra rättstillämpare förhåller sig till doktrinen, men det skulle föra för långt att göra det här.

Jag berör dessutom frågan om den rättsvetenskapliga forskarens uppgifter. Som kommer att framgå nedan anser jag att det huvudsakligen är de rättsvetenskapliga forskarna som bidrar till vad som kan anses utgöra juridisk doktrin. Det är dessutom förekommande att forskarna används inom olika delar av rättssamhället, till exempel som utredare eller i den dömande verksamheten, vilket jag också berör i det följande. Denna användning av forskarna kan väl sägas vara ett sätt att tillgodogöra sig resultaten av deras forskning.

² Det finns skatterättsliga undersökningar av frågor närliggande ämnet för denna artikel. Jan Kjellgrens avhandling, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, Iustus förlag, Uppsala, 1997, behandlar bl.a. lagförarbetenas betydelse i rättstillämpningen. I Kjellgrens undersökning finns också problemet att identifiera i vilken omfattning som domstolar använder en rättskälla som lagförarbeten. De kan ju användas utan att uttryckligen åberopas, se t.ex. a.a. (kap. 4) om Regeringsrättens användning av förarbeten. Se även den diskussion om förarbetenas betydelse som fördes under 1980- och 90-talen av Mattsson, Lindencrona, Bergström respektive Melz. Deras artiklar finns återgivna i *De lege för år 1994*, Iustus förlag, Uppsala, s. 189–282.

³ Föredragningspromemorior från Högsta förvaltningsdomstolen är åtminstone tillgängliga genom databasen Infotorg.

Skatterätten är ett omfattande rättsområde. Jag behandlar här inkomstbeskattningen inklusive företagsbeskattningen, och särskilt de delar jag behandlat i min egen forskning, nämligen den internationella skatterätten.⁴

Artikeln har följande disposition. I *avsnitt 2* behandlar jag vissa kännetecken för rättsområdet skatterätt. Vad som kan sägas utgöra skatterättslig doktrin diskuteras i *avsnitt 3*. Hur skatterättslig doktrin används – eller i varje fall åberopas – diskuteras i *avsnitt 4*. Några avslutande kommentarer ges i *avsnitt 5*.

2 Skatterättsliga kännetecken

Redan här bör identifieras några kännetecken för skatterätten som är av betydelse för den följande diskussionen. Skatterätten är ämnesmässigt en del av den offentliga rätten. Legalitetsprincipen är fundamental för rättsområdet. Således gäller ”ingen skatt utan lag” eller med andra ord ”nullum tributum sine lege”. Att ett rättsområde är starkt präglad av legalitetsprincipen har avgörande konsekvenser för den rättsliga argumentationen. Av riksdagen stiftad lag är den grundläggande rättskällan inom området. Andra rättskällor får sättas i relation till lagen. Det skall dock framhållas att Sveriges internationella åtaganden kan ha företräde framför svensk lag. Betydelsen av dessa internationella rättsakter har vuxit kraftigt i betydelse under senare år. Det gäller till exempel fria rörligheter enligt fördraget om den Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget), EU-rättsliga direktiv, europakonventionen om de mänskliga fri- och rättigheterna samt skatteavtalen. I praktiken alla lagstiftningsärenden inom skatterättens område har numera beröring med ett eller flera av dessa internationella åtaganden. Innebörden av dessa internationella åtaganden och deras konsekvenser för rent intern skatterätt har också utvecklat sig till ett viktigt område för skatterättslig forskning. Jag vill påstå att det är den skatterättsliga forskningen som varit pådrivande för att dessa internationella åtaganden i ökad grad beaktas i lagstiftningsärenden och i rättstillämpningen. Här har också de juridiska forskningsmiljöerna – de juridiska fakulteterna och institutionerna vid de större svenska universiteten – en avgörande betydelse för att förstå och förklara europeiseringen

⁴ Den internationella skatterätten kan sägas bestå av tre delar: i) intern internationell skatterätt, dvs. hur en stat bestämmer sin beskattningsmakt utåt, ii) skatteavtalsrätt och iii) EU-skatterätt. I denna artikel berör jag inte särskilt de skatterättsliga delområdena för indirekt beskattning, fastighetsbeskattning, miljöskatter eller sociala avgifter.

och internationaliseringen av rätten. Det är i samtal och diskussion mellan forskarkolleger inom olika ämnesdiscipliner som forskningen kan fördjupas och beakta de internationella åtaganden.

Det finns ytterligare faktorer som gör skatterätten särpräglad i förhållande till flera andra rättsområden. För det *första* är ändringstakten hög. Visserligen gäller alltså de grundläggande principerna för 1990 års stora skattereform. Det har dock inom dessa ganska vida ramar genomförts en rad betydande förändringar. Inom företagsbeskattningen kan till exempel nämnas följande. Flera EU-rättsliga direktiv har genomförts, till exempel moder-/dotterbolagsdirektivet och fusionsdirektivet. Kapitalvinstbeskattningen av dotterbolagsaktier ("näringsbetingade andelar") har avskaffats. Möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämning inom koncerner har i viss mån möjliggjorts genom praxis från EU-domstolen och sedermera också intern svensk lagstiftning, så kallade koncernavdrag. Fåmansföretagsbeskattningen och dess svåra gränsdragning mellan å ena sidan förvärvsinkomst med progressiv beskattning, å andra sidan kapitalinkomstbeskattning med proportionell beskattning, har ytterligare komplicerats genom både förändrad lagstiftning och ny rättspraxis. Ränteavdragsbegränsningar inom företagssektorn har utvecklats till en tung fråga under senare år.

Individbeskattningen framstår som utsatt för inte lika omfattande förändringar som företagsbeskattningen har genomgått. Här finns det dock omfattande behov av utredning och förmodligen också reformer.⁵

Kapitalinkomstbeskattningen är ett sådant område inte minst när det gäller exempelvis beskattningen av värdepapper och privatbostäder. Dessa regelområden är mycket komplicerade och förorsakar ett stort antal "skattefel", det vill säga att oavsiktligt felaktiga uppgifter lämnas in till Skatteverket. Det sista ordet om fastighetsskattens vara eller icke vara är säkert inte heller sagt. Om lättnader i kapitalvinstbeskattningen av privatbostäder kunde genomföras i samordning med något ökad fastighetsbeskattning ("fastighetsavgift") vore mycket vunnet. Forskning inom samtliga dessa områden är önskvärd, och den måste genomföras med beaktande av Sveriges internationella åtaganden i EU-rätt och skatteavtalsrätt.

⁵ Bland intressanta utredningsområden beträffande individbeskattning kan exempelvis nämnas utformningen och konsekvenserna av jobbskatteavdraget, skattereduktion för hushållsnära tjänster, pensioner, väsentlig anknytning till Sverige efter flytt till utlandet samt sexmånaders- och ettårsreglerna för undvikande av internationell dubbelbeskattning.

För det *andra* är skattelagstiftningen ofta mycket detaljerad. Båda dessa kännetecken har sin bakgrund i lagstiftarens vilja att motverka olika former av skatteundandragande. Det utformas hela tiden nya metoder att minimera beskattningen och för att motverka dessa är det nödvändigt att ändra lagstiftningen. Det är också nödvändigt att lagstiftningen blir detaljerad för att motverka olika former för skatteundandragande.

3 Den skatterättsliga doktrinen

3.1 Innebörden av uttrycket ”doktrin”

Betydelsen av den skatterättsliga doktrinen är en omfattande fråga som inbegriper en rad delfrågor. En första fråga är självfallet vad som i den omfattande skatterättsliga produktionen kan betecknas som ”doktrin”.

En vanlig ordboksdefinition är att doktrin avser rättsvetenskapen och rättslitteraturen.⁶ Enligt Nationalencyklopedin är juridisk doktrin en sammanfattande benämning på den rättsvetenskapliga litteraturen eller de rättslärdes uppfattning.⁷ Det brukar också sägas att värdet av ett uttalande i doktrinen bestäms av tyngden av argumentationen. Till skillnad från doktrinen har exempelvis ett uttalande i en dom av en prejudikatinstans som Högsta förvaltningsdomstolen ett betydande rättskällevärde enbart på den grunden att det är denna domstol som uttalar det. Om uttalandet dessutom är välmotiverat blir det självfallet ännu starkare.

En närliggande fråga är vilket genomslag doktrinen har i den skatterättsliga argumentationen. När dessa frågor diskuteras kan det lätt bli fråga om cirkelresonemang. Man skulle ju kunna hävda att det endast är den skatterättsliga produktionen av artiklar och böcker med stort genomslag som kan betecknas som doktrin. Enligt min mening är det ett alltför förenklat resonemang. Vissa grundkrav bör vara uppfyllda för att ett alster skall anses utgöra doktrin. Artikeln eller boken bör ha författats med rättsvetenskapliga metoder. Det kräver att vetenskapens krav på objektivitet och allsidighet har beaktats. Det ställer också höga krav på redovisning av källor och noggrannhet i framställningen. I dag finns en betydande grad av pluralism vad gäller utformningen av den rättsveten-

⁶ Bergström, Sture, m.fl., Juridikens termer, uppslagsordet ”doktrin”, 9 uppl., Liber AB, Stockholm, 2002.

⁷ Nationalencyklopedin, elektronisk version, uppslagsordet ”doktrin”, hämtad den 18 september 2013. ”Doktrin” kommer ur latinets ”doctrina” som betyder undervisning, lärdom, läroämne och av latinets ”doceo”, med betydelsen lära och undervisa (a.st.).

skapliga metoden. Den klassiska rättsdogmatiska metoden har alltså en stark ställning men den kompletteras av en rad andra metoder, ofta inspirerade av andra vetenskapsinriktningar som filosofi, litteraturvetenskap och statsvetenskap. Enligt min mening är det dock klart att den juridiska argumentationsmodellen i betydande grad är bunden och att olika rättskällor skall tillmätas olika vikt. Rättskällornas varierande vikt är särskilt tydlig inom ett rättsområde som skatterätten, som är starkt bundet av legalitetsprincipen. Denna princip är ju ett demokratiskt och rättsstatligt fundament i regeringsformen. Enligt min mening är det klart att böcker och artiklar som är resultatet av rättsdogmatisk forskning i princip alltid kan sägas vara "doktrin".⁸

Är det endast författare med forskarutbildning som bidrar med artiklar och böcker till den rättsvetenskapliga doktrinen? Till övervägande del är mitt svar ja på den frågan, även om det också förekommer att erfarna domare, tjänstemän och rådgivare författar bidrag som kan anses utgöra doktrin. Den kanske mest använda kommentaren till inkomstskattelagen författas av tre erfarna skattejurister. Enligt min mening kan den sägas utgöra doktrin inom området, i varje fall i de delar den är argumenterande och reflekterande i förhållande till rättskällorna.⁹ Det är den rättsvetenskapliga forskarens arbetsuppgift att ge bidrag till doktrinen. Personer i andra juristprofessioner kan också lämna sådana bidrag men det är forskaren som både har som uppgift att göra det och den nödvändiga tiden för detta. Genom sin forskarutbildning har forskaren dessutom en särskild kompetens för att göra rättsvetenskapliga undersökningar. Forskarutbildningen kan väl sägas vara ett slags "författarskola".

Allt som författas av forskarutbildade personer är väl dock inte heller att anse som doktrin. Exempelvis debattinlägg och kortare artiklar utan redovisning av källor som visserligen skrivits av akademiskt verkssamma författare bör väl knappast vara att betrakta som doktrin. I dessa fall är det väl ofta så att dessa kortare och ytligare alster kan hänföras till mer omfattande verk av samma författare, som däremot kan anses höra till den juridiska doktrinen. Om de kortare alstren sätts i relation till de större arbetena bör de väl dock lästa tillsammans kunna utgöra doktrin inom området.

⁸ Innebörden av rättsdogmatik diskuteras ingående i Peczenik, Aleksander, Vad är rätt?, Norstedts juridik, Stockholm, 1995, särsk. s. 312–320.

⁹ Andersson, Mari; Saldén Enérus, Anita; Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen. En kommentar, Norstedts juridik, Stockholm (ärligen utkommande).

En överslagsräkning ger vid handen att det för närvarande finns omkring 30 disputerade forskare i skatterätt verksamma vid svenska universitet och högsolor. Av dessa forskare är drygt tio professorer. Det finns också flera i hög grad verksamma adjungerade respektive emeriterade professorer. För närvarande finns det dock inte så många verksamma doktorander i skatterätt. Uppskattningsvis uppgår antalet i hela landet till omkring tio stycken. I domstolar och i näringslivet finns också flera disputerade forskare, som ju dock har andra huvudsakliga arbetsuppgifter än rättsvetenskaplig forskning. Om man blickar tillbaka kan man konstatera att det aldrig tidigare har funnits så många verksamma skatterättsliga forskare i Sverige.

3.2 Om den skatterättsliga litteraturen

Det finns en omfattande produktion av artiklar och böcker inom skatterättens område, särskilt vad gäller inkomstbeskattning och företagsbeskattning, mervärdesskatt och skatteförfarandet. Vad gäller punktskatter och miljöskatter, sociala avgifter samt tull finns det emellertid inte någon särskilt omfattande litteratur.

En doktorsavhandling i skatterätt får nog till sin definition sägas vara en del av den skatterättsliga doktrinen. Den har genomgått en mycket omfattande granskning av handledare, andra forskare, opponent och betygsnämnd innan den har godkänts. Hela denna process avser att tillse att avhandlingen håller en rättsvetenskaplig nivå. De disputerade skatterättsforskarna bidrar också med en relativt omfattande produktion av artiklar, monografier, handböcker, läroböcker och bidrag i antologier och festskrifter.

Läroböcker i skatterätt har en stor betydelse för att sprida forskningsresultat till en större allmänhet. Det finns ett antal läroböcker inom viktiga delområden för skatterätten. De författas av aktivt verksamma forskare i skatterätt och i förenklad form fungerar läroböckerna som medel att sprida forskningsresultat till en bred krets av läsare. Denna krets omfattar inte bara studenter utan också praktiskt verksamma skattejurister. Den höga ändringstakten och detaljerade lagstiftningen kräver dock att läroböckerna uppdateras ofta. Helst bör nog nya upplagor av läroböcker inom skatterättens område ges ut vartannat år.

Om man något går utanför ramen för denna artikel tror jag att de juridiska läroböckerna i allmänhet har en mycket stor betydelse för att sortera det juridiska stoffet och förmedla den juridiska metod som formar ett

enskilt rättsområde. Inom den internationella skatterättens område har till exempel Nils Mattssons lärobok *Svensk internationell beskattningsrätt* haft en stor betydelse.¹⁰ Den mer generella läroboken i skatterätt är *Inkomstskatt* av Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal. Den föreligger nu i sin fjortonde upplaga.¹¹ Dessa läroböcker bygger i hög grad på rättsvetenskaplig forskning som författarna har bedrivit inom ramen för artiklar och monografier. I så måtto kan man säga att doktrinen indirekt har en stark påverkan på den bild av rättsområdet som juriststudenterna får i sin grundutbildning.¹²

I detta sammanhang skulle jag vilja säga några ord om peer-review av artiklar till de skatterättsliga tidskrifterna. Det finns en generell riktning inom området för samhällsvetenskaplig och humanistisk forskning att artiklar till vetenskapliga tidskrifter men också böcker och andra publikationsformer bör eller skall genomgå kollegial granskning eller "peer review". Det finns en föreställning att en artikel som varit föremål för "peer review" har ett högre meritvärde än artiklar som inte genomgått sådan granskning. Under min tid som redaktör för tidskriften *Skattenytt* (åren 2003–2008) genomförde jag en sådan möjlighet i tidskriften. Ett antal forskarkolleger i Norden ställde upp för att utföra granskningen, som var anonym i förhållandet mellan artikelförfattare och granskare. Den ende som kände till författarens och granskarens identitet var således redaktören. Granskarens uppdrag var att bedöma den vetenskapliga kvaliteten på artikeln, det vill säga om den var av tillräckligt hög kvalitet för att publiceras och vilka eventuella förbättringar som kunde genomföras. Detta kommunicerade jag som redaktör till författaren. Något generellt krav på att samtliga artiklar publicerade i tidskriften skulle ha genomgått granskning i form av peer-review fanns inte. Allmänt kan det nog sägas att det i praktiken endast var yngre, nydisputerade forskare som utnyttjade möjligheten, förmodligen som ett led i den vetenskapliga meriteringen.

¹⁰ Nils Mattssons *Svensk internationell beskattningsrätt* utkom i fjorton upplagor med början år 1971 och fram till år 2004 (Norstedts juridik, Stockholm).

¹¹ Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer; Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt* – en läro- och handbok, Studentlitteratur, Lund.

¹² Rättsvetenskapliga forskare deltar också aktivt i offentliga utredningar. Ett exempel är Peter Melz (Stockholms universitet) som har deltagit i flertalet av de stora företagsskatteutredningar som genomförts under de senaste åren, se bl.a. SOU 2005:99 *Vissa företagskattefrågor* och de betänkanden som lämnas av den nu sittande företagsskattekommittén (som SOU 2012:3 *Skatteincitament för riskkapital*).

Om en artikel inte genomgick peer-review granskades den av redaktionen, huvudsakligen av redaktören och den biträdande redaktören. I vissa fall granskades den också av en eller flera ledamöter i redaktionskommittén. I praktiken var denna granskning nog inte särskilt olik den som gäller för peer-review.

Allmänt sett tror jag att det är bra att möjligheten till peer-review finns. Den kan kanske särskilt vara till nytta för den forskare som är verksam vid en mindre institution utan så många ämneskolleger att fråga om synpunkter.

Jag anser dock att granskning inom ramen för en högre seminariekrets är en väl fungerande form för kvalitetsgranskning av artiklar och bokmanuskript med en vetenskaplig ambition. Det högre seminariet i finansrätt vid Juridiska fakulteten i Uppsala omfattar en bred krets av deltagare. Kärnan är självfallet forskarna i ämnet och angränsande ämnen vid fakulteten. Härtill kommer praktiskt verksamma jurister vid domstolar, myndigheter och departement. Vid seminariet diskuteras manuskript av olika slag, och författaren får synpunkter både i stort och smått. Diskussionen är alltid givande för den författare som lägger fram sitt manuskript. Diskussionen bidrar till en allsidig ventilerings av manuskriptet utförd av personer med olika erfarenheter och intressen för området.

4 Doktrinen som rättskälla i vissa domstolar

4.1 Inledning

Det är inte helt enkelt att med säkerhet säga något om vikten av doktrinen som rättskälla i domstolarna. I den följande diskussionen kommer jag att uppehålla mig vid rättstillämpningen i Skatterättsnämnden, Högsta förvaltningsdomstolen och EU-domstolen. Det skall redan här sägas att det inte varit möjligt för mig att inom ramen för denna artikel genomföra en systematisk undersökning av avgöranden från dessa instanser. Det blir i stället fråga om vissa nedslag i internationellt skatterättsliga delområden, men mot bakgrund av att jag följt rättsutvecklingen över en relativt lång tidsperiod vågar jag ändå påstå att dessa nedslag har viss bäring för inkomstskatterätten som helhet.

Här diskuteras inte särskilt användning och åberopande av doktrin i domar från förvaltningsrätter och kammarrätter. I det stora antalet av målen i underätterna får det väl antas att innehållet i gällande rätt är relativt okomplicerat, varför någon omfattande utredning av doktrinen

inom området inte är nödvändig. Vad gäller prejudikatinstanserna kan det i stället antas att uttolkningen av gällande rätt är svårare och att större rättsutredningar är nödvändiga.

4.2 Skatterättsnämnden

En viktig förstainstans i den skatterättsliga rättsbildningen i Sverige är Skatterättsnämnden. Den meddelar förhandsbesked i skatteärenden. En enskild kan ansöka om förhandsbesked i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.¹³ Det förhållandet att ärenden prövas till ledning för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning ger nämnden den uttalade uppgiften att pröva ärenden i vilka innehållet i gällande rätt är omtvistat.

Ledamöterna i nämnden förordnas av regeringen. Förhandsbeskeden kan överklagas till Högsta förvaltningsdomstolen och något prövnings-tillstånd eller liknande behövs inte. Samtliga ledamöter är skatteexperter med bakgrund i departement, förvaltningsdomstol, skatteförvaltning, intresseorganisationer och universitet. Jag har själv varit ordinarie ledamot i nämndens avdelning för direkt skatt sedan år 2008.¹⁴ Av egen erfarenhet kan jag därför konstatera att den doktrin som är av betydelse i ärendena beaktas, även om den för den skull inte alltid efterföljs. Kansliet vid Skatterättsnämnden gör ett betydande arbete med att ta fram relevant doktrin för de olika ärendena, och ledamöterna förutsätts också ta del av den inför överläggningarna. Sedan många år har det funnits en eller flera ledamöter i nämnden som har sin ordinarie yrkesutövning som forskare och lärare vid universiteten. I någon mån kan det nog bidra till att annars obekant eller svåråtkomlig doktrin kan tas fram inför avgörandena. För övrigt håller jag det för sannolikt att samma uppgift utövas i Högsta för-

¹³ 5 § första stycket lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Jfr Eric Bylander i denna årsskrift, s. 36 not 9.

¹⁴ De nuvarande ledamöterna i Skatterättsnämnden med ordinarie anställning vid universiteten är professor Robert Pålsson (Göteborgs universitet) och denne författare. Professor Stefan Olsson (Karlstads universitet) är ersättare i nämnden. Tidigare ledamöter med anställning vid universiteten har varit professor Peter Melz (Stockholms universitet), Eleonor Kristoffersson (då vid Uppsala universitet, numera vid Örebro universitet), Kristina Ståhl (tidigare vid Uppsala universitet) och Christer Silfverberg (tidigare vid Stockholms universitet).

valtningsdomstolen av de justitieråd som har en bakgrund inom universiteten.¹⁵

Även om doktrinen används som en viktig rättskälla vid prövningen av ärendena är det inte så vanligt att någon uttrycklig hänvisning görs, men det förekommer. Ett av de intressantaste förhandsbeskeden från år 2013 är det som behandlar avdrag för valutakursförlust vid avyttring av näringsbetingade andelar.¹⁶ Som utgångspunkt i svensk skatterätt gäller att kapitalvinst vid avyttring av näringsbetingade andelar (som andelar i dotterbolag) är skattefria. I symmetri härmed är kapitalförluster vid avyttring av näringsbetingade andelar inte avdragsgilla. Symmetri i beskattningen kan sägas vara ett generellt mål i svensk skatterätt, även om det finns undantag från detta. I det aktuella fallet berodde kapitalförlusten på en valutakursförlust. Det finns särskilt ett fall från EU-domstolen, nämligen domen i mål C-293/06 *Deutsche Shell*, som ger stöd för att avdrag för valutakursförluster skall medges i vissa gränsöverskridande situationer även om intern rätt inte gör det. Fallet handlar om en bestämmelse i tysk skatterätt i förhållande till etableringsfriheten, som är nära länkad till de fria kapitalrörelserna. Frågan är dock vilken räckvidd detta fall har. Majoriteten i nämnden ansåg att det svenska avdragsförbudet inte medförde något hinder mot de fria rörligheterna. En skiljaktig ledamot ansåg på delvis annan grund än majoriteten att det inte förelåg något hinder, medan ytterligare en skiljaktig mening företräd av två ledamöter ansåg att det verkligen förelåg ett hinder. I förhandsbeskedet finns flera hänvisningar till skatterättslig doktrin. Förhandsbeskedet är överklagat till Högsta förvaltningsdomstolen och det finns goda skäl för att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen om uttolkningen av EU-rätten.¹⁷

¹⁵ Nyligen har en utredning tillsatts för att utvärdera förhandsbeskedsinstitutet i Skatterättsnämnden, dir. 2013:80 Förbättrade möjligheter till förhandsbesked i skattefrågor. Enligt min mening är det viktigt att Skatterättsnämndens självständiga ställning i förhållande till Skatteverket bibehålls och kanske till och med ytterligare förstärks eftersom nämndens kansli i organisatorisk mening hör till Skatteverket, och att förhandsbeskeden även fortsättningsvis kan överklagas till Högsta förvaltningsdomstolen. Det är viktigt för rättstillämpningen att förhandsbeskeden också fortsättningsvis i anonymiserat skick kan få offentlig spridning.

¹⁶ Förhandsbesked den 18 mars 2013 i ärende med dnr 119-11/D. Samtliga förhandsbesked finns tillgängliga genom nämndens webbplats, www.skatteattestnamnden.se.

¹⁷ En viktig rättskälla i skatteavtalsrätten är OECD:s modellavtal jämte kommentar. De flesta skatteavtal utformas enligt denna modell, ibland med vissa avvikelser. Kommentaren är en viktig rättskälla. På vilken grund den har rättskällvärde är omtvistat. En betydande del av dess värde och legitimitet är den vederhäftiga och allsidiga belysning

Jag återkommer till Skatterättsnämnden och doktrinen i det följande avsnittet om Högsta förvaltningsdomstolen, som ju överprövar förhandsbesked.

4.3 Högsta förvaltningsdomstolen

Det är relativt sällan som det i domskälen från Högsta förvaltningsdomstolen finns uttryckliga hänvisningar till doktrinen. Visst förekommer det och jag kommer att diskutera några sådana fall här. De sparsamma hänvisningarna till doktrinen bör dock inte tas till intäkt för att betydelsen av doktrinen skulle vara liten. Jag tror tvärtom att dess betydelse är stor. Högsta förvaltningsdomstolen är högsta instans i skatteärenden och dess avgöranden har prejudikatvärde. Enligt min mening bör man därför utgå från att det under beredningen av målen beaktas åtminstone all tillgänglig svensk doktrin inom det delområde som behandlas. Det kan tilläggas att numera är två av justitieråden i Högsta förvaltningsdomstolen tidigare professorer i finansrätt.¹⁸ De känner självfallet väl till den skatterättsliga doktrinbildningen i Sverige som de ju själva också bidragit till.

En viktig kanal för tidig publicering av domar från Högsta förvaltningsdomstolen är de elektroniska databaserna. Här publiceras tillsammans med domarna också innehållsförteckningen till föredragningspromemoriorna. Av dessa innehållsförteckningar framgår att väsentlig doktrin ofta beaktas, även om föredragningspromemoriorna av och till har luckor. I de publicerade referatfallen kan det mot slutet av domskälen under rubriken "Litteratur" finnas angivelse av relevant litteratur inom området. Dessa referenser är dock ofta knapphändiga och man ställer sig ibland något förundrad över de referenser som görs.

En av de mest omdebatterade frågorna under senare år har varit skatteavtalens ställning i förhållande till rent intern rätt. Skatteavtalen är folkrättsliga avtal som införlivas i svensk rätt genom särskilda införlivandelagar. När de införlivats med intern rätt kan de tillämpas av enskilda, Skatteverket och domstolarna. Den omdebatterade frågan var om de i

av olika tolkningsproblem som görs i kommentaren. I så måtto påminner den om doktrinen. Det är dock en publikation som ges ut av en internationell organisation med en lång rad tjänstemän som anonyma författare. Den antas av OECD:s råd. Eftersom skillnaderna är så stora i förhållande till artiklar och böcker författade av enskilda personer har jag valt att inte här föra någon särskild diskussion om modellavtalet och dess kommentar och dess genomslag i domstolarna.

¹⁸ De ovan nämnda justitieråden Kristina Ståhl och Christer Silfverberg.

folkrätten förankrade skatteavtalen generellt har företrädre framför rent intern rätt vid en eventuell konkurrenssituation. I RÅ 2008 ref. 24 förklarade Högsta förvaltningsdomstolen att vid en sådan konkurrens skulle vanliga hanteringsregler gälla som att särskild lag går före allmän lag och att senare lag går före tidigare lag. I det aktuella fallet innebar det att den rent interna rätten gick före skatteavtalet. Detta avgörande blev föremål för en omfattande kritik. I ett senare fall, RÅ 2010 ref. 112, återställdes ordningen genom att domstolen uttalade att i normalfallet skulle skatteavtalen gå före rent intern rätt.

I Högsta förvaltningsdomstolens avgörande från år 2008 finns ingen hänvisning alls till den omfattande diskussion som finns om förhållandet mellan intern rätt och skatteavtal. I slutet av referatet finns en hänvisning till rättsfall och litteratur inom det område som domen berör. Den enda hänvisningen avser regeringens proposition till den aktuella interna lagstiftningen. Den uppföljande domen från år 2010 har dock en i det närmaste fullständig hänvisning till den omfattande diskussionen i litteraturen av 2008 års fall. Den omfattande internationella diskussionen berörs dock inte.¹⁹ Att denna internationella litteratur inte har någon hänvisning i vare sig domskäl eller i slutet av referatet utesluter ju dock inte att den beaktades.

Under senare år har det meddelats flera betydelsefulla domar om tillämpningen av avräkningslagen. Enligt denna lag är det möjligt att i Sverige erhålla avräkning för skatt erlagd i utlandet mot svensk skatt. Ett sådant fall är HFD 2012 ref. 23 om beräkningen av spärrbeloppet som anger hur mycket utländsk skatt som maximalt får avräknas i Sverige. I Skatterättsnämndens förhandsbesked åberopas Mattssons tidigare nämnda bok *Svensk internationell beskattningsrätt* (sjunde upplagan, 1984). Högsta förvaltningsdomstolen fastställer förhandsbeskedet men har en egen motivering som avviker från nämndens. Något uttalande från doktrinen åberopas inte. Under rubriken "Litteratur" i slutet av referatet finns inte heller någon hänvisning till doktrin. För nämndens avgörande var uppenbarligen Mattsson uppfattning av betydelse. Vilken betydelse den hade i Högsta förvaltningsdomstolen är det svårt att ha någon uppfattning om, men man borde kunna utgå från att den beaktades.

Ett liknande förhållningssätt till doktrinen finns i HFD 2012 ref. 18

¹⁹ Här är standardverket Vogel, Klaus, et.al., *Vogel on double taxation conventions*, 3 ed., Kluwer, 1997 (och senare utgåvor på tyska språket). Detta verk har omfattande hänvisningar till annan litteratur.

som behandlade tolkningen av artikel 15 om beskattning av enskild tjänst enligt det nordiska skatteavtalet. Förvaltningsrätten i Uppsala hänvisar i sina domskäl till Klaus Vogels ovan nämnda kommentar till skatteavtalen. Varken i kammarrättens eller Högsta förvaltningsdomstolens domskäl finns dock någon hänvisning till Vogel. Han omnämns inte heller under rubriken "Litteratur" i slutet av referatet från Högsta förvaltningsdomstolen. Uttrycklig hänvisning till Vogels kommentar, till och med den tyskspråkiga versionen, finns i RÅ 2009 ref. 91 om innebörden av fast driftställe i det nordiska skatteavtalet. Den åberopas dock inte i domskälen.

Som framgått förekommer det att Högsta förvaltningsdomstolen i referatfallen gör hänvisningar till praxis och litteratur. Dessa hänvisningar kan gälla rättsfall och litteratur som inte har åberopats i domskälen. Det kan diskuteras vilken funktion dessa hänvisningar fyller. Eftersom de inte är fullständiga – den elektroniskt publicerade föredragningspromemorian ger betydligt mer omfattande hänvisningar – tjänar de väl snarast som tips på vidare läsning, knappast mer. Av de ofta fylliga litteraturhänvisningarna i föredragningspromemoriorna framgår dock att domstolens ledamöter har en god bild av relevant doktrin inom området.

Vad gäller kategoriseringen av de rättskällor som Högsta förvaltningsdomstolen i vissa fall anger i slutet av rättsfallsreferaten har jag en slutlig synpunkt. Under rubriken "Litteratur" hänvisas både till lagförarbeten och doktrin. Enligt min mening borde lagförarbeten redovisas särskilt under en egen rubrik eftersom de i egenskap av produkter av lagstiftningsarbetet har ett annat rättskällevärde än den litteratur som brukar betecknas som doktrin.

4.4 EU-domstolen

EU-domstolens tolkning av de fria rörligheterna för varor, tjänster, personer och kapital har fått ett stort genomslag i utformningen av medlemsstaternas skattelagstiftning. Det finns knappast något område inom områdena för indirekt eller direkt beskattning som är opåverkat av denna rättspraxis. När ny skattelagstiftning förbereds beaktas noga hur den föreslagna lagstiftningen förhåller sig till EU-domstolens praxis. I dessa fall uttolkar EU-domstolen innebörden av de fria rörligheterna och i praktiken bedömer domstolen också om nationell skattelagstiftning är förenlig med de fria rörligheterna. Det första fallet från EU-domstolen kom år 1986 i form av domen i mål 270/83 *avoir fiscal*. Härefter har det meddelats ett stort antal domar inom området för direkt beskattning, och det är

uppskattningsvis fråga om 250 domar. Denna rättspraxis har kallats för en "negativ integration" inom skatteområdet. Genom att EU-domstolen förklarar vad som *inte* är förenligt med de grundläggande friheterna uppnås en anpassning eller tillnärmning av medlemsstaternas skattelagstiftning. "Positiv integration" genom rättsakter beslutade av rådet har visat sig mycket svårt att uppnå, inte minst på grund av enhällighetskravet.

I dessa domar från EU-domstolen saknas såvitt jag kan bedöma helt referenser till doktrin. Det kan förekomma referenser till doktrin i generaladvokatens förslag till avgörande men det får sägas vara sällsynt. Jag vill ändå påstå att doktrinen har varit betydelsefull för utformningen av EU-domstolens praxis inom området. I den förnufts doktrin ("rule of reason"-doktrin) som EU-domstolen har utvecklat är ett viktigt led olika former av rättfärdigande grunder (ibland angivna som "berättigande grunder") och den därpå följande proportionalitetsbedömningen. Rättfärdigande grunder anger när en annars hindrande lagstiftningsåtgärd trots allt kan anses vara rättfärdigad. Inom skatteområdet har EU-domstolen utvecklat några rättfärdigande grunder som upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang, motverka skatteflykt och "den rättvisa fördelningen av beskattningsrätten". Utvecklingen av dessa rättfärdigande grunder kräver det slags teoretiska kunskaper som utvecklats i den skatterättsliga doktrinen. Det finns också en omfattande EU-skatterättslig teoretisk diskussion kring innebörden av olika slags rättfärdigande grunder, både de lege lata och de lege ferenda. Jag förmodar att EU-domstolen beaktar denna diskussion även om den inte uttryckligen refereras i domskälen.²⁰ Hur det verkligen förhåller sig är dock svårbedömt.

En annan viktig uppgift har EU-kommissionen som ju bland annat föreslår nya lagstiftningsåtgärder och kan väcka tala mot medlemsstaterna för fördragsbrott, till exempel inom området för direkt beskattning. Den enhet inom kommissionen som handlägger skattefrågor upprättar kontinuerligt promemorior och förslag till lagstiftningsåtgärder. De tjänstemän som utarbetar förslagen deltar aktivt i olika rättsvetenskapliga konferenser, både som föredragshållare, kommentatorer och deltagare. Åtminstone vissa av dessa handläggare är enligt uppgift forskarutbildade.

²⁰ Det är få domare i EU-domstolen som har arbetat med utveckling av skattelagstiftning på nationell nivå. Det skall emellertid understrykas att den tidigare svenske EU-domaren Stig von Bahr, tillika hedersdoktor vid Juridiska fakulteten i Uppsala, har en omfattande skatterättslig erfarenhet från både Finansdepartementet och Högsta förvaltningsdomstolen. En liknande arbetslivserfarenhet har dessutom den nuvarande EU-domaren från Sverige, Carl Gustav Fernlund.

En central uppgift för den skatterättsliga forskningen är att systematisera och tolka EU-domstolens rättspraxis inom rättsområdet. Enligt min mening är det endast med rättsvetenskapliga metoder som det är möjligt att bringa ordning i denna omfattande rättspraxis.²¹

Doktrinen fungerar också som en viktig brygga mellan å ena sidan EU-domstolen, och å andra sidan nationella domstolar och lagstiftare. Det är i den akademiska diskussionen av praxis från EU-domstolen som kunskap förmedlas om den senaste praxisen och hur den skall sättas in i sitt juridiska sammanhang. Det är också i den skatterättsliga doktrinen som EU-domstolen kan få del av konsekvenserna av dess praxis i förhållande till den skatterättsliga teoribildningen. Det är också möjligt för doktrinen att varna för utveckling i viss riktning och stödja utvecklingen i annan riktning, särskilt i ljuset av skatterättsliga mål och principer.

I viss mån förekommer det som sagt hänvisning till doktrin i generaladvokaternas förslag till avgörande.²² Det är dock fråga om begränsade hänvisningar. Oftast förekommer inte några hänvisningar till doktrin i generaladvokatens förslag. Ett typexempel är förslaget till avgörande i de förenade målen C-538/08 och 33/09 *X Holding B. V.* Målet gällde rätten till gränsöverskridande resultatutjämnning inom koncerner. Detta är den mest omdebatterade av alla EU-skatterättsliga frågor, behandlad i hundratals artiklar och böcker. I generaladvokatens förslag till avgörande finns endast hänvisningar till domstolens egen praxis och över huvud taget inte någon hänvisning till litteraturen.

5 Avslutande kommentarer

Avslutningsvis vill jag göra följande kommentarer. Det står klart att den skatterättsliga doktrinen används i stor omfattning i rättspraxis och att den dessutom utövar ett betydande inflytande på utgången i målen. Det är dock relativt sällan det förekommer uttryckliga hänvisningar i domskälen till doktrinen. Föredragningspromemorior och litteraturhänvisningar i Högsta förvaltningsdomstolens referatmål indikerar att doktrinen i stor omfattning beaktas av domstolen. Även i Skatterättsnämnden beaktas i

²¹ I min egen forskning har jag gjort det i *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, Kluwer Law International, The Hague, 2005.

²² Se t.ex. generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-376/03 *D.* och i mål C-446/03 *Marks & Spencer*.

stor omfattning doktrinen. Vad gäller EU-domstolen sker sällan hänvisningar till doktrinen även om det förekommer i generaladvokatens förslag till avgörande. Doktrinen genomslag är här mer svårbedömt.

Jag tror dock att den skatterättsliga doktrinen borde uppmärksammas ännu mer och att domstolarna har mycket att hämta ur den. I viss mån vilar bördan på forskarna att bli bättre på att sprida sina forskningsresultat. Ett annat sätt är att i ökad omfattning bjuda in praktiskt verksamma skatterättare till vetenskapliga seminarier och konferenser för att få synpunkter på forskningsresultaten, och kanske också inriktningen på forskningen. I viss omfattning sker det redan, men det kan säkert förbättras ytterligare.

Ett annat sätt för att öka genomslaget för doktrinen är att göra den mer tillgänglig för praktiskt verksamma jurister. Den rättsvetenskapliga framställningen i form av artiklar och böcker kan ibland vara svårtillgänglig, och det kan ofta ligga i sakens natur att den är komplicerad. Lagstiftningen är detaljerad och genomsyras av en rad olika principer och mål som ibland också är motstridiga. Enligt min mening fordrar ämnet att den rättsvetenskapliga framställningen ibland blir svår att ta till sig. Det är inte alltid som praktiskt verksamma jurister har den tid till förfogande som det krävs för att tillgodogöra sig resultaten i ett större rättsvetenskapligt arbete. En metod för att nå ut med resultaten kan vara att i kortare artiklar eller i läroboksform nå ut med de viktigaste slutsatserna.

