

3 Rättskällorna

3.1 Skattelagstiftning och förarbeten

3.1.1 Inledning

Enligt 8 kap. regeringsformen är normgivningsmakten, dvs. rätten att besluta lagar och andra föreskrifter, fördelad mellan riksdag och regering. Med föreskrifter avses generella normer för en situation av visst slag eller för vissa typer av handlingssätt. Sådana föreskrifter som endast riksdagen kan besluta benämns lag. Sådana föreskrifter som endast regeringen får besluta benämns förordning. Sedan beslut fattats om lag eller förordning utfärdas dessa av regeringen. Lagar, förordningar och andra föreskrifter benämns även författningar. Skattelagstiftningen hör till det som brukar kallas riksdagens primärområde och som bara riksdagen kan besluta om (1 kap. 4 § jfr med 8 kap. 3 § regeringsformen). Bestämmelser om skatt tillkommer således genom beslut av riksdagen genom lag.

Riksdagen har dock möjlighet att med stöd av bestämmelser i 8 kap. 7-10 §§ regeringsformen delegera viss föreskriftsmakt direkt till regeringen. Sådan delegation sker genom lag. I en sådan delegationsbestämmelse anges i vissa fall (jfr 8 kap. 11 § regeringsformen) att regeringen får uppdra åt myndighet under regeringen, t.ex. SKV, att meddela verkställighetsföreskrifter. Sådan från regeringen till SKV gjord vidaredelegering kallas ibland subdelegation och sker genom att regeringen utfärdar en förordning, där det närmare anges vilka föreskrifter inom visst angivet område som delegationen omfattar.

På skatteområdet är riksdagens möjlighet att delegera föreskriftsrätt till regeringen starkt begränsad och omfattar i princip endast rena verkställighetsföreskrifter. Med detta avses i första hand föreskrifter av rent administrativ karaktär för tillämpningen av en lag, men hit hör också i viss utsträckning sådana föreskrifter som i materiellt hänseende ”fyller ut” en lag utan att tillföra den något väsentligt nytt. En verkställighetsföreskrift får dock inte innehålla sådant som för enskildas del innebär ett helt nytt åliggande eller ingrepp.

Vid sidan om den delegationsrätt som riksdagen enligt ovan har, kan regeringen med stöd av 8 kap. 13 § regeringsformen utan särskilt bemyndigande från riksdagen utfärda rena verkställighetsföreskrifter av lag (regeringens primärområde) samt besluta andra föreskrifter som inte enligt grundlag ska meddelas av riksdagen (den s.k. restkompetensen), t.ex. administrativa föreskrifter, rörande exempelvis en myndighets organisation, arbetsuppgifter och inre verksamhet. Regeringen kan således utfärda föreskrifter för verkställighet av bl.a. skattelag dels med stöd av i lag särskilt beslutad delegation, dels med stöd av den föreskriftsmakt som tillkommer regeringen själv med stöd av regeringsformen.

Av ovan framgår att all normgivning inte har samma dignitet, utan den bildar en hierarki med grundlagstiftningen överst. Därefter följer i dignitetsordning, såvitt gäller lagstiftning av intresse på skatteområdet, riksdagens lagstiftning, regeringens förordningar samt Skatteverkets föreskrifter. För SKV:s del tillkommer dessutom Skatteverkets allmänna råd.

I och med Sveriges anslutning till EU har även EG:s rättsakter fått direkt betydelse för den svenska rättskällevärdet. EG:s rättsakter utgörs av förordningar, direktiv och beslut, den s.k. sekundärrätten. I princip är dock varje medlemsland suveränt i fråga om utformningen av sin skattelagstiftning.

De rättsakter som är av störst betydelse inom skatterättens område är direktiven. Ett direktiv är bindande endast med avseende på de resultat som skall uppnås. I direktivet anges vissa målsättningar eller resultat som medlemsländerna är skyldiga att förverkliga inom en viss angiven tid. Varje medlemsland får sedan självt bestämma på vilket sätt målen skall uppnås. Detta är främst aktuellt för de indirekta skatterna, dvs. moms och punktskatter samt till viss del även på socialavgiftsområdet. Vad gäller den direkta beskattningen är det främst EG-fördraget, med de däri ingående s.k. diskrimineringsförbud (fri rörlighet för personer, kapital, varor och tjänster) som aktualiseras. Direktiv vad gäller direkt beskattning har bl.a. utfärdats avseende gemensamt beskattningssystem för företagsbeskattning angående, utdelningar mellan moderbolag och dotterbolag, fusion, fission och överföring av tillgångar samt betalning av räntor och royalties mellan närstående bolag. Det bör även nämnas att ett antal harmoniseringsdirektiv på redovisningsområdet har antagits, det viktigaste är det s.k. fjärde direktivet. De ovan nämnda direktiven har trätt i kraft och har även implementerats i svensk lag.

EG-domstolen har i flera fall har underkänt nationella inkomstskatteregler som uppfattats strida mot dessa diskrimineringsregler. EG-domstolens praxis visar att förutom fördragsartiklar,

även bestämmelser i förordningar, direktiv, beslut och internationella avtal kan ha direkt effekt. Med direkt effekt avses att bestämmelser i internationella avtal m.m. ger upphov till individuella rättigheter och skyldigheter, som kan göras gällande av enskilda, alltså inte myndigheter, inför nationell domstol.

Vad gäller den europeiska konventionen om de mänskliga rättigheternas inverkan på den svenska lagstiftningen är att märka att 2 kap. 23 § regeringsformen stadgar att lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid med nämnda konvention.

3.1.2 Offentliga utredningar

Sedan en fråga väckts i riksdagen eller genom att regeringen uppmärksammas på ett lagstiftningsbehov av t.ex. SKV, kan regeringen tillsätta en utredning. Regeringen ger utredningen sina instruktioner genom *direktiv*, som är offentliga.

En utredning kan göras på uppdrag av ett departement och då ske internt inom departementet eller genom en extern expert. Den publiceras då i form av en *departementspromemoria*. Sådana ges beteckningen Ds (departementsserien). Tidigare fanns det en Ds-serie för varje departement.

För bl.a. mer omfattande lagstiftningsarbeten är det dock vanligare att regeringen tillsätter en statlig offentlig utredning i form av en parlamentariskt sammansatt kommitté eller en särskilt förordnad utredare. En kommitté består av en ordförande och en eller flera ledamöter. Kommittéer och särskilda utredare kan biträdas bl.a. av sakkunniga, experter och sekreterare, vilka förordnas av regeringen. I en kommitté har endast ordföranden och ledamöterna beslutanderätt. Om utredningen görs av en särskild utredare har denne ensam beslutanderätten. När det gäller skatteområdet brukar i regel SKV representeras i en sådan utredning. Utredningen avger ett eller flera betänkanden, som publiceras i *Statens Offentliga Utredningar* (SOU).

Departementspromemoriorna och i synnerhet betänkandena innehåller ofta en systematisk genomgång av gällande rätt på området. Dessa kan ge en god bild av rättspraxis.

Betänkanden som avses att läggas till grund för lagstiftning sänds ut på remiss till bl.a. domstolar, myndigheter och intresseorganisationer. Detta gäller även departementspromemorior. En av remissinstanserna inom skatteområdet är SKV.

Remissvaren sammanställs inom det ansvariga departementet. På skatteområdet svarar Finansdepartementet för detta. Därefter skrivs ett lagförslag.

3.1.3 Propositioner

I en proposition, som är en skrivelse från regeringen till riksdagen, finns lagförslag och regeringens motivering till dessa. Motiveringarna består i regel av en allmän del, som på ett principiellt och övergripande sätt anger syftet med lagstiftningsförslaget, och en specialmotivering som kommenterar de föreslagna bestämmelserna mer i detalj; paragraf för paragraf. Oftast återges i en proposition delar av vad remissinstanserna uttalat och det finns en sammanfattning av utredningens betänkande. En proposition kan även innehålla bilagor med t.ex. beräkningar av samhällsekonomiska effekter.

Lagförslaget granskas i de flesta fall av lagrådet (lagrådsremiss), som gör en granskning av förslaget dels ur en teknisk-juridisk synvinkel, dels med hänsyn till förslagets förenlighet med grundlagstiftningen och i förekommande fall med beaktande av EG-rättsliga aspekter. Lagrådets yttrande bilageras den slutliga propositionen, som regeringen lägger på riksdagens bord för beslut. Riksdagen, som arbetar i olika utskott, bordlägger därefter ärendet för beredning i skatteutskottet, om det är fråga om en proposition på skatteområdet. Skatteutskottet lämnar därefter sina synpunkter i serien Skatteutskottets betänkanden (SkU). I de flesta fall innehåller SkU:s betänkanden inget nytt i förhållande till propositionen, men ibland kan väsentliga förtydliganden eller justeringar göras till följd av väckta motioner. Det är därefter riksdagens kammare som beslutar om propositionen ska antas. Beslutet dokumenteras i riksdagsprotokollet. Där framgår också om kammaren godtagit eventuella justeringar som vederbörande utskott föreslagit. Riksdagen lämnar regeringen officiellt meddelande om antagande av lagen i en riksdagsskrivelse (rskr). Regeringen utfärdar därefter lagen.

3.1.4 Publicering av lagförslag och författningar

Förarbeten i form av utredningsförslag publiceras normalt i serierna SOU eller Ds. I riksdagstrycket återges motioner, kommittédirektiv, propositioner, utskottsbetänkanden, kammarens protokoll och riksdagsskrivelser. Nyare förarbeten är numera även utlagda på Internet. De viktigaste platserna är Rixlex, som är riksdagens egen databas och Lagrummet, som är den offentliga förvaltningens gemensamma webbplats för svensk rättsinformation. SKV:s remissyttranden publiceras på SKV:s hemsida samt i SKV:s Intranät.

Den beslutade lagtexten publiceras i Svensk Författningssamling (SFS). Lagtexten i SFS är den enda officiella versionen och den som bör åberopas i rättsliga sammanhang.

3.1.5 Lagtolkning

Lagtexten är den primära rättskällan. När lagtexten är oklar måste man tolka innebörden av den. Lagtolkning är inte sällan mycket komplicerad och det finns flera metoder att utföra den med, varför utförande måste ske med en viss försiktighet. Den redovisning som görs nedan av hur lagtolkning bör ske är kraftigt förenklad. Lagtolkning går ut på att förstå lagtexten i syfte att kunna tillämpa den på konkreta fall.

Lagtolkning görs genom en analys av betydelsen av ett visst uttryck eller stadgande. Tolkningen kan avse att fastställa ett uttrycks allmänspråkliga betydelse likväl som att klarlägga innehållet i en juridisk fackterm. När man inte klarhet i förståelsen av ett lagrums betydelse vid en sådan semantisk analys, bör man gå vidare och försöka se om det sammanhang – kontext – som stadgandet förekommer i, eller lagstiftningens systematik, kan ge förklaring till bestämmelsens innebörd.

Ger inte en språklig och kontextuell analys av lagtexten svar på frågan, och det inte finns något prejudikat eller stadgad praxis från RR som förklarar hur bestämmelsen ska tolkas, får man gå till förarbetena för att söka vägledning.

Ett uttalande av utskottet som följs av riksdagen, och som avviker från vad som uttalats i propositionen, har högre dignitet än motsvarande uttalande i propositionen, eftersom utskottsuttalande kommer i ett senare skede av lagstiftningsprocessen. Därefter kommer vad föredragande departementschef/statsråd eller, fr.o.m. slutet av år 1992, regeringen uttalat i propositionen.

När man studerar olika lagtolkningsmetoder kan man konstatera att det i huvudsak finns tre olika metoder som något skiljer sig åt. Dessa är den *objektiva*, den *subjektiva* och den *teleologiska* metoden.

Kännetecknande för den objektiva metoden är att bundenheten till lagtexten är stark. I sin mest utpräglade form innebär den att man tolkar lagtexten strikt efter dess ordalydelse och försöker fastställa innehållet i en rättsregel genom en analys av lagtexten oberoende av lagstiftarens syfte med bestämmelsen. Vad gäller den subjektiva metoden, kan den beskrivas som att man tolkar lagstiftningen i enlighet med de syften som man, genom ett studie av förarbetena, kommer fram till att lagstiftaren haft med bestämmelsen. Den teleologiska metoden, som ibland benämns ändamålstolkning, innebär att man tolkar lagen med utgångspunkt i de ändamål lagstiftningen har. Likt den subjektiva metoden lägger man här stor vikt vid förarbetsuttalanden, men en teleologisk

lagtolkning går ett steg längre. Man beaktar även i någon mån rättspolitiska värderingar och, framför allt, en sådan tolkningsmetod kan innefatta ett beaktande av att ändamålet med lagstiftningen förändrats med tiden. När den teleologiska metoden tillämpas är det i första hand på de säregna fallen, där man inte får ledning av lagtext och förarbeten vid tolkningen. Det råder dock delade meningar om innebörden av den teleologiska metoden och i vilken utsträckning den bör användas vid tolkningen av bl.a. skattelagstiftningen.

Ingen av de ovannämnda metoderna behöver stå emot varandra. Ofta kommer man fram till samma resultat oavsett val av tolkningsmetod. Många gånger sker lagtolkning genom att man använder mer än en av metoderna. I allmänhet torde kunna sägas att den subjektiva metoden är den vanligast förekommande inom skatterätten i de fall lagtexten inte ger klart besked. Förarbetena används då för att förklara innehållet i lagtexten. Om det däremot föreligger en klar konflikt mellan lagtext och förarbeten, framgår det av RR:s praxis att lagtexten har företräde.

Att man i Sverige av hävd tillmäter förarbetsuttalanden stor vikt vid lagtolkningen beror bl.a. på förutsebarhetsskäl. Förarbetena är offentliga och allmänt tillgängliga. Allmänmotiveringen ger i allmänhet besked vad gäller syftet med lagstiftningen, vilka värderingar och allmänna principer som ligger till grund för regleringen, medan specialmotiveringen ofta ger en mer handfast beskrivning av hur lagstiftaren tänkt sig att vissa specifika situationer ska hanteras. Det är dock av vikt att observera att förarbetsuttalanden måste ha stöd i lagtexten för att man ska lägga dem till grund vid tillämpningen av en viss bestämmelse. Det är vidare viktigt att skilja mellan kommentarer rörande redan gällande lagstiftning och kommentarer angående den föreslagna och sedermera antagna lagstiftningen. Det är endast uttalanden rörande det senare som är förarbeten till aktuell lagtext. Uttalande om gällande rätt i en proposition är att jämföra med uttalanden i doktrinen.

Om inte propositionen ger tillräcklig vägledning kan det vara värt att gå till kommittébetänkandet eller departementspromemorian och se om frågan behandlats där. Man måste då också ta reda på om föredragande departementschef eller regeringen i propositionen tagit ställning för eller emot uttalandet i betänkandet eller i promemorian. Det förhållandet att regeringen, eller tidigare föredragande statsrådet, inte invänt mot ett uttalande i ett betänkande behöver inte, i vart fall i nyare lagstiftningsprodukter, innebära att regeringen instämmer i uttalandet.

3.1.6 Att hitta förarbeten

Det kan ibland vara lite besvärligt att hitta förarbeten till vissa bestämmelser. Genom att tillämpa en systematisk sökmetod vinner man emellertid tid.

Det normala tillvägagångssättet är att ta fram den aktuella författningens SFS-nummer. I Skatte- och taxeringsförfattningarna anges vanligtvis i anslutning till bestämmelserna dels datum för den lagändring som gett bestämmelsen dess aktuella lydelse, dels ett nummer inom parantes. Exempelvis anges i Skatte- och taxeringsförfattningarna vid 2001 års taxering i anslutning till 24 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt ”Lag 9 december 1999 (nr 1150)”. Det angivna numret är det ordningsnummer som lagändringen fått i SFS.

I SFS från och med 1952 får man sedan, genom en not i ingressen, uppgift om årtal och nummer på propositionen, utskotts-betänkandet och riksdagsskrivelsen som legat till grund för lagändringen. I SFS för åren 1924 – 1951 anges däremot endast numret på riksdagsskrivelsen. I denna redovisas sedan propositionsnummer och nummer på utskottsbetänkandet. I inlednings-avsnittet till propositionen redovisas bl.a. vilken kommitté som avgett betänkandet på vilket propositionen bygger samt betänkandets årtal och nummer i SOU eller Ds-serien. SFS-nummer kan man även få genom att söka på vissa databaser, t.ex. Rixlex, som nås via riksdagens hemsida, (riksdagen.se) och Lagrummet, (lagrummet.se) som är regeringskansliets databas. Dessa databaser kostar inget att använda.

Såvitt gäller ovannämnda exempel (24 § 6 mom. SIL) kan ur SFS 1999:1150 vid not 1 utläsas att förslaget finns i prop. 1999/2000:15 och att förslaget behandlats i skatteutskottet i dess betänkande 1999/2000:SkU5 samt att riksdagsskrivelsen har nummer 1999/2000:65. Går man vidare till propositionen kan man utläsa att till grund för lagstiftningen ligger Stoppputredningens betänkande ”Stoppreglerna”, SOU 1998:116. Vid not 4 till 24 § 6 mom. SIL i SFS anges att föregående lydelse av lagrummet återfinns i SFS 1993:1471.

Med hjälp av lagbokskommentarer kan man också enkelt få fram relevanta förarbeten till olika bestämmelser. De flesta lagbokskommentarer är uppbyggda på i huvudsak samma sätt. Vissa skillnader finns dock och det finns anledning att bekanta sig med de olika kommentarerna för att se vad de kan erbjuda av förarbetshänvisningar, sammanställningar över betänkanden, propositioner etc.

I och med att kommunalskattelagen (KL) och lagen om statlig inkomstskatt (SIL), tillsammans med ett antal andra lagar på skatterättens område, inarbetats i inkomstskattelagen (IL), är det numera lite mer omständligt att söka förarbeten på traditionellt sätt. Ett hjälpmedel kan då vara att söka i propositionen till inkomstskattelagen, prop. 1999/2000:2 del 2 under författningskommentaren till respektive lagrum i IL. Där anges var ifrån bestämmelsen är hämtad och dessutom förarbetena till den tidigare lydelsen. Omvandlingsnycklar mellan KL och SIL m.m. å ena sidan och IL å andra sidan finns också i vissa lagbokscommentarer.

3.2 Rättspraxis

3.2.1 EG-domstolen

EG-fördragets förnämsta uttolkare är EG-domstolen. Den granskar att gemenskapsinstitutionernas och medlemsstaternas åtgärder står i överensstämmelse med fördragen. Detta sker i mål där talan förs direkt inför EG-domstolen av en gemenskapsinstitution, en stat eller en enskild person. EG-domstolen kan även yttra sig på begäran av en nationell domstol om tolkningen och giltigheten av rättsakter inom gemenskapsrätten, s.k. förhandsavgöranden. Av domstolens domar utgörs cirka hälften av förhandsavgöranden. För att domstolen ska meddela ett förhandsavgörande krävs att frågan hänskjutits dit av en domstol i ett medlemsland. Det är bara den nationella domstolen som har denna rätt, inte exempelvis en part i ett skattemål. Skatterättsnämnden är inte behörig att begära förhandsavgörande. En domstol i sista instans, för skatteområdets del Regeringsrätten, är skyldig att begära förhandsbesked i en fråga som rör tolkningen av fördrag, direktiv eller andra rättsakter från EG. Detta kan dock underlåtas om den nationella domstolen är säker på att EG-domstolen och nationella domstolar skulle komma till samma slutsats. EG-domstolens beslut binder bara den frågande domstolen, men i praktiken blir EG-domstolens avgöranden prejudicerande. Tillgång till EG-domstolens avgöranden finns på webbadressen www.curia.eu.int.

3.2.2 Nationella Domstolar

RR är högsta allmänna förvaltningsdomstol och prövar mål som överklagas från någon av de fyra kammarrätterna i landet (Stockholm, Göteborg, Jönköping och Sundsvall). Närmast under kammarrätterna är länsrätterna, vilka i normalfallet är första instans. Länsrättens beslut kan överklagas till den KR inom vars domkrets den är belägen. Vad gäller skatteområdet krävs i normal-

fallet inte prövningstillstånd. Vid överklagande till RR krävs numera alltid prövningstillstånd. Prövningstillstånd kan ges om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas av RR eller om det föreligger synnerliga skäl till en sådan prövning. RR har också att pröva överklaganden och yrkanden om fastställelse av SRN:s förhandsbesked.

3.2.3 Rättsfallssammanställningar

RR:s domar publiceras i *Regeringsrättens Årsbok* (RÅ), som ges ut en gång om året. Under året publiceras vissa av RR:s domar även löpande i serien Rättsfallsreferat från Regeringsrätten. Före 1988 innehöll sistnämnda publikation även vissa kammarrättsdomar. Kammarrättsdomar sammanställdes då också årligen i publikationen *Rättsfallsreferat från kammarrätterna* (RK).

Från början gavs RÅ ut på privat initiativ. Till och med 1974 innehåller RÅ samtliga RR:s avgöranden. Från och med 1975 redovisas inte beslut varigenom prövningstillstånd vägrats. Från och med 1978 svarar Domstolsverket (DV) för utgivningen. Under åren 1972 - 1977 publicerades kammarrättsdomar och regeringsrättsdomar genom DV:s försorg i *Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna* (RRK). För dessa år finns det således två olika sammanställningar av RR:s domar och beslut, vilka citeras olika.

RÅ är uppdelad i en del för referatmål och en del för notismål. RR avgör själv vilka domar som ska refereras och vilka som enbart ska anges genom en notis. Referatmålen betecknas med årtal och referatnummer, t.ex. RÅ 1996 ref. 71.

Under åren 1978 - 1985 fördelades referatmålen på två sifferbeteckningar: 1 för skattemål och 2 för övriga mål, t.ex. RÅ78 1:15 respektive RÅ78 2:9.

Till och med 1977 betecknades notismålen med en förkortning på det departement där lagstiftningen beretts. Skattemålen hade då beteckningen Fi (=finansdepartementet), t.ex. RÅ 1960 Fi 22. Numera används förkortningen not., t.ex. RÅ 1994 not. 299. Under åren 1978 - 1985 användes beteckningarna Aa, Ab, Ba och Bb. Aa angav att det var fråga om domar i skattemål medan Ab betecknade domar i övriga mål. Ba användes för beslut i skattemål och Bb stod för beslut i övriga mål.

Vad gäller förhandsbesked avseende inkomstskatt publicerades dessa under åren 1971 - 1972 i serien Meddelanden från Riksskatteverket serie I i tidskrifterna Skattenytt och Svensk Skattetidning och under åren 1973 - 1976 i Riksskatteverkets meddelanden Serie Dt Direkt skatt - Taxering samt för åren 1977-1987

i serien Riksskatteverkets förhandsbesked m m (RSV/FB Dt). Även under dessa år förekom publicering i nämnda skattetidskrifter. För tiden från 1952 till 1971 refererades intressanta förhandsbesked från dåvarande Riksskattenämnden i dess meddelanden, som publicerades i bl.a. Svensk Skattetidning och Skattenytt. För förhandsbesked meddelade före utgången av 1984 gällde att dessa ibland refererades såväl i RSV:s publikation som i RÅ. För förhandsbesked meddelade fr.o.m. den 1 januari 1985 till och med utgången av 1986, då publikationen upphörde, gällde att dessa refererades i RSV:s publikation endast om förhandsbeskedet inte refererades i RÅ och dessutom ansågs ha ett betydande informationsvärde.

I princip samtliga regeringsrättsdomar, de flesta besluten från Skatterättsnämnden (SRN) och utvalda kammarrättsdomar publiceras numera även av SKV genom verkets rättsfallsprotokoll. Detta läggs dels in i respektive ämnesdatabas under rubriken ”rättspraxis”, dels på SKV:s hemsida. Vissa av RR:s domar som bedöms särskilt viktiga publiceras också dels löpande, dels i årsvisa sammanställningar i skattetidskrifterna Skattenytt och Svensk Skattetidning. I dessa redovisas också vissa förhandsbesked från SRN.

3.2.4 Prövningstillstånd

Regler om prövningstillstånd för mål i RR infördes 1971 med verkan fr.o.m. den 1 januari 1972. Tidigare krävdes prövningstillstånd i taxeringsmål endast i de fall talan rörde ett mindre belopp.

Prövningstillstånd meddelas i de fall det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att RR prövar en överklagad dom eller om det finns synnerliga skäl för sådan prövning. Det räcker således inte att KR:s dom är felaktig för att prövningstillstånd ska meddelas. Detta betyder i sin tur att den omständigheten att RR vägrat prövningstillstånd i ett mål inte alls behöver innebära att RR delat KR:s bedömning. Under senare år har SKV i vissa mål förelagts att till RR yttra sig över frågan om den skattskyldige bör få prövningstillstånd eller ej.

Innan bestämmelserna om prövningstillstånd infördes kunde i princip samtliga skattemål föras upp i högsta instans. Endast en liten del av avgörandena refererades och flertalet publicerades därför som notiser. Detta innebar att notismålen från tiden före 1972 i vissa fall kan helt sakna allmänt intresse, medan de i andra fall kan ha prejudikatvärde.

3.2.5 Förhandsbesked

Vid sidan om det ordinarie taxeringsförfarandet har det sedan 1952 funnits möjlighet för de skattskyldiga att erhålla bindande förhandsbesked på bl.a. inkomstskatteområdet. Sådana meddelades fr.o.m. år 1971 av Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden och dessförinnan av Riksskattenämnden. Sedan den 1 juli 1991 beslutas förhandsbesked av SRN, som är en egen myndighet som organisatoriskt hör till SKV. SRN är inte en domstol, men ska arbeta under domstolsliknande förhållanden.

Innan SRN fattar beslut i en ansökan om förhandsbesked bereds SKV tillfälle att yttra sig över ansökan.

RSV har sedan den 1 juli 1998 fått möjlighet att söka förhandsbesked i tvistiga frågor om behov av ett snabbt klarläggande av rättsläget föreligger. From den 1 januari 2004 har det allmänna ombudet tagit över denna uppgift. Om enskild part har ansökt om förhandsbesked är dock SKV motpart.

Det krävs inte prövningstillstånd för att RR ska sakpröva överklagade förhandsbesked. Dessa prövas alltså av RR utan den granskning av målet med hänsyn till prejudikatsintresset som annars sker. Vad gäller tolkningen av förhandsbesked är det av vikt att notera att dessa i allmänhet avser en ännu ej inträffad situation, där t.ex. olika bevisfrågor inte aktualiseras. I stället avser de ett eller flera hypotetiska fall där sökande själv anger vilka förutsättningar som ska ligga till grund för prövningen. Prövningen i förhandsbesked avser enbart rättsfrågor och ofta sådana där det behövs ett klagörande av rättsläget.

Förutom att SKV kan överklaga ett förhandsbesked som gått verket emot, kan SKV – men inte den skattskyldige – begära fastställelse av ett förhandsbesked, oavsett om detta gått verket emot eller inte. Detta förfarande avviker från vad som i normalt gäller inom förvaltningsprocessen, nämligen att man endast kan överklaga ett beslut som gått klagande emot. När SKV begär fastställelse av ett förhandsbesked är RR inte bunden av att välja mellan att fastställa förhandsbeskedet eller inte fastställa detta, utan RR kan även sätta ett annat beslut i dess ställe.

3.2.6 Prejudikat

En dom eller ett beslut har formellt sett rättsverkan endast avseende det prövade fallet. Emellertid får domar av den högsta instansen, vilken på skatteområdet är RR, ofta ett betydligt vidare tillämpningsområde än just det enskilda fall som prövats i domen. Sådana domar benämns prejudikat. Med prejudikat menas ett av-

görande i ett konkret fall som bildar mönster för framtida avgöranden.

Avgörande för om en dom eller ett beslut publiceras i form av ett referat eller en notis, eller inte alls tas med i RÅ, är i princip dess förväntade principiella eller allmänna intresse. I allmänhet är de utslag som publiceras som referat ägnade att belysa RR:s rättstillämpning. De är således inte bara upplysande och vägledande på det sätt som en övertygande argumentering i ett rättsvetenskapligt arbete kan vara, utan de styr dessutom i stor utsträckning praxis i läns- och kammarrätter samt i SRN. Något formellt krav på underinstanserna att följa RR:s utslag finns emellertid inte. Däremot talar processekonomiska skäl för sådan följsamhet. Följsamheten är i praktiken också mycket stor. Det förhållandet att ett avgörande presenteras i form av ett referat eller i notisform är dock inte avgörande för domens eller beslutets prejudikatvärde.

En förutsättning för att ett utslag - oavsett om detta presenterats i form av ett referat eller genom en notis - ska ha dignitet av prejudikat är att det ska vara möjligt att dra någon mer generell slutsats av avgörandet. Är avgörandet grundat på speciella omständigheter i det konkreta fallet, eller skrivet på ett sådant sätt att man inte kan avgöra vilken av flera tänkbara omständigheter som RR funnit vara avgörande för utgången i målet, är eventuellt prejudikatvärde i allmänhet begränsat. Det förhållande att RR:s ledamöter inte varit eniga anses enbart i sig i allmänhet inte påverka prejudikatvärdet. Däremot kan detta medföra att domen kritiseras och att senare avgöranden utformas på ett sådant sätt att prejudikatvärdet begränsas. En annan faktor av betydelse vid bedömningen av prejudikatvärdet är avgörandets ålder. Ju äldre ett avgörande är, desto mer uppmärksam får man vara på risken för att avgörandet på grund av den allmänna samhällsutvecklingen helt eller delvis förlorat sitt prejudikatvärde. RR kan ändra tidigare praxis genom avgörande av RR i dess helhet, s.k. plenum. Ibland sker dock i praktiken ändring av praxis utan att RR sammanträder i plenum.

3.2.7 Rättspraxis

Prejudikat ska skiljas från rättspraxis, som kan utvecklas inte bara hos den högsta instansen, utan även hos underrätterna. Vidare kan det hos olika myndigheter, t.ex. SKV, i deras beslutsfattande verksamhet utvecklas en myndighetspraxis. För att man ska kunna tala om rättspraxis fordras i regel att det föreligger ett tillräckligt stort antal domar eller beslut i samma riktning och att man av dessa domar och beslut kan göra ett sannolikt antagande eller en prognos om att ett likartat fall kommer att bedömas på samma sätt av samma eller lägre instans. Underrättspraxis i sig

ger däremot inte svar på frågan om det är troligt att högre instans kommer att döma på likartat sätt. En rättspraxis utvecklad hos t.ex. kammarrätterna eller SRN är således endast ett uttalande om vad som hittills har gällt och inte en prognos av vad RR kommer att besluta i ett likartat fall. De domar av RR som inte kan hänföras till kategorin prejudikat kan dock på samma sätt – och i än högre grad – som domar av lägre instans utgöra del av rättspraxis. Ett prejudikat meddelat av eller en stadgad rättspraxis utvecklad hos RR, har i en lagtolkningsfråga företrädde framför ett tidigare uttalande i förarbetena. Har RR således tolkat innebörden av ett lagrum på ett sätt som till synes strider mot uttalanden i förarbetena, är huvudregeln den att vad RR uttalat har företrädde.

3.2.8 Rättsfallstolkning

En tolkningen av RR:s praxis innebär bl.a. att man försöker se om man ur ett prejudikat eller fastlagd praxis kan utläsa någon generell norm att applicera på ett likartat fall. Skillnaden gentemot lagtolkning är att man vid lagtolkning utgår från en generell regel och försöker tillämpa den på ett konkret fall, medan man vid rättsfallstolkning utgår från ett konkret fall och försöker utläsa en generell norm ur avgörandet.

Det är viktigt att notera att rättsfallstolkning ska ske med viss varsamhet. Det är då mycket viktigt att man gör klar för sig varför RR har kommit fram till en viss slutsats. Är det en ren bedömning av en rättsfråga, eller finns det inslag av bevisfrågor i målet, eller är utgången avhängig processuella frågor? Detta måste man undersöka. Man måste också noga göra klart för sig vad processföremålet varit, dvs. vilken fråga domstolen har prövat.

Vidare är det mycket viktigt att man inte försöker läsa ut mer ur domen än vad rätten uttalat sig om. Domstolen uttalar sig mycket sällan om mer än vad som behövs för att avgöra målet. Detta innebär vidare att det mesta som står i domen i regel är av betydelse för tolkningen.

Motsatsslut vid tolkning av domar ska användas synnerligen försiktigt. Även om utgångspunkten är att domar ska tolkas så objektivt som möjligt och att man inte ska utläsa mer ur domen än vad som framgår av den, ligger det i sakens natur att man i viss utsträckning kan göra analogitolkningar av domar. Detta följer av att inget fall är det andra exakt likt, men avgörandet innehåller kanske en generell norm att tillämpa på ett likartat, om ej exakt likadant, fall.

Den rubrik som sätts på rättsfallsreferatet i RÅ ger också vägled-

ning om vilken fråga som RR tagit ställning till. Många domar av mer principiell betydelse analyseras och kommenteras i regel i doktrinen, där vägledning för tolkningen ibland kan hämtas. Viktiga avgöranden kommenteras också av SKV i handledningar och ibland även i rättsfallsprotokollen.

3.3 SKV:s föreskrifter och allmänna råd

3.3.1 Inledning

Av 1 § förordningen (2003:1106) med instruktion för Skatteverket framgår att SKV är central förvaltningsmyndighet för frågor om bl.a. skatt. Enligt 2 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) ansvarar SKV för taxeringsarbetet i landet. Som ett led i denna roll ska SKV enligt 2 § 1 st. 1 p förordningen med instruktion för Skatteverket meddela föreskrifter om verkställighet av lag enligt särskilda bemyndiganden. SKV ska vidare genom sådana allmänna råd som avses i 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725) och uttalanden verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet. Detta kan också ske genom s.k. styrande skrivelser.

3.3.2 Föreskrifter

Enligt 2 § 1 st. 1 p förordningen med instruktion för Skatteverket får SKV således meddela *föreskrifter* om verkställighet av lag enligt särskilda bemyndiganden. Sådana bemyndiganden ges alltid av regeringen i en förordning. I t.ex. förordningen (2000:866) med bemyndigande för Skatteverket att meddela vissa föreskrifter till IL anges att verket ska meddela verkställighetsföreskrifter i fråga om genomsnittlig produktionskostnad för djur enligt 17 kap. 5 § IL, genomsnittspris för lunch enligt 61 kap. 3 § IL, nybilspriser (den s.k. billistan) enligt 61 kap. 5-7 §§ samma lag samt vissa föreskrifter angående sjöinkomstavgift m.m. Ett annat exempel är bemyndigandet för SKV i 25 § taxeringsförordningen (1990:325) att meddela de ytterligare föreskrifter som behövs om verkställighet av taxeringslagen.

För att regeringen ska kunna ge SKV ett bemyndigande att ha rätt att besluta om föreskrifter, krävs i vissa fall ett beslut om detta av riksdagen i form av lag. Inom regeringens primärområde kan dock regeringen själv i en förordning bemyndiga SKV att besluta föreskrifter.

Innan en förvaltningsmyndighet, t.ex. SKV, utfärdar föreskrifter måste bl.a. yttranden inhämtas från företrädare för dem som berörs av regleringen och konsekvensanalyser göras dels enligt 27 § verksförordningen (1995:1322) dels, i förekommande fall, enligt

förordningen (1998:1820) om särskild konsekvensanalys av reglers effekter på småföretags villkor. För att föreskrifterna ska bli gällande krävs att de har blivit kungjorda.

SKV:s föreskrifter kungörs i *Skatteverkets författningssamling* (SKVFS). T.o.m. 2003 kungjordes föreskrifterna i *RSV:s författningssamling* (RSFS). Föreskrifterna är bindande för myndigheter, domstolar och allmänhet.

Skatteverkets föreskrifter betecknas SKVFS med tillägg för årtal och löpnummer; t.ex. SKVFS 2004:12. Föreskrifterna tilldelas sakbeteckningar, som anger deras ämnestillhörighet, se vidare RSFS 2000:35 där detta närmare specificeras.

3.3.3 Allmänna råd

Enligt 2 § 1 st. 2 p förordningen med instruktion för Skatteverket ska SKV genom bl.a. *allmänna råd* verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet.

Med allmänna råd förstås enligt 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725) sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende. De ges ut i syfte att främja en enhetlig tillämpning av bl.a. skattebestämmelserna.

Till skillnad från föreskrifterna är de allmänna råden inte bindande, men ger uttryck för SKV:s uppfattning i bl.a. olika skattefrågor och har i praktiken en betydande genomslagskraft bl.a. på grund av att de syftar till att skapa en enhetlig rättstillämpning.

Kravet på att inhämta yttranden från företrädare för dem som berörs av regleringen och göra en konsekvensanalys gäller också vid utfärdande av allmänna råd. De allmänna råden tilldelas, liksom föreskrifterna, en eller flera sakbeteckningar samt tilldelas ett löpnummer och betecknas t.ex. SKV A 2004:13.

RSV:s allmänna råd benämndes fram till år 1989 RSV:s anvisningar och därefter fram till och med år 2000 RSV:s rekommendationer m.m. Anvisningarna togs under åren 1977 – 1984 in i RSFS. Efter 1984 fram till årsskiftet 2000/2001 publicerades de i olika serier i RSV:s meddelanden. RSV:s allmänna råd tas fr.o.m. 2001 t.o.m. 2003 in i publikationen RSV:s allmänna råd. Från och med 2004 publiceras de allmänna råden i Skatteverkets allmänna råd.

Till de allmänna råden utfärdas från och med år 2001 ibland ett förklarande dokument, som ska underlätta förståelsen av de allmänna råden. Dessa dokument, som benämns informationer, gavs ut i publikationen RSV:s meddelanden och betecknas t.ex. RSV M 2001:2. Från och med 2004 publiceras de i publikationen Skatteverkets meddelanden och betecknas exempelvis SKV M 2004:3. I huvudsak motsvarar innehållet i denna publikation de redovisningar av gällande rätt och kommentarer m.m. som tidigare lämnades av RSV i rekommendationerna m.m., men som inte utgjorde egentlig rekommendationstext.

3.4 Doktrin

Skatterättslig doktrin förekommer i form av akademiska avhandlingar, monografier, dvs. breda och djupa systematiska studier rörande avgränsade rättsinstitut, lagbokskommentarer, som oftast författas av de som skrivit lagtexten, läro- och handböcker - där ibland SKV:s handledningar - samt av artiklar i företrädesvis skattetidskrifterna.

I doktrinen kan man bl.a. finna värdefulla analyser och sammanställningar av rättspraxis. Den uppfattning som presenteras i doktrinen i olika tolkningsfrågor är på intet sätt bindande. Huruvida doktrinen ska få någon betydelse för rättsutvecklingen beror uteslutande på tyngden i den framförda argumentationen. Att den haft betydelse i vissa frågor framgår av domar från RR, där hänvisning ibland skett till doktrinen. I RÅ anges ibland efter referattexten, tillsammans med rättsfall och förarbeten, viss doktrin som beaktats av domstolen.