

Rättskällor inom skatterätten

Rapporter från ett nordiskt seminarium i
Uppsala i augusti 1989
Bertil Wiman (red)

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie

NSFS 24



Rättskällor inom skatterätten

Rapporter från ett nordiskt seminarium i
Uppsala i augusti 1989
Bertil Wiman (red)

Liberaf 630 9 002
ISBN 91-85256-20-X

Beställningsadress:
Allmänna Förlaget
Kundtjänst
162 89 STOCKHOLM
Ordertelefon 08-739 96 30

Graphic Systems AB
Göteborg 1990

Innehåll

Förord 5

Välkomstanförande 7

Professor Gustaf Lindencrona

Nationella och internationella rättskällor 11

Professor Nils Mattsson

Amerikanska rättskällor 23

Docent Bertil Wiman

Danske retskilder 33

Lic.jur. Erik Olsen

Finska rättskällor 47

Jur lic Timo Viherkenttä

Norske rettskilder 63

Førsteamanuensis Arthur J. Brudvik

Svenska rättskällor 85

Jur kand Lars Samuelson

Förord

Den 30–31/8 1989 anordnades för andra gången i Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets historia ett seminarium för yngre skatterättsliga forskare. Vid seminariet diskuterades framförallt olika aspekter angående nordisk komparativ skatteforskning. Seminariet avhölls vid Juridiska Institutionen i Uppsala.

Många av bidragen till seminariet befanns vara av så stort allmänt intresse att de borde publiceras. De framläggs i denna skrift. Jag vill varmt tacka alla medverkande författare. Ett särskilt tack riktas till assistent Anita Kolmodin för hjälp med utskrifter m m.

Bertil Wiman

Välkomstanförande

Professor Gustaf Lindencrona

När jag ursprungligen ombads medverka vid detta seminarium var avsikten att jag skulle tala om nordisk komparativ skatterättslig metod. Skälet var främst att jag skrivit ett kortare avsnitt om det ämnet i Frederik Zimmers och min gemensamma bok "Nordisk familiebeskatning".

Sedan dess har den förändringen inträffat för min del att jag vid vårens sammanträde valts till ordförande i Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet. Med tanke på att ni utgör en betydande del av den skatterättsliga forskningens framtid i Norden har jag antagit att det är mer intressant för er om jag talar om rådet och dess uppgifter än om det ursprungligen planerade ämnet.

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet bildades år 1973 genom ett avtal mellan Danmark, Finland, Norge och Sverige. Jag var visserligen inte en av de numera smått legendariska grundarna av rådet, dvs Edward Andersson, Mogens Eggert-Møller, Thøger Nielsen, Magnus Aarbacke, Gösta Ekman och Sven-Olof Lodin, men jag har tillhört rådet som styrelsesuppleant eller styrelseledamot under hela tiden. Jag hoppas därför kunna beskriva de grundläggande tankarna och verksamhetsformerna hos rådet under de år det funnits till.

Rådets organisation är enkel. Vart och ett av de fyra medlemsländerna utser tre styrelseledamöter och tre suppleanter. Rådets medlemmar väljer sedan inom sig ordförande och vice ordförande. Före mig har rådet endast haft två ordförande, först Edward Andersson, Finland och därefter Gösta Ekman, Sverige. Vice ordförande har Mogens Eggert-Møller, Danmark, varit i många år. Han har nyligen efterträtts av Frederik Zimmer, Norge.

En central roll i rådets verksamhet spelas av generalsekreteraren. Generalsekreterare har varit Lars Grundberg, Ulf Tivéus och Christer Silfverberg. Nuvarande generalsekreterare är Kristina Ståhl, en eminent organisatorisk kraft från Uppsala.

Det har funnits några huvudlinjer i rådets verksamhet under hela dess existens.

Först och främst är rådet nordiskt. Det innebär ett perspektiv över det skattemässiga. Rådet har haft och har ambitionen att genom sitt arbete verka för en ökad nordisk gemenskap. Språkfrågan är en symbol för denna ambition. På rådets arrangemang talas endast nordiska språk. Ni som deltagit i något av rådets arrangemang har knappast kunnat undgå att lägga märke till den målmedvetna koncentration som utmärker en finskspråkig finländare, som skall följa med i ett anförande på bredaste jylländska dialekt. Det har hänt någon gång att någon mer orutinerad seminariedeltagare uttalat sig på en perfekt engelska. Den frostiga kyla som mött talaren har varit sant nordisk!

För det andra har rådet ambitionen att förena ledande tjänstemän inom skatteadministrationen med forskare. Det kommer bl.a. till uttryck i att varje land brukar besätta en av sina tre ordinarie styrelseplatser och en suppleantplats med en ledande företrädare för administrationen. För rådet har den nära kontakten med finansdepartementen i de nordiska länderna varit central. Den är orsaken till att rådet inte velat sortera under Nordiska rådet, även om det i hög grad delar det Nordiska rådets målsättningar.

För det tredje är rådet ett forskningsråd. I den egenskapen har rådet lagt särskild vikt vid att förena den ekonomiska och juridiska skatteforskningen. Alla skall veta att det inte är någon lätt uppgift. Det tycks vara en universell erfarenhet att det råder en viss ömsesidig brist på förståelse mellan de forskare, som ägnar sig åt skattefrågorna från en ekonomisk resp. juridisk utgångspunkt. Rådet har därför ansett det vara väsentligt att verka för en samverkan mellan ekonomer och jurister så att skattefrågorna blir belysta ur såväl ekonomiska som juridiska aspekter. Denna strävan kommer också till uttryck i att de medlemsstaterna i allmänhet utser en ekonomisk och en juridisk forskare i styrelsen.

Jag skall därefter övergå till rådets verksamhetsformer. Den första och får man säga ursprungliga uppgiften för rådet var att utdela forskningsanslag. Det sker genom att rådet delar ut anslag två gånger årligen. Uppgiften är fortfarande väsentlig, men inte oproblematiske. Rådets budget är nämligen relativt begränsad. Det medför att det är svårt för rådet att bekosta projekt som innebär dyra datorkostnader. Det är också svårt för rådet att under någon längre tid "friköpa" en forskare från en ordinarie anställning för att han skall få ägna sig helt åt forskning. Rådet har därför

koncentrerat sin utdelning av anslag till sådan forskning som är av nordiskt intresse.

Även om rådet under årens lopp kunnat stödja betydelsefull forskning har rådet ibland haft en känsla av att resurserna splittrats och att ansökningarna inte alltid gällt de områden rådet ansett som särskilt viktiga. Rådet har därför genomfört en del egna projekt. Rådet har ett juridiskt projekt, som omfattar en komparativ nordisk belysning av olika ämnen. Som exempel kan nämnas Frederik Zimmers bok "Inntektsbegrep og rettsutvikling" och Erik Olsens "Lægmandsanvendelsen i ligningsforvaltningen". Fördelen med det komparativa projektet är att dess omfattning inte är given på förhand utan att nya ämnen på ett naturligt sätt kan inrymmas i projektet. Om jag får komma med ett gott tips så är det att ansökningar om anslag till skatterättsliga studier av nordisk komparativ karaktär brukar bedömas synnerligen välvilligt! En annan viktig uppgift för rådet är att anordna seminarier. Det mest kända är det stora seminarium som anordnas varje höst. I år är ämnet Norden och skatteharmoniseringen i EG, vilket inom parentes sagt också var ämnet för rådets första seminarium. Rådet har varit angeläget om att ge seminarierna en i viss mån exklusiv karaktär. Regelmässigt brukar varje land få utse 12-15 deltagare. Deltagarna inbjuds av resp. lands rådsstyrelseledamöter. Rådets styrelseledamöter och suppleanter är självskrivna, om de har tillfälle att delta. De personer, som inbjuds därutöver brukar vara ledande experter på det område, som skall behandlas. Jag tror att en framtida forskning om nordisk skattehistoria under 70- och 80-talen kommer att utvisa att rådets seminarier varit av stor praktisk betydelse och att vägen mellan ett ämnes behandling på ett rådsseminarium till lagstiftning ofta varit kort.

Rådet brukar också anordna lill-seminarier för styrelsens ledamöter i samband med de styrelsesammanträden, som inte ligger i anslutning till de stora seminarierna. Rådets ledamöter är nämligen så forskningsintresserade att inte ett sammanträde kan tänkas utan en vetenskaplig diskussion om något aktuellt ämne!

Vid såväl de större seminarierna som lill-seminarierna brukar värdlandet utöver sin kvot få inbjuda ett antal doktorander och andra yngre forskare, även om de inte direkt sysslar med seminariets ämne. Rådet skulle emellertid vilja göra ytterligare insatser för de yngre forskarna och har därför med stor tillfredsställelse hälsat initiativen till särskilda seminarier för yngre forskare i Norden, såväl det som tidigare hållits i Finland som det som nu hålls i Uppsala i Sverige. Jag vet att det varit en glädje för rå-

det att få finansiera detta seminarium och vill på rådets vägnar framföra ett tack till arrangörerna, i första hand docent Bertil Wiman och rådets generalsekreterare Kristina Ståhl.

En tredje verksamhetsform för rådet är utgivandet av publikationer i rådets egen serie, som nu är uppe i ett imponerande antal titlar. Erik Olsens arbete var nummer 21 i rådets serie. Publikationerna kan vara rapporter från rådets seminarier, men även de av rådet understödda projekten kan publiceras i rådets skriftserie. Rådet har också en tidskrift, kallad Nordiska skattenyheter. I den anmäls ny lagstiftning, rättspraxis, artiklar och vetenskapliga verk från de olika medlemsstaterna. Den som är intresserad av ett abonnemang kan kontakta rådets generalsekreterare.

Hur kommer då rådets verksamhet att utvecklas då det nu har både ny ordförande, ny vice ordförande och en ny generalsekreterare? Jag kan endast säga att om vi även i fortsättningen får åtnjuta ett helhjärtat stöd från de nordiska finansdepartementen skall vi nog kunna fullfölja de målsättningar rådet hittills arbetat för. Ingen engagerar sig i en verksamhet som Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet utan ett nordiskt engagemang och tro på den skattevetenskapliga forskningens betydelse och praktiska tillämpbarhet. Om man skulle önska sig något ytterligare är det väl att rådet blir ännu mer nordiskt, dvs att vi får deltagande från isländsk sida på våra arrangemang och att vi fick möjlighet att föra ut den nordiska skattevetenskapliga forskningen i världen. Men viktigast av allt är att vi även i framtiden har en forskning, värd att föra ut. Det är därför jag med stor tillfredsställelse konstaterar att detta yngreseminarium i Uppsala ger goda löften för framtiden.

Nationella och internationella rättskällor

Professor Nils Mattsson

1 Inledning

Jag har fått som uppgift att ge er några synpunkter på rättskällor inom skatterätten. Det är således fråga om att belysa det material, som var och en av er skall använda i arbetet med en avhandling. Det är också meningen, att jag skall utveckla mina synpunkter med betoning både på nationella och internationella rättskällor.

Det är ingen liten uppgift man pålagt mig. För att göra en rimlig disposition för mitt anförande har jag haft följande utgångspunkter. Jag skall försöka undvika att behandla områden, som andra föreläsare och debattörer kommer att uppehålla sig vid. Under gårdagen har Gustaf Lindencrona behandlat främst Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådet (NSFR) och dess verksamhet. Det är ju ett konkret ämne där ni är betjänta av upplysningar, inte minst därför att NSFR är det främsta forum för kontinuerligt nordiskt samarbete och debatt på skatterättens område. Här finner ni också alla de utmärkta skrifter i ämnen av komparativ art, som under årens lopp - dvs från början av 1970-talet - på rådets initiativ utarbetats och publicerats. Tyvärr blir ju skatterättsliga ämnen fort föråldrade - det är ett internationellt kännetecken - men fortfarande är dessa skrifter för många en guldgruva. Mer i detalj har komparativa, nordiska projekt belysts - också under gårdagen - av Sture Bergström och av Erik Olsen. Härigenom har ni fått - hoppas jag - en god inblick i det arbetssätt som av dessa två författare kommit till användning.

Men jag vill också i mitt föredrag försöka undvika de frågor, som senare i dag kommer att diskuteras av andra - av en representant från vardera Sverige, Danmark, Finland och Norge. Här utgår jag från att var och en kommer att ta upp och belysa de olika rättskällor, från vilka en

rättsvetenskaplig författare öser vid utarbetandet av en vetenskaplig skrift. Jag räknar därför med att ni kommer att få handfast hjälp med att förstå rättskälleläran i de olika nordiska länderna. Även om denna i många avseenden är lika, tror jag att ni kommer att få en god behållning av dessa redogörelser. Det kan vara bra att få bekräftat, att det finns stora likheter, men också viktigt att veta, var skillnaden finns. Det är väl så att många av er behandlar nordiskt material; det ligger ju nära till hands, då rättsläget i många avseenden är likartat och det dessutom finns en tydlig påverkan mellan de nordiska länderna.

Med NSFR behandlat och i väntan på handfasta föredragningar om rättskällor i de nordiska länderna har jag ställt frågan – vad skall jag behandla? Jag tror, har jag sagt mig, att det är bättre att jag försöker ge en så praktisk beskrivning av rättskällor som möjligt. Det är inte meningen att ni skall kunna använda den beskrivning jag avser att ge som en fotnot i er avhandling. Däremot kanske, hoppas jag, kan den vara till nytta i ert arbete vid avvägningar, som gäller avsikten, inriktningen och behandlingen av utländskt material. Jag hoppas också, att jag skall kunna hjälpa er, när vi skall leta efter det material ni anser er behöva.

2 Till vilket ändamål skall utländsk rätt utnyttjas

En av de väsentligaste frågor som uppkommer för de flesta vid disposition av en avhandling är denna: ”Vilken roll skall utländsk rätt spela?”

Jag vet att frågan om betydelsen av utländsk rätt är ett spørsmål som för de flesta blir aktuell. Detta har flera orsaker. Ni vet säkerligen alla hur beroende länderna har blivit av varandra. Genom den ökande världshandeln och genom fria kapitalrörelser är i dag världen i mycket en och samma marknad. På samma sätt som det är omöjligt att ha alltför olika skatteregler i ett och samma land, har det också blivit mer och mer uppenbart, att skattereglerna i olika länder utvecklas så att skillnaderna blir mindre och mindre. Är skillnaderna, när det gäller rörelsebeskattningen stora, och är skatterna för företagen i ett land ansedda för att vara ett hinder, får man räkna med att intresset för investeringar och satsningar från utlandet inte blir särskilt stort. Och dessutom blir det naturligtvis så, att även inländska företag kan vilja söka sig med sina etableringar till länder, där företagsbeskattningen anses vara gynnsammare. Vi får därför räkna med att de bestämmelser, som gäller utformningen av beskattningen av företag, av tvingande skäl harmoniseras och att regler,

som finns utomlands, också kan komma att återfinnas i den egna skattelagstiftningen.

Men detta gäller inte endast företagsbeskattningen. Även den för investeringar betydelsefulla kapitalbeskattningen kommer i framtiden att i allt ökad utsträckning harmoniseras. Kapitalet är utomordentligt rörligt och skillnader i kapitalbeskattningen kommer säkerligen att få betydande effekter på investeringsbesluten. Man måste räkna med att vid beslut om investeringar är det inte endast företagsbeskattningen utan även kapitalbeskattningen (realisationsvinstbeskattning och utdelningsbeskattning) som blir avgörande för det slutliga ställningstagandet.

Men man skall inte inbilla sig att det endast är vid investeringsbeslut som skillnader i beskattningsregler är viktiga och att det endast är här som harmonisering förr eller senare blir nödvändig. Fysiska personer blir allt lätttrörligare. Deras intresse att finna en boplatz som även passar dem ur skattesynpunkt ökar och möjligheterna att kunna välja mellan olika alternativ har ökat dramatiskt under senare år. Även för dem är skillnaderna i kapitalbeskattningen betydelsefulla i deras egenskap av investerare, men även andra skatteregler är viktiga vid deras val av bosättningsort. Människors kunskaper i främmande språk är mycket bättre i dag än förr. Särskilt för högutbildade medborgare är det ofta inte svårt att hitta adekvata arbetsuppgifter utomlands. Även denna – i viss mån nya – lätttrörlighet kommer att påverka skattereglerna. Om skattereglerna blir en av de faktorer som bestämmer bosättningen för kapitalplacerare och för högutbildad arbetskraft får man räkna med att en harmonisering av skattebestämmelserna även på detta område blir en nödvändig realitet.

En harmonisering är därför att förvänta av olika länders skatterättsliga regler. Men kan man då fråga sig: varför skall detta förhållande ha betydelse för dispositionen av en avhandling i dag? Ja, för det första menar jag att denna omständighet, att en harmonisering är att förvänta och redan pågår i viss utsträckning, gör utländskt material mer intressant än det kanske tidigare varit. Vi kan kanske snart ha direkt nytta av uttolkning av regler i andra länders skattesystem, eftersom den utländska regeln snart har en motsvarighet i intern rätt.

Men även om man inte intresserar sig för harmoniseringen av de skatterättsliga reglerna i olika länder, kan utländsk rätt ha ett syfte i en skatterättslig avhandling som främst avser att beskriva intern rätt (alltså en rättsdogmatisk avhandling). En sak lär man sig genom åren; även om inte de skatterättsliga reglerna i olika länder överensstämmer, är dock de

faktiska förhållandena mycket likartade. Detta är naturligtvis av stor betydelse vid dispositionen av en avhandling. Genom att t ex läsa rättsfall från andra länder kan man också få hjälp för den egna fantasin att hitta faktiska omständigheter av olika slag som redan kan transformeras till den egna rätten och där man kan försöka besvara frågan hur sådana faktiska förhållanden skall bedömas enligt det egna landets skatterättsliga bestämmelser.

Man kan också genom att studera utländsk rätt bli varse, att olika metoder har valts för att lösa likartade problem. Detta är av intresse även i en avhandling som sysslar främst med intern rätt. Är nämligen syftet inte bara att stanna upp och ange den interna rättens ståndpunkt utan är avsikten likaså att ange synpunkter på hur problemen *bättre* skulle kunna lösas (dvs frågor som på juristspråk kallas *problem de lege ferenda*), ja då finns det knappast någon bättre källa att ösa ur än utländsk rätt.

Låt mig dock i detta sammanhang lägga in ett memento. Utländsk rätt skall aldrig utnyttjas i en vetenskaplig avhandling, om man inte först gjort klart för sig, i vilket syfte man avser att utnyttja den utländska rätten. Ett avsnitt med utländsk rätt är meningslöst om inte läsaren får klart för sig, varför detta avsnitt har sin plats i avhandlingen. Det är dessutom nödvändigt att relativt snart bestämma sig som författare vilken vikt man avser att lägga på utländsk rätt. Detta har ju självfallet betydelse för hur djupt man skall tränga in i utländska rättskällor samt vilken vikt man avser att fästa vid olika delar. Det är tidsödande, om man ständigt måste återvända till det utländska materialet pga att man inte gjort klart för sig elementära dispositionsfrågor.

Låt mig sammanfatta vad jag hittills uppehållit mig vid. Den allmänna harmonisering som jag menar redan har startat och som jag tror är en trend som kommer att accelerera i framtiden, gör internationella jämförelser eller låt mig kalla det internationella ämnen mer aktuella. Det innebär allmänt sett att rena komparativa översikter över olika länders regler på samma rättsområde blir intressanta, inte bara ur teoretisk synpunkt utan även i praktiskt avseende.

Men det var alltså inte bara så, att utländsk rätt behöver vara jämställd med den inhemska rätten. I en komparativ framställning fästs samma vikt vid varje behandlat lands rättssystem. Det är en uppgift som kräver en hel del av sin författare på den utländska rättens område. Det är också möjligt att utnyttja utländsk rätt med blygsammare anspråk än dem jag nyss nämnde. Utländsk rätt kan komma till användning av en författare, som

önskar exempel, konkreta faktiska förhållanden, som kan utnyttjas vid behandlingen av den interna rätten. Dessutom – och detta är kanske det vanligaste fallet, där utländsk rätt kommer till användning i juridiska, bland dem skatterättsliga, avhandlingar – är utländska rättsregler intressanta för utformningen av ett de lege ferenda avsnitt i den egna framställningen av inhemsk rätt.

Parentetiskt skall här också nämnas en inriktning, som man också kan finna i nordisk doktrin, nämligen en avhandling som helt koncentrerar sig på ett utländskt rättssystem. En sådan avhandling ställer emellertid i allmänhet så stora krav på kunskap om rättskällorna i ifrågavarande land, att jag inte har möjlighet att inom ramen för detta anförande delge information om dem. Ämnet blir då alltför stort. De kunskaper, som då är nödvändiga, kräver nästan undantagslöst att man under ansenlig tid vistas i landet i fråga.

3 Särskilt om EG och om internationell skatterätt

Det finns två ytterligare rättsområden, som jag i detta sammanhang särskilt vill peka på. Ett av dem är EG-rätten, det andra är den internationella skatterätten.

EG har tveklöst fått en ökande betydelse inte bara för de stater, som nu är medlemmar, utan även för andra länder. Skälen härtill är flera. Intresset för medlemskap eller åtminstone en närmare anknytning än den i dag har vuxit i många europeiska länder. Samarbetet mellan EG och den europeiska frihandelsorganisationen EFTA har intensifierats under den senaste tiden och förefaller att bli allt starkare framöver. De 12 EG-staterna, med en befolkning på ca 320 miljoner människor, har naturligtvis en mycket stor handelspolitisk betydelse även för de stater, som står utanför.

Men dessutom är det integrations- och harmoniseringsarbete som där pågår av intresse, även om man bortser från dess handelspolitiska och ekonomiska betydelse. Det är ett pågående arbete som inte tidigare har haft någon jämförelse. Därför är det ett område, som är av rättsvetenskapligt stort intresse. Integrations- och harmoniseringssträvandena berör ju många av rättslivets områden, varav skatterätten endast är ett. Men just skatterätten är otvivelaktigen en mycket betydelsefull del. Här är det fråga om konkreta åtgärder främst på den indirekta beskattningens område, men de första harmoniseringsförsöken på den direkta beskattningens område har också börjat att synas. Det finns all anledning anta

att dessa frågor i framtiden kommer att framstå som synnerligen viktiga, och det gäller inte endast i de stater, som i dag råkar vara medlemmar i gemenskapen.

Så till sist ett område, till vilken jag själv hyser en klockarkärlek – den internationella skatterätten. Här tror jag mig kunna säga, att de internationella utblickarna har den allra största betydelsen. Visserligen har varje land sin internationella skatterätt. Så på så sätt är även den internationella skatterätten nationell. Men den internationella skatterätten är ändå redan i dag i högre grad harmoniserad än alla andra områden inom skatterätten.

Skälen härtill är naturligtvis flera. Den internationella skatterätten i ett land kolliderar ju oftare – konfronteras mer regelbundet – med motsvarande bestämmelser i andra länder. Detta medför ju i och för sig ett direkt behov av mer likartade regler, för att dubbelbeskattning av icke önskvärt slag skall kunna undvikas. Samtidigt är det sannolikt så att dessa konfrontationer också leder till att kunskapen om olika länders rättssystem ökar. Berörda myndigheter och lagstiftare vet snabbare vilka regler på detta område som gäller runt om i världen och kan också ta ställning till huruvida dessa bestämmelser är av sådant slag att de bör införas i det egna regelsystemet.

Dessutom finns det ju flera samarbetsorganisationer, som just här haft en utomordentligt stor betydelse. Framför allt gäller detta på dubbelbeskattningsavtalens område och den organisation jag i första hand tänker på är naturligtvis OECD. Dubbelbeskattningsavtalen är ju det sista remediet för undvikande av dubbelbeskattning och här har naturligtvis också staterna det största intresset att samarbeta. Men detta samarbete har inte bara kommit att omfatta frågor rörande dubbelbeskattningsavtal. Även i andra skatterättsliga frågor förekommer ett betydelsefullt samarbete, resultatet av vilket även är värdefullt att utnyttja i ett rättsvetenskapligt arbete.

4 Behandlingen av utländska rättskällor

Jag skall nu försöka att ge er några allmänna synpunkter på hur rättskällor utanför det egna landet skall behandlas. Jag tror att problemet bäst kan illustreras genom att först göra en jämförelse mellan nationella rättskällor och icke egna (dvs internationella) rättskällor. Som utbildad jurist har man lärt sig och blivit tränad i att utnyttja de egna rättskällorna efter

visst mönster. Det ligger då nära till hands att använda sig av de inhemska metoderna när man behandlar utländskt material. Detta är emellertid en utomordentligt farlig utgångspunkt.

I varje land finns vad man skulle kunna säga vara en juridisk ”infrastruktur”. Den historiska utvecklingen har skapat ett mönster, som influerar rätten. Denna utveckling är i en del länder i mycket gemensam, men i andra länder en helt annan.

För den som sysslar med utländsk rätt är detta därför ett memento. Börja inte med att analysera ett rättsfall eller en lagregel i ett annat land som om det vore en dom avdömt av egna landets domstolar eller en lagbestämmelse skapad av egna landets lagstiftande organ.

Hur mycket skall man då behöva sätta sig in i utländsk rätt för att så att säga vara på den säkra sidan och inte behöva riskera några fallgropar? Ja, jag skulle vilja besvara denna fråga med följande bemärkning. Det beror på vilka ambitioner man har med sin undersökning. Om avsikten är att beskriva och analysera andra länders rättssystem och detta mål är huvudmålet med avhandlingen, ja då måste man också ställa höga krav på att beskrivningen är juridiskt korrekt utifrån de premisser som gäller i det land eller de länder som man undersöker. Särskilt gäller naturligtvis detta om man t o m har så höga ambitioner, att man jämställer sig med en rättsvetenskapsman som i landet ifråga ger en framställning av intern rätt.

Nu är det emellertid ofta så, att ens ambitioner på internationellt material inte är så stora. Vanligast torde vara, att man i stället använder sig av utländska rättskällor för att beskriva andra lösningar på rättsfrågor, som man belyser i intern rätt. Här är naturligtvis inte kraven på detaljredovisning desamma. Men även här kan ambitionerna variera. Det viktigaste är att man gör klart för läsaren vilka ambitioner man har. Om avsikten endast är att belysa en annan *teknisk* lösning för att sedan överföra den till en egen diskussion de lege ferenda finns det knappast några förväntningar hos läsaren om att djupgående undersökningar gjorts och varför denna lösning valts utomlands. Om läsaren däremot klart bibringas uppfattningen att hänsyn även tagits till den juridiska ”miljö” i vilken den utländska lösningen vuxit fram, ja då måste naturligtvis också en sådan undersökning ha gjorts och den är naturligtvis mycket mer tidskrävande och uppfordrande.

Jag vill här återigen erinra om att det knappast finns något behov av kortfattade uppräknings av utländska rättsregler – hämtade t ex från ett

standardverk – om inte detta material på något sätt utnyttjas i undersökningen.

Det är naturligtvis så att de nationella särdragen är mer utpräglade på vissa skatterättsliga områden än på andra. Jag har ju tidigare nämnt de harmoniseringssträvanden som nu förekommer och redan tidigare har det naturligtvis varit så att samarbetet länderna emellan varit så omfattande på några rättsområden att en form av harmonisering redan skett.

Det mest typiska exemplet på vad jag menar med detta och vilken betydelse detta har för rättskällor tror jag är OECD:s kommentar till modellavtalet för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet. Modellavtalet är ju en produkt, som tillkommit genom ett noggrant arbete i OECD:s regi, där alla OECD:s medlemsstater deltagit eller haft möjligheter att delta. Modellavtalet har ju redan påverkat de avtal som träffats mellan medlemsstaterna, varigenom dessa fått en i stort sett enhetlig utformning. Under senare år har det också blivit allt vanligare att domstolar i olika länder hänvisar till OECD:s kommentar, när de fått att avgöra innebörden av en bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal. Här finns alltså rättskällor som skulle kunna kallas transnationella, även om detta synsätt måste användas med försiktighet. Man kan naturligtvis inte underlåta att ta hänsyn till att den internationella skatterätten också såtillvida är nationell, som den är en del av ett lands skattesystem, men tolkningsmetoden för bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal blir ändå en annan än tolkningsmetoden för gällande regler i den nationella lagstiftningen. Det är fråga om ett avtal mellan två stater och vad som i ett sådant avtal skall anses vara menat, dvs hur skall en bestämmelse tolkas, kan inte helt överlämnas till vardera landet att på egna rättstraditioner bygga upp tolkningsprinciper. Här finns ett internationellt fält, där gemensamma principer aktualiseras. Hur dubbelbeskattningsavtal skall tolkas är ett ämne för sig, som jag inte kan i detalj redogöra för, men de kan, så mycket vill jag ha sagt, knappast tolkas på exakt samma sätt som en intern lagtext.

5 Särskilt om olika tidskrifter och handböcker

Harmoniseringen har således på den internationella skatterätten gått längre än på andra områden inom skatterätten, något som det knappast finns anledning att förvåna sig över. Den som sysslar med internationell skatterätt har därför anledning mer än på andra områden att söka sig till

utländska rättskällor. Här är det OECD-publikationer, som spelar en viktig roll. Men det finns också anledning att söka annat material. Man bör kanske inte göra reklam för förlag men jag kan inte underlåta att nämna det holländska förlaget "Kluwer", som får sägas ha specialiserat sig på den internationella rätten, och inte minst på den internationella skatterätten. Förlaget har bl a en serie i "International Taxation".

En viktig kunskapskälla för var och en som letar efter material inom den internationella skatterätten utgörs de Cahiers, som två om året utges av International Fiscal Association. Dessa två volymer utgör det arbete, som före kongressen gjorts för att förbereda de två plenarämnen, som utgör en viktig del av organisationens årliga kongress. Dessa volymer är disponerade så att nationalrapportörer från olika länder ger sin bild av rättsläget i en viss fråga i det egna landet. Dessutom finns det i varje volym en generalrapport, som utarbetats av en av organisationen särskild utsedd författare, ofta en rättsvetenskapsman, som med nationalrapporterna och andra undersökningar som grund, ger en samlad framställning av rättsläget på ifrågavarande område.

De olika ämnen, som tagits upp av IFA (så förkortas International Fiscal Association), skiftar. Jag vill understryka att det inte bara är ämnen inom den internationella skatterätten som behandlas av IFA. Även mer nationella frågor har ofta behandlats. Dessa får då genom alla nationalrapporterna en komparativ inriktning. Enligt min mening är det material som kommit fram genom IFA:s försorg i mycket en guldgruva för var och en som vill syssla med internationella skattefrågor eller som vill ha en komparativ inriktning. Man får lätt en god första inblick i rättsläget i de olika länderna, som kan hjälpa en i det fortsatta arbetet. Hela tiden måste man dock hålla i minnet att skatterättsligt material snabbt blir föråldrat. De olika nationalrapporterna blir ju inte förnyade utan återspeglar endast rättsläget just vid det tillfället då de skrevs. Jag vill också peka på ytterligare en fördel med rapporterna. Genom dem får man också kännedom om åtminstone en (nämligen nationalrapportören) som i respektive land är insatt i den aktuella frågan.

Ytterligare några källor inom den internationella skatterätten vill jag nämna i detta sammanhang. OECD:s kommentar till modellavtalet för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet angav jag vara en viktig rättskälla. Men det finns andra kommentarer till OECD-avtalet också. Inte minst intressant är härvid den kommentar till tyska dubbelbeskattningsavtal, som under professor Klaus Vogels i München

ledning utarbetats. I denna kommentar finns en inträngande analys av OECD:s modellavtal och likaså av andra betydelsefulla allmängiltiga problem på den internationella dubbelbeskattningens område.

Den nu nämnda kommentaren till dubbelbeskattningsavtalen är inte den enda. Det finns ytterligare åtminstone en till i Västtyskland, Korn-Dietz-Debatin, denna f n utarbetad av professor Debatin, men dessutom finns det i många andra länder särskilda kommentarer just till dubbelbeskattningsavtalen. Med hänsyn till vad jag nyss sade om allmängiltigheten av på detta område gjorda slutsatser, kan det finnas anledning att beakta förekomsten av dessa kommentarer.

Var hittar man då detta material? Ja, de bör naturligtvis finnas på varje välförsett bibliotek. Tyvärr är antalet välförsedda bibliotek inte stort. Jag vill därför peka på en plats, som kanske är bättre än andra. Jag syftar på det bibliotek man finner på International Bureau of Fiscal Documentation i Amsterdam. Biblioteket ligger i Muiderpoort, som efter vad jag förstår har varit en av portarna till Amsterdams gamla stadsmur.

Denna organisation (IBFD) är grundad av IFA 1938 och har specialiserat sig på internationell och komparativ skatterätt. Den har en arbetsstyrka av 25 jurister och ekonomer, som bl a samlar uppgifter från lokala korrespondenter i över 140 länder. IBFD har inte bara det största biblioteket i världen, såvitt avser internationell skatterätt och utländsk lagstiftning ang investeringar, utan publicerar dessutom en stor mängd böcker, lösbladssystem och tidskrifter med främst komparativ inriktning på olika nationella områden, där intresset från utlandet är stort. Dessutom har IBFD nu byggt upp stora databaser på dessa områden.

Biblioteket är således av intresse inte bara för dem som sysslar med internationella skatterättsliga frågor utan även för andra, som vill göra komparativa jämförelser. Jag kan inte beskriva allt vad IBFD publicerat men vill i förbigående peka på tidskriften *European Taxation* samt *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Dessutom bör jag nämna det stora lösbladssystemet *Guides to European Taxation*.

Vill man skaffa sig upplysningar om rättsläget i andra länder finns det ytterligare en tidskrift, som man bör ha tillgång till. Det är *Intertax* som ges ut av bl a Kluwer Förlag – jag nämnde förlaget tidigare – och redaktör har varit under lång tid professor Albert Rädler.

Jag skulle nu kunna ge ytterligare faktaupplysningar om rättskällor i olika enskilda länder. Jag har emellertid sett det som min uppgift mer att ge en allmän insikt om betydelsen av utländsk rätt i skatterättsliga under-

sökningar och på vilket sätt sådant material kan utnyttjas. Att räkna upp böcker och tidskrifter i olika länder finner jag vara mindre intressant för er.

Rättskällornas karaktär i olika länder skiftar, det har jag redan framhävt. Inte minst finns det stor skillnad mellan kontinentaleuropa å ena sidan, och den anglosaxiska världen å andra. Jag vill, eftersom det kontinentaleuropeiska synsättet kanske mer överensstämmer med det nordiska, ge några upplysningar om Förbundsrepubliken Tyskland. Tyskland är som ni säkert vet ett land som i rättsvetenskapliga sammanhang inte lämnar något tillfälle outnyttjat om det går att systematisera. Därför finns det mängder av lösbladssystem och tidskrifter, där man kan få upplysningar om rättsläget, och som dessutom kan vara inkörsporten för den som vill tränga ännu djupare in i frågor avseende tysk rätt och som alltså har som målsättning att utländsk rätt skall spela en mycket viktig roll.

Bland tidskrifter kan jag nämna *Deutsches Steuerrecht*, *Steuer- und Wirtschaft*, *Der Betriebsberater*. Det finns dussintals fler. Bland lösbladssystemen kan ni tänka på *Herrmann-Heuer-Raupach*, *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*. Men här finns också en uppsjö av böcker, olika bra beroende på vilket ämne man valt. Det är nästan nödvändigt, skulle jag säga, att rådfråga tyska rättsvetenskapsmän för att få en användbar information om lämplig litteratur. En bok vill jag dock att ni lägger på minnet. Professor Klaus Tipke, Köln, har en fyllig lärobok om tysk skatterätt, *Steuerrecht*, som utkommer regelbundet i nya upplagor.

Några ord slutligen om engelskt material. Bertil Wiman kommer sedan att ge er några ord på vägen när det gäller amerikanska rättskällor. Engelsk rätt är mycket speciell och jag vill nog ge er några ord till eftertanke, innan ni ger er på det. Det är här – eftersom rättssystemet och systematiken är speciellt annorlunda jämfört med nordiska länder – särskilt nödvändigt att känna till den omgivning i vilken engelsk skatterätt verkar. Men även här finns naturligtvis material. Tidskriften *British Tax Review* innehåller mycket av intresse, även i andra problem än rent brittiska. *Simon's Taxes* innehåller material (rättsregler och hänvisningar till rättsfall) beträffande inkomstskatten för fysiska personer och bolag. Engelska rättsfall finns tillgängliga i *Tax Cases*, som utges av the Board of Inland Revenue.

Amerikanska rättskällor

Docent Bertil Wiman

1 Inledning

USA är en federal stat där skatt tas ut på tre nivåer, federal, delstatlig och lokal nivå. Min beskrivning i detta bidrag omfattar endast den federala skatterätten.¹ Delstaterna tar i regel ut inkomstskatt på bolag och fysiska personer, oftast med den federala inkomstskatten som modell. Därutöver uttas omsättningsskatt (sales tax). På lokal nivå sker beskattning ibland genom så kallade property taxes, vanligen på fast egendom.

I amerikansk rätt skiljer man mellan källor av s k *primary* och *secondary authority*. Till den förra kategorin räknas *case law* (rättspraxis) och *legislation* (lagstiftning och normgivning genom offentliga organ), och till den senare kategorin hör bl a *treatises* (handböcker), *encyclopedias* (t ex *Corpus Juris Secundum*) och artiklar publicerade i någon s k *Law Review* eller annan tidskrift. Monografier med rättsvetenskaplig inriktning är relativt ovanliga.

En annan indelningsgrund innebär att rättskällor av *primary authority* kan vara antingen *binding authority* eller *persuasive authority*. Om en rättskälla är *binding authority* kommer alla domstolar inom en given jurisdiktion att följa rättskällan. I federala skattemål torde därför lagtext, s k *legislative regulations* och rättspraxis normalt vara *binding authority*.

2 Lagtext, förarbeten och anvisningar

Kongressen har enligt konstitutionen rätt att besluta om beskattningsåtgärder.² Kongressen består av House of Representatives och the Senate.

¹ Denna uppsats utgör en omarbetad och utvidgad version av Wiman, Prissättning inom multinationella koncerner, 1987 s 65–73 och s 179–180.

² Artikel I, § 8 och tillägg 16 till konstitutionen.

Ansvar för skattefrågor vilar i representanthuset på the Way and Means Committee och i senaten på the Senate Finance Committee. Utskotten kan hålla hearings vilka publiceras, och författa ett utskottsbetänkande, Committee Report. Alla förslag ”for raising revenue shall originate in the House of Representatives”.³ Förslagen kan därefter komma att ändras i senaten. Om förslaget sammanjämkats i the Conference Committee redogörs för skälen härtill i en Conference Report. Debatten i kamrarna publiceras i the Congressional Record.

En särskild kommitté, *the Joint Committee on Taxation* inrättades på 1970-talet. Den består av tio ledamöter, fem från vardera *Ways and Means Committee* och *Senate Finance Committee*. Kommittén har bl a till uppgift att övervaka och undersöka skattelagstiftningens funktion och effekter, hur IRS administrerar skattelagstiftningen och att föreslå förenklingar av skattesystemet. Till sin hjälp har kommittén en stab av experter.

The Joint Committee on Taxation har sedan mitten av 1970-talet efter det att kongressen antagit större ändringar av IRC samlat relevanta förarbeten från kongressen till en lagkommentar. Inofficiellt kallas dessa kommentarer för *Blue Books*. Blue Books har flera fördelar. För det första innehåller den enbart de delar av förarbetena som är relevanta för den antagna lagtexten. Det föreligger normalt tre olika betänkanden (reports)⁴ innan lagförslaget antagits av kongressen. Därför ger en Blue Book en betydligt lättillgängligare bild än om man ska ta del av själva betänkandena. Dessutom är relevanta uttalanden från debatten i kamrarna inarbetade. Dessa uttalanden finns inte med i kommittébetänkandena. Därtill innehåller Blue Books sådana motiv för lagstiftningen vilka inte finns publicerade på annat håll. Det auktoritativa värdet av Blue Books är något omdiskuterat. Enligt *Bittker* är kommittébetänkandena något mer auktoritativa eftersom dessa utgjorde underlaget för kongressledamöternas bedömning av lagförslaget.

Inom regeringen är det *the Secretary of the Treasury* som har ansvaret för administreringen och handläggningen av IRC. Till dennes hjälp utses en *Commissioner of Internal Revenue (CIR)* och en *Chief Counsel for the Internal Revenue Service*.

Den federala skatteförfattningen utgör titel 26 av United States Code och benämns the Internal Revenue Code of 1986 (IRC). Lagreglerna i

³ Artikel I, § 7.

⁴ Ett betänkande från vardera Ways and Means, Senate Finance och Conference Committees.

IRC benämns sections. Tolkning av lagtext skiljer sig i amerikansk skatterätt i princip inte från tolkning av annan lagtext, s k statutory law.⁵

Tolkningen utgår från en normal tolkning av ordalydelsen, om detta inte leder till ett absurt eller klart orättvist resultat i strid mot lagstiftarens syften. Denna s k English Golden Rule modifieras i ett mål från Supreme Court från 1940.⁶

”There is, of course, no more persuasive evidence of the purpose of a statute than the words by which the legislature undertook to give expression to its wishes. Often these words are sufficient in and of themselves to determine the purpose of the legislation. In such cases we have followed their plain meaning. When that meaning has led to absurd or futile, results, however, this Court has looked beyond the words to the purpose of the act. Frequently, however, even when the plain meaning did not produce absurd results but merely an unreasonable one 'plainly at variance with the policy of the legislation as a Whole' this Court has followed that purpose, rather than the literal words.”

Treasury Department och IRS ska utfärda alla de ”rules and regulations” som är nödvändiga för att tillämpa IRC.

Såväl när anvisningar (regulations) är föreslagna (proposed) som slutliga (final) publiceras de i Federal Register. Syftet med att först publicera föreslagna anvisningar är att intresserade personer ska kunna avge synpunkter och kritik på förslaget. Normalt brukar också hearings över förslaget anordnas. De slutliga anvisningarna publiceras i form av s k Treasury Decisions, förkortat T.D., åtföljda av ett ordningsnummer.

Normalt skiljer man på anvisningar som är *legislative* resp *interpretative*. Den förra kategorin benämner jag *normgivande* anvisningar, och den senare *tolkande* anvisningar.

De normgivande anvisningarna är sådana vilka är tillkomna efter direkt bemyndigande i en materiell regel. En sådan befogenhet finns t ex i section 385 avseende frågan när ett ekonomiskt intresse i ett bolag utgör aktiekapital eller lån. Normgivande anvisningar har i stort sett samma rättsliga ställning som lag eftersom ”they entail an exercise of power delegated by Congress to the agency, as though it were a deputy legislature.” Domstolarna är bundna av normgivande anvisningar i samma utsträckning som de är bundna av lagtext.⁷ De normgivande anvisningarna får

⁵ Bittker, Federal Taxation of Income, Estates and gifts s 4–19.

⁶ Se Bitter a a s 4–23 för vidare hänvisning.

⁷ Davis 1979 s 36.

inte gå utanför den bemyndigande lagtexten, och heller inte strida mot lagstiftarens vilja i den mån denna vilja är urskiljbar.⁸

Tolkande anvisningar syftar endast till att "interpret, explain, and apply the rules prescribed by Congress, rather than to fill gaps deliberately left open by Congress;"⁹ Tolkande anvisningar fyller därför en begränsad funktion. De åtnjuter ändå ofta en stor tyngd eftersom lagtexten i sig många gånger är oklar och tvetydig.¹⁰

Supreme Court har i ett mål sammanfattat gällande tolkningsregler.¹¹ Syftet är att undersöka om de tolkande anvisningarna "harmonizes with the plain language of the statute, its origin, and its purpose". Anvisningar tillkomna samtidigt med den lagstiftning den tolkar bär särskild tyngd, eftersom författarna kan antas ha känt till kongressens syfte med lagstiftningen. Andra tolkningsregler är hur lång tid anvisningarna varit i kraft, om IRS har tolkat dessa konsekvent samt den uppmärksamhet kongressen skänkt anvisningarna om lagtexten behandlats på nytt i kongressen.

Bittker synes anse att den judiciella prövningen av en anvisning, i princip oavsett om den är normgivande eller tolkande, är en funktion av hur precist utformad lagtexten är.¹² Är lagtexten vag är det enligt honom svårt för en domstol att åsidosätta en anvisning eftersom den inte kan sägas strida mot lagtexten. Även om lagtexten är detaljerad är det enligt Bittker en svår uppgift att övertyga en domstol om att en anvisning, normgivande eller tolkande, är ogiltig.

En särskild fråga är i vilken utsträckning anvisningar kan gälla med retroaktiv verkan. Huvudregeln är att såväl normgivande som tolkande anvisningar gäller retroaktivt.¹³ Treasury Department kan för varje utfärdad anvisning ange att den inte ska tillämpas retroaktivt. Vissa begränsningar finns dock avseende retroaktiv tillämpning. En anvisning kan t ex föreskriva att ett avdragsyrkande måste stödja sig på en viss typ av bevis. Att i detta fall tillämpa anvisningen retroaktivt är förmodligen inte godtagbart eftersom det skulle vara oskäligt mot de skattskyldiga.¹⁴ Bittker anser att "the application of a new and unexpected rule to past years

⁸ Bittker a a s 110–30.

⁹ A a s 110–28.

¹⁰ A a s 110–29.

¹¹ National Muffler Dealers, S.Ct. 1979.

¹² Bittker s 110–31.

¹³ Section 7805(b) e contrario. Se också allmänt om retroaktiva anvisningar inom förvaltningsrätten Davis 1979 s 109–117.

¹⁴ Jfr Davis 1979 s 109.

might be arbitrary or even unconstitutional if it departs too far from the reasonable expectations of taxpayers.”¹⁵ Detta fall kan t ex inträffa om IRS ändrar på en anvisning vars bakomliggande lagtext vid ett flertal tillfällen varit föremål för prövning i andra sammanhang men i denna del ej ändrats av kongressen. En sålunda ändrad anvisning kan dock godtas, om den inte ”upsets reasonable expectations or is otherwise arbitrary and harsh.”¹⁶

3 Administrativa beslut och uttalanden

Vissa beslut och uttalanden av skatterättslig relevans härstammar från IRS. De flesta av dessa är publicerade för allmän kännedom i Internal Revenue Bulletin (IRB). Dessa sammanställs halvårsvis i Cumulative Bulletin (CB). Det material som inte finns i Internal Revenue Bulletin är normalt publicerat på privat väg av Commerce-Clearing House (CCH) eller av Prentice-Hall (PH).

Jag avser behandla följande beslut och uttalanden:¹⁷

- 1) Revenue Rulings och Private Letter Rulings
- 2) Revenue Procedures
- 3) Determination letters
- 4) Information letters
- 5) Technical advice
- 6) Acquiescence och nonacquiescence

En Ruling är ”a written statement issued to a taxpayer by the National Office that interprets and applies the tax laws to that taxpayer’s specific set of facts.” Det finns två typer av rulings, *Revenue Rulings* och *Private Letter Rulings*.

En revenue ruling är ”an official interpretation of the internal revenue laws, related statutes, tax treaties and regulations, by the Service that has been published in the Bulletin/.../for the information and guidance of taxpayers, Service officials, and others concerned.”

En revenue ruling är normalt utvald bland utfärdade rulings för officiell publicering.¹⁸ Övriga rulings, Private Letter Rulings, publiceras av

¹⁵ Bittker s 110–32.

¹⁶ Bittker s 110–33.

¹⁷ Se Modricker för en redogörelse av samtliga de olika slag av beslut och uttalanden som IRS ger ut.

¹⁸ Andra källor till Revenue Rulings kan vara s k technical advice memoranda och förslag från praktiserande jurister, Rev. Proc. 86–15 sec. 7.01.

CCH och PH. Andra namn för Private Letter Rulings är Taxpayer Letter Ruling, Private Ruling eller Letter Ruling.

Det finns *mandatory* och *discretionary rulings*. Mandatory rulings är sådana vilka den skattskyldige enligt lagtext måste erhålla innan denne genomför en viss transaktion. Ett exempel härpå är byte av räkenskapsår och redovisningsmetod enligt section 446. En discretionary ruling söks på den skattskyldiges eget initiativ, för att få vägledning inför en viss planerad transaktion. Den motsvarar i det hänseendet ett svenskt förhandsbesked.

Den skattskyldige har ingen rätt att erhålla en ruling. De utfärdas "Whenever appropriate in the interest of sound tax administration". IRS utfärdar i princip inte rulings avseende transaktioner som "lack bona fide purpose or have as their principal purpose the reduction of federal taxes" eller som avser alternativa handlingssätt eller hypotetiska transaktioner. IRS utfärdar som regel inte rulings vad gäller bestämmande av faktiska omständigheter, såsom marknadsvärdet på egendom eller avseende transaktioner avsedda att äga rum i en obestämmd framtid.

Den rättsliga betydelsen av en ruling är begränsad ur flera synvinklar. Skriftliga beslut, s k written determinations (dvs rulings såväl som andra beslut) utfärdade av IRS, får inte åberopas som prejudikat om inte annat sägs i anvisningar. Med stöd av anvisningar uttalar Rev. Proc. 86-15 följande om rättsverkan av revenue rulings och letter rulings:

"Revenue rulings published in the Bulletin do not have the force and effect of Treasury Department Regulations (including Treasury Decisions), but are published to provide precedents to be used in the disposition of other cases, and may be cited and relied upon for that purpose. No unpublished ruling or decision will be relied on, used, or cited, by any officer or employee of the Service as a precedent in the disposition of other cases."

Den rättsliga verkan gentemot IRS beror därför på om det är en revenue ruling eller en letter ruling. En revenue ruling kan åberopas av alla skattskyldiga vars egna transaktioner huvudsakligen överensstämmer med de fakta som förelåg i den revenue ruling som är åberopad. Andra skattskyldiga än den som sökt och erhållit en letter ruling kan däremot inte med bindande verkan gentemot IRS åberopa denna. En domstol kan naturligtvis avvika från en revenue ruling om den står i strid mot en källa av högre dignitet.

Letter rulings är numera publicerade på privat initiativ. De åberopas ibland av framför allt privatpraktiserande jurister. Som rättskälla i dom-

stol är letter rulings av låg dignitet. Helt betydelselösa är de dock inte. Vissa domstolar har tillagt letter Rulings viss vikt.

Revenue procedures utgör av IRS utgivna och i IRB publicerade formella regler för hur skattskyldiga ska förfara enligt IRC för att tillvarata sina rättigheter resp fullgöra sina skyldigheter. Därmed likartad information kan efter IRS bestämmande också publiceras i form av en revenue procedure även om den inte direkt påverkar de skattskyldigas rättigheter och skyldigheter.

IRS kan på begäran av en skattskyldig utfärda ett *Determination letter*. I ett determination letter tillämpar IRS de principer och prejudikat IRS tidigare publicerat på de fakta den skattskyldige presenterar. Rättsfrågan är således i detta fall ur IRS synvinkel otvetydig. Ett determination letter kan gentemot IRS enbart åberopas av den skattskyldige som begärt beslutet.

Ett *Information letter* är ett uttalande av IRS för att redogöra för "a well-established interpretation or principle of tax law, without applying it to a specific set of facts,". IRS informerar med andra ord den skattskyldige om innehållet i en rättsregel utan att tillämpa regeln på vissa sakomständigheter. Ett information letter är enbart rådgivande och kan inte av den skattskyldige åberopas ens mot IRS.

Technical advice ges av IRS National Office på begäran av vissa underordnade IRS-organ (district office, Appeals office). Det avser tolkning och tillämpning av IRC med närstående lagar och anvisningarna i samband med frågor uppkomna vid granskning av självdeklarationer eller skattskyldigs besvär.

Enligt section 7121 är IRS bemyndigat ingå s k *closing agreements* avseende en skattskyldigs taxering i sin helhet eller till viss del. En closing agreement innebär att taxeringen eller den fråga som avgörs är slutligt avgjord och som regel inte får rivnas upp. IRS är kontraktsevenligt bunden av avtalet. Det är dock bara i undantagsfall som IRS ingår closing agreements.

IRS utfärdar också uttalanden avseende de frågor i mål avgjorda av Tax Court, som IRS förlorat men inte överklagat. Inga uttalanden utfärdas för s k memorandum decisions. IRS antingen godtar, *acquiesce*, eller inte godtar, *not acquiesce*, de slutsatser domstolen dragit. Ett acquiescence behöver inte innebära att IRS godtar själva motiveringen. Har IRS godtagit en slutsats innebär detta att IRS-personal ska tillämpa slutsatsen vid behandling av andra liknande fall. Om det dessutom klart anges i

uttalandet att IRS "acquiesces only in result" så antyder det att IRS, helt eller delvis, inte instämmer i motiveringen.

IRS utfärdar inte acquiescence eller nonacquiescence för mål avgjorda i andra domstolar än Tax Court. Det kan dock inträffa att IRS genom en revenue ruling eller genom publicering av själva rättsfallet i CB antyder vilken inställning IRS har till utgången. Avgöranden i Supreme Court är IRS alltid skyldig följa, varför de normalt publiceras i CB.

4 Federala domstolar behöriga i skattemål

I lägsta instans är tre typer av domstolar behöriga i federala skattemål. Det är Tax Court, Claims Court och (Federal) District Courts. District Courts finns det flera av i varje delstat. Tax Court¹⁹ och Claims Court²⁰ är specialdomstolar. Det finns en av vardera typen för hela USA. Från alla tre domstolarna sker besvär till någon av de 13 olika Court of Appeals. Varje Court of Appeals har jurisdiktion över en s k circuit. För att Supreme Court ska uppta mål från Court of Appeals krävs prövningstillstånd, s k certiorari. Supreme Court prövar endast ett fåtal skattemål årligen.²¹

Det är naturligt att District Courts är bundna av avgöranden från den Court of Appeals inom vars domkrets underrätten befinner sig. Tax Court följer för sin del normalt den praxis som utvecklas i den Court of Appeals till vilken besvär i det aktuella målet ska ske.²² Tax Court följer dock inte denna regel om den anser att praxis i ifrågavarande Court of Appeals har blivit föråldrad genom mellanliggande rättsutveckling eller inte avser i stort sett samma situation som Tax Court ska avgöra.

District Court eller Claims Court är behöriga uppta mål där den skattskyldige kräver återbetalning av redan inbetald skatt, s k refundmål. Den skattskyldiges yrkanden och grunder i domstolen får i dessa mål inte gå utöver de som IRS kunnat ta del av redan i taxeringsproceduren. I Tax Court är inte domstolen i något fall bunden till belopp, enbart till grunderna för yrkandena.

¹⁹ Tax Court har säte i Washington, D.C.

²⁰ Claims Court har säte i Washington, D.C Domstolen hette före 1982 Court of Claims.

²¹ Året 1986-87 prövade Supreme Court endast sex federala och sju övriga skattemål. Daily Tax Report 20/7 1987 s k-1.

²² För aktiebolag är detta normalt den Court of Appeals inom vars domkrets aktiebolaget har sin "principal place of business". Section 7482(b)(1)(B).

Den skattskyldige kan i normala fall själv avgöra i vilken domstol han vill föra process. Väljer han att inte betala in den krävda skatten, går målet till Tax Court. Betalar han skatten får ansökan om refund ske vid Claims Court eller District Court. Det är endast i District Court som det är möjligt att få en juryrättegång i skattemål.

Av de tre berörda typerna av domstolar är Tax Court av störst betydelse. Tack vare den stora mängd skattemål den avgör har denna domstol utvecklat en särskild kompetens. Enligt uppgift avgjorde Tax Court 73 procent av alla federala skattemål år 1979. Dess avgöranden har en särskild tyngd.²³ Avgöranden från Claims Court är mindre betydelsefulla än avgöranden i Tax Court, men är ändå av större intresse än avgöranden från District Court.

Läran om *stare decisis* är avgörande för prejudikatsläran i common law-länder. Med hänsyn till förutsägbarhet och rättvisa ska lika fall behandlas på enahanda sätt. Det uppnås genom att domstolar är bundna av sin egen och högre domstolars avgöranden inom samma jurisdiktion. En dom kan utgöra prejudikat (precedent) för ett senare fall om de sakomständigheter som legat till grund för rättens avgörande i prejudikatet liknar de som föreligger i det aktuella fallet. Dessa, för utgången i prejudikatet nödvändiga skälen kallas för *ratio decidendi*. Övriga uttalanden i prejudikatet, vilka i och för sig kan vara intressanta men inte nödvändiga för att nå domslutet, kallas för *obiter dicta* eller enbart dictum. En domstol kan avvika från tidigare prejudikat genom att särskilja (distinguish) omständigheterna i det aktuella fallet från prejudikatet. På detta sätt möjliggörs en rättsutveckling också i rättspraxis. Vill man undersöka om utgången i ett rättsfall i något avseende blivit modifierat eller rentav ändrats i ett senare mål kan man utnyttja Shephard's Federal Tax Citations. Genom denna får man också fram andra mål avseende samma rättsfråga.

Rättsfall från Tax Court publiceras i United States Tax Court Reports (T.C.) och övriga mål antingen i de sedvanliga rättsfallssamlingarna, i United States Tax Cases (USTC) eller American Federal Tax Reports (AFTR).

²³ Bittker s 115-7.

Bibliografi m m²⁴

- A Uniform System of Citation. The Harvard Law Review Association, Cambridge, Mass, senaste upplagan.
- Bittker, B., *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*. Warren, Gorham & Lamont, Boston 1981 med därefter regelbundet publicerade supplement. Standardverk i fem volymer.
- Bittker, B. & Eustice, I, *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders*. Warren, Gorham & Lamont, Boston 1979, med därefter regelbundet publicerade supplement.
- Black, H., *Black's Law Dictionary*. 5 uppl. West Publishing Co., St.Paul, 1979.
- Chirelstein, M., *Federal Income Taxation*. Foundation Press, Mineola, New York, senaste upplagan.
- Cohen, M., *Legal Research in a Nutshell*. 3 uppl. West Publishing Co., St.Paul 1978.
- Commerce-Clearing House. *Standard Federal Tax Reporter*. Lösbladssystem. Chicago.
- Davis, K. *Administrative law treatise*. Davis Publishing Co., USD. 1979.
- Dickerson, R., *The interpretation and application of statutes*. Little & Brown & Company, Boston 1975.
- McDaniel, P. & Ault, H., *Introduction to United States International Taxation*, 2 uppl. Kluwer 1989.
- Modricker, F., *Tax mangagement Portfolio 104-6th*. Bureau of National Affairs, Washington, D.C.
- Prentice-Hall, *Federal Taxes*. Lösbladssystem. Englewoods Cliff, New Jersey.
- Richmond, G., *Federal Tax Research*. 2 uppl. Foundation Press, Mineola, New York, 1985.
- Saltzman, M., *IRS Practise and Procedure*. Warren, Gorham & Lamont, Boston 1981, med därefter regelbundet publicerade supplement.
- Rättsdatabaser. Det finns två bra konkurrerande system, Westlaw och Lexis. Båda täcker innehållsmässigt ungefär samma databaser, men åtminstone för några år sedan var Lexis mer användarvänligt.

²⁴ Jag har såvitt varit möjligt försökt fastställa senaste upplagan. Några garantier för att jag lyckats kan jag dock inte ge.

Danske retskilder

Lic.jur. Erik Olsen

1 Indledning

Med det formål, at opfylde de skattepolitiske intentioner – d.v.s. tilgodesede fiskale, fordelingspolitiske, konjunkturpolitiske, incitamentspolitiske hensyn m.v. – blev der i Danmark i 1988 opkrævet ialt godt 377 mia. kr. i, hvad der kan betegnes som egentlige skatter og afgifter.

Provenumæssigt set fordeler langt størstedelen af beskatningen sig på ganske få skattetyper. Således dækkes over 90% af skatteprovenuet af følgende skatter:

	Mill.kr.
Indkomst- og formueskat fra personer	194.058
Moms	68.500
Punktafgifter på specielle varer	42.753
Selskabsskat	16.489
Arbejdsmarkedsbidrag (AMBI)	9.145
Ejendomsskatter	8.958

Der udskrives skatter af staten, kommunerne (herunder kirkeskat) og amtskommuner.

For kommunernes og amtskommunernes vedkommende består beskatningen næsten udelukkende af kommunal eller amtskommunal indkomstskat – der udskrives på grundlag af skatteansættelsen til den statslige indkomstskat, og opkræves sammen med denne – og af ejendomsskatter. De enkelte kommuner og amtskommuner fastsætter hver især skatteprocent og ejendomskattepromille.

Af det samlede skatteprovenu i 1988 tilfaldt ca. 83.787 mill. kr. kommunerne og ca. 32.130 mill. kr. amtskommunerne.

1.1 Skatteretten

I lighed med alle andre udviklede stater styres beskatningen i Danmark ved retsnormer, hvis ikke-opfyldelse er sanktionsforbundne. Skatteintentionerne søges realiseret igennem etableringen af et retligt normeringssystem, med det formål, at skabe en individualisering af skattefordringen som konkret retsstiftende kendsgerning. Beskatningen må således ses som en retlig problemstilling, der kræver stillingtagen til bl.a. retskildespørgsmålet.

For borgeren kan der af retskilderne udledes de pligtenormer, der rettes imod dem. En pligt der som udgangspunktet har to hovedområder. Skattereglerne pålægger borgeren en skatte- eller betalingspligt til det offentlige og som nødvendig forudsætning for dette, en tilsvarende oplysnings- og informationspligt over for de offentlige myndigheder, der skal effektuere og kontrollere beskatningen. Set fra forvaltningens synsvinkel udgør retskilderne herudover den bemyndigelseskilde, der må foreligge, før forvaltningen kan handle i overensstemmelse med det legalitetsprincip, der også på skatteområdet må anses for det grundlæggende forvaltningsprincip.

1.2 Retskildestrukturen

Som udgangspunkt betragtes de retskilder, der finder anvendelse inden for skatteretten, ikke som forskellige fra, hvad der gælder inden for den almindelig anerkendt retskildelære.

I den nyere retsopfattelse anerkendes som hovedregel de fire retskilder: Lov, præjudikat, sædvane og forholdets natur.

På grund af det nedenfor omtalte skærpede hjemmelskrav i Grundloven, set i lyset af legalitetsprincippet, må *loven dog betragtes som den centrale retskilde*. De øvrige retskilder – der således på skatteområdet får en mere accessorisk karakter – kan ikke selvstændigt udvide beskatningsområdet, men kan medvirke til at præcisere eller indskrænke de fuldt objektiverede retskilder.

Til de øvrige retskilder hører, udover de direkte af loven afledte kilder i form af anordninger (bekendtgørelser) og anvisninger, *præjudikater* i bred forstand. Disse præjudikater omfatter dels domstolsafgørelser dels afgørelser fra administrative klageinstanser, d.v.s. især landsskatterettens kendelser. Også ombudsmandsudtalelserne bliver – til trods for deres ikke formelt bindende karakter – ofte i skatteforvaltningen i praksis tilagt egentlig retskildemæssig betydning.

Sædvane og forholdets natur vil, på grund af det skærpede hjemmelskrav, reelt være uden selvstændig interesse.

Traktater (dobbeltskatningsoverenskomster), indgået med fremmede stater, spiller derimod en rolle, idet der som regel er tale om traktater, der ved lov er transformeret til dansk (fuld objektiveret) ret, og som sådan må indgå som retskilde på lige fod med anden lovgivning.

EF-retlige regler kan, på grund af Danmarks medlemskab af det Europæiske økonomiske Fællesskab, også indgå som umiddelbart anvendelige i dansk ret og kan således også få betydning inden for skatteretten.

2 Lovgivningen

Lovgivningen findes på flere niveauer som retskilde.

Skatteretlige fuldt objektiverede retsnormer forekommer for det første i Grundloven, d.v.s. på konstitutionelt niveau. Endvidere findes der den egentlige skattelovgivning, der udgør den centrale normgivning på skatteområdet og omfatter godt et halvt hundrede hovedlove. Endelig bliver en lang række bestemmelser fastsat på administrativt plan i kraft af bemyndigelsesbestemmelser i lovgivningen til administrationen.

Fortolkningen sker grundlæggende efter de sædvanlige principper: *lex superior*, *lex posterior* og *lex specialis*.

2.1 Grundlovens skatteregler

Grundloven angiver de statsretlige regler, der regulerer beskatningen, idet underliggende retsnormer ikke må stride mod Grundlovens bestemmelser.

2.1.1 De enkelte bestemmelser

Skatteområdet berøres i følgende bestemmelser:

Grundlovens § 43: ”Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ---.”

Denne bestemmelse indeholder det skærpede hjemmelskrav. Bestemmelsen udelukker administrationens adgang til ved selvstændige eller prærogative anordninger at pålægge skatter, og et forbud mod at lovgivningsmagten ved bemyndigelse lader skattepålæggelsen ske af administrationen. Bestemmelsen er dog ikke til hinder for, at Folketinget i et vist omfang alene fastsætter beskatningens rammer og herefter overlader til administration ved bemyndigelsesbestemmelser nærmere at udfylde disse

rammer. Det er omdiskuteret, hvor den teoretiske grænse går for hvor bred en bemyndigelse kan være, men i praksis benyttes sådanne bemyndigelser meget, og må nok betragtes som en naturlig konsekvens af skatterettens mere og mere uoverskuelige og komplekse karakter, det tidspres som ofte karakteriserer skattelovgivningsprocessen og et ønske om at sikre en vis tilpasningsmulighed for loven til fremtidige situationer, der ikke kunne forudses på lovgivningstidspunktet.

Grundlovens § 46, stk. 1: "Forinden finansloven eller en midlertidig bevillingslov er vedtaget af folketinget, må skatterne ikke opkræves."

Den praktiske betydning af bestemmelsen er alene, at skatteyderens aktuelle betalingspligt udskydes, indtil den årlige kassebemyndigelse i form af en finanslov eller en midlertidig bevillingslov er vedtaget.

Grundlovens § 73: "Ejendomsretten er ukrænkelig. ---."

Bestemmelsen tillægges alene en mere teoretisk betydning for grænsen imellem beskatning og ekspropriation.

Endelig skal det bemærkes, at den danske grundlov ikke indeholder noget direkte forbud mod lovgivningen med *tilbagevirkende kraft*, men lovgivningsmagten følger alligevel næsten udtagelsesfrit et princip om at undgå retroaktion ved lovgivningen.

2.1.2 Grundlovsændring

Grundlovens skattebestemmelser udgør de mere blivende principper for beskatningen, idet ændring af Grundloven, der senest fandt sted med vedtagelse af den nye Grundlov i 1953, er særdeles vanskelig, og kræver en særlig procedure i.h.t. Grundlovens § 88. Der kræves således nyvalg efter vedtagelse af en grundlovsændring, herefter en ny vedtagelse og endelig kvalificeret flertal ved en folkeafstemning.

Som praktisk retskilde spiller grundlovsbestemmelserne ingen større rolle, idet de kun yderst sjældent påberåbes i en skattesag. Omvendt antages det i såvel teori som praksis, at domstolene principielt er kompetente til at prøve spørgsmålet om overtrædelse af Grundloven, herunder om en lov eller anordning er i strid med Grundloven.

2.2 Skattelovgivningen

Den lovgivning der har direkte betydning på skatteområdet, er udover de egentlige skattelove også f.eks. forvaltningsloven og offentlighedsloven.

Foruden i de egentlige skattelove kan der findes enkelte materielle skatteregler i finanslovens tekstanmærkninger.

2.2.1 Lovgivningsproceduren

Al mere omfattende skattelovgivning bygger som regel på *betænkninger* udarbejdet af udvalg nedsat af skatteministeren, på baggrund af et af skatteministeriet udarbejdet kommissorium. Sådanne udvalg kan være meget forskelligt sammensat, men deltagerne er normalt embedsmænd, sagkyndige f.eks. videnskabelige forskere, revisorer, advokater, dommere m.v. og brancerepræsentanter, til tider også repræsentanter fra skatteforvaltningens faglige sammenslutninger og fra kommunerne, men sjældent med deltagelse af politikere. I nogle tilfælde har udvalget som en del af betænkningen udarbejdet udkast til lovforslag. I andre tilfælde forudsættes selve udkastet til lovforslag udarbejdet i ministeriet.

Betænkninger udgives normalt i den statslige kronologisk nummererede betænkningsserie.

Udarbejdelse af betænkning er dog ikke en del af den formelle lovprocedure, og ministeren er frit stillet om hvorvidt der skal fremlægges lovforslag og om et eventuelt udkast skal omarbejdes i ministeriet forinden fremsættelse i Folketinget.

Der er ingen lovbestemt formel høringsprocedure i forbindelse med lovforslag, men normalt sendes udkastet forinden fremsættelse til høring i justitsministeriet, finansministeriet og eventuelt andre berørte ministerier.

Selve lovgivningsproceduren følger af Grundloven og af forretningsordenen for Folketinget.

Lovforslag kan således forekomme som *regeringsforslag*, der udgør langt de fleste, eller som såkaldte *private lovforslag* fra medlemmer af Folketinget. Proceduren er dog i princippet den samme og forudsætter efter Grundloven 3 behandlinger med visse tidsfrister forinden det kan vedtages.

Der fremlægges et *lovforslag* med en *fremstillingstale* (der typisk er skriftlig) til 1. behandling. Her drøftes forslaget ud fra principielle synspunkter og er der flertal for at viderebehandle forslaget, sendes dette næsten udtagelsefrit i et af de såkaldte stående udvalg, i dette tilfælde i *Skatteudvalget* (tidligere benævnt Skatte- og afgiftsudvalget). Udvalgets folketingsmedlemmer gennemgår forslaget og stiller herunder spørgsmål til ministeren, forinden der afgives *udvalgsbetænkning*. Lovforslaget kommer herefter til 2. behandling på baggrund af betænkningen og der kan stilles eventuelle *ændringsforslag*. Herefter kommer forslaget, hvis der

er flertal, til fornyet udvalgsbehandling eller direkte til 3. behandling, hvor lovforslaget endeligt vedtages eller forkastes.

Loven træder først i kraft når den er *stadfæstet* af Kongen (p.t. Dronningen).

2.2.2 Lovfortolkning

Det er domstolene, der ikraft af deres adgang til at prøve forvaltningens afgørelser principielt fastlægger fortolkningsmetoden. Som udgangspunkt er domstolenes fortolkning fri, idet dommerne efter Grundloven alene skal rette sig efter loven, og derfor kan en lang række faktorer udover selve *lovens tekst* indgå i fortolkningen.

De *skriftlige forarbejder* til lovgivningen er alle med til at fastlægge de *lovgivermotive* som indgår som en helt central del af dansk lovforkning. De ovenfor nævnte betænkninger fra kommissioner kan her inddrages sammen med bemærkninger, der knyttes til lovforslaget når det fremsættes, herunder ministerens forelæggelsestale. Også de enkelte folketingsmedlemmers udtalelser under lovforslagets behandling, og som refereres ordret i Folketingets forhandlinger (der er en del af Folketingstidende), kan medvirke til at afklare tvivlsspørgsmål. En vigtig rolle spiller dog især betænkningerne fra Folketingets skatteudvalg, herunder svarene på de spørgsmål som udvalget stiller til ministeren. Generelt kan det siges, at jo længere fremme i lovgivningsforløbet forarbejderne befinder sig, desto vigtigere bliver de som fortolkningsfaktor. I praksis kan domstolene dog også lægge vægt på andre fortolkningsfaktorer, især hvor vejledning ikke kan findes i forarbejderne. *Formålsbetragtninger, hensynet til overordnet lovsystematik og grundprincipper i anden lovgivning* (især lovgivningen på aftale-, privat- og procesrettens område) kan her indgå som fortolkningsfaktorer, tillige med rent *pragmatiske betragtninger*. Som en sådan fortolkningsfaktor vil man normalt også i omgængelsituationer regne den såkaldte *fiktionsteori*, der i korthed kan siges at dække over et vist minimumskrav til materiel realitet bag de dispositioner, der skal kunne tillægges skattemæssig betydning, idet der ikke i dansk skatteret findes en generel omgængelsklausul.

2.3 Administrative foreskrifter

Det egentlige lovstof udgør idag kun en mindre del af det samlede retsstof på skatterettens område. Størstedelen består nu af administrative foreskrifter fra administrationen, det skal udfylde det egentlige lovstof.

2.3.1 Anordninger (Bekendtgørelser)

Anordninger kan være Kgl. anordninger eller bemyndigelsesanordninger i henhold til en bemyndigelse til ministeren i en lov. Det sidste er næsten undtagelsesfrit det normale på skatteområdet og betegnes bekendtgørelser. De kan forekomme både som iværksættelsebemyndigelser og egentlige reguleringsbemyndigelser. Bekendtgørelsen har lovkraft, men må ikke stride imod en lov eller gå ud over bemyndigelsens grænser. Tolkningen må derfor ske i lyset af lovens formål og bemyndigelsens grænser.

2.3.2 Tjenesteanordninger (cirkulærer)

I det omfang der foreligger over/underordningsforhold til ministeren, kan der gives såkaldte tjenesteanordninger (som regel i cirkulæreform). Man skal her være opmærksom på den særlige myndighedsstruktur på skatteområdet, hvor dels ligningsmyndigheden i første instans henhører under kommunestyret, og således ikke kan ordrestyres af ministeren, og dels tilstedeværelsen af en række selvstændige administrative myndigheder, der ligeledes i vidt omfang er unddraget konkret ordrestyring.

På grund af denne særlige myndighedsstruktur får en del cirkulærer fra ministeriet ikke nogen bindende, men kun vejledende karakter.

2.3.3 Anvisninger

I skattestyrelseslovens § 13 er der en generel bemyndigelse til at Statskattedirektoratet (nu Told- og Skattestyrelsen) med Ligningsrådets godkendelse kan give ”anvisninger” af bindende karakter om hvordan skatteansættelsen i kommunerne skal finde sted. Disse regler kommer til udtryk i form af cirkulære fra Told- og Skattestyrelsen (indtil 1/1 1990 benævnt SD-cirkl.) og den årlige Ligningsvejledning. Anvisninger er i princippet interne tjenesteanordninger, men tillægges også retskraftsværdi for borgeren fordi de offentliggøres.

Anvisningerne kan ikke gives i strid med bestemmelser i lov eller bestemmelser givet i medfør af lov.

3 Præjudikater

Præjudikater fremkommer dels fra de administrative ankeinstansers afgørelser, dels fra domstolsafgørelser.

3.1 Administrative præjudikater

Hvem der er øverste administrative klagebehandlende myndighed på skatteområdet, er forskellig, alt efter hvilken type af afgørelse der er tale om og afgøres af et ret kompleks regelsæt fordelt over en række forskellige love (der dog p.t. søges sammenskrevet i en mere samlet form). Nedenstående oversigt angiver alene strukturen i hovedtræk.

3.1.1 Skatteansættelse og skatteberegning

Afgørelser vedrørende klager over skatteansættelse (ligningen) og skatteberegningen på indkomst- og formuebeskatningens område, samt om visse værdiansættelser herunder vurdering af fast ejendom, afgøres af landsskatteretten som øverste administrative klageinstans. Landsskatteretten er endvidere klageinstans for bindende forhåndsbesked.

3.1.2 Moms og punktafgifter m.v.

På moms-, arbejdsgiverafgift- og punktafgiftsområdet træffes den endelige administrative afgørelse om afgiftspligtens omfang og om afgiftspligtig værdi m.v. af momsnevnet.

3.1.3 Dispensationer og opkrævning

Den endelige administrative afgørelse af en lang række dispensationsbestemmelser og spørgsmål af opkrævningsmæssig karakter afgøres af Told- og Skattestyrelsen (tidligere Statsskattedirektoratet og Direktoratet for Toldsvæsenet). I enkelte tilfælde træffes afgørelsen dog af Ligningsrådet.

En række afgørelser om tvangsindrivelse kan indbringes direkte for byretten (fogedretten). Dette skyldes, at inddrivelse af pengekrav i Danmark i princippet er en judiciel opgave.

3.1.4 Skatteministeren og skatteministeriets departement

Skatteministeren og skatteministeriets departement træffer idag kun i ganske få tilfælde afgørelser i konkrete sager. Næsten alle konkrete afgørelser er nu udlagt til den egentlige skatteadministration med Told- og Skattestyrelsen som sidste klageinstans. Tidligere udgjorde de departementale afgørelser imidlertid en væsentlig retskilde. Departementets retlige styring sker idag i alt væsentlighed ved generelle foreskrifter og vejledninger.

3.2 Administrative kilde

En del administrative præjudikater offentliggøres – dog i anonymiseret form – og kan derfor også eksternt anvendes som retskilder.

Disse afgørelser er imidlertid ofte ret konkret betinget og beskrivelsen af sagens præmisser er typisk ikke så omfattende som ved domstolene. Sådanne kilder, hvor man ikke kender baggrunden i så høj grad, kan derfor lettere fejlfortolkes. Til gengæld kan man påregne, at sagsbehandlingen er sket på et relativt bredt grundlag, idet sagen som udgangspunkt behandles efter officialprincippet. Myndighederne skal således på eget initiativ inddrage alt nødvendigt og relevant materiale i afgørelsen, med det formål at opnå den materielt rigtige beskatning i det konkrete tilfælde. Klageinstanser er ikke bundet af klagens indhold, men kan som hovedregel tage beskatningsspørgsmålet op i sin helhed. De offentliggjorte præjudikater omfatter:

- * *Landsskatteretten* offentliggør et mindre antal af sine kendelser. Retten beslutter selv hvilke afgørelser der skal offentliggøres.
- * Afgørelser af mere almen interesse fra *momsnævnet* offentliggøres på tilsvarende måde af Told- og Skattestyrelsen.
- * *Skatteministeriets departement* offentliggør konkrete afgørelser inden for sit kompetenceområde (langt størstedelen af den konkrete sagsbehandling er dog nu udlagt) og visse generelle fortolkninger.
- * *Told- og Skattestyrelsen* og *Ligningsrådet* offentliggør en række af sine afgørelser, dels i egentlige ansættelses- eller afgiftssager og dispensationsspørgsmål, dels i sager om bindende forhåndsbesked.

3.3 Domstolspræjudikater

Stort set alle administrative afgørelser på skatteområdet kan indbringes for domstolene med udgangspunkt i Grundlovens § 63. Selv om domstolsafgørelser har konkret karakter, vil dommen normalt være fulgt af ret omfattende præmisser, og domstolspræjudikaterne får derfor en stor betydning som kilde for skatteretten.

I de fleste tilfælde er det dog en forudsætning for domstolsprøvelse, at de administrative klagemuligheder først er udtømt, og der gælder typisk særlige frister m.v. for sagsanlæg.

Præjudikaterne kommer til udtryk i domme fra det almindelige domstolssystem, idet der ikke er indført forvaltningsdomstole i Danmark og derfor heller ikke nogen særlige domstolsordning for skattesager. Domstolssystemet består i Danmark af byretterne, der er opdelt i civilret, kriminalret, fogedret og skifteret. Næste niveau er de to landsretter Østre- og Vestre landsret. Øverste domstol er Højesteret.

Skattesager behandles i princippet som alle andre sager ved den pågældende ret, men der er dog på nogle områder særlige procedureregler i skattesager. Sager om skatteansættelsen til indkomst- og formueskatter m.v. behandles, ligesom en række andre sager afgjort af centrale klageinstanser, af landsretten i første instans og Højesteret i anden instans. Andre skattesager, herunder skattestraffesager, inddrivelsessager m.v. behandles i sædvanlig instansfølge d.v.s. som regel byret, landsret, Højesteret. Princippet er, at der kan ankes en gang, men justitsministeriet kan tillade tredie-instansbehandling.

Da domstolenes sagsbehandling sker i den civile retsplejes regi (bortset fra straffesager) skal retten ikke selv søge sagen oplyst og er bundet af parternes påstande. Tolkningen må derfor ske i nøje overensstemmelse med den påstand og den afgrænsning af faktum som parterne har foretaget.

4 Folketingets Ombudsmand

Folketingets ombudsmand behandler også en række klager på skatteområdet. Der er dog ikke tale om en egentlig proces, men nærmest om en form for meningsudveksling mellem myndigheden og ombudsmanden inden denne afgiver sin udtalelse. Dette betyder, at der ofte foretages en dybdeboring i hele problemstillingen samtidigt med, at resultatet kan få et vist forhandlingspræg. Til gengæld er ombudsmandens udtalelser ikke formelt bindende for myndigheden, men følges dog i reglen.

De mere væsentlige sager, hvori ombudsmanden har udtalt sig, offentliggøres i den årlige beretning, der udgives af ombudsmandsinstitutionen.

5 Traktater

Traktater med dobbeltbeskatningsaftaler kan i et vist omfang – i kraft af en generel lovbemyndigelse til regeringen til at indgå aftaler med fremmede stater til undgåelse af dobbeltbeskatning (lov nr 74 af 31/3 1953

med senere ændringer) – anvendes som direkte retskilde, idet de i kraft af den generelle bemyndigelse inkorporeres i dansk ret.

6 EF-retten

Danmarks medlemskab af det Europæiske økonomiske Fællesskab (EF) betyder, at en række EF-regler er umiddelbart anvendelige i Danmark på lige fod med dansk national ret og uden forudgående transformering til dansk lovgivning. Således anses selve *EF-traktaterne* for umiddelbart anvendelige som retsgrundlag. Det samme gælder for de af EF vedtagne *forordninger*.

Imidlertid sker EF-reguleringen på skatte- og afgiftsområdet som alt-overvejende hovedregel i *direktivformen*, der næsten undtagelsesfrit retter sig mod landets regering og forudsætter vedtagelse af national lovgivning, før de finder anvendelse i det enkelte land. Selv om lovgivningen herefter danner retsgrundlaget, spiller direktivet en central rolle som fortolkningsfaktor.

Præjudikater fra EF-domstolen spiller også en rolle på skatteområdet. Dels i form af de sager der inddrager danske myndigheder direkte som part i sager for domstolen. Dels i de såkaldte præjudicielle afgørelser, hvor danske domstole anmoder EF-domstolene om en fortolkning af EF-reglerne til brug for afgørelser ved danske domstole.

7 Den skatteretlige teori (doktrin)

Den skatteretlige teoridannelse spiller en vis rolle på skatteområdet, idet såvel de administrative klagebehandlende myndigheder som domstolene nu og da inddrager teoridannelsen i de præmisser, der lægges til grund for afgørelserne. Direkte henvisninger til teorien i domstolsafgørelser er ganske vist ikke så almindelige, men det fremgår tydeligt af de mere officinøse kommentarer som højesteretsdommerne fra tid til anden i faglitteraturen knytter til sager som de har været med til at afgøre, at teoridannelsen er en ikke uvæsentlig motivationsfaktor for dommerne, når konkrete retstilfælde skal afgøres.

8 Praktiske hjælpemidler

Den praktiske kildesøgning sker i en række skriftlige kildesamlinger af dels officiel dels privat observans. De mest anvendte forkortelser er angivet i parentes.

Folketingstidende. (FT)

lovforslag

Ministerens fremsættelsertale

1., 2. og 3. behandling

Udvalgsbetænkninger til de enkelte lovforslag fra

Folketingets skatteudvalg

Den vedtagne lov

Lovtidende. (LT)

De stadfæstede love

Anordninger og bekendtgørelser

Ministerialtidende.

Cirkulærer, vejledninger og andre foreskrifter
fra ministerierne

Betænkninger. (Bet.)

Betænkninger i den statslige betænkningsserie fra
ministerielle udvalg (grundlaget for udarbejdelse
af de fleste lovforslag)

SD-cirkulærer

Ligningsrådets og Statsskattedirektoratets anvisninger.
(Findes samlet i Schultz Skattelovsamling og løbende i
bl.a. TfS.)

Cirkulære (Told- og Skattestyrelsen)

Har afløst SD-cirkl. fra 1/1 1990.

Ligningsvejledningen

Udgives årligt af Statsskattedirektoratet

(Nu Told- og Skattestyrelsen)

Har en blandet vejlednings- og anvisningskarakter.

Skat

Den statslige skatteadministrations tidsskrift der
udkommer ca. 12 gange årligt
Tildels samme indhold som TfS.

Folketingets ombudsmands beretning (FOB)

Udvalgte sager hvor ombudsmanden har afgivet udtalelse.

Juristforbundets skattelovsamling (udkommer årligt)

Samtlige love, bekg. og cirkl. m.v. på skatteområdet

Schultz skattelovsamling

Løsbladssystem i abonnement

Ugeskrift for retsvæsen. (U eller UfR)

De fleste skattedomme og enkelte domskommentarer fra højesteretsdommere

Artikler

Tidsskrift for Skatteret. (TfS)

(Ugeskrift) samtlige skattedomme, alle offentliggjorte administrative afgørelser, herunder Landsskatterettens kendelser. Omtaler alle lovforslag og love og retsforskrifter på skatteområdet

Artikler

Artikelresume fra andre tidsskrifter

Skattepolitisk oversigt (SpO)

Artikler

Omtale af nye skatteregler

Artikeloversigt fra andre tidsskrifter

Revision & Regnskabsvæsen (R&R)

Artikler

Afgørelser

Nye retsregler

Ud over de trykte kildesamlinger findes der databasen Retsinformation, der indeholder det samlede retsgrundlag i fuld-tekst.

9 Litteraturhenvisninger

Preben Stuer Lauridsen: Retslæren, 1977.

Alf Roos: Om ret og retfærdighed, 1971.

Ruth Nielsen: Retskilder, 1989.

Stig Jørgensen: Ret og samfund, 1970.

- W.E. von Eyben: Juridisk Grundbog, 1988–89.
Max Sørensen: Statsforfatningsret, 1973.
Peter Germer: Statsforfatningsret I, 1988.
Claus Haagen Jensen: Forvaltningsret – Almindelige emner p. 89 ff. og 335 ff., 1979.
Bent Christensen: Forvaltningsret – Hjemmelsspørgsmål, 1980.
Thøger Nielsen: Beregningsgrundlag og ligningsgrundlag, TfR 1963.347 ff.
Aage Spang-Hanssen, Skattepraksis som retskilde, U 1966 B.73 ff.
Thøger Nielsen: Ikrafttrædelsesloven til kildeskatteloven som bidrag til den almindelige retslære, Festskrift til Ross 1969.357 ff.
R. Koch-Nielsen: Omgåelse og proforma – Begrebernes betydning og afgrænsning i skatteretten, U 1971 B.103 ff.
Steen Askholt: Administrativ skattepraxis, U 1977 B.313 ff.
Betænkning nr. 945/1982 fra udvalget om eventuel styrkelse af lovforklningen inden for skatteadministrationen.
R. Koch-Nielsen: Skatteplanlægningens grænser – grænser for skatteplanlægning, SpO 1984.96 ff.
Aage Michelsen: Er der behov for en generel omgåelseklausul i skatteretten?, SpO 1984.96 ff.
Betænkning nr. 1060/1986 fra B-50-udvalget, p. 162 ff.
Otto Jensen: Skatterettens kilder – bidrag til en skatteretlig retskildelære, Skatteorientering 8.5.
Betænkning nr. 1105/87 om appelbegrænsning.
Niels Lauesen: Er generalklausulen rykket nærmere, Landsskatteretten 1938–1988, TfS 1988 nr. 365.
Bernhard Gomard: Et retspolitisk program for dommerskabt ret, Højesteret – 1661–1986, 1986, p 45 ff.
Ole Fentz: Domstolene og skatteadministrationen, Højesteret 1961–1986, 1986 p. 79 ff.
Lærebog om indkomstskat, Ole Bjørn – Lida Hulgaard – Aage Michelsen, 1989.
Jan Pedersen: Skatteudnyttelse, 1989.
Betænkning nr. 1187/89 fra arbejdsgruppen vedrørende fortolkningen af love og domstolsafgørelser.

Finska rättskällor

Jur lic Timo Viherkenttä

1 Inledning

Skattetrycket har inte varit lika högt i Finland som i de övriga nordiska länderna. År 1988 var skatteuttaget i Finland 37,9 procent av bruttonationalprodukten vilket inte skiljde sig mycket från OECD-ländernas medeltal. Tekniskt sett har det finländska skattesystemet i många hänseenden utvecklats i nära samband med det svenska systemet.¹

Det finländska skattesystemet består av tre fiskalt dominerande skatter samt ett tämligen stort antal andra skatter och avgifter. De klart mest betydande skatterna är den statliga inkomstskatten, kommunalskatten – som också är baserad på inkomst – och omsättningsskatten. Av övriga skatter är det närmast stämpelskatten och bilskatten, samt acciserna på bränsle, alkohol, tobak och öl, som är viktiga ur fiskala synpunkter. Däremot förefaller förmögenhetsskattens samt arvs- och gåvoskattens uppgift vara mera fördelningspolitisk än fiskal. Trots att socialavgifternas fiskala roll är relativt liten i Finland jämfört med de flesta OECD-länderna, är deras avkastning dock betydande.

För en skattejurist från ett annat nordiskt land är den första tanken när hon närmar sig Finlands rätt ofta språkfrågan. I den här framställningen är den korta bibliografin i avsnitt 7 samt listan med förkortningar i avsnitt 8 närmast avsedda för läsare som inte har förutsättningar att använda finskspråkigt material.

¹ Se *Edward Andersson*, Hur svensk skatterätt påverkat den finska inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Svensk Skattetidning 4/1985, 475 –.

2 Lagar, förordningar och administrativa föreskrifter

2.1 Konstitutionell grund

Enligt Finlands *regeringsform (RF)* 61 § skall angående skatt stadgas genom lag. Detta stadgande har ansetts innehålla ett förbud mot delegering av skattenormgivningsmakten samt ställa vissa krav på skattelagstiftningens innehåll. Det har betonats att grunderna för skattskyldigheten samt för skattens belopp skall vara klart stadgade. Det sistnämnda kravet uppfylls dock knappast t ex av stadgandena om den kommunala provningsbeskattningen.²

RF 61 § har ostridigt ansetts rikta sig till lagstiftaren medan det synes råda en viss oenighet om detta lagrum är av betydelse även vid lagtolkning. I detta sammanhang är det oftast fråga om huruvida en utvidgande tolkning eller analogi till den skattskyldiges nackdel är acceptabel. Bl a har man ansett att andra faktorer i varje fall skulle bidra till försiktighet med en sådan lagtillämpning och att det därför är onödigt att operera med hjälp av grundlag.³ Å andra sidan ser man i litteraturen ofta hänvisningar till detta stadgande i dylika sammanhang⁴.

Andra konstitutionella normer som är av betydelse i skatterätten ingår i *riksdagsordningen (RO)* 68 § som reglerar lagstiftningsordningen för skattelagar. Detta stadgande innehåller två särdrag som påtagligen påverkat skattepolitiken. Enligt detta lagrum kan ett förslag till ny eller förhöjd skatt inte lämnas vilande över riksdagens nyval. En ny eller förhöjd skatt som är avsedd att gälla för mer än ett år, bör också enligt RO 68 § antagas med två tredjedelar av de avgivna rösterna. Den sistnämnda normen har försvårat genomdrivandet av ny skattelagstiftning många gånger, senast vid skattereformen som inletts fr o m 1989. Däremot torde RO:s stadgande inte spela någon roll vid lagtolkning sedan lagarna stiftats.

² Beskattningslagen 72.1 § 4 punkt. Provningsbeskattningen – som förväntas avskaffas fr o m 1991 behandlas i *Andersson*, Kommentar till beskattningslagen (1988), 94 –.

³ Se *Kari S. Tikka*, Förutsebarheten i beskattningen, Rättssäkerheten i beskattningen, NSFS 12, 1983, 91 –.

⁴ Anmärkningsvärt är att långvariga ordföranden för högsta förvaltningsdomstolens skattedivision *Lassi Kilpi* några gånger har hänvisat till RF 61 § i sina kommentar till avgöranden i vilka han själv deltagit.

2.2 Lagstiftningsproceduren

Ändringar i skattelagstiftningen kommer i praktiken till stånd genom att *regeringens proposition* ges till riksdagen, som oftast godkänner den som sådan eller med små ändringar. Initiativet till en proposition kommer ofta från politiskt håll men initiativet kan också härstamma från skatteförvaltningen. Regeringens propositioner bereds vid finansministeriets skatteavdelning, men de är tämligen ofta baserade på kommittéarbete. Vid större reformer – såsom den pågående skattereformen – kan regeringens grepp om beredningen vara fast medan mera tekniska ändringar naturligtvis inte väcker något större intresse på regeringsnivå.

I riksdagen sker den viktigaste behandlingen i *statsutskottets skattedelegation*. Delegationen hör ofta sakkunniga och det är inte alldeles sällsynt att man i skattedelegationen gör ändringar i regeringens proposition. Ändå är detta organs faktiska betydelse för formulering av skattelagar ringa i jämförelse med regeringen och finansministeriet.

Efter att riksdagen godkänt lagförslaget stadfästs lagen av presidenten, varefter den publiceras i *Finlands författningssamling*. I regel ingår datumet för lagens ikraftträdande i lagtexten.

2.3 Olika rättskällor

2.3.1 Överenskommelser med främmande makter

Enligt inkomst- och förmögenhetsskattelagen (IFL, 1240/88) 157 § har regeringen rätt att träffa skatteavtal med främmande stater. Detta befullmäktigande är dock relativt snävt formulerat, och i praktiken träder skatteavtal i kraft genom att riksdagen godkänner en s k blankettlag, genom vilken avtalets bestämmelser intas i lagstiftningen.

Finland hade i början av 1990 dubbelbeskattningsavtal med så gott som 50 stater, inklusive det nordiska multilaterala avtalet. Därutöver har Finland träffat handräckningsavtal förutom det nordiska avtalet från 1972 med Västtyskland. Arvsskatteavtal hade i början av 1990 slutits med sju länder.

Det är en klar utgångspunkt i Finland att skatteavtalen blott kan inskränka och inte utvidga den beskattningsrätt som den interna lagstiftningen ger. I skatteavräkningslagen (341/81) sägs att lagen tillämpas endast då dubbelbeskattning inte kan lindras genom ett avtal, och även annars råder det inget tvivel om att skatteavtalsbestämmelser åsidosätter

den interna lagstiftningens regler. Någon strävan till *treaty overrides* har det inte funnits i Finland.

2.3.2 *Lagtext*

Lagtextens roll i tolkningen av skattelag i Finland är naturligtvis primär. Fall där förvaltningsdomstolar skulle ha avgjort mål klart *contra legem* är mycket sällsynta. Kritik har däremot riktats mot vissa fall där HFD tvärtom tolkat lagtexten på ett strikt bokstavligt sätt även om slutresultatet kanske blivit överraskande och ur rättspolitisk synpunkt problematiskt. Sådant har hänt både till den skattskyldiges fördel (1981 II 529) och nackdel (1981/5847).⁵

En annan sak är att den finländska skattelagstiftningstekniken inte är särskilt detaljerad. Detta medför bl a att situationer där lagtexten inte ger tillämparen ett entydigt svar uppkommer relativt ofta.

Bara i några få frågor kan man säga att "law in action" och "law in books" har gått i olika riktningar. Sådant har hänt bl a i fråga om vissa fastighetsvärderingssituationer där beskattningspraxis redan länge sedan valt en väg som klart avviker från lagbestämmelsernas ordalydelse.

2.3.3 *Förarbeten*

Det är svårt att ge ett klart svar på frågan om förarbetenas roll vid lagtolkningen. Förarbetena har inte samma formelltjuridiskt bindande verkan som lagtext. En naturlig orsak till att förarbetena spelar en relativt begränsad roll i Finland är att de ofta präglas av knapphet – t ex jämfört med Sverige. Därför uppkommer frågan om förarbetenas principiella vikt som argument tämligen sällan medan en mycket vanligare situation är att de knappa förarbetena inte ger rättstillämparen någon egentlig hjälp. Det torde även vara så att vid beskattningen i första instans har lagtolkaren normalt inte sådana tidsresurser att hon kunde söka svar i ett enskilt fall med hjälp av lagförarbeten. Förarbetena kan dock spela en roll vid beskattningen i första instans på så sätt att uttalanden i förarbetena har intagits i skatteförvaltningens interna cirkulär. Vid behandling av besvär, särskilt i HFD, beaktas förarbetena naturligtvis omedelbart. Ställningstaganden i förarbetena kan också hitta sin väg till beskattningen i första instans genom att de fastställs i domstolarna.

⁵ I HFD 1981 II 529 avdrogs erhållen skattefri dividend från utlandet inte från den utdelade dividenden vid beräkning av dividendavdragen. HFD 1981/5847 har diskuterats på svenska i *Tikka* (1983), 107 –.

Det viktigaste av förarbetena är vanligen regeringens proposition. Oftast ger denna dock mera information om allmänna rättspolitiska överväganden än tolkningsståndpunkter om specifika lagrum. Då och då innehåller regeringens proposition ändå viktiga lagtolkningsuttalanden. Det torde vara tämligen sällsynt att man vid lagtolkningen avsiktligt skulle avge ett mål klart i strid med ett tolkningsuttalande i regeringens proposition. Sådant har dock hänt t o m i HFD (se avsnitt 5: HFD 1984 I 55).

Andra förarbeten som kan vara av vikt är närmast kommittébetänkanden och betänkanden av statsutskottets skattedelegation i riksdagen. Trots att lagstiftning relativt ofta grundar sig på kommissionsarbete, är det tvivelaktigt, i vilken mån en kommissions uttalande kan sägas uttala "lagstiftarens vilja". Riksdagens skattedelegations betänkanden är oftast torftiga, men det har också funnits fall där riksdagsutskottets uttalande har fått stor betydelse. Det klassiska exemplet är näringskattelagens tidigare stadgande rörande privatuttag:⁶ i enlighet med riksdagsutskottets uttalande tillämpades detta stadgande även vid upplösning av ett bolag (HFD 1970 II 545). Det sistnämnda fallet är samtidigt ett exempel på "lagstiftning genom motivering", vilket då och då har varit föremål för kritik.

2.3.4 Förordningar

Förordningarnas roll vid den materiella skatteregleringen är ringa. Det finns blott några enstaka förordningsstadganden som skulle ha betydelse i detta sammanhang. Sådana finns dock: omsättningsskatteförordningen specificerar noggrant vad de allmänt formulerade lagtermerna "affärsrörelse" och "affärsverksamhet" skall anses innehålla i vissa situationer. Det finns också några få lagregler innehållande delegering av materiell lagstiftningsmakt till förordningsnivå;⁷ en sådan lagstiftningsteknik är dock problematisk p g a regeringsformen 61 § (se ovan avsnitt 2.1).

Förordningarnas roll är däremot viktig i beskattningsförfarandet. T ex de detaljerade stadgandena som reglerar förfarandet vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen i första instans ingår till stor del i beskattningsförordningen.

⁶ Näringskattelagen f d 51.3 §.

⁷ Ett exempel på dem är beskattningens 73.2 § enligt vilken skatteprocenten för utländska försäkringsanstalter skall fastställas i förordning (se beskattningsförordningen 40 §).

2.3.5 *Administrativa föreskrifter och anvisningar*

Finansministeriet eller skattestyrelsen har ingen allmän rätt att ge bindande anvisningar om beskattningen. I praktiken har dock skattestyrelsens ledande verksamhet stor betydelse. I fråga om vissa ärenden ger skattestyrelsen årligen anvisningar för förenhetligande av beskattningen. Efter viktiga lagändringar ger skattestyrelsen ofta genom cirkulär anvisningar om lagens tillämpning; dessa anvisningar innehåller inte sällan betydelsefulla tolkningsuttalanden. Förutom lagtext utgör de handböcker som årligen utges av skattestyrelsen det viktigaste materialet vid förrättandet av inkomstbeskattningen i första instans. I allmänhet är det skäl för de skattskyldiga att anta att skattemyndigheterna följer de ställningstaganden som ingår i dessa handböcker. En annan sak är att förvaltningsdomstolarna naturligtvis inte känner sig bundna av skattestyrelsens ställningstaganden.

I enlighet med god förvaltningssed är det sällsynt att skatteförvaltningens tjänstemän avsiktligt skulle avvika från skattestyrelsens ställningstaganden. Däremot är det inte uteslutet att skattenämnderna inte alltid följer dessa ställningstaganden. Ett exempel på detta är att vissa skattenämnder konsekvent vägrat godkänna skattestyrelsens anvisningar för förenhetligande av värderingen av byggnadsjord.⁸

2.4 *Tolkning av skatterättsliga författningar*

Skatterättslig tolkning har i den finländska vetenskapliga litteraturen analyserats med hjälp av begreppen *formalistisk* – *realistisk*. Enligt denna terminologi präglas den formalistiska attityden av bokstavlig tolkning medan det är typiskt för det realistiska tanke sättet att fästa uppmärksamhet vid avgörandenas ekonomiska följder.⁹

Som tidigare konstaterats är den finländska lagstiftningstekniken inte lika detaljerad som i vissa andra länder även om skattelagarna ofta är mera detaljerade än lagarna på vissa andra samhällsområden. Användningen av relativt generella uttryck i lagtexten ger mera frihet åt tillämparen; denna torde också medverka till att lagtolkningen får teleologiska betoningar. Man har framfört att tolkningen av de inkomstskatterättsliga

⁸ Skattenämndernas beslutsmakt har nu inskränkts genom att från 1989 ingår i IFL ett stadgande (130.4 §), enligt vilket skattestyrelsen årligen fastställer för varje kommun de grunder enligt vilka byggnadsjordens beskattningsvärden skall beräknas.

⁹ Se närmare t ex *Tikka* (1983) 106 –.

stadgandena i Finland präglas av en viss realism.¹⁰ Avvikelser från den bokstavliga tolkningen är dock naturligtvis inte vanliga speciellt till nackdel för den skattskyldige. Generalklausulen mot skatteflykt (beskattningslagen 56 §) ger en klar laglig grund till sådana ingrepp som annars kanske inte skulle vara möjliga¹¹ men det finns också gott om exempel på att olika kringgåendeoperationer underkänts utan hänvisningar till detta stadgande.

BeskL 55 § innehåller ett principiellt stadgande som kan ges en viss betydelse även vid tolkningen: ”Vid fastställande av den beskattningsbara inkomstens och förmögenhetens belopp skall samvetsgrant med avseende fäst vid såväl statens och kommunens som den skattskyldiges fördel prövas, vad om den skattskyldiges inkomst och förmögenhet samt andra med saken sammanhängande omständigheter genom skattedeklarationen eller annorledes framgått eller på annan grund bör anses riktigt.” Enligt BeskL 58 § skall avgörandet vid lika röstetal i skattenämnden eller besvärinstans ges enligt den åsikt, som för den skattskyldige är fördelaktigare. Bl a *Andersson* har ansett att denna princip kan utvidgas och ges vägledande betydelse även i lagtolkningsfrågor (”in dubio contra fiscum”).¹²

3 Prejudikat

3.1 Domstolsorganisationen

Besvär över inkomst- och förmögenhetsbeskattningen¹³ kan anföras antingen genom en skatteanmärkning till den kommunala prövningsnämnden eller genom skattebesvär direkt till länsrätten.¹⁴ Besvär över prövningsnämndens beslut kan också anföras till länsrätten. Över länsrätternas utslag går besvärsvägen till högsta förvaltningsdomstolen. I detta skede finns det dock relevanta besvär begränsningar som dels är grundade på det penningmässiga förlustvärdet och dels på frågans natur. I sådana mål kan besvärstillstånd ändå beviljas av HFD.

¹⁰ *Tikka* (1983), 106–107.

¹¹ Se angående BeskL 56 § *Tikka*, *Kringgående av skattelag – Finland*, NSFS 3 (1973), 31 – , samt *Andersson* (1988), 76 – .

¹² *Andersson* (1988), 76.

¹³ Skatteprocessen har behandlats i *Andersson*, *Ändringssökande i skattefrågor*, NSFS 12, 1983, 149 – , och i *Andersson* (1988) 140 – .

¹⁴ De fiskala ombuden kan dock inte göra skatteanmärkning. Över efterbeskattningen, skatterättelse eller återförvisad beskattning kan man inte alls göra skatteanmärkning.

Vid omsättningsbeskattning går besvärsvägen från länsskattebyråerna till omsättningskatterätten och därifrån till HFD. Där finns också besvärsmöjligheter till HFD.

De skattskyldiga kan få bindande förhandsbesked vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen från centralskattenämnden som verkar i samband med skattestyrelsen men som är oavhängig av denna. I CSN är intresseorganisationerna starkt representerade. Besvärsvägen från CSN går till HFD.

I HFD som naturligtvis är den mest betydelsefulla prejudikatinstansen behandlas mål oftast av fem förvaltningsråd. Vissa viktiga mål avgörs dock av sju eller åtta domare. Bara mycket sällan behandlas mål i plenum, dvs av alla de så gott som 30 förvaltningsråden. Trots betydelsefulla besvärsmöjligheter är HFD inte blott en prejudikatdomstol såsom högsta domstolen, utan HFD avgör årligen tusentals mål, varav blott en mindre del publiceras som prejudikat.

3.2 Olika typer av prejudikat

Prejudikatens roll vid regleringen av beskattningen är stor i Finland. Detta har flera orsaker, av vilka den viktigaste torde vara den tämligen odetaljerade lagstiftningstekniken. En följd av en sådan teknik är att domstolarna har en relativt omfattande uppgift att så att säga komplettera lagstiftarens arbete.

Det förefaller också såsom lagstiftaren i Finland inte är benägen att reagera snabbt när man hittar luckor eller brister i lagtexten; detta är ett annat exempel på en situation där rättstillämparna måste komplettera riksdagens arbete. I vissa extrema situationer har lagtexten t o m avsiktligt formulerats på ett obestämt sätt för att en politisk kompromiss om lagen har kunnat uppnås. Det mest kända exemplet på detta är termen "förförsvärksamhet" som är central i samband med begränsningen av ränteavdraget (numera IFL 88–89 §).

HFD publicerar årligen omkring 200–300 skatteavgöranden i sin årsbok och/eller i sitt adb-register. Dessa är de fall som HFD själv anser ha värde som prejudikat. Lösningss principer som uttalas i sådana prejudikat följs vanligen noggrant vid beskattningen och vid förvaltningsdomstolarnas avgöranden, och man har börjat tala om *prejudikatregler*. Undantag kan dock förekomma närmast på de lokala skattenämndernas oavhängiga ställning. Ett exempel på detta är att HFD:s prejudikat om tillgångars värdering vid arvs- och gåvobeskattningen utgår från gängse vär-

de men många arvsskattenämnder ändå tillämpar väsentligt lindrigare värderingsprinciper.

Prejudikatens faktiska betydelse har vuxit under de senaste åren på grund av adbregistret. Förutom HFD:s publicerade fall innehåller registret också avgöranden av centralskattenämnden och numera även av länsrätterna. Länsrätternas avgöranden torde ha betydelse som prejudikat närmast inom ifrågavarande läns område, men även i övriga län kan adb-registrerade länsrättsbeslut ha en viss faktisk betydelse i fall där det inte finns annan rättspraxis. CSN:s beslut har fått en märkbar betydelse som rättskälla; den skattskyldige kan dock inte lita på att t ex HFD skulle avgöra ett skattemål i enlighet med ett CSN avgörande i ett liknande mål.

Inte heller HFD själv avviker ofta från sina gamla prejudikat; särskilt återhållsam torde domstolen vara med ändringar till den skattskyldigas nackdel. Då och då kan en sådan ändring dock ske; t ex för ett par år sedan ansåg HFD – i klar motsats till ett tidigare prejudikat – de anställdas förmån vid personalemission utgöra beskattningsbar inkomst (1987 II 557; i ett senare avgörande ansåg domstolen att denna ändring till de skattskyldigas nackdel inte verkade retroaktivt (1988 II 589).¹⁵

Kilpi har i några sammanhang hänvisat till praktiska problem i anknytning till linjeändringar av HFD. Då besvärstiden över inkomstbeskattningen numera är fem år efter beskattningsåret, är det möjligt att en ändrad tolkning av HFD skulle medföra en massa besvär rörande många års beskattning. Detta kan medföra en viss återhållsamhet ifråga om linjeändringar. Det kan också noteras att vissa tolkningar har inprogrammerats i skatteförvaltningens adb-system, och en oväntad tolkning av HFD kan även därigenom förorsaka problem.¹⁶ Detta hände t ex med fallet HFD 1984 I 55 (se nedan avsnitt 5).

3.3 Tolkning av rättsfall

Tolkning av rättsfall har inte varit föremål för mycket diskussion i skatterättslig litteratur¹⁷ trots att analys av prejudikat har präglat den skatterättsliga forskningen tämligen starkt. Fastän prejudikatreglernas innebörd

¹⁵ I den nya IFL (48.1 §) har skattepåföljderna av personalemission reglerats.

¹⁶ *Jorma Kuopus* doktorerade i förvaltningsrätt år 1988 med boken *Hallinnon lainalaisuus ja automatisoitu verohallinto* (Summary: The Rule of Law and Computerized Administration of Taxation, 18 s.).

¹⁷ Professorn i finansrätt vid Åbo universitet *Kauko Wikström* har dock doktorerat i allmän rättslära med boken *Oikeuskäytännön tulkinnasta* (Zusammenfassung: Über die Auslegung der Rechtspraxis, 1979).

ofta är tämligen klar, finns det också gott om situationer där det är svårt att dra tillförlitliga slutsatser av ett eller flera rättsfall. Till detta medverkar, att domstolarna traditionellt har varit tämligen sparsamma med motiveringar. På detta område kan man dock se en positiv utveckling.

Ett problem som enligt min uppfattning är aktuellt i fråga om rättspraxis som rättskälla är *opublicerade beslut* av HFD och i mindre utsträckning också av CSN. Allt oftare ser man hänvisningar till sådana fall i skattelitteraturen. Samtidigt som sådana fall ofta ger ytterligare upplysning om rättsläget, medför de problem. Rent praktiskt skall man notera att sådana beslut inte är alldeles lätt tillgängliga trots att de kan fås från HFD. En viktigare anmärkning är att opublicerade fall inte av HFD (eller CSN) själv är avsedda som prejudikat. Beslutsfattaren kan antas ha sina skäl för att inte ha publicerat ett fall, och det är alltid möjligt att ett enstaka fall har innehållit några speciella omständigheter som påverkat slutresultatet.

En ännu tydligare utveckling under de senaste åren har varit att de sammandrag av avgöranden som publiceras av HFD i adb-registret snabbt har börjat förekomma rikligt i litteraturen. Det finns redan klara tecken på att dessa sammandrag håller på att åsidosätta årsboksnotiserens roll som rättskälla. Detta är dock problematiskt eftersom dessa kortfattade sammandrag inte alltid innehåller all relevant information.

4 Sedvänjans betydelse

Då angående skatt skall stadgas genom lag (RF 61 §), är sedvänjans betydelse som rättskälla liten. Man kan dock nämna vissa exempel där rättsläget kan sägas ha baserat sig på sedvänjan. Då rättsutvecklingen kan ske så att sedvanerätt blir fastställd i domstolsprejudikat, är det inte alltid lätt att säga i vilken mån rättsläget baserar sig på sedvänja eller prejudikat. Sedvänjan kan bli gällande rätt t ex genom att ett visst förfarande råder en längre tid varefter domstolarna är försiktiga med att ta ställning emot det.

Ända till 1985 var vissa realisationsvinster skattepliktiga som s k yrkesmässig fastighetsförsäljning utan någon egentlig lagstadgad grund. Detta karakteriserades såsom sedvanerätt; numera har detta institut dock upphört. Även byggnadsjordens värderingspraxis (se ovan avsnitt 2.3) klart under gängse prisnivå har drag som kanske kunde sägas ha sedvanerättslig grund. I näringsbeskattningen har vissa sedvanliga företeelser såsom god bokföringssed eller god affärsed en viss faktisk och också juridisk

betydelse även i beskattningen p g a bokföringens och beskattningens nära samband i Finland.

5 Rättskällornas inbördes förhållande

Det finns få klara regler som skulle ge rättstillämparen entydiga svar på frågan om rättskällornas inbördes förhållande. Regeringsformen innehåller dock en regel (92.1 §) enligt vilken domare eller annan tjänsteman inte skall tillämpa ett stadgande i en förordning om detta står i strid med grundlag eller annan lag.

Formellt juridiskt bindande kraft har i finländsk rätt traditionellt givits enbart författningstexten. De övriga rättskällornas förpliktande verkan är i princip svagare.¹⁸ Sådana fall där olika rättskällor skulle stå i klar motsats till varandra uppkommer dock så sällan att det är svårt att ge ett entydigt svar på frågan om rättskällornas inbördes förhållande. Det förefaller emellertid såsom HFD:s prejudikat har en stark ställning i detta hänseende. Detta beror inte minst på att HFD är den högsta instansen som skulle avgöra en strid mellan olika rättskällor.

Regeringspropositioners vikt som rättskälla har prövats några gånger, och det har förekommit fall där ett uttalande i propositionen inte blivit godkänt.

I HFD 1984 I 55 beräknades förmögenhetsinkomstavrdraget utgående ifrån nettobeloppet av den inkomst som erhållits vid uthyrning av fastighet. Lagtexten var oklar medan i regeringens proposition (123/1980) framfördes explicit att avdraget skall baseras på bruttoinkomst. I beslutets utförliga motiveringar uttalade HFD bl a att ställningstagandet i regeringens proposition avviker från inkomst- och förmögenhetsbeskattningens allmänna principer. Domstolen ansåg att man inte kunde tolka lagrummet på detta sätt utan ett uttryckligt stadgande i lagen.

Trots att man kan argumentera för att regeringens proposition borde ges en större värde som rättskälla än rättspraxis, synes det klart i Finland att i motstridiga fall uppfattas HFD:s ståndpunkt såsom gällande rätt. Detta var otvivelaktigt läget t ex efter det ovannämnda avgörandet ända till regeringens ståndpunkt intogs i lagtexten (IFL 97.2 §).

¹⁸ Under 80-talet förde man en livlig diskussion speciellt om hur bindande högsta domstolens (HD) prejudikat är. Diskussionen är refererad i *Aino Virkkunen*, Om prejudikatläran i engelsk och finsk rätt II, JFT 1988, 213 –.

HFD:s starka ställning kan också märkas i skattelitteraturen. Trots att HFD:s avgöranden kritiseras, går man inte så långt att man skulle påstå gällande rätts innebörd vara X även om den enligt HFD:s prejudikat skulle vara Y.

6 Övriga rättskällor – doktrin

Som konstaterats i föregående avsnitt, synes doktrinen roll som rättskälla vara underordnad rättspraxis i den meningen att man inte i litteraturen ifrågasätter HFD:s avgörandens ställning som gällande rätt. Dock kritiseras HFD:s beslut i litteraturen, och sådan kritik kan naturligtvis medverka till linjeändringar i HFD. Ett område där doktrinen kan vara en viktig rättskälla är frågor i vilka det inte finns prejudikat. En annan uppgift för doktrinen är att fastställa prejudikatreglernas innehåll genom juridisk analys. En sådan analys kan vara nödvändig t ex om det finns många olika prejudikat eller om det gäller att dra gränser för ett prejudikats tillämpningsområde.

Doktrinen betydelse vid lagtolkningen är svår att uppskatta bl a för att doktrinen inverkan på tolkningen ofta är på ett sätt indirekt. Doktrinen möjliga inflytande syns i allmänhet inte uttryckligen i domstolarnas motiveringar. Numera intar HFD dock då och då hänvisningar till litteraturen i adb-sammandragen av sina avgöranden.

7 Bibliografi

7.1 Författningssamlingar m m

Lagtexter såväl som förordningar och många administrativa föreskrifter publiceras på svenska löpande i *Finlands författningssamling*, och de ingår i lagboken *Finlands Lag* och i särtrycket *Skatteförfattningarna*. Dessa böcker utges inte varje år; Finlands Lag publicerades senast år 1989 och Skatteförfattningarna år 1987.

Skatteavtalens översättningar till svenska, samt texterna i avtalspartnernas språk, publiceras i författningssamlingens *Fördragsserie*. Dessutom publiceras avtal på finska och på respektive avtalspartners språk (eller ett världsspråk) tidvis i form av en samling *Verosopimukset – Skatteavtalen*.

Den senaste publikationen från 1989 innehåller alla avtal som då var i kraft.

Skattestyrelsen publicerar en del av sina viktigaste föreskrifter i bokform i *Skattestyrelsens brev och anvisningar* (senast skattestyrelsens publikation 430, 1988).

7.2 Praxissamlingar

HFD publicerar årligen sin årsbok, vilken innehåller notiser av 100 – 150 skatteavgöranden. Notiserna är skrivna på det språk som använts vid processen, dvs oftast på finska. Rubriker på alla de mål som har drivits på finska är ändå översatta till svenska. En rubrik består normalt av en sats vilken kortfattat innehåller avgörandet i fallet; då årsboksavgöranden är avsedda som prejudikat, spelar rubriken dock ofta rollen av en rättsregel som HFD anser ha ett allmännare tillämpningsområde. I adb-registret FINLEX ingår inga översättningar varför där finns bara få svenskspråkiga sammandrag. CSN:s förhandsbesked publiceras – endast på finska förutom de svenskspråkiga fallen – i lösbladsform i några försändelser per år samt i FINLEX. Som redan framkommit, ingår även vissa av länsrätternas beslut (utan översättningar) i FINLEX.

7.3 Förarbeten

Regeringens propositioner som i regel är de viktigaste förarbetena publiceras i sin helhet både på finska och på svenska. Riksdagsutskottens betänkanden utges också på båda språken. Både regeringens propositioner och riksdagsutskottens betänkanden ingår i de årligen publicerade *Riksdagshandlingarna* som består av flera band.

Kommittébetänkanden skrivs på finska men oftast innehåller de ett sammandrag på svenska.

7.4 Handböcker och vetenskapliga verk

Skattestyrelsens årligen publicerade handböcker har stor betydelse vid förrättandet av beskattningen. Dessa handböcker är också goda informationskällor i fråga om personbeskattningen (senast *Handbok för skatteförvaltningen – Beskattning av person och förmögenhet samt beskattningsförfarandet*: skatteåret 1989, Skattestyrelsens publikation 477, 1990) samt gårdsbruksbeskattningen (senast *Handbok för skatteförvaltningen – Beskattning av gårdsbruk*: skatteåret 1989, Skattestyrelsens publikation 489,

1990). På omsättningsbeskattningens område är handboken *Omsättningsbeskattningen –Handledning för skattskyldiga* (senast skattestyrelsens publikation 448, 1989) mindre detaljerad men den ger dock en allmän beskrivning av systemet.

Vetenskapliga böcker om Finlands skatterätt har endast skrivits på finska med undantag för *Andersson* som skriver på de båda finländska språken. I Anderssons produktion från 80-talet ingår Inledning till skatterätten (fjärde utvidgade upplagan, 1987), Näringskattelagen i huvuddrag (tredje utvidgade upplagan, 1987) samt Kommentar till beskattningsslagen (tredje utvidgade upplagan, 1988).¹⁹ Hans äldre verk innefattar bl a Resultatutjämnning vid inkomstbeskattning (1962) samt Efterbeskattning och grundbesvär (1964). Den pågående skattereformen har behandlats i *Gustav Teirs Skattereformen* (1989).²⁰

Svenskspråkiga artiklar rörande Finlands skatterätt utkommer oftast i Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT), men tidvis också i andra tidskrifter.

Information om nya skatterättsliga skrifter ingår årligen i *Bibliographia Iuridica Fennica* samt i skatterättens bibliografi som årligen publiceras från det föregående året i tidskriften *Verotus* nr 2.

8 Några förkortningar

Följande förkortningar är det bra att känna till när man bekantar sig med Finlands skatterätt:

AGL	lag om skatt på arv och gåva 12.7.1940/378
BeskL, BeskF	beskattningslag 12.12.1958/487 och -förordning 30.12.1959/530
BFL (BokfL)	bokföringslag 10.8. 1973/655
CSN (CN)	centralskattenämnden(s beslut)
DL	Defensor Legis (tidskrift)
FinMb	finansministeriets beslut
FörlUtjL	lag om förlustutjämnning vid inkomstbeskattningen 24.6.1968/362
FörskUppbL	lag om förskottsuppbörd 28.11.1959/418
GSL	inkomstskattelag för gårdsbruk 15.12.1967/543

¹⁹ Alla *Anderssons* ovannämnda böcker är utgivna av Förlagsbolaget Judex; de distribueras numera av Finlands Jurisförbunds Förlag.

²⁰ Boken är utgiven av Statens tryckericentral.

HFD	högsta förvaltningsdomstolen(s utslag)
IFL	inkomst- och förmögenhetsskattelag 29.12.1988/1240
JFT	Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland
Kom.bet.	kommittébetänkande
KällskatteL	lag om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet 11.8.1978/627
LM	Lakimies (tidskrift)
LR	länsrätt
NSL	lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 24.6.1968/360
OmsL	lag angående omsättningsskatt 5.12.1963/532
Reg. prop.	regeringens proposition
SkatteSb	skattestyrelsens beslut
SRb	statsrådets beslut
StämpelL	lag angående stämpelskatt 6.8.1943/662

Norske rettskilder

Førsteamanuensis Arthur J. Brudvik

1 Innledning

I Norge er skattesystemet basert på tre hovedtyper av skatter. Det er direkte skatter på inntekt og formue, folketrygdavgifter og indirekte skatter.

De direkte skatter for personlige skattytere består av skatt på netto inntekt til kommune, fylkeskommune, skattefordelingsfondet og staten, samt toppskatt på brutto inntekt (med unntak av kapitalinntekt) til stat. Dessuten kommer formuesskatt på netto formue til kommune og stat. Skatt på netto inntekt til kommune, fylkeskommune og skattefordelingsfondet er proporsjonal, mens nettoskatten til staten er progressiv. Toppskatten til staten er proporsjonal, men begrenset til brutto inntekt over en viss størrelse. Upersonlige skattytere (som f.eks. aksjeselskaper) betaler bare nettoskatt og det benyttes proporsjonale satser såvel til kommune, fylkeskommune, skattefordelingsfondet og til staten. Utvinningsselskaper og rørledningselskaper på kontinentalsokkelen betaler en særskatt i tillegg til vanlig skatt.

Folketrygdavgiftene består av trygdeavgift basert på bruttoinntekt (med unntak av kapitalinntekt) for personlige skattytere og arbeidsgiveravgift fra arbeidsgivere. Trygdeavgiften har tre forskjellige satser alt etter som det er snakk om pensjonsinntekt, lønnsinntekt eller næringsinntekt. Arbeidsgiveravgift betales på lønnskostnadene etter proporsjonale satser og satsene varierer etter lønnstagers skattekommune. Satsene er lavest i utbyggingsområder og høyest i pressområder.

De indirekte skatter er først og fremst meravgift og investeringsavgift. Merverdiavgiften har bare en sats. Også investeringsavgiften har bare en sats. Investeringsavgiften er en særavgift på investeringsvarer som skal betales av næringsdrivende som faller inn under merverdiavgiftsloven.

Men det er også en lang rekke andre avgifter slik som bilavgift, kosmetikkavgift, bensinavgift, toll etc.

Skattesatsene bestemmes ved de årlige skattevedtak. For de statlige skatter har vi således hvert år skattevedtak, folketrygdavgiftsvedtak og avgiftsvedtak. Disse vedtak gjøres av Stortinget på slutten av inntektsåret. Dessuten bestemmer Stortinget hvert år satsene for skatten til skattefordelingsfondet (den såkalte fellesskatten). Satsene for de kommunale skatter bestemmes ved årlige kommunale skattevedtak.

I tillegg til disse skatter har vi også arveavgift på arv og visse gaver. Arveavgiften er regulert i en egen arveavgiftslov og satsene for arveavgift vedtas av Stortinget for hvert år i et eget arveavgiftsvedtak.

I noen kommuner betales det også eiendomsskatt, som er en form for kommunal avgift beregnet av bruttoverdien av bl.a. faste eiendommer i bymessige strøk.

2 Utgangspunkt

Skatt er pr. definisjon ytelser som borgerne blir pålagt å utrede til det offentlige uten direkte vederlag. Et skattevedtak er dermed et inngrep i borgernes rettssfære (borgerne blir pålagt plikter) og ifølge legalitetsprinsippet må myndighetene da ha hjemmel i lov.¹ Med basis i dette utgangspunkt skal jeg prøve å gi en oversikt over rettskildene i norsk skatterett som kan være til hjelp for skatterettsforskere fra andre nordiske land som ønsker å sette seg inn i sider av norsk skatterett.

I skatteretten som i rettssystemet ellers kan vi skille mellom rettskilder som er formelt bindende og rettskilder som formelt bare anses som veiledende. De kilder som har formelt veiledende karakter vil alltid knytte seg til en kilde som er formelt bindende. Det betyr at de veiledende rettskilder kan anses som tolkningsmomenter eller tolkningsdata til de formelt bindende rettskilder.²

3 De formelt bindende rettskilder

De formelt bindende rettskilder vil være Grunnlovens regler, skattevedtak, lover og forskrifter samt skatteavtaler. Disse rettskilder vil ha for-

¹ Se Frede Castberg: «Norges statsforfatning II», 3. utgave, Oslo 1964, s. 9.

² Se Magnus Aarbakke: «Skatt på inntekt», 2. utgave, Oslo 1971, s. 13.

skjellig trinnhøyde. Det vil si at ved motstrid vil utgangspunktet være at en regel med høyere trinnhøyde vil slå gjennom i forhold til en regel med lavere trinnhøyde.

3.1 Grunnlovens regler

Høyeste trinnhøyde har Grunnlovens regler. Av Grunnlovens regler som berører skatteområdet skal særlig nevnes § 75a som sier at beskatningsretten tilkommer Stortinget og at et skattevedtak bare gjelder for ett år om gangen. Dessuten har vi § 97 som forbyr tilbakevirkende lover til skade for borgerne. Denne regel har ofte vært påberopt i skatterettslig sammenheng.

3.1.1 Beskatningsretten tilkommer Stortinget

Etter Grl. § 75a er det bare Stortinget som har rett til å gi lover og pålegge skatter. Lover er nødvendig hvis man vil gjøre inngrep i borgernes rettssfære p.g.a. legalitetsprinsippet som er konstitusjonell sedvanerett. Legalitetsprinsippet har altså samme trinnhøyde som Grunnloven. Å pålegge skatter er typisk et inngrep i borgernes retssfære. Skatter skulle således ha lovhjemmel. Men praksis siden 1830-årene har vært at skattevedtak gjøres ved plenarbeslutning i Stortinget. Det var mer praktisk å vedta skattene ved plenarbeslutning fordi da slapp man å gå den mer omstendelige vei via odelsting og lagting som man må gjøre med vedtak av formelle lover. Dessuten mente man i 1830-årene at plenarbeslutning i motsetning til lovbeslutning ikke trengte kongelig sanksjon.³ At skattevedtak kan gjøres som plenarvedtak, er således et unntak fra legalitetsprinsippet. Men unntaket har hjemmel i konstitusjonell sedvanerett. I våre dager fremgår det dessuten av Stortingets forretningsorden § 48 at plenarformen skal brukes ved skattevedtak.

I motsetning til andre plenarvedtak skal skattevedtak kunngjøres i Norsk Lovtidende. Det er bare skatt til staten som vedtas ved plenarvedtak. Det gjelder alle skatter til staten, både direkte og indirekte. Men statlige avgifter som går til spesielle formål (f.eks. prisreguleringsformål), og altså ikke går direkte inn i statskassen (men f.eks. avsettes til fond), antas å falle utenfor skattebegrepet i Grl. § 75a. Slike avgifter må derfor vedtas ved lov og tidsbegrensningen i Grl. § 75a gjelder heller ikke.⁴ Det har også hendt at skattesatser er fastsatt i lovs form. Likevel er det klart at en

³ Se Castberg, op. cit. s. 20.

⁴ Se Johs. Andenæs: «Statsforfatningen i Norge», 5. reviderte utgave, Oslo 1981 s. 233.

slik lov kan endres ved et plenarvedtak. En slik lovbestemt sats kan ikke tvinge Stortinget til å gå veien om lovendring for å få endret skattesatsen (Rt. 1939 s. 958).

Kommuner og fylkeskommuner er delegert myndighet til å fastsette kommunale og fylkeskommunale skatter i S § 139. Det kommunene kan fastsette, er skattesatsene innenfor snevre maksimums- og minimumsgrenser fastsatt av Stortinget. Kommunene og fylkeskommunene kan ikke gjøre noe unntak fra skatteloven (jfr. S § 136).

3.1.2 Tidsbegrensningen

Etter Grl. § 75a skal vedtak om skatter og avgifter til staten være underlagt en tidsbegrensning på 1 år. De skatter som vedtas i skattevedtaket om høsten (desember) skal altså ikke gjelde utover 31. desember året etter.

Grunnen til denne bestemmelsen er at grunnlovgiverne ville at Stortinget skulle revurdere skattene hvert år. Stortinget skulle altså tvinges til hvert år å ta standpunkt til om skatten fremdeles var nødvendig. Tidsbegrensningen har også den betydning at den sikrer at hvert storting står fritt i sin statsfinansielle vurdering i forhold til tidligere storting.

Ifølge skattebetalingsloven er skattebetalerne delt inn i to grupper, de forskuddspliktige og de etterskuddspliktige. Blant de etterskuddspliktige hører aksjeselskaper (skattebetalingslovens § 2). De skattepliktige som ikke er spesielt regnet opp som etterskuddspliktige, vil være forskuddspliktige (skattebetalingslovens § 1). Blant de forskuddspliktige vil være de personlig skattepliktige.

Om høsten treffer Stortinget to skattevedtak, nemlig et forskuddsskattevedtak for de forskuddspliktige som regulerer den skatt de forskuddspliktige skal betale inn i løpet av neste år. Dessuten blir det truffet et skattevedtak som bestemmer hvilke satser som skal nyttes ved den endelige ligning av vedkommende års inntekt. Dette vedtaket blir altså truffet på slutten av året det skal gjelde for. For de forskuddspliktige blir det altså året før inntektsåret truffet et vedtak som bestemmer forskuddsskatten og ved slutten av inntektsåret blir de endelige satser bestemt i det endelige skattevedtaket. Lønnstagerne betaler forskuddsskatten i form av forskuddstrekk i lønnen. For de etterskuddsskattepliktige blir det bare truffet ett vedtak, nemlig det som skjer ved slutten av inntektsåret. De etterskuddspliktige betaler skatten i 4 terminer i året etter

inntektsåret, hvorav de 2 første terminer vil være forhåndsskatt som betales før ligningsbehandlingen er gjort.

For forskuddsskattevedtaket betyr tidsbegrensingen i Grl. § 75a at et slikt vedtak ikke kan gjelde lenger enn ut det påfølgende år.

For det endelige skattevedtaket som treffes på slutten av inntektsåret betyr ikke tidsbegrensingen i Grl. § 75a noe, fordi dette vedtaket ikke er ment å virke fremover, men derimot bare for det bestemte inntektsår det blir gjort for. Her kan dog oppstå problem med tilbakevirkning som vi skal komme tilbake til.

Forskuddsskattevedtaket og det endelige skattevedtaket gjelder inntektsskatt og formuesskatt til staten. Dessuten blir det gjort et vedtak om trygdeavgift som blir oppkrevet sammen med inntektsskatten, jfr. folke-trygdloven § 17-6.

I tillegg til disse skattevedtak som allerede er nevnt, blir det fattet et avgiftsvedtak. Også dette vedtaket blir gjort i slutten av året og bestemmer hvilke avgifter som skal gjelde det neste året. For dette avgiftsvedtaket kommer begrensingen i Grl. § 75a inn slik at avgiftsvedtaket bare kan gjelde til og med 31.12 året etter.

Den tidsbegrensingen som Grl. § 75a setter for skattevedtak, gjelder både skattevedtaket og beregningsreglene for skatten som vi finner i skattelovene.⁵ I skattevedtaket har man stort sett begrenset seg til å fastsette skattesatsene, mens beregningsreglene som ikke er gjenstand for regelmessig endring hvert år, har man av praktiske grunner funnet å gjøre i lovs form. Men selv om lovformen er brukt, gjelder tidsbegrensingen likevel og loven må derfor fornyes hvert år. Dette blir gjort ved at man i det årlige skattevedtak har med en passus om dette (statsskattevedtakets § 7).

For kommunale skatter gjelder det ingen tidsbegrensning slik som for skatt til staten. Det skjer derfor ikke noe årlig fornyelsesvedtak av skattelover og skatteavtaler vedrørende kommunale skatter tilsvarende statsskattevedtakets § 7. Men selve skattesatsene bestemmes for ett år av gangen av kommunestyre og fylkesting, men hjemmelen er her S § 139 og ikke Grl. § 75a.⁶

3.1.3 Tilbakevirkning

Grl. § 97 sier at ingen lover må gis tilbakevirkende kraft. Regelen gjelder også for skattevedtak, uansett om vedtakene blir gjort av Stortinget i

⁵ Se Andenæs, op. cit. s. 232 og Castberg, op. cit. s. 23.

⁶ Se Andenæs, op. cit. s. 233.

plenum eller av annen myndighet i kraft av delegasjon. Et skattevedtak er å anse som materiell lov og går derfor inn under lovsbegrepet i Grl. 97, selv om plenarformen er brukt.⁷

Hensikten med Grl. § 97 var at det skulle være mulig for borgerne å forutse sin fremtidige rettsstilling. Bestemmelsen vil bl.a. hindre at nye byrder ble knyttet til eldre handlinger. Regelen har sin bakgrunn i rettferdighetskrav og ønske om å skape trygghet for borgerne.⁸ Etter hevdvunnen oppfatning gjelder regelen bare tilbakevirkning til borgernes ugunst.⁹

Når man skal vurdere Grl. § 97 på skattelovgivningens område, kan det være praktisk å skille mellom indirekte og direkte skatter.

Når det gjelder indirekte skatter og avgifter som toll, dokumentavgift, merverdiavgift etc. som man kan si knytter seg til en bestemt begivenhet (import, utstedelse av et dokument, salg av en vare) så er regelen å forstå slik at skatt eller avgift ikke kan pålegges en begivenhet som allerede har funnet sted da vedtaket ble gjort. Man kan ikke gjøre en ny tollsats gjeldende på varer som allerede er importert eller forhøye merverdiavgiften på varer som allerede er solgt. Ved indirekte skatter forutsetter man at skattebyrden skal overveltes på andre enn den som innbetaler skatten. Betaleren er egentlig bare en skatteoppkrever. Skal han ha mulighet til å overvelte skatten, må han vite om skatten før den skatteutløsende handling skjer.

Høyesterett har endog slått fast at et pålegg om arveavgift ikke kan tillegges virkning for et dødsfall som allerede har funnet sted. Dette skjedde et år man ikke fikk fornyet arveavgiftsvedtaket før det forrige trådte ut av kraft, jfr. regelen om tidsbegrensning i Grl. § 75a (Rt. 1910 s. 174).

Når det gjelder de direkte skatter, har man sett annerledes på det. Problemet oppstår i forbindelse med inntektsskatten. Den endelige skattebeslutning gjøres i slutten av året og gjelder dette års inntekt. Skattevedtaket virker dermed bakover i den forstand at skatten blir fastsatt etter at mesteparten av inntekten er innvunnet. Det har aldri vært påstått at dette system strider mot Grunnloven, selv om det medfører at skattyteren på inntjenings tidspunktet ikke nøyaktig vet hva den endelige skatten blir. Der hvor spørsmålet om Grl. § 97 har kommet opp, er hvor det kommer en ny lov som gjør endring i skattelovens inntektsbegrep (f.eks. ved innføring av nye gevinstbeskatningsregler), slik at det som før ikke var skatte-

⁷ Se Andenæs, op. cit. s. 464 og Castberg, op. cit. s. 25.

⁸ Se Castberg, op. cit. s. 189.

⁹ Se Andenæs, op. cit. s. 466.

pliktig, nå blir skattepliktig. Særlig aktuelt har dette vært ved salg av aksjer eller eiendom, hvor lovbestemmelser gjort i slutten av året, blir gjort gjeldende for hele inntektsåret. Høyesterett har her slått fast (Rt. 1925 s. 588) at dette ikke vil stride mot tilbakevirkningsforbudet i Grl. § 97 fordi det ikke er salgshandlingen i seg selv som er skattlagt, men den inntekt den bringer.¹⁰ Det har i teorien vært hevdet at skattesatsene idag er så svært mye høyere enn i 1925 slik at det blir vesentlig mer alvorlig for den enkelte hvis inntektsbegrepet blir endret i løpet av inntektsåret med virkning for hele året, at spørsmålet nå derfor må være kommet i en ny stilling.¹¹

De siste gangene Stortinget har innført nye gevinstbeskatningsregler er det blitt bestemt at reglene bare skal gjelde for salg som har skjedd etter at forslaget om nye regler ble kjent. Spørsmålet har derfor ikke kommet på spissen.¹² Det kan også være et spørsmål om Stortinget kan fastsette skattesatser i det endelige skattevedtaket som avviker fra satsene i forskuddsskattevedtaket til skattyternes ugunst. Såvidt meg bekjent er heller ikke dette spørsmål kommet på spissen.

Etter min mening er det fortsatt tvilsomt om endringer i skatteregler som gjelder direkte skatter, kan komme i strid med Grl. § 97. De direkte skatter utlignes i Norge etter evneprinsippet og for å vurdere skatteevnen må man ta utgangspunkt i inntekt/formue for et bestemt tidsrom/tidspunkt og fastsette skatten i forhold til det. Politikerne må i egen interesse ta visse rimelighetshensyn, men utover det er det altså noe tvilsomt om Grl. § 97 gir borgeren noen beskyttelse når det gjelder direkte skatter.

3.2 Skattevedtak

Den nesthøyeste rettskilde innen skatteretten er Stortingets årlige statskattevedtak (jfr. Grl. § 75a). Hvis det er motstrid mellom statsskattevedtaket og lovregler, vil statsskattevedtaket gå foran (Rt. 1935 s. 958)

Hvert år treffes det også kommunale skattevedtak. Disse vedtak skjer med hjemmel i S § 139 og står derfor tilbake for formell lov. Hvis et kommunalt skattevedtak står i strid med loven, vil lovens regler gå foran (S § 136.1).

¹⁰ Se Andenæs, op. cit. s. 488 og Castberg, op. cit. s. 229.

¹¹ Se Per Stavangs anmeldelse av Andenæs: «Statsforfatningen i Norge», 4. utgave, TfR 1978, s. 433 og Kåre H. Kvisli «Innføring i skatteretten», Oslo 1962, s. 74.

¹² Se også Ole Gjems-Onstad: «Om tilbakevirkende skattelover», TfR 1981, s. 397.

De årlige skattevedtak skjer i Stortingets plenum. Forslaget til skattevedtak vil komme til Stortinget fra Regjeringen i form av en St.prp. Stortinget vil først behandle proposisjonen i en komité som avgir innstilling i form av en stortingsinnstilling (Innst. S.). Referatet fra forhandlingene av St.prp. i plenum vil man finne i «Stortingsforhandlinger».

3.3 Lover

De viktigste rettskilder i skatteretten er som ellers i jussen, lovbestemmelser. I Norge blir lovene til ved at Regjeringen fremmer et forslag til Stortinget i form av en odelstingsproposisjon (Ot. prp.). Lovforslaget blir så behandlet i en stortingskomité som gir innstilling til Odelstinget (Innst. O.), og så blir forslaget vedtatt der. Det går så videre til Lagtinget og blir vedtatt der før det blir sendt til Kongen for sanksjon. Ved lovbehandling deles altså Stortinget i to avdelinger, Odelsting og Lagting, og det skjer en form for dobbeltbehandling.¹³ Behandlingen i Lagtinget vil dog normalt bare være en formalitet fordi den politiske sammensetning av de to kamre nå gjerne er identisk.

Til hjelp for tolkningen av lovbestemmelser vil man ha lovens forarbeider. Det vil være Ot.prp. og Innst. O. fra stortingskomitéen, samt referat fra forhandlingene i Odelsting og Lagting. Ofte har det forut for Ot.prp. vært nedsatt en komité som har avgitt innstilling til departementet som departementet har brukt som grunnlagsmateriale for utarbeidelse av Ot.prp. En slik innstilling er gjerne trykket i serien Norges Offenlige Utredninger (NOU) og disse vil da høre til det man kaller lovens forarbeider i form av vedlegg til Ot.prp.

Forarbeidene med vedlegg finnes samlet i en serie som heter «Forarbeider til lovene» som kommer ut i flere bind pr. år. Man kan også finne de samme dokumenter i serien «Stortingsforhandlinger», men her vil man ikke finne dem samlet for hver lov. I «Stortingsforhandlinger» vil Ot.prp. være for seg, Innst. O. for seg og referatet fra forhandlingene i Odelstinget for seg.

Skatteregler finner vi i forskjellige lover. Den viktigste loven er skatteloven (lov av 18.8.1911 nr. 8). Denne loven gjelder for skatt av formue og inntekt til såvel kommune, fylkeskommune og stat (§ 15.1 jfr. § 137 og § 138). De viktigste skattelovene utenom skatteloven er:

Lov om skatt til Svalbard på formue og inntekt (lov av 15.7.1925)

¹³ Se Castberg, op. cit. s. 298 flg. og Andenæs, op. cit. s. 210 flg.

- Lov om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven) (lov av 21.11.1952 nr. 2)
- Lov om skattefrie fondsavsetninger (lov av 14.12.1962 nr. 1)
- Lov om skattefordelingsfondet (lov av 24.4.1964 nr. 2)
- Lov om avgift på arv og visse gaver (lov av 19.6.1964 nr. 14)
- Lov om folketrygd (lov av 17.6.1966 nr. 12)
- Lov om merverdiavgift (lov av 19.6.1969 nr. 66)
- Lov om avgift på investering m.v. (lov av 19.6.1969 nr. 67)
- Lov om særregler for skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer (aksjeskatteloven) (lov av 19.6.1969 nr. 71)
- Lov om særlige skatteregler til fremme av distriktsutbygging (distriktsskatteloven) (lov av 19.6.1969 nr. 72)
- Lov om gevinstbeskatning ved salg av aksjer (aksjegevinstbeskatningsloven) (lov av 10.12.1971 nr. 99)
- Lov om eiendomsskatt til kommunen (eiendomsskatteloven) (lov av 6.6.1975 nr. 29)
- Lov om skattlegging av petroleumforekomster (petroleumsskatteloven) (lov av 13.6.1975 nr. 35)
- Lov om ligningsforfaltning (ligningsloven) (lov av 13.6.1980 nr. 24)
- Lov om konsolideringsfond for personlig næringsdrivende (lov av 17.12.1982)
- Lov om konsolideringsfond for næringsdrivende selskaper og innretninger (lov av 1.6.1984)

3.4 Forskrifter

På mange områder i skatteretten er det i lovene gitt fullmakt til administrative myndigheter å utarbeide forskrifter. Forskrifter vil være delegert lovgivning og er like bindende som lov forutsatt at forskriftens hjemmel er i orden.

Forskrifter kan være gitt av Kongen i Statsråd, Finansdepartementet eller Skattedirektoratet. Når forskriften er gitt av Kongen i Statsråd, kalles den Kgl. res. Ved forskrifter har man ikke forarbeider på samme måte som ved lover. Man har derfor mindre bakgrunnsmateriale tilgjengelig for forståelse av reglene. Når det gjelder Kgl. res vil det være en form for forarbeider i form av såkalte «Foredrag». Dette er en nærmere begrunnelse for forskriften som hører med til sakspapirene som går til Regjeringen. «Foredraget» vil vanligvis ikke bli publisert, men bare arkivert. Normalt vil det ikke være noe problem å få utlevert «Foredraget» til en bestemt Kgl. res. ved henvendelse til departementet.

Når det gjelder forskrifter gitt av Finansdepartementet og Skattedirektoratet foreligger det normalt ikke noe som man kan kalle forarbeider. Men noen ganger kan forskriftene være kommentert og utdypet i rundskriv.

I enkelte tilfeller har Finansdepartementet hjemmel til å dispensere fra skattereglene i enkeltsaker. Slike dispensasjoner publiseres ikke og det kan være en mulighet for at en slik dispensasjonsordning kan sette likhetsprinsippet i fare.

3.5 Skatteavtaler

Skatteavtaler er folkerettslige traktater. For traktater gjelder Grl. § 26.2 og Stortingets samtykke er normalt nødvendig før ratifikasjon. Kongen ratifiserer. Selv om en traktat er ratifisert, så er den ikke dermed blitt norsk rett. En traktat binder bare den norske stat, ikke borgerne i staten. Traktaten blir først bindende for borgerne når den er transformert til intern norsk rett. Vanligvis skjer det ved at Stortinget må vedta en lov med traktatens innhold. Men for skatteavtaler er det enklere. Her har man nemlig en lov av 28.7.1949 nr. 15 som gjør at en skatteavtale blir en del av intern norsk rett ved ratifikasjonen, jfr. lovens § 1.

Etter Grl. § 75a gjelder et skattevedtak om skatt til staten bare ett år, dvs skattesatser og skatteregler må fornyes hvert år. Dette gjøres i de årlige skattevedtak og her blir også inngåtte skatteavtaler fornyet (statskattevedtakets § 7). Det gjør at skatteavtalene er intern rett på linje med skattereglene ellers. Skatteavtalene gjelder kun for det/de land som er part i avtalen. Skatteavtalen har karakter av *lex specialis* i forhold til skattelovene, dvs at skatteavtalens regler går foran skattelovens regler i forhold til det land avtalen gjelder.¹⁴

En skatteavtale gir bare en rett til å beskatte en inntekts- eller formuespost, eller sagt på en annen måte: avtalen viser at Norge ikke har gitt avkall på beskatte vedkommende inntekts- eller formuespost.¹⁵ Skatteavtalen kan aldri være hjemmelen for å beskatte en inntekts- eller formuespost. Hjemmelen må finnes i landets interne skatteregler. Det kan godt hende at Norge etter en skatteavtale har rett til å beskatte en inn-

¹⁴ Se Arthur J. Brudvik: «Vårdals Skatterett for næringsdrivende», Oslo 1990, s. 57 og Fredrik Zimmer: «Internasjonal innteksskatterett», Oslo 1989, s. 39. Om *lex specialis* prinsippet, se Torstein Eckhoff: «Rettskildelære», 2. utgave, Oslo 1987, s. 293.

¹⁵ Se «Internasjonal skatterett», 9 foredrag, Den norske advokatforenings skriftsserie nr. 36, s. 27 (foredrag av Frederik Zimmer).

tekstpost, men ikke har hjemmel til å gjøre det etter de interne skatteregler. Da kan ikke Norge foreta noen beskatning.

1949-loven tolkes slik at skatteavtalens bestemmelser bare skal gjelde dersom den medfører en lempning av den beskatning som ellers ville ha skjedd.¹⁶ Hvis beskatningen blir strengere ved å legge avtalens bestemmelser til grunn, kan den skatteskyldige kreve at det ses bort fra avtalen. I og med at Norge bygger på globalprinsippet kunne en konsekvens av dette bli at en skattyter kunne velge å se bort fra avtalen de år han har underskudd i utlandet og dermed få fradrag for underskuddet i sin norske inntekt, men velge å legge avtalen til grunn de år man hadde overskudd i utlandet og slippe norsk skatt på overskuddet. Men her kommer S § 45.2 i.f. inn og avskjærer underskuddsfradrag i Norge i slike tilfelle.

3.6 Tolkning av skattelover

Siden skattereglene pålegger borgerne byrder, er de gjenstand for en streng fortolkning. Man kan uttrykke det slik at man kan ikke ilegge skatt uten at man har en klar hjemmel for skatteplikten. Skatteplikten er ikke større enn det som følger av en naturlig forståelse av loven. Et moment ved tolkningen av skatteloven bør være at reglene skal praktiseres av demokratiske organer (ligningsnemndene), og reglene kan ikke da tolkes altfor subtilt og spissfindig. Det er enighet om at skattelover som alminnelig regel ikke kan tolkes utvidende eller analogisk.¹⁷ Med analogisk tolkning menes at man tolker regelen å gjelde for et forhold som den ikke uttrykkelig omfatter, med den begrunnelse at forholdet på avgjørende måte ligner de rettsforhold som er regulert av rettsregelen. Med utvidende tolkning menes at man lar loven omfatte mer enn det som umiddelbart følger av ordlyden, fordi loven slik den lyder åpenbart sier for lite.

Selv om analogisk eller utvidende tolkning normalt ikke er aktuelt i skatteretten, så er det fremdeles rikelig med tolkningsproblemer tilbake. Dette fordi det ofte volder vanskeligheter å avgjøre hvor langt ordene rekker ved en direkte tolkning. Når lovens ordlyd ikke er helt klar, må man gå til lovens forarbeider for å finne ut hva siktemålet med bestemmelsen har vært. Man må da tolke regelen i samsvar med forarbeidene så langt det samtidig er forenlig med lovens ordlyd.

Det har vært hevdet at man skal være forsiktig med å tillegge lang og sikker praksis betydning når praksisen går i skattyterens disfavør, spesielt

¹⁶ Se Frederik Zimmer: «Internasjonal inntektsskatterett», Oslo 1979, s. 34.

¹⁷ Se Kjell Woldseth: «Ligningsmyndighetene og domstolen», Utvalget 1968 s. 740 (755).

gjelder dette administrativ praksis. Men denne regel kan ikke sies å gjelde hundre prosent. Goodwilldommen fra 1983 er i strid med denne lære idet førstevoterende i denne saken spesielt begrunnet sitt standpunkt med langvarig administrativ og rettslig praksis (Rt. 1983 s. 979). Saken gjaldt spørsmålet om det var avskrivningsrett for goodwill, noe som ble besvart benektende. Senere er det innført lovhjemmel for at ervervet goodwill mot vederlag kan avskrives med skatterettslig virkning (S § 44.1c,2). Det samme gjelder dommen om fradrag for avbetalingsrenter fra 1987 hvor retten kom til at det ikke var fradragsrett for avbetalingsrenter og begrunnet dette med langvarig ligningspraksis (Rt. 1987 s. 729).

4 De veiledende rettskilder

4.1 Rettspraksis

Rettspraksis vil være en viktig rettskilde i skatterett. Det er selvsagt høyesterettspraksis som er viktigst, men underrettspraksis har også en viss vekt. I Norge avgjøres skattesaker av de vanlige domstoler. Det totale antall skattesaker for domstolene utgør ca 100–150 saker pr. år.

Høyesteretts avgjørelse av et rettsspørsmål er bindende for alle andre enn Høyesterett selv. Høyesteretts avgjørelser har altså sterk prejudikatsvirkning. Dette kunne tale for at høyesterettspraksis burde vært nevnt blandt de formelt bindende rettskilder. Men jeg har likevel tatt disse med blandt de veiledende kilder fordi en høyesterettsavgjørelse er tross alt ikke bindende for Høyesterett selv.¹⁸

Alle høyesterettsdommer publiseres i Norsk Retstidende. Høyesterett kan selv fravike et prejudikat. I slike tilfelle skal saken overføres til behandling i Høyesteretts plenum hvis noen av rettens medlemmer krever det (jfr. lov av 25.6.1926 nr. 2 § 1). Ofte kan det imidlertid være uklart hvor langt prejudikatet rekker, jfr. problemstillingen «to distinguish the case».¹⁹ Omlegging av rettspraksis kan dermed ofte skje uten eksplisitt prejudikatsavvik.²⁰

¹⁸ Se Zimmer «Noe om prejudikater og andre høyesterettsdommer i skatteretten» i «Samfunn, Rett, Rettferdighet». Festskrift til Torstein's 70-årsdag, Oslo 1986, s. 757.

¹⁹ Se Zimmer, l.c.

²⁰ Se f.eks. HRD i Utv. 1962 s. 483 (Tronier-saken).

Skattyter kan bringe et skattespørsmål inn for domstolene uten at han først trenger å utnytte de klagemuligheter som finnes.²¹ Etter petroleumsskatteloven er det imidlertid et vilkår for søksmål at klageadgangen først er utnyttet (petroleumsskattelovens § 6 nr. 3).

En skattyter som ønsker å angripe en ligningsavgjørelse kan velge mellom en aktiv og en passiv fremgangsmåte. Den aktive fremgangsmåte går ut på å anlegge sak mot kommunen og legge ned påstand om at ligningsvedtaket oppheves. Den passive fremgangsmåte går ut på å la være å betale skatten og avvente at ligningsmyndighetene tar utpantning for å inndrive skatten og så få prøvet skattespørsmålet for namsretten.²²

Skattesaker kommer i en noe spesiell stilling for domstolene idet skattyteren her angriper et forvaltningsvedtak. Ved prøving av forvaltningsvedtak har domstolene en noe begrenset kompetanse, fordi skjønnsmessige avgjørelser ikke kan overprøves så lenge skjønnet ligger innenfor forvaltningsorganets kompetanse.²³

Når det gjelder de lavere domstoler, byrett/herredsrett og lagmannsrett, så anses deres avgjørelser ikke som prejudikater.

Det skjer heller ikke noen obligatorisk publisering av slike dommer. Men man vil finne korte referater fra de aller fleste avgjørelser i «Utvalget» og i «Skattenytt», slik at det er mulig å holde seg orientert om underinstansavgjørelser i ganske stor utstrekning. I Utvalget tas vanligvis deler av rettens bemerkninger med i sitats form. Selv om avgjørelser fra de lavere domstoler ikke anses som prejudikater, kan de ha en viss betydning. En dom kan f.eks. tjene som et relevant argument for et standpunkt, selv om den ikke anses som prejudikat.

Når det gjelder dommer i skattesaker vil det også være et annet moment som har en viss betydning når det gjelder hvilken vekt avgjørelsen har utover den konkrete sak. En ikke påanket dom som det offentlige har tapt, kan nemlig kunne oppfattes derhen at det offentlige har akseptert de prinsipper avgjørelsen bygger på. Etter skattebetalingslovens § 48 nr. 2 skal en dom i skattesak forkynnes for departementet. Man må derfor regne med at departementet vurderer ankespørsmålet og det at anke ikke blir foretatt, vil dermed kunne få en viss vekt.

Et eksempel på virkningen av en upåanket dom har vi i Nortank-saken (Utvalget 1964 s. 35) hvor Oslo byrett avgjorde at en kommandittist

²¹ Se Per Sandvik: «Prosessuelle spørsmål i skattesaker», Skatterett 1983, s. 228.

²² Se Sandvik, l.c.

²³ Se Per Sandvik: «Om å føre skattesaker for domstolene», Skatterett 1984 s. 303.

kunne foreta avskrivninger på sin hånd og at kommandittelskapet ikke var et eget skattesubjekt. Dommen ble ikke påanket og kommandittelskapene og ligningsmyndighetene innrettet seg etter dommen. Fem år senere tok Trondheim ligningskontor opp igjen spørsmålet, og saken gikk helt til høyesterett (Rt. 1973 s. 679). Høyesterett uttalte da i dommen følgende:

«Ved Oslo byretts dom i Nortank-saken ble den lovforståelse lagt til grunn som jeg foran har gitt min tilslutning til. Nortank-dommen ble ikke påanket. Det er godtgjort under nærværende sak at dommen er lagt til grunn for en massiv og ensartet ligningspraksis inntil nærværende sak ble reist. Selv om det etter mitt syn på loven er overflødig, finner jeg grunn til å uttale at om det skulle ha vært så at lovens løsning på det spørsmål denne sak gjelder kunne være gjenstand for berettiget tvil, vil den foreliggende praksis med bevisst utgangspunkt i en rettskraftig dom måtte anses som uttrykk for en rettslig bindende norm som bare kunne endres ved lov. Hensyn til skattyterne ville tilsi det.»

Det er dog ikke alle underinstansavgjørelser det offentlige har tapt uten å påanke, som gir opphav til etterfølgende praksis. I en upåanket lagmannsrettsavgjørelse ble det lagt til grunn at ved en avhendelse av et driftsmiddel fra en ektefelle til den annen ektefelle, skulle den ervervende ektefelle ha rett til å avskrive driftsmidlet på nytt uavhengig av hva som var avskrevet tidligere.²⁴ Dommen ble ikke akseptert av ligningsmyndighetene utover den konkrete sak og er ikke fulgt i senere ligningspraksis. I en annen sak opplyste departementet i en hale til publiseringen av dommen i Utvalget at det ikke var enig i dommen, men man hadde unnlatt anke av hensyn til skattyterens helbredstilstand.²⁵ I en tredje sak hvor ligningsmyndighetene hadde tapt i en underrettsdom uten å anke, kom Skattedirektoratet, etter oppfordring fra Finansdepartementet, med en uttalelse om at det ikke skulle legges vekt på domsavgjørelsen for fremtidige saker. Dette ble kritisert av Sivilombudsmannen som illojalt overfor domstolene.²⁶

Man må dog være oppmerksom på at mange av de rettsavgjørelser i skattesaker som publiseres i Utvalget og i Skattenytt ikke er rettskraftige idet publiseringen ofte skjer før ankefristen er gått ut. Hvis saken blir påanket, vil dette bli opplyst i et senere nummer. Denne opplysningen vil

²⁴ Se LRD i Utv. 1954 s. 188 (Pay-dommen).

²⁵ Se LRD i Utv. 1982 s. 132 (136).

²⁶ Se Audvar Os: «Skattemyndighetenes lojalitetsplikt overfor en ikke påanket underrettsdom», Skatterett 1989, s. 101.

således ikke alltid finnes sammen med selve domsreferatet og vil dermed være lett å overse.

4.2 Sivilombudsmannens uttalelser

Sivilombudsmannen har også kompetanse til å behandle skattesaker. Det gjelder både materiell og formell prøving. Hans uttalelser er dog ikke bindende²⁷, men i praksis vil uttalelsene normalt bli tatt til følge.²⁸ Det er dog ganske få skattesaker som klages inn for Sivilombudsmannen hvert år. Det årlige antall saker som gjelder skatt og avgift er ca. 10. En oversikt over skattesaker han har behandlet finner man i Sivilombudsmannens årsberetning for det enkelte år.

4.3 Administrative retningslinjer

Skatteetaten er et nokså desentralisert system. Øverst har vi Finansdepartementet og under departementet har vi Skattedirektoratet. Under skattedirektoratet har vi bl.a. ligningskontorene. Det er ligningskontor i hver kommune. Ligningskontorene er statlige kontorer og utfører ligningen av den enkelte skattyter. I hver kommune har man dessuten en kemner som driver inn skatt på inntekt og formue. I mindre kommuner utføres kemnerens oppgaver av kommunekassereren. På fylkesplanet har vi dessuten Fylkesskattekontor og Skattefogd. Fylkesskattekontorenes oppgaver gjelder både inntektsskatt og merverdiavgift. Skattefogdene sørger for innkreving av merverdiavgift og arveavgift.

For å samordne denne desentraliserte virksomheten er det nødvendig med en viss grad av styring fra sentralt hold. I skatteforvaltningen som i forvaltningen ellers gjelder et likhetsprinsipp, altså at like saker skal behandles likt. For å sikre dette foregår det en god del styring i form av administrative retningslinjer fra sentralt hold. Av de mest sentrale er «Skattedirektoratets Meldinger» som kommer ut i 2 serier, en for skatt og en for avgift (hovedsakelig merverdiavgift og investeringsavgift). Disse meldinger orienterer bl.a. om nye lovbestemmelser og forskrifter og hvordan Skattdirektoratet mener de skal praktiseres.

Når det gjelder skatter så vil også Lignings-ABC være en sentral rettskilde i denne forbindelse. Lignings-ABC gis ut hvert år av Skattedirektoratet og skal være et hjelpemiddel for den enkelte saksbehandler på lig-

²⁷ Se lov Stortingets ombudsmann for forvaltningen av 22.6.1962 nr. 8 § 10.

²⁸ Se Torstein Eckhoff: «Forvaltningsrett», 2. utgave, Oslo 1986, 641.

ningskontorene. Hensikten med boken er å gi en oversiktlig veiledning til ligningsfunksjonærene over skatteregler som gjelder for vedkommende ligningsår slik Skattedirektoratet mener reglene skal fortolkes. Boken inneholder lite henvisninger til lovparagrafer og andre kilder. Men boken er bygget opp som en oppslagsbok ordnet etter emner med fyldig stikkordsregister. Den er til salgs i bokhandlene.

Sentrale skatteorganer som Finansdepartementet og Skattedirektoratet gir ikke bare retningslinjer av generell art. De avgir også uttalelser om retts spørsmål som gjelder konkrete saker. Slike uttalelser tillegges stor vekt av de lokale ligningskontor. Formelt sett er dog slike uttalelser av veiledende art.

Administrative retningslinjer har ikke lovs kraft. De er i utgangspunktet ikke rettslig bindende. Men de har i praksis likevel stor betydning. Hvis et ligningskontor fraviker retningslinjene til skade for skattyteren, vil skattyteren kunne klage og påberope seg at dette er brudd på likhetsprinsippet fordi det må jo antas at retningslinjene blir fulgt andre steder. Hvis skattyterens ligning har skjedd i overensstemmelse med retningslinjene og skattyteren er uenig med dette, kan han klage og hevde at retningslinjene er i strid med loven. Han kan vinne frem med dette for domstolene. Men man skal være oppmerksom på at langvaring ligningspraksis kan tillegges vekt av domstolene til skattyterens ugunst.

4.4 Ligningspraksis

Som vi har vært inne på så tillegges ligningspraksis vekt ved domstolenes avgjørelser. Ligningspraksis må derfor anses som en rettskilde.²⁹ Det er særlig i saker hvor avgjørelsen har voldt tvil at ligningspraksis er tillagt avgjørende vekt. Hvor to løsninger ut fra vanlig lovtolkning begge er like nærliggende, vil ligningspraksis i favør av den ene være et relevant moment for at denne løsning blir valgt. For at ligningspraksis skal tas hensyn til, må det foreligge en fast og klar praksis.

Der hvor en lovfortolkning synes å gi et sikkert resultat har domstolene derimot ikke bøyd seg for ligningspraksis (Utv. 1960 s. 97 – almenningrabatt ble regnet som inntekt selv om ligningspraksis gikk ut på at beskatning ikke skjedde). I en annen sak om spørsmålet om kapitalisert verdi av fradragberettiget pensjon kunne medtas i avskrivningsgrunnlaget for overtatte driftsmidler, så man bort fra fast praksis fra føderådstilfeller i landbruksnæringen (Utv. 1975 s. 570).

²⁹ Se f.eks. Einar Harboe: «Litt om Høyesteretts holdning til ligningspraksis», Utv. 1975 s. 500.

Et problem med ligningspraksis er at den blir lite publisert. Men en del anonymiserte enkeltsaker finner man i Utvalget. Dessuten vil Lignings-ABC³⁰ gi uttrykk for ligningspraksis i generell form.

Hvilken vekt ligningspraksis skal ha som rettskilde kan diskuteres.³¹ Det kan ha betydning hvilket organ som har utviklet praksisen, f.eks. om det er lokale ligningskontor, fylkesskattekontor, Skattedirektoratet eller Finansdepartementet. Jo høyere nivå og jo mer sentralt organ, jo større vekt,³² bl.a. også fordi praksis som har sitt utspring i et høyere organ vanligvis vil ha den største utbredelse. Momenter som kan tale mot at ligningspraksis skal tillegges særlig betydning, er at forvaltningsorganer ofte anlegger et noe snevert perspektiv på sakene og at det kontradiktoriske element ikke blir særlig godt ivaretatt.³³

At ligningspraksis skal tillegges vekt som en rettskildefaktor har vært kritisert av professor Magnus Aarbakke på denne måten:³⁴

«Det virker på meg paradoksalt at forvaltningen slik skal kunne legge sentrale premisser for domstolene i spørsmål om riktig rettsanvendelse, og dermed i spørsmål om det er en feil i et bestemt forvaltningsvedtak. Forvaltningen kan på den måten bidra til å gjøre riktig en avgjørelse av forvaltningen selv, som ville være uriktig om andre rettskildeprinsipper ble lagt til grunn.»

Professor Torstein Eckhoff har vært mer velvillig stemt overfor ligningspraksis. Han mener riktignok også at ligningspraksis noen ganger er blitt tillagt vel mye vekt av domstolene, men han føyer til:³⁵

«Men helt å frakjenne forvaltningspraksis relevans som rettskildefaktor ville etter mitt skjønn være uheldig. Domstolene bør ikke tvinge forvaltningen til å endre en innarbeidet praksis med mindre temmelig gode grunner taler for det. At de selv ville ha valgt en annen tolkning dersom praksis ikke hadde foreligget, bør ikke være tilstrekkelig grunn. For praksisendringer skaper ofte problemer både for forvaltningen og dens klienter. Og man kan ikke forutsette at domstolene all-

³⁰ Om Lignings-ABC som rettskilde, se Frederik Zimmer: "Arv og skatt", 2. utgave, Oslo 1990, s. 35

³¹ Se Geir S. Winters: "Uttak av varer o.l. – Er den fulle verdi med eller uten merverdiavgift? Foreligger ligningspraksis?", Utvalget 1990, s. 140.

³² Se Gudrun Holgersen: «Den rettskildemessige vekt av praksis ved spesielle håndhevnings- og kontrollorganer innen forvaltningen», TfR 1987 s. 415.

³³ Se Holgersen, op. cit. s. 412.

³⁴ Se Magnus Aarbakkes lederartikkel i tidsskriftet Skatterett, 1985, s. 165.

³⁵ Se Torstein Eckhoff: «Rettskildelære», Oslo 1987, s. 206.

tid er bedre skikket enn forvaltningen til å vurdere hvordan forvaltningslover bør tolkes.»³⁶

Høyesterett har i saken om rentefradrag for avbetalingstillegget tillagt langvarig og fast ligningspraksis stor vekt og uttalte der at (Rt. 1987 s. 729):

«Så rotfestet som ligningsmyndighetenes praksis – basert på en forsvarlig tolkning av loven – var blitt, står man etter min mening overfor en situasjon hvor avgjørelsen må bygge på denne praksis uten hensyn til at lovtolkningen vil kunne diskuteres. En tilsidesettelse av praksis vil under de foreliggende omstendigheter ikke være en naturlig oppgave for domstolene, men for lovgiveren.»³⁷

4.5 Juridisk teori

Skattejuridisk teori synes ikke å være noen særlig viktig rettskilde for domstolene. Det er sjelden at man finner henvisninger til skatterettslitteratur i domspremissene. Men skatterettslitteraturen har nok kanskje større betydning som bakgrunns litteratur enn det kan se ut for.

I ligningsforvaltningen er nok de viktigste rettskilder etatens egen praksis og etatens egen håndbok «Lignings-ABC». I tillegg kommer kommentarutgavene til de forskjellige skattelover, særlig kommentarutgaven til skatteloven.³⁸

For skatterettsforskeren vil også skatterettslitteraturen være sentral, og her er det vel mer de teoretiske fremstillinger som er viktige. De to mest sentrale bøker i Norge innenfor skatterettsteorien er uten tvil professor Aarbakkes bøker: «Skatt på inntekt» og «Skatt på formue».

5 Bibliografi

5.1 Lovsamlinger og forskriftssamlinger

De mest sentrale lov – og forskriftssamlinger er:

«Norges Lover»

³⁶ En nærmere drøftelse av Aarbakkes og Eckhoffs syn er gjort av Jan Fridtjof Bernt: «Rettskildebruk for forskere – En sammenligning med domstolenes og forvaltningens rettskildebruk», TfR 1989, s. 265 flg.

³⁷ De tre ovennevnte sitater er også inntatt i lederartikkel av Svein Åge Eilertsen i Utvalget 1989, s. 6–7.

³⁸ Se Brinkmann/Eckhoff: «Ligningsfunksjonærers rettskildebruk», Institutt for offentlig retts skriffs- serie nr. 1/86, Oslo 1986.

Jacob Jarøy: «Norsk skattelovsamling»
«Lovdata»

«Norges Lover» utkommer hvert annet år og inneholder bare lover. I skatterettssammenheng er den ikke så veldig anvendelig idet den normalt vil være lite ajour.

«Norsk skattelovsamling» vil være den mest anvendelige lov- og forskriftssamling på skatterettens område. Den kommer ut i ny utgave i begynnelsen av hvert år. I september kommer det dessuten et supplement med ajourføring for endringer gjort i første halvår.

«Lovdata» er en elektronisk database som man kan søke i fra sin egen PC over telenettet. Der vil man alltid finne ajourførte lover og forskrifter samt høyesterettsavgjørelser fra 1945.

5.2 Praksissamlinger

Høyesterettsdommer i skattesaker publiseres i Norsk Retstidende. Norsk Retstidende fra 1945 er lagt inn i «Lovdata».

Den mest omfattende praksissamling av skatteavgjørelser finner man i «Utvalget» (Tidsskriftet Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skatte-spørsmål, utgitt av Ligningsnevndenes Landsforbund, 5 nummer pr. år). Her finnes referat av de fleste domsavgjørelser i skattesaker fra såvel Høyesterett som de lavere domstoler. I Utvalget gjengis også uttalelser i skattesaker gitt av Finansdepartementet og Skattedirektoratet. Dessuten finnes det referert en del saker fra ligningspraksis. Skattedirektoratets Meldinger, Skatteavdelingen er også tatt inn. «Utvalget» har et meget anvendelig systematisk register idet registeret er ordnet etter paragrafene i skattelovene.

Referater av domsavgjørelser i skattesaker samt gjengivelse av uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet finnes også i «Skattenytt» (utgitt av Norsk Skattebetalerforening, 12 nummer pr. år).

5.3 Rettskildelære

Torstein Eckhoff: «Rettskildelære», 2. utgave, Oslo 1987, 343 s.

5.4 Viktig skatterettslitteratur

Kjersti Selberg: «Norsk skatterett 1945 – 1988. En bibliografi», Oslo 1990, 327 s.

Denne boken er en bortimot fullstendig oversikt over det som er publisert om skatte- og avgiftsspørsmål i Norge i tidsrommet 1945–1988. Bibliografien er ordnet både etter emne og etter forfatter og den vel være et meget godt hjelpemiddel for alle som driver forskning i norsk skatterett.

5.4.1 Inntekts- og formuesskatt

Arthur J. Brudvik: «Vårdals Skatterett for næringsdrivende», 13. utgave, Oslo 1990, 616 s.

S. R. Greni, Jan Syversen og K. Trosvik: «Kommentarutgaven til skatteloven», Oslo 1988,

S. Fagernæs: «Håndbok i skatterett og ligning», Oslo 1989, 1096 s.

Tove Friis-Petersen, Jan Grønnerud, Ketil Harbek og Petter Lossius: «Skattebetalingsloven med kommentarer», Oslo 1988, 729 s.

Ole Gjems-Onstad: «Avskrivninger», Oslo 1984,

Ole Gjems-Onstad: «Valuta og skatt», Oslo 1979, 200 s.

Einar Harboe, Ole Kalgaard og Truls Leikvang: «Ligningsloven med kommentare», 2. utgave, Oslo 1987, 372 s.

Ernst Ravnaas: «Skatteplanlegging for næringsdrivende», Oslo 1987, 307 s.

Skattedirektoratet: «Lignings-ABC», Oslo 1990,

Jan Syversen, Erik Wahlstrøm og Even Wahr-Hansen: «Aksjesalg og innteksskatt», 2. utgave, Oslo 1988, 309 s.

Frederik Zimmer: «Arv og skatt», 2. utgave. Oslo 1990, 437 s.

Frederik Zimmer (red): «Aksjeselskapsbeskatning», Oslo 1988, 294 s.

Frederik Zimmer: «Bedriftsbeskatning», Oslo 1988, 220 s.

Frederik Zimmer: «Familie og skatt», Oslo 1981,

Frederik Zimmer: «Internasjonal skatterett», Oslo 1979, 173 s.

Magnus Aarbakke: «Inntektsbeskatning av ansvarlig selskap og kommandittselskap», Oslo 1979, 80 s.

Magnus Aarbakke: «Skatt på formue», Oslo 1987, 115 s.

Magnus Aarbakke: «Skatt på inntekt», Oslo 1987, 478 s.

5.4.2 Folketrygdavgifter

Arthur J. Brudvik: «Vårdals Skatterett for næringsdrivende», 13. utgave, kap. XII, Oslo 1990,

Henrik Palmstrøm: «Folketrygdloven med kommentarer», Oslo 1973, 376 s.

5.4.3 Merverdiavgift og investeringsavgift

Ole Gjems-Onstad: «Lærehefte i merverdiavgift», 2. utgave, Oslo 1987, 96 s.

Thor Refsland: «Innføring i merverdiavgift», 2. utgave, Oslo 1987, 142 s.

Thor Refsland: «Merverdiavgiftsloven med kommentarer», Del I, 3. utgave, Oslo 1985, 642 s.

Thor Refsland og G. E. Thesen: «Merverdiavgiftsloven med kommentarer», Del II, Oslo 1983.

Thor Refsland og G. E. Thesen: «Investeringsavgiften», Oslo 1986, 373 s.

5.4.4 Arveavgift

Einar Harboe: «Arveavgift», Oslo 1981, 300 s.

Yngvar Tank: «Arveavgiftslovgivningen», Oslo 1984, 280 s.

Forkortelser

Grl.:	Grunnloven
Innst. O.:	Innstilling til Odelstinget
Innst. S.:	Innstilling til Stortinget
NOU:	Norges Offentlige Utredninger
Ot.prp. :	Odelstingsproposisjon
Rt.:	Norsk Retstidende
Sktl.:	skatteloven av 18.8.1911 nr. 8
St.prp.:	Stortingsproposisjon
TfR:	Tidsskrift for Rettsvitenskap
Utvalget (Utv.):	Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål

Svenska rättskällor

Jur kand Lars Samuelson

1 Inledning

Den följande framställningen är avsedd att vara en översiktlig guide till den svenska skatterättens vedertagna källor. I viss mån kommer jag dock även att beröra lagstiftningsproceduren och rättskälleläran i allmänhet. Framställningen gör inte några anspråk på fullständighet.

2 De skrivna skatterättsliga reglerna

2.1 Konstitutionell grund

De skatterättsliga författningarna ingår i det s k obligatoriska lagområdet. Det innebär att dessa författningar i princip endast kan beslutas av riksdagen genom *lag*. Regeringen har dock möjlighet att besluta om *verkställighetsföreskrifter* till lag.¹ Utöver de bindande författningarna finns *s k allmänna råd*. Dessa är endast vägledande och närmast att se som ett slags rekommendationer om hur en viss författning kan eller bör tillämpas.²

Enligt 2:10 2 st RF är *retroaktiv lagstiftning* avseende skatt och statlig avgift inte tillåten. Med stöd av *lagprövningsrätten* – vilken framgår av 11:14 RF – kan en domstol eller ett annat offentligt organ underlåta att tillämpa till exempel en retroaktiv lag.

¹ Se 1:4 2 st, 8:3 samt 8:13 *regeringsformen* (RF). Vidare Bergström, 1987, s 14 f och där angiven litteratur samt Lodin m fl, s 523 ff. Kravet på lagstöd för betungande beslut exempelvis avseende beskattning vilar på *legalitetsprincipen*. I motsats till tidigare kan – med vissa mindre undantag – rätten att bestämma om skatterättsliga regler inte delegeras till regeringen. Begränsningen gäller dock inte *avgifter*. Se Strömberg s 71 ff. Kommunalskattens höjd kan dock kommunerna själva besluta om, se 8:5 RF och Petren 1985 s 135.

² Se 1 § författningssamlingsförordningen samt Bernitz m fl s 142.

2.2 Lagstiftningsproceduren

Den procedur genom vilken en svensk *lag* tillkommer är ofta omfattande och resulterar i åtskilligt material. Dessa *förarbeten* har stor betydelse vid tillämpningen av lagarna och publiceras till stor del i det s k *riksdagstrycket*.

I stora drag kan tillkomsten av en lag beskrivas på följande sätt. Initiativet till att utreda eventuell ny lagstiftning tas vanligen genom förslag från regeringen, riksdagsutskotten eller enskilda riksdagsledamöter. Det kan leda till att en *utredning* inleds genom att en *kommitté* tillsätts. Av regeringen får kommittén *direktiv* till ledning för arbetet. Direktiven publiceras i *kommittéberättelsen*.

När utredningen är färdig publicerar den sitt resultat och eventuella lagförslag i ett *betänkande*. Detta publiceras i serien *Statens offentliga utredningar (SOU)*. Ibland sker dock utredningen i mindre format inom ett departement utan att någon utredning tillsätts. Resultatet av denna typ av utredningar publiceras i form av *promemorior* i den s k *departementserien (Ds)*.³

Nästa steg är att betänkandet eller promemorian sänds på *remiss*, först till myndigheter och organisationer m fl och därefter till *lagrådet*. Lagrådet granskar förslaget ur bland annat rättsäkerhetssynpunkt.⁴ En *proposition* kan därefter utarbetas och denna föreläggs riksdagen. Därifrån remitteras propositionen till ett *utskott*, beträffande skattelag till det politiskt sammansatta skatteutskottet (SkU).⁵ Utskottet avger ett betänkande med eventuella synpunkter och gör en s k hemställan till riksdagen angående propositionen.

Utskottsbetänkandet behandlas därefter i riksdagen. Ibland blir förslaget därvid föremål för *debatt*. När riksdagen antagit förslaget underrättas regeringen om detta genom en s k *riksdagsskrivelse (rskr)*. Om lagförslaget antas av riksdagen kommer lagen att utfärdas av regeringen genom s k *promulgation*. Lagen kungörs genom publicering i *Svensk författningssamling (SFS)* varvid den erhåller årtal och nummer.

³ Serien delades tidigare in efter respektive departement, exempelvis Ds Fi för finansdepartementet.

⁴ Se 8:18 RF. Även skattelag granskas numera som regel av lagrådet.

⁵ Tidigare hette detta utskott *Bevillningsutskottet*.

2.3 Närmare om de skatterättsliga reglerna

2.3.1 Lagtext

Några av de viktigaste skattelagarna är *Kommunalskattelagen (KL)*, *Lagen om statlig inkomstskatt (SIL)*, *Taxeringslagen (TL)*, *Lagen om arvs- och gåvoskatt (AGL)* samt *Förvaltningsprocesslagen (FPL)*. Både ordinär lagtext och *anvisningar* kan förekomma i skattelagarna. Även *anvisningarna* räknas som gällande lag. Reglerna kan vara såväl exemplifierande som exklusiva. Att märka är att stora delar av den svenska skatterätten för närvarande är föremål för reformer.

2.3.2 Förordningar

Regeringen får genom *förordning* besluta om föreskrifter som inte enligt grundlagen skall meddelas av riksdagen, se 8:13 1 st 2 p RF. Denna rätt utgör regeringens s k ”restkompetens”. Såvitt avser skatterättsliga regler är denna normgivning av ringa betydelse. Även regeringens verkställighetsföreskrifter beslutas dock genom förordning. Det bör här påpekas att beteckningen förordning tidigare användes beträffande skattelag som stiftades av riksdagen ensam.

2.3.3 Verkställighetsföreskrifter

Svensk skattelag kräver således i princip lagform. Som jag tidigare nämnt har dock regeringen möjlighet att besluta om verkställighetsföreskrifter till lag. Dessa föreskrifter har stor betydelse inom skatteområdet och kan vara rent administrativa eller – inom den ram som den av riksdagen beslutade lagen anger – materiellt utfyllande. Något väsentligt nytt får dock inte tillföras lagen genom den utfyllande föreskriften.⁶ Regeringen kan i sin tur delegera rätten att meddela föreskrifter till någon underordnad myndighet. Sådan delegation har bland annat skett till *riksskatteverket (RSV)*.⁷

2.3.4 Allmänna råd

Lagarna och verkställighetsföreskrifterna är således bindande. På skatteområdet spelar dock även allmänna råd i form av *anvisningar*, *uttalanden* och *rekommendationer* från olika myndigheter en betydelsefull roll. Dessa

⁶ Se Strömberg, s 131.

⁷ Se till exempel RSFS 1990:1 med föreskrifter om normalbelopp för ökade levnadskostnader vid inrikes tjänsteresa i enskild tjänst.

råd är inte formellt bindande, men torde i praktiken ofta följas. Exempel på allmänna råd av betydelse vid beskattningen är *RSV:s anvisningar*⁸ till ledning för taxeringen samt *Bokföringsnämndens uttalanden och rekommendationer* angående innehållet i s k god redovisningsed.⁹

2.3.5 *Överenskommelser med främmande makter*

Här återfinner vi de viktiga *dubbelbeskattningsavtalen*, ingåagna mellan Sverige och andra stater. Avtalen är bindande vid beskattningen efter att ha antagits av riksdagen som lag. De kan endast inskränka intern svensk rätt.

2.4 *Författningssamlingar m m*

Alla utfärdade lagar och förordningar publiceras i svensk författningssamling (SFS). Detta gäller även dubbelbeskattningsavtalen. Åtskilliga – men inte alla – skattelagar finns snabbt tillgängliga i den årligen utkommande samlingen *Skatte- och taxeringsförfattningarna*. RSV:s föreskrifter och rekommendationer publiceras i *Riksskatteverkets författningssamling (RSFS)* respektive *Riksskatteverkets meddelanden*. Bokföringsnämndens allmänna råd återfinns i publikationen *BFN informerar*.

3 *Förarbeten*

3.1 *Allmänt*

Tungt vägande förarbetena vid lagtolkningen är propositionen och utskottets betänkande. Även kommittébetänkandet (eller departementspromemorian) kan ge vägledning. Allmänt gäller att ett förarbete har större vikt ju senare under lagstiftningsproceduren som det tillkommit.

Både betänkanden och propositioner är normalt indelade i en *allmän motivering* och en mer detaljerad *specialmotivering*. Inledningsvis ges också sammanfattningar. Till betänkanden från större utredningar är det vanligt att *expertrapporter* och *reservationer* fogas. Propositionen är utformad som ett fingerat anförande av den s k *departementschefen*.

⁸ Fr o m 1989 betecknas RSV:s allmänna råd som rekommendationer. Se till exempel RSV Dt 1990:1 om behandlingen av lager av värdepapper vid beräkningen av vinstdelningsskatt.

⁹ Se Thorell, 1989 s 585 f. Ett annat exempel är de rekommendationer som *Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR)* utfärdar avseende god redovisningsed.

I SFS finns under respektive författning *hänvisning* till propositionen, utskottsbetänkandet och riksdagsskrivelsen.¹⁰ Förarbeten till verkställighetsföreskrifter och allmänna råd föreligger vanligen inte.

3.2 Förarbetenas betydelse för tolkningen av de skatterättsliga reglerna

Lagtexten är utgångspunkten vid användning och tolkning av skatterättsliga regler. Vid eventuella konflikter mellan klar lagtext och uttalanden i förarbeten har lagtexten som regel företräde. När lagtexten däremot inte ger klart besked tillämpas reglerna vanligen i enlighet med de uttalanden och tolkningsrekommendationer som gjorts i lagens förarbeten, vilka dock inte är formellt bindande.¹¹

Användningen av verkställighetsföreskrifter och allmänna råd får ske med hänsyn till dessa reglers karaktär. I oklara fall får de tolkas med ledning av den lag de avser och dess förarbeten.¹² Det bör understrykas att de allmänna råden inte är bindande.¹³

Vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtalen får ledning hämtas av de avtalsslutande parternas avsikt med reglerna i avtalet när detta tillkom. Utgångspunkten är dock avtalstexten.¹⁴

4 Praxis

4.1 Domstolsorganisationen och instansordningen

För prövning av mål om inkomst- och förmögenhetsskatt finns det för närvarande fyra olika instanser. Dessa är i stigande ordning *taxeringsnämnd (TN)*, *länsrätt (LR)*, *kammarrätt (KamR)* samt *regeringsrätten*

¹⁰ Se till exempel SFS 1986:1225 vari hänvisning görs till Prop 1986/87:61, SkU 17 och 20 samt rskr 87.

¹¹ Se vidare Bergström, 1987, s 16 f med hänvisning till den debatt som förts angående förarbetenas användning, samt s 85. Bergström hävdar att RegR inte följer doktrinen rekommendation att i tveksamma fall tolka (betungande) skatterättsliga regler restriktivt till den enskildes fördel.

¹² Föreskrifterna är bindande, men det har förekommit att RegR underlåtit att följa dylika föreskrifter. Se RÅ 1986 ref 158 samt Grosskopf m fl s 28.

¹³ Jfr dock Thorell, 1989 s 585 f angående RegR:s eventuella bundenhet av BFN:s uttalanden.

¹⁴ Se RÅ 1987 ref 162 och Lodin m fl s 510 ff.

(RegR). När det gäller de s k *förhandsbeskeden*¹⁵ är riksskatteverkets nämnd för rättsärenden (rättsnämnden) första instans och RegR överinstans.¹⁶

För de mål som avser arvsskatt utgörs instansordningen däremot av tingsrätt (TR), hovrätt (HovR) och Högsta domstolen (HD). Denna ordning gäller även för gåvoskattemålen med det undantaget att den första instansen är länsskattemyndighet (LSKM).¹⁷

4.2 Skatterättsliga prejudikat

När man studerar svensk rättspraxis i allmänhet är det viktigt att i minnet ha den *förvaltningsreform* som genomfördes år 1971. Genom reformen förändrades domstolsorganisationen och de högsta instanserna gjordes till renodlade *prejudikatinstanser*. I princip är det endast de högsta instansernas avgöranden som har betydelse som prejudikat i svensk skatterätt. För att ett mål skall tas upp av den högsta instansen krävs numera att domstolen beviljar s k *prövningstillstånd*. Sådant krävs dock inte vid överklagande av förhandsbesked. Det bör understrykas att RegR:s avgörande av ett överklagat förhandsbesked har motsvarande prejudicerande värde som domstolens avgörande av ett ”vanligt” överklagat mål.

Sällsynt förekommande är s k *plenimål*. I dessa mål deltar samtliga RegR:s ledamöter i avgörandet av en viss fråga. Plenimål förekommer främst när RegR eventuellt avser att ändra sin tidigare praxis.¹⁸

4.3 Rättsfallssamlingar

RegR:s avgöranden publiceras i den årligen utkommande *regeringsrättens årsbok (RÅ)*. Löpande publicering förekommer dock även i volymen *rättsfallsreferat från regeringsrätten (RR)*.¹⁹ I NJA avd I finner man HD:s avgöranden av arvs- och gåvoskatte- rättsliga mål.

Förhandsbeskeden är vanligen hemliga, men kan publiceras efter medgivande eller anonymisering. I de fall där beskedet överklagats och prö-

¹⁵ Se Lag (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

¹⁶ Tidigare avgjordes mål där en skattskyldig hade inkomster i flera län i första instans av *mellankommunala skatterätten (MSKR)*. Domstolen avskaffades dock 1988 och denna typ av mål överfördes på länsrätterna.

¹⁷ Se vidare Landerdahl-Remstam, s 256 ff, angående domstolsorganisation, instansordning och partsställning.

¹⁸ Se till exempel RÅ 1988 ref 135 och Grosskopf m fl s 43.

¹⁹ Fram t o m 1988 skedde denna publicering i rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna (RRK), där även vissa domar från kammarrätterna återges. Löpande publicering skedde tidigare även i de skatterättsliga tidskrifterna Skattenytt (SN) och Svensk skattetidning (SST). Fram till år 1988 publicerades i rättsfallsreferat från kammarrätterna (RK) mål som inte nått högre än till kammarrätterna.

vats av RegR publiceras det i RÅ (och RR). Beskeden publicerades t o m 1986 även i serien *RSV/FB Dt* ingående i riksskatteverkets författningssamling.

Rättsfall har publicerats på olika sätt under skilda tidsperioder. Sättet att *citera* rättsfall varierar därför en del. Under vissa tidsperioder har också publicering skett parallellt i olika rättsfallssamlingar. Samma fall kan därför ibland citeras med mer än en beteckning. Angående de närmare principerna för citeringen hänvisar jag till de skatterättsliga läroböckerna.²⁰

4.4 Tolkning av skatterättsliga prejudikat

Underinstansernas är i princip inte skyldiga att följa de prejudikat som de högsta instanserna skapar. Bundenheten är således endast *relativ*. Efterföljden torde dock vara så stor att det kan diskuteras om inte prejudikatbundenheten i praktiken är i det närmaste absolut.

De mål den högsta instansen avgjort återges antingen som *referat* eller som *notiser*.²¹ Referatmålen är som regel mer utförligt återgivna. RegR återger numera regelmässigt de betydelsefulla målen som referatmål. Innan förvaltningsreformen kunde dock på grund av den stora anströmningen av mål till RegR även viktiga, prejudicerande mål återges som notismål. Ett sådant äldre notismål kan således vara av större betydelse av vad som synes framgå av hur det återgivits.

Vid tolkningen av skatterättsliga prejudikat gäller i första hand de allmänna principerna beträffande tolkning av rättsfall. Man bör alltså bland annat vara observant på om fallet innehåller individuella eller oklara omständigheter vilka reducerar utrymmet för generella slutsatser. Är fallet klart motiverat eller föreligger det flera ej motiverade fall som bekräftar den aktuella praxisen kan mer långtgående slutsatser dras. Vidare bör man undvika motsatsslut samt beakta fallets ålder.²² Vid tolkningen kan man eventuellt också erhålla ledning av vissa av de formuleringar som domstolarna använder.²³

Man bör också komma ihåg att skatteprocessen hittills varit en *s k beloppsprocess* där parterna (taxeringsintendenten respektive den skatt-

²⁰ Se till exempel Lodin m fl, s 14 f och Grosskopf m fl 32 f.

²¹ Generellt torde gälla att notismålen från RegR har visst prejudikatvärde medan notismålen från HD praktiskt taget saknar sådant.

²² Se exempelvis Grosskopf m fl s 42 ff.

²³ Se Lodin m fl, s 17 och Grosskopf m fl, s 45 f. Dessa formuleringars värde som hjälpmedel vid tolkningen är dock omdiskuterat.

skyldige) efter att ha överklagat kan framföra nya grunder inom ramen för det yrkade beloppet. Även skatteprocessen kommer att reformeras, varvid en övergång till *sakprocess* med stor sannolikhet sker.²⁴

5 Doktrinen

5.1 Den skatterättsliga litteraturen

Den skatterättsliga litteraturen har under de senaste decennierna vuxit i omfattning. Det har publicerats utförliga lagkommentarer, handledningar, läroböcker, akademiska avhandlingar och mycket annat. De två viktigaste kommentarerna är *Skattehandboken GRS* och *kommentaren till AGL*. Dessa utges numera i lösbladssystem och innehåller också utförliga praxisöversikter. Välkända *läroböcker* avseende allmän inkomst- och förmögenhetsbeskattning har författats av Lodin m fl respektive Grosskopf m fl samt avseende arvs- och gåvobeskattning av Englund respektive Waller.²⁵ De av RSV utgivna *handledningarna* kan också vara användbara vid en första orientering i svensk skatterätt. Det finns därutöver ett flertal *avhandlingar och andra böcker* som behandlar olika skatterättsliga områden. I *tidskrifterna Skattenytt (SN)* och *Svensk skattetidning (SST)* publiceras en mängd artiklar angående skatterättsliga spörsmål. Även *Författningsrättslig tidskrift (FT)* innehåller artiklar av skatterättsligt intresse.

5.2 Justititeombudsmannen

De offentligt anställda tjänstemännen står under tillsyn av *justititeombudsmannen (JO)*.²⁶ Denne kan göra *uttalanden* i handläggningsfrågor som aktualiserats i något fall. JO kan dock även allmänt granska ett visst rättsområde och göra uttalanden angående detta. Sådana uttalanden har förekommit på skatterättens område.²⁷ Uttalanden publiceras i *JO:s ämbetsberättelse*, vilken ingår i riksdagstrycket.

²⁴ Se Prop 1989/90:74.

²⁵ Se vidare litteraturförteckningen sist i denna framställning. Viss litteratur kan snabbt bli föråldrad till följd av skattereformen.

²⁶ Se 12:6 RF.

²⁷ Se exempelvis "JO om existensminimum vid skatteavdrag", JO:s ämbetsberättelse 1987/88 s 205 ff.

5.3 Övrigt

I *Regners* verk *Svensk juridisk litteratur* ges en översikt över den juridiska litteraturen från år 1865 t o m år 1986. Även skatterättslig litteratur finns där sammanställd. I *Svensk skatteforskning 1919–1979* författad av *Söderström* och *Larsson* har den svenska forskningen avseende skattefrågor dokumenterats.

6 Rättskällornas inbördes förhållande

Som jag nämnt är den bindande lagtexten utgångspunkten vid tolkningen av de svenska skattereglerna. Lagförarbeten och prejudikat är inte formellt bindande, men spelar i praktiken en viktig roll när lösningen inte framgår av ett stadgandes lydelse. Motivuttalanden – vanligen av departementschefen i propositionen – följs så gott som undantagslöst. Vid bedömningen av oklara fall är självfallet också de högsta instansernas tidigare praxis av stor betydelse. I sista hand kan man hämta argument från doktrinen, vilken sålunda endast är vägledande.

7 Litteratur

- Bernitz, Heuman, Löfmarck, Ragnemalm, Roos, Seipel och Victorin, *"Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder"*, 2:a uppl, Juristförlaget 1988. (Cit *Bernitz m fl*)
- Bergström S, *"Förutsebarhet"*, Iustus Förlag 1987. (Cit *Bergström 1987*)
- Bratt, Fogelklou, Norrdell och Waller, *"Skatt på arv och skatt på gåva"*. Lösbladssystem. Norstedts.
- Englund G, *"Beskattning av arv och gåva"*, 8:e uppl, Norstedts 1989.
- Grosskopf, Edvardsson, Svensson, *"Inkomst- och förmögenhetsbeskattning"*, del 1 och 2, 7:e uppl 1988. (Cit *Grosskopf m fl*).
- GRS, Sterner, Ekman, Berglöf och Gustavsson, *"GRS- Skattehandbok"*. Lösbladssystem. Norstedts.
- Hjerner, L, *"Om rättsfallstolkning"*, 2:a uppl, Juristförlaget 1981.
- Landerdahl, G och Remstam, M-B, *"Beskattningsförfarandet & Skatteprocessen"*, Iustus Förlag, 1989. (Cit *Landerdahl-Remstam*)
- Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, *"Beskattning av inkomst och förmögenhet"*, 5:e uppl, Studentlitteratur 1989. (Cit *Lodin mfl*).
- Petrén, G, *"Normgivningen på skatteområdet"*, SST 1985 s 135 ff.
- Regner, Regner och Regner, *"Svensk juridisk litteratur 1971–1986"*, Institutet för rättsvetenskaplig forskning CXXXIII, Norstedts 1988.

Strömberg, H, "*Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform*", 2:a uppl, Juristförlaget i Lund 1989. (Cit *Strömberg*).

Strömholm, S, "*Rätt, rättskällor och rättstillämpning – en lärobok i allmän rättslära*", 3:e uppl, Norstedts 1986.

Thorell, P, "*Skatterättens periodiseringsregler*", Skattenytt 1989 s 577 ff.

Waller E, "*Lärobok om arvs- och gåvoskatt*", 2:a uppl, Iustus 1989.

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet bildades 1973 av de nordiska länderna. Dess uppgift är att främja nordiskt samarbete inom skatteforskningen med inriktning särskilt på frågeställningar av gemensamt nordiskt intresse.

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets medlemmar vid tidpunkten för denna boks utgivande.

Danmark

Isi Foighel
Kaj Lotz
Aage Michelsen

Finland

Lasse Aarnio
Edward Andersson
Osmo Forssell

Norge

Anne Marie Braendvang
Charlotte Koren
Frederik Zimmer

Sverige

Gustaf Lindencrona
Johan Salsbäck
Jan Södersten

NSFS publikationer

- Nr 1 Skatteharmoniseringen i EG
- Nr 2 Bolagsbeskattningen i Norden
- Nr 3 Kringgående av skattelag
- Nr 4 Personbeskattningen i högskattesamhället
- Nr 5 Skatteproblem vid generationsskifte i familjeföretag
- Nr 6 Internationella företags beskattning
- Nr 7 Skatteforskning och skattepolitik
- Nr 8 Från nettobeskattning till bruttobeskattning
- Nr 9 Skatter och inflation
- Nr 10 Beskattning av internationella transaktioner
- Nr 11 Innteftsbegrep og rettsutvikling
- Nr 12 Rättssäkerheten i beskattningen
- Nr 13 Konflikten mellan beskattningens fiskala och icke-fiskala ändamål
- Nr 14 Utlandsägda dotterbolag i Sverige
- Nr 15 Familiebeskattningen i Norden
- Nr 16 Den skattemässiga behandlingen av kursvinster och kursförluster på fordringar och skulder
- Nr 17 Förhållandet mellan bokföring och beskattning
- Nr 18 Nordisk Familiebeskatning
- Nr 19 Internprissättning i multinationella koncerner
- Nr 20 Skattereformer
- Nr 21 Løgmandsanvendelsen i ligningsforvaltningen
- Nr 22 Skatt, arbeidstilbud og innteftsfordeling
- Nr 23 Norden och EG-harmoniseringen av skatter och avgifter
- Nr 24 Rättskällor inom Skatterätten