ANDERS HULTQVIST

Internationell interaktiv rättsbildning i skatterätten[1]

1 INLEDNING

Vår generation av jurister lever nu i en värld som alltmer integreras, inte bara genom internationellt samarbete, utan också genom lagstiftning som ska förhandlas fram mellan nationerna och samordnas till en gemensam uppsättning normer och, i vissa fall, t.o.m. bedömas och styras av övernationella domstolar, t.ex. EU-domstolen i Luxemburg, mänskliga rättighetsdomstolen i Strasbourg (ECHR) m.fl. internationella domstolar eller tribunaler i olika sammanhang. Det blir av naturliga skäl då också viktigt att jämföra hur denna internationella rätt tillämpas i olika jurisdiktioner och därför har redan ett visst flöde av nationell tillämpning av internationell rätt mellan staterna funnits under lång tid, framförallt från de mer tongivande staterna till de mindre. I så måtto är detta inget nytt. Det är också en tilltagande trend att domstolar världen över tar intryck av varandra på framförallt vissa områden, såsom konstitutionella frågor och mänskliga rättigheter, men även andra områden, genom att de delar och läser, domare träffas och diskuterar och på så vis har utbyte med varandra.[2]

Vidare har svenska och andra doktorsavhandlingar normalt innehållit redogörelser och jämförelser av rätten på ett visst område eller tillämpningen av vad som är eller borde vara internationell rätt från ett antal andra stater, s.k. komparativa studier, komparationer eller kompa-

1 Artikeln är baserad på ett föredrag som hölls under TOR/Skattenytts Skattekonferens 2014 på Engsholms slott. Den förelåg i ett utkast inför konferensen och har skrivits om efter den diskussion och de synpunkter och idéer som diskussionen under konferensen gav upphov till. Vidare har ett utkast av artikeln diskuterats med några kollegor på Stockholmsfakulteten inom internationell rätt och allmän rättslära (professorerna Torben Spaak, Mauro Zamboni och Pål Wrange samt univ.lektor David Langlet), vilket medfört att ytterligare material och synpunkter tillförts. Ett stort tack till alla som tagit sig tid att diskutera artikelutkast och de frågeställningar den aktualiserar.

2 Se vidare Anne-Marie Slaughter, A New World Order, Princeton University Press, 2005, som beskriver hur detta sker mellan domare, regeringstjänstemän och myndigheter, både organiserat och spontant eller i vart fall utan formella strukturer (”a disaggregated state”).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

rativa delar i en avhandling, sammanfattande ofta benämnda *komparativ rätt*. Utmärkande för den komparativa rätten är att *jämföra* två eller flera (varav normalt också den egna) staters rätt på ett visst område, i fråga om en viss företeelse eller situation m.m.[3] Målsättningen är ofta att se om och hur olika rättsordningar skiljer sig åt, men också att få fram mer material som kan ge uppslag till lösningar på ett visst rättsområde i den egna rättsordningen. Ibland skiljer sig dock rättsordningarna sig så markant från varandra att jämförelserna inte leder till något mer än ett konstaterande att det finns flera olika sätt att lösa ett visst problem eller situation, möjligen kombinerat med ett de lege ferenda-resonemang om att det ena eller det andra sättet vore att föredra. Stundom kan emellertid likheterna vara så påfallande att argument för andra rättsordningars lösningar på rättsliga problem kan vara av värde de lege lata – inte direkt, men som goda argument (”persuasive authority”).[4]

Jämförande studier mellan olika rättsordningar kan således ha många olika syften, alltifrån att bara få vetskap om hur ett visst rättsområde är reglerat med en övergripande beskrivning av innehållet, till detaljerade jämförelser och utvärdering för att få idéer till egen lagstiftning och lösningar i praxis. Vidare är det – i vart fall i formellt hänseende – en skillnad mellan jämförande studier när 1) rättsordningarna är separata och har ett antal fundamentala skillnader, dvs. är i grunden olika reglerade eller rättsordningarna eller rättskulturerna skiljer sig markant från varandra, och ingen ambition att anpassa sig internationellt eller supranationellt föreligger, 2) när staterna har ett samarbete kring lagstiftningen eller åtminstone ingår i en gemensam rättskultur (t.ex. samarbetet mellan de nordiska länderna eller inom det brittiska samväldet) och 3) när staterna folkrättsligt förpliktat sig om en gemensam supranationell eller mellanstatlig rätt genom traktater, förbund eller supranationella organ. I åtminstone det senare fallet föreligger starka skäl att diskutera vad som är rimliga tolkningar och tillämpningar av den supranationella rätten, eftersom syftet ofta (dock inte alltid) är att nå en viss internationell konformitet vid tillämpningen. Samtidigt kan det emellertid också ha lämnats ett nationellt handlingsutrymme (t.ex. det i europarätten ofta åberopade ”margin of appreciation”), varför det inte är helt säkert att det bara finns ett ”segrande” svar på frågan. I andra fall, särskilt när det finns en supranationell domstol

3 Se vidare Michael Bogdan, Comparative Law 1994 s. 17 ff.

4 Jfr Slaughter a.a. s. 75 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

(t.ex. EU-domstolen), kan det dock bli så att just ett svar vinner företräde framför andra möjliga alternativ.

Denna artikel avser skatterättens internationalisering och de metodfrågor denna för med sig. Den tar sin början i detta senare särskilda fall och den rättsbildning som numera sker inom framförallt europarätten och dubbelbeskattningsavtalsrätten. Det har sedan länge forskats inom rättsvetenskapen på alla dessa områden och är numera en verklighet som fått genomslag i svensk rättspraxis. Det finns en hel del kvar att göra, men färdriktningen är klar. Även metodproblemen kring EU:s primärrätt, direkt effekt av vissa EU-regleringar och tillämpningen av domar av överstatliga domstolar samt OECD's regelverk har uppmärksammats och diskuterats, och lär få nytt bränsle med det pågående BEPS-projektet.[5]

En supranationell skatterätt håller på att växa fram i vissa hänseenden, kanske än så länge mest påtaglig inom mervärdesbeskattningen och internprissättningen (transfer pricing), men den har även varit kännbar på andra skatteområden. Även om det finns mycket att säga och mer forskning att göra om detta är avsikten med denna artikel att lägga till en ytterligare dimension, som dels kan komma att återverka på denna forskning, men delvis också är någonting nytt, nämligen potentialen av en *interaktiv rättsbildning mellan de olika rättsordningarna* med anledning av och hänvisning till en supranationell eller mellanstatlig rätt, särskilt om den skulle bli mer vanlig i praktiken. Detta är inte bara en uppgift för rättsvetenskapen, utan kan mycket väl också ske genom att praktiskt verksamma jurister och domare samarbetar och utbyter information, men jag tror att rättsvetenskapen kommer att kunna ha en betydande roll i denna utveckling.

Inslag av sådan interaktiv rättsbildning mellan rättsordningarna finns redan och har redan uppmärksammats, men den är inte regelmässig och vi har ännu inte någon mer omfattande diskussion om detta inom den skatterättsliga delen av rättsvetenskapen. Avsikten med denna artikel är således att öppna upp för denna diskussion, lägga ut några tänkbara scenarier och synliggöra några av de metodfrågor som kommer att bli allt vanligare i framtiden, när komparativ rätt inte bara är intresseväckande jämförelser, utan t.o.m. kan ge ett gott underlag för tolkningen och till-

5 BEPS: Base Erosion Profit Shifting, se vidare OECD:s skrifter Addressing Base Erosion Profit Shifting och Action Plan on Base Erosion Profit Shifting. Alla rapporter kan laddas hem från OECD:s hemsida http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

lämpningen i ett visst aktuellt fall eller rättsfråga i svensk skatterätt. Jag har inte gjort någon mer grundläggande efterforskning av hur mycket av detta som redan sker – annat än diskuterat frågan med kollegor på TOR/Skattenytts konferens 2014 och där fått en del uppslag – så jag exemplifierar huvudsakligen resonemangen från min egen erfarenhet. Andra forskare har säkerligen liknande erfarenheter från andra jämförbara situationer.

2 SUPRANATIONELL OCH MELLANSTATLIG RÄTT INOM SKATTERÄTTEN

Beskattningen är alltjämt staternas egen angelägenhet och staterna är i stort sett fria att utforma beskattningen som de vill, men i viss mån har staterna också på olika sätt överlåtit beskattningsrätt eller åtminstone begränsat sin handlingsfrihet genom supranationella eller mellanstatliga förpliktelser. Den vanligaste formen är genom avtal mellan en eller flera stater (s.k. traktater), ofta kallade konventioner eller avtal. Av betydelse för skatterättens del är det framförallt dubbelbeskattningsavtalen som har sådan karaktär, men också informationsutbytesavtalen samt även den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (EKMR) och FN:s motsvarande konvention. Genom medlemskapet i den supranationella organisationen Europeiska Unionen (EU) har Sverige också frånhänt sig normgivningsmakt, framförallt på mervärdesskatteområdet, men också begränsat sitt handlingsutrymme genom att beskattningen i övrigt inte får strida mot unionsrätten.

Rättsbildningen blir naturligtvis mycket mer konkret och enhetlig när det finns en supranationell domstol, vars domar också ska respekteras i medlemsstaterna. EU-rätten och EKMR-rätten har en varsin sådan domstol, medan en sådan saknas för dubbelbeskattningsavtalsrätten. Den senare kan också – i formellt hänseende – sägas vara i huvudsak bilateral (en angelägenhet mellan två stater) eller begränsat multilateral (tre eller flera stater), men genom utvecklingen och standardiseringen av OECD:s modellavtal och de kompletterande kommentarerna och guidelines finns en ambition och en faktisk utveckling mot en samsyn på vad de i dubbelbeskattningsavtalen ingående bestämmelserna anses innebära och hur de sålunda ska tolkas och tillämpas. Så även om de folkrättsliga förutsättningarna här är något annorlunda går det inte ta miste på den höga ambitionsnivå med vilket G20-staternas och OECD:s BEPS-projekt bedrivs för att få till stånd en internationell harmonisering i en mängd frågor, inte bara genom den traditionella hierarkiska modellen med traktater (även

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

om också en flexibel multilateral traktat utreds för att möjliggöra snabba förändringar också i formellt hänseende),[6] utan också med en detaljerad ”soft law” i form av kommentarer och guidelines.

Det finns således anledning att – i formellt hänseende – skilja mellan ett antal olika områden även inom de delar av skatterätten som har tydliga internationella eller supranationella inslag:

1) EU-skatterätten och här mellan
    a. Mervärdesskatterätten
    b. Övrig skatterätt
2) EKMR-rätten och de delar som har implikationer på skatterätten (framförallt förfarandet),
3) Dubbelbeskattningsavtalsrätten och här mellan
    a. De som är medlemmar i OECD och använder modellavtalet
    b. Övriga stater.

Detta är en första grov indelning. Den kan i sin tur förfinas, för att göra åtskillnad t.ex. mellan bestämmelser i mervärdeskatterätten där mervärdesskattedirektivet är så preciserat och ovillkorligt att det befunnits ha direkt effekt, alltså för den enskildes del kan åberopas ha tillämplighet före nationell lagstiftning, och andra regler. Ytterligare skulle man kunna särskilja sådana områden som är synnerligen konkurrenskänsliga, t.ex. finansområdet, där rättslig harmonisering även i detaljerna är av utomordentlig vikt, till skillnad från andra verksamheter, som (”bara”) är en nationell angelägenhet. Osv.

Gemensamt för alla dessa internationellt och i viss mån supranationellt styrda eller åtminstone berörda områden inom skatterätten är att det också finns en *icke-officiell underström* som har jämförande och harmoniserande karaktär.

Till exempel medför den tilltagande direktivkonforma tolkningen av mervärdesskattedirektivet att gränserna mellan den nationella lagstift-

6 Se BEPS Action 15: ”*Analyse the tax and public international law issues related to the development of a multilateral instrument to enable jurisdictions that wish to do so to implement measures developed in the course of the work on BEPS and amend bilateral tax treaties. On the basis of this analysis, interested Parties will develop a multilateral instrument designed to provide an innovative approach to international tax matters, reflecting the rapidly evolving nature of the global economy and the need to adapt quickly to this evolution.*” En delrapport levererades i september 2014 och slutrapporten ska komma i december 2015.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

ningen och mervärdesskattedirektivet suddas ut, även när det i formellt hänseende skulle kunna ha ifrågasatts om den nationella lagstiftningen verkligen ger uttryck för samma norm som direktivets tillämpning lett till och det egentligen inte är fråga om ett fall då direkt effekt åberopats (den enskilde vill i stället stödja sig på nationell rätt och SKV saknar denna möjlighet). Många konsulter – för att inte säga alla – läser EU-direktivet och dess praxis närmast regelmässigt tillsammans med mervärdesskattelagen och därutöver utbyter erfarenheter, rättsfall, nationella rekommendationer m.m. från andra EU-stater, när de står inför ett mervärdesskatterättsligt tolknings- och/eller tillämpningsproblem. Så sker också på konferenser, i doktrinen, mellan forskare och praktiker m.m. På just mervärdeskatteområdet kan man därför numera ställa frågan om det inte vore bättre att mervärdesskattelagen utformades direkt efter mervärdesskattedirektivet.[7] På detta område finns det därför anledning att redan nu vara uppmärksam på och delta i den interaktiva rättsbildning som diskuteras nedan.

Med EKMR:s införlivande som lag 1995 togs ytterligare ett steg mot en direkt tillämpning av konventionen i svensk rätt. Den folkrättsliga förpliktelsen att införliva EKMR och Strasbourg-domstolens tilltagande rättspraxis uppmärksammades här och var även inom den skatterättsliga litteraturen och sedermera av Högsta förvaltningsdomstolen (t.ex. i RÅ 1996 ref. 97) och har lett till en mer utbredd fördragskonform tolkning av svensk skatterätt, som nog blev mest accentuerad under 2013 när Högsta domstolen i plenum prövade dubbelbestraffningsförbudet, även utanför momsområdet, och fann en lösning som nu visat sig vara fördragskonform.[8] Vi ser då också hur EU-rätten (rättighetsstadgan) och EKMR-rätten interagerar och påverkar varandra. Många har redan tidigare med stöd i folkrätt och konstitutionell rätt (2:19 RF) hävdat att EKMR-rätten är överordnad lagbestämmelser, medan andra sett det som en situation av lagkonkurrens (EKMR:s införlivandelag och andra lagregler),[9] men i framtiden kommer nog inte denna formella hierarkiska snäva syn upprätthållas, särskilt som det skulle leda till en olikformighet mellan de delar

7 Se vidare Oskar Henkow, Medlemsstaternas handlingsutrymme vid genomförande av direktiv från EU, i Hultqvist, Melz, Påhlsson (red.), Skattelagstiftning – att lagstifta om skatt, Norstedts juridik 2014 s. 144 f. och Hultqvist, Moms och finansiella tjänster, Norstedts juridik 1998 s. 182.

8 Se NJA 2013 s. 502 och ECHR i Lucky Dev v. Sweden (27 November 2014, case no. 7356/10).

9 Se NJA 2013 s. 502 p. 51–53.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

av skatterätten som träffas av EU:s primärrätt (rättighetsstadgan) och de som i övrigt (endast) hör hemma under EKMR.[10]

Härtill kommer att Strasbourg-domstolens domar får betydelse i andra länders rättstillämpning, som sedan använder argumentationen och resonemangen från domstolen i egna nationella avgöranden. Detta är naturligtvis i formellt hänseende i första hand en uppgift för konventionsstaternas regeringar och lagstiftande församlingar att tillse att nationell lagstiftning och rättstillämpning följer konventionsförpliktelserna (det formella hierarkiska argumentet), men som vi numera också ser i svensk rätt argumenterar svenska domstolar direkt med hänvisning till Strasbourg-domstolens domar. Så sker också i andra stater, särskilt konventionsstaterna, men som Slaughter påpekar har Strasbourg-domstolen också fått en särskild auktoritativ ställning som källa för mänskliga rättigheter även utanför Europa (”a sort of world court of human rights”; respect for their decisions legitimacy, care and quality – persuasive authority).[11]

Utöver det hierarkiska argumentet, *lex superior*, vilket gäller för rättsakter och domar som avser EU:s primärrätt och direktivbestämmelser som har eller kan ha direkt effekt samt EKMR och Strasbourg-domstolens domar inom konventionsstaterna (om man nu också sällar sig till den del av doktrinen som ser EKMR som överordnad rätt och direkt tillämplig i konventionsstaterna, åtminstone i Sverige), finns en annan stor källa för rättsliga argument och resonemang, som inte är överordnad eller styrande, men som ändå avser samma överordnade norm eller normkälla, och det är andra staters implementering, tillämpningsrekommendationer och domar som i sin tur baseras på dessa överordnade normer. Det gäller såväl EU-rätten, EKMR-rätten som dubbelbeskattningsavtalsrätten.

Medan rättsakterna och domarna från de supranationella organen är *normativa* till sin karaktär (dvs. gör anspråk på att vara direkt styrande) blir nationell implementering, nationella rättsakter, nationella domar med stöd av den supranationella rätten enligt den hierarkiska modellen *deskriptiva* i förhållande till den överordnade rätten (dvs. gör anspråk på att vara en riktig implementering, eller tillämpning, men kan också befinnas vara i strid med den, dvs. felaktiga), men också *normativa* i nationell

10 Se HD:s resonemang i NJA 2013 s. 502 p. 58–61.

11 Se Slaughter a.a. s. 80 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

rätt, dvs. ska följas av nationella myndigheter och (lägre) domstolar, så länge inte starka skäl talar för att de inte är riktiga.[12] Gränserna för dessa hierarkiska resonemang blir stundom otydliga och mindre justeringar görs inom ramen för s.k. *fördrags-/direktivkonform* tolkning och tillämpning. Steget är sedan inte långt till att utan avseende på sådana hierarkiska argument parallellt tillämpa nationella och supranationella rättsakter, domar, argument och resonemang i syfte att nå ett resultat som förefaller samstämmigt eller åtminstone bringar svensk rätt i harmoni med den utveckling som skett inom den supranationella rätten.

3 BETYDELSEN AV SUPRANATIONELL OCH MELLANSTATLIG RÄTTS TILLÄMPNING I ANDRA STATER

På samma sätt som vi i Sverige har att tillämpa överordnad supranationell eller mellanstatlig rätt är det ju inom flertalet andra europeiska stater när det gäller europarätten. Engelska, tyska, franska, holländska, danska, finländska m.fl. domstolar beaktar också sådana rättsakter och domar i förekommande fall och så gör också dessa staters regeringar och myndigheter. Även om inte dubbelbeskattningsrätten har samma formella supranationella karaktär – men väl mellanstatlig, folkrättslig förpliktelse – och då den standardiserade modellavtalspreciseringen formellt är ”soft law”, beaktas och åberopas överenskommelserna ofta i det nationella implementerings- och tillämpningsarbetet. I så måtto gör de, i likhet med implementering av europarätten, ofta anspråk på att vara korrekta deskriptiva utsagor av en gemensam överordnad rätt, med ett internt (nationellt) normativt syfte (av karaktären ”så här uppfattar vi det, och så här ska det härefter också tillämpas”).

Enkelt uttryckt, med de klassiska hierarkiska modellerna för juridisk argumentation, har andra staters implementering eller tillämpning av supranationell eller mellanstatlig rätt ingen styrande betydelse för tillämpningen i svensk rätt, även om det således är samma rättskälla (t.ex. ett EU-direktiv) som tillämpas. Så har heller inte kammarrättens i Stockholm tillämpning av en viss bestämmelse i inkomstskattelagen när i stort sett samma fråga uppkommer i ett mål i kammarrätten i Göteborg eller vice

12 Se t.ex. Hovrättens för Västra Sverige dom den 23 juni 2010 i mål B 2432-09 i fråga om förbudet mot dubbelbestraffning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

versa. Men eftersom det ändå är fråga om ett liknande fall, där samma bestämmelse ska tolkas och tillämpas, är nog kammarrätten i Göteborg intresserad av att ta del av kammarrättens i Stockholm dom/domar, om inte annat för att se hur Stockholmskammarrätten resonerade. Så förefaller det vara både i Sveriges kammarrätter och hovrätter, att man läser och studerar varandras domar, tar intryck och kanske t.o.m. utformar i det närmaste identiska domar. Inte för att man är tvungen, utan för att någon redan har gjort arbetet med att ta fram alla relevanta rättskällor, resonemangen förefaller rimliga och någon annan argumentation, som är bättre eller rimligare, inte kan uppbringas. Man tar intryck av en bra utformad dom, utan att för den skull vara bunden av den.

Skulle Sveriges kammarrätter komma till inbördes motsägelsefulla domslut – vilket är fullt möjligt och händer ibland – blir det Högsta förvaltningsdomstolens uppgift att pröva ett eller flera av målen och meddela en dom som förhoppningsvis är så klar och välmotiverad att den sedan kan utgöra ett prejudikat. Därefter förväntas landets kammarrätter (och andra domstolar och myndigheter) följa prejudikatet, trots att det tidigare kunnat anses rimligt med ett annat resonemang som lett till ett annat domslut.

På samma sätt förhåller det sig nu med medlemsstaternas tillämpning av EU-rätten (där den är sådan att den utgör primärrätt eller direktiv som har direkt effekt). Myndigheterna och domstolarna förväntas (när EU-rätten är relevant) självmant beakta denna – och regeringen och parlamentet att tillse att den implementeras när så erfordras – så att rättstillämpningen blir konform med unionsrätten.[13] Därför ställs domstolar och myndigheter stundom inför liknande (om än inte samma) problem inom unionen i de olika medlemsstaterna vid tillämpningen. De har att beakta samma (supranationella) rätt och måste således, likt kammarrätterna i exemplet ovan, göra en bedömning av hur unionsrätten ska tolkas och tillämpas i det aktuella fallet. Så låt oss säga att UK Supreme Court kommer fram till en lösning, tyska Bundesverfassungsgericht till en annan, medan svenska HFD har att nu lösa ett liknande fall, då kan det vara både hög tid och angeläget att begära ett förhandsavgörande från

13 Se vidare Stig von Bahr, Svensk anpassning till unionsrätten, i Hultqvist, Melz, Påhlsson (red.), Skattelagstiftning – Att lagstifta om skatt, Norstedts Juridik 2014, s. 156 ff. om funktionsfördelningen mellan lagstiftare och rättstillämpare avseende unionsrätten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

EU-domstolen, för att få en ”rättslikare” (ett prejudikat) på plats. Om emellertid de andra domstolarna hade en tämligen unison uppfattning i frågan kan det å andra sidan vara ett gott argument för en liknande tillämpning i svensk rätt, även utan ett förhandsavgörande.[14] Redan här ser vi i så fall ett tänkbart exempel på det som jag nedan betecknar interaktiv rättsbildning.

Även om EU-domstolen och Strasbourg-domstolen meddelar en stor mängd av domar varje år kommer merparten av alla fall, som har EU-rättsliga och/eller EKMR-rättsliga implikationer, att få hanteras i nationella domstolar, och då sannolikt inte ens i de högsta domstolarna. Många – det övervägande flertalet – kommer att återfinnas på högst appellationsnivån (motsv. hov- och kammarrätter). När det gäller det nationella implementeringsarbetet är det naturligtvis i första hand implementeringslagstiftning, men sedan också myndighetsdirektiv, tillämpningsanvisningar, handböcker o.dyl. material – av skiftande kvalitet – som kan återfinnas.

Gemensamt för detta material är att det kan (dock inte alltid) göra anspråk på att vara en korrekt anpassning till och/eller tillämpning av europarätten, dvs. ha någon grad av deskriptiv karaktär. En förutsättning bör dock vara att detta på något sätt anges eller framgår samt att det finns ett visst mått av intentionsdjup. Om t.ex. tyska Bundesfinanshof har prövat huruvida en viss tjänst är en finansiell tjänst enligt tysk lagstiftning och därvid också har vägt in tillämpningen av artikel 135 i mervärdesskattedirektivet kan domen innehålla ett större eller mindre mått av EU-rätt. De påståenden som görs avseende innehållet i EU-rätten och de slutsatser som dras av olika EU-domstolsdomar på området har uppenbarligen då också en sorts deskriptiv karaktär. Eftersom domen därtill är lämnad av en mycket kompetent domstol blir den intressant inte bara för tyska skattejurister, utan kan även vara av intresse för svenska jurister, särskilt om en motsvarande fråga är föremål för prövning i en svensk domstol eller exempel behövs i en framställning om hur direktivet ska förstås i en viss fråga. På samma sätt kan det vara med ett argument om hur t.ex. brittiska skattemyndighetern (HMRC) funnit att vissa finansiella tjänster ska klassificeras i mervärdesskattehänseende.

14 Ett enkelt skäl som Slaughter framhåller varför domare kan ha incitament att titta på rättstillämpningen i andra stater och dess ’peruasive authority’ är att ”looking abroad simply helps them do a better job at home” (se Slaughter a.a. s. 77).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

Ser man till mängden fall av nationell tillämpning av supranationell eller mellanstatlig rätt blir det fråga om ett mycket stort material – alla medlemsstaters implementeringslagstiftning, tillämpningsrekommendationer, myndighetsanvisningar, domar och andra avgöranden, och därtill rättsvetenskaplig doktrin som baserar sig på delar av detta material. Samtidigt är det sannolikt också av skiftande kvalitet och svårbedömbart med hänsyn till den nationella kontexten m.m. så frågan är hur rimliga avgränsningar görs i detta material eller om det bara blir högst sporadiska nedslag, om någon tar sig an att göra en sammanställning och sedan utvärdera denna. Hur är det då med tillförlitligheten av en sådan studie? Här öppnas ett intressant fält där dessa och många andra frågor behöver diskuteras.

Inom den internationella skatterätten har man arbetat med denna typ av metodfrågor under lång tid, alltifrån mer jämförande studier av olika staters sätt att lösa mer eller mindre liknande problem vid beskattningen till hur de resonerar kring mer preciserade stadganden i modellavtalet och det nu framväxande rekommendationsmaterialet för tolkning och tillämpning (framförallt OECD:s kommentarer och guidelines).[15] Här skiljer sig förutsättningarna för arbetet sig dock litet åt från europarätten, eftersom det här inte finns någon supranationell domstol och det supranationella materialet till stora delar är av ”soft law”-karaktär.

Eftersom det varken är fråga om supranationella rättsakter eller svensk implementering eller HFD-avgöranden är det inte fråga om argument som hämtar sin betydelse ur ett hierarkiskt synsätt (lex superior, den formella lagkraftens princip eller prejudikat), men samtidigt inte heller endast ”en intressant jämförelse”, utan någon annan som (på goda grunder) argumenterar i samma fråga under samma (eller liknande) normmässiga förutsättningar och gör anspråk på att tolka det normmässiga sammanhanget på ett korrekt sätt (förutsatt nu att de nationella avvikelserna inte har någon signifikans).[16] Då är vi i en liknande situation som när kammarrätter eller hovrätter (eller andra svenska underrätter) beaktar varandras material inför ett eget avgörande. För att använda Slaughters uttryck är det möjligen frågan om ”persuasive authority”, dvs. argumentens eller

15 Se t.ex. Philip Baker, Double Taxation Conventions and International Tax Law – A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992, 2 ed., Sweet & Maxwell, 1994 s. 39 ff.

16 Jfr Baker a.a. s. 40.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

resonemangens övertygande kraft. Därtill kommer, som Baker påpekar, harmoniseringsbehovet, eftersom särskilt dubbelbeskattningsavtalen syftar till en samsyn i fördelningen av vilken av staterna som har den primära beskattningsrätten för att undvika dubbelbeskattning.

4 ATT ANVÄNDA ANNAN NATIONELL TILLÄMPNING AV MELLANSTATLIG ELLER SUPRANATIONELL RÄTT I SVENSK RÄTT

Den omständigheten att svensk rätt kan färgas av rättsbildningen i en annan stat är inget nytt. Mycket av folkrätten, där överstatliga domstolar eller organ saknas, är skapad i interaktion mellan olika stater och är då också beroende av nationell praxis. Folkrättsliga forskare kommer därför ofta i kontakt med dessa metodproblem. Å andra sidan har de inte samma arbetsarena som oss inom skatterätten, som helst ska ge någorlunda precisa svar på ärenden och mål som ska hanteras dagligen. Gemensamt är dock att en i en nationell domstol framförd uppfattning i en dom om internationell rätt har relevans, att ställas emot liknande eller andra uppfattningar som hävdats i andra staters interna rättsordningar. Vissa uppfattningar vinner sedan ett sådant allmänt gehör att de anses utgöra ”internationell sedvänja, utgörande bevis för en allmän praxis, godtagen såsom gällande rätt eller allmänna, av de civiliserade folken erkända rättsgrundsatser”,[17] men det är trots allt en liten del och har sällan bäring på enskilda detaljspörsmål.

Vidare har t.ex. det nordiska samarbetet på många områden, inte minst avseende central civilrätt, medfört att rättsbildningen i de nordiska grannländerna interagerar med varandra och även studierna i doktrinen i dessa länder har tillmätts hög relevans i svensk rättspraxis och rättsvetenskap. När det gäller dubbelbeskattningsavtalen sker också ett sådant utbyte och görs sådana studier regelmässigt, när det gäller att precisera hur olika avtalsbestämmelser kan eller bör preciseras. Inom skatterätten är det nog, som nämnts ovan, inom detta område som vanan att bedriva komparativa studier är som störst och sannolikt där flest forskare ställts inför metodproblemet om dessa komparationer är någonting mer än intressanta jämförelser.[18]

17 Se artikel 38 i stadgan för Internationella domstolen i Haag.

18 Se t.ex. Bertil Wiman, Prissättning inom multinationella koncerner – Amerikanska skatteregler i svensk belysning, Iustus förlag, 1987, s. 26 ff., Mattias Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

Ett problem inom folkrätten och även andra rättsområden där lagstiftningen bygger på en gemensam grund (t.ex. en traktat), men där en övernationell domstol saknas, är att i princip kan rättsbildningen i olika stater bli och sedan fortleva något olika, utan att det någonsin ställs på sin spets, dvs. vad som ändå är den mest rimliga tolkningen av traktaten. I så måtto kan komparationen mellan olika staters tillämpning vara just bara *jämförande* (alla lösningar lika giltiga eller lika goda), men eftersom det avser en högre norm, kan ändå argumentationen (och därmed den föregående studien och analysen) ställas inför liknande metodfrågor, som när det är en gemensam övernationell rättsordning med en effektiv överordnad domstol.

När det gäller de områden där det dock finns en gemensam internationell högsta domstol, t.ex. de båda europa-domstolarna, kan argumentation dock ha en mer prognostiserande, normativ karaktär, nämligen med bäring på att ett svar normalt kommer att kunna påräknas förr eller senare. Till exempel bär diskussionen om skattetillägget eller tredjemansrevisioner spår av sådan argumentation eller frågan om förlustavdrag för koncerninterna slutliga förluster (koncernavdrag). Denna argumentation kan vara *explikatorisk*, dvs. en blandning mellan deskriptiv (med hänsyn till den ifrågavarande domstolens tidigare praxis) och normativ (vad man anser bör bli utgången) och det är inte alltid enkelt att sortera ut dessa beståndsdelar från varandra.

Med hänsyn till den interaktivitet, som tidigare nämndes, som pågår mellan nationella rättsordningar och EU-domstolen respektive nationella rättsordningar och Strasbourg-domstolen – och för all del även mellan dessa europeiska domstolar – är studier av annans stats tillämpning av viss europarättslig norm inte bara ”ett intressant argument”, utan kan också säga något om hur de europeiska domstolarna kommer att påverkas framgent, om frågan kommer upp till prövning. Då skulle vi kunna – lite förenklat och kliniskt – kunna tala om prognostiserande utsagor som resultat av en sådan studie, men med hänsyn till det spekulativa momentet i en sådan utsaga anser jag att uttrycket och inriktningen inte är särskilt meningsfull.

och utländska basbolag – En studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt, Iustus förlag, 2000, s. 81 f. och Martin Berglund, Avräkningsmetoden – En skatterättslig studie om undvikande av internationell dubbelbeskattning, Iustus förlag, 2013, s. 69 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

Snarare är vi då tillbaka till det som brukar kallas *intentionsdjup* i en argumentation, vilket också är kvalitetshöjande i *rationell argumentation*. För att göra det enkelt skulle man kunna säga att den lösning på problemet eller svar på frågan, som har de bästa skälen, slutligen kommer att (eller borde) vinna.[19] I så måtto kan andra nationella implementeringsföreskrifter eller rättspraxis fungera som *argumentationskällor*, dvs. källor ur vilka vi kan hämta argument, exemplifiera resonemang, se konsekvenserna av olika lösningar, ta del av utvärderande bedömningar etc.

På samma sätt som när vi tolkar lag, hämtar och beaktar argument från förarbeten, SKV:s allmänna råd, doktrin och handböcker, öppnar sig sålunda ett område med andra källor som kan ge ytterligare material. Detta blir särskilt välkommet när svenskt material saknas eller är sparsamt. Även då frågor ställs på sin spets eller i andra fall kan kompletterande material vara välkommet, särskilt när det gäller tillämpning av bestämmelser som har stor konkurrensmässig betydelse och det är av stor vikt att tillämpningen i Sverige inte avviker från tillämpningen i andra EU-länder.

För egen del gjorde jag den upptäckten och bedömningen att en jämförelse med några andra viktigare nationella rättsordningars implementering av undantaget för finansiella tjänster i sjätte mervärdeskattedirektivet (nuv. artikel 135 i det nya mervärdesskattedirektivet) var av stort värde för att bättre kunna bedöma vad som borde vara en rimlig tolkning och tillämpning av 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen för ett antal då omdiskuterade tjänster när Sverige hade gått med i EU.[20] På samma sätt har lösningarna i de länder som gått före för att bringa ett skatterättsligt sanktionssystem i harmoni med EKMR också mycket att erbjuda när det svenska förfarandet nu görs om.[21] I båda fallen är det inte bara fråga om en *jämförelse* med rätten i andra länder, utan att också söka svaret på *hur den överordnade rätten bedömts* vid implementeringen i nationell rätt i några andra länder som har att beakta samma överordnade rätt.

Med hjälp av hur andra stater uppfattat innehållet i den överordnade rätten kan man sålunda få ett bättre underlag för att bedöma den aktuella frågan man för tillfället har att söka ett svar på. Finns det också andra som

19 Jfr Slaughter a.a. s. 102 (”the ultimate need, in a world of law, to rely on reason rather than force”).

20 Se vidare Hultqvist, Moms och finansiella tjänster, s. 18 ff. och s. 63 ff.

21 Se redovisning och diskussion i SOU 2013:62 s. 177 ff. och s. 199 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

redan gjort omfattande analyser eller haft många fall eller av annan anledning samlat på sig ett stort genomarbetat material avseende överordnad rätt, vore det snarare dumt att inte ta till sig detta material och utvärdera det, i stället för att ”börja från noll och uppfinna hjulet på nytt”.[22]

En annan kanske lika viktig fråga – särskilt inom EU-rätten – är att finna belägg för misstanken, om en sådan aktualiserats, att den nationella rättsbildningen med ledning av den överordnade rätten skiljer sig åt i väsentliga hänseenden. Skulle det visa sig att så är fallet föreligger starka skäl för att yrka på ett förhandsavgörande av EU-domstolen.

5 INTERAKTIV RÄTTSBILDNING

Mycket av den rättsvetenskapliga verksamheten att förklara rätten på ett visst område sker också genom att olika rättsliga förutsättningar vägs mot varandra i syfte att i ett s.k. *reflexivt ekvilibrium* få rättsfallen att förklara normen och normen att förklara fallen (och bedömningar i kommande fall), men också att (bedöma eller t.o.m. kritisera) vilka fall som ter sig som udda i förhållande till normen. Lag får inte heller strida mot grundlag och skatterätten måste också bringas i harmoni med resten av rättsordningen, t.ex. civilrätten, processrätten och internationell rätt, allt under det grundläggande antagandet att rättsordningen är *koherent*. Avvikelser måste ges en särskild förklaring och vara försvarbara o.s.v.

Så länge som beskattningen enbart var en nationell angelägenhet var det således en inhemsk interaktivitet mellan olika organ eller olika rättsnormer som i huvudsak skapade den preciserade skatterätten. Detta satte också sin prägel på den accepterade och tillämpade metoden (metoderna) för rättslig argumentation på skatterättens område. Med den ökade internationaliseringen har flera nya spörsmål uppkommit, särskilt i och med EU-medlemsskapet 1995, men också den ökande betydelsen av den Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (EKMR), som också antogs som lag 1994 (trädde i kraft 1995). Tolkningsfrågor kring dubbelbeskattningsavtalen och ett ökat fokus på internprissättning (Transfer Pricing, TP) med OECD’s TP

22 Jfr Baker a.a. s. 40 f: ”Where the courts or authorities of another state have analysed and discussed the meaning of a particular provision, it would be not simply a chauvinistic judge or official, but a foolish one who failed to pay at least some regard to the results of this analysis and discussion.”

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

Guidelines (TPG) som stöd samt slopandet av uppenbarhetsrekvisitet i 11 kap. 14 § regeringsformen (RF) har också ökat antalet normkällor som ska beaktas och därmed komplexiteten i den interaktivitet som behövs för att bringa avgörandena och den preciserade skatterätten i harmoni med hela rättsordningen.

Såväl när europarättsliga rättsakter utarbetas som när EU-domstolen eller Europadomstolen i Strasbourg ska avgöra ett fall beaktas vanligen även medlemsstaternas nationella rätt. De båda europeiska domstolarna studerar och beaktar vanligen också varandras avgörande.[23] I så måtto förekommer interaktivitet även i denna mening. I formell mening är den supranationella rätten dock fortfarande hierarkisk, dvs. styrande från de supranationella organen rätt till nationell rätt, när beslut om rättsakter resp. domar av de supranationella domstolarna meddelats.

En annan interaktivitet kan dessutom uppstå om och när nationella domstolar, dels självmant och dels via doktrinen, beaktar andra nationella domstolars avgöranden och andra rättsakter som avser samma supranationella eller mellanstatliga rätt. Som har nämnts ovan är tillämpning i nationell rätt av överordnad rätt inte styrande för myndigheter och domstolar i andra stater, men kan väl vara av värde som argumentkälla.

Inom rättsteorin har det noterats att sådan interaktion redan sker i viss omfattning inom t.ex. konstitutionell rätt och i fråga om mänskliga rättigheter, och då främst mellan de högsta domstolarna.[24] På skatterättens område är det än så länge ovanligt i rättspraxis, i vart fall om man ser till vad som anges i domskälen, men det är inte otänkbart att sådana influenser sprids via rättsvetenskapen i den mån olika nationers praxis sammanställs och blir känd den vägen (en slags indirekt interaktivitet).

Tydligast är detta inom dubbelbeskattningsavtalsrätten, där vi saknar en supranationell domstol. Å ena sidan är det här – i formellt hänseende – fråga om traktaträtt där innebörden av varje enskilt traktat, enligt Wienkonventionen, ska tolkas *inter partes*.[25] Å andra sidan har vi med det in-

23 Detta är mycket tydligt i EU-domstolens dom i Åkerberg Fransson (26 February 2013, case no. C-617/10) och ECHR i Lucky Dev v. Sweden (27 November 2014, case no. 7356/10).

24 Jfr Slaughter a.a. s. 78: ”Where judges do cite foreign decisions as persuasive authority and are persuaded to the point of actual convergence of decisions on certain issues, constitutional cross-fertilization begins to evolve into something deeper, resembling an emerging global jurisprudence.”

25 Se artiklarna 31–33 i Wienkonventionen om traktaträtten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

ternationella samarbetet, standardiseringen via OECD:s modellavtal, harmoniseringen av nationell internationell skatterätt och det intensifierade arbetet med preciserande kommentarer och guidelines en framväxande del av denna internationella skatterätt som har börjat betecknas *transnationell*.[26] Det går inte ta miste på att denna harmoniserande ambition är i tilltagande, nu också accentuerat av BEPS-projektet.[27]

En sådan transnationell del av den internationella skatterätten torde tills vidare just vara beroende av en interaktiv rättsbildning mellan många olika staters nationella rätt, i många avseende driven av doktrinens systematiserande och rättsliga rekommendationer tillsammans med mellanstatligt samarbete, men ytterst också beroende av att dessa standardiserande och preciserande lösningar slutligen också är förankrade i implementerande lagstiftning och praxis.[28] En transnationell skatterätt har än så länge ingen egen legitimerande grund – som t.ex. i fråga om vad som sagts om viss folkrätt ovan, dvs. ”av de civiliserade folken erkända rättsgrundsatser” – och i enskilda fall, särskilt när det uppstår enskilda tolkningsspörsmål avseende speciella detaljfrågor, måste man samtidigt ha den klassiska hierarkiska modellen i minnet för att avgöra om tolkningsförslagen håller sig inom utrymmet för en ”rimlig tolkning” av traktaten och införlivandelagstiftningen.[29]

Den preciserande normbildningen i harmoniseringssyfte sker som nämnts för närvarande – och sannolikt tills vidare – i huvudsak via rekommendationer och guidelines (en sorts ”soft law”) och torde också därigenom i första hand få bedömas utifrån sitt innehåll som en god deskriptiv preciserande utsaga av den aktuella bestämmelsen. Harmoniseringsvärdet av preciseringsmöjligheten ger den nog i normalfallet, i valet mellan olika alternativa tolkningar, dock betydande relevans. Detta är ytterligare ett exempel på en samexistens mellan den klassiska hierkiska modellen för rättsbildningen, som också har formell legitimitet, med nyare cirkulär och horisontell interaktivitet som nu sker i det internationella och globala samarbetet.

---

26 Se vidare Berglund a.a. s. 44 f, 60 ff. och 140 ff.

27 Se särskilt ovan nämnda multilaterala traktat i BEPS Action 15.

28 Denna form av interaktiv utveckling är ingalunda säregen för framväxten av en transnationell skatterätt, utan något som nu sker på många rättsliga områden i globaliseringens tidevarv; se vidare Mauro Zamboni, Globalization and Law-Making: Time to Shift a Legal Theory’s Paradigm, 1 Legisprudence 2007 s. 125 ff. (särskilt s. 145 ff.).

29 Se t.ex. Dahlberg a.a. s. 60 ff. (och för en sammanfattande översikt s. 98 ff.).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

Även om mycket av samordningen av den internationella skatterätten sker på regerings- och central myndighetsnivå (för att skapa de nämnda rekommendationerna och guidelines) är det inget som hindrar att också domstolar och myndigheter i fråga om rättstillämpningen studerar och tar intryck från andra länders tillämpning (och doktrinens sammanställningar av sådan tillämpning), och på så sätt aktivt, via denna form av interaktiv rättsbildning, också medverkar till att detta nät av transnationell skatterätt blir än mer finmaskigt. Genom att studera hur olika staters högsta och högre domstolar resonerar kring metodfrågorna, men också i enskilda detaljfrågor – som nu också rapporteras via internationella nyhetsorgan (Blombergs, TP Week m.fl.) – sprids kunskap om hur rättstillämpningen avseende olika dubbelbeskattningsfrågor löses och kan, i förlängningen, bidra till att goda argument och resonemang får spridning till andra staters domstolar och vice versa.

Förutsättningarna inom den gemensamma europarätten är något annorlunda, eftersom vi här har supranationella domstolar samt inom EU-rätten kan få till stånd formella normerande rättsakter i särskild ordning. Å ena sidan skapar det delvis andra kanaler för rättsbildningen, men eftersom inte alla enskilda rättsfrågor i praktiken kan lösas av EU-domstolen eller Strasbourg-domstolen måste nationella domstolar även här lösa mängder av detaljspörsmål på egen hand. Alla dessa rättsakter och domar, som baseras på en tillämpning av europarätt, kan utbytas mellan staternas regeringar, myndigheter och domstolar, och kan systematiseras, analyseras och utvärderas av doktrinen.

Redan informationsspridningen i sig bidrar med stor sannolikhet att goda idéer i viss mån fortplantar sig och kan tas tillvara i andra liknande fall, men både språkbarriärer och tillförlitlighet fordrar sannolikt en större grad av systematisering för ett sådant utbyte ska komma till stånd i någon större utsträckning så att den blir användbar. Om t.ex. viktigare nationella fall och nationella implementeringsnormer och tolkningsrekommendationer av mervärdesskattedirektivet översätts till ett tillgängligt gemensamt språk (t.ex. engelska), systematiseras under de olika artiklarna i direktivet eller/också i annat lämpligt hänseende, skapas en stor och lättillgänglig informations- och exempelsamling, ur vilken goda och bra resonemang kan få vidare spridning – en i högsta grad praktisk möjlighet till interaktiv rättsbildning. Här har rättsvetenskapen förmågan och verktygen.

I fråga om den primära EU-rättens inflytande på den direkta beskattningens (i synnerhet inkomstskattens) och andra skatteformers tillämp-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

ning måste man först beakta att förhållandena i de nationella skattesystemen är olika, även om vissa lösningar och regeltyper trots allt kan uppvisa liknande drag. Det innebär att det inte alltid kan göras några direkta jämförelser, framförallt inte i detaljerna, medan emellertid principfrågor och EU-rättens inverkan på olika sätt att ordna beskattningen ändå kan ligga till grund för bedömningen av andra liknande sätt, såsom t.ex. EU-domstolens Marks & Spencer-dom sedan låg till grund för en utvärdering av HFD av det svenska koncernbidraget. Sådana jämförelser skulle även kunna ske mellan olika staters bedömningar i liknande frågor, varvid de mer generella argumenten vad EU-rätten innebär och får för konsekvenser i olika frågor skulle kunna utbytas och diskuteras.[30]

En viktig faktor i denna utveckling är naturligtvis information och inte minst att den är tillförlitlig och systematiserad. Språkbarriärer kan lösas genom att avgöranden översätts till engelska och systematisering kan ske i form av en gemensam databas. En annan viktig faktor är hur mycket den rättsvetenskapliga doktrinen och handböcker bidrar till detta arbete. Sedan är det naturligtvis så att de internationella advokat- och konsultbyrånätverken, rapporterande tidskrifter, informella strukturer, konferenser och andra fora också bidrar till denna utveckling i viss omfattning, men de har nackdelen av att det är svårare att bedöma jämförelsernas tillförlitlighet när de sker ad hoc.

De formella hierarkiska modellerna (rättens härledning ur konstitutioner, traktat, lagar, direktiv, rättspraxis, tillämpningsrekommendationer m.m.) som är mycket viktiga för skatterättens konstitutionella och internationella legitimitet och denna interaktiva, mer cirkulära, process för utbytande av argument och resonemang vid tillämpningen som sker i preciserande syfte inom ramen för de konstitutionella förutsättningarna och internationella rättsakterna, står inte i någon egentlig motsatsställning till varandra. Det gör inte heller det internationella samarbetet mellan experter och tjänstemän på olika nivåer inför internationell samordning av nationell lagstiftning m.m. Modellerna samexisterar och kompletterar varandra, men inom ramen för vad som är formellt möjligt.[31]

Däremot är det naturligtvis så att handlingsutrymmet för de folkvalda parlamenten minskar när rättsbildningsmakt släpps i väg till supranatio-

30 Jfr Jerome Monsenego, Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market, Stockholm 2011, s. 403 ff.

31 Jfr Slaughter a.a. s. 263.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

nella organisationer och då hela lagstiftningspaket arbetas fram internationellt och sedan förutsätter en interaktiv preciserande verksamhet. Det torde dock vara det pris man får betala för att vinna internationaliseringens, och i förlängningen globaliseringens, harmoniserande fördelar, vilket naturligtvis alltid måste beaktas och diskuteras. Under överskådlig tid framöver torde det emellertid alltjämt vara de nationella lagstiftarna som i vart fall ger sitt tysta bifall och samtycke till denna utveckling och i så måtto ändå har en viss kontroll av utvecklingen. Egentligen är det så som svensk lagstiftning traditionellt har arbetas fram och sedan preciserats i praxis, men i ett mycket större, internationellt, format.

Ytterst är rättsbildningen inte interaktiv i egentlig mening i praxis förrän detta sker regelmässigt, och dit är det nog ännu ett tag. Däremot är det fullt möjligt att företa sådana komparationer redan nu inom den rättsvetenskapliga verksamheten. Vidare står rättspraxis och doktrin också i ett interaktivt förhållande till varandra, så genom ökande sådana rättsvetenskapliga arbeten sprids idéer och lösningar även till praktiserande jurister och till domare den vägen.

6 FORSKNINGENS ROLL

Det sker, som nämnts ovan, redan nu rättsbildning som inte följer de hierarkiska modellerna och det anses vara rättsvetenskapens uppgift att även beskriva detta.[32] På samma sätt kan en deskriptiv framställning av de här aktuella områdena inom skatterätten avse den rättsbildning som nu sker inom Europa och internationellt och där vi kan förvänta oss en tilltagande interaktiv rättsbildning mellan staternas domstolar och myndigheter.

För forskaren är det emellertid även ett egenintresse att få mer material till sina undersökningar av supranationell och transnationell rätt och få tillgång till goda argument och resonemang som kan prövas emot varandra, oavsett om domare och myndigheter just nu har något intresse av att ta intryck av varandra. Baker kunde emellertid redan på 1990-talet ange ett antal fall när högsta domstolar refererade till varandra.[33] Olikheter vid tillämpningen av gemensam överordnad rätt kan också vara bra att påtala och kan verka som en katalysator till förhandsavgörande av EU-domstolen eller överklagande till Strasbourg-domstolen.

32 Se t.ex. Zamboni, 1 Legisprudence 2007 s. 125, 142, 147 ff.

33 Se Baker a.a. s. 41.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

Genom att sammanställa, jämföra och sprida kunskap om nationell tillämpning kan rättsvetenskapen också bidra till interaktiv rättsbildning mellan rättsordningar, särskilt som rättsvetenskapen också interagerar med praxis. I den senare rollen fungerar rättsvetenskapen som kunskapsspridare och katalysator.

Det bör också anmärkas att i vissa tillämpningsfrågor kan – och kommer säkerligen – vissa nationella särintressen att ställas på sin spets emot varandra, varvid det mycket väl kan tänkas uppstå olika ”läger” i olika tillämpningsfrågor. Men även studier av sådana tendenser är både intressanta och viktiga och kan därmed vara en tänkbar uppgift för en rättsvetenskaplig studie.

Eftersom det ofta är unika förutsättningar för varje studie blir det ofta så att – liksom hittills – varje forskare/författare får redogöra för de metodfrågor som aktualiserats i studien och hur hon eller han sedan har sett på dem och löst dem. Det kan dock vara till stor hjälp för oss alla att ägna metodfrågorna på dessa områden lite extra gemensam uppmärksamhet, eftersom vi kommer att stöta på dem i vår egen forskning, vid bedömningen av andras forskning, i diskussioner här hemma och internationellt och under seminarier med advokater, konsulter osv. Det var av den anledningen ämnet också var ett av huvudämnena under TOR/Skattenytts forskarkonferens 2014 på Engsholms slott.

Efter en inledning av Ann-Sophie Sallander, Martin Berglund, Pernilla Rendahl, Robert Påhlsson och mig vidtog en diskussion i grupperna med ledning av ett antal utdelade frågeställningar. När grupperna sedan återsamlades följde en allmän diskussion med ledning av gruppernas svar. Det går inte att sammanfatta resultatet i några enkla svar – och det var inte heller att vänta – utan snarare intressant att notera hur många olika infallsvinklar och särskilda delfrågor som aktualiseras beroende på område eller fråga som undersöks. Några tendenser som kunde urskiljas var dock att det är några viktiga skillnader i de formella förutsättningarna (den styrande normhierarkin) som motiverar att man beaktar de metodologiska förutsättningarna i de olika grupperna i avsnitt 2 ovan, en indelning som sedan också kan göras mer ”finmaskig”. Å andra sidan är det ändå vissa frågor som är gemensamma, som t.ex. hur komparation och vidare analys av jämförbara fall kan användas som argument under förutsättningen att det är samma norm från den supranationella eller mellanstatliga (transnationella) rätten som tillämpas (tolkas, förstås och preciseras) i ett liknande fall.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

Den ökande europeiseringen, internationaliseringen och globaliseringen innebär också ett ökande behov av en övergripande standardisering, som av de nämnda formella skälen kommer att ske på lite olika sätt, men gemensamt för dem är att det kommer att finnas ett behov av att också undersöka implementering och praxis i nationell rätt, eftersom det är där rätten slutligen tillämpas i praktiken.[34] Här kan den skatterättsliga forskningen komma att fylla en betydande uppgift för att få fram ett bra jämförelsematerial, både för harmoniseringen i sig, men också för nationell tillämpning i enskilda fall. Genom att studera hur implementering och precisering sker i olika länder, redovisa och analysera argumentationen och sammanställa och jämföra den, skapas åtminstone en bra överblick och i förlängningen också en gemensam kunskapsbas, som också kommer att vara till stor nytta för rådgivare, processförare, myndigheter och domstolar. Den lär också bidra till en ökad interaktivitet mellan de nationella rättssystemen vid tillämpningen.

Svårigheter vi kommer att möta är t.ex. urvals- och avgränsningsfrågor. Ofta styrs detta av språkkunskaper, tillgänglighet och värderingar om vilka staters rätt som ”bör beaktas”. Det kan också vara tillfälligheter, såsom vad man av en eller annan orsak fått tillgång till eller att en viss fråga fått stor uppmärksamhet i en viss stat, och detta behöver inte vara dåligt eller anmärkningsvärt, utan i vissa fall t.o.m. en stor fördel, men frågor som kontroll och verifiering från andra håll som motvikt m.m. kan behöva diskuteras.

Varken jag eller någon annan på konferensen hade nog några färdiga svar på dessa frågor, men gemensamt var att det finns ett starkt intresse av att frågorna ställs och diskuteras för att i framtiden skapa ett bra gemensamt underlag och vägledning för vad enskilda doktorander och forskare kan behöva beakta i ett inledningsskede av en större studie och på så sätt bättre säkerställa att resultatet också blir bra. Vidare finns det naturligtvis ett behov av att kunna avgränsa en mindre studie på ett godtagbart sätt, som ändå kan ge ett bra delresultat och skapa underlag för en fortsatt diskussion eller internationell samordning.

Såsom angavs i inledningen var syftet med både diskussionen på konferensen och denna artikel att *påbörja* denna metodologiska diskussion

34 Se t.ex. annonseras redan från början att implementeringen av country-by country-reporting (action 13) ska följas upp omgående och utvärderas senast 2020.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19

och dra upp några tänkbara utvecklingslinjer för den skatterättsliga forskningen i en alltmer internationaliserad värld där harmoniserande interaktivitet sannolikt kommer att accentueras alltmer, även i den nationella tillämpningen. Forskningen har här en betydande roll att spela, eftersom resurserna och förmågan att göra sådana studier finns inom rättsvetenskapen.

Anders Hultqvist är adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:19