



Handelshögskolan

Karlstad Business School

Carl Magnusson

BERÄTTIGADE FÖRVÄNTNINGAR I SVENSK SKATTERÄTT

EN UNIONSRÄTTSLIG PRINCIP PÅ VILLOVÄGAR?

LEGITIMATE EXPECTATIONS IN SWEDISH TAX LAW

A UNION LAW PRINCIPLE GONE ASTRAY?

Examensarbete, 30 högskolepoäng

Juristprogrammet

Termin: HT 2022
Handledare: Nick Dimitrievski

Sammanfattning

När Skatteverket gör en bedömning i en skattefråga har skattskyldiga anledning att utgå från att denna bedömning stämmer. I många fall har också skattskyldiga skäl att tro att ett rättsläge är bestående även i framtiden. Det är utifrån denna tro som många transaktioner genomförs. Samtidigt förändras rättslägen och ibland sker det snabbt vilket kan få direkta ekonomiska konsekvenser för skattskyldiga.

För att komma till rätta med de förutsebarhetsproblem som rättsutvecklingen ibland vållar finns bland annat retroaktivitetsförbudet i regeringsformen. Retroaktivitetsförbudet innebär att skattelagstiftning som införs inte får träffa transaktioner som redan har inträffat och där skattskyldigheten har inträtt. Samtidigt gäller retroaktivitetsförbudet bara lagstiftning och ger således inget skydd när exempelvis Skatteverket vid en senare tidpunkt vill frångå en tidigare gjord bedömning av om en transaktion exempelvis är skattepliktig eller inte.

För att skydd ska ges i sådana situationer har det etablerats en princip om skydd för berättigade förväntningar. Principen innebär att om det har väckts berättigade förväntningar att den skattskyldige ska bli behandlad på ett visst sätt, kan den skattskyldige senare inte bli behandlad i strid med dessa förväntningar. Förväntningarna kan ha uppstått både till följd av Skatteverkets svar på frågor i enskilda ärenden och av att ett rättsläge har varit bestående under en längre tid.

Detta arbete syftar till att utreda vilket stöd principen om skydd för berättigade förväntningar har i svensk skatterätt. Således består stora delar av arbetet av en genomgång av svenska rättskällor och rättskällor inom EU-rätten i syfte att klargöra i vilken omfattning som principen har rättslig relevans och hur den har konstruerats. Stor vikt har här lagts vid att analysera och systematisera rättsfall i syfte att utvärdera i vilka situationer som principen har fått genomslag.

För att bidra till en mer heltäckande förståelse av principen har dock den rättsdogmatiska undersökningen försetts med två kapitel som behandlar hur principer i allmänhet ska förstås och hur de ska förstås i en skatterättslig kontext. Som en del av detta identifieras de värden som ligger bakom principen om skydd för berättigade förväntningar. Utifrån dessa värden identifierar jag möjliga faktorer att beakta när principen tillämpas. Dessa utvärderas sedan mot bakgrund av vad som har kommit fram i den rättsdogmatiska undersökningen.

Arbetets ansats har varit bred i syfte att ge en överblick över vilket stöd principen om skydd för berättigade förväntningar har i svensk skatterätt. Även om undersökningen är begränsad till inkomstskatt och mervärdesskatt är många av resonemangen som förs applicerbara på andra skatter. Samtidigt har jämförelsen mellan inkomstskatt och mervärdesskatt bidragit till att belysa att berättigade förväntningar främst har varit en EU-rättslig fråga som knappt har berörts i svensk rätt förrän på senare år. Framför allt har frågan blivit aktuell i och med avgörandet HFD 2021 ref. 52 som gjort att mycket uppmärksamhet har riktats mot berättigade förväntningar och registrering till mervärdesskatt. Avgörandet lämnar flera frågor obesvarade som det finns anledning att diskutera framöver.

Innehållsförteckning

Sammanfattning	2
1 Introduktion.....	5
1.1 Ämnet och dess aktualitet.....	5
1.2 Syfte.....	6
1.3 Avgränsningar	7
1.4 Material och metod.....	7
1.4.1 Materialval	7
1.4.2 Några metodfrågor	8
1.5 Disposition.....	10
2 Om principer i svensk skatterätt.....	11
2.1 Inledning.....	11
2.2 Principer som värdebärare	11
2.3 Regler och principer	12
2.4 Allmänt om principer i skatterätten	14
2.5 Om principer och tolkning av skattelag.....	16
2.6 Sammanfattande slutsatser	20
3 Berättigade förväntningar som princip och värde	21
3.1 Introduktion	21
3.2 Den skatterättsliga kontexten.....	21
3.3 Den ideologiska grunden	24
3.4 En möjlig avgränsning av principen.....	26
3.5 Sammanfattande reflektioner.....	29
4 Berättigade förväntningar i svensk rätt	30
4.1 Allmänt.....	30
4.2 Grundlagsskyddet för berättigade förväntningar	30
4.3 Berättigade förväntningar i skattelagstiftningen.....	32
4.4 Högsta förvaltningsdomstolens praxis om berättigade förväntningar	35
4.5 Berättigade förväntningar i Skatteverkets verksamhet	39
4.6 Sammanfattande kommentarer	42
5 Berättigade förväntningar i EU-rätten och på mervärdesskatteområdet	43
5.1 Inledning.....	43
5.2 Allmänt om berättigade förväntningar i EU-domstolens praxis.....	43

5.3	EU-domstolens praxis om skydd för berättigade förväntningar på mervärdesskatteområdet.....	46
5.4	Svensk praxis om skydd för berättigade förväntningar på mervärdesskatteområdet	53
5.5	Sammanfattande slutsatser	61
6	Utvärdering och analys.....	63
6.1	Sammanfattning av genomgången.....	63
6.2	Slutsatser kring skyddets räckvidd	65
6.3	Framtida utmaningar. Exemplet F-skatt	67
6.4	Avslutning	68
	Källförteckning.....	70

1 Introduktion

1.1 Ämnet och dess aktualitet

Att aktörer i samhället ska kunna lita på varandra är ett grundläggande rättsstatligt värde och utgör i förlängningen en förutsättning för att medborgare ska kunna utöva sina friheter. Inom civilrättens område är detta en etablerad princip som ligger till grund för avtalsrätten, köprätten och andra rättsområden där olika aktörer ingår överenskommelser med varandra. På förvaltningsrättens område, och särskilt inom skatterätten, kommer detta värde till uttryck i strävan efter rättssäkerhet och förutsebarhet. Det brukar sägas att skatt endast ska tas ut med stöd i lag och att skattskyldiga måste kunna förutse de skattemässiga konsekvenserna av deras handlande. Förutsebarhetsintresset tas till uttryck i olika former, som exempelvis det grundlagsföreskrivna skyddet mot retroaktiv beskattning.

På senare tid verkar förutsebarhetsintresset ha vuxit sig allt starkare och det förekommer allt oftare i den allmänna debatten att värdet av förutsebarhet åberopas. På skatterättens område tas detta till uttryck bland annat i form av kritik mot regelverket för att vara alltför komplicerat för att andra än skatterådgivare ska kunna förstå det. Bristerna tycks inte kunna avhjälpas genom domstolspraxis, förarbetsuttalanden eller vägledning från Skatteverket. Inte heller verkar grundläggande skatterättsliga principer som legalitets- och likhetsprinciperna kunna bidra i tillräcklig utsträckning till ett tillfredsställande skattesystem i detta avseende. Det har talats om att en ny skattereform behövs, även om det finns olika åsikter om utformningen av en sådan.¹

Parallellt med denna utveckling har en princip om skydd för berättigade förväntningar fått ökad uppmärksamhet i rättstillämpningen. Främst har detta gällt inom ramen för EU-domstolens verksamhet där principen långt tidigare har förklarats utgöra en av de grundläggande rättsprinciperna inom unionen. EU-domstolen har bland annat förklarat unionsakter och beslut från myndigheter ogiltiga för att de inte har tillgodosett de berörda berättigade förväntningar.

Den EU-rättsliga utvecklingen har mynnat ut i att frågan om berättigade förväntningar också har blivit aktuell i svenska domstolar. Som exempel kan nämnas HFD 2021 ref. 52 om verkan av registrering till mervärdesskatt och de frågor som aktualiserats i flera kammarrättsavgöranden med anledning av rättsfallet. Principen är aktuell för såväl frågor med EU-rättslig anknytning som frågor med avsaknad av en sådan anknytning.

Detta arbete behandlar principen om skydd för berättigade förväntningar i svensk skatterätt. I centrum för arbetet står principen så som den kommer till uttryck i lagtext, förarbeten, rättspraxis och i riktlinjer och vägledning från Skatteverket. Med hänsyn till det ovan sagda om hur principen blivit betydelsefull för EU-domstolens dömande, kommer stor vikt också att läggas vid hur principen kommer till uttryck i det sammanhanget. Det finns dessutom lite skrivet om principen i svensk rätt över huvud taget, och inte minst på skatterättens område. Detta får till följd att de mer rättsdogmatiska delarna kompletteras av teoretiska och ideologiska delar i syfte att sätta principen i en viss kontext och i någon mån också för att kunna diskutera principens normativa innebörd och begränsningar. Arbetet bör alltså ses som ett försök till en systematisering av nämnda princip.

¹ Se exempelvis Eklund 2020 s. 33–38.

En grundläggande fråga är vad som menas med berättigade förväntningar, alltså i icke-juridisk mening. Varför är berättigade förväntningar något som vi bör intressera oss för? Berättigade förväntningar kan i dess alldeles enklaste form illustreras med ett vardagligt, men förhoppningsvis inte alltför vanligt, exempel:

Personerna A och B är kollegor och äter vanligtvis lunch i restaurangen i anslutning till deras arbetsplats. Utgångspunkten är att de betalar sin egen lunch, men A har börjat bjuda B på lunch varje fredag. Det har gått så långt att B inte längre tar med sig plånbok till restaurangen på fredagar. Men plötsligt en fredag bestämde sig A för att inte längre bjuda B på lunch. A, som utgick från att en ”normal person” har med sig plånbok, meddelade B om sin avsikt först efter att de hade tagit mat men innan de skulle betala.

Det finns ett antal intressanta frågor som uppkommer med anledning av exemplet. B, som menar att hen utgick från att bli bjuden även denna fredag, vill att A ska betala. A, som egentligen bara bjudit B för att vara snäll, menar att B inte kan förvänta sig att bli bjuden för all framtid. Skulle man kunna uttrycka det som att B har en berättigad förväntning på att bli behandlad som denne ”alltid” har? Hade det fått betydelse om A hade meddelat B innan de gått till restaurangen eller till och med dagen innan?

Exemplet är trivialt eftersom det rör en obetydlig summa – vi bortser här från relationen mellan de två kollegorna – men principfrågan kan egentligen vara densamma vid beskattningen. Skatteverket har kanske godtagit att en transaktion behandlas på ett visst sätt i skattehänseende under ett visst antal år men bestämmer sig sedan för att inte längre acceptera denna bedömning och kanske till och med påföra den skattskyldige skattetillägg för felaktigheten. Har den skattskyldige någon som helst rätt att bli beskattad i enlighet med tidigare beskattningsår, även om det skulle stå i strid med den materiella skattelagstiftningen?

Principen om skydd för berättigade förväntningar har inte fått särskilt mycket uppmärksamhet i svensk skatterättslig doktrin. Pålsson har berört ämnet inom ramen för en monografi om likhetsprincipen och i en artikel,² men i ett snävare perspektiv och inriktat på Skatteverkets möjlighet att ändra myndighetens ställningstaganden. Både innan och efter dessa framställningar har det kommit rättsfall som motiverar att perspektivet vidgas till att behandla principen i ett bredare perspektiv. Fast Lappalainen behandlar principen sporadiskt som ett led i vederbörandes avhandling om retroaktivitetsförbudet i regeringsformen.³ I övrigt nämns principen endast inom ramen för EU-rättsliga och EU-förvaltningsrättsliga framställningar. Det finns därför ett behov av att principen behandlas mer utförligt än vad som tidigare har gjorts.

1.2 Syfte

Detta arbete syftar till att utreda vilket stöd det finns för en princip om skydd för berättigade förväntningar i svensk skatterätt. Arbetet tar avstamp i frågor om principers konstruktion liksom om vilka värden som ligger bakom principen och hur den utifrån dessa värden skulle kunna konstrueras. Därefter behandlas hur principen kommer till uttryck i svenska rättskällor och i EU-domstolens praxis. Principen behandlas både avseende områdena inkomstskatt och mervärdesskatt. Avslutningsvis utvärderas det samlade skyddet enligt principen.

² Pålsson 2007 respektive Pålsson 2010.

³ Fast Lappalainen 2019.

1.3 Avgränsningar

Att skriva ett heltäckande arbete om principen om skydd för berättigade förväntningar på skatteområdet skulle ta mer tid och utrymme i anspråk än jag haft till förfogande. Jag har därför gjort ett antal avgränsningar som jag kommer att presentera nedan.

Den första avgränsningen tar sikte på de mer allmänna frågorna om rättssäkerhet och förutsebarhet i beskattningen. Detta arbete kommer inte att behandla dessa frågor i någon nämnvärd utsträckning och jag kommer inte heller att försöka definiera termerna något närmare, vilket i och för sig kan uppfattas som en brist eftersom jag samtidigt inte avhåller mig från att använda termerna. För dessa frågor finns det redan mycket skrivet och jag ser inte heller att det skulle vara nödvändigt för framställningen att frågorna behandlas.

En andra avgränsning, som egentligen inrymmer flera, är i materiellt hänseende. Det finns nämligen flera frågor som har mer eller mindre anknytning till principen eller de värden som kommer till uttryck i den. Som exempel kan nämnas skyddet mot retroaktiv beskattning, rättskraftsfrågor och andra skatteprocessuella frågor i största allmänhet. Någon självständig behandling av dessa ämnen förekommer inte, även om de utgör mer eller mindre förekommande inslag i arbetet. Framställningen fokuserar vidare på inkomstskatt och mervärdesskatt och inte punktskatter eller andra skatter. En annan materiell avgränsning är att Europakonventionen och den praxis som finns från Europadomstolen inte behandlas inom ramen för detta arbete. Avgränsningen beror till stor del på utrymmesbrist men också på att praxis i första hand verkar gälla skyddet mot retroaktiv beskattning, även om det förvisso betecknas som ett skydd för legitima förväntningar. Det verkar dock inte som att konventionsskyddet i denna del har haft någon större betydelse i svensk skatterätt.

1.4 Material och metod

1.4.1 Materialval

Till de mer teoretiskt präglade delarna av arbetet finns det mer litteratur att tillgå. I denna del har jag försökt att nå originalkällorna så långt det har varit möjligt. Samtidigt har arbetets omfång inte bjudit på utrymme för någon exakt återgivning av varje forskares ståndpunkt eller den kritik som finns mot dessa. Den litteratur som har använts i de teoretiska delarna är till övervägande del monografier inom den rättsvetenskapliga sfären. Jag har alltså inte rört mig annat än undantagsvis i det förvisso närliggande, filosofiskt riktade materialet även om det i flera fall kan tyckas vara påkallat. I stället är det alltså främst rättsteoretiska framställningar såväl med som utan skatterättslig anknytning som har varit i fokus för arbetets första tre kapitel. Därtill kommer några skatterättsliga avhandlingar och artiklar som har behandlat frågorna.

För undersökningsdelen är det främst avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen och EU-domstolen som har varit styrande. Avsikten har varit att ta med samtliga avgöranden som på något sätt behandlar frågeställningar med betydelse för det aktuella arbetet, med beaktande av de avgränsningar som jag har gjort. Utöver avgöranden från ovannämnda domstolar har jag identifierat flera lagregler, förarbetsuttalanden och riktlinjer för Skatteverkets arbete som alla angränsar till principen om skydd för berättigade förväntningar. Dessa kommer att undersökas

i samma utsträckning som rättsfall i syfte att ge en ytterligare grund till det samlade skyddet för berättigade förväntningar i svensk skatterätt.

Vad gäller urvalet av det material som jag har använt i arbetet, är det baserat på mina överväganden om vad som är relevant och irrelevant för arbetet. Jag har i denna del försökt att hålla materialet till en så principiellt intressant nivå som möjligt, med bortseende från den detaljrikedom som en mer generös materialinsamling hade medfört. Det centrala övervägandet vid val av rättsfall har alltså varit vilken relevans de kan tänkas ha för principen om skydd för berättigade förväntningar, antingen för att de ligger i linje med principen eller för att de utesluter att principen skulle vara tillämplig i en given situation.

1.4.2 Några metodfrågor

Av det föregående avsnittet framgår att jag har valt en viss typ av material i syfte att undersöka principen om skydd för berättigade förväntningar. För att tillgodose detta syfte på bästa sätt använder jag mig i första hand av en rättsdogmatisk metod. Min tillämpning av metoden innebär i korthet att jag utifrån mitt valda studieobjekt går igenom alla rättsligt relevanta källor i syfte att rekonstruera hur detta studieobjekt ska förstås i en rättslig miljö. Genomgången består av att beskriva, tolka, analysera, systematisera och syntetisera de rättsligt relevanta källorna i syfte att dra slutsatser kring källornas ändamålsenlighet och enhetlighet samt för att dra användbara slutsatser i obesvarade men samtidigt praktiskt relevanta frågor.

Den rättsdogmatiska metoden⁴ är av praktiskt slag. Med detta avses att metoden liknar tillvägagångssättet som domstolar och andra rättsliga aktörer använder för att lösa juridiska problem.⁵ Metoden betingas till stor del av materialet ("rättskällorna") men skiljer sig åt eftersom den dömande verksamheten alltid måste producera en lösning på ett juridiskt problem, medan rättsvetenskapen inte har något sådant krav. Tvärtom kan det finnas ett syfte att belysa en fråga ur många perspektiv och presentera flera relevanta lösningar och argumenten för dem. Således behöver, som i detta arbete, inget konkret rättsligt problem ställas upp. En annan konsekvens av metodens praktiska karaktär är att den, av de beskrivningar som lämnats av olika forskare att döma, är svår att förklara.⁶

Beskrivningarna av den rättsdogmatiska metoden skiljer sig därför åt mellan olika författare även om det praktiska tillvägagångssättet ("forskningen") är likvärdigt. Enligt Jareborg handlar rättsdogmatisk forskning om att rationellt rekonstruera en del av ett rättssystem, något som dock inte utesluter att även argument utanför gällande rätt ingår i forskningen.⁷ Peczenik menar att rättsdogmatikens huvuduppgift är att tolka och systematisera gällande rätt på ett sammanhängande och etiskt godtagbart sätt.⁸ Kleineman har karaktäriserat rättsdogmatiken som en

⁴ Rättsdogmatisk metod nämns i singularis av förenklingsskäl trots att det kanske är mer rättvisande att tala om flera metoder. Se exempelvis Westberg 1992 och Olsen 2013.

⁵ Att metoden är av praktisk karaktär har, som jag förstår det, gett upphov till en diskussion om i vilken utsträckning rättsdogmatiken är vetenskaplig eller inte. En numera förfäktad uppfattning verkar vara att den kritik som tidigare riktats mot rättsdogmatiken har utgått från en alltför snäv syn på vetenskap som åtskild från "metafysik". Rättsdogmatiken kan således göra anspråk på att vara "vetenskaplig" trots att studieobjektet, rätten, inte kan observeras på samma sätt som vissa naturvetenskapliga fenomen. Se Samuelsson 2019 s. 208–224 och Jareborg 2004 s. 7–8.

⁶ Samuelsson 2019 s. 216–220.

⁷ Jareborg 2004 s. 4.

⁸ Peczenik 1995 s. 312 och 314.

tolkningslära som handlar om att fastställa regeln som är tillämplig i en situation och förklara hur regeln är tillämplig.⁹ Jag uppfattar beskrivningarna som substituerbara och tar därför inte närmare ställning till vilken beskrivning som är mest träffande.

Varje rättsdogmatisk metod hanterar rättskällor som ett led i lösandet av rättsliga problem. Rättskällorna fyller funktionen av att begränsa utrymmet för godtycke, det vill säga andra kunskapskällor än rättskällor. Vidare innebär ett användande av rättskällor att förutsebarheten gynnas beträffande utfallet i de rättsliga frågorna. Samtidigt ger inte rättskällorna alltid tillräckliga svar i konkreta fall. Det kan vara så att olika rättskällor utpekar olika rättsliga lösningar eller att det saknas svar på frågan utifrån befintliga rättskällor. I sådana fall kan rättstillämparen behöva göra skönsmässiga bedömningar och avgöra vilken tolkning eller vilken lösning som ska ges företräde. Naturligtvis är det eftersträvansvärt att den skönsmässiga bedömningen baserar sig på sakliga skäl, exempelvis systematiska överväganden eller en tolkning som stämmer bättre överens med den enskilda regeln eller regelverket.¹⁰

De traditionella rättskällorna delas upp efter om de ska, bör eller får användas vid lösandet av rättsliga problem. Denna indelning förknippas främst med Peczenik som anger att grundlag, lag, förordningar och andra föreskrifter ska följas. Förarbeten till dessa föreskrifter samt rättspraxis från de högsta domstolarna bör följas medan doktrin och, beroende på rättsområde, myndigheters skrifter och andra rättskällor såsom sedvana får följas.¹¹ Uppdelningen är däremot delvis missvisande eftersom alla dessa rättskällor, i egenskap av att vara auktoritativa, ska följas i egentlig mening. Det handlar snarare om hur tunga motskälen behöver vara för att inte använda rättskällan.¹² Således krävs oerhört starka skäl för att inte tillämpa grundlagen, om det ens är möjligt. Lika starka skäl krävs inte vad gäller lag. Mindre skäl krävs för att åsidosätta praxis och det borde inte krävas några motskäl alls för att åsidosätta vad som framgår i doktrin.

Den rättskällelära som gäller inom skatterätten kommer att behandlas mer ingående i kapitel 2 och då med särskilt fokus på principer. Det finns dock anledning att redan nu framhålla att rättskälleläran i praktiken kan se annorlunda ut beroende på i vilket sammanhang den används. Detta fenomen kallas rättskällepolycentri och kommer till uttryck på skatterättens område framför allt i hur Skatteverkets ställningstaganden värderas olika i domstolar och hos Skatteverket. För den senare kan ställningstagandena ha lika stort rättskällevärde som lagtext medan i domstol kanske ställningstagandena värderas mer likt hur ställningstaganden i allmänhet värderas enligt den ovan beskrivna rättskälleläran.¹³

I arbetet använder jag mig också av EU-rättsligt material som delvis integrerat med, delvis skilt från de svenska rättskällorna. Detta beror på att jag behandlar principen om skydd för berättigade förväntningar avseende både inkomstskatt och mervärdesskatt. Det rör sig uteslutande om avgöranden från EU-domstolen eftersom det varken i de grundläggande fördragen eller i andra akter i sekundärätten finns något skrivet om ett skydd för berättigade förväntningar. Som kommer att framgå har i stället principen utarbetats av EU-domstolen och därigenom fått stor betydelse för många rättsfall som har underkastats domstolens prövning. Domstolens avgöranden är i princip bindande i svensk rätt med hänsyn till principen om

⁹ Kleineman 2018 s. 29–30.

¹⁰ Se Dahlman 2019 s. 59–61 som i detta avseende gör en uppdelning mellan rule of law och rule of man.

¹¹ Peczenik 1995 s. 213–220.

¹² Dahlman 2019 s. 67 och Peczenik 1995 s. 217.

¹³ Avseende skatterättslig polycentri, se Pålsson 1995 s. 123–127 med hänvisningar till bland annat Zahle.

unionsrättens företrädare samt att domstolen är den främsta uttolkaren av de unionsrättsliga akterna.¹⁴

En annan sak gäller dock för själva tolkningen av EU-domstolens avgöranden (vilket är en annan fråga än hur domstolen i sin tur tolkar rättsakter). Vad avser tolkningen av dessa avgöranden skiljer den sig inte från tolkning av rättsfall i största allmänhet. Således diskuterar jag ändamålsenligheten och vederhäftigheten i domstolens argumentation för att slutligen komma fram till om jag delar domstolens bedömning eller inte. När det kommer till frågan av värdet av den praxis som behandlas beror det på i vilken utsträckning det går att generalisera den bedömning som gjorts i målen eller om det är ett avgörande som uteslutande beror på omständigheterna i det enskilda fallet (in casu).¹⁵

1.5 Disposition

Arbetet är disponerat enligt följande. Den första delen av arbetet består av kapitel 2 och 3 och kan sägas utgöra byggstenarna för att systematisera principen om skydd för berättigade förväntningar. Dessa två kapitel innehåller teoretiska respektive ideologiska utgångspunkter för den fortsatta framställningen. Kapitel 2 innehåller en redogörelse av principer i allmänhet och särskilt på skatteområdet. Kapitlet behandlar bland annat i vilken utsträckning principer kan tillämpas framför regler och hur konflikter mellan motstridiga principer ska lösas. I kapitel 3 redogörs för den värdemässiga kontext som principen befinner sig i samt på vilka värdemässiga grundvalar som den vilar på. Som ett led i detta identifieras ett antal relevanta faktorer som kan tänkas ha betydelse vid bedömningen av om det finns berättigade förväntningar.

Den andra delen av arbetet består av en undersökning av principen utifrån svenska rättskällor, bland annat lagtext, förarbeten, rättspraxis och i riktlinjer och vägledning från Skatteverket och EU-rättslig praxis. Dessa delar behandlas i kapitel 4 respektive kapitel 5. Ett genomgående inslag i dessa kapitel är att de källor som presenteras också underkastas en kritisk analys och utvärdering i syfte att identifiera styrkor och svagheter. Gällande den tredje delen består den av kapitel 6 som behandlar resultatet och slutsatserna från de tidigare kapitlen.

¹⁴ Hettne & Otken Eriksson 2011 s. 49, 83 och 173–176. Se även Reichel 2018 avseende den EU-rättsliga metoden i största allmänhet.

¹⁵ Se Pahlsson 2011 s. 220–225.

2 Om principer i svensk skatterätt

2.1 Inledning

Som framgått av det föregående kapitlet är föremålet för detta arbete principen om skydd för berättigade förväntningar. Bara det faktum att jag karaktäriserar skyddet som en princip väcker olika frågor som har betydelse för den fortsatta framställningen. Syftet med detta kapitel är därför att behandla mer allmänna frågor som vad principer är, vad som utmärker dem och vad för olika slags principer som finns. Det kan sägas redan nu att principer är svårdefinierade. Vissa forskare anser också att det inte har någon stor betydelse om man karaktäriserar något som en princip eller inte.¹⁶ Jag menar dock att det kan få betydelse bland annat för hur man ser på de värden som inryms i principen och särskilt i förhållande till värden som inryms i andra principer.

Efter att ha gjort en grundläggande genomgång av principer i allmänhet behandlas de ramar som skatterätten uppställer. Naturligtvis blir frågan viktig under vilka förutsättningar som principer får genomslag i rättstillämpningen. Ett led i denna del är att beskriva de uppfattningar som har utvecklats kring skatterättslig tolkning och vilka regler och principer som styr den. Också mer specifika uppfattningar gällande principers användbarhet i skatterätten presenteras. Slutligen följer ett avsnitt med sammanfattande slutsatser.

2.2 Principer som värdebärare

Hur man ska definiera en princip är en fråga som det har skrivits mycket om. Bara i svensk rättsvetenskap finns det flera exempel på försök att ge en någorlunda allmängiltig definition av en princip. Jareborg har bidragit med några grundläggande karaktärsdrag för vad en (rätts)princip är. Rättsliga principer är rättsregler av ”böra”-karaktär och kan därför vara oförenliga med andra principer. Samtidigt är inte alltid ”böra”-regler principer, utan principer är överordnade och grundläggande i förhållande till sådana regler. Principer kännetecknas av att de är kategoriskt utformade och att de ger uttryck för goda skäl att handla på ett visst sätt. Vidare utmärks de av att de ”bidrar till att ge uttryck för eller sammanfatta viktiga värderingar eller andra bedömningar”, och att de ”bidrar till att göra systemet värdemässigt sammanhängande”. Principer är vidare av olika slag. De kan vara grundläggande och specifika, abstrakta och konkreta, komma till uttryck i lagtext eller endast förekomma inom doktrin. Principer kan också förekomma på flera olika plan, exempelvis metaprinciper som avgör vilka av flera kolliderande principer som ges företräde.¹⁷

Peczenik utgår från termen värdeprincip och definierar den som en norm som uppställer ett visst ideal (värde) som kan förverkligas i olika stor utsträckning. En värdeprincip är alltså bärare av vissa värden vilket i sin tur bygger på en hypotetisk och rationell enighet om vad som kännetecknar det etiskt goda. Skillnaden mellan värdeprinciper och värden är att de förra endast anger om vad som bör göras medan de senare anger vad som är det bästa. Några värdeprinciper har en förhöjd ställning eftersom de ingår i rättsordningens etiska värdebas och kan komma till

¹⁶ Se exempelvis Jareborg 2003 s. 142 samt Tikka 2004 s. 656 som verkar vara av motsatt uppfattning.

¹⁷ Jareborg 2003 s. 141–144.

uttryck i konkreta rättsregler. Andra principer har marginell betydelse för rättsordningen och kommer inte alls till uttryck i lagstiftningen.¹⁸

Utifrån de ovanstående uppfattningarna är det möjligt att dra följande slutsatser. En rättslig princip ger uttryck för ett grundläggande värde. De är ofta allmängiltigt utformade och deras form, status i rättsordningen och betydelse skiftar. Både Jareborg och Peczenik verkar också lägga in etiska krav på vilka slags värderingar som får uttryckas genom principerna, se termerna ”viktiga” och ”hypotetisk och rationell enighet”. Samtidigt verkar de själva inte uttrycka någon uppfattning om vilka värderingar som är viktiga eller som det ska råda enighet om. Det går naturligtvis att dra detta till sin spets och ifrågasätta om vilka värderingar som helst kan accepteras som principer. Men viktigare är att konstatera att principers centrala funktion alltså verkar vara att bära vissa värden om vad som är ”riktigt”, ”rätt”, ”legitimt”, ”åtråvärt” eller dylikt.

Men, är inte regler också bärare av vissa värden, kanske någon undrar. Och hur ska man i så fall kunna skilja regler från principer i största allmänhet? Detta är något som en av de mest betydelsefulla rättsfilosoferna Ronald Dworkin hade som ingång när han diskuterade principer. Dworkins syn på förhållandet mellan regler och principer behandlas i det följande avsnittet.

2.3 Regler och principer

Rätten är ett system av olika slags rättsnormer som har uppstått i olika tider och av olika skäl. När man talar om rättsnormer avses normalt rättsregler, bland annat lagar som har antagits av riksdagen i den ordning som föreskrivs i främst regeringsformen. Regler kan variera sett till deras grad av konkretion. Medan vissa regler uttömmande anger vad som händer (rättsföljden) i en viss situation (rättsfaktum), kan andra regler vara så allmänt utformade att de inte ligger till grund för någon rättsföljd.

Vid sidan av rättsregler finns det rättsnormer som på olika sätt fyller ut och kompletterar rättsregler. Normerna är här relevanta redan på grund av att regler sällan är så specifika att det inte uppkommer skiljaktigheter kring hur de ska tolkas och tillämpas. Som exempel kan nämnas rättsgrundsatser, rättsliga standarder, riktlinjer och rättsprinciper. I vilken utsträckning dessa är relevanta och ska användas i rättstillämpningen är, på ett teoretiskt plan, inte lika självklart. Frågan har dock ägnats ganska stor uppmärksamhet i den rättsteoretiska diskussionen. För nordisk del har den huvudsakliga distinktionen gjorts mellan regler som bestämmer lösningen på en rättslig fråga och omständigheter som ska beaktas vid val av lösning.¹⁹

Frågan om förhållandet mellan regler och principer fick ytterligare en dimension i och med Dworkins kända arbete *Taking Rights Seriously* från år 1977. Dworkin tar sin utgångspunkt i det kända amerikanska rättsfallet *Riggs vs. Palmer*. Fallet handlar i korthet om att en testamentstagare mördat testatorn och gjort anspråk på att få sin del av testamentet. Det fanns inga regler motsvarande de i 15 kap. ärvdabalken, men likväl ansåg sig domstolen kunna vägra testamentstagaren delen av testamentet utifrån en princip om att ingen ska skörda vinning av

¹⁸ Peczenik 1995 s. 446–452.

¹⁹ Se exempelvis Jareborg 1979 och Eckhoff & Sundby 1991.

sin egen orättshandling. Fallet illustrerar hur enskilda regler kan hänföras till bakomliggande principer och hur dessa principer ibland kan tillämpas framför reglerna.²⁰

Dworkins åtskillnad mellan regler och principer bygger på hans karaktärisering av de två slagen av rättsnormer. En regel, menar Dworkin, är av ”antingen-eller-karaktär”. Antingen är rättsregeln tillämplig i en situation eller så är den inte det. Regler har därmed karaktären av att vara avgränsningsbara sett i vilka situationer de kan tillämpas, vilket dock inte är detsamma som att reglerna inte kan vara föremål för tolkning. Reglerna har också karaktären av att de inte kan vara tillämpliga samtidigt.²¹ Principer, å andra sidan, är flexibla och ger uttryck för ett eller flera grundläggande ideal som kan ges olika stor genomslagskraft i rättstillämpningen. Principer kan vara giltiga och tillämpliga samtidigt trots att de ”strider” mot varandra, eftersom det är fråga om att väga principer och ideal mot varandra. Av det följer att en viss princip kan tillmätas stor betydelse i ett sammanhang, medan en annan princip väger tyngre i ett annat sammanhang.²² Resultatet av en sammanvägning av olika principer resulterar, som Peczenik har påtalat, i en konkret rättsnorm som ger svar på hur en viss fråga bör bedömas.²³

Principer ska dock, enligt Dworkin, skiljas från samhällliga handlingsprogram. Principer karaktäriseras nämligen av att de ”definierar och skyddar en individuell rättighet”.²⁴ Ett samhällligt handlingsprogram tar, som namnet redan antyder, sikte på kollektiva mål i samhället. Dworkin menar att individuella rättigheter värderas högre än de kollektiva målen och så att säga ”trumfar” de kollektiva målen. I detta avseende finns likheter med de ”absoluta rättigheter” som förekommer hos Nozick. Men även om Dworkin medger att rättigheter har olika vikt, måste de alltså – för att vara ”riktiga” – övertrumfa samhällliga handlingsprogram.²⁵ Samtidigt förmår inte Dworkin att förklara varför vissa rättigheter, som mycket väl kan utgöra led i ett samhällligt handlingsprogram, trumfar andra samhällliga handlingsprogram. Möjligen kan skillnaden, vilket Alexy för fram, ligga i att rättigheter är mer preciserade än samhällliga handlingsprogram.²⁶

Gustafsson har länkat samman Dworkins åtskillnad mellan regler och principer med olika modeller av rättens nivåer på ett sätt som ger ett ytterligare djup för förståelsen av principers karakteristik. Principer finns enligt Gustafsson bakom eller jämsides rättsreglerna, ”som en mer övergripande tolknings- och förståelseram, öppna för omgivande samhälllig påverkan och i kontakt med moraliska, kulturella värden och mer generella filosofiska idéer.”²⁷ Principer befinner sig därmed också på en annan nivå än regler inom ramen för rättens struktur. På det allra konkretaste planet finns en systematiserad, ordnad och tolkad nivå, den så kallade rättsordningen. Rättsordningen består av de rättsnormer som normalt ingår i rättskällevärdet.²⁸

²⁰ Dworkin 1977 s. 23-25 och Simmonds 1988 s. 103-106.

²¹ Det finns många exempel på där regler faktiskt är motstridiga, i meningen att de ger olika rättsföljder för samma rättsfaktum. Ett exempel inom skatterätten är förhållandet mellan reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och den så kallade armlängdsregeln i 14 kap. 19 § IL. Denna regelkonflikt löstes genom RÅ 2004 ref. 13 där principen att särskild lag går före allmän lag (lex specialis) utpekade den senare regeln som tillämplig. Andra principer för lösandet av regelkonkurrens är att senare lag går före tidigare lag (lex posterior) och att överordnad lag går före underordnad lag (lex superior). Se Aldén 1998.

²² Dworkin 1977 s. 24-28 och 71-80. Jämför Persson Österman 1997 s. 55.

²³ Peczenik 1987 s. 53 och 58.

²⁴ Simmonds 1988 s. 111.

²⁵ Simmonds 1988 s. 153-154.

²⁶ Gustafsson 2002 s. 225-227 och Alexy 1992 s. 166.

²⁷ Gustafsson 2002 s. 45.

²⁸ Se avsnitt 1.4.2.

På en högre nivå, som benämns rättssystemet och dit man oftast kan hänföra principer,²⁹ är det i stället fråga om systematiserande, ordnande och tolkande av rättsordningen.

Rättssystemets egenskap av att systematisera, ordna och tolka rättsordningen innebär att frågor som lämnas obesvarade av rättsnormerna kan fyllas ut och kompletteras. På detta sätt blir rättssystemet betydelsefullt i materiellt hänseende. Rättssystemets mångfald av värderingar, teorier och principer får alltså en direkt betydelse för tillämpningen av rättsnormerna.³⁰ Det är värderingarna som in sin tur formar teorierna och principerna.³¹ Det faktum att rättsordningen består av värderingar i form av teorier och principer innebär också att den kan förändras, och har förändrats. De ledstjärnor som fått komma till uttryck i bland annat principer har vuxit fram i olika historiska och sociala skeenden. Att vissa värderingar kommer starkt till uttryck i vår nuvarande rättsordning behöver alltså inte betyda att värderingarna har varit lika styrande historiskt. Värderingar förändras över tid och likaså utfallet vid rättstillämpningen där värderingarna indirekt kommer till uttryck.³² Därmed är en viktig slutsats att den tillämpade rätten i någon utsträckning består av ”mjukt” materia; sådana värden och principer som har formats i historiska och sociala sammanhang.

2.4 Allmänt om principer i skatterätten

Det är vanligt att principer nämns i skatterättsliga sammanhang. Det finns flera avhandlingar och monografier som har centrerat kring enstaka principer och behandlat dessa i närmast uttömmande utsträckning. Det finns också flera exempel på hur diskussioner om principers innebörd förekommit i artiklar i någon av landets skattetidskrifter.

Persson Österman har i sin avhandling om kontinuitetsprincipen gjort en genomgång av svensk skatterättslig litteratur där forskare för fram uppfattningen att principargument är legitima och kan ha betydelse för lösandet av skatterättsliga frågor.³³ Bland annat nämns Muténs uppfattning att det realekonomiska betraktelsesättet var användbart när två lösningar framstod som likvärdiga och lika rättssäkra, i egenskap av en utfyllande tolkningsprincip.³⁴ Också den ”gyllene regeln”, det vill säga principen om att dubbelbeskattningsavtal aldrig kan utvidga Sveriges skatteanspråk, fördes fram i doktrinen.³⁵ Samtidigt nämns exempel där principer inte har fått samma acceptans i doktrin. Bland annat hänvisar Persson Österman till en äldre avhandling om kontinuitetsprincipen som möttes av omfattande kritik.³⁶

Synpunkter har riktats mot att de diskussioner som har förts angående principer i den skatterättsliga doktrinen inte har legat på en mer övergripande nivå. Persson Österman, med vilken Moëll verkar instämma, för fram att det saknas en diskussion om principargumentets normativitet eller varifrån principer härleds.³⁷ Som jag tolkar synpunkten, efterfrågas alltså en

²⁹ I den utsträckning principerna inte har kodifierats och fått formen av en konkret och tillämpbar regel.

³⁰ Gustafsson 2002 s. 48 samt Peczenik m.fl. 1990 s. 17–18.

³¹ Pöyhönen 1988 s. 381–383. Ett annat sätt att benämna skillnaden mellan regler, principer och värderingar (eller paradigm), har förts fram av Tuori, som skiljer mellan rättens ytnivå, rättskultur och djupstruktur. Se främst Tuori 1999 s. 9–12.

³² Gustafsson 2002 s. 48–49.

³³ Persson Österman 1997 s. 56–57.

³⁴ Mutén 1959 s. 117–118.

³⁵ Ursprungligen i Sandström 1949 s. 36–38 och därefter Arvidsson 1990 s. 184 och Lindencrona 1994 s. 24.

³⁶ Persson Österman 1997 s. 98–99.

³⁷ Persson Österman 1997 s. 57 och Moëll 2003 s. 20–21.

mer framskjuten diskussion om principers ställning i argumentationen och alltså i vilken utsträckning principer ska vara styrande vid val av lösning på ett skatterättsligt problem. Också hur principer uppkommer bör få en framskjuten plats i framställningarna.

Sådana synpunkter får sannolikt bemötas inom ramen för behandlingen av respektive princip. Som framhållits i avsnitt 2.2 är principer bärare av olika värden och kan därmed också göra sig mer eller mindre gällande i en given situation. Det är alltså inte möjligt att en gång för alla fastslå vilken vikt man i rättstillämpningen ska fästa vid principer i största allmänhet. Samtidigt har jag fått intrycket av att man i doktrin har en benägenhet att vilja föra fram den egna behandlade principen som både tillämpbar och viktig i materiella frågor. Arvidsson drog exempelvis slutsatser i konkreta rättstillämpningsfrågor utifrån den ”gyllene regeln”. Hultqvist gjorde detsamma i fråga om legalitetsprincipen, varvid han bland annat har förklarat att legalitetsprincipen utgör ett hinder för tillämpningen av skatteflyktslagen.³⁸

Det är dock möjligt att göra en mer preciserad uppdelning av de principer som kommer till uttryck i skatterätten. En indelning av olika skatterättsliga principer har gjorts av Pålsson. Indelningen är förenklad och det finns utrymme att hänföra en princip till olika kategorier.

Pålsson gör en uppdelning av principer sett till omfattning, upphov och användning. Utifrån omfattning identifierar Pålsson principer som är relevanta för många olika rättsområden och principer som bara har relevans för skatterätten. En indelning görs också utifrån hur principerna kommer till uttryck (upphov) där skillnad görs å ena sidan mellan principer som kommit till uttryck i lagtext och å andra sidan principer som har uppkommit inom ramen för rättspraxis eller doktrin. Slutligen delar Pålsson upp principer som legat till grund för skatterättens utformning och principer som används vid tolkning av regler.³⁹ Med viss modifikation skulle jag vilja lägga till, som en del av uppdelningen efter användning, om principen är riktad till lagstiftaren (vid stiftande av lag) eller till rättstillämparen (vid tillämpande av lag).

Uppdelningen fyller den pedagogiska funktionen att man lättare ska kunna skilja principer åt. Samtidigt har uppdelningen också betydelse i utvärderingen av enskilda principer. Även om en princip inte kommit till direkt uttryck i lagtext utan format ett regelverk, är det fortfarande fråga om en princip som kan få betydelse i ”svåra fall”. I tillägg fyller uppdelningen också en viktig funktion eftersom den kan användas för att delvis modifiera Dworkins uppdelning mellan principer och regler. Dworkin menar nämligen att principer antingen väger tyngre, lika mycket eller mindre än andra principer vid en sammanvägning. Men, som Peczenik också påpekar, bortser Dworkin från att principer kan vara ojämförbara till deras natur, det vill säga inte vara möjliga att vägas mot varandra.⁴⁰ Man kan exempelvis svårligen vikta neutralitetsprincipen (att val av handlingsalternativ ska vara skattemässigt neutrala) med likhetsprincipen om man utgår från att den förra är riktad till lagstiftaren och den senare till rättstillämparen. Principerna är alltså ojämförbara i detta avseende.

³⁸ Hultqvist 1995 s. 512–513.

³⁹ Pålsson 2007 s. 31–33.

⁴⁰ Peczenik 1986 s. 143.

2.5 Om principer och tolkning av skattelag

Man kan fråga sig i vilka rättstillämpningssituationer som principer kan bli aktuella att tillämpa. Är det i varje fall som en regel leder till orimliga resultat? Är det när tillämpliga regler är vaga till sin ordalydelse? Gäller det endast till fördel för den skattskyldige eller också till nackdel för denne? Dessa frågor aktualiserar en rad ställningstaganden som är utmärkande för skatterätten. För att det ska vara möjligt att besvara i vilka situationer, rent teoretiskt, som principer kan komma till användning, kommer jag att ge en grundläggande beskrivning av ramarna för den skatterättsliga prövningen.

När skatterätten tillämpas i praktiken är det i första hand utifrån lagtexten som den materiella frågan avgörs. På skatteområdet har lagtexten stark ställning i jämförelse med andra rättsområden eftersom föreskrifter om skatt endast får meddelas av riksdagen genom lag, 8 kap. 2 § regeringsformen, RF. Detta krav, som brukar kallas föreskriftskravet, rymms inom legalitetsprincipen. Vid en första anblick innebär legalitetsprincipen att de lösningar på skatterättsliga problem som presenteras i rättstillämpningen bör inrymmas i den ordalydelse som kommer till uttryck i den tillämpliga regeln. Stöd för denna uppfattning finns också att hämta i Högsta förvaltningsdomstolens praxis.⁴¹

Hultqvist har lanserat en mer vidsträckt syn på legalitetsprincipen. Enligt Hultqvist består legalitetsprincipen av föreskriftskravet, analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet och bestämdhetskravet.⁴² Legalitetsprincipen kan vidare tillämpas i konkreta rättstillämpningssituationer. Föreskriftskravet har sin grund i 8 kap. 2 § 2, 3 § 2 och 2 kap. 10 § RF och innebär att endast de normer som rymms i lagtextens ordalydelse får tillämpas.⁴³ De normer som finns utanför lagtextens ordalydelse får alltså inte tillämpas, vilket också är ett uttryck för legalitetsprincipens andra del: analogiförbudet. Retroaktivitetsförbudet, som har behandlats mer ingående av andra författare,⁴⁴ kommer till uttryck i 2 kap. 10 § andra stycket RF. Bestämdhetskravet innebär att de regler som riksdagen stiftar ska vara så precisa att skattskyldiga ska veta de skattemässiga konsekvenserna av deras handlanden. Tanken med kravet är att förhindra att normgivningen i praktiken förskjuts till domstolarna som får fylla ut regler i varje enskilt fall.⁴⁵

Det finns flera forskare som har uttryckt tveksamhet kring huruvida legalitetsprincipen verkligen är kodifierad i regeringsformen och kan användas som norm i rättstillämpningen. Alhager (numera Kristoffersson) ställde sig år 1999 tveksam till om legalitetsprincipen verkligen hade kodifierats i regeringsformen eller inte.⁴⁶ Hultqvist har också vidgått att man inte uttryckligen berört legalitetsprincipen vid införandet av 1974 års regeringsform.⁴⁷ Det ska dock påpekas att utformningen av 8 kap. RF har ändrats därefter till förmån för Hultqvists uppfattning.⁴⁸ Det är inte säkert om Alhager håller fast vid sin uppfattning.

Påhlsson har i en artikel uttryckt uppfattningen att endast det faktum att legalitetsprincipen och likhetsprincipen blivit reglerade i regeringsformen inte är tillräckligt stöd för att de ska tillämpas på samma sätt som övriga regler. Tvärtom är principerna vaga till sin utformning (legalitetsprincipen uppfyller inte sitt eget bestämdhetskrav!) och beroende av bakomliggande värderingar. De kan därför inte vara annat än ”kontrollstationer för god, förnuftig juridik. Tveksamma lösningar bör regelmässigt stämmas av mot dem. Underlåter man detta så kan det leda till misstag som skadar rättsordningens legitimitet, i betydelsen

⁴¹ Se bland annat RÅ 1999 ref. 62 och RÅ 1999 not. 245 samt de skiljaktiga i HFD 2011 ref. 79.

⁴² Hultqvist 2016 s. 730–732.

⁴³ Hultqvist 1995 s. 112–113.

⁴⁴ Se främst Hagstedt 1975 och Fast Lappalainen 2019.

⁴⁵ Hultqvist 2016 s. 743.

⁴⁶ Alhager 1999 s. 76–78.

⁴⁷ Hultqvist 1995 s. 101.

⁴⁸ Se SFS 2010:1408, prop. 2009/10:80 s. 219–225 och SOU 2008:125 s. 555–560.

trovärdighet och systemacceptans.”⁴⁹ Det går även att ifrågasätta bestämdhetskravets förankring i rättskällor. Det stöd som finns synes vara främst NJA 2008 s. 946 som gällde straffbarheten för smygfilmning.

Även om legalitetsprincipen i dess helhet inte har fått utslag i rättstillämpningen är en relativt säker slutsats att lagtexten har väldigt stor betydelse i den skatterättsliga tillämpningen. Därtill är det framför allt Högsta förvaltningsdomstolens praxis som har betydelse för rättstillämpningen i skattemål. Det finns nämligen, på goda grunder, skäl att utgå från att såväl Skatteverket som underinstanser avgör frågor i enlighet med avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen.⁵⁰ Högsta förvaltningsdomstolen följer också sin egen praxis om det inte framstår som angeläget⁵¹ att en praxisändring bör ske och då sker det i plenum.⁵²

Men att åberopa ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen i ett annat mål innebär inte bara att man utgår från den tysta prejudikatbundenhet som råder. Pålsson menar nämligen att åberopandet av praxis också innebär ett åberopande av likhetsprincipen i 1 kap. 9 § RF, det vill säga att lika fall ska behandlas lika.⁵³ Praxis åberopas i första hand för att en fråga ska bli bedömd på motsvarande sätt som i avgörandet eller i varje fall med beaktande av det. Att bedömningen ska vara likvärdig har i sin tur att göra med att den som åberopar praxis anser att omständigheterna i relevanta delar är likvärdiga.

Likhetsprincipens ställning är inte lika omdiskuterad som legalitetsprincipens. Den mest utförliga studien har gjorts av Pålsson i monografin *Likhet inför skattelag* (2007). Likhetsprincipen har, menar Pålsson, relevans i rättstillämpningen oberoende av om den grundar sig i en regel eller inte. Det komplicerade är inte att lika fall ska behandlas lika, utan vilka fall som ska anses lika. Avgränsningen av jämförbara fall vilar på bedömarens egna värderingar, som av legitimitetsskäl bör redovisas öppet.⁵⁴ Av Pålssons undersökning följer dock att de likhetsbedömningar som görs av Högsta förvaltningsdomstolen saknar enhetlighet och bidrar i liten utsträckning till närmare vägledning i hur en likhetsbedömning ska göras. De kriterier som kunde antas kunna bestämmas utifrån empiriska undersökningar, visade sig vara baserade på antaganden och värderingar.⁵⁵

Inom skatterättslig doktrin talas om att tolkning av skattelag görs i ”svåra fall”.⁵⁶ Jag uppfattar uttrycket som att det är inom föreskriftskravets ramar som de svåra fallen anses uppstå. Som ett abstrakt exempel kan ges att två var för sig oförenliga tolkningar av en rättsregel ryms inom lagtextens ordalydelse (”mängden rimliga tolkningar”⁵⁷). Det krävs därmed något ytterligare för att avgöra vilken tolkning som ska ges företräde. Som framgått ovan är det uppenbart att om det finns avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen som direkt eller indirekt pekar ut en viss tolkning som den riktiga, så bör dessa följas. Men i avsaknad av rättspraxis krävs andra källor för de svåra fallen.

I en traditionell rättskällelära är det i första hand förarbeten som utpekats som relevant källmaterial av det skälet att de, bortsett från själva lagtexten, är resultatet av lagstiftnings-

⁴⁹ Pålsson 2014 s. 568.

⁵⁰ Se exempelvis Höglund 2017 s. 153–154. Se även Peczenik 1995 s. 239–241.

⁵¹ Om det så kallade angelägenhetskravet, se HFD 2019 not. 31.

⁵² Ett före detta justitieråd har uttryckt saken som att Högsta förvaltningsdomstolens viktigaste rättskälla är domstolens egen praxis.

⁵³ Pålsson 2007 s. 13 och 39–42 och Pålsson 2011 s. 115.

⁵⁴ Pålsson 2007 s. 225–226.

⁵⁵ Pålsson 2007 s. 227–228.

⁵⁶ Se Tjernberg 2018 s. 15. Jämför Peczenik 1995 s. 291.

⁵⁷ Hultqvist 1995 s. 332.

arbetet och att de ”belyser lagens ändamål”.⁵⁸ Användandet av förarbeten är en omdebatterad fråga i skatterättslig doktrin och min avsikt är inte att redogöra för de meningar som har förts fram.⁵⁹ Jag nöjer mig därför med att konstatera att det i många situationer finns skäl att fästa stor vikt vid vad som framhålls i förarbetena om en viss bestämmelse.⁶⁰ Detta verkar också ligga närmast hur förarbeten tillämpas i domstolar.

I den rättsvetenskapliga diskussionen om tolkning av skattelag har principer fått begränsat utrymme. Tjernberg har fört fram att principer inte har självständig betydelse vid tolkning och tillämpning av gällande rätt. Principer har snarare betydelse för förståelsen av skattereglerna. Samtidigt verkar Tjernberg vara öppen för att principiella resonemang (sådana baserade på överordnade normer, principer och värderingar) kan tillmätas betydelse i rättstillämpningen förutsatt att de ryms inom ”lagtextens betydelseområde”.⁶¹ Ett aktuellt exempel där det funnits utrymme för inslag av värderingar är i målen om klimatkompensation (bland annat RÅ 2000 ref. 31 I och II, HFD 2014 ref. 62 och senast HFD 2018 ref. 55).

Gemensamt för de tre ovanstående målen var att de gällde möjligheten att göra avdrag för marknadsföringsutgifter av olika slag, främst sponsring och klimatkompensation. De skattskyldiga hävdade att utgifterna var avdragsgilla enligt 16 kap. 1 § IL medan Skatteverket ansåg att utgifterna föll under undantaget i 9 kap. 2 § IL. Framför allt riktades kritik mot 2014 års rättsfall eftersom den skattskyldige inte medgavs avdragsrätt. I 2018 års rättsfall uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att det förra avgörandet inte skulle förstås som att avdrag för klimatkompensation aldrig skulle få göras. I stället medgavs den skattskyldige avdrag för klimatkompensationer.

Persson Österman identifierar behovet av överordnade tolkningsnormer (principer) i rättstillämpningen som kan bidra till att regler tolkas och preciseras. Normerna ska vara så vaga att det är möjligt att skapa enhetlighet och konsekvens i rättsordningen. Ett system där sådana tolkningsnormer tillåts få utrymme, kallar Persson Österman för ett realistiskt system. Även om ett sådant system kanske minskar förutsebarheten, är förutsebarheten en målsättning som i sig är svår att nå med dagens skattesystem. Att domaren har möjlighet att tillämpa tolkningsnormer lär inte påverka förutsebarheten i någon beaktansvärd utsträckning. Tvärtom kan ett formalistiskt system utan tolkningsnormer innebära att det blir svårare att avgöra oklara fall.⁶²

Men även om Persson Österman medger att en sådan tolkningsnorm bör finnas i ett realistiskt system intas ett mer försiktigt synsätt i frågan var principer kan härledas från. Principerna ska härledas från lagstiftningen och det rättsliga materialet i övrigt. Samtidigt förutsätts systemet från vilket det rättsliga materialet hämtas vara konsekvent och sammanhängande. Persson Österman ifrågasätter också mot denna bakgrund om kontinuitetsprincipen uppfyller de uppställda kraven.⁶³ Sammanfattningsvis förs följande fram:

”I de fall lagregler är oklara och inga förarbetsuttalanden finns förefaller emellertid plats finnas för rättspolitiska överväganden i rättstillämpningen. För att en princip som kontinuitetsprincipen skall kunna få genomslag i rättstillämpningen måste dock de skäl som bär upp principen vara övertygande. *Det är inte*

⁵⁸ Peczenik 1995 s. 242–243.

⁵⁹ För en översikt hänvisas till Tjernberg 2018 s. 83–99 samt där gjorda hänvisningar.

⁶⁰ Se särskilt Lindencrona 1983 s. 491–493.

⁶¹ Tjernberg 2018 s. 126–127.

⁶² Persson Österman 1997 s. 60–63.

⁶³ Persson Österman 1997 s. 62–63.

principen som sådan som har någon normativ kraft utan de skäl som bär upp principen. Det måste också kunna visas att dessa skäl eller ändamål har legat till grund för utformningen av rättsreglerna och till viss del kanske redan styrt praxis för att normativ styrka skall uppnås. Kontinuitetsprincipen måste således kunna härledas från någon auktoritativ källa för att den skall kunna tillämpas som supplementär tolkningsnorm.”⁶⁴

Mer öppen för användandet av principer i rättstillämpningen är Kellgren. Utgångspunkten är densamma som för Persson Österman: de rättskällor som ryms inom den traditionella rättskälleläran är ofullkomliga för att lösa alla typ av problem. Det är i princip en nödvändighet att domaren i rättstillämpningen gör självständiga val utifrån de målsättningar som anses relevanta för att uppnå den rimligaste lösningen.⁶⁵ De målsättningar som Kellgren ställer upp är bland annat lojalitet, förutsebarhet, likformighet och materiell lämplighet. Inom ramen för målsättningen materiell lämplighet anser Kellgren att de centrala skatterättsliga principerna kan ”tjäna som ledstjärnor för analys av materiell lämplighet vid rättstillämpningen”⁶⁶.

I sin undersökning av levnadskostnader har Pahlsson skapat en teoretisk modell för att förklara begreppen omkostnad och levnadskostnad. Med stöd i lagtext och praxis formulerade Pahlsson hur kriterierna för avdragsrätt bör formuleras för ökad koherens. Modellen bygger på faktorer som är användbara för fastställandet av ett rimligt förhållande mellan intäkt och kostnad. Genom kriteriernas koherens behåller analysen sitt vetenskapliga värde.⁶⁷ Som jag uppfattar Pahlsson är det alltså inom föreskriftskravets ramar som han har utformat en modell för hur man bör se på omkostnader och levnadskostnader. Denna modell bygger på Pahlssons uppfattning av hur intäkter och kostnader ska förhålla sig till varandra. Uppfattningen bygger i sin tur på vissa värderingar varav den starkaste är uppnåendet av normativ koherens. Avståndet till att argumentera utifrån principer är därigenom inte särskilt långt. Pahlsson har uttryckt något liknande i ett annat sammanhang också:

”Samtidigt skall inte underskattas värdet av att man med motiveringar av god kvalitet kan bekräfta sådana tankegångar som anses bära genomströmma skatterätten, och som därför åtnjuter legitimitet, t.ex. önskemålen om neutralitet, legalitet och likhet inför lagen. Det är min uppfattning att övergripande målsättningar som dessa ger utrymme för en mer realistisk tolkningslära än den vi är vana vid i svensk skatterätt sedan decennier. Den i och för sig välkomna uppmärksamhet som visats exempelvis legalitetsprincipen under senare år, medger inte någon rättstillämpare monopol på att beskriva den verklighet som inordnas under rättsregler. En öppenhet av det slag jag förespråkar kan möjliggöra kraftfulla insatser mot skatteflykt såväl som välmotiverade generösa bedömningar in casu.”⁶⁸

Uppfattningen inom den skatterättsliga doktrinen verkar alltså vara att principer fyller viktiga och nödvändiga funktioner också inom ramen för gällande rätt. Den osäkerhet som Persson Österman uttrycker inför kontinuitetsprincipen (om det verkligen är en princip) beror, som jag uppfattar det, på att han ställer tämligen höga krav på principers uppkomst. Att normerna ska hämtas från ett rättsligt material som är konsekvent och sammanhängande är svårt av den anledningen att det rättsliga materialet sällan är konsekvent och sammanhängande. Även om den svenska inkomstskatterätten utformades med vissa principiella målsättningar i åtanke visar

⁶⁴ Persson Österman 1997 s. 65. Persson Östermans kursivering.

⁶⁵ Kellgren 1997 s. 27–35.

⁶⁶ Kellgren 1997 s. 71 och 73.

⁶⁷ Pahlsson 1997 s. 68–69.

⁶⁸ Pahlsson 1998 s. 548–549.

dagens system att många regler saknar sådan anknytning. Regler har tillkommit av olika skäl och det är tydligt att olika politiska överväganden och kompromisser tas till uttryck i skattereglerna.

Samtidigt är det också tydligt att principer på olika nivåer kan vara motstridiga på ett sätt som regler inte kan vara. Som framgått ovan av min redogörelse för bland annat Dworkins syn på principer och regler (avsnitt 2.2–2.3), ger principer uttryck för grundläggande ideal och som kan väga olika tungt i det enskilda fallet. Det innebär att en princip kan ges övertag vid tillämpningen av vissa regler medan en annan princip kan slå igenom i andra situationer. En viktig egenskap hos principer är alltså att de kan vägas mot varandra och därmed också vara motstridiga. Jag menar därför att någon total koherens varken gäller för det rättsliga material som principer härrör från, eller för principerna själva. Redan det faktum att exempelvis kontinuitetsprincipen har fått genomslag på såväl regelsystemnivå som i rättstillämpningen tyder på att det är en fråga om en princip som får viktas mot andra värden i det enskilda fallet.⁶⁹

2.6 Sammanfattande slutsatser

I detta kapitel har jag sökt utreda de olika beståndsdelarna av principer i allmänhet och inom ramen för den svenska skatterätten. Därtill har jag utvecklat i vilken utsträckning principer har utrymme i rättstillämpningen. De slutsatser jag drar är följande. Principer är bärare av vissa bakomliggande värden och befinner sig oftast på en mer abstrakt nivå än vanliga rättsregler. De har sin främsta funktion i rättstillämpningssammanhang när varken lagtext, praxis eller förarbeten ger något entydigt svar på en rättsfråga. Principer är, olikt nämnda rättskällor, inte av karaktären ”antingen-eller” utan viktas mot andra principer. Det innebär att en princip kan få stort genomslag i en situation men sakna betydelse i en annan.⁷⁰

Skatterätten är speciell eftersom föreskriftskravet har en stark ställning i rättstillämpningen. Kravet innebär att en rättslig lösning bör rymmas inom lagens ordalydelse. På grund av detta ställer sig flera forskare tveksamma till i vilken utsträckning som principer ska tillmätas betydelse i rättstillämpningen. Bland annat har det hävdats att principer måste härröra från ett tillräckligt koherent material för att kunna betraktas som en princip. Samtidigt är det knappast realistiskt med hänsyn till att skatterätten sedan länge förlorat sin karaktär av att vara koherent. I stället måste man erkänna att principer kan vara en del av rättstillämpningen även om de vilar på en svag grund och även om de strider mot andra principer eller till och med regler.⁷¹

Mångtydigheten i ord och uttryck medför att lösningen på juridiska problem inte alltid kan finnas i enbart lagtexten eller för den delen med hjälp av förarbeten. Principer utgör enligt min mening ett viktigt komplement till lagtexten och öppnar upp för att framför allt domstolar i svårare fall ska kunna blanda in mer ”mjuka” värden i rättstillämpningen. Att ta hänsyn till grundläggande värderingar i rättstillämpningen kan bidra till att öka samhällets acceptans för de rättskipande myndigheterna liksom stärka rättsordningens koherens.⁷²

⁶⁹ Se exempelvis reglerna i 23 kap. IL, HFD 2011 ref. 79 och HFD 2019 ref. 7. Jämför Mutén 1998 s. 150–151 samt Gunnarsson 1998 s. 557.

⁷⁰ Se avsnitt 2.2–2.3.

⁷¹ Se avsnitt 2.4–2.5.

⁷² Se exempelvis MacCormick 1984 s. 237–238.

3 Berättigade förväntningar som princip och värde

3.1 Introduktion

När principer diskuteras i största allmänhet inom skatterätten är det ofta sett till vilken konkret inverkan de har på olika tolkningssituationer. Ofta syftar framställningarna inte till att vara heltäckande i den mening att allt som har betydelse för principen behandlas, utan oftast behandlas principen ur ett visst perspektiv. Vad som dock regelmässigt utelämnas ur dylika framställningar är någon närmare redogörelse för vilka grundantaganden och premisser ("värden") som principerna vilar på. Kanske är det en icke-fråga som jag råkar ha fått upp ögonen för. Men jag menar att det är viktigt att utreda på vilka grunder man argumenterar när man åberopar exempelvis legalitetsprincipen eller likhetsprincipen. För om syftet är att argumentera för en viss lösning utifrån en princip, är det viktigt att grunderna för argumentationen kommer fram i öppet ljus och kan angripas av den man argumenterar mot.

Av detta skäl är syftet med detta kapitel att skapa en ideologisk kontextualisering av principen om skydd för berättigade förväntningar. Till att börja med kommer jag att översiktligt diskutera i vilket ideologiskt sammanhang (vilken diskurs) som skatterätten, enligt min uppfattning, befinner sig och därmed vilka argument som förfäktas och vad dessa grundar sig på. Därefter behandlas de ideologiska grunder som en princip om skydd för berättigade förväntningar vilar på. Här ingår att diskutera hur dessa värden förhåller sig till andra värden inom skatterätten och i vilken utsträckning de kan samexistera. I efterföljande avsnitt görs en närmare avgränsning av principen och vilka möjliga faktorer som går att beakta inom ramen för den. Spänningsförhållandet mellan olika värden samt den precisering som görs kommer att ligga till grund för en senare utvärdering av hur principen kommer till uttryck i lagstiftning och rättstillämpning på såväl EU-rättslig nivå som i svensk rätt.

3.2 Den skatterättsliga kontexten

Den moderna svenska skatterätten har sin grund i Sveriges starka ställning som välfärdsstat under större delar av 1900-talet. Sociala reformer kom att införas i början av seklet i syfte att förbättra medborgarnas välbefinnande. Folkpensioner infördes samtidigt som värnskatten implementerades för att täcka ökade kostnader i samband med det första världskriget. Senare reformer inbegrep höjda socialbidrag och livsmedelsrabatter under andra världskriget. Reformerna visade sig vara lyckade och välbefinnandet ökade. De sociala åtgärder som krävdes för denna välbefinnandökning var dock kostsamma och krävde finansiering. Detta fick till följd att skattesatserna på sikt höjdes för såväl inkomst-, arvs- som förmögenhetsskatterna. Den tillfälliga värnskatt som infördes blev permanent och uppgick i den ordinära inkomstskatten. Samtidigt drabbade sällan de ökade skatterna de enskildas konsumtionsförmåga i negativ riktning eftersom den ekonomiska tillväxten fortsatt var hög efter det andra världskriget.⁷³

I takt med att tillväxten minskade var det inte längre möjligt att genomföra program för sociala reformer i samma utsträckning. Tvärtom var staten tvungen att minska utgifterna för att

⁷³ Löwnertz 1983 s. 25.

inte skapa underskott i statsbudgeten.⁷⁴ Parallellt med denna utveckling, som enligt vissa är början på välfärdsstatens fall, har marknadsliberalismen och andra neoliberala strömningar fått ökad popularitet bland politiker och akademiker och kom att nå sin höjdpunkt på 90-talet, det vill säga under samma tid som 1990–1991 års skattereform genomfördes. Neoliberala tankar utvecklades genom Hayek som en reaktion mot ett socialistiskt planhushållningstänkande. Idén var att staten skulle skapa ramarna för att den fria, tillväxtfrämjande konkurrensens framväxt. Skattesystemet fick enligt Hayek däremot inte leda till minskade möjligheter att investera, eftersom detta hämmar ekonomiska framsteg. Hayek förespråkade som ett led i detta en låg beskattning utan progressiva inslag.⁷⁵

Även om Hayek inte var en direktuttalad förebild i det svenska skattereforment eller för politikerna som beslutade i frågorna är det tydligt att den neoliberala synen på skatter som i första hand en begränsande faktor för ekonomisk tillväxt har präglat den skatterättsliga diskursen i Sverige.⁷⁶ Redan den omständighet att det i regeringsformen framgår att skatt endast får tas ut med stöd av lag indikerar en viss syn på skatter. Detsamma gäller för den stundvis tillspetsade diskussionen som funnits kring 3:12-reglerna och deras räckvidd. I förlängningen grundar sig synsättet i att skatter, om de nu måste finnas, ska vara rättssäkra i meningen förutsebara.

Ett resonemang i linje med detta kan lyda att företag genomför transaktioner och anpassar prissättning och så vidare utifrån vissa förutsättningar av såväl juridisk som ekonomisk art. Det kan sedan visa sig att reglerna inte alls innebär det utfall som företagen räknat med vilket i sin tur får oförutsedda ekonomiska konsekvenser. Om företagen i framtiden vet att det inte är möjligt att förutse utfallet av vissa regler, och att ett av flera möjliga utfall får negativa ekonomiska konsekvenser, lär företagen ta detta i beaktande i beslutet om en transaktion över huvud taget ska genomföras. – Låt vara att transaktionerna i sig själva utgör ett affärsmässigt riskmoment för om de på längre sikt leder till lönsamhet eller inte. Genom detta resonemang blir det också tydligt att retroaktivitetsförbudet har en nära koppling till legalitetsprincipen och skyddet för rättssäkerhet.⁷⁷

En annan faktor som kan ha fått betydelse för den skatterättsliga diskursen och särskilt avseende rättssäkerhetsfrågor är förhållandet till straffrättens område. När det först talades om en skatterättslig legalitetsprincip var det genom att en jämförelse gjordes till den straffrättsliga motsvarigheten. Ljungman hävdade nämligen att vid tolkning av skattelag skulle rättssäkerheten sättas i främsta rummet på grund av skatternas ingripande ekonomiska verkningar och att en jämförelse därför var nära till hands.⁷⁸ En sådan jämförelse verkar dock förutsätta en viss syn på skatter som förenklat betonar en avsaknad av motprestation vid betalning av skatt ("tvångsbidrag").⁷⁹ Ett sådant synsätt bortser möjligen, skulle vissa hävda, i alltför stor utsträckning från indirekta motprestationer liksom att det krävs vissa förutsättningar i samhället för att företag ska kunna verka (bland annat en fungerande rättsordning).

⁷⁴ Löwnertz 1983 s. 25.

⁷⁵ Hayek 1956 s. 272–282.

⁷⁶ Verklighetsbilden är dock mer komplicerad än så, och det finns flera faktorer som bidrar till en avhållsam syn på skatter. En annan faktor som förtjänar att nämnas är den ökade "rättighetifieringen" som har skett till följd av bland annat inkorporeringen av Europakonventionen och medlemskapet i EU. Olika slags rättigheter har fått en allt starkare ställning och åberopas också oftare i domstolar än tidigare. För mer om rättighetifiering, se Gustafsson 2018, särskilt s. 51–57.

⁷⁷ Peczenik 1995 s. 51.

⁷⁸ Ljungman 1947 s. 21–23. Jämför Bergström 1978 s. 65–66.

⁷⁹ Om definitionen av termen skatt, se prop. 1973:90 s. 213.

Oavsett om man delar synsättet eller inte står det klart att flera andra skatterättsforskare kommit att dela uppfattningen att legalitetsprincipen bör ha en stark ställning i svensk skatterätt. Särskilt är så fallet efter att ändringar gjorts i det nuvarande 8 kap. RF som delvis bekräftar den rådande uppfattningen om legalitetsprincipens vara. Som det har framgått tidigare råder det dock delade meningar om principens räckvidd. Det finns dock anledning att anta att de värden som ligger till grund för principen, bland annat det starka intresset av förutsebarhet, inverkar på den skatterättsliga diskursen.

Legalitetsprincipen, om den tolkas som ett absolut krav på lagstöd, är en princip som vilar på neoliberala grunder eftersom den så tydligt betonar värdet av rättssäkerhet och förutsebarhet, vilket jag menar beror på en grundsyn på skatter som tillväxthämmande och att jämföra med brott. En så långtgående princip hade varit mer överflödig om man hade anlagt en annan syn på skatter (exempelvis som en del av ett socialt kontrakt eller dylikt). Likhetsprincipen å andra sidan har som utgångspunkt att skydda värden som rättvisa mellan medborgare genom att lika fall ska behandlas lika. Värdet av likabehandling kan sägas göra sig lika gällande oberoende av hur man ser på uttaget av skatt som sådant. Man skulle därför kunna fråga sig på vilket sätt likhetsprincipen utmärker sig just på det skatterättsliga området, annat än att bestämmandet av vilka fall som ska behandlas lika utformas utifrån den skatterättsliga kontexten (men det är ju inte specifikt för den skatterättsliga kontexten).

En strikt tolkning av legalitetsprincipen innebär att den exkluderar beaktandet av värden i rättstillämpningen. Skatt ska tas ut med stöd av lag alldeles oberoende av konsekvenserna i det enskilda fallet och oavsett om detta är till den skattskyldiges för- eller nackdel. I det enskilda fallet kan detta innebära materiellt otillfredsställande resultat som dubbelbeskattning eller ingen beskattning alls. I förlängningen kan sådana resultat leda till bristande förtroende för rättsordningen och skattesystemets legitimitet kan äventyras.⁸⁰ Ett sådant problem skulle dock kunna lösas genom att legalitetsprincipen i första hand tillämpas till den skattskyldiges fördel. Det framstår dock som ologiskt om man då samtidigt förespråkar en legalitetsprincip med ett absolut krav på lagstöd.⁸¹ Och då skulle man lika gärna kunna öppna upp för andra lämplighetshänsyn (vilket inte behöver förstås som något negativt, ska understrykas).

Sammantaget menar jag att den skatterättsliga diskursen i hög grad är präglad av framför allt två perspektiv. Det ena perspektivet är att skatter generellt sett ses som hämmande för en ekonomisk tillväxt och att skatter därför bör vara så låga som möjligt. Synsättet kan hänföras till Hayek och neoliberal ekonomisk teori. Det andra perspektivet är att skatter sedan lång tid jämförts med straff vilket får till följd att intresset av rättssäkerhet blir ännu starkare än om man anlägger ett mer ”socialt” perspektiv på skatter. Sammantaget innebär dessa två perspektiv att intresset av rättssäkerhet och förutsebarhet väger särskilt tungt på skatterättens område. Som kommer att framgå i det följande är detta både förenligt och i strid med ett skydd för berättigade förväntningar.

⁸⁰ Se exempelvis Pahlsson 1998 s. 548–549.

⁸¹ Hultqvist 1995 s. 181. En närliggande fråga är när två tolkningsalternativ av en regel framstår som likvärdiga bortsett från att den ena gynnar den skattskyldige. Att sådana skäl kan tillmätas betydelse ligger i linje med legalitetsprincipen och det nedan behandlade rättsfallet RÅ 2003 ref. 76.

3.3 Den ideologiska grunden

Ett skydd för berättigade förväntningar bidrar för det första till att gynna förutsebarhet. Principen bidrar till att skattskyldiga ska ha möjlighet att kunna förutse konsekvenserna av deras handlanden och utifrån denna förutsebarhet planera sin verksamhet.⁸² I detta avseende finns likheter med legalitetsprincipen där förutsebarheten består i att kunna utläsa de skattemässiga konsekvenserna av transaktioner i lagtexten. På motsvarande sätt skyddar berättigade förväntningar att enskilda ska kunna agera i enlighet med ett etablerat rättsläge eller det meddelande⁸³ som lämnas av en myndighet när den senare vill frångå den tidigare intagna ståndpunkten. Principiellt ser jag inte varför den skattskyldige i den ena situationen skulle vara mer skyddsvärd än i den andra. När det är fråga om förändringar i lagstiftningen kanske det dock ligger närmare till hands att jämföra med retroaktivitetsförbudet än legalitetsprincipen även om de till viss del överlappar.

På ett övergripande plan finns det dock skillnader mellan principen om skydd för berättigade förväntningar och legalitetsprincipen. Det finns nämligen inget principiellt hinder för att berättigade förväntningar kan uppkomma även avseende en myndighets meddelande när detta står i strid med den lagstiftning som gällde när meddelandet lämnats. I sådana fall måste en avvägning göras mellan intresset av lagstöd och intresset av skydd för berättigade förväntningar. En möjlig ståndpunkt i denna avvägning skulle vara att berättigade förväntningar inte ens kan uppkomma när en myndighet lämnat ett lagstridigt meddelande.

En intressant iakttagelse är att även om de båda principerna verkar överlappa sett till vad som skyddas, står de delvis mot varandra vid en intresseavvägning. Motsättningen verkar ligga i att principerna ställer upp olika sätt för att gynna rättssäkerheten och förutsebarheten och att dessa inte verkar kunna samexistera fullt ut. Om båda principer ses som målsättningar i stället för absoluta maxim som kan få olika stort genomslag i olika tillämpningssituationer går de dock att förena med varandra.

Ett skydd för berättigade förväntningar innebär att myndigheter kan behöva stå för vad man tidigare har meddelat i ett enskilt ärende. Därigenom står myndigheten också risken för att vad den meddelat är felaktigt. En sådan ordning kan bidra till att rättstillämpningen framstår som rättvis för de skattskyldiga. Denna känsla av rättvisa bör inte underskattas utan kan tvärtom sägas vara en viktig del i att rättsordningen på det hela taget ska fungera.⁸⁴ Om de beslut som fattas inte anses rättvisa av de skattskyldiga kan kanske benägenheten att vilja betala skatt minska vilket är problematiskt eftersom det svenska skattesystemet bygger på att deklARATIONSSKYLDIGHETEN fullgörs lojalt. Naturligtvis kan det inte bli fråga om att i varje enskilt fall ge den skattskyldige rätt, utan det lär i första hand vara fråga om fall som där ett skydd för berättigade förväntningar framstår som särskilt påkallat.

I denna riktning talar även det faktum att Skatteverket måste kunna ändra uppfattning i frågor när myndigheten finner det angeläget. Det kan vara så att myndigheten anser att den tidigare intagna ståndpunkten visat sig ohållbar med hänsyn till samhällsutvecklingen, att man helt enkelt ansett att argumenten för en annan lösning fallit tyngre vid en avvägning eller att

⁸² Se exempelvis Rawls 1971 s. 235–236.

⁸³ Meddelande används synonymt med besked och svar. Det är antingen fråga om ett meddelande att en viss transaktion ska beskattas på ett visst sätt, eller att Skatteverket frångår denna bedömning.

⁸⁴ Se bland annat Peczenik 1995 s. 47–49 och Kellgren 2016 s. 74.

Skatteverket efter en tids passivitet anser det påkallat att ta ställning i en viss fråga. Även ny praxis från Högsta förvaltningsdomstolen kan göra det befogat att ändra ett ställningstagande.

En annan fråga rör förhållandet mellan likhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar. Å ena sidan kan anföras att ett skydd för berättigade förväntningar innebär en särbehandling i förhållande till andra skattskyldiga som inte fått ett meddelande om hur exempelvis en viss transaktion ska bedömas. Å andra sidan kan hävdas att situationerna inte är jämförbara i de fall en skattskyldig fått ett meddelande från en myndighet utifrån de specifika förutsättningarna i det enskilda fallet och för det fall den skattskyldige inte fått något meddelande (kanske för att någon fråga aldrig ställdes). I denna del, som av Pålsson benämns fastställandet av subjektiv jämförbarhet, går det att ha olika uppfattningar.⁸⁵

Samtidigt skulle en princip om skydd för berättigade förväntningar kunna innebära att Skatteverket vore skyldig att göra olika bedömningar av en viss transaktion därför att man har lämnat olika svar till flera skattskyldiga. Då finns inte någon likhet ens mellan de som har åberopat principen. På samma gång lär den praktiska möjligheten för en sådan situation vara minimal med hänsyn till att skattehandläggare verkar under riktlinjer som syftar till att uppnå enhetlighet i tillämpningen. Mot den bakgrunden har jag svårt att se att principen om skydd för berättigade förväntningar inte skulle kunna förenas med likhetsprincipen.⁸⁶

Skyddet för berättigade förväntningar har flera likheter med retroaktivitetsförbudet. Retroaktiviteten tar sikte på tidigare inträffade förhållanden som utlöst en skattskyldighet vilket dock skiljer sig från ett skydd för berättigade förväntningar eftersom det snarare tar sikte på att tillämpa en tidigare gjord bedömning på framtida förhållanden. Intresset av att bli bedömd enligt gällande lag vid en viss tidpunkt liknar dock intresset av att bli bedömd på det sätt som myndigheten har medgett.

En aspekt som är värd att beakta i det sammanhanget är likviditetsaspekten, som egentligen endast är en effekt av bristande förutsebarhet.⁸⁷ Brister i retroaktivitetshänseende, och likaledes i fråga om berättigade förväntningar, kan komma som en överraskning för företag som inte har planerat för ytterligare kostnader och kan skada företagets likviditet. I detta avseende vore det kanske mer fördelaktigt för företaget att få det negativa beskedet redan från början. Ett skydd för berättigade förväntningar och mot retroaktiv beskattning är alltså motiverat också ur ett företagsekonomiskt perspektiv.

Principen om skydd för berättigade förväntningar skiljer sig på olika sätt från såväl rättssäkerhetsargument i allmänhet som mer specifika principer som likhets- och legalitetsprinciperna. Samtidigt vilar principen på grundläggande målsättning om förutsebar beskattning. Eftersom den betonar materiell rättvisa i det enskilda fallet, i olikhet med bland annat legalitetsprincipen, fyller den en viktig värdemässig funktion i den svenska skatterätten. Principen kan genom dess tillämpning bidra till en mer värdemässigt sammanhållen skatterätt vilket på sikt kan förstärka legitimiteten i skattesystemet.

⁸⁵ Pålsson 2007 s. 42.

⁸⁶ Se Pålsson 2010 s. 309 som menar att en av de normativa grunderna för skyddet för berättigade förväntningar är likhetsprincipen. Jag delar denna uppfattning endast till viss del eftersom jag anser att om ett skydd kan uppkomma om att bli behandlad enligt ett visst rättsläge, borde detta gälla oberoende av om någon annan blivit behandlad enligt detta rättsläge. Det är snarare förutsebarhetsskäl och rättviseskäl som motiverar skydd.

⁸⁷ Hagstedt 1975 s. 129.

3.4 En möjlig avgränsning av principen

Ytterst handlar principen om skydd för berättigade förväntningar om att avgöra i vilken utsträckning som intresset av att kunna förlita sig på Skatteverkets meddelande eller ett visst rättsläge ska väga tyngre än motstående intressen, normalt att myndigheten ska kunna ändra sin bedömning i en viss fråga. Om skyddet innebär ett avsteg från ordalydelsen i en skattelag är det motstående intresset legalitetsprincipen om att skatt ska följa av lag. Om skyddet innebär ett avsteg från hur andra beskattas i någotsånär jämförbara positioner är det motstående intresset likhetsprincipen om att lika fall ska behandlas lika, och så vidare. Denna avvägning måste rimligen göras i varje enskilt fall, låt vara att det är möjligt att närmare precisera avvägningen med hjälp av olika bedömningsfaktorer. Några sådana kommer att presenteras i detta avsnitt. Det rör sig om hypotetiska bedömningsfaktorer som jag menar är möjliga att beakta, men som jag alltså inte grundar i någon rättskälla (även om den senare genomgången i arbetet kan visa att det finns stöd för dem).

Den första frågan är när berättigade förväntningar uppkommer. Blir ett skydd aktuellt vid vilket meddelande som helst från Skatteverket? Eller måste Skatteverkets meddelande vara kvalificerat på något sätt? Kan berättigade förväntningar uppkomma även i andra fall? Rimligtvis kan inte varje meddelande från Skatteverket som innehåller någon slags bedömning av en rättslig fråga vara bindande för myndigheten. Det måste finnas något i meddelandet som ger upphov till berättigade förväntningar. På samma sätt kan inte varje rättsläge vid en viss tidpunkt utgöra en garanti för det fortsatta rättsläget vare sig det grundar sig på praxis, lag eller andra rättskällor.⁸⁸ Skälet till detta är att den rättsliga miljön ständigt måste kunna utvecklas för att bli mer ändamålsenlig eller uppfylla nya politiska önsknings. Dessutom är (den ekonomiska) verkligheten i övrigt behäftad med sådana osäkerheter att det ändå inte är möjligt att de skattskyldiga alltid ska kunna förutse konsekvenserna av deras handlanden. Varför detta skulle fullt ut kompenseras för i skatterätten men inte i exempelvis finanspolitiken är oklart.

Nästa del blir att bedöma om rådande rättsläge eller det meddelande som Skatteverket lämnat måste ge upphov till faktiska berättigade förväntningar i subjektiv mening eller om detta fastställs objektivt utifrån omständigheterna när meddelandet lämnades. Frågan har bland annat betydelse för vad som kan bryta skyddet för berättigade förväntningar. Det som talar för att frågan bör bedömas som en sakfråga är att det semantiskt ligger närmast till hands att tala om berättigade förväntningar som att ett subjekt har det eller inte. Möjligheten att kunna föra bevis om förekomsten av berättigade förväntningar talar dock för att något krav på rättsläget eller det lämnade meddelandet inte kan ställas enligt stycket ovan. I stället blir det fråga om att göra en subjektiv bedömning av om berättigade förväntningar uppkommit i en given situation. Jag anser att ligger närmare till hands att betrakta det som en rättsfråga eftersom fokus därigenom läggs på objektiva omständigheter snarare än den skattskyldiges subjektiva uppfattning. Härigenom handlar det i stället om att bedöma om omständigheterna i målet är tillräckliga för att konstatera att berättigade förväntningar finns. Därmed blir frågan om berättigade förväntningar en rättsfråga som det i sig inte går att föra bevis om. Bevisningen tar i stället sikte på de omständigheter som kan grunda berättigade förväntningar.⁸⁹

⁸⁸ Som också påpekas i Schönberg 2000 s. 15 har individuella meddelanden, beslut och domar karaktären av att vara slutliga medan detsamma inte gäller för lagregler, vilket kan tänkas ha betydelse i sammanhanget.

⁸⁹ Om sakfrågor och rättsfrågor, se Lindell 1987 s. 39–40.

Fråga blir härefter om att göra bedömningen av om det föreligger berättigade förväntningar eller inte. Eftersom bedömningen bör göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet är det bara möjligt att ge generella faktorer, eller omständigheter, som jag anser kan tillmätas betydelse vid bedömningen.

Den första kategorin av relevanta omständigheter kan hänföras till den skattskyldige som subjekt; kan det ställas krav på att den enskilde ska ha vissa kunskaper om det materiella rättsläget eller den rättsliga möjligheten att det uppkommer berättigade förväntningar? En ståndpunkt är att den skattskyldiges förväntningar måste vara rationella, vilket betyder att de måste baseras på en tillräckligt precis och detaljerad kunskap om rättsläget och en adekvat förmåga att dra slutsatser av denna samt förutse rättsliga utfall utifrån denna kunskap.⁹⁰ I linje med denna uppfattning verkar den hos Alhager, Bergström och Tjernberg ligga, när de diskuterar för vem skattelagar ska vara förutsebara.⁹¹ Samtidigt ställer jag mig tveksam till hur stor betydelse den skattskyldiges insikter ska ha för bedömningen av om det föreligger berättigade förväntningar. Tvärtom kan det vara mer påkallat att ta hänsyn till omständigheterna vid den tidpunkt som den skattskyldige hävdar att berättigade förväntningar uppkom, exempelvis hur rättsläget såg ut eller hur Skatteverkets meddelande var utformat.

Hur Skatteverket har utformat ett meddelande kan ha betydelse för om de förväntningar som därigenom väckts är legitima. Det kan bland annat tänkas att graden av precision i det lämnade svaret kan få betydelse. Är meddelandet så precist avfattet att det framstår som att det ger uttryck för Skatteverkets principiella uppfattning i en fråga, bör detta kunna tillmätas betydelse liksom motsatt förhållande. Förekomsten av förbehåll, reservationer eller tidsmässiga begränsningar borde också påverka bedömningen av berättigade förväntningar. En i mitt tycke viktig faktor i bedömningen är om Skatteverket konsekvent lämnat samma meddelande flera olika beskattningsår. Ju större utredning i det enskilda ärendet från Skatteverkets sida, desto mer talar dessutom för att berättigade förväntningar ska uppkomma avseende det meddelande som myndigheten senare lämnar.⁹²

På liknande sätt som med Skatteverkets meddelande menar jag att berättigade förväntningar skulle kunna uppkomma till följd av ett rättsläge, det vill säga utan att Skatteverket i ett enskilt ärende har lämnat ett visst meddelande. Finns det exempelvis en tydlig praxis som tillämpats under längre tid utan att lagstiftaren har ingripit eller Skatteverket ändrat uppfattning, kan det utgöra skäl att beakta berörda skattskyldigas berättigade förväntningar när rättsläget ska ändras. För denna bedömning har det betydelse vad rättsläget avser, hur tydligt det kommit till uttryck i rättskällor, om Skatteverket har mer eller mindre explicit utgått från rättsläget och så vidare. Som exempel på ett sådant rättsläge kan nämnas beskattningstidpunkten vid överlåtelse av fastigheter.⁹³

Sedan det konstaterats att det föreligger berättigade förväntningar blir följden att den skattskyldige blir beskattad i enlighet med den berättigade förväntningen. I detta avseende kan frågor uppkomma om skyddets omfattning i tid och rum. Skyddet lär för det första bli aktuellt

⁹⁰ Sampford 2006 s. 89 med hänvisningar.

⁹¹ Alhager 1999 s. 87, Bergström 1978 s. 72–73 och Tjernberg 2018 s. 26. Jämför Emblad 2020 s. 496.

⁹² Med att lämna ett meddelande avser jag här något mer preciserade svar än bara att Skatteverket godtar en deklaration utan något faktiskt ställningstagande i frågan, exempelvis de automatiska beslut som skickas ut när mervärdesskattedeklarationer lämnas in.

⁹³ Se mer om detta i avsnitt 4.4 avseende RÅ80 1:24.

först sedan en process förts och en domstol konstaterat att skydd föreligger. Med tanke på att skyddet föranletts av en förändring i ett rättsläge eller Skatteverkets uppfattning i en viss fråga lär det inte bli fråga om att bli behandlad i enlighet med skyddet för en längre tid än den period som är föremål för prövning. Den skattskyldige borde därför behöva räkna med att bli beskattad nästkommande år i enlighet med denna ändrade uppfattning och rättsläge.⁹⁴

Frågan kan också uppkomma vilka verkningar ett skydd kan ha. Här kan det finnas skäl att göra skillnad mellan kvalifikationsregler som anger under vilka förutsättningar någon ska betraktas på ett visst sätt, exempelvis regler om obegränsad skattskyldighet, och handlingsregler som kvalificerar handlingar eller förhållanden som tillåtna, otillåtna och så vidare.⁹⁵ Handlingsregler utgår ofta från flera kvalifikationsregler, såsom de om obegränsad skattskyldighet och fåmansföretag. Frågan är om ett godkännande från Skatteverkets sida av att tillämpa en handlingsregel också innebär att berättigade förväntningar uppkommer avseende en eller flera kvalifikationsregler som handlingsregeln förutsätter. Ett exempel och med andra ord: förutsätter ett ställningstagande avseende utomståenderegeln att Skatteverket har godtagit att företaget i fråga uppfyller kraven på att vara ett fåmansföretag? Jag kan tänka mig situationer i vilka svaret på denna fråga blir både jakande och nekande. Det beror på hur omständigheterna i övrigt ser ut, bland annat graden av precision i frågan och sammanhanget den förekommer i.

En sista fråga av betydelse för skyddet för berättigade förväntningar är under vilka förutsättningar skyddet kan ändras och upphöra att gälla. Jag tänker då närmast på att Skatteverket har meddelat att en tidigare bedömning inte längre gäller eller att en etablerad praxis ändras innan den skattskyldige hunnit genomföra någon transaktion med anledning av de berättigade förväntningarna. I enlighet med vad som sagts ovan om att förutsebarhet endast gäller för de med goda kunskaper om skattesystemet och att berättigade förväntningar förutsätter goda kunskaper om ett rättsläge samt förmåga att dra slutsatser från denna, borde ändrad lagstiftning eller praxis i regel utesluta att berättigade förväntningar skyddas som strider mot denna lagstiftning eller praxis. Detsamma borde gälla när Skatteverket lämnar meddelande om att en tidigare gjord bedömning inte ska gälla, exempelvis om hur en viss transaktion ska beskattas enligt myndigheten. Ändringar (inklusive upphörande) som meddelas efter den relevanta beskattningsutlösande tidpunkten borde dock inte inverka på skyddet.⁹⁶

Sammantaget visar detta avsnitt att det finns många olika faktorer som kan ha betydelse vad gäller skyddet för berättigade förväntningar. I avsnittet har jag pekat på de faktorer som jag har funnit, och de bör alltså inte ses som uttömmande. Inte heller de korta diskussioner som jag tar upp i samband med faktorerna är fullständiga. Samtidigt kan de tjäna som ett grundläggande underlag för reflektioner över hur skyddet kan se ut och hur det bör se ut i framtiden.

⁹⁴ I praktiken kanske saken kan lösas genom att Skatteverket enkelt godtar beskattning den aktuella perioden i enlighet med tidigare lämnat besked men meddelar den skattskyldige om att beskattningen inte kommer att bli densamma följande beskattningsperiod.

⁹⁵ Peczenik 1995 s. 162–165. Begreppsbestämningen fyller ingen annan funktion än att skilja reglerna åt.

⁹⁶ Detta grundar sig på den rättsontologiska uppfattningen att domstolar och myndigheter skapar rätt snarare än att de finner vad som alltid var rätt. Synsättet, liksom motsatt synsätt, har stöd i Högsta förvaltningsdomstolens praxis. EU-domstolen har en uttrycklig doktrin med innebörden att domstolen i sina avgöranden bekräftar hur en regel alltid borde ha tolkats, se exempelvis mål C-110/15 Microsoft m.fl. p. 59. Se Bernitz & Kjellgren 2022 s. 264–265 med hänvisningar samt i övrigt Emblad & Björling 2018.

3.5 Sammanfattande reflektioner

För att rättsordningen ska uppfattas som legitim och för att enskilda ska hysa tilltro till den är det viktigt att domstolar och myndigheter har verktyg för att åstadkomma materiellt rättvisa resultat. På skatterättens område finns en tradition av att lägga stor vikt vid tolkning av lagtext och rättsfall framför en avvägning mellan olika värden. En princip om skydd för berättigade förväntningar kan ge materiellt tillfredsställande resultat i tydliga fall av att den skattskyldige blivit beskattad i strid med dennes berättigade förväntningar. På så vis kan principen bidra till att stärka skatterättens legitimitet.

Även om principen som sådan inte är särskilt främmande från övriga delar av skattesystemet sett till vilka värden den skyddar, ger den uttryck för en mer pragmatisk syn på hur skatterättsliga källor ska uppfattas. Således handlar rättstillämpningen i vederbörande situationer snarare om en avvägning mellan olika värden än om att mekaniskt applicera på förhand givna lagregler. Beroende på hur principen tillämpas kan den både strida mot och vara förenlig med legalitets- och likhetsprinciperna.⁹⁷

De värden som ligger till grund för principen är tämligen vaga vilket gör det svårt att precisera principens innehåll på en rent normativ grund. Särskilt är så fallet eftersom principen inte har behandlats i någon nämnvärd utsträckning i svensk doktrin, och i synnerhet har inte den värdemässiga grunden för principen då behandlats. I avsnittet om hur principen potentiellt kan avgränsas har jag funnit flera faktorer som i mitt tycke kan ha betydelse. Samtidigt är det endast fråga om abstrakta tankar som inte återspeglar den mångfald av situationer i vilka principen kan komma till användning. Någon heltäckande kartläggning av relevanta bedömningsfaktorer kan därför aldrig vara möjlig att genomföra.⁹⁸

Den teoretiska konstruktionen kring principen om skydd för berättigade förväntningar innebär onekligen ett avsteg från en annars exkluderande skatterättslig diskurs.⁹⁹ Frågan är varför ett sådant avsteg ska göras just för den nu behandlade principen och inte för andra intressen; öppnar vi inte upp för en slags feyerabendsk ”anything goes”-skatterätt? Jag menar att man behöver vara försiktig i att dra alltför stora slutsatser av att tillföra en ”ny” princip till den skatterättsliga principfloran. Man behöver inte förespråka någon värdeanarki för att samtidigt se och tillvarata behovet av att komplettera ett befintligt rättsområde med andra perspektiv, tankar och modeller som kan bidra till mer materiellt tillfredsställande resultat. I detta avseende skiljer sig inte principen om skydd för berättigade förväntningar från att beakta miljöskäl eller ekonomisk teori inom ramen för lösningar på skatterättsliga frågor.

⁹⁷ Se vidare avsnitt 3.3.

⁹⁸ Se avsnitt 3.4.

⁹⁹ Se avsnitt 3.2.

4 Berättigade förväntningar i svensk rätt

4.1 Allmänt

Avsikten med detta kapitel är att presentera en beskrivning av hur skydd för berättigade förväntningar kommer till uttryck och konstrueras på lagstiftarnivå och i svensk rättspraxis. Ett skydd för berättigade förväntningar kan komma till uttryck i olika former. I regel framgår inte att detta skydd tas i beaktande utan det är något som får läsas mellan raderna i bestämmelser, förarbeten och avgöranden. Av detta skäl kan varken redogörelsen i detta kapitel eller de övriga kapitlen bli heltäckande i dess behandling av skyddet.

I det nästkommande avsnittet behandlas skyddet för berättigade förväntningar på grundlagsnivå. Skyddet kommer främst till uttryck genom retroaktivitetsförbudet i beskattningen som finns i 2 kap. 10 § andra stycket RF. Skyddet blir också aktuellt genom bestämmelsen 10 kap. 6 § RF där beslutanderätten inom EU-samarbetet överlåtits. Avsnitt 4.3 behandlar de lagregler som finns och som har anknytning till berättigade förväntningar. Avsnitt 4.4 ägnas åt att behandla den praxis som finns på området om skydd för berättigade förväntningar. I avsnitt 4.5 behandlas Skatteverkets möjligheter att meddela föreskrifter och i vilken utsträckning myndighetens verksamhet påverkas av skyddet för berättigade förväntningar. De slutsatser som har dragits sammanfattas i avsnitt 4.6.

4.2 Grundlagsskyddet för berättigade förväntningar

Som antytts ovan finns det inget direkt skydd för berättigade förväntningar i regeringsformen eller någon annan grundlag. Däremot finns det grundlagsskydd som indirekt tillgodoser liknande värden som berättigade förväntningar vilar på. I det följande kommer jag först att behandla retroaktivitetsförbudet i regeringsformens andra kapitel. Därefter följer något om EU-rättens inverkan på svensk rätt. Den senare delen är inte fullständig utan kompletteras med ett mer djupgående kapitel om EU och mervärdesskatterätten senare i arbetet.

Förbudet mot retroaktiv beskattning finns i 2 kap. 10 § andra stycket RF. Lagtexten ger i sig en bra bild av vilka gränser som ställs upp i retroaktivitetsförbudet. Av lagtexten framgår således att retroaktivitet inte gäller för lagstiftning som är gynnande till sin karaktär. För att det ska vara fråga om retroaktiv beskattning måste man undersöka när skattskyldigheten har inträtt. Om en lagändring införs senare än den omständighet som grundade skattskyldigheten, och lagändringen är mer betungande än då gällande regler, föreligger retroaktiv beskattning som omfattas av förbudet. Detta ska jämföras med när lagregler ändras eller införs och som träffar redan inträffade omständigheter men där skattskyldigheten ännu inte inträtt. Eftersom skattskyldigheten inte har inträtt är det inte fråga om förbjuden retroaktiv beskattning om en ny regel införs. Detta gäller oavsett lagstiftningens karaktär av att vara gynnande eller betungande. För att skilja mellan dessa olika typer av retroaktivitet har man i doktrin benämnt det förra som formell retroaktivitet och det senare som materiell retroaktivitet.¹⁰⁰

Från förbudet mot retroaktivitet finns två undantag enligt samma paragraf. Det första undantaget gäller så kallade stoppskrivelser. Det är möjligt för riksdagen att besluta om att en

¹⁰⁰ Fast Lappalainen 2019 s. 39–40. Jämför Pahlsson 2018 s. 35–38.

lag ska gälla från att regeringen eller ett riksdagsutskott överlämnat ett lagförslag till riksdagen. Vidare kan regeringen eller ett utskott meddela riksdagen att ett förslag är att vänta, varpå riksdagen senare fattar beslut att den antagna lagen gäller från och med tidpunkten för regeringens eller utskottets meddelande. Gemensamt för dessa situationer är att de kräver att riksdagen anser att särskilda skäl finns. Det andra undantaget gäller särskilda skäl i samband med krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris.

Värdemässigt ligger, som redan påpekats, retroaktivitetsförbudet nära skyddet för berättigade förväntningar. Den skattskyldige har ett intresse av att kunna veta konsekvenserna av sina handlingar och veta att de regler som denne handlar utifrån inte i efterhand kan ändras med retroaktiv verkan.¹⁰¹ Samtidigt träffas endast föreskrifter, i den mening som avses i 8 kap. RF, av retroaktivitetsförbudet. Det får till följd att exempelvis ändringar genom rättspraxis och Skatteverkets rättsliga vägledning, som mycket väl kan få retroaktiva effekter, faller utanför grundlagsförbudet. För denna materiella retroaktivitet kan i stället ledning sökas i rättsgrundsatser som principen om skydd för berättigade förväntningar.¹⁰² Detsamma gäller för framtida ändringar, som alltså inte gäller retroaktivt, men där omständigheterna gör att berättigade förväntningar ändå kan behöva skyddas.

Sverige har genom medlemskapet i EU avstått betydande delar av normgivningsmakten till unionen och samtidigt föreskrivit att unionsrättsliga normer ska gälla i Sverige i enlighet med vad som anges i unionsfördragen. Denna överlåtelse av normgivningsmakten har reglerats i 10 kap. 6 § RF, Sveriges anslutningsfördrag till unionen och genom en särskild anslutningslag¹⁰³. Överlåtelsen av beslutanderätten har en generell utformning och gäller så länge inte principerna för statsskicket inskränks och förutsatt att skyddet för friheter och rättigheter inte blir sämre än enligt regeringsformen eller Europakonventionen. Innebörden av överlåtelsen är vidare att unionen inte bara har rätt att skapa rättigheter och skyldigheter mellan medlemsstater utan också i förhållande till medborgare i varje medlemsstat. På de områden där normgivningsmakten har överlåtits till unionen och där unionen stiftat unionsrättsakter, ska dessa tillämpas framför motstridiga nationella regler.¹⁰⁴

Unionen styrs av primära och sekundära rättsakter liksom av EU-domstolens praxis. Primärrätten består i första hand av EU-fördraget och EUF-fördraget som reglerar målsättningar och principer för samarbetet i EU. Sekundärrätten har skapats genom EU:s olika institutioner och varierar till sin karaktär mellan olika rättsområden. De centrala rättsakterna regleras i artikel 288 i EUF-fördraget och är bland annat förordningar, direktiv och beslut. Därtill har EU-domstolen som främsta uttolkare av unionsrätten i uppgift att tolka unionsrättskällorna och förklara om nationella rättskällor strider mot rättskällorna i primär- och sekundärrätten. Som ett led i denna uppgift har domstolen sedan EU-samarbetets början skapat olika grundläggande rättsprinciper som genomsyrar domstolens rättstillämpning. Dessa rättsprinciper har använts både för att komplettera och i viss mån åsidosätta unionsrättsakter av olika slag.¹⁰⁵ Principer har således en oerhört stark ställning inom unionsrätten vilket skiljer dem från vad som normalt är fallet för rättsprinciper i svensk rätt.

¹⁰¹ Se prop. 1978/79:195 s. 55 och avsnitt 3.3.

¹⁰² Se Fast Lappalainen 2019 s. 120.

¹⁰³ Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

¹⁰⁴ Warnling Conradson m.fl. 2022 s. 173–177.

¹⁰⁵ Hettne 2008 s. 41–46.

Det är framför allt på de indirekta skatternas område som EU-medlemskapet har inneburit en förändring, i form av exempelvis mervärdesskattedirektivet¹⁰⁶ och tullkodexen¹⁰⁷. Men också inom den direkta beskattningen har EU-rätten fått stor betydelse. Förutom de olika direktiv som har antagits på senare tid, såsom moder- och dotterbolagsdirektivet¹⁰⁸ och ränte- och royaltydirektivet¹⁰⁹, har EU-domstolen med stöd av fördragen förklarat att inhemska ordningar stridit mot någon av de grundläggande friheterna. Utvecklingen tyder på att EU-domstolens praxis och de grundläggande principerna kommer att få ökad betydelse i svensk skatterätt.

Principen om skydd för berättigade förväntningar är, som kommer att framgå i nästkommande kapitel, en grundläggande princip inom EU-rätten. Således finns det ingen uttrycklig bestämmelse i något fördrag som tillerkänner principen något värde. I stället har EU-domstolen för en mängd olika måltyper utvecklat principens innehåll. På skatterättens område är det främst på mervärdesskattens område som principen har tillämpats. I viss mån har principen tillämpats på andra indirekta skatter men denna praxis framstår som alltför sporadisk för att den ska kunna analyseras och vara möjlig att dra slutsatser från.

Det kan således konstateras att skyddet för berättigade förväntningar inte har erkänts uttryckligen i grundlag på motsvarande sätt som likhetsprincipen eller legalitetsprincipen. Däremot kommer värdet av ett skydd för berättigade förväntningar, som till stor del överlappar skyddet mot retroaktiv beskattning, till uttryck i retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket RF. En annan sak är att Sverige genom anslutningen till EU har frånhänt sig normgivningskompetensen på vissa områden vilket får till följd att också de allmänna rättsprinciper som genomsyrar EU-rätten får betydelse i den svenska rättstillämpningen. Principen om berättigade förväntningar har fått en påtaglig genomslagskraft i mervärdesskatterätten vilket kommer att presenteras i kommande kapitel.

4.3 Berättigade förväntningar i skattelagstiftningen

Även om det alltså finns svagt stöd för att principen om skydd för berättigade förväntningar skulle vara grundlagsförankrad, är den värdemässiga grunden för principen förekommande. I vilken utsträckning detta kan sägas gälla också i svenska skattelagar är vad som kommer att behandlas i detta avsnitt. Eftersom principen om skydd för berättigade förväntningar är av administrativ karaktär – den tar ju sikte på den skattskyldiges rätt att i någon mån bli beskattad i strid med en materiell regel – är det främst skatteprocessuella regler som blir aktuella att behandla. Fastän registrering till mervärdesskatt i 7 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, kunde ha berörts under detta avsnitt, kommer det att beröras i samband med diskussionen om rättsverkningarna av registreringen i nästa kapitel.

För det fall att den enskilde lämnat en oriktig uppgift i samband med deklarationen och därigenom påförts skattetillägg, eller lämnat in deklarationen för sent och ålagts att betala

¹⁰⁶ Direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Mervärdesskattedirektivet benämns i det följande ibland genom kortformen ”direktivet”.

¹⁰⁷ Förordning 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen.

¹⁰⁸ Direktiv 2011/96/EU om beskattning av moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

¹⁰⁹ Direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

förseningsavgift, är det möjligt att sätta ned dessa avgifter med hänsyn till förmildrande omständigheter. Bestämmelser om befrielse från särskild avgift finns i 51 kap. 1 § SFL. Även om regeln, som får läsas tillsammans med 3 kap. 17 § SFL, tar sikte på fler avgifter än skattetillägget, är befrielse från det senare det praktiskt mest förekommande fallet. Allmänt gäller dock utgångspunkten att befrielse tillhör undantagen och att det i de absoluta merfallen utgår skattetillägg när grund för det finns.

Utgångspunkten i 51 kap. 1 § SFL är att Skatteverket helt eller delvis ska besluta om befrielse från en särskild avgift om det vore oskäligt att avgift påförs den skattskyldige. I oskälighetsbedömningen ska särskilt beaktas de faktorer som uttryckligen framgår av regelns andra stycke. Dessa är att felaktigheten berott olika ursäktliga grunder såsom (1) ålder, hälsa, felbedömning eller missvisande uppgifter, (2) att avgiften är oproportionerlig till försummelsen och (3) att oskäligt lång tid har gått från att felaktigheten begicks till att avgiften togs ut. Att dessa faktorer särskilt ska beaktas innebär att de inte är de enda relevanta faktorerna att beakta för om påförande av avgiften vore oskäligt. Förarbetena anger samtidigt att uppräknings ska anses utgöra tydliga exempel på när försummelsen bör motivera en befrielse.¹¹⁰

I förarbetena till den dåvarande motsvarigheten till 51 kap. 1 § SFL ges flera exempel på situationer som kan göra det påkallat att medge befrielse även om de inte uttryckligen omfattas av bestämmelsen. Liksom den nuvarande regeln var den tidigare utformad utifrån en allmän ursäktlighetsgrund men med en uppräkning av vissa förhållanden som normalt bör leda till befrielse, exempelvis ålder och felbedömning av skattereglerna. Som exempel på andra situationer som omfattades av regeln angavs när den skattskyldige ”haft fog för att förlita sig på en uppgift som har lämnats av en myndighet eller i publicerad skatteinformation men som visat sig vara felaktig.”¹¹¹ Till och med öppnas upp för att felaktig information från en professionell skatterådgivare i särskilda fall kan få betydelse för frågan om befrielse.¹¹²

Sedan uttalandena gjordes har regeln ersatts av 51 kap. 1 § SFL som gäller fler avgifter än endast skattetillägg. Samtidigt framgår av förarbetena till den nuvarande regeln att någon materiell förändring i förhållande till vad som tidigare gällt för skattetillägg inte var avsedd. Tvärtom var syftet med ändringen, liksom införandet av SFL generellt, att samla reglerna och skapa enhetlighet i regelverket.¹¹³ Mot denna bakgrund finns det all anledning att anta att uttalandena gäller med i huvudsak samma styrka.

Antalet rättsfall som behandlar befrielse på den aktuella grunden är däremot begränsat. Jag har enbart kunnat finna ett fåtal fall där förvaltningsrätter har berört frågan, men där den skattskyldige i slutändan inte har fått befrielse.¹¹⁴ Även om möjligheten till befrielse på denna grund har funnits i drygt två decennier verkar det alltså som att möjligheten i princip inte har använts. Det är därför svårt att dra någon slutsats kring skyddets räckvidd, vilka bedömningsfaktorer som har betydelse för frågan och i vilka situationer som befrielse kan bli aktuellt. Allmänt kan dock sägas att berättigade förväntningar måste vägas mot andra omständigheter såsom den skattskyldiges insikt om att rättsfrågorna i målet är komplicerade

¹¹⁰ Prop. 2002/03:106 s. 143.

¹¹¹ SOU 2001:25 s. 378 och prop. 2002/03:106 s. 241. Liknande uttalanden finns dock att finna längre tillbaka i tiden, exempelvis i fråga om villfarelse vid skattebrott, se SOU 1969:42 s. 186.

¹¹² SOU 2001:25 s. 378 och prop. 2002/03:106 s. 241.

¹¹³ Se särskilt prop. 2010/11:165 s. 441–442 och 963–964.

¹¹⁴ Se exempelvis Kammarrätten i Stockholms dom den 19 augusti 2013 i mål nr 7559–7561-12 och Kammarrätten i Göteborgs dom den 13 oktober 2017 i mål nr 4229–4232-17.

eller att Skatteverket inte har tillgång till allt relevant material. Vidare har man i senare förarbetsuttalanden frångått uppfattningen att också berättigade förväntningar kan uppstå på grund av anvisningar från en professionell skatterådgivare. Särskilt är så fallet när det är fråga om skatteundandragande.¹¹⁵

En annan, närliggande regel gäller för det fall att efterbeskattning aktualiseras. Efterbeskattning blir aktuellt när Skatteverket fattar ett omprövningsbeslut till nackdel för den skattskyldige och det har gått mer än två år efter utgången av beskattningsåret men mindre än sex år efter samma tidpunkt, 66 kap. 27 § SFL. Den vanligaste grunden för efterbeskattning lär vara att ett felaktigt beslut fattats på grund av att en oriktig uppgift har lämnats. Efterbeskattningen förenas då i regel med skattetillägg. Enligt 66 kap. 28 § första stycket 2 SFL får dock inte Skatteverket besluta om efterbeskattning om det är uppenbart oskäligt. Regeln ska läsas tillsammans med befrielsemöjligheten för skattetillägg i 51 kap. 1 § SFL, som tillsammans gör det möjligt att underlåta såväl efterbeskattning som påförande av skattetillägg. Samtidigt bör påpekas skillnaden att det enligt nu aktuell regel är att det måste vara uppenbart oskäligt med efterbeskattning, jämfört med om det är oskäligt att ta ut skattetillägg.

Redan det faktum att oskäligheten ska vara uppenbar tyder på att utrymmet att beakta berättigade förväntningar är mycket mindre enligt denna regel än avseende befrielse från skattetillägg. Detta stärks också av att det i förarbetena till tidigare motsvarande regel anges att det ska finnas exceptionella omständigheter. Restriktiviteten bör ses mot bakgrund av att regeln är ett avsteg från att beskattningsbesluten ska vara likformiga. Vidare, och i olikhet med vad som gäller för skattetillägg, utgör efterbeskattning inte ett straff utan syftar endast till att åstadkomma en rättelse av ett felaktigt beslut.¹¹⁶

För bedömningen av om efterbeskattning är uppenbart oskälig är det av betydelse om efterbeskattningsbeslutet meddelats sent under omprövningsperioden liksom om den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter. I förarbetena anges vidare att om den skattskyldige trots att denne har lämnat tillräckliga uppgifter, kan det vara oskäligt med efterbeskattning när den skattskyldige svävat i villfarelse om att Skatteverkets beskattningsbeslut var riktigt och utifrån denna tro genomfört olika transaktioner. Dessutom har det betydelse om frågeställningen är sällan förekommande eller särskilt svår. Exempelvis kan Skatteverket haft en viss uppfattning i en fråga i flera år men sedan ändrat uppfattning, vilket får till följd att de uppgifter som den enskilde lämnat bedöms vara otillräckliga. Ett annat exempel är när en tidigare intäkt enligt rådande uppfattning varit skattefri men att Högsta förvaltningsdomstolen bedömt att intäkten var skattepliktig. Förutsatt att den skattskyldige inte brustit i uppgiftsskyldigheten skulle den aktuella befrielsegrunden kunna komma i fråga.¹¹⁷

Frågan om efterbeskattning ska underlåtas på grund av att det vore uppenbart oskäligt har prövats i två mål. RÅ 2004 ref. 51 gällde frågan om undantaget var tillämpligt när den skattskyldige saknade kunskap om att Sverige hade omförhandlat dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike. Den skattskyldige hade på grund av denna okunskap inte redovisat inkomster härrörandes från Frankrike. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att efterbeskattningen inte var uppenbart oskälig. Domstolen anförde att efterbeskattningen innebar att den skattskyldige beskattades på samma sätt som övriga inkomstagare. Omständigheterna att denne

¹¹⁵ Prop. 2010/11:165 s. 441–442.

¹¹⁶ Prop. 1991/92:43 s. 90–92.

¹¹⁷ Prop. 1991/92:43 s. 91–92.

hade kontakt med Skatteverket i samband med inflyttning till Sverige och att denne saknade kunskap om att Sverige omförhandlat dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike saknade betydelse. Två av domstolens ledamöter var dock skiljaktiga och fann att efterbeskattning vore uppenbart oskäligt. Som stöd åberopades bland annat att också Skatteverket saknat kunskap om ändringen i beskattningsavtalet trots den skattskyldiges upplysningar. Den skattskyldige hade då fått uppfattningen att de lämnade uppgifterna saknade betydelse. Denne hade vidare inte undgått beskattning i Frankrike. Omständigheterna var enligt de skiljaktiga sammantaget sådana att efterbeskattning var uppenbart oskäligt.

Det senaste målet, HFD 2014 ref. 14 om den så kallade tryckerimomsen, behandlas mer utförligt i ett senare kapitel. Alldeles kort kan dock sägas att målet rörde efterbeskattning genom följdändring avseende en annan skattskyldig. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade till ovan redovisade förarbeten och drog slutsatsen att förutsättningarna för att tillämpa undantaget är begränsade. I synnerhet gäller detta när beskattningen av en transaktion mellan två skattskyldiga näringsidkare ska bli så korrekt som möjligt. De neutralitetssträvanden som ligger till grund för mervärdesskattesystemet kräver att beskattningen blir likformig för båda parter i en transaktion. Eftersom det inte hade framkommit att neutraliteten skulle åsidosättas genom beskattningen, stod inte bedömningen i strid med EU-rätten och efterbeskattningen var därför inte oskälig.

Avgörandena bekräftar den uppfattning man får av att läsa förarbetena och lagtexten, nämligen att bedömningen är restriktiv och att undantaget är reserverat för väldigt speciella fall. I det förstnämnda fallet resonerar emellertid de skiljaktiga ledamöterna för att efterbeskattning ska underlätas med stöd av – vad som får förstås som – berättigade förväntningar. Som framgått hade nämligen Skatteverket genom att beskatta den skattskyldige på ett visst sätt, antas ha gett upphov till uppfattningen att de uppgifter som brukade redovisas till myndigheten inte behövdes för beskattningen. Skatteverkets uppfattning var felaktig mot bakgrund av en ändring i dubbelbeskattningsavtalet och var därför inte förutsebar för varken den skattskyldige eller för Skatteverket. Uppfattningen delades dock inte av alla ledamöter, men illustrerar samtidigt att målet rörde sig mot ett gränsfall där efterbeskattningen var uppenbart oskäligt. Kanske hade, för det fall skattetillägg skulle ha tagits ut, befrielse kunnat ske enligt 51 kap. 1 § SFL med tanke på den mer generösa bedömning som där förespråkas.

4.4 Högsta förvaltningsdomstolens praxis om berättigade förväntningar

Huvuddelen av den praxis som finns och som har anknytning till berättigade förväntningar berör på olika sätt värdet av etablerade positioner som skapats av Skatteverket, Högsta förvaltningsdomstolen respektive den allmänna uppfattningen om ett visst rättsläge.

I RÅ 1975 ref. 95 uttalade domstolen att ”Riksskattenämndens anvisningar är att anse som schabloner av förhållanden som i verkligheten uppvisar stora variationer. De fyller en funktion som ett medel att få en likformig beskattning och att förebygga tvist om mindre belopp. De bör följaktligen tillämpas så snart inte förhållandena i det särskilda fallet väsentligen avviker från normalfallet.” Målet gällde förmånsbeskattning av bil och uttalar det generella värdet av Skatteverkets schabloner.¹¹⁸

¹¹⁸ Se för en motsvarande formulering R78 1:81.

Ett annat mål som rörde Skatteverkets ställningstaganden är RÅ 2008 ref. 5. Målet gällde definitionen av privatbostadsföretag och vad som avsågs med uttrycket ”till klart övervägande del”. Domstolen konstaterade att bestämmelsen var allmänt hållen och att det saknades praxis och förarbetsuttalanden som preciserade uttrycket. Skatteverket hade dock i 50 år ansett att minst 60 procent skulle anses omfattas av regeln. Eftersom företaget uppfyllde förutsättningarna ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att det skulle betraktas som ett privatbostadsföretag.

HFD 2014 ref. 19 handlade om vilken betydelse ett innehav av en fordran fick för bedömningen av om en förening utgjorde ett privatbostadsföretag. I tidigare rättsfall hade domstolen konstaterat att den verksamhet som föreningen bedrivit före en överlåtelse inte skulle beaktas vid bedömningen. I denna del uttalade domstolen att ”[t]ill bilden hör också att skattemyndigheterna under lång tid uttalat i anvisningar, rekommendationer och allmänna råd att bedömningen bör göras utifrån förhållandena vid beskattningsårets utgång.” Domstolen fann därmed att beskattningsårets utgång var den för målet relevanta tidpunkten.

Högsta förvaltningsdomstolen har i flera avgöranden också förklarat och legitimerat värdet av det rättsläge som domstolens egen praxis medför. I RÅ80 1:24 uttalades exempelvis att ”[ä]ven om denna princip [att beskattningstidpunkten vid fastighetsöverlåtelser är vid avtalets undertecknande] måhända i vissa fall kan framstå som mindre rationell och ibland kan leda till av lagstiftaren ej åsyftade skattekonsekvenser till nackdel för skattskyldiga, har principen dock stöd i en långvarig och fast praxis. Med hänsyn härtill bör det inte komma i fråga att de tillämpande myndigheterna frångår principen utan att ha stöd härför i ändrad lagstiftning.” Liknande uttalanden gjordes i RÅ 1993 ref. 16 där domstolen konstaterade att det inte bör ”komma ifråga att de tillämpande myndigheterna frångår en princip som har stöd i en långvarig och fast praxis utan att kunna grunda detta på ändrad lagstiftning.”

Utöver värdet av Skatteverkets respektive domstolens praxis, har Högsta förvaltningsdomstolen också motiverat flera avgöranden med hänvisning till hur den rättstillämpande allmänheten har betraktat en viss fråga. RÅ 2003 ref. 76 gällde frågan om 28 kap. 12 § IL skulle tolkas så att allokerad återbäring skulle beaktas inom ramen för regeln eller inte. Skatterättsnämnden, med vilken Högsta förvaltningsdomstolen instämde, konstaterade att varken ordalydelsen eller förarbetena gav någon ledning. Avsaknaden av praxis fick enligt nämnden anses bekräfta att den allmänna uppfattningen var att den allokerade återbäringen inte skulle beaktas. Denna uppfattning hade dessutom godtagits av Skatteverket i den praktiska rättstillämpningen. Slutsatsen var därför att regeln skulle tolkas i enlighet med detta synsätt. Också i RÅ 2004 ref. 39 hänvisades till den allmänna uppfattningen som i sin tur grundats på äldre rättsfall (RÅ 1974 not. A 724). Målet gällde retroaktiv bolagsbildning och reglerna kom snart efter avgörandet att upphävas. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att: ”[s]töd för att retroaktiva övertaganden kan godtas vid inkomstbeskattningen kan hämtas från några äldre rättsfall. Under lång tid har man i det praktiska rättslivet anpassat sig till denna praxis.”

Ett annat, mer udda och perifert rättsfall men som ändå förtjänar att nämnas i sammanhanget är HFD 2012 not. 19. Målet handlade om de förmåner som den skattskyldige fått inom ramen för en heltidstjänst hos Jehovas vittnen skulle tas upp i inkomst av tjänst. Såväl skatterättsnämndens majoritet som Högsta förvaltningsdomstolen gjorde bedömningen att förmånerna skulle beskattas. En ledamot i skatterättsnämnden (Påhlsson) var dock skiljaktig och ansåg att beskattning inte skulle ske. Med hänvisning till att Skatteverket upprätthållit en

praxis enligt vilken beskattning i närliggande situation inte skulle ske, och denna var förenlig med lagtextens ordalydelse, ansåg Pålsson att beskattning enligt 10 kap. 1 § IL stred mot likhetsprincipen i 1 kap. 9 § RF.¹¹⁹

Av de ovan redovisade rättsfallen framgår tydligt att en etablerad ställning mycket väl kan få betydelse i rättstillämpningen. Det finns emellertid anledning att vara försiktig när man drar slutsatser av avgörandena. I RÅ 1975 ref. 95 är det alldeles uppenbart att Skatteverkets ställningstaganden tillerkänns normativ styrka i egenskap av att bidra till likformighet och förutsebarhet. Också i RÅ 2008 ref. 5 står det klart att Skatteverkets ställningstagande gällande rekvisitet ”till klart övervägande del” fyllde ut en fråga som inte besvarats av andra rättskällor. I HFD 2014 ref. 19 däremot är det mindre klart om domstolen stödjer sig på den etablerade praxis som skapats genom Skatteverkets ställningstaganden eller inte. Det framstår snarare som att domstolen till stöd för sin tolkning hänför sig till tidigare rättspraxis. Uttrycket ”[t]ill bilden hör också” tyder närmast på att hänvisningen till Skatteverkets etablerade praxis återopas för att rättfärdiga den tolkning som domstolen valt. Det är därför svårt att dra några mer säkra slutsatser gällande styrkan av skyddet för berättigade förväntningar i detta fall. På samma sätt förhåller det sig gällande RÅ 2003 ref. 76 där det förklarades att den valda tolkningen förstärktes av att en viss tolkning hade godtagits av Skatteverket i den praktiska tillämpningen.¹²⁰ Samtidigt framgår av motiveringen i det rättsfallet att en avsaknad av praxis fick anses bekräfta en allmän uppfattning av hur den aktuella regeln skulle tolkas.

Det är alltså inte helt självklart om domstolen i alla rättsfall har kommit till en slutsats som grundats på ett skydd för berättigade förväntningar eller om berättigade förväntningar snarare återopas som en rättfärdigandegrund som ger ytterligare styrka till den valda lösningen. Distinktionen har betydelse eftersom det inte går att legitimera skyddet i samma utsträckning med stöd av rättsfall som faller under den senare kategorin. En annan faktor som har betydelse är att ju fler rättsfall som bekräftar förekomsten av skydd för berättigade förväntningar, desto mer ”legitimerad” blir den.

Ett av de tydligare rättsfallen i vilket berättigade förväntningar ges betydelse är RÅ 2004 ref. 39. I målet fanns det visserligen stöd för den valda slutsatsen i äldre praxis men det framstår samtidigt som att denna inte hade varit tillräcklig för att ge legitimitet. I stället framstår det som att domstolen tillmätte stor betydelse till den omständigheten att äldre praxis hade följts i det praktiska rättslivet. Därigenom kanske domstolen ansåg att berättigade förväntningar hade skapats och upprätthållits.

Till en slags övrigt-kategori hänför jag mål som på olika sätt knyter an till skyddet för berättigade förväntningar utan att kunna hänföras till de ovan gjorda kategoriseringarna. Målet RÅ81 1:38 är av intresse och gäller tillämpningen av 66 kap. 27 § 2 SFL, det vill säga efterbeskattning på grund av felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Den skattskyldige hade under flera år lämnat information i en bilaga om att denne haft inkomst från en rörelse med fast driftställe i Västtyskland. Taxeringsnämnden hade dock under flera år

¹¹⁹ Se Kammarrätten i Göteborgs dom den 23 maj 2018 i mål nr 1376-18 där domstolen med hänvisning till Pålsson 2007 förklarade att berättigade förväntningar inte kunde ge skydd i strid med de regler som var tillämpliga i målet. Målet gällde beskattning av en norsk pension.

¹²⁰ Jämför Pålsson 2007 s. 217–218 som tolkar skatterättsnämndens motivering som att den ger de skattskyldiga berättigade förväntningar om att bli behandlade på ett visst sätt. Pålsson medger dock att tolkningen är något långtgående (vilket dock inte verkar ha varit tillräckligt för att Pålsson skulle omvärdera sin ståndpunkt).

underlåtit att vidta åtgärder med anledning av bilagan trots att tillräckliga uppgifter lämnats av den skattskyldige för varje beskattningsår. Nämnden hade gjort samma fel vid prövningen av sakläget under flera år och utan att närmare undersöka saken. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg dock att felaktigheterna inte var sådana att det var fråga om uppenbart förbiseende. Det fanns därmed ingen grund för att efterbeskatta den skattskyldige.

I avsaknad av ytterligare motivering är det svårt att dra slutsatser om varför det inte ansågs vara fråga om uppenbart förbiseende. En förklaring skulle kunna vara att regeln endast tar sikte på formella felaktigheter, vilket exemplifierades i den då gällande regeln med skrivfel och räknefel. En annan förklaring är att domstolen ansåg att nämndens agerande under flera år gett upphov till berättigade förväntningar hos den skattskyldige. Båda förklaringar har skäl för sig och sanningen ligger kanske i en kombination av förklaringarna. Men om vi utgår från att berättigade förväntningar åtminstone utgjorde ett av flera skäl för lösningen är avgörandet intressant eftersom det illustrerar att skyddet för berättigade förväntningar kan tas till uttryck på olika sätt. I avgörandet ställdes de felaktigheter som taxeringsnämnden gjort mot kravet på uppenbart förbiseende, varvid nämnden gjorde gällande att felaktigheterna var så grova att de utgjorde uppenbara förbiseenden. Skyddet för berättigade förväntningar kom alltså till uttryck i form av att nämndens bedömning inte ansågs utgöra ett uppenbart förbiseende.

Målet RÅ 2006 ref. 25 handlade om efterbeskattning på grund av oriktig uppgift. Bolaget hade gjort avdrag i inkomstdeklarationen för en kostnad som inte fick dras av i mervärdesskattedeklarationen. Detta var förenligt med Skatteverkets uppfattning om hur kostnaden skulle hanteras. Högsta förvaltningsdomstolen förklarade dock i ett senare avgörande, RÅ 1999 not. 245, att bolaget hade rätt till avdrag i mervärdesskattedeklarationen. Bolaget fick därför en återbetalning av den felaktiga skatten och tog upp motsvarande ökning i inkomstdeklarationen för det året. Frågan var om det förelåg en oriktig uppgift avseende det tidigare gjorda avdraget i inkomstdeklarationen. Skatteverket ansåg att 1999 års rättsfall bekräftade rättsläget så som det var när den första inkomstdeklarationen getts in. Högsta förvaltningsdomstolen delade den bedömningen men ansåg, mot bakgrund av att den förhärskande uppfattningen var att bolaget hade agerat rätt när deklarationen lämnats in, att den oriktiga uppgiften inte hade orsakat den felaktiga beskattningen. Skatteverket hade ju antagligen fattat ett likadant beslut oavsett hur bolaget hade hanterat kostnaderna.

De båda målen utgör bra exempel på när berättigade förväntningar kan tänkas få betydelse i rättstillämpningen även i andra fall än när skyddet nämns uttryckligen. Naturligtvis blir skyddet mer spekulativt och indirekt när det exempelvis kommer till uttryck i form av om en bedömning berott på ett uppenbart förbiseende eller om en oriktig uppgift resulterar i en felaktig beskattning. Målen illustrerar dock att skyddet kan komma till uttryck på olika sätt.

4.5 Berättigade förväntningar i Skatteverkets verksamhet

I detta avsnitt behandlar jag hur berättigade förväntningar har betydelse inom ramen för Skatteverkets verksamhet. Framför allt hamnar fokus i denna del på att undersöka de olika meddelanden som lämnas av Skatteverket till skattskyldiga. Tre betydelsefulla kanaler som Skatteverket kommunicerar genom är myndighetens rättsliga vägledning, meddelanden i enskilda ärenden och meddelanden via arbetsformen fördjupad dialog. Frågan är i vilken utsträckning som Skatteverket och domstolar är bundna till innehållet i dessa meddelanden.

Rättslig vägledning är Skatteverkets för att kommunicera allmänna råd. Med allmänna råd avses generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende, 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725). Av definitionen följer att allmänna råd inte är bindande eller kan karaktäriseras som en författning. Det blir således inte aktuellt att tillämpa reglerna i 8 kap. RF om normgivning eller retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket RF. Vidare ska allmänna råden vara generella, vilket utesluter att besked i enskilda ärenden omfattas av definitionen.

Allmänna råd innefattar definitionsmässigt både råd om hur skattskyldiga kan handla i situationer där de kan välja andra handlingssätt och råd som lämnas i syfte att främja en enhetlig rättstillämpning och bidra till en praxisutveckling i en viss riktning.¹²¹ Det faller således innanför definitionen att Skatteverket inom ramen för den rättsliga vägledningen anger att myndigheten tolkar en bestämmelse på ett av flera möjliga sätt. Även om denna bedömning inte är formellt bindande har den stor betydelse i den faktiska rättstillämpningen. Om Skatteverket tolkar en regel på ett visst sätt kommer detta att påverka såväl vilka mål som kommer till domstol som hur målen kommer att bedömas.¹²²

Så länge som Skatteverket tillämpar den rättsliga vägledningen gentemot skattskyldiga på ett likvärdigt sätt uppstår inga betänkligheter vad gäller skyddet för berättigade förväntningar. Frågan uppkommer dock om Skatteverket vill upphäva eller ändra den rättsliga vägledningen och därmed i praktiken fränkänna en skattskyldig en behandling som denne förväntat sig. Till att börja med kan det konstateras att det inte finns några regler som förhindrar Skatteverket från att ändra den rättsliga vägledningen utan att hänsyn tas till vederbörandes berättigade förväntningar. Grundlagsskyddet för retroaktiv beskattning gäller som bekant bara föreskrifter som avses i 8 kap. RF. Samtidigt innebär denna avsaknad av reglering att Skatteverket också har möjlighet att beakta intresset av berättigade förväntningar när den rättsliga vägledningen ändras eller upphävs. När Skatteverket vill införa en rättslig vägledning eller ändra en befintlig bör verkningarna i tiden kunna anpassas med hänsyn till ett skydd för berättigade förväntningar.

Ändringar i den rättsliga vägledningen till följd av ändringar i lagstiftning eller praxis framstår som okontroversiella eftersom de betingas av en respekt för överordnade rättskällor. Skyddet för berättigade förväntningar bör då lämpligast komma till uttryck i den rättskälla där ändringen skett. Om exempelvis en lagändring sker är det genom bland annat retroaktivitetsförbudet och möjligheten till övergångsbestämmelser som skyddet tillvaratas. Vid praxisändringar finns det inget skydd för berättigade förväntningar vad gäller tillämpligheten i tiden. I praktiken kan praxisändringar få retroaktiva effekter genom att rättsläget förändras i förhållande till tidigare inträffade omständigheter. Samtidigt finns det ofta utrymme i

¹²¹ Pahlsson 1995 s. 86–88.

¹²² Pahlsson 1995 s. 124–126.

rättstillämpningen att ta hänsyn till berättigade förväntningar i val av juridisk lösning. Det kan dock i flera fall vara påkallat att, till följd av ett rättsfall som ändrar ett etablerat rättsläge, ta hänsyn till berättigade förväntningar vid utformandet av den rättsliga vägledningen. Som exempel kan giltighetstiden av vägledningen anpassas. Det kan till och med, i undantagsfall, vara aktuellt att underlåta att ändra en vägledning med hänsyn till intresset. Något konkret stöd för att det senare har inträffat har jag dock inte funnit.

Inom ramen för Skatteverkets serviceskyldighet har myndigheten i uppgift att lämna svar på skattskyldigas frågor. Frågorna kan vara av allmän karaktär eller gälla ett specifikt ärende. I likhet med vad som gäller för Skatteverkets rättsliga vägledning saknas regler kring hur svar ska lämnas och i vilken utsträckning som svaren är bindande för myndigheten. Skatteverket har dock i en rapport angett generella, interna riktlinjer för hur myndigheten ställer sig till dessa frågor. Syftet med riktlinjerna är att klargöra när Skatteverket bör lämna bindande svar och vad som krävs av frågeställaren, vilket i sin tur syftar till att effektivisera arbetet inom myndigheten och undvika framtida processer.¹²³

Utgångspunkten för Skatteverkets arbete med svar på rättsliga frågor är att myndigheten står för de svar som har lämnats. Om Skatteverket således har tagit ställning i en rättslig fråga i det enskilda fallet ska detta ställningstagande vara ”bindande” gentemot den skattskyldige. En förutsättning är dock att de transaktioner som genomförts med anledning av svaret överensstämmer med de förutsättningar som givits. Vidare anser Skatteverket inte sig vara bundet av svar som lämnats innan lagstiftningen förändrats och som träffar den aktuella situationen.¹²⁴ Någon skillnad verkar dock inte göras mellan svar som strider mot skattelagstiftningen och svar som ligger inom denna men som utgör en av flera tolkningar.

För att Skatteverket ska anse sig bundet av ett lämnat svar uppställs flera krav på den ställda frågan. Till att börja med ska frågan innehålla korrekt redovisade sakförhållanden och frågan ska vara tydlig och klarlagd. Hur högt kraven ska ställas beror på vem frågeställaren är. Inom ramen för serviceskyldigheten ska Skatteverket därför hjälpa den skattskyldige i den utsträckning det behövs genom att exempelvis begära in kompletteringar eller ställa frågor. När frågan gäller skatteupplägg ställs höga krav på att frågeställaren har gjort en relevant rättsutredning. Av frågeställningen ska dessutom framgå vilket år som transaktionen har genomförts eller kommer att genomföras.¹²⁵

Skatteverkets möjligheter att besvara frågor från skattskyldiga sammanfaller enligt rapporten ofta med möjligheterna att publicera ställningstaganden inom ramen för den rättsliga vägledningen. Om det är så att en fråga är generellt ställd, gäller många skattskyldiga eller i övrigt är av principiell art, kan det vara motiverat att rättsavdelningen i stället publicerar ett generellt ställningstagande i frågan. Ett sådant beslut kan tänkas vara arbetsekonomiskt gynnsamt samtidigt som det blir svårare för skattskyldiga att få klart hur just deras fråga ska besvaras.¹²⁶

En intressant fråga som det bara går att spekulera i är i vilken utsträckning som Skatteverket, utöver vad myndigheten själv anger i rapporten, anser sig bundet av de svar som lämnas till den skattskyldige. För det fall att frågan gäller en viss transaktion för ett visst beskattningsår bör

¹²³ Skatteverket 2012 s. 4.

¹²⁴ Skatteverket 2012 s. 8–9.

¹²⁵ Skatteverket 2012 s. 9–10.

¹²⁶ Skatteverket 2012 s. 12.

det framstå som klart för den skattskyldige att svaret inte utan vidare kan föras över till andra transaktioner och andra beskattningsår. Det kan dock förhålla sig så att frågan har betydelse för samtliga beskattningsår och är vanligt förekommande hos bolaget eller inom en koncern. I sådana fall kan Skatteverkets svar tänkas ge upphov till förväntningar om att svaret gäller för framtida förhållanden också. Ju längre en sådan förväntning består, desto större skäl finns det att beakta dessa förväntningar om Skatteverket senare skulle ändra uppfattning. I praktiken kanske Skatteverket avstår från att beskatta enligt den nya uppfattningen samma beskattningsår men meddelar att beskattning enligt den ändrade uppfattningen kommer att ske beskattningsåret därpå.

För Sveriges största koncerner har det sedan år 2012 funnits en möjlighet att tillämpa ett särskilt förfarande vid kontakter med Skatteverket, benämnt fördjupad dialog.¹²⁷ Syftet med samverkansformen är att myndigheten genom en fortlöpande kontakt bidrar till att ett företag betalar rätt skatt från början. Företaget gynnas genom att det ges möjlighet att överblicka de skattemässiga konsekvenserna av deras handlanden samtidigt som Skatteverket ser till att rätt skatt betalas.¹²⁸

Inom ramen för en fördjupad dialog tar Skatteverket emot och besvarar rättsligt svårbedömda frågor. Skatteverket har vidare möjlighet att redovisa sin riskbedömning för om företaget har möjlighet att uppfylla sina skyldigheter enligt skattelagstiftningen, samt stödja företaget i arbetet med att system och rutiner säkerställs och att korrekta uppgifter lämnas till myndigheten. Utredningsskyldigheten är dock begränsad till det material som den skattskyldige redovisar. Skatteverket har ingen möjlighet att begära in material eller göra en revision.¹²⁹

Risken för att den skattskyldiges berättigade förväntningar träds förnärlig är i princip obefintlig när samverkan sker mellan den skattskyldige och myndigheten. Genom samverkan kan oklarheter undanröjas vad gäller förutsättningarna för beskattningen och därigenom förhindras att den skattskyldige felaktigt får berättigade förväntningar om en viss behandling. Samtidigt kan själva ramarna för samverkan, det vill säga den riktlinje som Skatteverket har fastställt, i sig utgöra problem eftersom Skatteverket ensidigt har en möjlighet att ändra förutsättningarna för samarbetet utan föregående dialog med den skattskyldige.

Vid sidan om den kommunikation som sker med skattskyldiga är det möjligt att Skatteverket i praktiken arbetar med berättigade förväntningar och förutsebarhet utan att detta regleras i lag eller på annat sätt. Det är exempelvis tänkbart att Skatteverket, sedan ett avgörande från högre instans gett myndigheten rätt i en viss fråga, har möjlighet att för de senaste sex beskattningsåren efterbeskatta den skattskyldige i enlighet med avgörandet. Formellt vore detta korrekt men i praktiken kan det framstå som uteslutet, särskilt om det rör en tveksam rättsfråga eller en fråga där Skatteverket åren innan godtagit den skattskyldiges deklaration utan ändring i denna del. Det är också möjligt att Skatteverket i andra avseenden låter berättigade förväntningar få genomslag i praktiken även när detta sker utanför den ”legala ordningen”.

¹²⁷ De första två åren var namnet fördjupad samverkan. Utöver fördjupad dialog finns numera en ny kommunikationskanal som Skatteverket benämner ”Diskutera komplexa beskattningsfrågor med Skatteverket”. Denna nya kommunikationsform liknar den om fördjupad dialog men verkar rikta sig till alla företag. Jag behandlar inte denna särskilt utöver det som anges i detta avsnitt. Avseende fördjupad dialog, se Hambre 2018.

¹²⁸ Skatteverket 2011 s. 3–4.

¹²⁹ Skatteverket 2016 s. 1–2.

4.6 Sammanfattande kommentarer

I detta avsnitt har jag presenterat i vilken utsträckning som principen om skydd för berättigade förväntningar tas till uttryck i svenska rättskällor. Generellt sett är det formella stödet för principen svagt, eftersom den varken förekommer i grundlag eller annan lag. I stället är det i egenskap av ett värde som principen är relevant i dessa rättskällor. Som också framgått ligger berättigade förväntningar tämligen nära skyddet mot retroaktiv beskattning eftersom skyddsintressena är likartade. Samtidigt är inte skyddet för berättigade förväntningar konkret på samma sätt som skyddet mot retroaktiv beskattning. I stället handlar principen om att göra en avvägning mellan legalitet, likhet och berättigade förväntningar.

Vad gäller lagregler som bär på ett värde av berättigade förväntningar är det i första hand processuella regler som kommer i fråga. Förutom rättskraftsfrågor, som inte behandlas i detta sammanhang, finns regler om befrielse från skattetillägg och undantag från efterbeskattning när endera ingripande framstår som uppenbart oskäligt respektive oskäligt. Redogörelsen ger att berättigade förväntningar är ett konkret värde som rättstillämpare har att ta hänsyn till när rättsfrågor bedöms. Samtidigt är förarbetsuttalandena in casu-utformade genom exemplifieringar och saknar den principiella formulering som kan krävas för att domstolar ska tillämpa dem. Den praxis som finns för dessa befrielsegrunder är därför sparsam och det är därför svårt att dra några mer långtgående slutsatser om hur värdet av berättigade förväntningar är utformat.¹³⁰

Det finns en rikhaltig praxis från Högsta förvaltningsdomstolen som uttalar värdet av att följa såväl Skatteverkets schabloner och andra uttalanden som domstolens egna avgöranden. Några mer explicita uttryck för berättigade förväntningar förekommer dock inte annat än i ett avgörande från 1980-talet där taxeringsnämnden under flera år felaktigt bortsett från att den skattskyldige hade inkomster hänförliga till ett fast driftställe i utlandet och trots att denne uppgav detta i varje deklaration. Det är dock uppenbart att berättigade förväntningar kan tas till uttryck på olika sätt och att en undersökning av principen därför inte bara kan handla om i vilka fall domstolar uttryckligen nämner principen om skydd för berättigade förväntningar.¹³¹

Skatteverkets arbete med berättigade förväntningar är det mest betydelsefulla ur praktisk synvinkel eftersom det är genom myndighetens ageranden som berättigade förväntningar kan uppkomma. Flera rapporter och riktlinjer har utarbetats inom Skatteverket och som bland annat behandlar i vilken utsträckning myndigheten är bunden av sina svar. I praktiken är det också aktuellt för myndigheten att även utan rättsligt stöd ta ställning till hur myndigheten bör agera när den enskilde fått förväntningar att bli behandlad på ett visst sätt.¹³²

¹³⁰ Se avsnitt 4.3.

¹³¹ Se avsnitt 4.4.

¹³² Se avsnitt 4.5.

5 Berättigade förväntningar i EU-rätten och på mervärdesskatteområdet

5.1 Inledning

Principen om skydd för berättigade förväntningar är en av de grundläggande rättsprinciper som finns inom EU-rätten och på mervärdesskatteområdet. Räckvidden hos principen är stor, och den förekommer i EU-domstolens praxis inom bland annat tullrätten, förvaltningsrätten och statsstödsrätten. I detta avsnitt ska jag först presentera de allmänna beståndsdelarna av principen så som de kommer till uttryck i EU-domstolens praxis, för att därefter behandla hur berättigade förväntningar har utvecklats på mervärdesskatterättens område. Den senare delen kommer att övergå till att behandla svensk mervärdesskatterättslig praxis som gäller principen, eftersom området har fått ökad uppmärksamhet och aktualitet genom bland annat HFD 2021 ref. 52. Kapitlet avslutas med sammanfattande reflektioner.

5.2 Allmänt om berättigade förväntningar i EU-domstolens praxis

Skyddet för berättigade förväntningar härstammar från tiden när det europeiska samarbetet inleddes, men skyddet blev uttryckligen erkänt först senare.¹³³ Skyddet har både franska och tyska anor, men uppfattas i första hand höra samman med de tyska reglerna om berättigade förväntningar.¹³⁴ Eftersom berättigade förväntningar ytterst handlar om att värna om rättssäkerhet och förutsebarhet delar principen flera likheter med retroaktivitetsförbud och principer om negativ rättskraft i förvaltningsrätten.¹³⁵

Principen om skydd för berättigade förväntningar gäller som sagt inom flera olika rättsområden där EU-rätten aktualiseras. Men det är kanske främst inom europeisk förvaltningsrätt som berättigade förväntningar har fått genomslag. I varje fall är det inom detta område som mest har skrivits.¹³⁶ Samtidigt finns inte någon förvaltningslag på EU-nivå.¹³⁷ Detta har fört med sig att såväl Rådet som Kommissionen och andra organ inom EU har stora möjligheter att göra skönsmässiga bedömningar i olika frågor. Detta utrymme har i första hand aktualiserats när det har varit fråga om svårare bedömningar i ekonomiska angelägenheter. EU-domstolens prövning av hur bland annat Kommissionen använt sitt bedömningsutrymme har kommenterats i mål 78/74 Deuka I där domstolen angav att de skönsmässiga bedömningarna bör accepteras så länge de inte innehåller något tydligt fel eller utgör maktmissbruk.¹³⁸

Till att börja med går det att dela upp skyddet för berättigade förväntningar efter hur det har kommit att användas av EU-domstolen. Principen har nämligen använts i olika situationer och för olika rättsföljder. Det kanske vanligaste användningsområdet för principen är att EU-domstolen åsidosätter eller ogiltigförklarar regler eller beslut med hänvisning till principen.¹³⁹

¹³³ Se exempelvis mål 112/77 Töpfer p. 18–20.

¹³⁴ Den tyska översättningen är ”vertrauensschutz” och den franska är ”le principe de la protection de la confiance légitime”. Se Raitio 2003 s. 214 och Wenander 2017 s. 642.

¹³⁵ Se exempelvis mål 99/78 Decker p. 8 och mål 212–217/80 Salumi m.fl. p. 10.

¹³⁶ Se bland annat Wenander 2017, Lebeck 2018, Wall 2020 och Reichel & Wenander 2021.

¹³⁷ Se dock art. 263 och 296 EUF-fördraget samt art. 10 i Den europeiska kodexen för god förvaltningsledning.

¹³⁸ Mål 78/74 Deuka I p. 9.

¹³⁹ Mål 112/77 Töpfer p. 19.

Det förekommer också att EU-domstolen tolkar en regel eller beslut i en för individen gynnsam riktning.¹⁴⁰ Slutligen har principen återopats till stöd för att utkräva skadestånd.¹⁴¹

Flera forskare har gjort olika indelningar av skyddet för berättigade förväntningar. Indelningarna är mer eller mindre baserade på EU-domstolens praxis. Gemensamt för dem är att de betonar att berättigade förväntningar inte är ett absolut värde utan får vägas mot allmänintresset av formellt riktiga beslut i varje enskilt fall. Generaladvokaten i målet 5/75 Deuka II har uttryckt saken på följande sätt:

”The existence of legitimate expectations worthy of protection can be established only on the merits of each case, with due regard to the facts of the situation in the context of which the undertakings operate. By its very nature the principle does not lend itself to mechanical application, which might lead to unjustified generalizations and would accord neither with its specific equitable function nor with the day-to-day requirements of Community rules governing the economy.”¹⁴²

Mäenpää har delat upp skyddet i fyra beståndsdelar.¹⁴³ Den första delen är ett tidskriterium och innebär att den berättigade förväntningen måste ha uppkommit innan det beslut eller den lagändring som aktualiserar skyddet. Den andra delen är att förväntningarna måste vara rimliga.¹⁴⁴ Den tredje delen handlar om god tro och syftar till att motverka att berättigade förväntningar kan användas med ett oärligt syfte. Samtidigt förs, som den fjärde och sista delen, fram att omständigheterna måste vara bestående för att berättigade förväntningar ska uppkomma. Sistnämnda del bygger på uppfattningen att myndigheten inte ska vara tvungen att stå fast vid ett beslut även om omständigheterna har förändrats. Därigenom förhindras att ett beslut som vore fel i sak skulle få genomslag i det enskilda fallet.¹⁴⁵

En annan uppdelning har gjorts av Schermers och Waelbroeck utifrån sex förutsättningar.¹⁴⁶ Den första förutsättningen för att skydd för berättigade förväntningar ska kunna aktualiseras är att det inte ska gå att återkalla det handlande som skydd begärs för.¹⁴⁷ Den andra och tredje är att den regel eller det beslut som förväntningen grundat sig på måste leda till ett förväntat resultat och att förväntningen ska vara baserad på befintliga regler.¹⁴⁸ Förutom att förväntningen måste vara skyddsvärd (den fjärde förutsättningen), ska det inte vara möjligt att förutse ändringen av regeln eller beslutet vid tidpunkten för handlandet (förutsättning fem).¹⁴⁹ Den sjätte och sista förutsättningen är att övergångsbestämmelserna för den nya lagstiftningen eller beslutet inte ska ge tillräckligt med skydd.

Även om dessa uppställningar i huvudsak bygger på EU-domstolens praxis från 1970-talet finns det anledning att tillmäta dem betydelse eftersom de ger en övergripande bild av vad EU-domstolen har tillmätt betydelse i bedömningen om det förelegat berättigade förväntningar. Samtidigt går det att ifrågasätta vissa delar eller förutsättningar. Som Raitio påpekar finns det

¹⁴⁰ Mål 88/76 *Exportation des Sucres* p. 14–16.

¹⁴¹ Se exempelvis mål 74/74 *CNTA*. Jämför *Hartley* 2014 s. 165–166.

¹⁴² Generaladvokat Trabucchi's förslag till avgörande i mål 5/75 *Deuka II* p. 5. Målet har samband med det ovan refererade mål 78/74 *Deuka I*.

¹⁴³ Mäenpää 2001 s. 225–230. Jämför mål T-347/03 *Branco* p. 102.

¹⁴⁴ Se exempelvis mål 338/85 *Pardini* p. 25–26.

¹⁴⁵ Se exempelvis mål 84/78 *Tomadini* p. 21.

¹⁴⁶ Schermers & Waelbroeck 1992 s. 67–68.

¹⁴⁷ Se exempelvis mål 78/74 *Deuka I* p. 11–14 och mål 5/75 *Deuka II* p. 8.

¹⁴⁸ Se exempelvis mål 1/73 *Westzucker* p. 8–13 respektive mål 100/74 *CAM* p. 31.

¹⁴⁹ Se exempelvis mål 2/75 *Mackprang* p. 4 respektive mål 78/74 *Deuka I* p. 11–14 och mål 5/75 *Deuka II* p. 8.

risker med indelningarna att man övervärderar principens normerande verkan och riskerar att bortse från att principens tillämpning styrs av omständigheterna i det enskilda fallet.¹⁵⁰

För att berättigade förväntningar ska uppstå krävs normalt att en myndighet har agerat i en viss riktning. EU-domstolen förklarar att berättigade förväntningar har förelegat när en mjölkbonde, som blivit uppmanad av Rådet att sluta producera mjölk, förväntat sig att åter kunna producera mjölk under samma förhållanden utan att missgynnas på grund av uppehållet.¹⁵¹ Det finns dock exempel på när berättigade förväntningar uppkommit till följd av administrativ praxis,¹⁵² liksom när myndigheten förhållit sig passiv i en fråga.¹⁵³

För att inte vilka förväntningar som helst ska ges skydd under principen om berättigade förväntningar måste det fastställas att förväntningarna är berättigade. Om förväntningarna anses berättigade går inte att bedöma abstrakt utan måste relateras till något. Det är alltså fråga om en graderande klassificering av vad som är mer eller mindre berättigat. För denna bedömning har EU-domstolen använt till synes olika referenspunkter (med till synes samma åsyftade innebörd). I ett mål om retroaktivt utjämningsbelopp inom jordbrukssektorn uttalade domstolen att det måste ha framstått som klart för en erfaren näringsidkare ("experienced trader") att en ny kalkyleringsmetod var nära förestående vid ett visst datum.¹⁵⁴ Följaktligen hade det i målet inte uppkommit någon berättigad förväntning för jordbrukaren. I ytterligare ett mål, som gällde skyddsåtgärder vid minskad potatisskörd till följd av dåliga väderförhållanden, ansåg domstolen att de aktuella åtgärderna som kom att vänta från EU:s sida var möjliga att förutse av en normalt aktsam näringsidkare ("prudent and discriminating trader").¹⁵⁵

Vilken referenspunkt som används säger dock ganska lite om hur bedömningen av vad som är rimligt eller inte ska göras. Av de refererade målen går det att dra slutsatsen att det kan ha betydelse vilken bransch det är fråga om och vad som en näringsidkare inom denna bransch ska veta om. Men själva rimlighetsbedömningen förskjuts egentligen bara ett steg närmre kärnan, eftersom man i dessa fall också måste avgöra vem en (genomsnittlig?) näringsidkare inom en viss bransch är. Det bygger på generaliseringar och således ett ställningstagande i frågan vad en näringsidkare borde eller inte borde veta.¹⁵⁶ Av målen skulle man också kunna dra slutsatsen att det krävs vissa kunskaper kring regelverken inom den aktuella branschen för att kunna ha berättigade förväntningar.¹⁵⁷ Särskilt kan så vara fallet om den regel eller det beslut som åberopas till stöd för de berättigade förväntningarna är komplicerade och förutsätter goda kunskaper för att förstås över huvud taget.

I kravet på att vara en erfaren eller normalt aktsam näringsidkare följer, som framgått ovan, att man inte kan förvänta sig att bli behandlad i enlighet med befintlig lagstiftning för all framtid. Stater måste kunna ändra lagstiftningen när behovet finns och den nya lagstiftningen måste kunna tillämpas. Ändringar som dock strider mot skyddet för berättigade förväntningar,

¹⁵⁰ Raitio 2003 s. 219.

¹⁵¹ Mål 120/86 Mulder I och Thomas 2000 s. 53–54.

¹⁵² Mål 344/85 Ferriere San Carlo.

¹⁵³ Mål 223/85 RSV och mål 127/80 Grogan.

¹⁵⁴ De förenade målen 95–98/74, 15 och 100/75, UNCAC m.fl. p. 45–46.

¹⁵⁵ Mål 78/77 Lührs p. 6. Se även mål 97/76 Merkur p. 5 och 9.

¹⁵⁶ Jämför Generaladvokat Trabucchi's förslag till avgörande i mål 5/75 Deuka II p. 5.

¹⁵⁷ Särskilt om regelverket har aviserats i god tid innan implementering, se mål C-331/88 Fedesa.

utöver de som illustrerats ovan, är typiskt sett plötsliga regelförändringar som har ekonomiska konsekvenser som är svåra att överblicka även för en normalt aktsam näringsidkare.¹⁵⁸

Det finns också faktorer hos den enskildes agerande som kan påverka skyddet för berättigade förväntningar. Om exempelvis skadan orsakas av den som begär skydd kan något sådant inte bli aktuellt.¹⁵⁹ EU-domstolen har även angett att berättigade förväntningar inte uppkommer när det varit fråga om ekonomisk spekulation från den part som åberopar ett skydd för berättigade förväntningar. Tanken är alltså inte att principen ska kunna eliminera riskmomentet med en viss transaktion, så att utfallet av handlingen alltid faller i den enskildes riktning. Omständigheterna i mål 2/75 Mackprang kan få illustrera det sagda:

I slutet av 1960-talet fanns ett gemensamt interventionssystem på spannmålsmarknaden i syfte att stabilisera jordbruksmarknaden och ge jordbrukarna skäliga levnadsvillkor. Systemet innebar att olika interventionsmyndigheter inrättades i Europa som hade till syfte att köpa upp spannmål till ett visst pris. Under den aktuella tidsperioden hade den franska valutan devalverats vilket fick till följd att exporten i stort gynnades. Särskilt märkbart blev detta när många franska jordbrukare åkte och sålde spannmål till tyska interventionsmyndigheter. Resultatet blev stora vinster för många jordbrukare samtidigt som många av myndigheterna fylldes av spannmål. I takt med att situationen blev ohållbar beslutade Kommissionen om att undanta Tyskland från interventionssystemet. Detta drabbade spannmålshandlaren Mackprang som visserligen fått en accept från den tyska myndigheten att den skulle köpa spannmål till visst pris, vilket skedde samma dag som undantaget beslutades, men myndigheten vägrade sedermera att ta emot spannmålet med hänvisning till Kommissionens beslut. I en kortfattad dom konstaterade EU-domstolen att berättigade förväntningar inte uppkom när det var fråga om ett utnyttjande av ett system i spekulativt syfte.

En sista fråga som det finns anledning att ta upp är om det har betydelse att den berättigade förväntningen är grundad på ett beslut som strider mot någon annan EU-rättsakt. Å ena sidan går det att argumentera för att den myndighet som meddelar ett svar på en rättslig fråga också förväntas tillämpa reglerna på detta sätt. Å andra sidan kan hävdas att en normalt aktsam näringsidkare bör kunna aktuellt regelverk oberoende av vad myndigheten angett. Till att börja med har EU-domstolen underkänt att berättigade förväntningar hade uppkommit när en tjänsteman vid Kommissionen lämnat en försäkran som denne inte hade behörighet till.¹⁶⁰ Det saknar således betydelse om beslutet i sig strider mot någon EU-rättsakt om den som lämnat beslutet inte hade behörighet att göra det. Men även om ett beslut har lämnats av en myndighet som varit behörig till det men beslutet stått i strid med unionsrätten, har EU-domstolen förklarat att den berättigade förväntningen inte ger något skydd.¹⁶¹ Således förväntas enskilda kunna aktuella regler även om ett meddelande från en myndighet ger ett felaktigt svar.

5.3 EU-domstolens praxis om skydd för berättigade förväntningar på mervärdesskatteområdet

Principen om skydd för berättigade förväntningar har fått en särskild betydelse på det mervärdesskatterättsliga området i dess egenskap av att vara en grundläggande unionsrättslig princip. Som bekant är mervärdesskatterätten harmoniserad i hela EU genom mervärdesskatte-

¹⁵⁸ Se exempelvis mål 120/86 Mulder I p. 23–26.

¹⁵⁹ Mål C-177/90 Kühn p. 15 och 19.

¹⁶⁰ Mål 188/82 Thyssen p. 10–11.

¹⁶¹ Mål 316/86 Krücken p. 22–23 och mål 5/82 Maizena p. 22.

direktivet. Det innebär att lagstiftningen bland EU:s medlemsstater ser i stort sett likvärdig ut. Samtidigt är varken direktivet eller den inhemska implementeringen av det utan luckor eller tolkningsutrymme. Dessa problem löses i första hand på två olika sätt. Det första sättet är att EU-domstolen inom ramen för domstolens möjlighet att besvara begäran om förhandsavgöranden fastställer vad som utgör den riktiga tolkningen av direktivet. Det andra är att den nationella domstolen fastställer hur regelverken ska tolkas. I det följande kommer jag därför att beröra avgöranden från såväl EU-domstolen som Högsta förvaltningsdomstolen gällande principen om berättigade förväntningar på mervärdesskatteområdet.

Målet C-110/94 Inzo gällde frågan om bolaget bedrev ekonomisk verksamhet eller inte. Inzo anskaffade utrustning och genomförde en lönsamhetsanalys för dess verksamhet. Bolaget blev registrerade av den belgiska skattemyndigheten och beviljades avdrag för ingående mervärdesskatt. Sedan lönsamhetsanalysen visat negativt resultat drog sig flera investerare ur och bolaget likviderades. Bolaget bedrev aldrig någon ekonomisk verksamhet och hade inte några skattepliktiga transaktioner. Skattemyndigheten riktade därför återkrav mot bolaget. Frågan som EU-domstolen hade att ta ställning till var om bolaget skulle ges rätt till avdrag för bland annat den lönsamhetskalkyl som bolaget hade betalat för.

EU-domstolen konstaterade att det av mål 268/83 Rompelman framgår att även förberedande verksamhet, såsom anskaffning av finansiering, är att betrakta som en ekonomisk verksamhet. Att ett företag medges möjlighet att dra av den skatt som betalas är vidare i enlighet med att mervärdesskatten ska påverka ett företags avgiftsbörda på ett neutralt sätt. Kostnaderna för den lönsamhetskalkyl som bolaget finansierade var därför avdragsgilla. Den omständigheten att den planerade verksamheten aldrig gett upphov till skattepliktiga transaktioner påverkade inte bedömningen. Domstolen framhöll att avdragsrätten var beroende av att den skattskyldige styrkt sin avsikt att påbörja en ekonomisk verksamhet och att denna avsikt lämnats i god tro. Slutsatsen blev således att den som haft utgifter som ett led i förberedande verksamhet, och som i god tro styrker sin avsikt att påbörja en ekonomisk verksamhet, har rätt att göra avdrag för dessa utgifter oberoende av om den ekonomiska verksamheten faktiskt påbörjas eller inte.¹⁶²

Avgörandet är intressant eftersom berättigade förväntningar på flera sätt berörs och får betydelse för utgången i målet. Till att börja med åberopar kommissionen i en inlägga till målet uttryckligen principen till stöd för att det inte är möjligt att fränkänna någon en avdragsrätt som tidigare har beviljats så länge den skattskyldiga inte har ändrat sin verksamhet. Domstolen nämner i anslutning till detta att det i princip är uteslutet att retroaktivt ompröva ett beslut om skattskyldighet till nackdel för den enskilde, när det har sin grund i senare inträffade omständigheter. Således tillmäter domstolen själva registreringen oerhört stor betydelse, vilket är paradoxalt med hänsyn till att registreringen inte i sig är en förutsättning för att någon ska vara skattskyldig.¹⁶³ Att en registrering har stor betydelse när den väl har skett ligger helt i linje med ett skydd för berättigade förväntningar och bidrar således till att den enskilde ska kunna förutsätta, inom vissa ramar, att denne blir behandlad som skattskyldig även för kommande beskattningsår.

Inzo-målet fick stor betydelse eftersom det öppnades upp en möjlighet till avdrag trots att någon skattepliktig transaktion inte kom till stånd. Flera efterföljande mål har behandlat

¹⁶² Mål C-110/94 Inzo p. 15–24 och mål 268/83 Rompelman p. 22–24.

¹⁶³ Mål C-110/94 Inzo p. 21 och mål C-400/98 Breitsohl p. 38.

räckvidden av avgörandet, främst andra fall där någon skattepliktig transaktion av olika anledning inte blivit aktuell.

Mål C-37/95 Ghent Coal Terminal gällde ett bolag som köpte mark och utförde anläggningsarbeten på marken. För de varor och tjänster som hänförde sig till anläggningsarbetena gjordes avdrag för ingående skatt. Efter uppmaning från staden där marken var belägen bytte bolaget marken mot mark på en annan plats. Bytet var ekonomiskt oundvikligt och oförutsebart. Frågan var om avdragsrätt förelåg för de varor och tjänster som hänförde sig till den förstnämnda marken, eftersom marken aldrig använts för att utföra skattepliktiga transaktioner. Domstolen förde fram att avdragsrätten är generell och att varornas och tjänsternas användning inte har betydelse för den rätten. I enlighet med Inzo-målet består avdragsrätten även om den skattskyldige inte, i samband med skattepliktiga transaktioner, kunnat använda sig av de varor och tjänster för vilka denne gjort avdrag, förutsatt att det berott på orsaker som denne inte kunnat råda över. Detta förutsätter i sin tur att det inte är fråga om bedrägeri eller missbruk.¹⁶⁴

I mål C-396/98 Schloßstraße prövades om avdragsrätten består när någon skattepliktig transaktion inte utförs på grund av en lagändring. Bolaget uppförde byggnader och gjorde avdrag för fakturor som hänfördes till uppförandet. Detta var möjligt eftersom bolaget avstått från skattebefrielse i enlighet den tyska mervärdesskattelagen. Möjligheten att avstå från skattebefrielse togs dock bort och övergångsbestämmelserna ansågs inte tillämpliga. De transaktioner som bolaget senare skulle företa, det vill säga uthyrning, var därmed befriade från mervärdesskatt. Fråga var om bolaget skulle medges avdragsrätt trots lagändringen. Domstolen ansåg att avdragsrätten består även om de skattepliktiga transaktionerna blir skattefria till följd av ändrad lagstiftning förutsatt att bolaget styrkt sin avsikt om att bedriva skattepliktig verksamhet och att detta gjorts i god tro. Det strider vidare, framhåller domstolen, i regel mot principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet att retroaktivt frånta en skattskyldig avdragsrätten för varor och tjänster som tillhandahållits den skattskyldige.¹⁶⁵

En närliggande fråga är om en avsiktsförklaring om att bedriva skattepliktig verksamhet och som har styrkts och lämnats i god tro är giltig också fastän det stått klart för skattemyndigheten när den först befattat sig med ärendet att någon skattepliktig verksamhet inte skulle bli aktuell. Frågan har besvarats genom mål C-400/98 Breitsohl. Domstolen hänvisade till bland annat ovanstående mål och framhöll därutöver att avdragsrätten för första investeringsutgifter inte är beroende av en registrering. Således föreligger en avdragsrätt så länge den skattskyldige styrkt en avsiktsförklaring att bedriva skattepliktig verksamhet och lämnat den i god tro, även om det senare, när skattemyndigheten befattat sig med ärendet, står klart att någon verksamhet inte kommer till stånd.¹⁶⁶

Att retroaktivt frånta en skattskyldig avdragsrätten för varor och tjänster som har tillhandahållits denne har ansetts strida mot principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet. Detta framgick av mål C-396/98 Schloßstraße och har bekräftats i bland annat mål C-62/00 Marks & Spencer I. Det senare målet handlade om att ett bolag ålades att betala mervärdesskatt på ett sätt som EU-domstolen senare förklarat var i strid med direktivet. När bolaget krävde återbetalning hade nya retroaktiva regler om en treårig preskriptionstid

¹⁶⁴ Mål C-37/95 Ghent Coal Terminal p. 17–22.

¹⁶⁵ Mål C-396/98 Schloßstraße p. 33–37 och 40–47.

¹⁶⁶ Mål C-400/98 Breitsohl p. 35–38.

införts vilket gjorde att bolaget inte fick tillbaka all skatt som hade betalats för mycket. Frågan var om effektivitetsprincipen eller principen om skydd för berättigade förväntningar utgjorde hinder från att tillämpa aktuell lagstiftning, när det återkrävda beloppet tagits ut i strid med direktivet. Domstolen ansåg att lagstiftningen innebar att enskilda fråntogs deras möjlighet att utöva deras rätt till återbetalning när betalning skett i strid med direktivet och att denna lagstiftning stred mot effektivitetsprincipen. Vidare uttalade domstolen att principen om berättigade förväntningar utgör hinder för att en ändring av den nationella lagstiftningen med retroaktiv verkan frångår en skattskyldig en rätt som denne har före ändringen.¹⁶⁷

Slutsatsen i Marks & Spencer I är dock inte reservationslös. I mål C-376/02 Goed Wonen II var omständigheterna i princip desamma som i ovannämnda Schloßstraße men frågan var om den retroaktiva lagändringen genom vilken möjligheten till avstående från skattebefrielse upphävdes, var tillåten enligt principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet. Domstolen ansåg att det i undantagsfall kunde vara förenligt med rättssäkerhetsprincipen att en retroaktiv lag antas. Lagstiftningen ska krävas med hänsyn till ett allmänintresse och med beaktande av berörda personers berättigade förväntningar. Det var dock den nationella domstolens uppgift att bedöma om det fanns ett allmänintresse av att lagen skulle tillämpas retroaktivt och om hänsyn hade tagits till berörda personers berättigade förväntningar.¹⁶⁸

Även andra begränsningar som har införts retroaktivt i lag har ansetts oförenliga med bland annat principen om skydd för berättigade förväntningar. I mål C-17/01 Sudholz var fråga om en person som förvärvat en bil som använts till 70 procent i en verksamhet och till 30 procent för privata ändamål. Enligt gällande lagstiftning medgavs bara avdrag med hälften. Detta undantag hade dock inte godkänts genom beslut av Rådet förrän i efterhand. Frågan gällde giltigheten av Rådets beslut att retroaktivt bemyndiga medlemsstaten att i lag föreskriva en begränsning av avdragsrätten. Domstolen konstaterade att retroaktiv ändring av lag är tillåten i undantagsfall under förutsättning att det är ändamålsenligt och att berörda personers berättigade förväntningar beaktats. Det framgick inte att beslutet var tvunget att ges retroaktiv verkan. Vidare hade berörda personer fog för sin uppfattning att de hade rätt till avdrag enligt direktivet, särskilt eftersom något beslut från Rådet inte hade fattats vid tidpunkten för myndighetens åtgärder. Med hänvisning till Marks & Spencer I ansåg domstolen slutligen att Rådets beslut stred mot principen om skydd för berättigade förväntningar eftersom det med retroaktiv verkan frångår den skattskyldige dennes avdragsrätt enligt direktivet. Rådets beslut ogiltigförklarades därför i den del som bemyndigandet gällde retroaktivt.¹⁶⁹

Också i andra mål har det hänvisats till Marks & Spencer I i fråga om skydd för berättigade förväntningar. Mål C-107/10 Enel Maritsa handlade om ett bolag som enligt ingiven deklaration hade rätt till återbetalning av mervärdesskatt. Enligt då gällande lagstiftning skulle dröjsmålsränta utgå på beloppet 45 dagar efter att deklarationen getts in. En ny lagstiftning trädde i kraft därefter som angav att vid inledd skattekontroll skulle dröjsmålsränta löpa först när en promemoria upprättats. Följden blev att bolaget gick miste om dröjsmålsränta på det belopp som skulle återbetalas. Frågan var om denna lagändring var förenlig med direktivet och principen om skydd för berättigade förväntningar. Domstolen förde fram att det i princip är tillåtet och förenligt med principen om berättigade förväntningar att en ny reglering tillämpas

¹⁶⁷ Mål C-62/00 Marks & Spencer I p. 34–40 och 44–47.

¹⁶⁸ Mål C-376/02 Goed Wonen II p. 33–34 och 43–44.

¹⁶⁹ Mål C-17/01 Sudholz p. 33–41.

på framtida verkningar av tidigare uppkomna situationer. När en retroaktivt införd regel fråntar en person en rättighet som denne fått enligt direktivet utgör dock principen om skydd för berättigade förväntningar ett hinder för att tillämpa regeln. Eftersom rätten till återbetalning fråntogs den skattskyldige i och med lagändringen stred den senare mot principen om skydd för berättigade förväntningar.¹⁷⁰

De förenade målen C-487/01 Leusden och C-7/02 Holin förtjänar att nämnas i sammanhanget. I det första målet var fråga om ett bolag som hade avstått från att undanta uthyrningen av bolagets fastighet från mervärdesskatt. Till följd av en lagändring fanns inte längre denna valmöjlighet, varför skattemyndigheten beslutade att jämka mervärdesskatten för de år under jämningsperioden som inte redan hade förflutit. Frågan i målet var om en jämkning på grund av lagändringen stred mot direktivet alternativt principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet. Domstolen konstaterade att det av Breitsohl och Schloßstraße framgick att skyddet mot att bli fråntagen en rätt enligt direktivet sedan den uppkommit, inte gäller i fall av missbruk eller bedrägeri eller i fråga om jämkningar. Domstolen kom därför fram till att det var möjligt att införa reglerna och jämka avdragsrätten utifrån de nya reglerna. Skyddet för berättigade förväntningar hade inte heller åsidosatts utifrån att medlemsstaterna har stora möjligheter att själva reglera den frivilliga skattskyldigheten vid uthyrning. Skadan som åsamkas var inte heller specifik för den som får skatten jämkad. Domstolen uttalade vidare att det kan strida mot nämnda principer om lagstiftaren plötsligt och oförutsebart avskaffar valmöjligheten utan att berättigade förväntningar beaktas och när avskaffandet inte är proportionerligt. Så ansågs dock inte vara fallet eftersom ändringen hade förvarnats och gjorts i syfte att motverka skatteundandragande. Slutsatsen blev därmed att lagändringen och den därpå grundande jämkningen var förenlig med direktivet och principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet.¹⁷¹

Frågan om jämkning aktualiserades också i mål C-332/14 Rey Grundstücksgemeinschaft som gällde avdragsrätten i blandad verksamhet. En byggnad användes således för skattepliktig respektive skattefri verksamhet. Enligt dåvarande regler skulle varor och tjänster som inte uteslutande kunnat hänföras till endera verksamheten fördelas enligt en omsättningsbaserad fördelningsnyckel. Reglerna ändrades och en ytbaserad fördelningsnyckel skulle användas i stället. Frågan var om det var tillåtet med en jämkning utifrån de nya reglerna enligt principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet. I relevanta delar framhöll domstolen att dessa principer i regel inte hindrar lagstiftning som omedelbart tillämpas utan övergångsbestämmelser, men att plötsliga och oförutsebara lagändringar utan beaktande av berättigade förväntningar och en skälig anpassningsperiod kan vara otillåtna. Särskilt viktigt är att berörda personer ges en skälig anpassningsperiod när en ändring framtvings ekonomiska justeringar. Ändringen låg i linje med medlemsstaternas möjligheter att införa andra fördelningsnycklar än den omsättningsbaserade. Eftersom avdragsrätten inte upphörde och någon ekonomisk justering inte kunde antas krävas, stred inte förändringen mot skyddet för berättigade förväntningar. Det faktum att medlemsstatens högsta domstol förklarat den tidigare fördelningsnyckeln rimlig saknade betydelse.¹⁷²

¹⁷⁰ Mål C-107/10 Enel Marisa p. 39–41.

¹⁷¹ De förenade målen C-487/01 Leusden och C-7/02 Holin p. 57–70 och 73–81. Det senare målet har utelämnats från framställningen eftersom det inte har betydelse för nu aktuella frågor.

¹⁷² Mål C-332/14 Rey Grundstücksgemeinschaft p. 48–65.

Skydd för berättigade förväntningar har också aktualiserats i flera mål där skattemyndigheten underlåtit att påföra skatt för en viss typ av transaktion som enligt gällande regler var skattepliktig. I samtliga fall har EU-domstolen förklarat att skattemyndighetens agerande inte gett upphov till berättigade förväntningar. Avgörande verkar genomgående vara att domstolen inte anser att en godtagen deklaration är att likställa vid en tydlig försäkran.¹⁷³ Ett exempel är mål C-144/14 Cabinet Medical Veterinar där veterinärmedicinska tjänster hade tagits bort från listan om undantag från skattskyldighet. Under flera år underlät skattemyndigheten att påföra skatt för dessa verksamheter. Fråga var om det stred mot bland annat skyddet för berättigade förväntningar att skattemyndigheten senare påförde en veterinärverksamhet mervärdesskatt. Domstolen framhöll att de i målet ingivna handlingarna inte visat att berättigade förväntningar förelegat. Det faktum att skattemyndigheten inte regelmässigt påfört mervärdesskatt på tjänsterna räcker i princip inte för att ge upphov till berättigade förväntningar hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör. Detta mot bakgrund av att tjänsterna tagits bort från listan över undantagna tjänster och att mervärdesskatten är generellt tillämplig. Myndighetens senare agerande stred således inte mot principen om skydd för berättigade förväntningar.¹⁷⁴

När skattemyndigheten har godtagit en deklaration kan frågan mycket väl gälla om detta godtagande ska betraktas som en tydlig försäkran eller inte, vilket ovanstående exempel visar. Det finns dock praxis från EU-domstolen om att berättigade förväntningar inte uppkommer när en skattemyndighet lämnat tydliga försäkringar men dessa stridit mot en unionsrättsakt. I mål C-532/16 SEB bankas var fråga om en transaktion skulle betraktas som en överlåtelse av mark för bebyggelse, som var skattepliktig, eller som en ej skattepliktig leverans av mark. Skattemyndigheten försvarade ståndpunkten att det var en skattepliktig transaktion under sex år efter att transaktionen ägt rum. Frågan var om det stred mot skyddet för berättigade förväntningar att skattemyndigheten därefter beskattat den skattskyldige utifrån att transaktionen varit undantagen från skatteplikt. Domstolen ansåg att ett sådant skydd inte uppstod när myndighetens praxis stred mot lag (och därigenom direktivet). Enligt begäran om förhandsavgörande hade nämligen medlemsstatens högsta förvaltningsdomstol underkänt skattemyndighetens praxis såsom lagstridig.¹⁷⁵

Avgörandet kan jämföras med EU-domstolens avgörande i mål C-181–183/04 Elmeka. Ett bolag bedrev transport av petroleum och frågade skattemyndigheten om konossementen var skattefria. Skattemyndigheten bekräftade att så var fallet fastän undantaget från skatteplikt hade upphävts året innan beskedet. Skattemyndigheten beslutade i efterhand att begära betalning och återkalla det preliminära beslutet. Frågan i målet var bland annat om skattemyndighetens agerande, som fick till följd att den skattskyldige inte övervältrade skatten på köparen, gav upphov till berättigade förväntningar. Med en något svårförståelig motivering ansåg EU-domstolen att det var den nationella domstolen som hade att avgöra om den skattskyldige rimligen kunnat förutsätta att skattemyndigheten varit behörig att uttala sig i den aktuella frågan. Domstolen förklarade inte vilken betydelse detta hade för bedömningen av

¹⁷³ Se exempelvis mål C-846/19 EQ p. 89–94.

¹⁷⁴ Mål C-144/14 Cabinet Medical Veterinar p. 43–47. Se också mål C-183/14 Salomie och Oltean p. 44–53 för samma bedömning.

¹⁷⁵ Mål C-532/16 SEB bankas p. 49–50.

avdragsrätten eller om berättigade förväntningar förelåg i förhållande till avdragsrätten. Av dessa skäl finns det anledning att vara försiktig i att dra slutsatser av avgörandet.¹⁷⁶

Av denna praxisgenomgång framgår att det är i framför allt tre situationer som skyddet för berättigade förväntningar har prövats när EU-domstolen har dömt i mervärdesskattefrågor. Den första situationen är när den skattskyldige registrerats för mervärdesskatt och i ett tidigt skede av verksamheten haft kostnader som denne drar av i mervärdesskattedeklarationen. Av olika skäl har verksamheten inte genererat skattepliktiga transaktioner till vilka kostnaderna kan hänföras, varför frågan uppkommit om avdrag ska vägras för de initiala kostnaderna. Med ledning av Inzo-målet har domstolen öppnat upp för att avdrag ska medges även om det i efterhand inte visat sig leda till skattepliktiga transaktioner. Till en början var det endast fråga om när bolag inte fortsatte att bedriva sin verksamhet av lönsamhetsskäl. Men som framgått har detta ansetts gälla även i fråga om ändrad lagstiftning och när byte av plats för att bedriva verksamhet var företagsekonomiskt oundvikligt. Att avdragsrätten bestått i dessa situationer ligger i linje dels med det mervärdesskatterättsliga systemet, i synnerhet neutralitetsprincipen, dels med principen om berättigade förväntningar.

Den andra situationen i vilken principen har fått aktualitet har varit i fråga om retroaktiv lagstiftning. Den allmänna utgångspunkten som har formulerats av EU-domstolen är att principen om skydd för berättigade förväntningar hindrar en retroaktiv¹⁷⁷ återkallelse av en rätt som den enskilde har tillerkänts enligt direktivet. I undantagsfall har domstolen medgett retroaktiv beskattning utifrån rättssäkerhetsprincipen. Det har då funnits ett allmänintresse av att lagen försetts med retroaktiv verkan och införandet har skett med beaktande av de berörda personernas berättigade förväntningar. Det innebär att lagändringar inte får ske plötsligt och oförutsebart och utan att berörda personer ges möjlighet att anpassa sig efter de nya reglerna. Sannolikheten att en ändring är förenlig med skyddet för berättigade förväntningar synes vara större när en rätt enligt direktivet ändras och inte tas bort helt. Också när direktivet föreskriver valmöjlighet i fråga om skattskyldighet har domstolen ansett att berättigade förväntningar mer sällan kan uppkomma i fråga om en av flera alternativa regleringar.

Den tredje situationen tar sikte på när den nationella skattemyndigheten har underlåtit att påföra skatt när skatt skulle ha påförts, eller det motsatta förhållandet: att myndigheten påfört skatt när en transaktion varit undantagen från skatt. I de fall där den skattskyldige åberopat principen om skydd för berättigade förväntningar har domstolen regelmässigt ansett att berättigade förväntningar inte förelegat på att få bli behandlad i enlighet med myndighetens lagstridiga besked. Den springande punkten verkar vara att myndigheten godtagit den skattskyldiges deklaration och att ett sådant godtagande inte kan tolkas som en tydlig försäkran från myndighetens sida. Samtidigt finns det rättsfall från EU-domstolen som bekräftar att myndighetspraxis, även om den utgör en tydlig försäkran, inte kan väcka berättigade förväntningar hos berörda om praxisen står i strid med nationell lagstiftning eller en unionsakt.

Den praxis som EU-domstolen har utvecklat för mervärdesskatteområdet ligger i linje med den allmänna praxis som finns om berättigade förväntningar. Således har domstolen inte ansett att den skattskyldige haft berättigade förväntningar när det varit fråga om lagändringar till följd

¹⁷⁶ Mål C-181–183/04 Elmeka p. 26–35.

¹⁷⁷ Härmed avses formell retroaktivitet. Detta ska skiljas från så kallad materiell retroaktivitet, det vill säga när regler införs som träffar situationer där beskattningstidpunkten ännu inte inträtt. Oäkta retroaktivitet har inte ansetts omfattas av skyddet för berättigade förväntningar. Se vidare avsnitt 4.2.

av missbruk, exempelvis skatteundandragande, eller vid rena bedrägerifall.¹⁷⁸ Lika lite som det är möjligt att utnyttja principen om skydd för berättigade förväntningar vid ekonomisk spekulation är det alltså möjligt att utnyttja brister i regelsystem för att, när nya regler införts, hävda principen för att få fortsätta att utnyttja systemet. En annan, kanske uppenbar, sak – men som ändå har betonats i flera rättsfall – är att principen endast är tillämplig till förmån för enskilda. Det finns flera exempel på när stater har hävdat att berättigade förväntningar utgör ett hinder för att nya direktivbestämmelser ska få tillämpas i ett enskilt fall.¹⁷⁹ Vidare är det, i likhet med vad som gäller i allmänhet, endast en myndighets agerande som kan ge upphov till berättigade förväntningar.¹⁸⁰ Att en avtalspart ansett en transaktion vara skattepliktig kan alltså inte grunda berättigade förväntningar gentemot skattemyndigheten att transaktionen ska betraktas på detta sätt.

5.4 Svensk praxis om skydd för berättigade förväntningar på mervärdesskatteområdet

I detta avsnitt kommer jag att behandla svensk praxis avseende principen om skydd för berättigade förväntningar på det mervärdesskatterättsliga området. Redogörelsen kommer att utgå från två rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen; ett där berättigade förväntningar inte beaktats men där det kanske borde ha gjorts, och ett där domstolen tillämpade principen om skydd för berättigade förväntningar. Kring det senare rättsfallet finns det anledning att behandla efterföljande praxis och Skatteverkets inställning till den.

Det första målet (HFD 2014 ref. 14) handlar om den så kallade tryckerimomsen, det vill säga skattesatsen på tryckeri- och kopieringsverksamhet. När ett tryckeri tillhandahåller sina tjänster, exempelvis att trycka upp böcker eller tidningar, uppstår frågan om tillhandahållandet utgör en vara eller en tjänst. Betraktas det som en vara är skattesatsen sex procent medan om det är en tjänst gäller den allmänna skattesatsen på tjugofem procent. Fram till år 2010 var Skatteverkets uppfattning att den högre skattesatsen skulle tillämpas såvida inte tryckeriet ”förfogar över den ekonomiska rätten till ett litterärt eller konstnärligt verk och utnyttjar denna rätt genom att producera ett antal exemplar.”¹⁸¹ Denna uppfattning delades dock inte av EU-domstolen i mål C-88/09 *Graphic Procédé*. Frågan i målet gällde vilka kriterier som skulle tillämpas för att avgöra om kopiering utgjorde ett tillhandahållande av en vara eller en tjänst. Domstolen framhöll inledningsvis att det först ska bedömas om det är fråga om ett sammansatt tillhandahållande eller flera fristående sådana. Om det är fråga om ett sammansatt tillhandahållande är frågan om det ska karaktäriseras som en vara eller en tjänst.

EU-domstolen ansåg att det rörde sig om ett sammansatt tillhandahållande eftersom de tjänster avseende sammanställning och sortering av kopior som tillhandahölls endast utgjorde ett medel för att kunderna skulle kunna få kopiorna på ett mer ändamålsenligt sätt. Det överordnade tillhandahållandet var alltså att framställa kopior. Avseende den andra frågan, själva kategoriseringen av tillhandahållandet som vara eller tjänst, förde domstolen fram

¹⁷⁸ Se exempelvis mål C-26/16 *Santogal* p. 76 och mål C-251/16 *Cussens m.fl.* p. 39–43 med hänvisningar.

¹⁷⁹ Se exempelvis de förenade målen C-177/99 och C-181/99 *Ampafrance m.fl.* p. 67 och mål C-83/00 *Konungariket Spanien* p. 24–26 med hänvisningar.

¹⁸⁰ Se exempelvis mål C-628/16 *Kreuzmayr* p. 45–48 och mål C-195/21 *LB* p. 65.

¹⁸¹ Skatteverket 2010 s. 434.

följande. För att det ska vara fråga om leverans av en vara måste verksamheten avse materiella tillgångar, vilket tryckeriverksamheten avsåg eftersom kopiorna framställdes på papper. Vidare måste en leverans av varor medföra en överföring av äganderätten över egendomen. I målet överfördes endast pappret på vilket kopiorna trycktes till kunden. Ägandet av den immateriella rättigheten var oförändrad. Domstolen kom fram till att kopieringsverksamheten kunde betraktas som en leverans av varor, förutsatt att kopieringsverksamheten begränsats till kopiering och då äganderätten till kopiorna överförts till beställaren. De nationella domstolarna har dock att bedöma inom ramen för det enskilda fallet i vilken utsträckning tilläggstjänster anses huvudsakliga i förhållande till de tryckta kopiorna.¹⁸²

I enlighet med avgörandet begärde flera tryckeriföretag återbetalning av den mervärdesskatt som betalats in för mycket. Skatteverket beviljade återbetalning till tryckeriföretagen samtidigt som man riktade krav på återbetalning till tryckeriföretagens kunder som dragit av för mycket ingående mervärdesskatt. Det var Skatteverkets möjlighet att kräva återbetalning av tryckeriföretagens kunder som kom att prövas av Högsta förvaltningsdomstolen.

Enligt då gällande skattebetalningslag var det möjligt att vidta en omprövning som föranletts av ett beslut beträffande en annan skattskyldig eller ett annan redovisningsperiod. Omprövningen skulle göras inom sex år från beskattningsåret och om det inte var uppenbart oskäligt.¹⁸³ Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det var fråga om en följdändring med hänsyn till att en ändring i den utgående skatten får omedelbara konsekvenser för möjligheten till avdrag för den ingående skatten. Vad gällde det så kallade ”oskälighetsrekvisitet” kom domstolen fram till att möjligheterna att underlåta efterbeskattning på denna grund var begränsade. Det beslut som Skatteverket fattat avseende den ingående skatten förutsatte att bolaget skulle kunna rikta återkrav mot tryckeriet. Vid ett uteblivet återkrav, men där avdragsrätten minskats, uppstår en utgift som felaktigt belastar bolaget. Om det skulle vara omöjligt eller orimligt svårt att återfå skatten, ska medlemsstaterna enligt mål C-35/05 Reemtsma p. 39 och 41 göra det möjligt att återkräva skatten från skattemyndigheten.¹⁸⁴ Eftersom det inte funnits grund för att det skulle vara omöjligt eller orimligt svårt att få ersättning från tryckeriet ansåg domstolen att efterbeskattning inte var uppenbart oskälig.

Målet är intressant eftersom det har tydliga kopplingar till berättigade förväntningar. I samtliga instanser argumenterade den skattskyldige för att den rådande uppfattningen vid deklarationstillfället var att full mervärdesskatt skulle betalas till tryckeriet. Bolaget hade på grund av detta berättigade förväntningar att få dra av samma ingående skatt. Skatteverket invände mot resonemanget och anförde att den rådande uppfattningen endast hade betydelse för frågan om oriktig uppgift har lämnats och saknade därför relevans för målet.¹⁸⁵ Kammarrätten, som kom fram till att det var uppenbart oskäligt med efterbeskattning, förde fram att utgången låg i linje med principen om skydd för berättigade förväntningar.

Den skattskyldiges argument, att avdragsrätten var riktig vid deklarationstidpunkten, bemöttes aldrig av Högsta förvaltningsdomstolen. Något sådant behov kanske inte heller fanns,

¹⁸² Mål C-88/09 *Graphic Procédé* p. 20–33.

¹⁸³ 21 kap. 12 och 15 §§ skattebetalningslagen (1997:483) som motsvaras av 66 kap. 27 § 4 a och 28 § första stycket 2 SFL.

¹⁸⁴ Genom ett senare avgörande från Högsta domstolen har det dock blivit klart att ett krav från tryckerikunden mot tryckeriet kan grundas på läran om *condictio indebiti*; NJA 2015 s. 1072 (”Tryckerimomsen P”). För en diskussion av avgörandet, se Ingvarsson 2016 s. 61–70.

¹⁸⁵ Se RÅ 2006 ref. 25.

med hänsyn till att det står klart att EU-domstolen i allmänhet endast tolkar bestämmelsernas innebörd och tillämpningsområde så som de borde tolkas från när den aktuella bestämmelsen införlivats. Den tolkning som EU-domstolen har gjort ska alltså tillämpas på tidigare inträffade rättsförhållanden på samma sätt som om domstolens tolkning alltid varit den förhärskande. I undantagsfall kan dock domstolen begränsa tillbakaverkningarna av avgörandena.¹⁸⁶ I praktiken är det fråga om en slags retroaktiv rättstillämpning.

Det innebär alltså att den skattskyldiges avdragsrätt, som baserat sig på tryckeriets påförande av tjugofem procents mervärdesskatt, grundade sig på en felaktig tolkning av mervärdesskatte-direktivet även vid tidpunkten för deklarationen. Nu tillämpade inte Högsta förvaltnings-domstolen principen om skydd för berättigade förväntningar men det hade varit intressant att se om och hur principen hade inverkat på bedömningen. Såvitt jag förstår är möjligheterna dock begränsade att hävda skydd enligt principen när skyddet grundar sig på regler som står i strid med direktivet.¹⁸⁷ Någon principiell motsättning anser jag däremot inte finnas mellan å ena sidan att EU-domstolens tolkningar anses gälla även för tid innan aktuellt avgörande, och å andra sidan att berättigade förväntningar kan grunda sig på en i efterhand konstaterad felaktig tolkning av en unionsrättsakt. Det kräver dock att EU-domstolen tydligt öppnar dörren för att så är möjligt, vilket hittills inte har skett.

En annan sak är att Högsta förvaltningsdomstolen kunde ha beaktat skyddet för berättigade förväntningar inom ramen för oskälighetsbedömningen.¹⁸⁸ Som domstolen också framför är dock möjligheterna begränsade att underlåta en följdändring. I förarbetena konstateras, som framgått ovan, att efterbeskattning inte är en sanktion utan en rättelse och kan därför som utgångspunkt inte anses oskälig. Samtidigt ansågs det finnas ett behov av en ventil för fall där efterbeskattning skulle framstå som förkastligt. Det rör sig om exceptionella situationer som motiverar ett avsteg från likhetsprincipen. För denna bedömning har förfluten tid stor betydelse och särskilt när den skattskyldige ”haft anledning att tro att skattemyndighetens beslut varit riktigt och kanske företagit andra dispositioner i anledning av beslutet”¹⁸⁹. Även frågans komplexitet har betydelse, liksom hur Skatteverket har bedömt frågorna tidigare beskattningsår.¹⁹⁰

Förarbetena är alltså tydliga med att berättigade förväntningar kan vara så skyddsvärda att de motiverar att efterbeskattning, inbegripet följdändring, underlåts. Detta skulle i sådana fall ske på bekostnad av likhetsprincipen. Som redan framhållits har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att möjligheterna är begränsade att ta in dessa slags överväganden vid frågan om efterbeskattning. Det får antagligen uppfattas som grundat i synsättet att efterbeskattning inte är en sanktion utan till för att åstadkomma lagenliga resultat.

Samtidigt var omständigheterna i målet särpräglade i det avseendet att den allmänna uppfattningen, också hos Skatteverket, var att tillhandahållandet av kopior skulle beskattas såsom ett tillhandahållande av en tjänst. Det kan då hävdas att skattskyldiga i en sådan situation har fog för sin tro att bli beskattad och få göra avdrag utifrån denna uppfattning. Bevisligen

¹⁸⁶ Se exempelvis mål 43/75 Defrenne p. 69–75, mål C-110/15 Microsoft m.fl. p. 59–60 och mål C-251/16 Cussens m.fl. p. 41–42. Se vidare not 96.

¹⁸⁷ Se ovan nämnda mål C-532/16 SEB bankas p. 50.

¹⁸⁸ Se avsnitt 4.3 samt Emblad & Björling 2018 s. 122–124.

¹⁸⁹ Prop. 1991/92:43 s. 91.

¹⁹⁰ Prop. 1991/92:43 s. 90–92.

hade också aktörer inrättat sig efter denna tro.¹⁹¹ Det är beklagligt att dessa aspekter inte diskuterades av Högsta förvaltningsdomstolen.

I HFD 2021 ref. 52 behandlades rättsverkningarna av att Skatteverket registrerat en skattskyldig till mervärdesskatt. Enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL ska Skatteverket registrera den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Bestämmelsen bygger på artiklarna 213–216 i mervärdesskattedirektivet som bland annat anger varje beskattningsbar persons skyldighet att lämna uppgifter när den ekonomiska verksamheten inleds, förändras eller upphör. Registreringen är en formell åtgärd som har till syfte att göra det enklare för Skatteverket att administrera och kontrollera att skattskyldigheten fullgörs.¹⁹² Registreringen är grundläggande för skattesystemet och många regler förutsätter att en registrering har skett, exempelvis de om unionsinterna förvärv.¹⁹³ Samtidigt finns det inga regler som anger hur registreringen ska gå till, vilka överväganden som ska motivera registreringen eller vilka rättsverkningar registreringen har.

Som framgått ovan har EU-domstolen i flera avgöranden uttalat sig kring rättsverkningarna av att skattemyndigheten registrerat en skattskyldig till mervärdesskatt. Genom målen Inzo och Breitsohl får det anses klarlagt att skattskyldigheten inte är beroende av att skattemyndigheten registrerat den skattskyldige. Om en registrering väl har skett, kan dock inte statusen som skattskyldig fränkännas den skattskyldige med retroaktiv verkan förutsatt att det inte varit fråga om bedrägeri eller missbruk.¹⁹⁴ EU-domstolen verkar med denna ordning förutsätta att den nationella skattemyndigheten gör en relativt ingående prövning av om det ansökande företaget är skattskyldigt eller inte. Detta är också naturligt med hänsyn till att det inte finns några regler eller rättsfall som ställer upp ramar och begränsningar för registreringsprövningen. De långtgående verkningar som EU-domstolen har gett registreringen tyder på att en närmast fullständig prövning av skattskyldigheten ska göras vid registreringen och utifrån de omständigheter som sökanden har angett.

HFD 2021 ref. 52 handlade om ett bolag som bedrev en verksamhet som gick ut på att förädla och sälja hästar. Bolaget ansökte om att bli registrerat för mervärdesskatt och blev det samma år. Skatteverket beslutade därefter om att minska den ingående skatten för bolaget eftersom bolaget inte bevisat att verksamheten bedrivits i syfte att fortlöpande inbringa intäkter. Den verksamhet som bedrevs ansågs inte vara att betrakta som en ekonomisk verksamhet. På grund av detta var bolaget inte skattskyldigt och hade inte rätt till avdrag för den ingående skatten.

Bolaget överklagade beslutet till förvaltningsrätten som i relevanta delar angav följande. När Skatteverket registrerar ett bolag till mervärdesskatt tar myndigheten ställning till om bolaget bedriver skattepliktig verksamhet eller om det finns objektiva omständigheter som talar för att det finns en avsikt att bedriva sådan verksamhet. När Skatteverket väl har fattat beslut om registrering utgör detta en bekräftelse på att myndigheten ansett att en skattepliktig verksamhet bedrivs eller kommer att bedrivas. Förvaltningsrätten ansåg att denna bekräftelse inte kunde omprövas med retroaktiv verkan annat än vid bedrägeri eller skatteundandragande, med

¹⁹¹ Exempelvis försattes ett tryckeri i konkurs till följd av att dess kunder riktat återkrav på felaktigt betald mervärdesskatt, se von Bahr 2016 s. 97 vid not. 2. Uppenbarligen hade tryckeriet i fråga förbrukat den felaktiga betalning som erhållits utan tanke på att behöva betala tillbaka en del i framtiden.

¹⁹² RÅ 2002 not. 26. Se även mål C-527/11 *Alessio* p. 18–20.

¹⁹³ Prop. 1994/95:57 s. 91–92.

¹⁹⁴ Se främst mål C-400/98 *Breitsohl* p. 38.

hänvisning till bland annat Inzo-målet. Avdragsrätten kunde inte därför inte vägras på den grunden. Förvaltningsrätten ansåg dock att avdragsrätten kunde vägras med hänsyn till att kostnaderna till vilka avdragsrätten hörde var hänförliga till en av bolagsägarnas privata hobbyverksamhet.

Domen överklagades till kammarrätten som instämde i förvaltningsrättens bedömning. Kammarrättens dom överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen som meddelade prövningstillstånd. Frågan i målet, så som Högsta förvaltningsdomstolen formulerade den, var vilken betydelse som en registrering till mervärdesskatt har vid bedömningen av rätt till avdrag för ingående skatt. Domstolen förde inledningsvis fram att avdragsrätten inte är beroende av en registrering men, i enlighet med Inzo-målet, att en bekräftelse inte kan retroaktivt omprövas annat än i fall av bedrägeri eller missbruk. Skatteverket hade i denna del argumenterat för att denna praxis endast avsett när verksamheten inte kommit i gång och inte i detta fall när beslutet varit felaktigt samtidigt som bolaget fortsatt att bedriva sin verksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det saknades stöd för resonemanget och hänvisade till att formuleringen i Breitsohl-målet var generellt formulerad. Principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet var lika relevanta oavsett på vilken grund Skatteverket omprövade myndighetens tidigare bedömning i samband med registreringen. Om den skattskyldige lämnat tillräckligt med uppgifter och dessa lämnats i god tro kan den skattskyldige lita på att skattskyldigheten består tills vidare. Eftersom bolaget inte lämnat ofullständiga eller vilseledande uppgifter eller i övrigt gjort sig skyldig till bedrägeri eller missbruk, ansågs avdragsrätten inte kunna vägras genom omprövning. I fråga om avdragsrätten kunde nekas på grund av att kostnaderna hänfört sig till privat hobbyverksamhet, konstaterade domstolen att Skatteverket hade registrerat verksamheten och att avdrag då inte kan vägras endast med hänsyn till en allmänt hållen invändning om att all ingående skatt avsett förvärv av privat bruk. Några konkreta omständigheter hade inte presenterats och avdrag vägrades därför inte.

Avgörandet innehåller flera intressanta frågor som det finns anledning att diskutera närmare. Ett intressant påpekande som förvaltningsrätten gör är att Skatteverket vid registrering bedömer om den sökande bedriver eller, utifrån objektiva omständigheter, har för avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet. Påpekandet är inte försett med en hänvisning och jag drar slutsatsen att informationen troligen har kommit från Skatteverket i ärendet. Oavsett om detta stämmer eller inte verkar det alltså finnas visst stöd för att Skatteverket gör en materiell bedömning i registreringsärendet. Eftersom Högsta förvaltningsdomstolen, i enlighet med EU-domstolens avgöranden, ansåg att skattskyldigheten inte kunde omprövas retroaktivt, är det också naturligt att Skatteverket ingående prövar skattskyldigheten. Det vore märkligt om skattemyndigheten å ena sidan inte förväntades göra en materiell prövning i registreringsärendet, men registreringen har en stor betydelse för den materiella bedömningen vid ett senare tillfälle.

Ett intressant uttalande från Högsta förvaltningsdomstolen rörde vad en registrering anses innebära för den skattskyldige. Domstolen menar nämligen att ett registreringsbeslut är en ”bekräftelse på att Skatteverket vid tiden för beslutet har bedömt att bolaget är skattskyldigt och bedriver ekonomisk verksamhet”. Formuleringen förekommer också hos förvaltningsrätten som bland annat hänvisar till RÅ 1987 ref. 115. Förvaltningsrätten uttrycker vidare att ett registreringsbeslut rimligen borde ”framstå som en bekräftelse på att det sökande bolaget haft för avsikt att bedriva mervärdesskattepliktig verksamhet”. Dessa uttalanden kan tolkas vara mer långtgående än det ovan sagda om att Skatteverket rent faktiskt gör en materiell prövning inom

ramen för ett registreringsärende. Uttalandena tyder nämligen på att berättigade förväntningar kan uppkomma om att verksamheten är skattepliktig även om Skatteverket faktiskt inte gör någon prövning av om så faktiskt är fallet – det räcker med att Skatteverket har fattat beslut om att registrera verksamheten.

Det är mycket möjligt och kanske i många fall realistiskt att Skatteverkets utredning inför ett beslut om registrering inte är vederhäftigt på samma sätt som andra typer av beslut. I varje fall var risken för detta mycket större innan Högsta förvaltningsdomstolens avgörande eftersom det innan dess inte verkar ha varit lika tydligt vilka rättsverkningar som Skatteverkets registrering hade. Det kan mycket väl vara så att Skatteverket har fattat och kommer att fatta materiellt felaktiga registreringsbeslut med innebörden att en verksamhet som faktiskt inte utgör en ekonomisk verksamhet som är skattepliktig, registreras och därmed kommer att betraktas som skattepliktig. Om då det felaktiga registreringsbeslutet inte skulle kunna hävas i efterhand med retroaktiv effekt på grund av principen om skydd för berättigade förväntningar, har ett bolag kunnat dra av ingående skatt fastän någon sådan rätt inte tillerkänts bolaget enligt direktivet.

En sådan ordning kan tyckas märklig mot bakgrund av att EU-domstolen i flera mål har slagit fast att principen om skydd för berättigade förväntningar inte ger skydd när den rättighet eller skyldighet som skyddet åberopas för, strider mot någon unionsrättsakt. I SEB bankas hade skattemyndighetens praxis att kategorisera en marköverlåtelse som skattepliktig transaktion underkänts i domstol eftersom den stred mot lag. Den skattskyldige hävdade att beskattning skulle ske enligt denna praxis. EU-domstolen framhöll dock att olaglig myndighetspraxis inte kunde ge upphov till berättigade förväntningar.

Närmare bestämt blir frågan hur SEB bankas förhåller sig till Inzo och Breitsohl. Utifrån den kategorisering som jag gjort ovan framgår att de två senare målen tar sikte på avdragsrätten vid planerad verksamhet som av någon anledning inte blivit av men där bolaget har registrerats till mervärdesskatt. Det förstnämnda målet gäller i första hand om skattemyndighetens passivitet kan ge upphov till berättigade förväntningar. EU-domstolens resonemang i målen visar att denna distinktion har stor betydelse eftersom domstolen i det ena fallet låter berättigade förväntningar ha företräde framför direktivet, men i den andra situationen gäller det motsatta förhållandet. Denna åtskillnad kan tyckas motsägelsefull i avsaknad av ett tydliggörande från EU-domstolen på vilka grunder den har gjorts. Samtidigt får åtskillnaden närmast ses som ett uttryck för i vilka fall EU-domstolen anser att berättigade förväntningar är så skyddsvärda att de ska gå före direktivet.

Jag vill dock framhålla att det finns en risk att den svenska synen på registreringar och svar på skattefrågor inte ligger helt i linje med EU-domstolens avgöranden. Det kan få till följd att berättigade förväntningar ges skydd när det framstår som överflödigt i nationell rätt medan det är påkallat från EU-rätten. Vad exempelvis gäller Skatteverkets syn på registreringar skulle jag tro att en ingående prövning av den ekonomiska verksamheten inte alltid görs fullt ut trots att detta förutsätts enligt EU-rätten. Som också framhållits i flera svenska avgöranden har registreringen setts som en rent formell åtgärd som inte har betydelse för skattskyldigheten, vilket kan tänkas påverka hur registreringsbedömningen har gjorts. Samtidigt är Skatteverkets utgångspunkt att inte lämna svar på frågor utom när svaren följer av lag,¹⁹⁵ vilket i princip

¹⁹⁵ Skatteverket 2012 s. 8.

utesluter att skydd för berättigade förväntningar blir aktuellt. Sannolikheten för att berättigade förväntningar skulle uppkomma i dessa fall enligt EU-rätten verkar dock vara obefintlig om svaret skulle stå i strid med direktivet. I andra fall kan det dock vara påkallat med en viss försiktighet i de lämnade svaren, om Skatteverket vill undvika att skydd uppkommer.

En annan viktig fråga i sammanhanget är vad det innebär att registreras till mervärdesskatt mer specifikt. Innebär en registrering en villkorlös rätt till avdrag för kostnader i verksamheten? Kan kostnaderna dras av även om andra förutsättningar inte är uppfyllda, exempelvis att kostnaderna inte hänför sig till några skattepliktiga transaktioner utan att för den delen utgöra allmänna omkostnader?¹⁹⁶ I HFD 2021 ref. 52 var den andra frågan som behandlades om avdrag skulle vägras på grund av att avdraget avsåg en verksamhet som Skatteverket ansåg utgöra ägarens privata hobbyverksamhet. Skatteverket hade i sitt beslut godtagit att verksamheten varit en ekonomisk verksamhet och i processen endast gjort en allmän invändning om att all ingående skatt avsett förvärv för privat bruk. Den allmänna invändningen var inte tillräcklig för att vägra bolaget de yrkade avdragen.

Skatteverkets invändning verkar ha tagit sikte på samma fråga som förstahandsinvändningen, nämligen att verksamheten inte var av ekonomisk utan av privat natur och att kostnaderna i verksamheten därmed var förvärv för privat bruk. Detta är ett viktigt påpekande eftersom domstolen anförde som argument för avdragsrätten bland annat att Skatteverket redan registrerat den aktuella verksamheten. Om Skatteverkets invändning hade tagit sikte på någon annan grund för att förvärven var av privat natur än att verksamheten inte var ekonomisk, och denna hade godtagits av domstolen, hade därigenom registreringen fått betydelse för andra frågor än just skattskyldigheten. Så verkar inte ha skett i detta fall och Högsta förvaltningsdomstolen prövade därmed bara skyddet för berättigade förväntningar i förhållande till om verksamheten var ekonomisk eller inte.

Flera underrättsavgöranden har kommit sedan HFD 2021 ref. 52 som handlar om registreringens betydelse för skattskyldigheten. I ett fåtal av dessa har frågan varit hur långt skyddet från registreringen kan sträcka sig. I ett av målen konstaterades att bolaget blivit registrerat och att avdragsrätten inte kunde nekas på grund av att det inte bedrivit ekonomisk verksamhet.¹⁹⁷ Kammarrätten fann dock att bolaget inte hade uppfyllt bevisbördan för att förvärven avsåg den registrerade verksamheten. Kostnaderna avsåg förvärv för privat bruk och avdragsrätten vägrades därför. I ett annat kammarrättsavgörande var slutsatsen också att ett bolag blivit registrerat och att skydd för berättigade förväntningar uppkom.¹⁹⁸ Däremot hade verksamheten bedrivits utan krav på ersättning. Bolaget ansågs därför inte ha avdragsrätt för kostnaderna. Båda avgörandena ligger väl i linje med avgörandet från Högsta förvaltningsdomstolen om att registreringen endast avser om verksamheten är ekonomisk eller inte och alltså inte hela avdragsrätten som sådan.¹⁹⁹ Möjligen hade man i det senare kammarrättsavgörandet kunnat argumentera för att berättigade förväntningar inte var aktuella i målet eftersom förutsättningarna hade ändrats.²⁰⁰

¹⁹⁶ Se exempelvis RÅ 2010 ref. 98.

¹⁹⁷ Kammarrätten i Stockholms dom den 4 maj 2022 i mål nr 8278–8282-21.

¹⁹⁸ Kammarrätten i Stockholms dom den 24 augusti 2022 i mål nr 391–393-22.

¹⁹⁹ Se även Kammarrätten i Stockholms dom den 2 maj 2022 i mål nr 1219-21.

²⁰⁰ Se bland annat Kammarrätten i Sundsvalls dom den 5 maj 2022 i mål nr 3565–3566-21, Kammarrätten i Stockholms dom den 15 september 2022 i mål nr 1137–1139-22, Kammarrätten i Stockholms dom den 3 oktober 2022 i mål 3450–3451-21 samt Generaladvokat Lenz förslag till avgörande i mål C-110/94 Inzo p. 19.

I ett kammarrättsmål som har fått viss uppmärksamhet ansågs ett bolag ha registrerats och därigenom fått berättigade förväntningar. Frågan var dock om avdragsrätten skulle vägras av något annat skäl. Bolaget i fråga hade gjort avdrag för inköp av tjänster hänförliga till fastigheter som ägts av ett bolag i samma koncern. Bolaget hade i sin tur tillhandahållit tjänster till bolaget som ägt fastigheterna. Någon ersättning hade inte utgått på de senare transaktionerna, vilket motiverades med att betalning skulle fås av framtida köpare av fastigheterna. Skatteverket ansåg att någon avdragsrätt inte förelåg avseende kostnaderna eftersom tjänsterna inte tillhandahållits de kunder från vilka ersättning skulle fås utan till ett annat koncernbolag. Kammarrätten ansåg dock att avdrag inte kunde vägras på den grunden att bolaget inte bedrivit någon ekonomisk verksamhet eftersom Skatteverket registrerat verksamheten. Då det inte funnits någon annan grund att väga avdrag förelåg avdragsrätt.²⁰¹

Kammarrättens dom överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.²⁰² Skatteverket har med anledning av beslutet förklarat sig inte dela kammarrättens uppfattning eftersom man har uppfattat det som att kammarrätten medgett avdrag på grund av berättigade förväntningar när en avdragsrätt inte förelegat enligt direktivet (på grund av avsaknaden av koppling till beskattningsbar transaktion eller allmän omkostnad).²⁰³ Som jag uppfattar kammarrättens avgörande är det dock inte på grund av registreringen som avdraget inte kunde vägras, utan för att det i övrigt inte hade kommit fram någon annan grund för att bolaget inte hade rätt till avdraget.²⁰⁴ Denna tolkning ligger också i linje med Högsta förvaltningsrättens avgörande, där det endast var i fråga om skattskyldigheten som berättigade förväntningar blev aktuella.

Vad gäller registreringens räckvidd får ovanstående praxis alltså anses tala för att det endast är i fråga om bedömningen av ekonomisk verksamhet som registreringen har betydelse. Det innebär att registreringen saknar betydelse i det fall att avdragsrätten på någon annan grund inte föreligger. I sådana fall föreligger alltså ingen avdragsrätt. Det innebär också att registreringen har en mindre betydelse än vad HFD 2021 ref. 52 kanske ger uttryck för. Det ska dock sägas att EU-domstolen i varje fall inte uttryckligen har tagit ställning till räckvidden av en registrering, alltså den nu behandlade frågan. Det är därmed oklart i vilken utsträckning som registreringen kan få betydelse för andra frågor än den om ekonomisk verksamhet. Vad som dock är klart är att den praxis som följt HFD 2021 ref. 52 verkar ligga i linje med avgörandet, som i sin tur verkar ligga i linje med EU-domstolens praxis.

²⁰¹ Kammarrätten i Stockholms dom den 3 november 2021 i mål nr 6581–6584-20.

²⁰² Skälet för beslutet framgår inte men det kan finnas anledning att understryka att prövningstillstånd inte bara förutsätter att det rör en prejudikatfråga. Att inte bevilja prövningstillstånd kan exempelvis bli aktuellt när omständigheterna i målet är oklara eller röriga (målet är inte ”rent”).

²⁰³ Skatteverket 2022a.

²⁰⁴ Om detta stämmer eller inte är en fråga som faller utanför detta arbete att besvara. Se dock Skatteverket 2022a och hänvisningarna till bland annat avgöranden från EU-domstolen. Skatteverket har i ett senare ställningstagande klargjort att myndigheten anser att skyddet till följd av registreringen endast avser den beskattningsbara personen som sådan och inte när det finns skäl att neka avdrag på annan grund, exempelvis på grund av en begränsning i avdragsrätten eller om inköpet inte avser den ekonomiska verksamheten, se Skatteverket 2022b.

5.5 Sammanfattande slutsatser

I detta avsnitt har jag försökt att ge en någorlunda heltäckande bild över hur principen om skydd för berättigade förväntningar kommer till uttryck i EU-rätten i allmänhet och på det mervärdesskatterättsliga området. En allmän svårighet har varit att särskilja i vilka fall EU-domstolen har grundat sin bedömning på den aktuella principen eller på närliggande principer, som neutralitetsprincipen eller rättssäkerhetsprincipen. Åtskillnaden har inte alltid varit konsekvent varför det kan hända att något avgörande tagits med trots att domstolen i varje fall inte uttryckligen nämnt principen om skydd för berättigade förväntningar.

Principen om skydd för berättigade förväntningar förutsätter till att börja med att ett tillräckligt klart och entydigt meddelande har lämnats av en myndighet. Det är vidare endast privatpersoner och företag som kan åberopa principen, och den kan inte åberopas vid fall av missbruk eller bedrägeri. När det har konstaterats att rimliga förväntningar har uppkommit hos den skattskyldige, är frågan om dessa förväntningar är berättigade. I detta led av prövningen blir frågan att avgöra vad som är berättigat eller inte. Hur en sådan prövning ska göras har inte tydliggjorts av EU-domstolen men praxisgenomgången visar att domstolen ofta utgår från en normalt aktsam näringsidkare. Hur denna person definieras bygger i sin tur på generaliseringar och ställningstaganden om vad en normalt aktsam näringsidkare förväntas ha för kunskaper och förutsättningar. Inte sällan har detta relaterats till vilken bransch det varit fråga om, vilka kunskaper som har förutsatts för att kunna dra nytta av de aktuella reglerna, liksom hur utbredd kunskapen har varit. Berättigade förväntningar har inte ansetts uppkomma vid ekonomisk spekulation eller när myndighetens besked på vilket skyddet grundar sig har lämnats av en obehörig tjänsteman eller i strid med en unionsrättsakt.²⁰⁵

På mervärdesskatterättsens område har EU-domstolen vidareutvecklat den allmänna grund på vilken principen är skapad. Utifrån min praxisgenomgång har jag delat upp skyddet i tre kategorier.²⁰⁶ Till den första kategorin hör mål där den skattskyldige blivit registrerad till mervärdesskatt och haft förberedande kostnader som denne gjort avdrag för. När det senare visat sig att verksamheten inte kunnat åstadkomma skattepliktiga utgående transaktioner har skattemyndigheten nekat avdrag för nämnda kostnader. EU-domstolen har regelmässigt ansett att avdragsrätt föreligger antingen på grund av ett krav på svagt samband mellan intäkter och kostnader, eller på grund av principerna om berättigade förväntningar och rättssäkerhet.

Till den andra kategorin kan hänföras mål rörande retroaktiv beskattning. Utgångspunkten enligt EU-domstolen är att en rätt som har tillerkänts den skattskyldige enligt direktivet, inte får fråntas denne genom en retroaktiv återkallelse. Retroaktiv lagstiftning har dock godtagits i vissa mål med hänsyn till ett överhängande allmänintresse och förutsatt att ändringen skett med viss framförhållning med beaktande av berörda personers berättigade förväntningar. Dessa krav verkar ställas högre vid upphävande och inte ändring av en rätt enligt direktivet, liksom när berörda personer måste anpassa sina ekonomiska dispositioner utifrån regeländringarna.

Den tredje och sista kategorin avser fall där skattemyndigheten har påfört eller inte påfört skatt i strid med direktivet. EU-domstolen har för dessa mål tillmätt direktivet stor betydelse genom att den enskilde sällan nått framgång när myndighetens tillämpning varit oförenlig med

²⁰⁵ Se avsnitt 5.2.

²⁰⁶ Se avsnitt 5.3.

direktivet. Det har således inte någon betydelse om myndigheten varit behörig att lämna besked eller om beskedet i sig är tillräckligt tydligt för att skapa en berättigad förväntning.

Principen om skydd för berättigade förväntningar har haft betydelse i framför allt två rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen.²⁰⁷ I det så kallade tryckerimomsålet (HFD 2014 ref. 14) kunde frågan ha ställts om det faktum att de skattskyldiga under lång tid och i enlighet med rådande rättsuppfattning företagit dispositioner, gett de skattskyldiga berättigade förväntningar på att bli behandlat på detta sätt. Eftersom EU-domstolens tolkningar av direktivet gäller retroaktivt, det vill säga även för händelser innan domstolens tolkning gjordes, var det klart att tillämpningen stred mot direktivet. Högsta förvaltningsdomstolens avgörande riktades emellertid mot de svenska skatteprocessuella reglerna om följdändring och det så kallade oskälighetsrequisitet. Därigenom blev det aldrig aktuellt att diskutera den materiella riktigheten av Skatteverkets beslut i förhållande till EU-rätten. Enligt min mening hade det dock funnits ett behov och intresse av att klargöra om berättigade förväntningar kunde uppkomma i ett sådant fall.²⁰⁸

Det intressanta och aktuella avgörandet HFD 2021 ref. 52 om mervärdesskatteregistrering illustrerar på ett belysande sätt förhållandet mellan de olika kategoriseringar av EU-domstolens avgöranden som jag har gjort. Målet gällde rättsverkningarna av registrering till mervärdesskatt. EU-domstolen har i flera mål förklarat att registreringen utgör ett hinder för att retroaktivt frånta någon en rätt de har med anledning av registreringen. Skatteverket menade dock, med hänvisning till bland annat SEB bankas (tillhörande min kategori tre!), att registreringen stred mot direktivet. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg däremot att avdragsrätten inte kunde nekas enbart på grund av att bolaget inte hade bedrivit skattepliktig verksamhet.

Det senare avgörandet har väckt flera frågor av principiell art som det finns skäl för Högsta förvaltningsdomstolen att pröva. En av dessa är vilken räckvidd som en registrering har. Med anledning av ett efterföljande kammarrättsavgörande har frågan uppkommit om registreringen endast har betydelse för om verksamheten är skattepliktig eller om det även gäller andra delar av bedömningen om avdragsrätt föreligger (exempelvis kopplingen till utgående skattepliktiga transaktioner). Högsta förvaltningsdomstolen lär säkerligen behöva ta ställning till räckvidden av HFD 2021 ref. 52 på ett eller annat sätt i framtiden – om inte EU-domstolen hinner före.

²⁰⁷ Se avsnitt 5.4.

²⁰⁸ Den bristen ska naturligtvis inte läggas domstolen till last, eftersom det är parterna genom deras argumentation som i allt väsentligt avgör vad domstolen kommer att pröva.

6 Utvärdering och analys

6.1 Sammanfattning av genomgången

Principen om skydd för berättigade förväntningar har ett förhållandevis svagt uttryckligt skydd i svensk skatterätt. Undersökningen har visat att skyddet inte kommer till uttryck varken i grundlag eller lag på motsvarande sätt som exempelvis legalitetsprincipen, likhetsprincipen eller skyddet mot retroaktiv beskattning. Det finns dock flera avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen som har berört frågor med anknytning till berättigade förväntningar. Också i kammarrättspraxis förekommer det att skyddet diskuteras.

Även om skyddet alltså inte uttryckligen finns reglerat är en viktig poäng i genomgången att skyddet kommer till indirekt uttryck i flera lagregler och i domstolsavgöranden. Genom exempelvis det grundlagsskyddade förbudet mot retroaktiv beskattning skyddas förutsebarhetsintresset som ligger nära ett skydd för berättigade förväntningar. Samtidigt skiljer sig skydden åt genom att skyddet för berättigade förväntningar tar sikte på framtida förhållanden medan retroaktivitetsskyddet gäller redan inträffade förhållanden.

Två bra exempel på när skyddet för berättigade förväntningar gör sig gällande är i fråga om befrielsegrunderna från efterbeskattning i 66 kap. 28 § första stycket 2 SFL och från skattetillägg enligt 51 kap. 1 § SFL. Reglerna är konstruerade som skälighetsregler men avseende befrielse från efterbeskattning krävs att sådan beskattning skulle framstå som uppenbart oskälig. Detta har sin grund i att efterbeskattning inte är att se som ett straff utan beslutas i syfte att åstadkomma en materiellt riktig beskattning. För dessa två befrielsegrunder har man i förarbetena till respektive bestämmelse uttryckligen angett att uppkomsten av berättigade förväntningar är exempel på när befrielse kan bli aktuellt. Som exempel nämns att Skatteverket i flera år haft en viss uppfattning i en fråga, men ändrar uppfattning ett år med följden att den enskildes lämnade uppgifter varit oriktiga. Reglernas undantagskaraktär och utformning ger dock att bedömningen för befrielse ska vara restriktiv, och det är också mot denna bakgrund som de fåtal rättsfall som berör reglerna får förstås.

Mycket av den praxis som har anknytning till skyddet för berättigade förväntningar tar sikte på olika uttalanden om värdet av Skatteverkets ställningstaganden (och andra regelprodukter) liksom om värdet av tidigare domstolspraxis. Bäst kan nog Högsta förvaltningsdomstolens synsätt på Skatteverkets ställningstaganden sammanfattas genom att återge justitierådet Gustaf Petrén syn (år 1988) i samband med ett seminarium om myndigheternas normgivning:

”Varje gång en sådan situation blir aktuell ... känns ett visst tryck. Regeringsrätten vet att, när riksskatteverket har angivit en viss lösning, hundratals taxeringsnämnder har rättat sig därefter. Om regeringsrätten vill göra en avvikelse måste den vara övertygad om riktigheten av den egna linjen. Regeringsrätten måste vara helt säker på att den vill ha en annan lösning. Står det och väger fifty/fifty låter man udda vara jämt och godtar [riksskatteverkets praxis]. På detta vis får riksskatteverkets tolkningar av lagen ... en stor genomslagskraft. Skattedomstolarna drar sig för att genom att välja en ny linje ställa till oreda, åtminstone temporärt, innan den nya linjen har fått fullt genomslag.”²⁰⁹

Vad gäller Skatteverkets egen verksamhet med att besvara frågor inom ramen för ett enskilt ärende eller en fördjupad dialog eller som en del av myndighetens serviceskyldighet, har

²⁰⁹ Petrén 1988 s. 119–120.

genomgången visat att myndigheten internt tillämpar en riktlinje som innebär att myndigheten i relativt få fall vill lämna definitiva besked avseende en viss bedömning men när sådana väl lämnas så följs de av Skatteverket (till synes oberoende av beslutets lagenlighet). Några motsvarande riktlinjer kring ställningstaganden finns inte, utan Skatteverket har möjlighet att ändra ställningstaganden utan beaktande av skattskyldigas berättigade förväntningar. Principiellt sett kan det dock ifrågasättas när ändringar sker i strid med dessa skyddsvärden utan att det finns ett motstående högre ställt intresse.

Den andra delen av genomgången tog sikte på att sammanställa, tolka och systematisera avgöranden från EU-domstolen. Till skillnad från i den svenska rättsordningen har principen om skydd för berättigade förväntningar långvarigt stöd i EU-domstolens praxis och utgör en av de grundläggande principerna i unionen. Materialet är därför särskilt omfattande, vilket har fått till följd att redogörelsen för huvuddragen också är något mer omfattande än övriga delar.

Skyddet för berättigade förväntningar begränsar sig inte till bara skatterättsliga sammanhang utan kom i första hand att användas i mål om mjölkkvoter och olika former av statsbidrag. Utifrån denna allmänna praxis går det att identifiera mer eller mindre tydliga teman av betydelse för utformningen av en princip om skydd för berättigade förväntningar. Ett sådant tema avser hur bedömningen ska göras av om en förväntning också är berättigad. Ett annat är den enskildes agerande för att förvissa sig om att det finns fog för förväntningen. Däribland räknas också i vilken utsträckning den enskildes förväntningar grundar sig i ett legitimt beteende eller om berättigade förväntningar används för ekonomisk spekulation. En sista fråga som har berörts i flera avgöranden är om berättigade förväntningar kan uppkomma i strid med EU-rätten.

För mervärdesskatterättsens del finns det många avgöranden, varav ett av de första och viktigaste är mål C-110/94 Inzo. Genomgången av praxis utmynnade i tre kategoriseringar av mål då principen kom att tillämpas av EU-domstolen. Den första kategorin av mål gäller registrering till mervärdesskatt och avser frågan om denna kan grunda en avdragsrätt. Kategori två avser retroaktiv beskattning där skyddet för berättigade förväntningar inte är lika klart eftersom det ofta formuleras tillsammans med rättssäkerhetsprincipen. Den tredje kategorin avser fall då skattemyndigheten har beskattat eller inte beskattat i strid med mervärdesskattedirektivet.

Denna kategorisering ger en klarare bild av när EU-domstolen har tillmätt berättigade förväntningar betydelse och i vilka fall detta intresse har fått företräde framför direktivet. Detta illustreras inte minst i diskussionen av HFD 2014 ref. 14 och HFD 2021 ref. 52 om den så kallade tryckerimomsen respektive verkan av en registrering till mervärdesskatt. Avseende det förstnämnda målet missade domstolen en möjlighet att etablera principen om skydd för berättigade förväntningar i svensk skatterätt och avseende det senare målet kvarstår flera osäkerhetsmoment kring skyddets räckvidd – särskilt efter Skatteverkets senare ställningstaganden i frågan.

6.2 Slutsatser kring skyddets räckvidd

Den genomgång av rättskällor där principen om skydd för berättigade förväntningar förekommer har tagit sikte på såväl inkomstskatterättsliga frågor som mervärdesskatterättsliga frågor. Detta har varit möjligt eftersom ansatsen har präglats av en större abstraktion än om man gör en sedvanlig rättsundersökning. Frågan är emellertid hur dessa slutsatser förhåller sig till de bakomliggande värden som principen bygger på, hur detta samlade skydd bör förstås och vilket utrymme det finns för utveckling.

I själva beteckningen berättigade förväntningar ligger att det över huvud taget ska finnas förväntningar. För att gå från att inte ha förväntningar till att ha förväntningar krävs någon slags initierande faktor. Mest naturligt är när Skatteverket har lämnat ett besked avseende en frågeställning där myndigheten gett sin bedömning på en viss fråga. Det är också främst i dessa fall som skydd har blivit aktuellt. Men för att inte skyddet ska bli alltför snävt har man också i praxis och i förarbeten till de svenska reglerna om befrielse från efterbeskattning och skattetillägg medgett att även Skatteverkets passivitet kan ge upphov till förväntningar. Därtill kommer att ett etablerat rättsläge i en viss fråga – oberoende av om Skatteverket varit aktiv eller passiv i skapandet av det – kan ge upphov till berättigade förväntningar. En annan sak är att det är svårare att konstatera när förväntningarna väl har uppkommit eftersom det inte finns någon given initierande faktor.

En särskild ställning har registreringen till mervärdesskatt i detta avseende. Av flera avgöranden framgår nämligen att de förväntningar som uppkommer till följd av ett registreringsbeslut i princip inte går att återkalla annat än genom en upplysning från Skatteverket om hur framtida bedömningar kommer att göras. Även om registreringsbeslutet har fattats i strid med mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet uppkommer skydd.²¹⁰

Frågan om berättigade förväntningar faktiskt måste föreligga hos den skattskyldige eller om det är en rent rättslig bedömning har, vad jag har kunnat uttyda, inte uttryckligen berörts av varken Högsta förvaltningsdomstolen eller EU-domstolen. Jag är av uppfattningen att frågan bör bedömas som en rättsfråga framför allt med hänsyn till att ”berättigade”-delen utgör en rättslig klassificering och går därför inte i sig att föra bevisning om. En uppdelning där ”förväntningar”-delen skulle utgöra en sakfråga framstår som en märklig konstruktion och stöd för en sådan uppdelning finns inte. Samtidigt ska det framhållas att EU-domstolen i något mål har ställt upp ett krav för avdragsrätt att den skattskyldige har styrkt sin avsikt att påbörja en ekonomisk verksamhet och att denna avsikt lämnats i god tro. Om uttalandet tas till intäkt för att avse berättigade förväntningar, och inte förhållandet mellan avdragsrätt och potentiella utgående transaktioner, står det i klar kontrast till min uppfattning. Det finns dock flera osäkerheter vad gäller just Inzo-målet – utöver i vilken utsträckning domstolen faktiskt använder sig av skyddet för berättigade förväntningar till stöd för utgången i målet. Däribland kan nämnas vilken omfattning skyddet har och i vilken utsträckning det går att generalisera.

En annan sak är att den skattskyldiges förmodade kännedom om rättsläget, marknadsförhållanden eller liknande, som i sin tur får avgöras utifrån objektiva omständigheter, har tillmätts betydelse i flera avgöranden från EU-domstolen. Som exempel kan nämnas att den skattskyldige borde haft kännedom om vissa reglers undantagskaraktär och att det därmed inte kunde bli fråga om skydd för berättigade förväntningar på att bli behandlad enligt reglerna.

²¹⁰ Se vidare nedan.

Samtidigt är ett problem att avgöra vilka omständigheter som har betydelse för bedömningen, vilket i förlängningen har att göra med vilkas intressen som ska anses skyddsvärda.

En annan fråga som det råder viss osäkerhet om är vilka verkningar ett skydd för berättigade förväntningar har. Särskilt har denna fråga aktualiserats gällande registrering till mervärdesskatt med anledning av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2021 ref. 52 där domstolen bland annat hänvisar till Inzo-målet. Det har redan kommit flera avgöranden från kammarrätter där frågan behandlats men kanske inte ännu ställts på sin spets. Beträffande ett sådant avgörande överklagades det av Skatteverket till Högsta förvaltningsdomstolen som inte meddelande prövningstillstånd. Skatteverket har dock förklarat sig fortsätta att tillämpa den gällande praxisen på samma sätt som tidigare – alltså vad man anser vara i strid med kammarrättsavgörandet. Det är mot den bakgrunden bara en tidsfråga innan frågan kommer upp till prövning igen i Högsta förvaltningsdomstolen.

Frågan om berättigade förväntningar kan ge skydd även när detta skulle stå i strid med lagtext är en fråga som det i nuläget inte finns tillräckligt med underlag för att helt klarlägga. Som framgått ovan har det avseende registreringar till mervärdesskatt öppnats upp av EU-domstolen för att dessa ska ges skydd även i strid med direktivet. Något motsvarande genomslag har dock inte varit aktuellt när skattemyndigheten har lämnat ett besked i en konkret fråga. Det är också mot denna bakgrund som Högsta förvaltningsdomstolens avgörande om verkan av registrering i HFD 2021 ref. 52 får ses. Det är inte så säkert om domstolen hade tillämpat en motsvarande princip om den inte hade sitt ursprung i EU-rätten. I allmänhet tycks svenska domstolar ha svårt att frånga lagtext även när det klart går att ifrågasätta utgången med hänsyn till de förväntningar som förelegat i ärendet. Det krävs nog en mer lättsam inställning till legalitetsprincipen för att berättigade förväntningar ska få genomslag. Samtidigt delar jag andra forskares uppfattningar om att värden såsom förutsebarhet, som ju tillvaratas genom skydd för berättigade förväntningar, behöver ha tydliga genomslag i rättstillämpningen för att rättsordningen ska uppfattas som legitim.

Slutsatsen i detta avseende speglar också det allmänna intrycket man får av skyddet för berättigade förväntningar. Skyddet har fått ett större genomslag i EU-rätten vilket kan tänkas bero på dels att skyddet har utvecklats under en förhållandevis lång tid av EU-domstolen, dels att principer och värden i största allmänhet har ett större genomslag i EU-rätten över bland annat rättsakters ordalydelser. Den stora diskrepans mellan EU-rätten och svensk rätt innebär att de rättsområden där EU-rätten aktualiseras, för detta arbete främst mervärdesskatterätten, kommer att bli annorlunda påverkade av berättigade förväntningar än rättsområden som inte har samma EU-rättsliga inflytande, exempelvis den svenska inkomstskatterätten. Att skyddet är olika stort baserat på vilket rättsområde som aktualiseras är knappast önskvärt och det är sannolikt att den svenska interna skatterätten, med det ökade EU-rättsliga inflytandet även inom detta område, kommer att behöva anpassas alltmer efter EU-rätten.

6.3 Framtida utmaningar. Exemplet F-skatt

För att inte det framtida värdet av ett skydd för berättigade förväntningar ska bli alltför spekulativt ägnas detta avsnitt åt en konkret fråga där ett skydd enligt principen kan bli aktuellt att diskutera. Frågan gäller godkännande för F-skatt och delar flera likheter med situationen avseende registrering till mervärdesskatt. Det rör sig dock om två helt olika delar av skatterätten och därigenom olika regelverk, vilket illustrerar hur principen om skydd för berättigade förväntningar kan användas i andra fall än de tidigare illustrerade.

F-skattesystemet infördes ursprungligen i syfte att underlätta för den som anlidade någon för att utföra arbete att bedöma om skatteavdrag skulle göras och arbetsgivaravgifter betalas på den ersättning som har betalats ut. Genom reformen blev avgörande om den som utförde arbete kunde uppvisa ett godkännande för F-skatt.²¹¹ Den som anlitar någon som kan uppvisa ett sådant godkännande är inte skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter. I stället är det den som utför arbete som ska betala preliminär skatt och egenavgifter. Om ett godkännande saknas är det utbetalaren som, med vissa undantag, ska göra avdrag och betala arbetsgivaravgifter på ersättningen.²¹²

Det har således stor betydelse för två parter i en transaktion om den som utför arbete har blivit godkänd för F-skatt eller inte. Regler om godkännande för F-skatt finns bland annat i 9 kap. SFL. Huvudregeln är att Skatteverket ska godkänna den fysiska eller juridiska person som redan bedriver eller avser att i framtiden bedriva näringsverksamhet, 1 §.²¹³ För det fall att den skattskyldige är anställd vid sidan om en näringsverksamhet kan Skatteverket bevilja F-skatt med villkor att godkännandet endast får återopas i näringsverksamheten, så kallad FA-skatt, 3 §. Ett godkännande kan återkallas under de förutsättningar som anges i 4 §.

När Skatteverket fattar beslut om godkännande görs detta således antingen på grund av att det bedrivs näringsverksamhet eller att avsikten finns att bedriva sådan. Om det redan drivs en näringsverksamhet riktas bedömningen in på om sådan kommer att bedrivas även fortsättningsvis. När avsikten är att bedriva en näringsverksamhet i framtiden tar bedömningen i stället sikte på om det utifrån de aktuella omständigheterna finns anledning att tro att en näringsverksamhet kommer att bedrivas. I praktiken sker denna bedömning endast för fysiska personer som ansöker om godkännande för F-skatt.²¹⁴ Avsikten har varit att bedömningen ska vara generös i syfte att undvika gränsdragningsproblem avseende kravet på näringsverksamhet. I princip ska därför godkännanden beviljas så länge det inte finns skäl att anta att näringsverksamhet inte bedrivs eller kommer att bedrivas. I förarbetena framhålls därutöver att bedömningen är preliminär och att det är viktigt att sökanden informeras om detta och att en annan bedömning kan komma att göras vid beskattningen utifrån hur verksamheten faktiskt har bedrivits.²¹⁵

Förarbetsuttalandena kan i sistnämnda avseende kritiseras för att vara inkonsekventa. Samtidigt som bedömningen alltså är preliminär, och att den skattskyldige därmed tvingas leva i ovisshet om hur de transaktioner denne utför ska behandlas, framhålls att ”frågan är av väsentlig betydelse. Med de rättsverkningar som är knutna till F-skattsedeln är det svårt för en

²¹¹ Tidigare benämndes detta som att den skattskyldige innehade en F-skattsedel, se prop. 2010/11:165 s. 324–325.

²¹² Prop. 1991/92:112 s. 68–73.

²¹³ Med näringsverksamhet avses en verksamhet som uppfyller villkoren i 13 kap. 1 § IL, se 3 kap. 14 § SFL.

²¹⁴ Prop. 1991/92:112 s. 80 och prop. 1997/98:33 s. 39–40.

²¹⁵ Prop. 1997/98:33 s. 41. Se vidare RÅ 1998 ref. 2.

näringsidkare att få uppdrag om denne inte har en F-skattsedel.”²¹⁶. Detsamma borde gälla när näringsidkaren inte vet om det godkännande som har fåtts är giltigt vid beskattningen eller inte. Resonemanget borde därmed innebära att det vore svårt att få uppdrag även om näringsidkaren har ett godkännande för F-skatt. I praktiken verkar inte så vara fallet, vilket tyder på att godkännandet trots allt inte är så preliminärt som förarbetena ger sken av.

Vid en jämförelse med verkan av registrering till mervärdesskatt talar mycket för att ett skydd för berättigade förväntningar borde göras särskilt gällande vid godkännande för F-skatt. Som bekant innebär en registrering till mervärdesskatt att berättigade förväntningar uppkommer avseende i varje fall skattskyldigheten. Samtidigt har inte registreringen i sig betydelse för densamma; en näringsidkare kan vara skattskyldig utan att vara registrerad. Detta talar för att registreringen inte borde tillmätas så stor betydelse när den väl har skett. Å andra sidan har godkännandet för F-skatt, som framgått, stor betydelse för frågan om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Att då inte tillerkänna den vars ansökan godkänts skydd enligt principen om skydd för berättigade förväntningar framstår som inkonsekvent och irrationellt.

En möjlig förklaring till denna ordning kan finnas i att registreringen till mervärdesskatt är en fråga med anknytning till EU-rätten medan godkännandet för F-skatt är en intern svensk angelägenhet. De citerade förarbetsuttalandena tillkom i ett skede där principen om skydd för berättigade förväntningar knappt ens hade etablerats av EU-domstolen i mervärdesskatterättsliga frågor. Dessutom visar den gjorda utvärderingen att principen är relativt främmande för svensk skatterätt även om den förekommer ibland.

Det nu anförda exemplet på när en princip om skydd för berättigade förväntningar kan tänkas få betydelse utgör just bara ett exempel på när så kan vara fallet. Det finns flera intressanta frågor som behöver utredas vad gäller exempelvis skyddets omfattning och under vilka förutsättningar skyddet uppkommer och kan ändras. I detta avseende skiljer sig inte frågorna mot vad som nu är aktuella frågor gällande registreringen till mervärdesskatt.

Vad exemplet visar är att det, med ett visst mått av fantasi, är möjligt att diskutera ändamålsenligheten med regler utifrån ett skydd för berättigade förväntningar. Dessutom är det möjligt att diskutera frågor på ett mer allmänt plan om ett sådant skydd bör gälla alldeles oavsett vilken fråga det gäller. Det förutsätter dock att det finns någon som tar upp frågan och diskuterar den och utsätter den för prövning. Hittills har detta inte skett i någon nämnvärd utsträckning. Det förvånar mig dock inte om denna och andra frågor blir föremål för diskussion i framtiden.

6.4 Avslutning

Detta arbete har bland annat berört hur principer behandlas i skatterätten, vilka ideologiska grunder som inbegrips i principen om skydd för berättigade förväntningar samt hur denna princip kommer till uttryck i svensk skatterätt. Anslaget har varit brett och syftet har, i varje fall till en början, varit att göra en heltäckande behandling av principen. Samtidigt har begränsningar gjorts till att framför allt behandla rättspraxis och i första hand från EU-domstolen i mervärdesskatterättsliga frågor. Denna inriktning har varit ofrånkomlig med hänsyn till hur utvecklad principen är i EU-rätten och hur outvecklad och obehandlad den är i svensk intern rätt.

²¹⁶ Prop. 1997/98:33 s. 40.

Det har visats att principen har och kan få stor betydelse på flera olika områden. Många affärsmässiga beslut tas med hänsyn till skattemässiga konsekvenser och då är det viktigt att företag i någon utsträckning ska kunna lita på att de regler som gäller vid tidpunkten för besluten också är de som tillämpas i en senare process. Detta intresse gör sig lika gällande oavsett om det är genom lagstiftningen i sig eller genom Skatteverkets tolkning av densamma som beskattningsfrågan i slutändan avgörs. Mot intresset av förutsebarhet ska samtidigt vägas att såväl lagstiftning som tolkningar av densamma måste kunna ändras när så anses befogat. Det kan vara så att samhällsutvecklingen gör att lagstiftningen måste ändras eller att ett nytt prejudikat ställer en tolkningsfråga i ett nytt ljus. Det är mellan dessa motstående intressen och värden som en princip om skydd för berättigade förväntningar växer fram.

Källförteckning

Svenskt offentligt tryck

Propositioner

- Prop. 1973:90 med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m.
Prop. 1978/79:195 om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.
Prop. 1991/92:43 om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, preliminär B-skatt m.m.
Prop. 1991/92:112 om F-skattebevis, m.m.
Prop. 1994/95:57 Mervärdesskatten och EG
Prop. 1997/98:33 Utfärdande av F-skattsedel, m.m.
Prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.
Prop. 2009/10:80 En reformerad grundlag
Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet

Statens offentliga utredningar

- SOU 1969:42 Skattebrotten
SOU 2001:25 Skattetillägg m.m.
SOU 2008:125 En reformerad grundlag

Litteratur

- Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten – med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet, Nerenius & Santéus, Stockholm 1998 (cit. Aldén 1998)
Alexy, Robert, Individual Rights and Collective Goods, I Niño, Carlos (red.), Rights, New York University Press, New York 1992 s. 163–181 (cit. Alexy 1992)
Alhager, Magnus, Dispens från inkomstskatt, Iustus, Uppsala 1999 (cit. Alhager 1999)
Arvidsson, Richard, Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Juristförlaget, Stockholm 1990 (cit. Arvidsson 1990)
von Bahr, Stig, Tryckerimomsen – kunde eländet ha undvikits? SN 2016 s. 95–104 (cit. von Bahr 2016)
Bergström, Sture, Skatter och civilrätt. En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Liber, Stockholm 1978 (cit. Bergström 1978)
Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders, Europarättens grunder, 7 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm 2022 (cit. Bernitz & Kjellgren 2022)
Dahlman, Christian, Begreppet rättsskälla, i Dahlman, Christian och Wahlberg, Lena (red.), Juridiska grundbegrepp. En vänbok till David Reidhav, Studentlitteratur, Lund 2019 s. 57–74 (cit. Dahlman 2019)
Dworkin, Ronald, Taking Rights Seriously, Duckworth, London 1977 (cit. Dworkin 1977)

- Eckhoff, Torstein och Sundby, Nils Kristian, *Rettsystemer. Systemteoretisk innføring i rettsfilosofien*, 2 uppl., Tano Aschehoug, Oslo 1991 (cit. Eckhoff & Sundby 1991)
- Eklund, Klas, *Vårt framtida skattesystem – en ESO-rapport med förslag på en genomgripande skattereform*, Norstedts Juridik, Stockholm 2020 (cit. Eklund 2020)
- Emblad, Patrik, *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt*, Göteborg 2020 (cit. Emblad 2020)
- Emblad, Patrik och Björling, Erik, *Rättsontologiska uttryck i domstolspraxis: En analys av argumentationsstrukturer i tre skatterättsliga mål*, Retfærd 3–4/2018 s. 116–134 (cit. Emblad & Björling 2018)
- Fast Lappalainen, Katarina, *Om skyddet mot retroaktiv beskattning. En studie i konstitutionell rätt*, Juridiska institutionen, Stockholm 2019 (cit. Fast Lappalainen 2019)
- Gunnarsson, Åsa, *Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?* SN 1998 s. 550–559 (cit. Gunnarsson 1998)
- Gustafsson, Håkan, *Rättens polyvalens. En rättsvetenskaplig studie av sociala rättigheter och rättssäkerhet*, Sociologiska institutionen, Lund 2002 (cit. Gustafsson 2002)
- , *Rättighetifiering – om rättigheternas tragedi*, i *Socialrätt under omvandling – om solidaritetens och välfärdsstatens gränser*, Liber, Stockholm 2018 s. 46–92 (cit. Gustafsson 2018)
- Hagstedt, Jan Anders, *Retroaktiv skattelag*, Norstedt, Stockholm 1975 (cit. Hagstedt 1975)
- Hambre, Anna-Maria, *Fördjupad dialog. En studie av Skatteverkets arbetsform fördjupad dialog ur ett svenskt offentlighetsrättsligt perspektiv*, Iustus, Uppsala 2018 (cit. Hambre 2018)
- Hartley, Trevor C., *The foundations of European Union law*, 8 uppl., Oxford University Press, Oxford 2014 (cit. Hartley 2014)
- Hayek, Friedrich, *Progressive Taxation Reconsidered*, I Sennholz, Mary (red.), *On Freedom and Free Enterprise. Essays in Honor of Ludwig von Mises*, Nostrand Company, Princeton 1956 s. 265–284 (cit. Hayek 1956)
- Hettne, Jörgen, *Rättsprinciper som styrmedel. Allmänna rättsprinciper i EU:s domstol*, Norstedts Juridik, Stockholm 2008 (cit. Hettne 2008)
- Hettne, Jörgen och Otken Eriksson, Ida (red.), *EU-rättslig metod. Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm 2011 (Hettne & Otken Eriksson 2011)
- Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm 1995 (cit. Hultqvist 1995)
- , *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, SN 2016 s. 730–748 (cit. Hultqvist 2016)
- Höglund, Mats, *Högsta förvaltningsdomstolens källhänvisningar*, i Tjernberg, Mats, Rendahl, Pernilla och Wenander, Henrik (red.), *Festskrift till Christina Moëll*, Juristförlaget i Lund, Lund 2017 s. 153–167 (cit. Höglund 2017)
- Ingvarsson, Torbjörn, *Condictio indebiti*, Eget förlag, Uppsala 2016 (cit. Ingvarsson 2016)
- Jareborg, Nils, *Regler och riktlinjer*, TfR 1979 s. 385–410 (cit. Jareborg 1979)
- , *Vad är en princip?* I Fogelklou, Anders och Spaak, Torben (red.), *Festskrift till Åke Frändberg*, Iustus, Uppsala 2003 s. 137–144 (cit. Jareborg 2003)
- , *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2004 s. 1–10 (cit. Jareborg 2004)
- Kellgren, Jan, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskilt inriktning på användning av förarbeten*, Iustus, Uppsala 1997 (cit. Kellgren 1997)

- , Tidsfrågor i skatterättstillämpningen. Om de avgörande tidpunkterna i redovisning och beskattning och om betydelsen av händelser därefter, Jure, Stockholm 2016 (cit. Kellgren 2016)
- Kleineman, Jan, Rättsdogmatisk metod, i Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), Juridisk metodlära, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund 2018 s. 21–46 (cit. Kleineman 2018)
- Lebeck, Carl, Legalitetsprincipen i förvaltningsrätten, Norstedts Juridik, Stockholm 2018 (cit. Lebeck 2018)
- Lindell, Bengt, Sakfrågor och rättsfrågor. En studie av gränser, skillnader och förhållanden mellan faktum och rätt, Iustus, Uppsala 1987 (cit. Lindell 1987)
- Lindencrona, Gustaf, Förarbetenas betydelse vid tolkning av skattelag, i Wallén, Per-Edwin (red.), Festskrift till Hans Thornstedt, Norstedt, Stockholm 1983 s. 491–503 (cit. Lindencrona 1983)
- , Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Juristförlaget, Stockholm 1994 (cit. Lindencrona 1994)
- Ljungman, Seve, Om skattefordran och skatterestitution, Almqvist & Wiksell, Uppsala 1947 (cit. Ljungman 1947)
- Löwnertz, Susanne, De svenska skatternas historia, Liber, Stockholm 1983 (cit. Löwnertz 1983)
- MacCormick, Neil, Coherence in Legal Justification, I Peczenik, Aleksander, Lindahl, Lars och van Roermund, Bert, Theory of Legal Science. Proceedings of the Conference on Legal Theory and Philosophy of Science, Lund, Sweden, December 11–14, 1983, D. Reidel Publishing Company, Dordrecht 1984 s. 235–251 (cit. MacCormick 1984)
- Moëll, Christina, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, Juristförlaget i Lund, Lund 2003 (cit. Moëll 2003)
- Mutén, Leif, Inkomst eller kapitalvinst. Inkomstskatteproblem vid obligations- och fastighetsaffärer, P. A. Norstedt & Söner, Stockholm 1959 (cit. Mutén 1959)
- , Anmälan av Roger Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, SN 1998 s. 147–153 (cit. Mutén 1998)
- Mäenpää, Olli, Eurooppalainen hallinto-oikeus, Lakimiesliitto Kustannus, Helsingfors 2001 (cit. Mäenpää 2001)
- Olsen, Lena, Domstolar, rättsvetenskap och rättsdogmatik, i Bylander, Eric (red.), Doktrinen i praxis. de lege 2013, Iustus, Uppsala 2013 s. 129–139 (cit. Olsen 2013)
- Peczenik, Aleksander, Rätten och förnuftet. En lärobok i allmän rättslära, Norstedt, Stockholm 1986 (cit. Peczenik 1986)
- , Rättsnormer, Norstedt, Stockholm 1987 (cit. Peczenik 1987)
- , Aarnio, Aulis och Bergholtz, Gunnar, Juridisk argumentation – en lärobok i allmän rättslära, 2 uppl., Fritzes förlag, Stockholm 1990 (cit. Peczenik m.fl. 1990)
- , Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, Fritzes förlag, Stockholm 1995 (cit. Peczenik 1995)
- Persson Österman, Roger, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, Juristförlaget, Stockholm 1997 (cit. Persson Österman 1997)
- Petrén, Gustaf i Rättsfonden, Myndigheternas normgivning. Seminarium anordnat av Rättsfonden den 6 maj 1988, Stockholm 1988 (cit. Petré 1988)
- Påhlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, Iustus, Uppsala 1995 (cit. Påhlsson 1995)

- , Levnadskostnader. Gränsdragningsproblem vid beskattning av förvärvsinkomster, Iustus, Uppsala 1997 (cit. Pålsson 1997)
- , Intuition och rättfärdigande i skatterätten, SN 1998 s. 541–549 (cit. Pålsson 1998)
- , Likhet inför skattelag, Iustus, Uppsala 2007 (cit. Pålsson 2007)
- , Berättigade förväntningar i svensk skatterätt, SvSkT 2010 s. 308–318 (cit. Pålsson 2010)
- , Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys, SN 2011 s. 113–125 (cit. Pålsson 2011)
- , Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, SN 2014 s. 554–570 (cit. Pålsson 2014)
- , Konstitutionell skatterätt, 4 uppl., Iustus, Uppsala 2018 (cit. Pålsson 2018)
- Pöyhönen, Juha, Sopimusoikeuden järjestelmä ja sopimusten sovittelu, Suomalainen lakimiesyhdistys, Vammala 1988 (cit. Pöyhönen 1988)
- Raitio, Juha, The Principle of Legal Certainty in EC Law, Kluwer, Dordrecht 2003 (cit. Raitio 2003)
- Rawls, John, A Theory of Justice, Belknap Press, Cambridge 1971 (cit. Rawls 1971)
- Reichel, Jane, EU-rättslig metod, i Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), Juridisk metodlära, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund 2018 s. 109–142 (cit. Reichel 2018)
- Reichel, Jane och Wenander, Henrik, Europeisk förvaltningsrätt i Sverige, Norstedts Juridik, Stockholm 2021 (cit. Reichel & Wenander 2021)
- Sampford, Charles, Retrospectivity and the Rule of Law, Oxford University Press, Oxford 2006 (cit. Sampford 2006)
- Samuelsson, Joel, Rättsvetenskapens vetenskaplighet, i Samuelsson, Joel & Zackariasson, Laila (red.), Vänbok till Lena Olsen, Iustus, Uppsala 2019 s. 189–226 (cit. Samuelsson 2019)
- Sandström, K.G.A., Svenska dubbelbeskattningsavtal i vad de avse skatt å inkomst eller förmögenhet, P. A. Norstedt & Söner, Stockholm 1949 (cit. Sandström 1949)
- Schermers, Henry G. och Waelbroeck, Denis, Judicial Protection in the European Communities, 5 uppl., Kluwer, Deventer 1992 (cit. Schermers & Waelbroeck 1992)
- Schønberg, Søren, Legitimate Expectations in Administrative Law, Oxford University Press, Oxford 2000 (cit. Schønberg 2000)
- Simmonds, Nigel E., Juridiska principfrågor. Rättvisa, gällande rätt och rättigheter, Norstedts Juridik, Stockholm 1988 (cit. Simmonds 1988)
- Skatteverket, Handledning för mervärdesskatt 2010, Stockholm 2010 (cit. Skatteverket 2010)
- , Fördjupad samverkan mellan Skatteverket och Sveriges största koncerner, dnr 480-698289-10/1211, Stockholm 2011 (cit. Skatteverket 2011)
- , Besvara skriftliga frågor, dnr 131-604625-11/111, Stockholm 2012 (cit. Skatteverket 2012)
- , Ändrade riktlinjer för fördjupad dialog, dnr 131-285072-16/111, Stockholm 2016 (cit. Skatteverket 2016)
- , KRNS mål nr 6581-6584-20 – registreringens betydelse för rätten till avdrag av ingående skatt, dnr 8-1523359 (cit. Skatteverket 2022a)
- , Registreringens betydelse för egenskapen av beskattningsbar person och rätten till avdrag, dnr 8-2068095 (cit. Skatteverket 2022b)
- Thomas, Robert, Legitimate expectations and proportionality in administrative law, Hart, Oxford 2000 (cit. Thomas 2000)

- Tikka, Kari S., Om principer vid tolkningen av skattelag, SN 2004 s. 656–663 (cit. Tikka 2004)
- Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning, Iustus, Uppsala 2018 (cit. Tjernberg 2018)
- Tuori, Kaarlo, Från ideologikritik till kritisk positivism, Retfærd 1999 s. 5–18 (cit. Tuori 1999)
- Wall, Gustaf, Rättskraftsprincipen och skyddet för berättigade förväntningar, i Marcusson, Lena (red.), Offentlighetsprinciper, 4 uppl., Iustus, Uppsala 2020 s. 233–259 (cit. Wall 2020)
- Warnling Conradson, Wiweka, Bernitz, Hedvig, Sandström, Lena och Åhman, Karin, Statsrättens grunder, 7 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm 2022 (cit. Warnling Conradson m.fl. 2022)
- Wenander, Henrik, Skydd för berättigade förväntningar i svensk förvaltningsrätt? – Negativ rättskraft, EU-rätt och styrning av förvaltningen, FT 2017 s. 637–649 (cit. Wenander 2017)
- Westberg, Peter, Avhandlingsskrivande och val av forskningsansats – en idé om rättsvetenskaplig öppenhet, i Heuman, Lars (red.), Festskrift till Per Olof Bolding, Juristförlaget, Stockholm 1992 s. 421–446 (cit. Westberg 1992)

Domstolsavgöranden

Högsta domstolen

NJA 2008 s. 946

NJA 2015 s. 1072

Kammarrätterna

Kammarrätten i Stockholms dom den 19 augusti 2013 i mål nr 7559–7561-12

Kammarrätten i Göteborgs dom den 13 oktober 2017 i mål nr 4229–4232-17

Kammarrätten i Göteborgs dom den 23 maj 2018 i mål nr 1376-18

Kammarrätten i Stockholms dom den 3 november 2021 i mål nr 6581–6584-20

Kammarrätten i Stockholms dom den 2 maj 2022 i mål nr 1219-21

Kammarrätten i Stockholms dom den 4 maj 2022 i mål nr 8278–8282-21

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 5 maj 2022 i mål nr 3565–3566-21

Kammarrätten i Stockholms dom den 24 augusti 2022 i mål nr 391–393-22

Kammarrätten i Stockholms dom den 15 september 2022 i mål nr 1137–1139-22

Kammarrätten i Stockholms dom den 3 oktober 2022 i mål 3450–3451-21

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1974 not. A 724

RÅ 1975 ref. 95

R78 1:81

RÅ80 1:24

RÅ81 1:38

RÅ 1987 ref. 115

RÅ 1993 ref. 16
RÅ 1998 ref. 2
RÅ 1999 ref. 62
RÅ 1999 not. 245
RÅ 2000 ref. 31 I och II
RÅ 2002 not. 26
RÅ 2003 ref. 76
RÅ 2004 ref. 13
RÅ 2004 ref. 39
RÅ 2004 ref. 51
RÅ 2006 ref. 25
RÅ 2008 ref. 5
RÅ 2010 ref. 98
HFD 2011 ref. 79
HFD 2012 not. 19
HFD 2014 ref. 14
HFD 2014 ref. 19
HFD 2014 ref. 62
HFD 2018 ref. 55
HFD 2019 ref. 7
HFD 2019 not. 31
HFD 2021 ref. 52

Tribunalen

T-347/03 Branco

Generaladvokatens förslag till avgörande

Generaladvokat Trabucchis förslag till avgörande den 28 maj 1975 i mål 5/75 Deuka II

Generaladvokat Lenz förslag till avgörande den 23 november 1995 i mål C-110/94 Inzo

EU-domstolen

Mål 1/73 Westzucker

Mål 74/74 CNTA

Mål 78/74 Deuka I

Mål 95–98/74, 15 och 100/75, UNCAC m.fl.

Mål 100/74 CAM

Mål 2/75 Mackprang

Mål 5/75 Deuka II

Mål 43/75 Defrenne

Mål 88/76 Exportation des Sucres

Mål 97/76 Merkur
Mål 78/77 Lührs
Mål 112/77 Töpfer
Mål 84/78 Tomadini
Mål 99/78 Decker
Mål 127/80 Grogan
Mål 212–217/80 Salumi m.fl.
Mål 5/82 Maizena
Mål 188/82 Thyssen
Mål 268/83 Rompelman
Mål 223/85 RSV
Mål 338/85 Pardini
Mål 344/85 Ferriere San Carlo
Mål 120/86 Mulder I
Mål 316/86 Krücken
Mål C-331/88 Fedesa
Mål C-177/90 Kühn
Mål C-110/94 Inzo
Mål C-37/95 Ghent Coal Terminal
Mål C-396/98 Schloßstraße
Mål C-400/98 Breitsohl
Mål C-177/99 och C-181/99 Ampafrance m.fl.
Mål C-62/00 Marks & Spencer I
Mål C-83/00 Konungariket Spanien
Mål C-17/01 Sudholz
Mål C-487/01 Leusden och C-7/02 Holin
Mål C-376/02 Goed Wonen II
Mål C-181–183/04 Elmeka
Mål C-35/05 Reemtsma
Mål C-88/09 Graphic Procédé
Mål C-107/10 Enel Maritsa
Mål C-527/11 Ablessio
Mål C-144/14 Cabinet Medical Veterinar
Mål C-183/14 Salomie och Oltean
Mål C-332/14 Rey Grundstücksgemeinschaft
Mål C-110/15 Microsoft m.fl.
Mål C-26/16 Santogal
Mål C-251/16 Cussens m.fl.
Mål C-532/16 SEB bankas
Mål C-628/16 Kreuzmayr
Mål C-846/19 EQ
Mål C-195/21 LB