Sture Bergström, Claes Norberg och Robert Påhlsson

Skatterättsliga avhandlingar i ett förändringsperspektiv

För närvarande förs vid svenska universitet en diskussion om behovet av att begränsa omfånget på doktorsavhandlingar i rättsvetenskapliga ämnen. I två utredningsbetänkanden har lämnats förslag bl.a. på hur forskarutbildningen i Sverige ska kunna anpassas till den s.k. Bolognadeklarationen. I artikeln diskuteras från praktisk utgångspunkt hur skatterättsliga avhandlingar bör förhålla sig till denna utveckling.

1 Inledning

Den rättsvetenskapliga forskarutbildningen i Sverige och i många andra europeiska länder står inför stora och viktiga förändringar. Genomförandet av den s.k. Bolognadeklarationen föreslås resultera i en särskild masterexamen som ger behörighet till en treårig forskarutbildning.[1] Hur det blir med detta vet vi ännu inte säkert. Härtill kommer att det vid de lärosäten som har juris kandidatprogram diskuteras att införa sidbegränsningar för doktorsavhandlingar.[2] Parallellt med denna utveckling förs i nordisk rättsvetenskaplig litteratur en livaktig metoddiskussion.

Syftet med denna artikel är att kortfattat diskutera konsekvenserna av den beskrivna utvecklingen för svenska doktorsavhandlingar i *skatterätt*. Vi menar att det finns anledning att föreslå relativt radikala förändringar, även om Bolognadeklarationen, formella sidbegränsningar m.m. endast delvis eller kanske inte alls blir verklighet. Framställningen är dock avgränsad till att från *praktisk utgångspunkt* belysa hur ämnesval, uppläggning m.m. kan anpassas till kravet på kortare avhandlingar, med bibehållen vetenskaplig kvalitet. Ambitionen med detta inlägg är således inte att på något avgörande sätt föra den allmänna rättsvetenskapliga teoridiskussionen framåt. Detta hindrar inte att några av våra synpunkter kan vara relevanta även i ett sådant sammanhang.

Dispositionen är följande. Som referenspunkt redovisar vi inledningsvis kortfattat läget för forskarutbildningen i skatterätt i Sverige. Den diskussion om sidbegränsningar för doktorsavhandlingar som nämnts ovan berörs också. Därefter diskuteras hur vissa förhållandevis typiska skatterättsliga forskningsansatser kan påverka val av uppläggning och metod. Avslutningsvis sammanfattar vi våra slutsatser om hur framtida avhandlingar i skatterätt skulle kunna utformas.

---

[1] Se "En ny doktorsutbildning kraftsamling för excellens och tillväxt" (SOU 2004:27) och "Högre utbildning i utveckling Bolognaprocessen i svensk belysning" (Ds 2004:2). Betänkandena har nyligen remissbehandlats.

[2] Frågan har nyligen beretts av en arbetsgrupp som tillsatts av dekanmötet. Besluten kommer eventuellt att innebära ändringar i forskarutbildningsplanerna som rekommenderar ett maximalt sidantal för avhandlingar om ca 300 sidor. Liknande regler har nyligen införts vid Juridiska fakulteten i Oslo.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:23

2 En lägesbeskrivning

Forskarutbildning i ämnet finansrätt/skatterätt bedrivs numera inte endast vid de juridiska fakulteterna, utan även vid Ekonomihögskolan i Lund, samt vid handelshögskolorna i Göteborg, Jönköping, Stockholm och Umeå. Det sammanlagda antalet aktiva doktorander med skatterättslig inriktning i Sverige är för närvarande ca 20. I övriga nordiska länder torde sammantaget finnas åtminstone lika många.

Under 1990-talet samt 2000-talets första år har antalet avhandlingar med skatterättslig inriktning varit större än någonsin tidigare. Flera av dessa avhandlingar anknyter även till näraliggande rättsområden, såväl ifråga om metodval som i den praktiska uppläggningen av undersökningarna. Som exempel kan nämnas att skatterättsavhandlingar allt oftare kommit att ta teoretisk utgångspunkt i rättsprinciper, som t.ex. legalitets- och neutralitetsprinciperna. Perspektivet har blivit betydligt bredare än vad som tidigare varit vanligt, bl.a. genom att flera av undersökningarna behandlat indirekta skatter samt socialavgiftsrätten. Genom att delvis omfatta andra rättsområden än skatterätten har detta område även kommit att inplaceras i en vidare rättslig kontext. De rättsområden som särskilt kommit att uppmärksammas i skatterättsavhandlingar under det senaste decenniet är EG-rätten, stats- och förvaltningsrätten, socialrätten, konkursrätten samt redovisningsrätten. Dessa gränsöverskridande tendenser är framträdande även i flera av de avhandlingsprojekt som inom de närmaste åren kommer att resultera i disputationer.

3 De diskuterade sidbegränsningarna

Som påpekats diskuteras det i Lund, Göteborg, Stockholm, Uppsala och Umeå att rekommendera sidbegränsningar för doktorsavhandlingar i rättsvetenskapliga ämnen. Sådana begränsningar skulle kunna innebära en betydande minskning av den genomsnittliga avhandlingsvolymen i förhållande till vad som kommit att gälla under senare år.

En norm för sidbegränsningar för doktorsavhandlingar kan enligt vår mening motiveras av såväl praktiska som kvalitativa skäl. En avgörande praktisk aspekt är att det för antagning till forskarutbildningen numera ställs krav på finansiering. Samtidigt förutsätts doktoranden verkligen vara klar med sin forskarutbildning efter de stipulerade fyra åren (i framtiden eventuellt tre åren) (efter ev. justering för undervisning etc.). Institutionerna förutsätts följdriktigt ta ansvaret för att doktoranderna verkligen får möjlighet att arbeta på sina projekt under den föreskrivna tiden.

Ett renodlat kvalitativt skäl till begränsning av sidantalet är, att allmänna deskriptiva avsnitt bör få stå tillbaka för sådan kvalificerad analys som utgör ett kriterium på god rättsvetenskaplig forskning. Inledande breda deskriptiva analyser, vilka inte i sin helhet kommer till användning i själva undersökningen, kan visserligen många gånger vara till hjälp för andra forskare som referensverk. Detta behov måste dock ställas mot forskarutbildningens tidsram och krav på finansiering, och mot risken för att man i en ”tegelsten” inte ”ser skogen för alla träd”. Av grundläggande betydelse för en avhandlings kvalitet är att arbetet bedöms bidra till ny kunskap. Däremot är det inte ett *generellt* tecken på vetenskaplig kvalitet att det redan kända systematiseras. Detta synsätt gynnar en utveckling där forskningen i skatterätt utvecklar sin i förhållande till praktikens värld särpräglade kompetens.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:23

4 Skatterättsliga forskningsansatser

Ett traditionellt men i regel även fruktbart sätt att formulera och utföra en rättsvetenskaplig forskningsuppgift, är att med hjälp av det som kallas rättsdogmatik analysera och diskutera tolkning av rättsregler. Undersökningar av detta slag kan vara inriktade på att producera nya användbara tolkningar, men de kan också utgöra kritiskt inriktade granskningar av exempelvis domstolars verksamhet. Perspektivet, som här beskrivs på ett synnerligen ytligt sätt, är i princip gemensamt för forskning inom flertalet rättsområden. Det bör framhållas, att oavsett om man tar utgångspunkt i rättspraxis eller inte, är sådan verksamhet alltid mer eller mindre normativ. Detta beror bl.a. på att rättsliga begrepp såväl som slutsatser ifråga om tolkning regelmässigt påverkas av värderingar och verklighetsuppfattning hos den som bearbetar det rättsliga materialet.

Skatterätten utmärks emellertid av vissa tämligen särpräglade karakteristika, vilka har resulterat i att en delvis annorlunda typ av ansats kommit att komplettera den mer traditionella på området. Vi syftar här dels på de många tekniskt avancerade och synnerligen komplicerade reglerna, dels på den snabba och flerdimensionella internationaliseringen.[3]

Det nu beskrivna förhållandet är resultatet av en mycket snabb utveckling, vilken lett till ett utpräglat behov av skatterättsliga systemjämförelser av olika slag. Skatterättens snabba internationalisering, med de spänningar som denna fört med sig mellan nationell rätt, EG-rätt och dubbelbeskattningsavtalsrätt, är ett tydligt uttryck för detta. Uppgiften att kartlägga aktuella regeltekniska lösningar, och att analysera hur de samverkar eller motverkar varandra, är också följdriktigt framträdande i flera avslutande och pågående skatterättsliga forskningsprojekt under senare år.

Karaktäristiskt för skatterätten är vidare att den är ekonomiskt präglad. Skattereglerna är uppbyggda utifrån ekonomiska tankemodeller och principer. De gemensamma rötterna med national- och företagsekonomin visar sig tydligt på området. Den terminologi som används i skattebestämmelser är också i hög grad ekonomisk. Flera skatteprinciper och grundantaganden om verkligheten, t.ex. om behovet av neutralitet, har också ekonomisk grund. Dessa förhållanden manifesteras bl.a. genom att det i moderna utredningar och förarbeten till lagstiftning ofta hänvisas till ekonomiska utgångspunkter, när lagstiftningens utformning ska motiveras. Ekonomin slår igenom i det skattepolitiska tänkande som utgör överbyggnaden för konkreta regler.

Det är naturligt att skatterättsforskning sker med beaktande av de bakomliggande ekonomiska utgångspunkterna. Så sker också i varierande grad. Generellt ställer detta vissa krav på beläsenhet. För att skatterättsforskaren skall förstå lagstiftningens manifesta ändamål och syften, dess ekonomiska och skattepolitiska utgångspunkter, terminologi m.m. behövs en del insikter om ekonomiska aspekter. Här ligger dock en fara. Det finns en risk för att författaren känner sig tvungen att redovisa alla sina kunskaper om dessa frågor i avhandlingen. Detta kan leda till alltför långa deskriptiva avsnitt. Allmänt hållna framställningar över

[3] Alla som arbetar med skatterätt förstår nog intuitivt vilket slags tekniska och komplicerade lösningar vi tänker på. Som exempel kan nämnas omstruktureringsregler, CFC-regler, underkapitaliseringsregler (vilket dock saknas i svensk rätt), de s.k. 3:12-reglerna m.m.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:23

ekonomiska teorier m.m. bör enligt vår mening hållas kortfattade. Man behöver inte och skall inte redovisa allt man läst.

Ett utmärkande drag för viss skatterättsforskning är att man försöker basera sina analyser av regelverk på sådana ekonomiskt baserade utgångspunkter som nyss nämnts. Är t.ex. lagstiftningen neutral eller inte? Tillgodoses de skattepolitiska utgångspunkterna? Man kan beskriva en sådan ansats som att man försöker hitta utvärderingskriterier vilka också skulle kunna användas av t.ex. ekonomer. Det man gör inom juridiken efterliknar det man gör inom ekonomin, men det sker ändå med ganska olikartade utgångspunkter. När jurister uttalar sig om huruvida lagstiftningen är bra eller dålig i förhållande till något, sker det med ett ”inifrån-perspektiv” på rättssystemet. Ekonomer och andra samhällsvetare studerar skattereglerna ”utifrån”. En fråga som då aktualiseras är vilken nytta man kan ha av ekonomiska och samhällsvetenskapliga teorier, empiriska data m.m. inom skatterättsvetenskaplig forskning. Hur kan de användas och när bör de användas? Kan de tillföra något till ”inifrån-perspektivet”?

En ”risk” som man alltid löper när man börjar ”kika i lådan” hos andra vetenskapsområden är att man finner material som verkar intressant. Problemet är att det kan vara svårt att direkt utnyttja sådant material på ett meningsfullt sätt i rättsligt inriktad forskning. Liksom ifråga om jämförelser med utländsk rätt, historiska genomgångar m.m. måste man göra klart för sig på vilket sätt material från andra vetenskaper är fruktbart att utnyttja i skatterätten.

Utmärkande för skatteekonomisk forskning är att den är inriktad på effekter av regelverk (på såväl makro- som mikronivå). En viktig del är också att göra antaganden om vissa beteenden eller effekter av en viss reglering, samt att förklara orsakerna till dessa. Sådana ansatser leder till att normativa ställningstaganden till hur skattesystem eller regler borde vara uppbyggda blir framträdande resultat av forskningen. Sådan normativt inriktad ekonomisk forskning har naturligtvis likheter med rättsliga ställningstaganden de lege ferenda om hur lagstiftningen borde utformas.

Som vi ser det kan ekonomisk forskning utnyttjas för att t.ex. skapa bättre rättsliga modeller för utvärdering av regelverk. Man kan överföra en del från ekonomin till juridiken och anpassa sådant tankegods till de egna syftena med forskningen. Vidare kan man stämma av egna analyser och slutsatser mot ekonomernas synsätt, både när det gäller effekter de lege lata och de lege ferenda. Det finns också goda exempel på forskning i skatterätt där detta utnyttjats.

I ljuset av de kvantitativa begränsningar och kvalitativa krav vi diskuterar här, är det dock viktigt att komma ihåg att valet av problemformulering och syfte får betydelse för i vilken grad man kan genomföra sådana undersökningar. Vill man genomföra t.ex. utvärderingar av lagstiftningen på det sätt vi beskriver måste kanske annat prioriteras ned i avhandlingen.

5 Slutsatser om den framtida utformningen av avhandlingar i skatterätt

Oavsett om bindande eller rekommenderande sidbegränsningar för avhandlingar införs eller inte, är det vår uppfattning att en avhandling *normalt* bör omfatta högst cirka 300 sidor. Detta är alltså en önskvärd reform vars betydelse blir än tydligare om tiden för forskarutbildningen framdeles skulle kortas ner till tre år. Vi anser därför att man i ännu större omfattning än för närvarande bör premiera kortare och mer teoretiskt inriktade avhandlingar av god kvalitet, där

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:23

längre huvudsakligen beskrivande avsnitt får stå tillbaka för modellbygge och analys.[4]

En teoretisk konstruktion bör vara ett kvalitetskrav. Den skall kunna möjliggöra en kritisk granskning av föremålet för undersökningen. Uttryckligt redovisade teoriramar bör bilda underlag för granskningsmodeller som t.ex. baseras på rättsprinciper eller syften med lagstiftningen, och mot vilka det undersökta materialet kan prövas. Avhandlingarna skulle då tydligare skilja ut sig från mängden praktiskt inriktade handböcker (vilka naturligtvis också är värdefulla), och härigenom manifestera forskarvärldens särpräglade kompetens.

Självfallet anser vi inte att alla avhandlingar nödvändigtvis måste stöpas i samma stereotypa form för att uppfylla dessa krav. Det kommer alltid att finnas utrymme för och behov av undantag. Några avslutande synpunkter om vad man bör prioritera kan dock vara på sin plats. Vissa begränsningar och prioriteringar i ansatserna måste helt enkelt till om sidantalet normalt skall kunna hålla sig inom cirka 300 sidor.

Det är viktigt att den allmänna teoretiska delen blir mer omfattande än vad som är vanligt i dag. Där bör författarens idéer och "röda tråd" diskuteras. Deskriptiv redovisning av innehållet i doktrin och förarbeten kan med fördel vara kort. Detta innebär att avhandlingen blir mer koncentrerad och fokuserad på den egna undersökningen. Naturligtvis får det inte leda till att författaren avstår från att beakta relevant litteratur och annat källmaterial. Den informationsteknologiska utvecklingen har lett till att det rättsliga materialet idag ofta är relativt lättillgängligt. Omständigheterna är annorlunda än under den tid, då traditionen utvecklades att en avhandling skulle vara heltäckande och redovisa allt material.

För närvarande framhålls det ibland att författaren skall redovisa goda kunskaper i utländsk rätt, på skatteområdet t.ex. nordisk rätt, tysk, engelsk och amerikansk rätt. Vi håller med om att det i en globaliserad värld är det viktigt med komparativa studier. Frågan är dock om övervägande deskriptiva framställningar av främmande rätt för vetenskapen framåt i nämnvärd omfattning. Bättre vore att pröva intressanta, kanske annorlunda, teoretiska lösningar i främmande rättssystem. Av detta följer att det finns fördelar med att begränsa undersökningen till några få länder, eller till och med till ett land eller ett rättssystem.

Av tradition innehåller skatterättsliga avhandlingar ibland omfattande rättsfallsreferat. Det anses vara ett självändamål att systematisera gällande rätt. Även om det finns positiva undantag, är det lätt att en sådan avhandling får mera en prägel av handbok än av ett vetenskapligt verk. I en kortare avhandling tvingas författaren normalt göra avkall på längre rättsfallsreferat. Enligt vår mening är det möjligt att leva med detta, utan att avhandlingens vetenskapliga kvalitet blir lidande. Korta kärnfulla beskrivningar av de principiella slutsatser som går att dra av de viktigaste rättsfallen räcker ofta i en avhandling.

Sammanfattningsvis anser vi att det är dags att skriva kortare avhandlingar, maximalt cirka 300 sidor, som är mer teoretiskt inriktade än en genomsnittlig

[4] Det bör dock poängteras att våra egna avhandlingar, liksom de flesta andras, skrivits under andra förutsättningar och krav, och därför knappast kan sägas uppfylla de rekommendationer som vi för fram här.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:23

avhandling idag, och där krav på fullständighet när det gäller förarbeten, doktrin och utländsk rätt bör stå tillbaka för egen teoribildning.

Sture Bergström är professor i finansrätt vid Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Claes Norberg är professor i skatte- och bolagsrätt vid Ekonomihögskolan vid Lunds universitet och Robert Påhlsson är professor i handelsrätt med inriktning mot skatterätt vid Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:23