LUND UNIVERSITY

Regleringsteknik i syfte att motverka aggressiv skatteplanering

Hilling, Axel; Hilling, Maria

Published in:
Festskrift till Björn Westberg

2016

Document Version:
Förlagets slutgiltiga version

Link to publication

Citation for published version (APA):
Hilling, A., & Hilling, M. (2016). Regleringsteknik i syfte att motverka aggressiv skatteplanering. I E. Kristoffersson, S. Olsson, & P. Rendahl (Red.), *Festskrift till Björn Westberg* (s. 49-58). Iustus förlag.

Total number of authors:
2

General rights
Unless other specific re-use rights are stated the following general rights apply:
Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.
• Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
• You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
• You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Read more about Creative commons licenses: https://creativecommons.org/licenses/

Take down policy
If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

LUND UNIVERSITY

PO Box 117
221 00 Lund
+46 46-222 00 00

Festskrift till Björn Westberg

iUSTUS
FÖRLAG

Redaktörer

Eleonor Kristoffersson

Stefan Olsson

Pernilla Rendahl

Festskriften är utgiven med ekonomiskt stöd av Emil Heijnes Stiftelse för rättsvetenskaplig forskning

© Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala 2016
Upplaga 1:1
ISBN 978-91-7678-971-1
Produktion: eddy.se ab, Visby 2016
Omslag: John Persson
Foto: Patrik Svedberg
Förlagets adress: Box 1994, 751 49 Uppsala
Tfn: 018-65 03 30, fax: 018-69 30 99
Webbadress: www.iustus.se, e-post: kundtjanst@iustus.se

Printed by Dimograf, Poland 2016

Axel Hilling & Maria Hilling*

Regleringsteknik i syfte att motverka aggressiv skatteplanering

Björn Westberg har alltid varit mån om att hans doktorander ska blicka utanför Sveriges gränser och ta del av den skatterättsliga forskning som bedrivs där. Denna uppmaning präglade våra doktorsavhandlingar, och har även präglat vår fortsatta forskning. Vi vill tacka Björn genom att i detta festskriftbidrag uppmärksamma en aktuell utveckling i den internationella skatterätten, nämligen OECD/G20:s och EU:s arbete mot aggressiv skatteplanering. Detta arbete har resulterat i ett antal regleringsförslag, vilka staterna uppmanas införliva i nationell skattelag. Fokus i detta bidrag ligger på den regleringsteknik som kommer till uttryck i en del av dessa förslag, nämligen användningen av vaga rekvisit som medför ett betydande tolkningsutrymme.

* Särskilt tack riktas till Torsten Söderbergs stiftelse för generöst forskningsanslag som möjliggjort författandet av detta bidrag. För värdefulla diskussioner avseende lagtolkning vill vi rikta ett stort tack till professor Christian Dahlman, Juridiska fakulteten, Lunds universitet.

1 Inledning

1.1 Ämnet och syfte

I slutet av år 2015 och i början av år 2016 presenterade OECD/G20 och EU omfattande åtgärdspaket mot aggressiv skatteplanering.[1] Gemensamt för båda är att de utmynnar i förslag till skatteregler med betydande tolkningsutrymme.[2] I svensk skatterättslig litteratur finns en tradition där denna typ av lagstiftning anses kontroversiell, eftersom den bland annat anses leda till minskad förutsebarhet vid beskattningen.[3] Det förefaller således som om vissa av de regeringsförslag som presenteras av OECD/G20 och EU, inom ramen för arbetet mot aggressiv skatteplanering, inte är förenliga med den traditionella, svenska uppfattningen om vad som utgör god skattelagstiftning. Syftet med detta festskriftbidrag är att presentera en förklaringsmodell till de olika positioner som dominerar i den svenska skatterättsliga diskussionen, respektive kommer till uttryck i några av OECD/G20/EU:s regleringsförslag. Förhoppningen är att bidra till diskussionen om god regleringsteknik avseende svensk skattelag.[4] Vår förklaringsmodell tar sin utgångspunkt i domstolars roll i rättssystemet.

1.2 Metod och material

I festskriftsbidraget presenterar vi två synsätt i fråga om domstolars roll i en rättsordning, vilka kan anses utgöra ytterligheter på en skala. I den ena änden placerar vi lagpositivismen och i den andra rättspragmatismen. Målsättningen är att presentera argument som framförs till stöd för respektive synsätt och förklara hur respektive synsätt får återverkningar på uppfattningen om vad som utgör god regleringsteknik vid utformande av skattelag. Vi har inte några normativa ambitioner att argumentera för ett visst synsätt framför ett annat. Huvudparten av det material som används i detta bidrag

[1] OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf, och COM(2016) 23 final, Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet, Åtgärdspaket mot skatteflykt: Nästa steg i riktning mot effektiv beskattning och ökad transparens i EU, 28 januari 2016, http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0023&from=EN.

[2] Se t.ex. den föreslagna nya definitionen av fast driftställe i OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en. Ett annat exempel är generalklausulen i direktivförslag COM (2016) 26 slutlig (för fullständig referens, se infra not 26).

[3] Se t.ex. Hultqvist, A. *Hur vag får en skattelag va'?,* Svenskt Näringsliv, 2015.

[4] Kriterier för god skattelagstiftning har tidigare behandlats av bland andra Hultqvist, A. Melz, P. & Påhlsson, R. (red.), *Skattelagstiftning – att lagstifta om skatt*, Norstedts Juridik 2014.

utgörs av nationell och internationell skatterättslig litteratur, men rättsteoretisk litteratur förekommer också.

1.3 Disposition

Efter detta introducerande avsnitt följer ytterligare fyra avsnitt. Inledningsvis, i avsnitt två, diskuteras begreppet ”aggressiv skatteplanering” som utgångspunkt för den problematik aktuell regleringen har att hantera. I avsnitt tre presenteras olika sätt att se på domstolars roll i rättsordningen utifrån två rättsteoretiska utgångspunkter: lagpositivism och rättspragmatism. Hur dessa utgångspunkter präglar uppfattningen om vad som kan anses vara god regleringsteknik presenteras i avsnitt fyra. Avslutningsvis, i avsnitt fem, presenteras några sammanfattande slutsatser.

2 Aggressiv skatteplanering – ett normativt begrepp

Begreppet ”aggressiv skatteplanering”, vilket är en ledstjärna i OECD/G20:s och EU:s pågående regleringsarbeten inom den internationella skatterätten, skiljer sig från de juridiska termer som normalt används för att särskilja tillåten skatteplanering från skatteflykt och skattebrott.[5] Aggressiv skatteplanering är ett begrepp som används för att beskriva typer av skatteanpassade transaktioner som kan leda till av lagstiftaren oönskade skatteförmåner, men som *de lege lata* inte nödvändigtvis klassificeras som skatteflykt vid tolkning och tillämpning av staters skatteflyktslagstiftning.[6] Sådan skatteplanering innebär ett utnyttjande av teknikaliteter i ett skattesystem, eller oförenligheter mellan två skattesystem, i syfte att minska det skattepliktiga beloppet.[7] Att sådana skatteanpassade transaktioner kan undslippa staters skatteflyktslagstiftning beror som regel på att det är skillnader – arbitrage – i staters lagstiftning som användas för att uppnå skattefördelar. Således är det förståeligt att aggressiv skatteplanering är ett begrepp som företrädesvis används i samband med transaktioner som omfattar internationella inslag.

[5] För terminologi, se exempelvis Thuronyi, V. *Comparative Tax Law*, Kluwer 2003, sid. 150–157.
[6] Se t.ex. Dourado, A. P. *Aggressive Tax Planning in the EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, INTERTAX, Vol. 43:1, 2015, sid. 42–57. Se även Knuutinen, R. *Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning,* Nordic Tax Journal, Vol. 2014, No. 1, sid. 36–74.
[7] Begreppet aggressiv skatteplanering omfattar ett flertal typer av skatteanpassade transaktioner, se t.ex. kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering, COM (2012) 8806.

Ett typiskt exempel på aggressiv skatteplanering är viss användning av hybrida finansiella instrument i internationella transaktioner.[8] Ett moderbolag som är etablerat i en stat med förhållandevis vid skattemässig definition på eget kapital kan utnyttja detta i en situation där dess dotterbolag är etablerat i ett land med förhållandevis snäv definition på eget kapital. En betalning från dotterbolaget till moderbolaget kan då klassificeras som avdragsgill ränta i dotterbolagets hemviststat, och som skattefri utdelning på näringsbetingad andel i moderbolagets hemviststat. För företagsgrupper innebär detta regelarbitrage att en koncernintern transaktion resulterar i en avdragsgill kostnad i den ena staten, vilken inte motsvaras av en skattepliktig inkomst i den andra staten. Resultatet är en sänkning av koncernens sammanlagda skatt.

Att stater uppfattar aggressiv skatteplanering som problematisk förklaras inte sällan av att den resulterar i minskade skatteintäkter.[9] Framför allt är det multinationella företag som betalar mindre bolagsskatt på grund av aggressiv skatteplanering.[10] Inom OECD/G20 och EU har farhågor uttryckts för att den minskade skatten eroderar staternas bolagsskattebas, vilket då utmanar staters möjligheter att finansiera offentliga utgifter, vältrar över skattetrycket på övriga skattebetalare, samt snedvrider konkurrensen mellan multinationella företag och företag utan möjlighet till aggressiv skatteplanering.[11] I den nordamerikanska debatten lyfter man även fram aggressiv skatteplanering som en accelerator till ojämlik inkomstfördelning.[12]

Sammanfattningsvis kan vi således konstatera att aggressiv skatteplanering är ett normativt begrepp, vilken används av OECD/G20 och EU i syfte att visa på former av skatteplanering som *borde* klassificeras såsom skatteflykt enligt stater skattelagstiftning. Det är ett begrepp som används för transaktioner som medelst utnyttjande av internationella regelarbitrage i förlängningen kan anses utmana staters bolagsskattebas, samt bidra till ojämn inkomstfördelning. Aggressiv skatteplanering kan således anses vara

[8] Se t.ex. OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2–2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en.

[9] *Supra* not 3.

[10] *Id*.

[11] OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, sid. 8.

[12] Ett uppmärksammat verk som tar upp detta tema är: Piketty, T. *Capital in the Twenty-First Century*, The Belknap Press of Harvard University Press, 2014, se särskilt sid. 430 ff. Se även Stiglitz, J. E. *The Price of Inequality: How Today's Divided Society Endangers our Future*, W.W. Norton & Company, 2012, där ojämlik inkomstfördelning lyfts fram som det övergripande hotet mot USA:s ekonomi.

ett politiskt begrepp med syfte att driva policyutvecklingen inom den internationella skatterätten.[13]

För att motverka att aggressiv skatteplanering leder till skatteförmåner krävs förankring i staters nationella skatterätt. Den aggressiva skatteplaneringens karaktäristika i form av att skatteförmåner möjliggörs genom att fler än ett nationellt skattesystem är involverat har medfört att motverkansåtgärderna förutsätter internationell samordning. Framförallt har så skett genom OECD/G20s försorg inom ramen för projektet *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), men även inom ramen för EU, som i början av år 2016 lanserade ett omfattande ”*Anti Tax Avoidance Package*”.[14] Ett övergripande syfte med dessa internationella samverkansprojekt är att bistå stater med regleringsförslag, eller gemensamma regler, som bidrar till att staterna i större utsträckning än tidigare har regelverk som innebär ett robust skydd av nationella skattebaser.

3 Domstolars roll i rättsordningen

I detta avsnitt presenterar vi två, på en skala, konträra synsätt i fråga om domstolars roll i rättsordningen. I den ena änden av skalan placerar vi *lagpositivismen*, vilken föreskriver att domstolars roll är att verkställa det som lagstiftaren har beslutat och att domstolarnas eget inflytande över rättens innehåll bör begränsas.[15] God lagstiftning enligt detta synsätt är lagstiftning som är tillräckligt utförlig och precis för att ge en så gott som entydig ledning i rättstillämpningen. Detta synsätt förespråkar lagtolkning med stark betoning av lagens ordalydelse. I linje med detta synsätt följer att beskattningsutfallet av en transaktion inte bör legitimera att domstol bortser från civilrättsligt giltiga transaktioner vid beskattningen, även om detta leder till resultat som uppenbart strider mot lagstiftarens vilja, och att systematiken i skattesystemet åsidosätts.[16]

I den andra änden av skalan placerar vi *rättspragmatismen* som föreskriver att domstolar bör ha ett större inflytande över rättens innehåll för att möjliggöra följsamhet mot lagstiftningens grundläggande värden och samhällsutvecklingen.[17] Rättspragmatism förutsätter en friare lagtolkning,

[13] Se t.ex. Dourado, A. P. (2015), sid. 42–57.
[14] *Supra* not 3.
[15] Dahlman, C. *Rätt och rättfärdigande*, 2 uppl. Studentlitteratur, 2010, sid. 67–70.
[16] Hultqvist ger uttryck för denna uppfattning i Hultqvist, A. *En Tätningskommission i stället för genomsyn och skatteflyktslag*, Svensk Skattetidning, 2007, sid. 229–235.
[17] Rättspragmatismen är etablerad inom t.ex. nordisk avtalsrätt, se Andersen, B. & Runesson, E. *An Overview of Nordic Contract Law*, i Håstad, T. (red.) *The Nordic Contract Act,*

vilket kan innebära att förutsebarhet får ge vika för andra värden.[18] I en inkomstskatterättslig kontext innebär detta att skattelagstiftning kan, och bör, tolkas med utgångspunkt i de skatterättsliga värden som kommer till uttryck i skattesystemet och med beaktande av den ständigt pågående samhällsutvecklingen.[19] Domstolarna får således en mer aktiv roll i rättsutvecklingen, utan att detta anses strida mot maktfördelningen mellan lagstiftare och rättstillämpare. Brooks uttrycker detta på följande sätt:[20]

> ”Courts were not established to be housed by critics, commentators, observers or audiences of the legislative body. The institutional role of judges requires them to be engaged in a cooperative law-making enterprise with legislatures. Particularly in modern administrative states, it is imperative that they accept their role as active participant in the implementation of statutory governance. […] … requiring judges to justify their decisions in terms of the tax policy goals and principles underlying the tax legislation will contribute to a fairer, simpler and more rational tax system.”

Det främsta argument för lagpositivism är att den främjar förutsebarhet, medan det starkaste argumentet för rättspragmatism är att ett friare dömande möjliggör lämplighetsavvägningar i det enskilda fallet.[21] I flertalet rätts-

---

Essays in Celebration of its One Hundredth Anniversary, Djöf Publishing, 2015, sid. 30–31. Se även Blandhol, S. *Pragmatismens Aktualitet i Rettsvitenskap og Rettsanvendelse*, Tidsskrift for Rettsvitenskap, 03/2004, sid. 365–391; Blandhol, S. *Hva er pragmatisme?*, Tidsskrift for Rettsvitenskap 04-05/2005, sid. 491–523; Sedan ett par år pågår en offentlig debatt om huruvida HD, genom ett mer ”aktivistiskt” förhållningssätt i rättstillämpningen, överträtt sin konstitutionella behörighet och tagit på sig lagstiftarens roll. Se t.ex. Wersäll, F. *En offensiv Högsta domstol. Några reflektioner kring HD:s rättsbildning*, Svensk Juristtidning, 2014, sid. 1–8; och Wiklund, O. *Om Högsta domstolens rättsskapande verksamhet – löper domstolen amok?*, Svensk Juristtidning, 2014, sid. 335–347. Det kan noteras att justitieråd Stefan Lindskog i det straffrättsliga målet NJA 2012 s. 535 tillade: ”Förutsatt att rättsläget inte är ’låst’ genom lag är det inte bara naturligt, utan det är många gånger nödvändigt att de högsta domstolarna tar ansvar för rättsbildningen, när de anpassningar eller förändringar i rättsläget som omständigheter påkallar inte möts med lagstiftning (jfr HD:s uttalande i NJA 2011 s. 563 p. 18). Eftersom lagstiftaren kan ingripa om de högsta domstolarna går för långt i sin prejudikatverksamhet […] kan en sådan rättsbildning redan av det skälet inte anses stå i strid mot de grundläggande maktdelningsprinciper som bör gälla i en demokrati.”

[18] Se t.ex. Brooks, N. *The Role of Judges*, i Cooper, G. (ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, IBFD, 1997, sid. 93–130; och Ostas, D. T. & Hilling, A. *Global Tax Shelters, the Ethics of Interpretation, and the Need for a Pragmatic Jurisprudence*, American Business Law Journal, kommande i Vol. 53, Issue 4, 2016.

[19] Se t.ex. Duff, D. *Interpreting the Income Tax Act – Part 2: Toward a Pragmatic Approach*, Canadian Tax Journal, Vol. 47, No. 4, 1999, sid. 741–798.

[20] Brooks, N. 1997, sid. 129.

[21] Dahlman, C. sid. 70; Posner, R. A. *The Problems of Jurisprudence*, Harvard University Press, 1990, sid. 259–260 (lyfter fram förutsebarhet som ett av flera konkurrerande intressen i rättstillämpningen).

ordningar vägs dessa ting mot varandra i syfte att uppnå en medelväg.[22] Synen på domstolars roll enligt svensk rätt, liksom synen på domstolars roll enligt andra staters rättssystem, kan således placeras in någonstans mellan dessa ytterligheter. Följaktligen förekommer det i den internationella skatterättsliga litteraturen uppfattningar om vad som utgör god skattelagstiftning respektive god tolkning av skattelag som tar sin utgångspunkt i såväl ett lagpositivistiskt synsätt som i ett rättspragmatiskt synsätt.[23] För Sverige, och andra stater vars skatterätt domineras av ett lagpositivistiskt synsätt, uppstår principiella problem att hantera de rekommendationer till lagstiftning som presenteras inom ramen för det pågående arbetet mot aggressiv skatteplanering inom OECD/G20 och EU. I nästkommande avsnitt visar vi vari dessa problem består.

4 Regleringsteknik mot aggressiv skatteplanering

4.1 Vaga ord och svåra fall

Arbetet mot aggressiv skatteplanering handlar till stor del om att möjliggöra att staters skattelagstiftning blir mer robust i förhållande till vissa skatteanpassade transaktioner. Detta förutsätter i många fall att lagstiftningens syften ska få genomslag vid rättstillämpningen, vilket inte alltid är fallet ifråga om detaljerad reglering.[24] Den bakomliggande problematiken med aggressiv skatteplanering motiverar således att öppet formulerad lagstiftning används i större utsträckning än tidigare, en utveckling som kommer till uttryck i de regleringsförslag som presenterats i OECD/G20:s BEPS-rapporter,[25] EU:s

[22] Dahlman, C. sid. 70. Se t.ex. Ryynänen, O. *Installationsföredrag* 2004-05-26, Helsingfors universitet: ”Traditionellt uppvisar den finska skatterätten beträffande lagtolkning en god balans mellan formalism och pragmatism som ytterligheter.”

[23] Exempel på motsatta utgångspunkter i denna fråga är: Vanistendael, F. *Judical Interpretation and the Role of Anti-Abuse Provisions in Tax Law*, i Cooper, G. (ed.) T*ax Avoidance and the Rule of Law*, IBFD, 1997, sid. 131–155 (lagpositivism); och Duff, D. *Interpreting the Income Tax Act – Part 2: Toward a Pragmatic Approach*, Canadian Tax Journal, Vol. 47, No. 4, 1999, sid. 741–798 (pragmatism).

[24] Det kan alltså föreligga en spänning mellan en bokstavstolkning och tolkning enligt lagen/lagregelns syfte. Se Tikka, K. S. *Om kringgåendeproblemet och skatteflyktsklausulen i den finska inkomstbeskattningen*, Skattenytt 1992, sid. 583.

[25] Se t.ex. det föreslagna Principle Purposes Test (PPT) i OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6*–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en.

Anti Tax Avoidance Package,[26] men även nyligen införda regler i svensk skattelagstiftning.[27, 28]

En regleringsteknik som innebär öppet formulerad lagstiftning leder till uppkomsten av *svåra fall*, i motsats till *enkla fall* där det är uppenbart om regeln är tillämplig eller inte.[29] Att språket är förknippat med olika grader av vaghet har uppmärksammats exempelvis av den engelske rättsfilosofen Herbert Hart i hans välkända bok *The Concept of Law*.[30] Hart benämner det *the open texture of the language*. Han beskriver reglers tillämpningsområde som ett kärnområde (*core of certainty*), omgivet av en gråzon (*penumbra of doubt*). I kärnområdet ryms alla de enkla fall där det är uppenbart att regeln är tillämplig medan det i gråzonen återfinns de svåra fallen där det föreligger oklarhet om regeln är tillämplig eller inte.[31] Det tillhör domstolarnas roll i rättsordningen att avgöra vad som ska gälla i svåra fall.[32] Det innebär att det tolkningsutrymme som uppkommer på grund av regelns ordalydelse måste fyllas med innehåll för att domstolen ska kunna döma i målet. Insikten om rättsreglers tolkningsutrymme som en följd av språkets inneboende vaghet, vilket medför att domstolar i svåra fall skapar lag i

[26] Se t.ex. generalklausulen (benämnd allmän bestämmelse mot missbruk) i COM (2016) 26 slutlig, Förslag till rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion, 28 januari 2016. http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN. Den 17 juni 2016 kom EU:s finansministrar (ECOFIN) överens om en justerad verion av det ursprungliga direktivförlaget: se Outcome of Proceedings, 10426/16, FISC 104, ECOFIN 628.

[27] Som exempel på nyligen införda regler i svensk skattelagstiftning, se den så kallade missbruksregeln i 4 a § kupongskattelagen (1970:624). För en kommentar kring den nya regleringen se t.ex. Lindberg, C. *Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser om skatteflykt i fråga om kupongskatt*, Skattenytt, 2015, sid. 839–846.

[28] Denna utveckling måste anses väntad. Det kan, som exempel, konstateras att Australien lämnat den strikta, bokstavstrogna tolkningen eftersom den ansetts utgöra ”an invitation to artificial and contrived tax avoidance”, vilket lagstiftaren tvingas hantera genom införandet av regler innebärande större tolkningsutrymme, se Krever, R. & Mellor, P. *Legal Interpretation of Tax Law*: Australia i van Brederode, R. F. W. & Krever, R. (eds), *Legal Interpretation of Tax Law*, Kluwer 2014 sid. 29.

[29] För mer om rättsligt dömande i svåra fall, se Douglas-Scott, S. *Law after Modernity*, Hart, 2013, sid. 43–45.

[30] Hart, H. L. A. *The Concept of Law*, Clarendon Law Series, 1961. Att utgå från rättspositivisten Hart får anses lämpligt eftersom den rättspositivistiska teorin är den totalt dominerande vetenskapsteorin i svensk skatterätt.

[31] För en tillämpning av Harts syn på tolkning i svåra fall avseende EU-domstolens tolkning av de öppet formulerade artiklarna om fri rörlighet i EUF-fördraget, se Hilling, M. *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, Iustus 2005, sid. 40–45.

[32] Utgångspunkten är att domstolen inte får avstå från att döma. Oavsett hur svårt fallet är måste domstolen komma fram till ett avgörande, något som följer av en grundläggande princip för rättstillämpning som kallas förbudet mot *non liquet*. Domstolen har alltså i princip en skyldighet att döma, och härigenom skapa klarhet i vad som gäller.

stället för att tillämpa lag, framhålls som en av de tre grundvalar som den rättspositivistiska teorin bygger på.[33]

Dahlman menar att ”när en domstol dömer i ett svårt fall letar den efter en lösning som stämmer överens med de värden som ligger bakom regeln.”[34] Vid avgörande av ett svårt fall beaktar typiskt sett en domstol ändamålet med den aktuella rättsregeln.[35] Ändamålet med en lagregel kan ofta utläsas ur lagförarbeten. I skatterättsliga sammanhang förekommer det att själva systematiken i lagstiftningen förväntas klargöra reglernas syfte.[36] En problematik i dessa sammanhang är att regler i många fall döljer ett flertal bakomliggande värden som drar åt olika håll. Det blir då domstolens uppgift att väga dessa värden mot varandra för att avgöra vilket värde som väger tyngst i det aktuella fallet. Det blir här en fråga om att med hjälp av rättskällorna försöka hitta den lösning som passar bäst med det värderingar som finns i rättsordningen.

4.2 Olika synsätt – olika bedömningar

Att i skattelag använda vaga ord innebärande att svåra fall uppkommer, ger upphov till lagstiftning som inte är klar och entydig. Domstolarna får härmed ett större inflytande över rätten genom sin hantering av dessa svåra fall. Detta är inte förenligt med utgångspunkterna för det lagpositivistiska synsättet, eftersom god lagstiftning enligt detta synsätt är sådan som är klar och ger upphov till mer eller mindre entydiga svar, alltså en rättsordning med ett begränsat antal svåra fall. Utifrån ett rättspragmatiskt synsätt innebär vaga rekvisit att domstolen har möjlighet att göra avvägningar i det enskilda fallet, något som möjliggör följsamhet mot lagstiftningens grundläggande värden och samhällsutvecklingen. Domstolarna får härigenom en mer aktiv roll i rättsutvecklingen, vilket är helt i enlighet med ett rättspragmatiskt synsätt.

I ljuset av lagpositivismens utgångspunkter innebär således vissa av de internationella regleringsförslagen brister i grundläggande förutsättningar avseende klarhet, vilket anses leda till att domstolar medges ett ”för stort”

[33] Se t.ex. Himma, K. E. *Judicial Discretion and the Concept of Law*, Oxford Journal of Legal Studies, 1999, Vol. 19, sid. 71–82.

[34] Dahlman, C. 2010, sid. 32. Det kan vara intressant att notera att huvudregeln i många rättssystem är att skattelag ska tolkas som annan lagstiftning. I exempelvis australiensk rättspraxis återfinns följande uttalande: *[The fact that an Act] is a taxing statute does not make it immune to the general principles governing the interpretation of statutes,* Cooper Brookes (Wollongong) Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation (1981) 147 CLR 297.

[35] Se exempelvis NJA 1998 s. 604 som gällde innehav i den mening som avses i lagen om förbud beträffande knivar och andra farliga föremål (1988:254). Majoriteten i målet argumenterade med hänvisning till ändamålet med den aktuella regeln.

[36] Se exempelvis 2 § 4 p. i skatteflyktslagen (1995:575) och HFD 2012 not. 30.

inflytande över rättens innehåll. Sammantaget innebär detta att förutsebarheten får ge vika för bedömningar i det enskilda fallet, vilket inte är en lämplig avvägning enligt ett lagpositivistiskt synsätt. Att hantera regler som förutsätter en friare tolkning kan också upplevas utmanande för domstolar vars arbete präglats i en lagpositivistisk tradition, innebärande att man vid tolkning företrädesvis söker ledning i förhållanden som hänför sig till lagens ordalydelse. När reglerna endast erbjuder en begränsad sådan vägledning är det i stället domstolen uppgift att ådagalägga reglernas syfte och ändamål utifrån lagsystematik och förarbeten. Förmår domstolen inte att göra detta blir reglerna tillämpade alltför restriktivt, och kan således inte uppfylla sitt syfte att motverka aggressiv skatteplanering. BEPS-förslagen från OECD/G20 och EU bör således diskuteras i ljuset av att regleringstekniken har en betydelse för rättstillämpningens innehåll och domstolarnas roll i rättssystemet.[37]

5 Sammanfattande slutsatser

Enligt ett lagpositivistiskt synsätt utgör klar och entydig skattelagstiftning god lagstiftning. Enligt detta synsätt bör tolkning i hög grad vara bokstavstrogen, vilket sammantaget innebär att domstolars inflytande över rätten är begränsat. Styrkan med det lagpositivistiska synsättet är att det leder till förutsebarhet. Emellertid utgör en bokstavstrogen rättstillämpning av klara och entydiga regler ett svagt skydd mot att otillbörliga skatteförmåner kan erhållas med hjälp av skatteanpassade transaktioner. I det pågående arbetet mot aggressiv skatteplanering inom ramen för OECD/G20 och EU, förespråkas skattelagstiftning som inte utan vidare går att tillämpa utifrån ordalydelsen, utan där det finns ett förhållandevis stort tolkningsutrymme. Detta medför att domstolar medges ett större inflytande över rättens innehåll, vilket är helt i linje med ett rättspragmatiskt synsätt. Styrkan med ett rättspragmatiskt synsätt är att det möjliggör avvägningar i det enskilda fallet, något som öppnar upp för en följsamhet mot lagstiftningens grundläggande värden. Givet den rättsliga problematiken som är förknippad med aggressiv skatteplanering finner vi denna utveckling väntad. Som visats i detta bidrag avgör synsättet avseende domstolars roll i en rättsordning huruvida vaga uttryck i skattelagstiftningen anses kontroversiellt eller ej. Regler vars ordalydelse endast erbjuder en begränsad tolkningsvägledning förutsätter att domstolen kan ådagalägga reglernas syfte och ändamål. För en lagpositivistiskt inriktad domstol kan detta innebära en utmaning.

[37] Se Strömholm, S. *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, 5:e upplagan, Norstedts Juridik, 1996, sid. 427.