PERNILLA RENDAHL

Parallell rättsbildning och skatteflyktsperspektiv

Den här artikeln bygger på ett anförande som hölls under TOR/SkatteNytts konferens i Varberg den 22–24 augusti 2018. Konferensen arrangerades av Handelshögskolan vid Göteborgs universitet. Det övergripande ämnet för konferensen var Skatteflykt – eviga frågor och några nya. Sista dagens anföranden syftade till att utmana frågan om vad som kan göras ytterligare för att motverka skatteflykt inom ramen för rättssystemet. Frågan om att diskutera olika rättsliga lösningar kan lyftas på flera olika nivåer såsom lagstiftningsteknik, tolkningsmetoder och administrativa lösningar för att mer effektivt få skattebetalare att betala rätt skatt i rätt tid eller för att skatteverken ska kunna kontrollera att rätt skatt betalas i rätt tid. Mitt anförande valde att fokusera på olika teoretiska aspekter som kan användas för att diskutera flera av dessa frågeställningar på olika nivåer inom rättssystemet, mot bakgrund av rättsutveckling på mervärdesskatteområdet. Frågan om parallell rättsbildning är dock generell och gäller inte enbart för mervärdesskatterätten.

1 INLEDNING

För att diskutera parallell rättsbildning och skatteflyktsperspektiv krävs ytterligare förklaring av vad som avses med dessa termer. Innan detta görs tjänar den här artikeln på en kort kontextualisering av ämnet samt förtydligande av syfte. Syftet med artikeln är att diskutera huruvida parallell rättsbildning som fenomen kan förklara svårigheter i rättstillämpningen som kan kopplas till ett skatteflyktsperspektiv.

Frågan om skatteflykt, eller snarare, alla de olika frågor som skatteflykt kan aktualisera, väcker ofta debatt från flera olika håll dels genom diskussion av olika forskare, dels i hur frågor om skatteflykt framställs i media.[1]

1 Utifrån ett forskningsperspektiv finns flera böcker att nämna såsom Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, Juristförlaget 1995, Simon-Almedal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm 2005, Rosander, Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, JIBS dissertation series no 40, 2007, Hilling, Maria, Skatteavtal och generalklausuler: ett komparativt perspektiv, Wolters Kluwer 2016. Även i media diskuteras skatteflykt utifrån flera olika perspektiv, se exempelvis Dagens Nyheter 2018-08-13, Skatteparadis kopplas

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:03:02

Inom OECD och EU har frågor om skatteflykt lett till det omfattande BEPS-projektet och exempelvis ATAD-direktivet.[2] Skatteflyktsfrågornas komplexitet och den omfattande rättsutvecklingen som sker såväl internationellt som regionalt påverkar de nationella skattesystemen i mycket hög utsträckning. Lagstiftning kan behöva förändras, tolkningsfrågor och frågor om regelkollisioner aktualiseras vid tillämpningen av både nya och tidigare normer. Principers innebörd och användning diskuteras och inte minst vilka olika tolkningsmetoder som kan, ska eller bör tillämpas för att få en rättsutveckling som värnar om grundläggande rättigheter och skyldigheter.[3] Det är mot denna bakgrund som begreppet parallell rättsbildning tjänar som en förklaringsmodell till varför vissa problem uppstår och eventuellt kan skapa förståelse för hur lagstiftare, myndigheter och domstolar bör arbeta vidare för att skapa ett rationellt och legitimt skattesystem.

Vad som anses utgöra skatteflykt är en fråga som inte närmare behandlas i den här artikeln. Däremot bör påminnas om vad som avses med dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning utifrån ett mervärdesskatterättsligt perspektiv. Skatteflykt eller missbruk, som är de rättsliga frågor som aktualiseras mervärdesskatterättsligt i första hand, inryms inom ramen för dubbel icke-beskattning. Ett skäl till att inte diskutera skatteflykt och missbruk utifrån dessas legala innebörd är för att vidga diskussionen till att omfatta all form av dubbel icke-beskattning oavsett anledning till att en sådan icke-beskattning uppstår.

Det finns väsentliga skillnader i vad som avses med dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning när vi jämför en mervärdesskatt med en inkomstskatt. Jag har tidigare behandlat denna fråga och i korta drag så definierar OECD internationell juridisk dubbelbeskattning enligt följande:

---

till miljöförstöring och the Guardian, 2018-08-09 om utflyttning av förmögna britter till Monaco.

2 Se BEPS (Base Erosion Profit Shifting) och tillhörande rapporter diskuteras på http://www.oecd.org/tax/beps/ (2018-08-15) och Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

3 Se exempelvis Hilling, Axel och Hilling, Maria, Regleringsteknik i syfte att motverka aggressiv skatteplanering, Festskrift till Björn Westberg, Iustus, 2016, s. 49–58, Hultqvist, Anders, Internationell interaktiv rättsbildning i skatterätten, SkatteNytt Akademisk Årsskrift 2014, s. 77–99, Rendahl, Pernilla, Ändamålsenlig tolkning i mervärdesskatterätten?, Festskrift till Björn Westberg, Iustus 2016, s. 153–175 och Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning, Iustus 2018.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:03:02

> ”International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two or more states on the same tax payer in respect of the same subject matter and for identical periods.”[4]

Mervärdesskatten kräver en bredare definition eftersom en dubbelbeskattning kan ske av en transaktion utan att det är samma person som är skattskyldig i fler än en stat. Där det också finns olika konstruktioner beroende av om transaktionen sker mellan beskattningsbara personer eller till en konsument. Inom mervärdesskatterätten kan också ekonomisk dubbelbeskattning uppstå genom att en beskattning av mervärdet inte upprätthålls inom ramen för ett mervärdesskattesystem, vilket ger upphov till dolda skatter och kumulativa effekter. På motsvarande sätt kan en dubbel ickebeskattning uppstå för en transaktion såväl internationellt, regionalt (inom en gemensam marknad såsom EU) samt nationellt.[5]

På internationell nivå, i OECD's riktlinjer för internationell mervärdesskatt, återfinns samtliga dessa aspekter av dubbelbeskattning på mervärdesskatteområdet.[6] Riktlinjerna syftar till att öka internationell koordinering särskilt avseende beskattning av tjänster och *intangibles*, eftersom det i sig motverkar orsakerna till dubbelbeskattning och ickebeskattning.[7] Internationell koordinering kan på detta sätt även motverka skatteflykt och missbruk.[8] Inom EU diskuteras istället syftet med omsättningslandsreglerna såsom att de ska nå ett rationellt beskattningsresultat och inom ramen för den inre marknadens funktion ämnar reglerna därför till att motverka såväl dubbelbeskattning som ickebeskattning på den inre marknaden.[9] I takt med att den EU-rättsliga regleringen ökar även på inkomstskatteområdet blir uppdelningen mellan koordinering och harmonisering ytterligare aktualiserad även för inkomstskatterättsliga frågor.

Nuvarande utveckling inom OECD och EU ämnar påverka inte bara

4 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Introduction, para. 1.

5 Se Rendahl, Pernilla, Unilateral measures to avoid international double (non-) taxation: VAT/GST v. Direct Taxation, in Lange, Michael et al, Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and differences, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation 2009, s. 1120–1123.

6 OECD International VAT/GST Guidelines 2017.

7 A.a., s. 11.

8 Se Rendahl, Pernilla, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies, IBFD Doctoral Series no 18, 2009, s. 394.

9 Se Rendahl, Pernilla, Omsättningslandsreglernas ändamål, konstruktion och tolkning, SkatteNytt Akademisk Årsskrift 2013, s. 45–67.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:03:02

vilket land som har rätt att beskatta en transaktion eller en inkomst, utan även hur ökat informationsutbyte, administrativa förenklingar och möjligheter till tvistlösningar ska motverka såväl dubbelbeskattning som icke-beskattning. Detta innebär att fokus inte enbart är på materiella skatterättsliga regler om vem som har rätt att beskatta vad, utan även administrativa regler och lösningar för att skapa formella möjligheter att lösa problem som de materiella skatterättsliga regleringarna inte mäktar med att lösa.

Dubbelbeskattningsproblem och skatteflyktsproblem har kopplingar (särskilt mervärdesskatterättsligt eftersom ickebeskattning är lika skadligt för skattens funktion som en dubbelbeskattning). Båda utgör neutralitetsstörningar och påverkar olika aktörers konkurrenskraft (effektivitet). Konkurrensperspektivet och effektivitetsfrågan gäller inte bara skattskyldiga utan även stater, vilket inte minst BEPS-projektet är ett exempel på. En ökad internationell koordinering och harmonisering innebär inte nödvändigtvis att tolkning och tillämpning av koordinerade och harmoniserade regler tolkas och tillämpas lika av olika myndigheter och domstolar. Den individuella bedömningen i det individuella fallet kan vara mer eller mindre beroende av bedömningar som har gjorts i andra liknande fall. För att motverka problem med skatteflykt och dubbel-ickebeskattning kan koordinering och harmonisering vara en lösning, men såsom har påvisats inte minst inom EU-rätten så kan harmonisering även leda till ytterligare fragmentisering i andra led, såväl vid implementering som vid tolkning och tillämpning av dessa regler. En sådan fragmentisering är ett uttryck för parallell rättsbildning som förklaras närmare i följande avsnitt.

2 PARALLELL RÄTTSBILDNING

2.1 Bakgrund

Parallell rättsbildning eller parallell rättsutveckling som jag tidigare har benämnt fenomenet, innebär att myndigheter och domstolar på olika nivåer som har att tolka koordinerade eller harmoniserade normer använder sig av olika tolkningsmetoder.[10] Vanligt förekommande tolkningsmetoder är exempelvis legalistisk tolkning, teleologisk och kontextuell. En strikt legalistisk tolkning innebär att ordalydelsen inte avviks från till förmån för

10 Se Rendahl, Pernilla, Momsrapport: Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller en företagsskatt? En rättsvetenskaplig studie av mervärdesskattelagens ändamålsenlighet, Svenskt näringsliv 2015, s. 76 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:03:02

exempelvis ett vagare uttryckt syfte som återfinns i ett förarbete eller en ingress till ett direktiv. En teleologisk tolkning å andra sidan iakttar även hur en tolkning enligt ordalydelsen står i förhållande till bestämmelsens syfte, syftet är därmed vägledande och skapar en riktning inom vilka olika tolkningar kan göras. En annan tolkningsmetod är den kontextuella som låter den kontext i vilken bestämmelsen befinner sig i att påverka tolkningen, den kan ligga närmare en teleologisk tolkning men det är också beroende av om bestämmelsens syfte anses utgöra bestämmelsens kontext eller om skillnad mellan syfte och kontext görs.

Det finns även olika varianter av dessa tolkningsmetoder där exempelvis EU-domstolens ändamålsinriktade tolkningsmetod ofta beskrivs som kontextuellt teleologisk (*constitutional telos*). En sådan tolkningsmetod innebär i korthet att den inte enbart utgår från att fastställa ett syfte med en bestämd regel. Regeln och dess syfte sätts också i en bredare eller generell EU-rättslig kontext, där ändamålsenligheten används även på en metanivå.[11] Förklaringen till varför EU-domstolen använder sig av en sådan tolkningsmetod i stor utsträckning beror dels på hur det EU-rättsliga materialet ser ut samt den befogenhet som EU-domstolen har avseende tolkningen av EU-rätten, men där tillämpningsledet åligger de nationella domstolarna enligt Art. 267 FEUF. En tolkningsmetod som söker finna ändamålsenliga lösningar anses även ha lättare att hantera den regelpluralism som medlemsstaternas olika rättsordningar och implementeringar av EU-rätten utgör.[12]

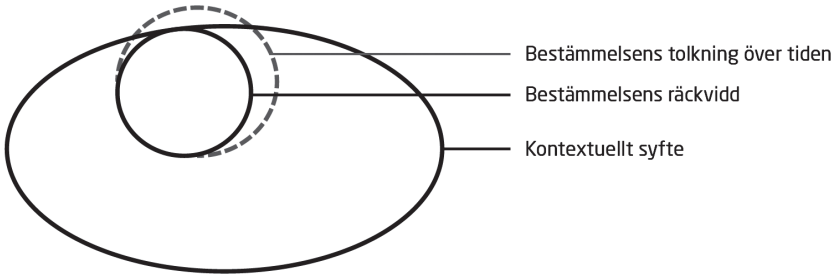
Olika tolkningsmetoder på olika nivåer kan över tid förfela, eller läka, en regleringsfunktion, dvs. om reglerna tolkas och tillämpas i enlighet med grundläggande syften och principer som råder på rättsområdet. Detta innebär att olika syften i regleringsstrukturen kan förfelas, exempelvis genom att regler tolkas så att risk för dubbel-icke beskattning uppstår (där avdrag exempelvis för ingående mervärdesskatt medges på felaktiga grunder) eller så att en dubbelbeskattning uppstår (exempelvis där avdrag för ingående mervärdesskatt inte beviljas på felaktiga grunder). Nedanstående figurer är en visualisering av hur detta kan ske.[13]

11 För en närmare beskrivning av EU-domstolens tolkningsmetod se Poiares Maduro, Miguel, Interpreting European Law – Judicial Adjudication in a context of Constitutional Pluralism, WPLS08-02, 5 februari 2008, s. 3 med tillhörande referenser.

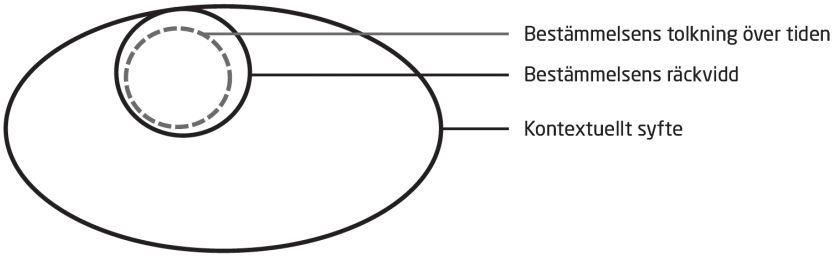
12 A.a., s. 7–10.

13 Figur 2 och 3 är från rapporten anförd ovan, s. 78–79.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:03:02



Figur 1 Tolkning av bestämmelse över tiden (extensiv)



Figur 2 Tolkning av bestämmelse över tiden (restriktiv)

I det följande diskuteras parallell rättsbildning vidare, dels utifrån ett EU-rättsligt perspektiv och dels utifrån ett internationellt koordineringsperspektiv. Inte minst diskuteras vidare vad som kan anses vara felaktiga grunder i enlighet med exemplen ovan om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

2.2 EU-harmoniserade områden

Utifrån ett EU-rättsligt perspektiv är ett av de uttalande målen med unionen att etablera och säkerställa en fungerande inre marknad.[14] Säkerställandet av den inre marknadens funktion har av EU-domstolen använts som ett integrationsdrivande syfte vid tolkning av såväl fördragsartiklar och nationella skattesystems förenlighet med icke-diskriminering och de fria rörligheterna som mervärdesskattedirektivets bestämmelsers funktion inom ramen för det harmoniserade mervärdesskattesystemet.[15] Det

14 Se artikel 26 FEUF.

15 Se exempelvis EU-domstolens domar av den 12 september 2017 Österrike mot Tyskland, C-648/15, EU:C:2017:664 avseende direkt skatt och den 7 mars 2017 RPO, C-390/15, EU:C:2017:174 avseende mervärdesskatt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:03:02

är även den inre marknadens funktion som ligger till grund för harmoniseringen av mervärdesskatten inom EU.[16]

Genom att Sverige som medlemsstat har lämnat en del av rättssystemets utformning till EU:s institutioner har den mervärdesskatterättsliga harmoniseringen effekter på flera olika nivåer. Dels avseende vilken hänsyn riksdagen ska ta till EU-rätten vid lagstiftningsprocessen, där bland andra både lojalitetsprincipen och subsidiaritetsprincipen ska beaktas. Dels avseende hur myndigheter ska arbeta för att nå en så korrekt hantering av rättssystemet som helhet, exempelvis genom informationsutbyte. Dels avseende hur domstolar kan eller ska förhålla sig till EU-rätten beroende av var i domstolsprocessen rättsfrågan befinner sig, såsom att göra en EU-konform tolkning. På den direkta skattens område är den aktiva harmoniseringen av nationell rätt inte lika omfattande. Här finns specifika direktiv snarare än generella och tolkningen av fördragsartiklarna för att säkerställa den fria rörligheten används i större utsträckning av EU-domstolen på den direkta skattens område än avseende mervärdesskatt. Möjligen kan detta komma att ändra sig i takt med att EU agerar vidare för att förhindra en erodering av den europeiska skattebasen och stärka europeiska företags konkurrenskraft i förhållande till icke-europeiska företag.[17] Avseende punktskatter i olika former så används dock fördragsbestämmelser för att avgöra framförallt diskriminerande eller icke-diskriminerande nationella strukturers inverkan på den inre marknaden. Punktskatter är inte harmoniserade i motsvarande omfattning som mervärdesskatten. Parallell rättsbildning kan utifrån det nu beskrivna uppstå i flera olika led ur ett EU-rättsligt perspektiv och kan också variera beroende av graden av harmonisering.

Eftersom EU-rätten har företräde framför nationell rätt på harmoniserade områden ska samtliga principer som återfinns i fördrag och i EU-domstolens praxis som säkrar EU-rättens genomslag på nationell nivå iakttas. Var gränserna för detta går avgörs av flera andra rättsområden såsom den konstitutionella, förvaltningsrättsliga och processuella rätten. I korthet är det principer som härrör ur fördragets lojalitetsplikt och utformandet av artiklarna om den inre marknaden, grund för harmonisering i

16 Se artikel 113 FEUF.

17 Se exempelvis införande av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion och diskussioner om införande av en gemensam konsoliderad skattebas (förslag av den 25 oktober 2016 till rådets direktiv om en gemensam bolagsskattebas, COM(2016) 685 final.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:03:02

fördraget beroende på vilken del av skatterätten som aktualiseras och artikel 267 FEUF som avgör vilken effekt EU-rätten ska ges på nationell nivå.

Vad som utgör en felaktig grund för exempelvis nekat eller beviljat avdrag för ingående mervärdesskatt måste således besvaras dels utifrån den materiella mervärdesskatterätten på såväl EU-rättslig som nationell nivå, dels utifrån vilka omständigheter som föreligger i det aktuella fallet och vem eller vilken institution som gör den rättsliga bedömningen. Inom ramen för parallell rättsbildning finns utöver frågan om användandet av skilda tolkningsmetoder även klassiska frågor om regelkonkurrens. Dessa lämnas utanför resterande diskussion för att bibehålla fokus på frågan om det finns krav inte enbart på en EU-konform tolkning av nationell rätt utan även krav på en *uniform tillämpning*.

En EU-konform tillämpning kan diskuteras utifrån Dior-fallet[18] i vilket EU-domstolen uttalade följande:

> ”Enligt domstolens rättspraxis är denna skyldighet att föra en fråga vidare till domstolen ett led i samarbetet mellan de nationella domstolarna, som skall tillämpa gemenskapsrätten, och EG-domstolen för att säkerställa att gemenskapsrätten tillämpas korrekt och tolkas enhetligt i alla medlemsstater (se i synnerhet dom av den 6 oktober 1982 i mål 283/81, Lanificio di Gavardo, Rec. 1982, s. 3415, punkt 7). Det följer även av rättspraxis att artikel 177 tredje stycket särskilt har till ändamål att förhindra att det i någon medlemsstat uppstår en inhemsk rättspraxis som inte står i överensstämmelse med gemenskapsrättsreglerna (se i synnerhet dom av den 24 maj 1977 i mål 107/76, Hoffmann-La Roche, Rec. 1977, s. 957, punkt 5, och dom av den 27 oktober 1982 i de förenade målen 35/82 och 36/82, Morson och Jhanjan, Rec. 1982, s. 3723, punkt 8).”[19]

När en medlemsstats tillämpning av harmoniserad EU-rätt avviker från en korrekt tillämpning (utifrån ett EU-rättsligt perspektiv) – en uniform tillämpning – bryter den således mot syftet med artikel 267 FEUF. Om detta är en väg som EU-kommissionen väljer att driva vidare återstår att se, för tillfället verkar EU-kommissionen i större utsträckning använda sig av statsstödsreglerna för att motverka konkurrenssnedvridande skattefördelar för multinationella företag.[20]

Utifrån ett EU-rättsligt perspektiv kan en felaktig grund för tillämp-

18 Dom av den 4 november 1997, Parfums Christian Dior SA och Parfums Christian Dior BV mot Evora BV, C-337/95, EU:C:1997:517.

19 Dom C-337/95, p. 25.

20 Se exempelvis kommissionens beslut av den 20 juni 2018 i ENGIE-fallet, SA.44888.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:03:02

ningen av avdragsrätten i mervärdesskatten vara ett hinder mot den inre marknadens funktion. Likaså kan ifrågasättas om ett nekat avdrag i strid med direktivets syfte om att mervärdesskatten är en konsumtionsskatt är EU-stridigt. Mot detta måste dock den nationella implementeringen och tillämpningen av avdragsrätten ställas. I Sverige blir frågan exempelvis högst aktuell i samband med tolkningen av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Ett annat exempel är tolkningen och tillämpningen av jämkningsreglerna som har diskuterats i Sverige som en följd av EU-domstolen dom i Pactor Vastgoed-fallet.[21] I förhållande till den här artikelns syfte är en vidare diskussion om uniform tillämpning något som bör ställas i relation till parallell rättsbildning utifrån användandet av olika tolkningsmetoder. I situationer avseende dubbelbeskattning och icke-beskattning, vilket utifrån en mervärdesskatterättslig terminologi kan innefatta ett missbruk eller skatteundandragande, är parallell rättsbildning oavsett om det avser tolkning eller tillämpning en faktor som kan motverka eller underbygga missbruk och skatteundandragande beroende av huruvida agerandet ses som legitimt eller rationellt.

2.3 Internationellt koordinerade områden

Internationellt koordinerade områden kan uppstå i flera olika organ. Inom skatterätten kan nämnas särskilt FN, WTO och OECD. I den här artikeln läggs fokus på OECD och hur dess material kan påverka förståelsen av parallell rättsbildning. Även här finns stora skillnader mellan koordineringen inom inkomstskatterätten och koordineringen på mervärdesskattens område.[22] Modellavtalet och skatteavtalen på inkomstskattesidan väcker ständigt frågor om tolkning och många har skrivit om detta.[23] Att det förekommer parallell rättsbildning inom inkomstskatterätten torde därmed inte behöva diskuteras närmare. Däremot kan ifrågasättas om och vilka skäl som finns för och emot en parallell rättsbildning, dvs. i vilken utsträck-

21 EU-domstolens dom av den 10 oktober 2013, Pactor Vastgoed, EU:C:2013:649.

22 Se exempelvis English, Joachim, VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes, in Lang et al, Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences, IBFD, s. 1–33.

23 Se exempelvis Cejie, Katia, Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie av internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem, 2010, Hilling, Maria, Folkrättens indirekta genomslag vid tolkning av svenska skatteavtals införlivandelagstiftning, i Tjernberg, m. fl, Festskrift till Christina Möell, Juristförlaget 2017, s. 117–142, Kleist, David, Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt, SkatteNytt 2008, s. 708–714 och Sallander, Ann-Sophie, Skatteavtal 2015.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:03:02

ning som en parallell rättsbildning är ett problem eller en ofrånkomlig del av en interaktiv rättsbildning.[24] Inom mervärdesskatterätten finns enbart riktlinjer på policynivå som inte har motsvarande rättsliga effekter som skatteavtal. Frågan om parallell rättsbildning förekommer inom mervärdesskatten därför på en annan regleringsnivå, dvs. hur regelverket bör utformas för att vara förenligt med de bakomliggande principer som OECD anser ska gälla på mervärdesskatteområdet. Riktlinjerna syftar än så länge enbart till att koordinera de policies som ligger bakom utformningen av mervärdesskattesystemen för att minska risken för dubbelbeskattning och ickebeskattning, inklusive motverka skatteflykt eller olika former av missbruk. Det finns således inget avtal mellan olika stater som aktualiseras i likhet med en inkomstskatterättslig fråga mellan exempelvis Tyskland och Sverige där skatteavtal föreligger. Huruvida nationella domstolar väljer att beakta OECD's riktlinjer kan inte heller jämföras med exempelvis OECD's riktlinjer för internprissättning som följer av modellavtalet.[25]

I min avhandling använde jag OECD:s bakomliggande principer för god utformning av beskattning av elektronisk handel som utvärderingsmodell för att se om regelverket var rationellt i bemärkelsen att den inte gav utrymme för dubbelbeskattning och icke-beskattning. Principerna är inte nya utan härrör från generella principer som ligger bakom skatterättsliga överväganden. De principer som används för att nå målet med en beskattning vid platsen för konsumtion (inte faktisk konsumtion, utan såsom den proximeras med hjälp av anknytningskriterier såsom var konsumenten har sin hemvist eller där säljaren har sitt säte) är neutralitet, effektivitet, enkelhet, förutsägbarhet, rättvisa och förhindrande av missbruk samt i viss mån flexibilitet.[26] Motsvarande metod för att utvärdera avvikelser från föreslagna huvudregler används i de nuvarande riktlinjerna. En parallell rättsbildning kan i den här kontexten uppstå i förståelsen av principerna. Principerna är relativa och för att kunna använda dem på ett meningsfullt sätt behöver även dessa förstås och kontextualiseras i förhållande till den kontext i vilken de ska användas. Ett exempel är förståelsen av neutralitet. EU-domstolen har använt och använder neutralitet på flera

24 För en närmare diskussion om olika perspektiv på interaktiv rättsbildning, se Gräns, Minna, m.fl Interaktiv rättsvetenskap, en antologi, 2006.

25 Se exempelvis, Rendahl, Pernilla, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies, IBFD Doctoral Series no 18, 2009, s. 62.

26 Se OECD (2017), International VAT/GST guidelines, st. 1.16.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:03:02

olika sätt i sin praxis.[27] Neutralitet är därmed inte enbart en princip på policynivå, utan används även aktivt som stöd för tolkningen av mervärdesskattedirektivets bestämmelser. I Kanada däremot har domare, aktivt tagit avstånd från att använda neutralitet på motsvarande sätt och istället lyft fram att neutralitet generellt är att anse som en riktlinje för utveckling av policyfrågor.[28]

2.4 Pluralism, polycentri och transnationalitet

Parallell rättsbildning är ett uttryck för den pluralism och polycentri som återfinns i skatterätten (även övriga delar av rättsvetenskapen). Pluralism avseende konstitutionella regler har tidigare lyfts inom EU-rätten av bland andra Maduro som ett skäl för en kontextuell ändamålsenlig tolkningsmetod.[29] Pluralism avseende domstolars tolkning och tillämpning och möjligt metodologiskt krav på domstolar att ta hänsyn till andra länders praxis har bland andra diskuterats i termer av interaktiv rättsbildning av först Gräns och därefter Hultqvist.[30]

Parallell rättsbildning är inte detsamma som interaktiv rättsbildning som har diskuterats i litteraturen. Det finns likheter, men parallell rättsbildning är en förklaringsmodell för att förstå var och varför likheter och skillnader uppstår. Interaktiv rättsbildning utgår från en positivistisk grundtanke om koherens och hierarkiska frågeställningar för att nå en legitim lösning i det enskilda fallet och efterlyser en fortsatt metodologisk utveckling inom skatterätten.[31] Den positivistiska utgångspunkten kan förklaras utifrån kraven på ett rättssäkert utformande och tillämpande av skatterätt ofta diskuterat utifrån vår positivistiska föreställning om rättsdogmatik (såväl de lege lata som de lege ferenda). Kanske kan interaktivitet och parallellitet beskrivas som två olika sidor av samma mynt, men parallelliteten ifrågasätter också grundförutsättningen för att nå koherens. Om det är möjligt eller önskvärt att nå koherens, eftersom det är ett värde

27 Se Rendahl, Pernilla, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies, IBFD Doctoral Series no 18, 2009, s. 74–80.

28 Se A.a., s. 82.

29 Poiares Maduro, Miguel, Interpreting European Law – Judicial Adjudication in a context of Constitutional Pluralism, WPLS08-02, 5 februari 2008.

30 Se Gräns, Minna, Om interaktiv rättsdogmatik i Gräns, Minna, m.fl. Interaktiv rättsvetenskap, en antologi 2006, s. 59–74 och Hultqvist, Anders, Internationell interaktiv rättsbildning i skatterätten, SkatteNytt 2014, s. 77–99.

31 Se Hultqvist, Anders, Internationell interaktiv rättsbildning i skatterätten, SkatteNytt 2014, s. 78–80.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:03:02

som kan behöva beaktas i en analys men som inte behöver vara det övergripande eller härskande syftet. Rätten såsom den kan uttolkas beroende av teoretiskt anslag och förståelse för rätten (*de lege interpretata*) är ett exempel på hur detta har förklarats.[32] En interaktivitet måste i så fall skapa förståelse för att forskare, lagstiftare och tillämpare på olika nivåer har olika föreställningar om rätten och dess hierarkier. De vanligaste skillnaderna brukar beskrivas i form av skillnaden mellan common law-länder och civil law-länder. Parallellitet, å andra sidan, förutsätter inte en interaktivitet, men en interaktivitet kan vara möjlig, ett måste eller inte alls möjlig; beroende av vilka frågor vi ställer och vilka teoretiska perspektiv som vi använder på rätten. Interaktivitet och parallellitet står således inte i motsättning till varandra, men är olika metodologiska förklaringsmodeller i hur rätten på olika nivåer kan eller bör förhålla sig till varandra.

Ett rättssystem som är konsistent och koherent kan omöjligen uppnås vid en hög grad av pluralism och polycentri. För att nå koherens och konsistens måste rättssystemen eller de mindre delsystemen inom rätten avgränsas. Dvs komplexiteten i samhället och i rätten hanteras genom exkluderande argumentation. Motsatsvis kan komplexiteten i samhället och rätten hanteras genom en inkluderande argumentation eventuellt på bekostnad av koherens och konsistens. Det synsättet ligger bakom utvecklingen av transnationalitet.

Transnationalitet utgår från att strävan om koherens i ett system inte kan upprätthållas eftersom formerna för rättsutvecklingen drastiskt har förändrats i takt med att internationell koordinering och harmonisering har ökat. För att nå koordinering och harmonisering krävs politiska överenskommelser som ofta leder till vagare regler på internationell och regional nivå.[33] Den drivande kraften bakom ökad koordinering och harmonisering är dels globaliseringen och digitaliseringen, dels svårigheterna för staterna att skydda sina skattebaser och motverka skatteflykt.

Även om en interaktivitet vid tolkningen och tillämpningen av regler kan öka likabehandlingen i enskilda fall, krävs dock en vidare diskussion om förutsättningarna för att nå något mer än en lokal koherens.[34] Även en

32 Se Svensson, Eva-Maria, De lege interpretata – om behovet av metodologisk reflektion, Juridisk publikation jubileumsnummer 2014, s. 211–226.

33 Se Tuori, Kaarlo, On Legal Hybrids and Perspectivism in Tuori, Kaarlo m. Fl., Transnational Law, Rethinking European Law and Legal Thinking, Cambridge university press 2014, s. 19.

34 A.a., s. 56.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:03:02

sådan lokal koherens inom ramen för en underordnad del av ett rättssystem kan vara svår att uppnå.

3 AVSLUTANDE KOMMENTARER

Syftet med den här artikeln är att diskutera huruvida parallell rättsbildning kan förklara svårigheter i rättstillämpningen som kan kopplas till ett skatteflyktsperspektiv. En parallellitet i rättsbildningen kan uppstå på flera olika nivåer och behöver inte vara ett problem om en sådan fragmentisering av koordinerad eller harmoniserad rätt anses som rationell och legitim. Den ökar dock pluralismen i rätten och leder till en polycentri inte enbart avseende rättskällor utan också möjliga tolkningar och tillämpningar. För att upprätthålla en strävan om koherens krävs en interaktivitet mellan domstolar och myndigheter vid tolkning och tillämpning av rättsreglerna. Frågan är dock om en sådan interaktivitet är möjlig att nå? Eventuellt måste andra teorier till för att lösa skatteflyktsfrågor i ett bredare perspektiv och en del i det kan vara att närmare analysera transnationaliteten i skatterätten. I mitt kommande projekt om rationalitet och legitimitet i skatterätten hoppas jag kunna diskutera dessa frågor vidare.

Pernilla Rendahl är docent i finansrätt vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:03:02