



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

**Juridiska institutionen
Handelshögskolan vid
Göteborgs universitet**

Metoder för att bekämpa skatteflykt i Sverige och EU, med fokus på skatteflyktslagen och missbruksdoktrinen

Programmet för juris kandidatexamen
Examensarbete, 30 högskolepoäng
Skatterätt och EU-rätt
VT 2011

Författare: Carolina Käck
Handledare: Professor Robert Pålsson

Innehållsförteckning

| | |
|--|-----------|
| Innehållsförteckning | 1 |
| Förkortningar | 3 |
| 1. Inledning | 4 |
| 1.1 Ämnespresentation | 4 |
| 1.2 Syfte och problemformulering..... | 5 |
| 1.3 Metod | 5 |
| 1.4 Avgränsningar och disposition | 5 |
| 2. Skatteflykt | 7 |
| 2.1 Inledning | 7 |
| 2.2 Begreppet skatteflykt | 7 |
| 2.3 Generella metoder mot skatteflykt | 9 |
| 3. EU rättens roll och betydelse för svensk skatterätt | 11 |
| 3.1 Inledning | 11 |
| 3.2 EU-rättens suveränitet..... | 11 |
| 3.3 Unionens rättsakter och direkt effekt | 12 |
| 3.3.1 Något om EU-rättens principer | 13 |
| 3.3.2 Harmonisering på skatterättsområdet | 13 |
| 3.4 Primärrätten: Fördragsfriheterna och den inre marknaden | 14 |
| 3.4.1 Rättfärdigande av inskränkningar..... | 15 |
| 4. Skatteflyktsbekämpning i Sverige | 16 |
| 4.1 Inledning | 16 |
| 4.2 Skatteflyktslagen | 16 |
| 4.2.1 Historik..... | 16 |
| 4.2.2 Tillämpningsområde..... | 17 |
| 4.2.3 Utformning..... | 18 |
| 4.2.4 Praxis- exempel på tillämpning av skatteflyktslagen..... | 20 |
| 4.2.5 Legalitetsprincipen och rättssäkerhet, är de grundläggande värdena förenliga med skatteflyktslagen?..... | 23 |
| 4.3 Genomsyn och rättshandlingars verkliga innebörd, en svensk praxismetod? | 25 |
| 5. Skatteflyktsbekämpning i EU | 27 |
| 5.1 Inledning | 27 |
| 5.2 Skatteflyktsbestämmelser i direktiven | 27 |
| 5.3 Missbruksdoktrinen..... | 28 |

| | |
|--|-----------|
| 6. Missbruksdoktrinen/principen mot rättsmissbruk | 29 |
| 6.1 Framväxt | 29 |
| 6.2 Principens senare tillämpning och utveckling på skatterättsområdet | 30 |
| 6.2.1 Indirekt beskattning..... | 30 |
| 6.2.2 Direkt beskattning | 32 |
| 6.3 Sammanfattning av doktrinen..... | 34 |
| 6.4 Är missbrukstestet samma för direkt och indirekt beskattning? | 35 |
| 6.5 Hur hänger rule of reason och missbruksdoktrinen ihop? | 38 |
| 7. EU-rätten och den interna skatterätten..... | 39 |
| 7.1 Inledning | 39 |
| 7.2 Är den svenska skatteflyktlagen i överensstämmelse med EU-rätten? | 40 |
| 7.2.1 Skatteflyktlagen och företagsskattedirektiven..... | 40 |
| 7.2.2 Skatteflyktlagen och missbruksdoktrinen | 40 |
| 7.3 Har vi en allmän unionsrättslig princip som kan tillämpas direkt i nationell rätt? | 42 |
| 7.3.1 Missbruksdoktrinens direkta tillämpning i Sverige..... | 44 |
| 8. Slutsats och avslutande reflektioner | 46 |
| Källförteckning..... | 50 |

Förkortningar

| | |
|-------|--|
| CFC | Controlled Foreign Company |
| EBLR | European Business Law Review |
| EU | Europeiska unionen |
| EUD | Europiska unionens domstol |
| FEU | Fördraget om Europeiska unionen |
| FEUF | Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt |
| IL | Inkomstskattelagen |
| JK | Justitiekanslern |
| KR | Kammarrätten |
| NJA | Nytt juridiskt arkiv |
| Not. | Notis |
| OECD | Organisation for Economic Co-Operation and Development |
| p. | Paragraph/ stycke |
| Prop. | Proposition |
| Ref. | Referat |
| RF | Regeringsformen |
| RR | Regeringsrätten |
| RÅ | Regeringsrättens årsbok |
| SN | Skattenytt |
| SkU | Skatteutskottet |
| SKV | Skatteverket |
| SOU | Statens offentliga utredningar |
| SRN | Skatterättsnämnden |
| SvSkT | Svensk Skattetidning |

1. Inledning

1.1 Ämnespresentation

I Sverige har vi ett omfattande välfärdssystem som till stor del möjliggörs av och finansieras genom ett av de högsta skattetrycken i Europa och världen. Det innebär i sin tur att inkomsterna från skattebetalarna är en mycket viktig inkomstkälla för staten och det är av stort intresse att förhindra skatteundandraganden och skatteflykt. Samtidigt är skattelagstiftningen utformad på ett sätt som tillåter viss skatteplanering och de skattskyldiga har å sin sida ett intresse av att dra nytta av detta för att betala så lite skatt som möjligt. Dessa motsättningar resulterar i ett vitt spann av mer eller mindre fantasifulla skatteanpassade transaktioner från de skattskyldigas sida som, beroende på var de placerar sig på den breda skalan av skatteanpassade transaktioner, kan vara fullt lagliga eller resultera i stränga straff. Någonstans i gråzonen på skalans mitt återfinns skatteflykt, vilket närmast kan beskrivas som skatteanpassade transaktioner vilka följer lagens ord, men resulterar i skatteförmåner som inte varit avsedda av lagstiftaren och som denne därför söker att förhindra.

Skatteflyktsproblematiken har varit föremål för omfattande diskussioner under lång tid i Sverige. I och med skatteflyktslagens inträde 1980 fick vi vår första generalklausul mot skatteflykt och redan då hade diskussionen angående hur skatteflykt bäst skulle motverkas och möjligheten att i det syftet använda en lagstiftad generalklausul pågått i över 20 år. En generalklausul är nämligen inte det enda och inte heller nödvändigtvis det bästa sättet för att bekämpa skatteflykt utan kan ses som en av de metoder som tillämpas för att i efterhand angripa genomförda skatteflyktstransaktioner. Diskussionerna om lagen har också handlat om rättssäkerhet och förutsebarhet och lagen är kritiserad för att inte överensstämmer med legalitetsprincipen och den svenska grundlagen.

Sveriges möjligheter att förhindra skatteflykt över landsgränserna påverkas också i stor utsträckning av medlemskapet i EU. På EU-rättsområdet har en omfattande rättspraxis utvecklats som medför att EU-rätten har företräde framför den nationella rätten vid en normkollision, samt att medlemsstaterna måste anpassa sin skattelagstiftning så att den inte begränsar den fria rörligheten inom unionen. Det senare gäller även för de direkta skatterna vilka i huvudsak inte är harmoniserade. EU-rätten begränsar därför också medlemsstaterna möjligheter att på egen hand utforma en effektiv skatteflyktslagstiftning.

Skatteflykt är dock ett problem som erkänns av EU-rätten och den öppnar därför till viss del upp för användande av lagar och principer som motverkar skatteflykt. Dels finns i de direktiv som lagts fram på skatterättsområdet vissa möjligheter för medlemsstaterna att ingripa mot förfaranden som utgör skatteflykt eller missbruk. Utöver detta har också en metod eller princip innebärande att medborgarna inte ska kunna utnyttja EU-rätten på ett missbrukligt sätt utvecklats i praxis och den kan appliceras även på skatterättsområdet. Det är dock oklart i vilka situationer missbruksdoktrinen är tillämplig, vilken räckvidd principen har samt vilken betydelse den har för svensk intern skatterätt.

Den här uppsatsen avser att behandla skatteflyktsproblematiken genom att redogöra dels för nationella regler och metoder som finns att tillgå för att förhindra skatteflykt, med fokus på skatteflyktslagen, samt dels för vilka EU-rättsliga regler och principer som kan tänkas stödja eller motverka de nationella reglerna, med främsta fokus på missbruksdoktrinen. Uppsatsen kommer därför också att illustrera hur svensk rätt förhåller sig till EU-rätten och hur EU-rätten påverkar Sveriges möjligheter att utforma skatteflyktsbestämmelser. Uppsatsens fokus ligger på missbruksdoktrinen, hur EU-domstolen har utvecklat och tillämpat principen om förbud mot rättsmissbruk, samt hur principen förhåller sig till de regler som återfinns i svensk rätt.

1.2 Syfte och problemformulering

Uppsatsens genomgående syfte är att utreda vilka metoder som används för att motverka skatteflykt på nationell nivå och på EU-rättslig nivå, med fokus på skatteflyktslagen och missbruksdoktrinen. För utredningen blir det därför viktigt att utreda hur svensk rätt rörande skatteflykt förhåller sig till EU-rätten och jag kommer att redogöra för både nationella och EU-rättsliga regler samt praxis.

För att uppfylla syftet med uppsatsen kommer ett antal frågeställningar att bli aktuella. Dels vilka bestämmelser och metoder mot skatteflykt som finns i svensk intern rätt och hur EU-rätten begränsar dessa, samt vilka metoder och bestämmelser mot skatteflykt som finns att tillgå inom EU-rätten. En annan viktig fråga är om missbruksdoktrinen, som kan sägas utgöra en EU-rättslig praxismetod mot skatteflykt, kan tillämpas direkt i svensk rätt utan att vara förankrad i nationell lagstiftning. För att svara på det sistnämnda blir det också viktigt att utreda om missbruksdoktrinen givit oss en allmän EU-rättslig princip som är tillämplig på hela det unionsrättsliga området.

1.3 Metod

I uppsatsen har en traditionell juridisk metod använts. Jag har således främst använt mig av de sedvanliga juridiska källorna lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin. Eftersom uppsatsen dels rör icke lagstiftade principer har doktrin och praxis givits stort utrymme i studien, men för avsnittet rörande skatteflyktslagen har också förarbeten till lagen studerats i stor utsträckning. Även material från Skatteverket och artiklar från Skattenytt och Svensk Skattetidning har använts. Rörande rättspraxis är det främst Regeringsrättens avgörande som har studerats, men också mål från underrätterna samt Skatterättsnämnden har använts i studien.

Uppsatsen rör också till stor del EU-rätten och därför har artiklar i EU-fördragen, EU-rättsliga direktiv, samt avgöranden från EU-domstolen studerats. I frågan rörande missbruksdoktrinen rättsliga ställning har även artiklar från EU-rättsliga tidskrifter som Intertax, EC Tax Review, Common Market Law Review samt European Business Law Review använts. Angående de mål från EU-domstolen som haft störst betydelse för uppsatsen har även generaladvokatens förslag till avgörande studerats.

1.4 Avgränsningar och disposition

Runt om i världen finns flera metoder för att angripa skatteflykt och även i Sverige används olika metoder. Vi har en generalklausul i skatteflyktslagen, en mängd specifika bestämmelser som utgör stopp och speciallagstiftning och dessutom har en diskussion om ”transaktionernas verkliga innebörd”, även kallat genomsyn, pågått under en längre tid. Detta är delvis ett led i att skatteflykt utgör ett problem som bör motverkas med olika metoder, men då det inte finns obegränsat utrymme i den här studien är det främst generalklausulen i skatteflyktslagen som kommer att behandlas. Även diskussionen om genomsyn kommer att beröras, men inte ingående då denna är så omfattande och komplicerad att den kan utredas i en egen studie. Någon närmare redogörelse för den stopp och speciallagstiftning som antagits i Sverige för att förhindra skatteundandraganden ges inte heller.

Syftet med uppsatsen är att redogöra för tillämpliga metoder för att bekämpa skatteflykt både i Sverige och inom EU och vad gäller EU-rätten är det de direkta skatterna och mervärdesskatteområdet som berörs. Detta då det är här vi finner de mest intressanta avgörandena rörande missbruksdoktrinen och det är också främst på mervärdesskatteområdet som doktrinen kan få betydelse för svensk rättstillämpning. Punktskatter behandlas således inte i uppsatsen.

Uppsatsen inleds med ett allmänt avsnitt om skatteflykt och de metoder som används för att motverka skatteflykt i kapitel 2. Kapitlet innefattar också en diskussion om begreppet skatteflykt.

Därefter följer kapitel 3 som är ett allmänt kapitel om EU rättens förhållande till svensk rätt och dess inverkan på skatterättsområdet.

Kapitel 4 handlar om metoder som används i Sverige för att motverka skatteflykt och fokus i kapitlet ligger på skatteflyktslagen. Skatteflyktslagens historia, utformning, tillämpningsområde samt förenlighet med legalitetsprincipen och rättssäkerheten kommer att beröras. Även ett avsnitt med domstolspraxis kommer att presenteras för att illustrera hur lagen hittills använts. Kapitlet avslutas med att beröra diskussionen om ifall en praxismetod mot skatteflykt finns och tillämpas i Sverige.

Kapitel 5 kommer att presentera de metoder EU-rätten erbjuder för att motverka skatteflykt och fokus ligger dels på bestämmelser i de direktiv som antagits på företagsbeskattningens och mervärdesskattens område och dels på en presentation av missbruksdoktrinen. I kapitel 6 behandlas sedan missbruksdoktrinen framväxt och tillämpning på mervärdesskatteområdet, samt det direkta beskattningsområdet. Vidare diskuteras ifall det är ett enhetligt missbrukskoncept som applicerats i avgörandena och hur missbruksdoktrinen förhåller sig till rättfärdigandegrunderna i den så kallade rule of reason doktrinen.

Kapitel 7 handlar om missbruksdoktrinen förhållande till nationell skatterätt och först berörs den svenska skatteflyktslagens förenlighet dels med missbruksdoktrinen, men också med skatteflyktsbestämmelserna i företagsskattedirektiven. Sedan förs en diskussion om missbruksdoktrinen resulterat i en allmän unionsrättslig princip som är applicerbar på hela skatterättsområdet. Slutligen diskuteras om principen kan tillämpas direkt i Sverige, utan att den implementerats genom nationell lagstiftning. I kapitel 8 kommer jag sedan att presentera mina slutsatser och reflektioner beträffande det bearbetade materialet.

2. Skatteflykt

2.1 Inledning

Eftersom skatteintäkter utgör en viktig inkomstkälla för det allmänna har alla stater ett stort intresse av ett effektivt och fungerande skattesystem som inbringar dessa inkomster. Det anses dessutom vara en grundläggande princip inom skatterätten att taxeringen ska vara rättvis och likformig. Ett skattesystem som möjliggör olika former av undandragande och övervältring av skattebördan på andra subjekt hotar således likformigheten och rättvisan och därmed tron på skattesystemet.¹

Att betala skatt kan dock upplevas som ett nödvändigt ont och en stor del av de skattskyldiga kan förmodas sträva efter att minska sin skattebördan. I många länder tillåts de skattskyldiga också planera sina transaktioner så att de blir så fördelaktiga som möjligt ur skattesynpunkt, vilket har resulterat i att avancerade skatteplaneringsförsök samt skatteflyktstransaktioner har blivit ett omfattande problem.

Skatteflyktsproblematiken kan antas drabba flertalet, för att inte säga alla, länder med en utvecklad skattelagstiftning och för att bekämpa skatteflyktstransaktioner, avancerad skatteplanering och skattebrottsliga förfaranden har åtgärder vuxit fram på olika nivåer i många rättssystem.² De flesta länder tillämpar idag någon form av motåtgärder mot skatteflykt och sådana kan verka dels i förebyggande syfte (preventivt) för att skatteflyktsförsök inte ska göras, dels i efterhand (repressivt) för att angripa redan genomförda transaktioner.³ I det här inledande kapitlet ska skatteflyktsbegreppet, samt de metoder som används för att angripa skatteflyktsförfaranden presenteras. Kapitlet avser att ge läsaren en inblick i vad skatteflykt är och hur skatteflyktstransaktioner generellt sett kan motverkas.

2.2 Begreppet skatteflykt

Det föreligger en allmän begreppsförvirring när de skattskyldigas försök att minska sin skattebördan ska beskrivas och att hitta en enhetlig definition för transaktioner som kan betecknas som skatteflykt är inte en lätt uppgift. Både i doktrin och i förarbeten till den svenska skatteflyktslagen används ett antal olika definitioner av skatteflykt och andra skattetransaktioner, vilket har lett till en svårgreppbar terminologi. Begrepp som skatteflykt, kringgående av skattelag, skatteplanering, skattefusk, skattebrott och även engelskans tax avoidance och tax evasion är bara exempel på termer som förkommer i diskussionen om skatteflykt och skattetransaktioner.⁴ Några av dessa ämnar beskriva förfaranden som anses fullt acceptabla, t.ex. skatteplanering⁵ medan andra tar sikte på kriminaliserade förfaranden t.ex. skattebrott och skattefusk⁶ och ytterligare några försöker beskriva ej förutsedda skatteanpassade transaktioner, vilket förefaller vara en vanlig definition när skatteflykt eller kringgående av skattelag ska beskrivas mer generellt.⁷ Vissa termer verkar också användas synonymt.⁸ Skatteflykt har ansetts vara ett laddat begrepp som leder till moraliska värderingar och har använts försiktigt i den tidiga doktrinen.⁹ Kanske är detta en del i förklaringen

¹ Prop. 1980/81:17 s 11.

² Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 1.

³ Ibid, s 31.

⁴ Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s 43.

⁵ Ibid, s 44

⁶ Se Prop. 1980/81:17 s 11, samt Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s 48.

⁷ Se exempelvis Prop. 1980/81: 17 s 11, Prop. 1982/83:84, s. 10, samt Prop. 1996/97:170 s 33.

⁸ Exempelvis förefaller kringgående av skattelag och skatteflykt ofta användas synonymt, se Almendal,

Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s 44, samt Lodin, Lindencrona, Melz och Silverberg, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 635.

⁹ Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s 377.

till begreppsförvirringen och varför det inte går att finna en legaldefinition av begreppet i lagstiftningen.

Vid försök att definiera skatteflykt talas det ofta om två olika definitioner, en generell och en mer teknisk.¹⁰ Den allmänna definitionen av skatteflykt kan beskriva vad skatteflykt handlar om eller är, medan den tekniska definitionen utgör de kriterier som används för att bestämma vad som ska anses utgöra skatteflykt i det enskilda fallet. Sammanfattningsvis kan sägas att de transaktioner som kan angripas av den metod som ett land använder för att motverka skatteflykt är skatteflykt enligt den tekniska definitionen i det landet.¹¹

Det är dock fortfarande svårt att hitta en enhetlig definition av det allmänna begreppet skatteflykt. Svaret kan sökas i förarbetena till vår lag (1995:575) mot skatteflykt. I dessa ges dock ett antal definitioner som inte är helt överensstämmande, men en återkommande beskrivning är att skatteflykt innefattar en handling som leder till en skatteförmån som ej är avsedd eller förutsedd av lagstiftaren.¹² Av 1953 års skatteflyktskommitté har skatteflykt definierats som transaktioner där den skattskyldige följt såväl lag som tillämpning i praxis, men ändå, på grund av luckor i lagstiftningen, uppnått en effekt som ur allmän synvinkel måste betraktas som icke godtagbar.¹³ Sammantaget kan skatteflykt därför allmänt beskrivas som transaktioner som rent faktiskt är civilrättsligt giltiga, men leder till skatteförmåner som inte är avsedda av lagstiftaren och därför strider mot lagens anda och mening, samt vars främsta syfte är just att minska skatten.¹⁴

Det är emellertid viktigt att skilja skatteflykt från några av de termer som används för att beskriva andra skattetransaktioner. Dels måste en skiljelinje dras mot fullt tillåten skatteplanering, men också mot olagliga transaktioner så som skattefusk eller skattebrott, vilket kan ge flera års fängelse.¹⁵

Skatteplanering är visserligen transaktioner som sker i syfte att minska skatten, men det utgör ett fullt tillåtet sätt att planera sina åtaganden för att minimera skatteskulden.¹⁶ Ett enkelt exempel kan vara att någon säljer sina förlustaktier mot slutet av ett beskattningsår för att kunna kvitta förlusten mot en realiserad aktievinst samma beskattningsår. Rosander menar att skatteplanering kan definieras motsatsvis genom att säga att det är skatteanpassade handlingar, utan att för den sakens skull utgöra skattebrott eller skatteflykt.¹⁷

Skatteplanering strider således inte, till skillnad mot skatteflykt, mot lagens syfte och ofta är också skatteplaneringsmöjligheter förutsedda och kanske också avsedda av lagstiftaren.¹⁸ I förarbetena anses just den omständigheten att den skatteeffekt som uppnås genom förfarandet inte är avsedd av lagstiftaren vara det som skiljer skatteflykt från tillåten skatteplanering.¹⁹ Det är dock långt ifrån uppenbart var gränsen mellan skatteflykt och skatteplanering ska dras, något som kanske säger sig

¹⁰ Se Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 14, samt Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s 383-384.

¹¹ I Sverige avses således de förfaranden som fångas upp av skatteflyktslagens 2§.

¹² Se Prop. 1980/81:17 s 11, Prop. 1982/83:84, s 10, samt Prop. 1996/97:170 s 33.

¹³ Se SOU 1963:52, s 55, samt Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 698.

¹⁴ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 14, samt Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s 46.

¹⁵ Se 4 § Skattebrottslagen i vilken det föreskrivs att grovt skattebrott kan ge 6 års fängelse, samt Prop. 1980/81:17 s 11 och Ds B 1978:6 s 1, i vilka det uttalas att skattefusk har använts för att beskriva förfaranden där den skattskyldiga i sin deklaration utelämnar en skattepliktig inkomst, eller yrkar avdrag för en utgift som inte existerar, något som stämmer väl överens med definitionen i skattebrottslagens 2§. Redan i SOU 1963:52 s 55 beskrivs skattefusk som en handling som oftast är straffbar.

¹⁶ Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s 22.

¹⁷ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 19.

¹⁸ Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s 22.

¹⁹ Prop. 1980/81:17 s 16.

självt i och med att det måste vara svårt att veta vilka förfaranden som är uttryckligen eller underförstått accepterade av lagstiftaren.²⁰ I en tveksam situation står det således den skattskyldiga fritt att pröva ett förfarandes förenlighet med lagstiftningen, företrädesvis genom att söka förhandsbesked.

Skattebrott eller skattefusk utgör å andra sidan benämningar för straffbara handlingar och en definition av förfarandet återfinns i skattebrottslagen (1971:69).²¹ Där stadgas att någon som uppsåtligen lämnar en oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas ska dömas för skattebrott till fängelse i högst två år.²² Det aktiva skattebrottet innehåller alltså en oriktig uppgift, t.ex. att en viss inkomst inte tas upp i deklarationen, och därmed en direkt överträdelse av vad som föreskrivs i skattelagarna.²³ En skatteflyktshandling som redovisas öppet och korrekt utgör därmed inte något skattebrott och skatteflyktsförfarandet kan sägas befinna sig någonstans i det relativt breda spannet mellan skattebrott och skatteplanering.

Rosander sammanfattar den allmänna definitionen av skatteflykt som en transaktion som är civilrättsligt fullt giltig men ger upphov till en av lagstiftaren ej förutsedd eller avsedd skatteförmån, strider mot lagstiftningens anda och mening, innebär ett utnyttjande av en ofullständighet i lagstiftningen, inte utgör en skenrättshandling eller transaktion med oriktig beteckning, samt inte är ett skattebrott.²⁴ En mer specifik definition av det allmänna begreppet är svår att finna och det är upp till rättstillämparen att i det enskilda fallet, med utgång i den valda regleringen för att förhindra skatteflykt, bestämma om ett förfarande i ett visst fall ska anses vara tillåtet eller inte, d.v.s. fastställa den tekniska definitionen. Vanligtvis är detta också vad som sker i de flesta rättssystem. Skattetransaktionerna ifråga prövas mot de medel som där finns att tillgå för att angripa genomförda skattetransaktioner. Det är därför lätt att dra slutsatsen att förutsebarheten på skatteflyktsområdet inte är fulländad och att problem med grundläggande principer om rättssäkerhet och förutsebarhet därför kan komma i konflikt med skatteflyktslagstiftningen. Detta behandlas närmare i kapitel 4 vilket presenterar den svenska skatteflyktslagen.

2.3 Generella metoder mot skatteflykt

Som nämnts finns det olika metoder för att ingripa mot och förhindra skatteflykt och skatteflyktstransaktioner kan motarbetas med både preventiva och repressiva metoder.²⁵ Preventiva metoder verkar förebyggande och syftar till att skatteflykt inte ska uppstå från första början. Det kan exempelvis handla om att eftersträva ett så neutralt skattesystem som möjligt för att undvika strukturskillnader och regleringsluckor som inbjuder till skatteflyktsförsök, samt genom att skattetrycket hålls i linje med den internationella standarden för att minska incitamentet för att genomföra skatteflyktsförsök. Också skatterättens förhållande till civilrätten är viktigt att analysera när det gäller att avgöra vilka bakomliggande orsaker som möjliggör skatteflykt. Det är en konsekvens av att civilrättsliga termer förekommer i stor utsträckning i skatterätten och många gånger blir avgörande, eller i vart fall en utgångspunkt för beskattningen.²⁶ En annan metod kan vara att försöka påverka skattebetalarnas moral, eller att införa stopplagstiftning och spärreglering för vissa förfaranden.²⁷ Spärreglering är ett sätt att förhindra att ojämnheter som finns kvar i

²⁰ Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s 45.

²¹ Se not 14.

²² Skattebrottslagen, 2 §.

²³ Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s 25.

²⁴ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 15.

²⁵ Ibid, s 31.

²⁶ Hultqvist, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, SvSkT 2005, s 306-307, samt Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 50.

²⁷ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 35ff.

skattesystemet utnyttjas, det är dock svårt att utforma sådan lagstiftning så att den enbart träffar skatteflyktstransaktioner. Ofta blir åtgärden antingen för effektiv så att alla förfaranden stoppas, eller inte effektiv alls.²⁸

Repressiva metoder verkar istället i efterhand och angriper redan genomförda transaktioner. De repressiva metoderna mot skatteflykt kan i huvudsak delas in i två kategorier: en lagstiftad generalklausul mot skatteflykt och en praxismetod som vuxit fram ur domstolarnas rättstillämpning utan att vara förankrad i lagtext.²⁹ Att dra en klar skiljelinje mellan preventiva och repressiva metoder kan dock vara svårt och det finns åtgärder som har både repressiva och preventiva inslag, ett exempel på detta kan vara retroaktiv lagstiftning.³⁰ Enligt Rosander visar det på att skatteflykt är ett problem som behöver motverkas genom en kombination av åtgärder på olika nivåer. Det är nämligen oftast de repressiva metoderna som uppmärksammas och skapar diskussioner, även om de bara är en del av de motåtgärder som utvecklats och inte kan ses som självständiga lösningar på problemet.³¹ Det kan i sammanhanget uppmärksammas att det i förarbetena till vår svenska skatteflyktslag uttalats att ett av de mest effektiva sätten för att motverka skatteflykt är att utforma skattesystemet så att skatteflykt försvåras, oavsett om man använder sig av en generalklausul mot skatteflykt eller ej.³²

Angående de två repressiva metoderna som huvudsakligen tillämpas kan konstateras att en generalklausul är en klausul med relativt öppna rekvisit som ger rättstillämparen en större frihet i bedömningen jämfört med andra klausuler. Generalklausuler har ofta ett brett tillämpningsområde där bedömningsmomentet blir större än vad som är normalt. Detta ska möjliggöra en mer flexibel bedömning då generalklausulens tillämpningsområde kan vara svårt att avpassa genom detaljreglering. Enligt en studie över skatteflyktsregleringen runt om i världen framgår att en generalklausul mot skatteflykt är den vanligaste repressiva metoden och även om klausulerna är olika utformade och tillämpas på olika sätt runt om i världen har de vanligtvis gemensamma drag.³³

En konsekvens av att en generalklausuls rekvisit är relativt öppna för att åstadkomma stor flexibilitet är att det blir svårare att avgöra hur en domstol kommer att bedöma ett enskilt fall och generalklausuler kan därför kritiserats för att generera lägre förutsebarhet och rättssäkerhet.³⁴ En generalklausul ger också större makt till den som ska tillämpa lagen, vilket kan ifrågasättas ur rättssäkerhetssynpunkt då lagarna, i alla fall i Sverige, ska stiftas av riksdagen.³⁵ Generalklausuler används dock typiskt sätt på områden som är svårbemästrade och kan ses som ett försök till en kompromiss mellan förutsägbarhet och effektivitet.³⁶

En praxismetod innebär istället att domstolarna angriper skatteflyktsförsök utan ett särskilt lagstöd, metoden är alltså inte lagfäst. Praxismetoder utvecklas ofta via lagtillämpningen och vissa kriterier måste vara uppfyllda för att metoden ska kunna användas. Rosander menar att användandet av en praxismetod innebär ett specifikt handlande från domstolens sida som sker på grund av att den skattskyldiga företagit ett skatteflyktsförsök, annars rör det sig istället om en lagtolkningsmetod, något som kanske inte är otänkbart i länder som har större utrymme för att tolka skattelag än vad

²⁸ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 38ff.

²⁹ Ibid, s 31.

³⁰ Retroaktiv lagstiftning används i vissa länder men i Sverige finns ett förbud mot retroaktiv lagstiftning på skatterättsområdet i RF 2:10 2 st.

³¹ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 32.

³² SOU 1989:81, s 42. Preventiva lagstiftningsåtgärder har också förespråkats i doktrin. Se t.ex. Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s 516.

³³ Rosander, Repressiva metoder mot skatteflykt, SN 2007, s 663. Rosander hänvisar här till Zimmer, General Report, Form and Substance in Tax Law, international Fiscal association 2002 s. 37- 38.

³⁴ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 62ff.

³⁵ Pahlsson, Konstitutionell skatterätt, s 29-30.

³⁶ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 63.

som finns i Sverige.³⁷ En praxismetod mot skatteflykt måste också gå längre än att se till den civilrättsliga innebörden av de bakomliggande handlingarna eftersom det är en allmänt accepterad uppfattning på civilrättens område att rättshandlingar ska bedömas efter sin verkliga innebörd.³⁸

Även praxismetoden kan ifrågasättas ur rättssäkerhetssynpunkt då det inte finns några lagrekvisit att utgå från, vilket gör att det är svårt att förutse utgången av en tillämpning enligt metoden. Detta beror dock helt på hur tydliga kriterier som utvecklats i praxis för metodens användande, tillämpningen kan nämligen generera i praxis där kriterier utvecklas som kan motsvara eller likna rekvisit. Kriterierna kan också ändras av domstolarna genom ett nytt domslut och att ändra tillämpningen är alltså enklare än när det rör sig om lagstiftning. Även detta kan kritiseras utifrån rättssäkerhetsskäl, men också vara positivt då det är effektivt och flexibelt.³⁹

3. EU rättens roll och betydelse för svensk skatterätt

3.1 Inledning

Sverige är sedan 1995 medlem i EU och undertecknandet av anslutningsfördraget innebar ett avstående från en del av den nationella suveräniteten till förmån för unionen. EU-rätten utgör en ny rättsordning med överstatlig karaktär och Sverige har i och med inträdet förbundit sig att följa EU-rätten, vilken står över nationella lagar och regler. Unionsmedlemskapet har influerat i stort sett alla rättsområden i Sverige, även i fall där reglerna inte har harmoniserats och skatterätten är inget undantag. Faktum är att skatterätten är ett område där EU-rätten haft markant påverkan och därför måste EU-rätten beaktas vid nationell lagstiftning och rättstillämpning på skatterättsområdet.⁴⁰

Det här kapitlet kommer kort att presentera EU-rätten och belysa i vilken utsträckning den har betydelse för den svenska skatterätten. Kapitlet syftar till att skapa en förståelse för hur EU-rätten kan begränsa möjligheten för medlemsstaterna att reglera sin skatteflyktslagstiftning, samt till att vara en introduktion till kapitel 5 där de EU-rättsliga metoderna för att förhindra skatteflykt kommer att presenteras.

3.2 EU-rättens suveränitet

Det saknades länge uttryckliga bestämmelser som klargjorde EU-rättens företräde framför nationell rätt, istället är det EU-domstolen som genom en tydlig praxis har bringat klarhet i frågan. De första fallen där domstolen förklarade att EU-rätten skulle ges företräde var målen 26/62 van Gend en Loos och 6/64 Costa v. E.N.E.L, två avgöranden som väckt stor uppmärksamhet. I det första förklarade domstolen att gemenskapsrätten utgjorde en ny rättsordning till vilken staterna inskränkt sina suveräna rättigheter. I och med att den nya rättsordningen blivit en integrerad del av medlemsstaternas rättssystem ansågs de nationella domstolarna skyldiga att följa EU-rätten.⁴¹ I det senare utvecklade domstolen detta ytterligare genom att först upprepa att staterna inskränkt sin suveränitet och skapat ett regelverk som är tillämpligt på både medborgare och statsorgan. Vidare konstaterades att överföringen av rättigheter innebar en definitiv inskränkning av staternas suveränitet och en nationell rättsakt som stred mot gemenskapsrätten fick således stå tillbaka. EU-domstolen slog alltså fast att vid en konflikt mellan nationella och gemenskapsrättsliga bestämmelser så går de gemenskapsrättsliga före.⁴²

³⁷ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 48.

³⁸ Rättshandlingars verkliga innebörd behandlas vidare under avsnitt 4.2.

³⁹ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 52.

⁴⁰ Ståhl, Persson Östermalm, Hilling och Öberg, EU-skatterätt, s 17.

⁴¹ Bernitz och Kjellgren, Europarättens grunder, s 78.

⁴² Craig och de Búrca, EU law, text, cases and materials, s 345-346.

Domstolen har sedan alltjämt upprepat gemenskapsrättens överstatlighet och företräde. Bland annat har det konstaterats att gemenskapsrätten har företräde framför nationella grundlagar och såväl ny som gammal nationell lag.⁴³ Nämnas kan också att Högsta domstolen och Regeringsrätten upprepade gånger slagit fast unionsrättens företräde.⁴⁴ Efter Lissabonfördragets inträde framgår nu EU-rättens företräde av förklaring nr. 17 som har fogats till fördraget. Anledningen till att principen om företräde lades till i en förklaring och inte angavs direkt i fördragen var att frågan ansågs vara för politiskt laddad.⁴⁵

3.3 Unionens rättsakter och direkt effekt

EU-rätten är indelad i primärrätt och sekundärrätt. Primärrätten utgörs av de två fördragen, Fördraget om Europeiska unionen och Fördraget om Europeiska unionens funktionsätt, vilka har samma rättsliga värde.⁴⁶ Primärrätten är överordnad sekundärrätten, som i sin tur utgörs av de rättsakter som unionens institutioner antar. De bindande sekundärrättsliga instrumenten är förordningar, direktiv och beslut.⁴⁷ Förordningar är omedelbart tillämpliga i medlemsstaterna, ska inte implementeras i nationell rätt och används när total harmonisering ska uppnås.⁴⁸ Direktiv är istället bindande vad gäller det resultatet som ska uppnås, men medlemsstaterna får implementera dem på det sätt de finner bäst och direktiv används ofta när ett specifikt område ska harmoniseras.⁴⁹ Ett beslut har ofta till syfte att avgöra konkreta frågor, riktar sig till ett bestämt subjekt och är bara bindande för denne.⁵⁰

För att en EU-rättslig bestämmelse ska kunna åberopas i nationell domstol krävs att bestämmelsen i fråga har direkt effekt. Bestämmelsen är då tillämplig för enskilda personer, trots att den primärt riktar sig till medlemsstaterna.⁵¹ Bestämmelser kan ha både så kallad vertikal och horisontell direkt effekt. Vertikal direkt effekt kan åberopas av enskilda mot staten, medan horisontell direkt effekt ger upphov till rättigheter och skyldigheter mellan enskilda. Förordningar kan ha både vertikal och horisontell direkt effekt medan direktiv endast kan ha vertikal direkt effekt. Har medlemsstaten ifråga inte implementerat ett direktiv korrekt kan invånarna således ändå åberopa bestämmelserna i direktivet gentemot staten, men staten kan inte åberopa direkt effekt av direktiv mot enskilda.⁵² För att en bestämmelse ska ha direkt effekt krävs dock också att den är tillräckligt klar, precis och ovillkorlig. Den prövningen måste göras i varje enskilt fall och det är de nationella domstolarna som ska avgöra detta.

Ytterligare en regel som EU-domstolen slagit fast rörande direktiv är att dessa ska tolkas och tillämpas i enlighet med EU-rätten för att säkerställa att EU-rätten tillämpas på samma sätt i alla medlemsländer.⁵³ Detta kallas för EU-konform tolkning och gäller även för tolkning av nationell rätt som har beröring med EU-rätten.⁵⁴ De nationella domstolarnas skyldighet att tolka rätten EU-konformt är dock inte hur vidsträckt som helst, utan tolkningen ska ske så långt som möjligt i ljuset

⁴³ Craig, och de Búrca, EU law, text, cases and materials, s 347. Se även mål C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft, samt mål C-106/77 Simmenthal.

⁴⁴ Pelin, Internationell skatterätt, s 217.

⁴⁵ Bernitz och Kjellgren, Europarättens grunder, s 80.

⁴⁶ Art. 1 FEU.

⁴⁷ Art. 288 FEUF.

⁴⁸ Ståhl m.fl., EU-skatterätt, s 25.

⁴⁹ Craig och de Búrca, EU law, text, cases and materials, s 85.

⁵⁰ Bernitz och Kjellgren, Europarättens grunder, s 34.

⁵¹ Craig och de Búrca, EU law, text, cases and materials, s 270.

⁵² Bernitz och Kjellgren, Europarättens grunder, s 87-88.

⁵³ Se t.ex. mål C-14/83, Von Colson, C-106/89 Marleasing, samt C-28/95 Leur-Bloem.

⁵⁴ Pelin, Internationell skatterätt, s 214.

av ordalydelsen och syftet med bestämmelserna ifråga.⁵⁵ Det kan förstås som att EU-konform tolkning ska ske så länge nationella tolkningsprinciper medger en sådan tolkning av nationell lag.⁵⁶

3.3.1 Något om EU-rättens principer

Förutom de rättsakter som finns inom EU-rätten finns också ett antal EU-rättsliga principer vilka återkommande åberopas som rättskällor. Allmänna principer har tveklöst en större betydelse inom EU-rätten än i svensk rätt.⁵⁷ EU:s allmänna principer har ofta sitt ursprung i medlemsstaternas nationella rättsordningar eller i fördragen och principerna har blivit en del av EU-rätten genom domstolens återkommande applicering av dem. Vissa av principerna är kodifierade⁵⁸ medan andra framgår av rättspraxis⁵⁹ och de kan närmast hänföras till primärrätten vilket innebär att de har samma rättskällevärde som fördragen. Finner domstolen att en sekundärrättslig regel är oförenlig med en allmän, grundläggande princip få regeln således stå tillbaka.⁶⁰ De allmänna rättsprinciperna är bindande för gemenskapens institutioner och även medlemsstaterna måste beakta de allmänna rättsprinciperna när de agerar inom EU-rättens område.

För den här uppsatsen är främst rättssäkerhetsprincipen och principen om berättigade förväntningar relevanta. Rättssäkerhetsprincipen är av största betydelse även i det svenska rättssystemet och den behandlas också under diskussionen om den svenska skatteflyktslagen och legalitetsprincipen i avsnitt 4.2.5. I korthet avser rättssäkerheten att skydda den enskilde från godtycke i rättstillämpningen och innebär också att rättsskipningen ska vara förutsebar, alltså är förutsebarheten en viktig del av rättssäkerhetsprincipen.⁶¹ Principen om berättigade förväntningar medför också en form av krav på förutsebarhet och innebär kort att en enskild ska kunna förvänta sig en viss utgång av ett handlande. Principen kan åberopas i situationer där en enskild fått ett beslut meddelat av en myndighet och t.ex. ska en skattskyldig som fått ett svar på en fråga av Skatteverket kunna lita på att verket står fast vid det beslut de meddelat.⁶²

3.2.2 Harmonisering på skatterättsområdet

EU-rätten har stor inverkan på alla nationella rättsområden, så även på skatterättsområdet. I artikel 113 FEUF finns bestämmelsen om harmonisering på området för indirekta skatter och enligt artikeln ska rådet enhälligt anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen och kan då själva avgöra viken typ av rättsakt som ska reglera frågan. Både området för mervärdesskatt och punktskatter är i hög grad harmoniserade via direktiv.⁶³ Mervärdesskatten är huvudsakligen harmoniserad genom direktiv 2006/112/EG.

På området för direkta skatter finns dock ingen särskild artikel för harmonisering och den allmänna harmoniseringsregeln i artikel 115 FEUF är därför den som styr harmoniseringen på området. Enligt artikeln får rådet, med enhällighet, utfärda direktiv om tillnärmning av lagstiftningen, vilket torde innebära att medlemsstaternas suveräna rätt bara kan begränsas via direktiv och inte via förordningar. Att enhällighet krävs medför också att varje medlemsstat har en vetorätt angående harmoniseringen. Det direkta beskattningsområdet är således principiellt sett en nationell

⁵⁵ Mål C-106/89 Marleasing.

⁵⁶ Ståhl m.fl., EU-skatte rätt, s 36-37.

⁵⁷ Pelin, Internationell skatte rätt, s 198.

⁵⁸ T.ex. legalitetsprincipen, lojalitetsprincipen, likabehandlingsprincipen, subsidiaritetsprincipen och proportionalitetsprincipen, se EUF art. 4 och 5, samt FEUF art. 18.

⁵⁹ T.ex. rättssäkerhetsprincipen och öppenhetsprincipen.

⁶⁰ Bernitz och Kjellgren, Europarättens grunder, s 105.

⁶¹ Ståhl m.fl., EU-skatte rätt, s 49.

⁶² Ibid, s 51.

⁶³ Pahlsson, Konstitutionell skatte rätt, s 52.

angelägenhet, vilket medför att det inom EU finns 27 olika inkomstskattesystem.⁶⁴ Viss harmonisering av den direkta beskattningen har dock skett, främst på företagsbeskattningens område.⁶⁵ Även där harmoniserade regler saknas har EU-rätten dock fått stor betydelse genom bestämmelserna om fördragsfriheterna och den inre marknaden.

3.4 Primärrätten: Fördragsfriheterna och den inre marknaden

En av gemenskapens viktigaste uppgifter är att etablera och upprätthålla en gemensam inre marknad vilken ska omfatta ett område utan inre gränser där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital ska säkerställas.⁶⁶ Fördragen innehåller specifika bestämmelser för de fyra friheterna och alla nationella regler som hindrar rörligheten ska vara förbjudna.⁶⁷ Utöver de specifika bestämmelserna finns också ett allmänt diskrimineringsförbud som stadgar att all diskriminering på grund av nationalitet ska vara förbjuden. Det allmänna diskrimineringsförbudet är dock sekundärt i förhållande till de specifika bestämmelserna då EU-domstolen utläser ett diskrimineringsförbud även ur dem.⁶⁸

Således kan det sägas finnas två huvudmetoder för att säkra den fria rörligheten, ett diskrimineringsförbud och ett förbud mot ickediskriminerande restriktioner som negativt särbehandlar gränsöverskridande förhållanden och därmed hindrar den fria rörligheten.⁶⁹ Sammantaget innebär bestämmelserna att alla nationella regler som kan tänkas inskränka den fria rörligheten eller diskriminera ett subjekt på grund av nationalitet är fördragsstridiga och i enlighet med EU-rättens överstatlighet får sådana nationella regler inte tillämpas. För att åtnjuta fördragets skydd krävs dock att någon av fördragsfriheterna faktiskt har utnyttjats, d.v.s. det måste föreligga ett gränsöverskridande moment. Finns det ett gränsöverskridande moment spelar det dock ingen roll hur stort eller litet hindret ifråga är, det kan ändå angripas.⁷⁰

Eftersom området för direkta skatter ligger inom medlemsstaternas kompetens var det länge uppfattningen att fördragen inte var tillämpliga på de interna inkomstskattelagarna. Mål C-270/83 *Avoir Fiscal* kom dock att ändra på detta. Domstolen slog här för första gången fast att medlemsstaterna måste iaktta gemenskapsrätten vid utövandet av den direkta beskattningen, även om den primärt tillhör deras kompetens.⁷¹ I målet konstaterades att en skatteregel som stred mot etableringsfriheten kunde angripas med stöd av fördraget och domstolen har i senare avgöranden utvecklat sin praxis till att gälla samtliga friheter.⁷² Domstolen tolkar således fördraget så att även primärrättsliga regler om den fria rörligheten och icke-diskriminering inskränker staternas rätt att beskatta och EU-rättens friheter ska garanteras även inom de områden som inte är harmoniserade.⁷³ Utvecklingen kan därför ses som en form av indirekt harmonisering av den direkta beskattningen via praxis. Svenska skatteregler har upprepade gånger kommit att underkännas för att de strider mot den fria rörligheten och det gäller särskilt regler för att förhindra internationell skatteflykt då de påverkar rörligheten i högre grad än andra bestämmelser.⁷⁴

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ Moder/dotterbolagsdirektivet (90/435/EG), Sparanddirektivet (2003/48/EG), Rännte/royaltydirektivet (2003/49/EG), samt Fusionsdirektivet (2009/133/EG).

⁶⁶ Se art. 3(2) EUF samt art. 28 FEUF.

⁶⁷ Se art. 28, 30, 34, 35, 45, 56, och 63 FEUF.

⁶⁸ Pahlsson, *Konstitutionell skatterätt*, s 58, samt Ståhl m.fl., *EU-skatterätt*, s 71. Det allmänna diskrimineringsförbudet återfinns i art. 18 FEUF.

⁶⁹ Pahlsson, *Konstitutionell skatterätt*, s 56.

⁷⁰ Ståhl m.fl., *EU-skatterätt*, s 71-72.

⁷¹ Pahlsson, *Konstitutionell skatterätt*, s 60.

⁷² Ståhl m.fl., *EU-skatterätt*, s 70. Se också t.ex. mål C-279/93 *Schumacker* och C-250/95 *Futura*.

⁷³ Pelin, *Internationell skatterätt*, s 226.

⁷⁴ Ibid, s 234.

3.4.1 Rättfärdigande av inskränkningar

De EU-rättsliga reglerna om den fria rörligheten är inte ovillkorliga och nationell reglering som inskränker rörligheten kan under vissa förutsättningar rättfärdigas. Ett antal undantag stadgas direkt i fördragen och dessutom har ett antal rättfärdigandegrunder vuxit fram i praxis, den så kallade rule of reason doktrinen. De undantag som är utsatta i fördraget utgör inskränkningar av den fria rörligheten i syfte att säkerställa nationella intressen rörande allmän ordning, säkerhet och hälsa.⁷⁵ På skatterättsområdet är dock nämnda undantag i regel inte aktuella och skatteregler som inskränker rörligheten kan därmed bara accepteras enligt doktrinen.

Rule of reason doktrinen är en acceptansgrund för inskränkningar i den fria rörligheten som har utvecklats i praxis. I mål C-55/94 Gebhard uttalade domstolen att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva fördragets friheter kan vara förenliga med EU-rätten om de tillämpas på ett ickediskriminerande sätt, är motiverade av ett tungt vägande samhällsintresse, är ägnade att säkerställa förverkligandet av den eftersträvade målsättningen samt inte går utöver vad som är nödvändigt för att tillgodose intresset (proportionalitet). Prövningen i EUD går till så att domstolen prövar om fallet omfattas av någon av fördragets friheter, alltså om en frihet har utnyttjats. Om så är fallet prövas om den nationella regeln i fråga utgör ett hinder för den fria rörligheten. Finner domstolen att regeln utgör ett hinder blir nästa steg att undersöka om regeln ändå kan rättfärdigas, antingen med rättfärdigandegrunderna som återfinns i fördragen eller via rule of reason doktrinen.

De regler som domstolen hittills ansett vara möjliga att rättfärdiga på skatterättsområdet är främst regler för att motverka skatteflykt,⁷⁶ regler som strävar efter en ändamålsenlig fördelning av skattebaserna mellan medlemsstaterna,⁷⁷ samt skattesystemets inre sammanhang.⁷⁸ Även behovet av en effektiv skattkontroll kan vara en möjlig grund.⁷⁹ Det är dock viktigt att notera att den praxis som finns på området är restriktiv och det är endast i undantagsfall som restriktioner accepterats, även om domstolen i flera fall uttalat att hinder principiellt sätt kan rättfärdigas utifrån nämnda grunder. De olika rättfärdigandegrunderna går in i varandra och i mål C-446/03 Marks & Spencer gjorde domstolen en helhetsbedömning av de åberopade rättfärdigandegrunderna på ett sätt som inte tidigare skett.⁸⁰ Domstolen har också uttalat att ett antal grunder över huvud taget inte kan rättfärdigas via rule of reason. Dessa är exempelvis önskan att skydda den nationella skattebasen,⁸¹ att den diskriminerade åtnjuter andra skattefördelar⁸² eller administrativa skäl.⁸³

⁷⁵ Se FEUF art. 45.3, 52.1, 62 samt 65. Observera dock att enligt art. 65 som rör fri rörlighet för kapital nämns enbart allmän ordning och allmän säkerhet.

⁷⁶ Se t.ex. mål C-264/96 ICI samt C-436/00 X och Y.

⁷⁷ Se t.ex. mål C-168/01 Bosal Holding, C-446/03 Marks & Spencer samt C-231/05 Oy AA.

⁷⁸ Se t.ex. mål C-204/90 Bachmann, C-319/02 Manninen samt C-418/07 Papillon.

⁷⁹ Ståhl m.fl., EU-skatterätt, s 156. Se även mål C-250/95 Futura.

⁸⁰ En liknande sammanslagning gjordes också i mål C-231/05 Oy AA där domstolen fann att behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, tillsammans med behovet att förhindra skatteflykt kunde rättfärdiga regler som inskränkte etableringsfriheten.

⁸¹ Se t.ex. mål C-294/97 Eurowings, samt C-136/00 Danner.

⁸² Se t.ex. mål C-330/91 Commerzbank.

⁸³ Se t.ex. mål C-279/93 Schumacker.

4. Skatteflyktsbekämpning i Sverige

4.1 Inledning

Skatteanspråken är omfattande i Sverige och vi bedöms ha ett av de högsta skattetrycken bland OECD länderna.⁸⁴ Det höga skattetrycket medför att incitamentet till att genomföra skatteflyktsförsök kanske är högre i Sverige än i andra länder runt om i världen. Det är också tillåtet för de skattskyldiga att till viss del planera sin ekonomi utifrån skattemässig synpunkt och med denna möjlighet följer försök att minimera eller helt undgå skattebetalning på ett sätt som kanske inte var avsett.⁸⁵

Som redan nämnts kan skatteflykt motarbetas på olika sätt och olika nivåer, exempelvis via praxismetoder, stopplagstiftning och generalklausuler, eller genom att eftersträva ett genomtänkt och neutralt skattesystem.⁸⁶ I Sverige bekämpas skatteflykt både preventivt och repressivt och vi har dels specifika skatteflyktregler så som skalbolagsregler och bestämmelser om CFC-bolag, samt en lagstiftad generalklausul i skatteflyktslagen. En ytterligare förekommande metod för att motverka skatteflykt runt om i världen är praxismetoden. Det har pågått en debatt i Sverige om ifall den så kallade genomsynsmetoden, där man ser till transaktionens verkliga innebörd, eventuellt kan användas som en praxismetod mot skatteflykt här, åsikterna om detta går dock isär.

I det här kapitlet presenteras de repressiva metoder som tillämpas mot skatteflykt i Sverige, främst med fokus på skatteflyktslagen. Uppsatsens omfattning tillåter inte en genomgång av de preventiva metoderna så som skattesystemets allmänna utformning eller stopp och speciallagstiftning och jag kommer därför inte att behandla dessa närmre.

4.2 Skatteflyktslagen

4.2.1 Historik

Den svenska skatteflyktslagen infördes för första gången 1980 efter att en generalklausul som åtgärd mot skatteflykt varit omdebatterad i många år.⁸⁷ Förslaget lades fram av en arbetsgrupp inom företagsbeskattningen 1975 och en viktig anledning till lagens införande var att special och stopplagstiftning länge och i stor utsträckning hade tillämpats på skatterättsområdet vilket, enligt lagens utredningsgrupp, fått till följd att nya lagändringar ofta krävdes då lagstiftningen kringgicks på nya sätt. Vidare kunde staten bara ingripa i efterhand när luckorna upptäckts och utnyttjats och resultatet blev en invecklad och svårtillgänglig skattelagstiftning.⁸⁸ Den första skatteflyktslagen innehöll fyra rekvisit som innebar (1) att det aktuella förfarandet skulle innebära en omväg i förhållande till det förfarande som kunde anses ligga närmast till hands, (2) förfarandet skulle innebära en väsentlig skatteförmån, (3) skatteförmånen skulle kunna antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet och (4) en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot grunderna för bestämmelserna som skulle tillämpas om förfarandet lades till grund för taxeringen.⁸⁹

⁸⁴ År 2009 bedömdes Danmark ha det högsta skattetrycket, följt av Sverige, se <http://www.ekonomifakta.se/sv/Fakta/Skatter/Skattetryck/Skattetryck-i-Sverige-och-internationellt/>.

⁸⁵ Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s 21.

⁸⁶ Att eftersträva ett neutralt skattesystem som minskar skatteflyktsmöjligheterna var en viktig målsättning med 1990 års skattereform, se Bergström, Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt, Skattenytt 1992, s 597.

⁸⁷ Redan 1928 års bolagsskatteberedning tog upp problemet med skatteflykt och menade att det skulle bli nödvändigt att införa åtgärder för att förhindra att skattskyldiga använde skattelagstiftningen för att uppnå skattefördelar som inte var avsedda. Beredningen föreslog också en lagregel enligt vilken en åtgärd med skatterättslig betydelse skulle bedömas efter sin verkliga innebörd. Se Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 90, samt SOU 1931:40 s 9, 20-21 samt 61.

⁸⁸ Se SOU 1975:77, s 7, samt Prop. 1996/97:170 s 8-9.

⁸⁹ Prop. 1980/81:17 s 3, samt lag (1980:865) mot skatteflykt.

Den nya lagen visade sig dock vara alltför snäv och uppfyllde inte de förhoppningar i effektivitetsavseende som funnits i lagens tillträde. Till exempel kom den aldrig att prövas av Regeringsrätten och 1983 ändrades lagen genom att omvägsrekvisitet togs bort för att göra tillämpningsområdet mindre snävt. Vidare ändrades att skatteförmånen skulle vara det avgörande skälet för förfarandet till att det skulle utgöra det huvudsakliga skälet.⁹⁰ Lagens vara eller icke vara fortsatte dock att vara ett omdebatterat ämne och den fick mycket kritik ur rättssäkerhetssynpunkt. När lagen först infördes var också dess tillämpning tidsmässigt begränsad till år 1985 och den skulle följas och utvärderas av Justitiekanslern, en utvärdering som sedan skulle ligga till grund för en eventuell förlängning av lagens tillämpning.

Justitiekanslern, som gjorde två utvärderingar, en 1985 och en 1988, ansåg dock inte att lagen skulle leda till att rättssäkerheten och förutsebarheten äventyrades och lagens tillämpning ansågs vara präglad av stor försiktighet.⁹¹ Lagen förlängdes således gång på gång fram till 1992 då kritiken ur rättssäkerhetssynpunkt ledde till att lagen upphävdes av den borgerliga regeringen, med verkan från första januari 1993.⁹² Lagen återinfördes dock igen 1995, efter ett regeringsskifte, med endast mindre redaktionella ändringar då den tillträdde regeringen inte ansåg att skälen för lagens upphävande var övertygande eller att några negativa aspekter hade kunnat bevisas.⁹³

Efter lagens återinträde startade återigen en översyn och efter ett antal ändringar som bland annat innebar en lättnad för den skattskyldige i det att rekvisitet rörande skatteförmånen ändrades från ”en inte oväsentlig skatteförmån” till ”en väsentlig skatteförmån”, fick lagen sin nuvarande lydelse som är tillämplig på transaktioner genomförda efter 1 januari 1998.⁹⁴ Även rekvisitet att förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder ändrades till att det skulle strida mot lagstiftningens syfte och rekvisitet ”det huvudskaliga skälet för förfarandet” ersattes med ”det övervägande skälet för förfarandet”. Det senare kan ses som en skärpning ur effektivitetssynpunkt och orsaken till ändringen var också att rekvisitet ansågs ha varit alltför snävt.⁹⁵ Det kan slutligen noteras att på flera ställen i propositionen till den nya lagen understryks vikten av att beakta en avvägning mellan effektivitet och rättssäkerhet samt förutsebarhet.⁹⁶

4.2.2 Tillämpningsområde

Skatteflyktslagens tillämpningsområde framgår av lagens 1§ och där stadgas att lagen är tillämplig på statlig och kommunal inkomstskatt samt statlig förmögenhetsskatt. Lagens tillämpningsområde har från första början varit begränsat till att gälla enbart vissa skatter och vid lagens införande diskuterades ifall den skulle omfatta fler områden, inklusive mervärdesskatten. Motiveringen till att tillämpningsområdet slutligen begränsades var att lagen endast skulle omfatta områden där förhandsbesked kunde begäras samt att de utredningar som gjorts på området var begränsade till inkomstskattens område.⁹⁷ Genom åren har en utvidgning av tillämpningsområdet till att även gälla de indirekta skatterna diskuterats, men en utvidgning har inte ansetts nödvändig, främst för att skatteflykt ansågs vara relativt ovanligt och således inte ett stort problem inom dessa områden.⁹⁸

⁹⁰ Prop. 1982/83:84, s 1-2 samt 9.

⁹¹ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 92, samt Prop. 1996/97:170, s 19-22 samt 34.

⁹² Prop. 1996/97:170, s 15. Att skattereformen och de sänkta skattesatserna hade fått till följd att intresset av skatteundandragande transaktioner minskat och att motivet för att ha kvar lagen därför inte hade samma tyngd framfördes också som orsak, se Prop. 1992/93: 127, s 49.

⁹³ Prop. 1996/97:170, s 15, samt Prop. 1994/95:209, s 34.

⁹⁴ Prop. 1996/97:170, s 45.

⁹⁵ Prop. 1996/97:170, s 43.

⁹⁶ Se Prop. 1996/97:170, s 1,14,19, samt 34-37.

⁹⁷ Prop. 1980/81:17, s 17, samt Prop. 1996/97: 170, s 46-47.

⁹⁸ Prop. 1996/97:170, s 46-47, SOU 1989:81, s 67-68, samt SOU 1996:44, s 138-141.

4.2.3 Utformning

Vad gäller skatteflyktslagens utformning så består lagen i huvudsak av en generalklausul, vilken också kan sägas utgöra den tekniska definitionen av skatteflykt i Sverige. Generalklausulen återfinns i lagens 2 § och lyder som följer;

”2 § Vid taxeringen ska hänsyn ej tas till rättshandling, om

rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,

skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och

en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.”

Lagen innehåller således fyra rekvisit: skatteförmånsrekvisitet, medverkanderekvisitet, avsiktsrekvisitet och rekvisitet lagstiftningens syfte. Alla fyra rekvisiten måste vara uppfyllda för att lagen ska kunna tillämpas. Det krävs också att den skattskyldige företagit en rättshandling och ren passivitet kan inte innebära skatteflykt.⁹⁹

Det första rekvisitet föreskriver att det, genom rättshandlingen, ska ha uppstått en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Det framgår av förarbetena att en skatteförmån har uppstått om förfarandet leder till en fördel i jämförelse med det förfarande som ligger närmast till hands.¹⁰⁰ I propositionen till den nuvarande lagen uttrycks ”Vad som avses med skatteförmån är helt enkelt undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd.” Vad som utgör en väsentlig förmån bestäms inte av en fast beloppsgräns då förändringarna i penningvärdet ansetts göra en sådan gräns olämplig och bedömningen har därför överlåtits till praxis. Det sägs dock att skatteflyktslagen ska användas endast om det undandragna beloppet påtagligt överstiger belopp som innan 1998 års lagändring betraktas som ej oväsentliga.¹⁰¹

Rekvisitet skatteförmån är inte ägnat att orsaka några större svårigheter och verkar heller inte ha varit problematiskt att tillämpa för domstolarna. Rekvisitet har dock kritiserats i doktrin som oklart och svårt att förstå. Hultqvist menar att det är svårt att förstå lagen på annat sätt än att en relation mellan en taxering enligt lagstiftningen och en taxering enligt dess grunder måste förutsätta att det förfarandet som ska jämföras måste strida mot lagens grunder för att en skatteförmån överhuvudtaget ska uppstå.¹⁰²

Enligt det andra rekvisitet krävs att den skattskyldige själv, direkt eller indirekt, medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna. Indirekt medverkan kan innebära att den skattskyldige erhållit förmånen genom en ställföreträdare, en familjemedlem, ett liknande subjekt vars inkomst beskattas hos den skattskyldige, eller en person som den skattskyldige haft påtaglig möjlighet att påverka, exempelvis ett handelsbolag eller aktiebolag.¹⁰³ Det är dock ett krav att skatteförmånen

⁹⁹ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 698.

¹⁰⁰ Prop. 1980/81:17, s 28.

¹⁰¹ Prop. 1996/97:170, s 45.

¹⁰² Hultqvist, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, SvSkT, 2005, s 307.

¹⁰³ Prop. 1996/97:170, s 42.

tillkommer den skattskyldige själv. Skatteförmånen ska också ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Det innebär att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse ska anses väga tyngre än övriga skäl som kan ha föranlett den skattskyldiges handlande. Har den skattskyldige andra skäl, t.ex. affärsmässiga eller organisatoriska, som anses väga tyngre än att erhålla skatteförmånen ska generalklausulen inte tillämpas.¹⁰⁴ Att avsiktsrekvisitet ska bedömas objektivt betyder att det är hur den skattskyldiges avsikt ter sig för en utomstående som blir avgörande.¹⁰⁵

Det sista rekvisitet är kanske det som orsakat störst bryderier och svårigheter vid tillämpningen av skatteflyktlagen.¹⁰⁶ Rekvisitetet kräver att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte och det uttalas i förarbetena att det främst är det sista rekvisitet som inte varit uppfyllt i fall där lagen inte ansetts tillämplig.¹⁰⁷ Vad gäller lagstiftningens syfte framgår det av förarbetena att bestämningen av detta bör ske med utgångspunkt i bestämmelsernas allmänna utformning, med vilket avses lagstiftningens allmänna principer, samt i de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.¹⁰⁸ Det är alltså i första hand utformningen och syftet bakom lagbestämmelserna i fråga och inte lagmotiven som ska användas som underlag vid prövningen utifall de utnyttjats eller kringgåtts på ett av lagstiftaren inte avsett sätt. Det framgår dock av förarbetena att det inte är uteslutet att det vid fastställandet av vad som kan anses strida mot lagstiftningens syfte kan hämtas ledning från motiven om oklarheter fortfarande kvarstår efter en granskning av lagtexten.¹⁰⁹

För en tillämpning av skatteflyktlagen är det alltså nödvändigt att kunna fastställa lagstiftningens syfte, om inte detta är möjligt brister förutsättningarna för att tillämpa lagen. Det förefaller som om det många gånger kan vara svårt att identifiera ett syfte med de aktuella bestämmelserna som då ska vara vidare än bestämmelsernas faktiska räckvidd, eftersom att det aktuella förfarandet inte fångas upp av bestämmelserna i första steget. Förfarandet ska nämligen anses strida mot bestämmelsernas syfte, så som det framgår av lagtexten. Holstad anser att detta beror på att syftet med lagstiftningen ska härledas ur dess utformning och därför kan bestämmelserna endast sällan anses ha ett syfte som är vidare än dess faktiska räckvidd.¹¹⁰ Av andra författare anses rekvisitetet vara naturligt eftersom definitionen av en skatteflyktstransaktion ofta beskrivs just som ett förfarande som strider mot lagstiftningens syfte och att rekvisitetet således hänger ihop med den allmänna definitionen av skatteflykt.¹¹¹ Det kan poängteras att det återkommande uttalas i förarbetena att vikt ska läggas vid om den ifrågakvarande transaktionen var avsedd och förutsedd av lagstiftaren.¹¹² Det förutsätter dock att man kan avgöra vilka förfaranden lagstiftaren kan ha tänkas förutsett, samt identifiera vem lagstiftaren faktiskt är, i doktrin har detta kritiserats för att bygga på fiktion.¹¹³

Rättsföljden av en tillämpning av skatteflyktlagen framgår av lagens 3 §. Häri föreskrivs två olika situationer, dels när ett alternativt förfarande saknas då taxeringen ska ske genom att man bortser från den gjorda transaktionen, dels när den skattskyldiga kan anses använt en omväg jämfört med vad som kan anses ligga närmast till hands i den aktuella situationen, i sådana fall ska taxeringen göras som om det senare förfarandet hade valts. Omvägsrekvisitet fanns med i den ursprungliga

¹⁰⁴ Prop. 1996/97:170, s 44.

¹⁰⁵ Prop. 1982/83:84, s 17-18.

¹⁰⁶ Hultqvist, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, SvSkT 2005, s 308, samt Gäverth, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor, s 243.

¹⁰⁷ Prop. 1996/97:170, s 38.

¹⁰⁸ Prop. 1996/97:170, s 39-40.

¹⁰⁹ Ibid, s 40, samt Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 700.

¹¹⁰ Holstad, Skatteflyktlagen - har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?, SN 2010, s 302-303.

¹¹¹ Se Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 107.

¹¹² Se t.ex. prop. 1980/81:17, s16, SOU 1996:44, s 93, samt prop. 1996/97:170, s 10-13.

¹¹³ Hultqvist, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, SvSkT 2005, s 311.

utformningen av skatteflyktslagen men togs bort 1983.¹¹⁴ Det har dock fortfarande betydelse för taxeringen på så vis att om en mängd transaktioner vilka ingår i en serie, resulterar i ett bestämt ekonomiskt resultat, ska det undersöka om det varit möjligt att nå samma resultat på ett enklare sätt. Slutligen finns det en möjlighet att uppskatta skatteunderlaget till ett skäligt belopp om resultatet av det föreskrivna tillvägagångssättet skulle leda till ett oskäligt resultat, eller om de andra metoderna inte kan tillämpas.

Till sist föreskriver 4 § i lagen att den ska tillämpas först av förvaltningsrätten, efter framställning av Skatteverket och således kan inte Skatteverket självt tillämpa lagen. Det innebär att det är en annan instansordning vid tillämpning av skatteflyktslagen än vad som normalt gäller vid skattemål.

4.2.4 Praxis- exempel på tillämpning av skatteflyktslagen

Skatteflyktslagen har prövats sparsamt och tillämpats endast i ett fåtal fall. Motiveringar till varför lagen inte ansetts tillämplig i andra fall har också ofta saknats.¹¹⁵ Anledningen till att lagen har prövats så pass sparsamt ligger förmodligen i inställningen till en generalklausul som repressiv metod mot skatteflykt och i den kritik som lagen fått för att inte vara förenlig med grundläggande krav på rättssäkerhet och legalitet. Lagen har också varit svår att tillämpa främst med tanke på det fjärde rekvisitet som kräver att man fastställer lagstiftningens syfte med utgångspunkt i de aktuella bestämmelserna, något som inte alltid är helt lätt. Det verkar dock som om ett skifte i den sparsamma tillämpningen av lagen håller på att ske då den har tillämpats fler gånger de senaste åren än från det att den trädde i kraft fram till mitten av 2000-talet. I doktrin förs också en diskussion om ett trendbrott vad gäller lagens tillämpning.¹¹⁶ Nedan följer de fall där RR har tillämpas skatteflyktslagen och ett par belysande fall då den ej ansetts tillämpbar.

I RÅ 1998 not. 195 tillämpades den nya skatteflyktslagen för första gången. I målet hade ett konvertibelt vinstandelslån utgivits av ett aktiebolag och innehavarna av lånet ville göra avdrag för erlagd ränta. Bolagets avkastning gick i princip oavkortat till de personer som innehade vinstandelslånen vilka också kontrollerade företaget via en stiftelse. RR ansåg att det faktum att innehavarna skulle ha visst inflytande via stiftelsen gjorde att vinstandelslånen snarare var att se som aktier och det ansågs strida mot lagstiftningens syfte att medge avdrag för räntan. Eftersom även skatteflyktslagens övriga rekvisit ansågs uppfylla kunde lagen tillämpas på förfarandet.

RÅ 2000 ref. 21 I och II rörde två liknande situationer där försök gjordes att kringgå koncernbidragsreglerna. I de aktuella koncernerna fanns både vinstgivande bolag och förlustbolag och syftet med de gjorda transaktionerna var att skapa en situation som inte omfattades av koncernbidragsreglerna så att vinsterna kunde utjämnas genom sådana bidrag. Detta uppnåddes dels via ett kommissionärsförhållande och dels genom att børsintroducera ett av bolagen (de spärrar som fanns inträdde inte vid en børsintroduktion). Det konstaterades i det första fallet att syftet med reglerna om spärrtid var att handel med förlustbolag skulle undvikas. Att använda ett förfarande som innebar kringgående av spärreglerna skulle därför strida mot syftet med reglerna. I det andra målet konstaterades att syftet med koncernbidragsreglerna var att skattetrycket inte ska bli hårdare bara för att en koncern driver verksamheten i flera företag istället för i ett. Då dotterbolaget efter transaktionen skulle avyttras ansågs detta strida mot syftet med reglerna. RR fann således i båda fallen att transaktionerna var skattemässigt möjliga och inte stred mot reglernas ordalydelse, men mot dess syfte. Skatteflyktslagen fanns därför vara tillämplig.

¹¹⁴ Prop. 1982/83:84, s 2.

¹¹⁵ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 113.

¹¹⁶ Holstad, Skatteflyktslagen - har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya fall från Regeringsrätten?, SN 2010, s 294.

I RÅ 2001 ref. 66 som gällde underprisöverlåtelse av ett svenskt aktiebolag från en person bosatt i Sverige till ett utländskt aktiebolag, kontrollerat av densamme, befanns inte skatteflyktslagen vara tillämplig eftersom lagstiftaren utförligt hade reglerat vilka situationer som skulle medföra beskattning. De aktuella transaktionerna låg utanför den regleringen och kunde därför inte anses strida mot lagstiftningens syfte.

RÅ 2002 ref. 24 gällde ett kommunalägt bolag som genom en riktad aktieemission skulle komma att äga tillräckligt stor andel av aktierna i ett annat bolag för att det skulle vara möjligt att ge koncernbidrag mellan bolag. De övriga aktieägarna förvärvade konvertibla skuldebrev och det konstruerade ägarförhållandet skulle bara gälla under den tid som krävdes för att koncernbidrag skulle kunna lämnas och sedan återgå till de ursprungliga förhållandena. Detta betydde att inflytandet i bolaget i praktiken var detsamma som innan även om några ägare på papperet tillfälligt minskade sin ägarandel. RR ansåg att koncernbidrag rent faktiskt kunde lämnas, men fann skatteflyktslagen vara tillämplig. Transaktionerna innebar att syftet med koncernbidragsreglerna kringgicks eftersom ägarinflytandet i realiteten var detsamma och de båda företagen inte framstod som en enhet utan som två fristående företag. Det skulle därför strida mot syftet med koncernbidragsreglerna att tillåta bidrag.

Det senare målet RÅ 2006 not. 89 liknar ovanstående fall och hänvisningar har gjorts till det tidigare avgörandet. Den viktigaste skillnaden i det senare målet var att ägarförändringen inte var tidsbegränsad. RR ansåg dock inte att detta hade någon betydelse eftersom transaktionernas effekt i vilket fall strider mot lagstiftningens syfte.

RÅ 2007 not. 65 gäller ytterligare ett fall rörande koncernbidragsreglerna. RR fann ännu en gång att skatteflyktslagen var tillämplig när äganderätten av ett bolag var fördelad mellan två andra bolag på ett sådant sätt att koncernbidragsrätt skulle uppstå, trots att det i ett aktieägaravtal hade slagits fast att övergripande beslut skulle tas i enighet mellan de två bolagen. Inflytandet låg alltså inte huvudsakligen hos det ena bolaget och aktieinnehavet var en konstruktion för att koncernbidragsrätt skulle erhållas.

I RÅ 2007 ref. 85 fanns inte skatteflyktslagen vara tillämplig på ett förfarande där dubbelbeskattningens ena led undveks. I målet hade ett investmentbolag till marknadsvärde sålt aktier i ett dotterbolag till ett annat dotterbolag. Köpet finansierades med lån från investmentbolaget och räntorna med koncernbidrag från andra dotterbolag. RR fann inte att transaktionerna stred mot lagstiftningens syfte och utgången i målet har istället medfört stopplagstiftning mot räntesnurror.¹¹⁷

RÅ 2009 ref. 31 avsåg interna aktieöverlåtelser i syfte att undgå fämansföretagsreglerna i 57 kap. IL och den avgörande frågan var om skatteflyktslagens fjärde rekvisit kunde anses vara uppfyllt. SRN anförde att de ifrågavarande bestämmelsernas syfte kan utläsas direkt ur bestämmelserna och innebär att fämansföretagarens arbetsinsats inte ska beskattas som inkomst av kapital utan som inkomst av tjänst. De skattskyldiga hade genom interna aktieöverlåtelser åstadkommit att inkomster som typiskt sett skulle tjänstebeskattas undgick denna beskattning. Nämnden ansågs att skatteflyktslagen var tillämplig och RR ändrade inte nämndens motivering.

RÅ 2009 ref. 47 II rörde en fysisk person, bosatt i Sverige, som ägde samtliga aktier i ett luxemburgskt bolag, vilket i sin tur ägde samtliga aktier i ett svenskt bolag (AB 1). Det svenska bolaget köpte sedan upp ett annat svenskt bolag (AB 2). Ägaren till det luxemburgska bolaget

¹¹⁷ Se Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 704.

förvärvade samtidigt med köpet av AB 2, för 10 000 kr, rätten till återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott till detta bolag med ett nominellt värde på 17 417 000 kr. Ett koncernbidrag lämnades sedan till AB 2, vilket möjliggjorde en återbetalning av 1 000 000 kr av aktieägartillskottet till den svenska ägaren, vilken redovisade återbetalningen som inkomst av kapital. SKV ansåg istället att återbetalningen skulle beskattas som utdelning, vilket RR inte ansåg vara möjligt. Domstolen fann dock att en liknande beskattning kunde ske med hjälp av skatteflyktslagen. Motiveringen var att rätten till återbetalning av aktieägartillskottet endast hade ett värde på grund av personens inflytande i AB 2 och den gjorda utdelningen hade inte varit möjlig om detta bolag inte hade tillförts ett koncernbidrag från andra bolag kontrollerade av samma person. Vidare framhölls att det egentliga skälet var att kunna lyfta vinstmedel från koncernen och att dessa skulle beskattas i inkomstslaget kapital istället för som tjänsteinkomster.¹¹⁸

RÅ 2009 not. 86 rörde underprisöverlåtelse av fastigheter till ett antal nybildade handelsbolag. Underprisöverlåtelserna medförde att fastighetsbolaget som ägde fastigheterna minskade i värde och då detta bolag hade överförts från ägarbolaget och blivit lagertillgång hos ett förvärvande bolag kunde dess värde skrivas ned och utgöra en avdragsgill nedskrivning. Handelsbolagen som ägdes till 1% av fastighetsbolaget och 99% av det förvärvande bolaget avyttrades sedan med vinst. Den skattepliktiga vinsten som uppstod kunde då kvittas mot den avdragsgilla nedskrivningen så att ett nollresultat uppstod. RR fann att skatteflyktslagen var tillämplig och framförde att det aktuella förfarandet innebar att en särskild rätt till avdrag skapades vilket medförde en skattelättnad. Underprisöverlåtelserna gjordes inte heller i syfte att skapa ett tillskott som skulle användas för att driva näringsverksamhet då handelsbolagen endast hade bildats för att säljas. Därmed fann rätten att förfarandet stred mot syftet med reglerna om underprisöverlåtelse.

I RÅ 2009 not. 88 planerades en underprisöverlåtelse till ett handelsbolag som ägdes av utländska koncernbolag. Handelsbolaget skulle sedan överlåtas till marknadspris till ett svenskt bolag i samma koncern. Försäljningen från de utländska bolagen var inte skattepliktig i Sverige eller i utlandet och medförde således att obeskattade tillgångar kunde föras ut ur landet. Om underprisöverlåtelserna hade skett direkt till det svenska bolaget hade överlåtaren blivit uttagsbeskattad då det förvärvande bolaget hade underskott som var koncernbidragsspärrade och omvägen över de utländska bolagen förhindrade att beskattning av övervärdet utlöstes. RR fann att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet och framhöll att omvägen var meningslös om man bortsåg från den skattemässiga vinsten. Taxering på grundval av förfarandet skulle därför strida mot reglerna om underprisöverlåtelse.

I RÅ 2009 not. 201 skulle ett koncernbolag säljas. Bolaget hade dock ett underskott och innan försäljningen skulle underskottet, genom ett koncernbidrag, överföras till ett annat koncernbolag. Skatteflyktslagen hade tidigare ansetts vara tillämplig på förfaranden som innebar att underskott skapades genom koncernbidrag hos bolag som skulle säljas.¹¹⁹ I det aktuella fallet var det dock inte frågan om att underskottet skulle lämna koncernen utan underskottet skulle flyttas från det bolag som skulle säljas. SRN ansåg dock att förfarandet i praktiken medförde en möjlighet till resultatutjämning efter att koncernförhållandet upphört och hänvisade till tidigare avgöranden där RR ansett att koncernbidrag stred mot syftet med koncernbidragsreglerna och att skatteflyktslagen

¹¹⁸ Jämför dock med RÅ 2009 ref. 47:1 där ett liknande förfarande var för handen. I det fallet rörde det sig dock endast om ett bolag som förvärvades av en fysisk person tillsammans med en fordran på samma bolag vilken omvandlades till ett villkorat aktieägartillskott. Ägaren av bolaget började driva konsultverksamhet och tog ut vinsten som rörelsen genererade i form av återbetalning av aktieägartillskottet. KR ansåg inte att en taxering enligt förfarandet kunde anses strida mot lagstiftningens syfte då den skattemässiga behandlingen av återbetalning av villkorade aktieägartillskott var kända för lagstiftaren vid införandet av reglerna och det fjärde rekvisitetet var således ej uppfyllt. RR instämde i bedömningen.

¹¹⁹ RÅ 2000 ref. 21 II (se ovan), samt RÅ 1989 ref. 31.

var tillämplig om ett avdrag medförde att underskott uppkom hos givaren. Avdrag skulle därför inte medges då det medförde ett underskott hos det givande bolaget. RR instämde i domslutet.

RÅ 2010 ref. 51 rörde ett kapitalförsäkringsupplägg som gick ut på att den skattskyldige tecknade en kapitalförsäkring hos ett försäkringsbolag på Bermuda. Försäkringsbolaget köpte i sin tur aktierna i ett företag med säte i Luxemburg (SA 1) som i sin tur förvärvade aktierna i ett annat bolag med säte i Luxemburg (SA 2). Strax därefter bildades ett svenskt bolag (AB) i vilken den skattskyldige arbetade och var ensam styrelseledamot, företaget ägdes dock av SA 2. Drygt ett år senare sålde SA 2 aktierna i AB till en extern köpare. Hela köpeskillingen uppbars av SA 2 och kapitalvinsten var ej skattepliktig i Luxemburg. Skatteverket ville att den skattskyldige skulle beskattas för den kapitalvinst som SA 2 gjorde vid försäljningen av det svenska bolaget. RR konstaterade att förvärven av aktierna i SA bolagen framstod som praktiskt taget meningslösa vid bortseende från den skatteförmån som förfarandet leder till och denna måste därför anses ha varit det övervägande skälet till förfarandet. De konstaterade också att den skattskyldige medverkat i förfarandet och att den uppnådda skatteförmånen var väsentlig. Angående lagstiftningen syfte framför rätten att den skattskyldige genom förfarandet skapat en möjlighet att ta ut den i bolaget upparbetade vinsten skattefritt. Kapitalvinst eller utdelning på kvalificerade andelar i fåmansföretag skulle vid den aktuella taxeringen ha beskattats i enlighet med 3:12-reglerna och förfarandet innebar således ett kringgående av dessa regler. Att sådan beskattning uteblir måste därför anses strida mot lagstiftningens syfte och skatteflyktslagen var därmed tillämplig på förfarandet.

4.2.5 Legalitetsprincipen och rättssäkerhet, är de grundläggande värdena förenliga med skatteflyktslagen?

I förarbetena till den nuvarande skatteflyktslagen upprepas att en avvägning mellan skatterättslig effektivitet och respekt för skattesystemet samt den enskildes rättssäkerhet och förutsebarhet måste iakttas. Detta innebär delvis att en effektivisering av lagen inte får ske på bekostnad av kraven på rättssäkerhet och förutsägbarhet.¹²⁰ Legalitetsprincipen är en mycket viktig grundläggande princip i det svenska rättssystemet och en viktig del av rättssäkerheten då den skyddar den enskilde från godtycke i rättstillämpningen och innebär att rättsskipningen ska vara förutsebar för denne.¹²¹ På skatterättsområdet innebär principen dels att ingen skatt kan tas ut utan stöd i lag och legalitetsprincipen begränsar följaktligen tolkningsutrymmet inom skatterätten eftersom en fri tolkning kan medföra helt oväntade resultat för den skattskyldige.¹²² Vidare anses legalitetsprincipen innebära ett retroaktivitetsförbud samt att föreskrifter om skattebetalning måste beslutas av riksdagen, vilken inte kan delegera normgivningsmakten på skatteområdet till något annat organ, t.ex. regeringen eller domstolar.¹²³

En följd av legalitetsprincipens krav på bland annat förutsebarhet och stöd i lag har ansetts begränsa möjligheten till analog tillämpning på skatteområdet.¹²⁴ Analogitolkning eller analogislut kan sägas vara för handen när en lagregel inte täcker ett visst förfarande, men förfarandet i fråga ändå ligger så nära de situationer som täcks av lagregeln att en tillämpning av lagrummet kan anses befogad.¹²⁵ Regeringsrätten har i ett par avgöranden intagit ståndpunkten att analogitolkning ej ska tillämpas på skatterättsområdet. Som exempel kan nämnas RÅ 1999 ref. 49 samt RÅ 1999 not. 245 där Regeringsrätten avvisat en analog tillämpning av skattelagstiftning. I det förra anförde domstolen

¹²⁰ Se Prop. 1996/97:170, s 1 och s 34-35, samt SOU 1996:44, s 10.

¹²¹ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 77.

¹²² Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 681.

¹²³ Pahlsson, Konstitutionell skatterätt, s 25, samt Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s 100.

¹²⁴ Se Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 681, samt Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s 66.

¹²⁵ Pahlsson, Konstitutionell skatterätt, s 88.

att rättssäkerhetsskäl talade emot analogislut till det skattskyldiges nackdel. I RÅ 2000 ref. 59 har dock inte heller analogislut till den skattskyldiges fördel accepterats.

Det finns dock en uppfattning i doktrin att skatteflyktslagen förutsätter en analogitolkning, vilket också stöds av vissa uttalanden i lagens förarbeten och lagen har kritiserats härför ända sedan tillkomsten.¹²⁶ Hultqvist anser att andra paragrafens fjärde, svårtillämpade rekvisit ”lagstiftningens syfte” är särskilt problematiskt då han anser att rekvisitet kräver en analogitolkning och att det därför är omöjligt att förutse lagens tillämpning. Hultqvist anser vidare att den skatterättsliga legalitetsprincipen härstammar ur normgivningsmakten och att principen kommer till uttryck i regeringsformen.¹²⁷ Han menar därför att analog tillämpning, vilket sker vid tillämpningen av skatteflyktslagen, strider mot legalitetsprincipen och regeringsformen och att skatteflyktslagen måste stå tillbaka.¹²⁸ Det kan dock uppmärksammas att det råder delade meningar i doktrin både om ifall legalitetsprincipen har kodifierats i regeringsformen och om analog tillämpning av skattelag ska tillåtas.¹²⁹ Vidare kan nämnas att den ändringen av fjärde rekvisitet från ”lagstiftningens grunder” till ”lagstiftningens syfte” som gjordes 1998 delvis syftade till att i större utsträckning spegla lagtexten och undvika att motiven användes vid lagprövningen.¹³⁰

Det kan således hävdas att tillämpning av skatteflyktslagen innebär analog tillämpning av skattelag då rättsföljden blir att vissa transaktioner beskattas, trots att de vid en strikt legalistisk rättstillämpning är skattefria och lagen kan förtjäna kritik härför.¹³¹ Motargumentet till att skatteflyktslagen skulle ge upphov till analog tillämpning och vara en form av normgivningsdelegering till domstolarna är att det vid tillämpning av skatteflyktslagen faktiskt sker en rättstillämpning eftersom skatteflyktslagen utgör lagstiftning. Rosander anser att skatteflyktslagen kan ifrågasättas utifrån legalitetsprincipens värden men anser att delar av skatteflyktsproblematiken glöms bort i diskussionen och att det heller inte har presenterats någon bättre lösning med tanke på effektivitetshänsyn och de alternativ till skatteflyktslagen som kan tänkas vara aktuella.¹³² Hon anser att skatteflyktslagen uppfyller de krav som ställs i regeringsformen på att beskattning ska ha stöd i lag, men håller med om att en lagstiftning med så värdeöppna rekvisit lämnar större utrymme för tolkning hos domstolarna och således förmodligen leder till en lägre förutsebarhet. Hon anser dock att en viss minskad förutsebarhet för den skattskyldige kan vara acceptabel då denne gör försök att kringgå lagstiftningen, vilket förmodligen är ett medvetet risktagande. Det kan därför ifrågasättas om den skattskyldige kan anses ha rätt till samma rättssäkerhet vid genomförande av den typen av rättshandlingar.¹³³

Även Gäverth har uttryckt en liknande åsikt och samma typ av resonemang kan också återfinnas i propositionen till den nuvarande skatteflyktslagen.¹³⁴ Vidare har den skattskyldige, om det misstänks att det tilltänkta handlandet ligger i gråzonen mellan vad som är godtagbart och vad som skulle kunna bedömas som skatteflykt, möjlighet att ansöka om förhandsbesked. Den enskildes rättssäkerhet förstärks således genom möjligheten att få det tilltänkta förfarandet prövat i förväg.¹³⁵

¹²⁶ Se t.ex. prop. 1980/81:17, s 25, samt prop. 1982/83:84, s 19.

¹²⁷ Hultqvist hänvisar här till RF 8:3. Regeringsformen ändrades dock den första januari 2011 och bestämmelserna om att föreskrifter om skatt ska regleras i lag återfinns nu i RF 8:2 och 8:3.

¹²⁸ Hultqvist, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, SvSkT 2005, s 308ff.

¹²⁹ Se Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 682, samt Pahlsson, Konstitutionell skatterätt, s 70.

¹³⁰ Se Betänkande 1997/98: SkU3, Reformerad skatteflyktslag: "*Bakgrunden till denna ändring är enligt propositionen bl.a. behovet av ett förtydligande. Dessutom syftar ändringen till att framhäva att det i första hand är skattebestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som ska vara underlag vid prövningen.*"

¹³¹ Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s 67.

¹³² Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 89.

¹³³ Ibid, s 249.

¹³⁴ Prop. 1996/97: 170, s 34, samt Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn, SN 1996, s 768.

¹³⁵ Prop. 1996/97: 170, s 35.

4.3 Genomsyn och rättshandlingars verkliga innebörd, en svensk praxismetod?

I Sverige kan domstolarna, som ett led i sin tolkning, angripa skenrättshandlingar och oriktigt betecknade rättshandlingar för att omklassificera dem efter den verkliga innebörden som avses med transaktionen och låta den ligga till grund för den slutliga bedömningen i frågan. Detta är ett led i att rättshandlingar civilrättsligt ska bedömas efter sin verkliga innebörd och inte efter den rubricering som avtalsparterna gett rättshandlingen. Detta är viktigt även på skatterättsområdet eftersom lagstiftningen innehåller ett antal civilrättsliga begrepp så som gåva, köp, aktiebolag etc. och de skatterättsliga följderna är knutna till dessa begrepp. Ju starkare en domstol anser sig vara bunden till den civilrättsliga rubriceringen av en transaktion, desto större är risken att den skattskyldige kan utnyttja lagstiftningen på ett ej avsett sätt.¹³⁶

Bedömningen av transaktionens rubricering eller verkliga innebörd har benämnts som att domstolarna omklassificerar rättshandlingen eller använder sig av så kallad genomsyn. Det är en civilrättslig bedömning och vad gäller skenrättshandlingar kan den sägas härstamma från avtalslagens 34§, vilken stadgar att en skenrättshandling inte är giltig mellan parterna, istället gäller vad parterna egentligen avsett, det vill säga den gemensamma partsviljan.¹³⁷ Vad gäller oriktigt betecknade rättshandlingar vars yttre form inte stämmer överens med vad rättshandlingarna egentligen innebär ska inte den civilrättsliga rubriken som avtalet givits vara avgörande. Om det ekonomiska eller affärsmässiga slutresultatet inte stämmer överens med rubriceringen ser domstolarna istället till den verkliga innebörden av parternas avtal och låter den innebörden ligga till grund för den slutliga beskattningen. Skattedomstolarna har därför ansett sig kunna bortse från skentransaktioner vilka saknar verklig innebörd, samt omklassificera rättshandlingar med oriktig benämning och detta är ett allmänt accepterat civilrättsligt synsätt.¹³⁸ Ett exempel på en felaktigt rubricerad handling kan vara när en långtidsuthyrning rubriceras som ett köp.

Under de senare decennierna har det dock pågått en debatt i doktrin ifall en mer långtgående skatterättslig princip om genomsyn kan användas som metod för att angripa skatteflykt och således utgöra en praxismetod mot skatteflykt i Sverige. En praxismetod mot skatteflykt är, som nämnts ovan, en av de vanligaste repressiva metoderna mot skatteflykt och det är möjligt att den kan samexistera med en generalklausul i ett rättssystem. Debatten ifråga uppkom på grund av ett antal avgöranden från Regeringsrätten där domstolen gjort avsteg från rubriceringen av olika rättshandlingar och frågan har varit på vilka grunder domstolen gjort detta. Det verkar vara en allmän uppfattning att Regeringsrättens avgöranden är svårtolkade och att det är svårt att dra några slutsatser i frågan med domarna som utgångspunkt.¹³⁹

Att använda en genomsynsprincip för att motverka skatteflykt när transaktioner är genomförda enbart med skatteeffekten för ögonen skulle innebära att rättshandlingar som civilrättsligt är korrekta kan underkännas för att de genomförts enbart av skatteskal. Den bedömningen skulle då inte stanna vid en ren lagtolkning av vad transaktionerna egentligen innebär, utan en särskild prövning av det ekonomiska innehållet i transaktionerna skulle bli nödvändig. Domstolen ska då pröva den egentliga ekonomiska innebörden, inte bara den civilrättsliga eller om handlingarna fått rätt beteckning, och det skulle således kunna innebära ett ingripande mot skatteflykt i de fall civilrättsligt giltiga handlingar får en av lagstiftaren oförutsedd skatteeffekt som innebär att den

¹³⁶ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 688.

¹³⁷ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 57.

¹³⁸ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 689, samt Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn, Skattenytt 1996, s 731.

¹³⁹ Se vidare diskussion samt vilka avgöranden från RR som nämns i Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 60, Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn, SvSkT, 1996, s 738ff, Gäverth och Möller, Har Regeringsrätten frångått genomsyn?, SN 2007, s 655-661, samt prop. 1996/97:170, s 32.

ekonomiska effekten ej stämmer överens med den civilrättsliga.¹⁴⁰ I diskussionerna råder det delade meningar dels om definitionen av genomsyn och dels om ett sådant förfarande kan sägas tillämpas i Sverige.¹⁴¹ Vidare skiljs ofta genomsyn från skenrättshandlingar då de senare ej har någon bindande rättsföljd.

Gäverth tolkar uttrycket genomsyn som att domstolarna ser igenom det formella och istället försöker hitta den reella innebörden av en serie rättshandlingar. Han skiljer på genomsyn som sker för att finna den verkliga innebörden och på skenrättshandlingar som inte innebär en bindande förpliktelse och anser att domstolen i princip kan bortse från den typen av avtal.¹⁴² Vidare anser han att Regeringsrätten är benägen att se mer ”realistiskt” på avtalskonstruktionerna för att se om dessa, vid sidan av skatteeffekten, fyller någon reell funktion annat än att erhålla en skatteförmån.¹⁴³ Han ser i princip inget hinder mot att med hänvisning till skatterättslig genomsyn underkänna rättshandlingar som utgör en garanterad förlustaffär i fall då detta stått klart för de inblandade och upplägget inte innefattat en teoretisk möjlighet till avkastning på satsat kapital.¹⁴⁴ Gäverth tolkar således domarna som om någon sorts skatterättslig genomsyn och inte en omkvalificering grundad på de civilrättsliga dispositionerna gjorts och anser att det i vissa fall föreligger förutsättningar att tillämpa skatterättslig genomsyn, men att det då måste röra sig om ganska klara fall.¹⁴⁵

I förarbetena till skatteflyktslagen definieras genomsyn som någonting som skiljer sig från skenrättshandlingar, vilka saknar rättverkningar, och genomsyn sägs innebära att ett förfarande eller en transaktion ges en annan innebörd än den som följer av dess formella lydelse. ”En genomsyn kan således inte utmynna i att man helt bortser från vidtagna rättshandlingar. Rättshandlingarna ska i stället ges den eller de rättsverkningar de i realiteten ger upphov till.”¹⁴⁶ Det konstateras också med hänvisning till praxis att enbart de förhållandena att ett förfarande varit förutbestämt och skälet till förfarandet varit att uppnå en viss skatteeffekt inte ensamt utgör tillräcklig grund för att bortse från rättshandlingarnas formella innebörd och således talar det emot en skatterättslig genomsynsmetod.

Rosander konstaterar att det ofta görs en åtskillnad mellan skenrättshandlingar och rättshandlingar med oriktig beteckning där ett verkligt innehåll faktiskt finns. Hon anser dock inte att det är betydelsefullt att göra denna åtskillnad eftersom alla dylika transaktioner ska bedömas utifrån sin verkliga innebörd och skenrättshandlingar och små felrubriceringar kan endast ses som olika ytterligheter på samma skala av felrubricerade handlingar.¹⁴⁷ Vidare anser hon att ett underkännande av transaktioner där den civilrättsliga rubriceringen är korrekt skulle innebära att en praxismetod mot skatteflykt, vilken gör det möjligt att bortse från transaktioner på samma sätt som skatteflyktslagen möjliggör, accepteras. Det skulle då vara svårare att motivera varför vi behöver en sådan lag i Sverige. Rosander anser inte att det föreligger en praxismetod inom Svensk skatterätt och hon anser att detta bör klargöras.¹⁴⁸

I sitt resonemang lägger Rosander stor vikt vid RÅ 2004 ref. 27 där Regeringsrätten fastslog att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd, oavsett vilken beteckning

¹⁴⁰ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 59, samt Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn, SvSkT, 1996, s 737 och 768-769.

¹⁴¹ Se Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s 148, samt Gäverth och Möller, Har Regeringsrätten frångått genomsyn?, SN 2007, s 652.

¹⁴² Gäverth Leif, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor, s 19.

¹⁴³ Ibid, s 26.

¹⁴⁴ Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn, SvSkT 1996, s 764-765.

¹⁴⁵ Ibid, s 767.

¹⁴⁶ Prop. 1996/97:170, s 32.

¹⁴⁷ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s 58.

¹⁴⁸ Ibid, s 59.

ett avtal har givits. Domstolen ansåg sig inte kunna förbise civilrättsligt giltiga transaktioner och den skattskyldiges motiv till en viss transaktion ansågs sakna nämnvärd betydelse. Domstolens slutsats tyder således på att det inte är möjligt att angripa rättshandlingar där den verkliga innebörden överensstämmer med den påstådda. Lodin instämmer i den slutsatsen och enligt honom visar domen att transaktionernas verkliga innebörd är den avgörande frågan och att någon ytterligare skatterättslig princip inte föreligger.¹⁴⁹ Även Hultqvist har tolkat rättsfallet som ett principiellt viktigt tydliggörande och att det är den civilrättsliga karaktären som ska vara utgångspunkten för den skatterättsliga bedömningen.¹⁵⁰ I RÅ 2008 not. 169 konstaterar domstolen återigen att avsikten med en transaktion inte kan tillmätas betydelse vid bedömningen av rättshandlingars innebörd och Hultqvist menar att det därmed är klarlagt att det inte finns någon skatterättslig genomsynsprincip i Sverige.¹⁵¹ Jag är beredd att instämma i den slutsatsen då jag tycker att Regeringsrättens uttalanden i nämnda domar har varit tydligt och avsett att klargöra rättsläget. Det kan kanske också finnas ett samband mellan avgörandet i mål RÅ 2008 not. 169 och skatteflyktslagets ökande användande i det att det stod klart att skatteflyktslagen är ett mer användbart argument mot skattedrivna upplägg än det om rättshandlingars verkliga innebörd.

5. Skatteflyktsbekämpning i EU

5.1 Inledning

Som redan nämnts har EU-rätten stor betydelse för utformningen av den svenska skatterätten och således också för möjligheten att utforma skatteflyktslagstiftningen. Även inom EU erkänns dock behovet av att motverka missbruk och skatteflykt och också här finns regler och metoder för att främja motverkandet. Likaså har EU-domstolen i sin praxis klargjort att bekämpandet av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är målsättningar som både erkänns och främjas inom unionsrätten.¹⁵² De regler som är av störst betydelse i det här sammanhanget är företagsskattedirektivens skatteflyktsbestämmelser samt den så kallade missbruksdoktrinen, de ska därför presenteras närmare i det här kapitlet.

5.2 Skatteflyktsbestämmelser i direktiven

Även om området för direkt beskattning i princip ligger utanför det harmoniserade området finns det som nämnts tre företagsskattedirektiv som reglerar olika typer av gränsöverskridande transaktioner; moder/dotterbolagsdirektivet, fusionsdirektivet samt ränte- royaltydirektivet. I direktiven finns specifika skatteflyktsbestämmelser som innebär att medlemsstaterna inte behöver tillämpa de förmånliga skattebestämmelserna som direktiven föreskriver vid förfaranden som innebär skatteflykt eller missbruk.¹⁵³ EU-domstolen har dock tolkat skatteflyktsbestämmelserna i företagsskattedirektiven restriktivt och det finns endast ett fåtal avgöranden på området, men exempelvis har inte så kallade mekaniskt verkande skatteflyktsregler ansetts godtagbara. Det innebär att en nationell skatteflyktsbestämmelse som träffar en gränsöverskridande transaktion vilken omfattas av direktiven måste vara utformad på ett sätt som möjliggör en prövning i varje

¹⁴⁹ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s 695.

¹⁵⁰ Hultqvist, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, SvSkT 2005, s 305, samt Bergström Sture, Skattenytt 2004, s 733.

¹⁵¹ Hultqvist, Verklig innebörd i nytt rättsfall, SvSkT 2009, s 111. Se även RÅ 2010 ref. 51 där Regeringsrätten inte ansåg att parternas rubricering avvek från den verkliga innebörden och således inte ansåg sig kunna omklassificera avtalen. Istället användes skatteflyktslagen.

¹⁵² Se mål C- 255/02 Halifax, p. 71.

¹⁵³ Art. 15 i fusionsdirektivet, art. 1.2 i moder/dotterbolagsdirektivet, samt art. 5 i ränte/ royaltydirektivet.

enskilt fall för att inte komma i konflikt med direktivet. Vidare ska transaktionen haft skatteundandragande som huvudsyfte eller ett av huvudsyftena.¹⁵⁴

Området för mervärdesskatt är i sin tur i stor utsträckning harmoniserat genom direktiv 2006/112/EG. Även häri finns en bestämmelse innebärande att rådet kan bemyndiga medlemsstaterna att genomföra särskilda åtgärder som avviker från direktivets bestämmelser när syftet är att förhindra skatteflykt.¹⁵⁵ Det ger således medlemsstaterna en viss möjlighet att motverka skatteflykt på mervärdesskatteområdet, men ett särskilt beslut krävs av rådet för varje fall och bestämmelsen i fråga utgör således inte en generell rätt för medlemsstaterna att införa regler mot skatteflykt i strid med direktivet.¹⁵⁶

Nämnda skatteflyktsregler kan dock, enligt läran om direktivets direkta effekt, inte tillämpas direkt mot enskilda utan de måste på något sätt vara förankrade i nationell rätt. I Sverige har inte direktivens skatteflyktsbestämmelser lett till någon specifik implementeringslag, men skatteflyktslagen bedöms i stor utsträckning kunna tillämpas på de områden som täcks av direktiven. När detta görs får inte skatteflyktslagen ges ett vidare tillämpningsområde än vad som tillåts enligt direktiven och dessa utgör således en klar begränsning för möjligheten att utforma skatteflyktregler på området.

Direktivens begränsning gäller även för stopp och speciallagstiftning som införs på det gränsöverskridande området och det bör nämnas att det är ifrågasatt om de svenska reglerna mot räntesnurror som återfinns i 24 kap 10 a-e §§ IL är förenliga med EU-rätten, då främst ränte- och royaltydirektivet. Högsta förvaltningsdomstolen har nyligen, i väntan på ett avgörande från EU-domstolen, vilandeförklarat ett antal mål rörande reglerna om begränsningar i avdragsrätten för ränta till företag i intressegemenskap vilka har överklagats från Skatterättsnämnden. Målet i EU-domstolen är en begäran om förhandsavgörande från en tysk domstol och utgången i målet förväntas få betydelse också för de svenska målen.¹⁵⁷

5.3 Missbruksdoktrinen

Inom gemenskapsrätten har också en princip mot rättsmissbruk eller förfarandemissbruk vuxit fram, främst genom EU-domstolens praxis. Principen har kriterier som liknar vår skatteflyktslag, men den utgör en mer renodlad praxismetod som är oskriven men allmängiltig, och därför kan tillämpas över hela det EU-rättsliga området. Principen innebär att personer etablerade i en medlemsstat inte ska kunna kringgå nationella regler genom att åberopa EU-rätten, eller utnyttja EU-rätten på ett otillbörligt sätt för att tillskansa sig en förmån. Doktrinen utarbetades först på andra rättsområden, men har över tiden utvidgats och kommit att appliceras även på skatterättsområdet. I mål C-321/05 Kofoed framhöll domstolen för första gången att doktrinen utgjorde en allmän princip inom unionsrätten.

Efter målen C-255/02 Halifax och C-196/04 Cadbury Schweppes står det definitivt klart att principen om förfarandemissbruk gäller även på skatterättsområdet. I nästa kapitel ska missbruksdoktrinen och dess utveckling presenteras närmare och den senare utvecklingen på skatterättsområdet tar därför sin utgångspunkt i nämnda mål. I målet Halifax, vilket behandlade ett

¹⁵⁴ Ståhl, EG-rätt och skatteflykt, Skattenytt 2007, s 577. Avsedd praxis gäller dock fusionsdirektivet i vilket skatteflyktsbestämmelsen är utformad på ett annorlunda sätt än i de två andra direktiven. Se t.ex. mål C-28/95 Leur Bloem samt C-352/08 Modehuis A. Zwijnenburg.

¹⁵⁵ Se art. 395 i direktiv 2006/112/EG.

¹⁵⁶ Ståhl, EG-rätt och skatteflykt, Skattenytt 2007, s 577.

¹⁵⁷ Mål C-397/09. Frågan som den tyska domstolen ställt rör bland annat om artikel 1.1 i ränte- royaltydirektivet utgör hinder för att låneräntor som ett bolag i en medlemsstat betalar till ett närstående bolag i en annan medlemsstat ska återföras till underlaget för beräkning av skatt hos det förstnämnda bolaget. I dagsläget finns ingen uppgift om när målet kan förväntas avgöras.

momsupplägg och således en tillämpning av sjätte mervärdeskattedirektivet, uttalade domstolen för första gången hur missbrukstestet ska tillämpas på skatterättsområdet och fastslog att principen är tillämplig även på momsområdet. Cadbury Schweppes var sedan det första avgörandet på området för direkt beskattning och etableringsfriheten där missbrukskriterierna från Halifax användes av domstolen.

Det är också på sin plats att uppmärksamma att jag i uppsatsen använder olika benämningar för att beskriva den princip som härstammar ur missbruksdoktrinen. Detta är ett medvetet val för att spegla den begreppsförvirring som råder och alla benämningar avser samma princip. Missbruksdoktrinen består av de rättsfall där EU-domstolen behandlat fall av missbruk eller påstått missbruk av unionsrättsliga bestämmelser och ur doktrinen kan utläsas en princip vilken har givits olika namn hos olika källor. Även EU-domstolen har använt sig av olika benämningar och det finns inget vedertaget begrepp för principen.¹⁵⁸ Vanligt förekommande benämningar är principen om att rättsmissbruk eller förfarandemissbruk är otillåtet, principen om förfarandemissbruk eller rättsmissbruk, principen om förbud mot missbruk av rättigheter, principen om förbud mot rättsmissbruk eller förfarandemissbruk, förfarandemissbruksprincipen eller kort och gott missbruk. Även andra benämningar kan förekomma och alla beskriver den princip som härstammar ur missbruksdoktrinen, utan att avse olika nyanser.

6. Missbruksdoktrinen/principen mot rättsmissbruk

6.1 Framväxt

Det första målet som tog upp missbruk av EU-rätten var mål 33/74 Van Binsbergen. Domstolen uttalade här för första gången att en medlemsstat får anta bestämmelser i syfte att förhindra att en person som är etablerad i den staten genomför förfaranden där syftet är att undvika nationella regler som annars gäller för personer etablerade där.¹⁵⁹ Åsikten att EU-rätten inte får missbrukas för att undgå nationella regler har sedan upprepats och diskuterats i flera efterföljande mål.¹⁶⁰ I mål C-367/96 Kefalas utvecklades doktrinen till att appliceras även vid missbruk av direktivbestämmelser. Domstolen meddelade att det är förbjudet att åberopa EU-rätten på ett missbrukligt sätt och att nationella domstolar kan tillämpa en nationell bestämmelse för att avgöra om det föreligger missbruk. En sådan bestämmelse får dock inte påverka unionsrättens enhetliga tillämpning eller räckvidd.¹⁶¹

I mål C-212/97 Centros sa EU-domstolen att de nationella domstolarna, genom att stödja sig på objektiva omständigheter, kan ta hänsyn till en persons missbruk för att neka denne en rättighet som de gemenskapsrättsliga bestämmelserna föreskriver, men syftet med de ifrågavarande bestämmelserna måste då beaktas.¹⁶² I målet kom domstolen dock fram till att den omständigheten att en medborgare i en medlemsstat väljer att bilda ett bolag i den medlemsstat som för honom har de mest förmånliga bolagsrättsliga reglerna, för att sedan bilda filialer i andra länder, inte i sig kan anses utgöra missbruk av etableringsrätten. Domstolen konstaterade sedan att den omständigheten att ett bolag inte driver någon verksamhet i den medlemsstat där den har sitt säte, utan bara där

¹⁵⁸ Jfr t.ex. mål C-255/02 Halifax, p. 70 med mål C-162/07 Ampliscientifica och Amplifin, p. 27 och mål C-321/05 Kofoed, p. 38.

¹⁵⁹ Mål 33/74 van Binsbergen, p. 13.

¹⁶⁰ Se exempelvis mål C-148/91 Veronica och C-23/93 TV 10 i vilka domstolen hänvisade till van Binsbergen och upprepade att det är tillåtet för en medlemsstat att förhindra att fördragets friheter utnyttjas av en person i syfte att undslippa de nationella regler som skulle vara tillämpliga om personen var etablerad i staten i fråga.

¹⁶¹ Mål C-367/96 Kefalas, p. 20-22.

¹⁶² Mål C-212/97 Centros, p. 25.

filialen finns, inte är tillräckligt för att fastställa att det föreligger ett missbruk som medför att medlemsstaten ifråga kan neka bolaget möjligheten att återropa etableringsrätten.¹⁶³

I mål C-167/01 Inspire Art upprepade och befäste domstolen utgången i Centros genom att vidhålla att en medlemsstat i vissa situationer kan vidta åtgärder för att förhindra att medborgare på ett otillbörligt sätt försöker undandra sig den nationella lagstiftningen genom att återropa unionsregler.¹⁶⁴ Även här fann domstolen dock att det saknar betydelse för etableringsfriheten att syftet till en bolagsbildning i en medlemsstat enbart är att möjliggöra en påföljande etablering i en annan medlemsstat och där bedriva den ekonomiska verksamheten, samt att den omständigheten att ett bolag inte bedriver någon verksamhet i den medlemsstat där den har sitt säte, utan endast eller huvudsakligen i den medlemsstat där filialen finns inte räcker för att fastställa att det föreligger missbruk.¹⁶⁵

Domen i mål C-110/99 Emsland-Stärke utgör en milstolpe i missbruksdoktrinen utveckling då domstolen här för första gången satte upp precisa kriterier för när missbruk föreligger, det så kallade missbrukstestet.¹⁶⁶ Av målet framgår att det ska föreligga både ett subjektivt och ett objektivi kriterium, vilka båda måste vara uppfyllda för att en missbrukssituation ska anses föreligga. Det objektiva kriteriet är uppfyllt om målsättningen med den berörda gemenskapsbestämmelsen inte har uppnåtts, trots att de villkor som uppställs i bestämmelsen ifråga formellt sätt har uppfyllts.¹⁶⁷ Det subjektiva kriteriet är uppfyllt när det föreligger en avsikt att erhålla en förmån som följer av gemenskapsrätten, genom att konstruera de omständigheter som krävs för att få åtnjuta förmånen ifråga. I det aktuella fallet kunde en sådan subjektiv faktor visas när parterna i målet agerat i samförstånd för att få ett exportbidrag beviljat.¹⁶⁸ Domstolen konstaterade också i målet att tillämpningen av gemenskapsbestämmelserna inte kan utsträckas till att omfatta förfaranden som utgör missbruk av rättigheter, samt att det ankommer på de nationella domstolarna att avgöra i vilka situationer de två rekvisiten är uppfyllda.¹⁶⁹ Det kan tilläggas att målet rörde missbruk av harmoniserade, sekundärrättsliga bestämmelser.

6.2 Principens senare tillämpning och utveckling på skatterättsområdet

6.2.1 Indirekt beskattning

Som ovan nämnts tar principens utveckling på området för mervärdesskatt sin utgångspunkt i Halifax-målet. Här upprepar domstolen att gemenskapsrätten inte får missbrukas eller återropas i bedrägligt syfte och beskriver förfarandemissbruk som transaktioner vilka inte genomförs i samband med normala affärstransaktioner, utan endast i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i gemenskapslagstiftningen. Vidare säger domstolen att *principen om förbud mot förfarandemissbruk* är tillämplig även på mervärdesskatteområdet.¹⁷⁰ Domstolen tillämpar sedan missbrukstestet som utvecklades i Emsland-Stärke och anger att förfarandemissbruk på momsområdet föreligger (1) då de ifrågavarande transaktionerna, trots att villkoren i relevanta unionsbestämmelser och nationell implementeringslagstiftning formellt sett har uppfyllts, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot bestämmelsernas syfte, och (2) det framgår av de objektiva omständigheterna att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå

¹⁶³ Ibid, p. 27-29.

¹⁶⁴ C-167/01 Inspire Art, p. 136, samt Cerioni, The "Abuse of rights" in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of The ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion, EBLR 2010, s 793.

¹⁶⁵ C-167/01 Inspire Art, p. 95 samt 138-139.

¹⁶⁶ Cerioni, The "Abuse of rights" in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of The ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion, EBLR 2010, s 788.

¹⁶⁷ C-110/99 Emsland-Stärke, p. 52.

¹⁶⁸ Ibid p. 53.

¹⁶⁹ Ibid p. 51.

¹⁷⁰ C-255/02 Halifax, p. 68-70.

en skattefördel. Domstolen säger också att förbudet mot förfarandemissbruk inte är relevant när det kan finnas en annan motivering till transaktionerna än att uppnå skattefördelar.¹⁷¹

Om missbruk på mervärdesskatteområdet konstateras är det, enligt domstolen, möjligt att återkräva den avdragna skatten och det belopp som ska återkrävas fastställs genom att de företagna transaktionerna omdefinieras och upprättas enligt de förhållanden som skulle förelagat om transaktionerna genomförts som led i normala affärstransaktioner. Det kan också noteras att domstolen i målet nämner rättsäkerhetsprincipen och säger att lagstiftningen ska vara förutsebar för den enskilde. Dessa krav verkar dock inte ha utgjort ett hinder för domstolens slutsats.¹⁷²

Efter Halifax har det frågats om missbruk i ett antal mervärdeskattemål. I mål C-425/06 Part Service ombads domstolen att förtydliga sitt avgörande i Halifax med hänvisning till syftet med det aktuella skatteundantaget för förfarandet, eftersom det i Halifax uttrycktes både att skattefördelen utgjorde det *enda* syftet, samt det *huvudsakliga* syftet för förfarandet. Domstolen konstaterade då att det är det huvudsakliga syftet som utgör gränsen för missbruk. I Halifax var uppnåendet av en skatteförmån dock det enda syftet med förfarandet och således hade gränsen för missbruk passerats.¹⁷³ Det räcker alltså inte att den skattskyldige påvisar att det finns andra ekonomiska syften med en transaktion för att det huvudsakliga syftet inte ska vara att uppnå en skattefördel.¹⁷⁴ Någon närmare definition av gränsen för missbruk fastställdes inte i målet, men EU-domstolen uttalade att den nationella domstolen vid prövningen kan beakta om transaktionerna ifråga är helt konstlade, vilket i sin tur kan visa att det huvudsakliga syftet är att uppnå en skattefördel, samt att det kan finnas andra ekonomiska syften, t.ex. marknadsförings eller organisationskäl bakom ett visst förfarande.¹⁷⁵

I mål C-162/07 Amplisientifica och Amplifin hänvisar domstolen till Halifax och säger att *principen om förbud mot rättsmissbruk*, speciellt på mervärdesskatteområdet, innebär att tillämpningen av gemenskapsbestämmelser inte kan utsträckas till att omfatta missbruk av bestämmelser från näringsidkarens sida, det vill säga transaktioner som inte genomförs inom ramen för normala affärstransaktioner utan endast i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i gemenskapslagstiftningen. Vidare sägs, med hänvisning till Cadbury Schweppes som rör direkt beskattning och utövande av fördragsfriheterna, att principen innebär att det är förbjudet att vidta rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som utförs med enda syfte att uppnå en skattefördel.¹⁷⁶

I det nyligen avgjorda målet C-103/09 Weald Leasing upprepas återigen att tillämpningen av unionslagstiftningen inte kan utsträckas till att skydda missbruk. Vidare tillämpas missbrukstestet så som det utformats i Halifax och Part Service.¹⁷⁷ Här säger domstolen också att bedömningen av huruvida vissa transaktioner utgör förfarandemissbruk beror på transaktionernas föremål, syfte och konsekvenser, och inte på vilken slags affärstransaktioner den som genomfört transaktionerna normalt sett ägnar sig åt.¹⁷⁸ Att ett företag som inte genomför leasingtransaktioner som ett led i sina normala affärstransaktioner väljer att göra detta för en specifik transaktion saknar alltså betydelse för att avgöra om missbruk föreligger.

¹⁷¹ Ibid, p. 74-75.

¹⁷² Ibid, p. 72.

¹⁷³ C-425/06 Part Service, p. 44.

¹⁷⁴ Alhager, Förfarandemissbruk och huvudsaklighetsprincipen på momsområdet i EG-domstolens dom i C-425/06 Part Service, SN 2009, s 50.

¹⁷⁵ C-425/06 Part Service, p.62.

¹⁷⁶ C-162/07 Amplisientifica och Amplifin, p 27-28.

¹⁷⁷ C-103/09 Weald Leasing, p. 28-30.

¹⁷⁸ Ibid, p. 44.

6.2.2 Direkt beskattning

I det ovan nämnda målet Cadbury Schweppes fastslogs ramarna för användandet av missbruksdoktrinen på det ickeharmoniserade området för direkta skatter. Domstolen konstaterar att medborgarna visserligen inte får utnyttja eller missbruka fördraget eller andra unionsrättsliga bestämmelser på ett otillbörligt sätt för att undandra sig den nationella lagstiftningen, men det faktum att en medborgare drar fördel av en annan medlemsstats förmånliga skattelagstiftning och etablerar sig där kan inte i sig utgöra missbruk av etableringsfriheten.¹⁷⁹ Domstolen fastslår således att de aktuella reglerna strider mot etableringsfriheten, men utreder sedan möjligheten att tillåta inskränkningar i etableringsfriheten för att förhindra missbruk. En sådan inskränkning kunde enligt domstolen inte motiveras enbart genom att den syftar till att motverka missbruk, det krävs också att reglerna avser att angripa rent konstlade upplägg som görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten.¹⁸⁰ Att ingripanden mot rent konstlade upplägg som har till syfte att kringgå nationell lagstiftning kan rättfärdigas utgör inte någonting nytt, men innebörden av rent konstlade upplägg klargörs i målet genom att domstolen, med hänvisning till Emsland-Stärke och Halifax, tillämpar missbrukstestet.¹⁸¹

Domstolen säger här att för att det ska handla om sådana konstlade upplägg måste det, förutom det subjektiva rekvisitet i avsikten att uppnå en skatteförmån, också finnas objektiva omständigheter som visar att syftet med unionsrätten inte har uppfyllts, trots att kraven däri formellt sett har iakttagits.¹⁸² Domstolen utvecklar detta genom att säga att så kan vara fallet t.ex. om de etablerade dotterbolagen inte bedriver någon faktisk ekonomisk verksamhet, vilket ska kunna bedömas av en utomstående, grundat på objektiva omständigheter, t.ex. i vilken grad ett dotterbolag existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning. Således kan så kallade ”brevlådeföretag” utgöra konstlade upplägg.¹⁸³ Härigenom applicerade domstolen alltså missbrukstestet även i bedömningen av vad som utgör konstlade upplägg, ett begrepp som tidigare använts för att avgöra när inskränkningar i fördragsfriheterna kunde rättfärdigas.

Även i mål C-524/04 Thin Cap Group Litigation konstaterar domstolen att de nationella regler som är aktuella i målet i princip utgör en inskränkning av etableringsfriheten, men går sedan vidare till att bedöma om behovet att förhindra missbruk kan rättfärdiga inskränkningen i fråga.¹⁸⁴ Domstolen förtydligar vad konstlade upplägg innebär och säger, med hänvisning till bl.a. Cadbury Schweppes, att en inskränkning av etableringsfriheten kan rättfärdigas om den träffar fiktiva upplägg som specifikt avser att kringgå lagstiftningen i den aktuella medlemsstaten. Upplägget ifråga ska sakna ekonomisk förankring och arrangeras i syfte att undvika den skatt som normalt ska betalas inom landet.¹⁸⁵

Domstolen betonar att bedömningen av om ett fiktivt upplägg föreligger ska göras utifrån objektiva och verifierbara omständigheter och säger att beviljande av lån på ej marknadsmässiga villkor kan utgöra en objektiv omständighet för att avgöra om en transaktion utgör ett fiktivt upplägg vars huvudsakliga syfte är att undgå en medlemsstats lagstiftning. En nationell lagstiftning som är baserad på en sådan prövning av objektiva och verifierbara omständigheter för att bestämma om en transaktion utgör ett fiktivt upplägg uteslutande för skatteändamål ska därför anses hålla sig inom

¹⁷⁹ C-196/04 Cadbury Schweppes, p. 35-37.

¹⁸⁰ Ibid, p. 51.

¹⁸¹ Ang. tidigare diskussioner om rent konstlade upplägg, se mål C-264/96 ICI, p. 26-27, C-324/00 Lankhort-Hohorst, p. 37, samt C-446/03 Marks and Spencer, p.57.

¹⁸² C-196/04 Cadbury Schweppes, p. 63-64.

¹⁸³ Ibid, p. 67-68.

¹⁸⁴ C-524/04 Thin cap group Litigation, p.71.

¹⁸⁵ Ibid, p. 72-74.

gränserna för vad som krävs för att förhindra missbruk.¹⁸⁶ Sådana nationella inskränkningar måste dock vara proportionella och den skattskyldige ska ges möjlighet att presentera andra skäl än rent skattemässiga för det aktuella upplägget, d.v.s. ges en möjlighet att lägga fram motbevisning.

Mål C-105/07 Lammers handlar återigen om etableringsfriheten och domstolen konstaterar först att syftet med reglerna om etableringsfrihet kräver att all diskriminering som baseras på var ett bolag har sitt säte förbjuds, och därför utgör den nationella lagstiftningen i målet en otillåten inskränkning.¹⁸⁷ Under frågan om reglerna kan rättfärdigas talar domstolen återigen om missbruk i form av konstlade eller fiktiva upplägg genom att säga att nationella åtgärder som inskränker etableringsfriheten kan rättfärdigas om de träffar fiktiva upplägg vilka utförs i syfte att undvika medlemsstatens nationella lagstiftning. Det specifika ändamålet med en sådan inskränkning måste i så fall vara att hindra beteenden som består i att iscensätta fiktiva upplägg vilka inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika den skatt som normalt ska betalas på den vinst som genereras i verksamhet som bedrivs inom landet.¹⁸⁸ Domstolen säger dock också att enbart den orsaken att ett bolag hemmahörande i ett medlemsland lånar ut pengar till ett bolag hemmahörande i en annan medlemsstat inte kan grunda en allmän presumtion om missbruk och därmed motivera en bestämmelse som förhindrar utövandet av en grundläggande frihet.¹⁸⁹ Enligt domstolen måste en åtgärd också vara proportionell, vilket den inte är om den kan träffa även icke fiktiva upplägg.

Slutligen är mål C-321/05 Kofoed ett mycket viktigt mål för missbruksdoktrинens utveckling och ställning då domstolen här för första gången sa att doktrinen utgör en *allmän, gemenskapsrättslig princip*. Domen rörde skatteflyktsbestämmelsen i fusionsdirektivet och principen om rättsmissbruk då domstolen konstaterade att den allmänna principen återspeglades i direktivsbestämmelsen. Målet är det enda avgörandet rörande harmoniserade bestämmelser på området för direkt beskattning där principen om rättsmissbruk berörs och avgörandet hör således inte direkt ihop med den kedja av mål rörande direkt beskattning och etableringsfriheten som presenterats ovan, även om domen kom endast knappt fyra månader efter den i Thin Cap Group Litigation. Målet har också stor betydelse för frågan om en direkt tillämpning av missbruksdoktrinen kan eller ska göras i intern rätt och det får därför en särställning.

Twisten i målet uppkom för att parterna var oense om ifall en utdelning som följde strax efter ett aktiebyte skulle klassas som en del av ersättningen för de förvärvade aktierna, vilket skulle medföra att fusionsdirektivets begränsning för kontant betalning överskridits och att detta därför inte kunde medföra skattefrihet. Domstolen fann att utdelningen inte kunde betraktas som betalning för andelarna endast av den anledningen att ett förfarande utgjorde skattflykt och därmed var adelsbytet inte skattepliktigt av den anledningen.¹⁹⁰

Eftersom motparten hävdade att transaktionerna ifråga gjorts enbart i syfte att minska skatten och inte hade några kommersiella motiv gick domstolen dock vidare och bedömde frågan om rättsmissbruk. Domstolen konstaterade att fusionsdirektivets skatteflyktsbestämmelse återspeglar den *allmänna gemenskapsrättsliga principen om att rättsmissbruk är otillåtet* och att gemenskapsrätten inte kan utsträckas till att omfatta transaktioner som inte är affärsmässiga, utan endast sker i syfte att via missbruk dra nytta av gemenskapsrätten fördelar. Här hänvisade domstolen till avgörandena i Centros, Halifax och Cadbury Schweppes. Domstolen påpekade vidare att det fanns tecken på att det aktuella förfarandet utgjorde missbruk och det kunde ha blivit

¹⁸⁶ Ibid, p. 81-82.

¹⁸⁷ C-105/07 Lammers, p.19 och 24.

¹⁸⁸ Ibid, p. 28.

¹⁸⁹ Ibid, p. 27.

¹⁹⁰ C-321/05 Kofoed, p. 34-36.

utgången i målet om det inte vore för att medlemstaten ifråga underlåtit att införliva fusionsdirektivet i den nationella lagstiftningen. Nu konstaterade domstolen istället att direktivet inte var införlivat och att direktiv, på grund av rättssäkerhetsprincipen, inte kan skapa skyldigheter mot enskilda. Medlemsstaten kunde därför inte åberopa direktivet mot enskilda och domstolen kom aldrig in på bedömning om den allmänna principen kunde tillämpas.¹⁹¹

Avgörandet har vållat diskussioner om missbruksdoktrinen tillämpning och betydelse i svensk intern skatterätt eftersom allmänna principer hänförs till primärrätten, är allmängiltiga och således inte behöver införlivas, medan motsatsen gäller för direktivsbestämmelser och frågan är hur utgången ska tolkas. Även om domstolen inte uttalade sig om principens direkta tillämpning i avgörandet kan det nämnas att generaladvokat Kokott i sitt förslag till avgörande menade att inte heller en allmän rättsgrundsats enligt vilken rättsmissbruk är förbjudet kan användas mot enskilda eftersom förbudet mot att tillämpa direktivsbestämmelser som inte implementerats skulle undergrävas om man istället kunde åberopa en sådan princip.¹⁹² Som sagt berörde dock inte domstolen detta och generaladvokatens förslag är inte bindande, vilket innebär att tystnaden kan tolkas som ett ställningstagande från domstolens sida. Domstolen avslutade istället genom att säga att implementering av direktiv inte nödvändigtvis måste ske genom lagstiftning, allmänna principer eller andra bestämmelser kan räcka för införlivandet. Att avgöra om en sådan bestämmelse eller princip fanns att tillgå var upp till den nationella domstolen.¹⁹³ Diskussionen om missbruksdoktrinen direkta tillämpning behandlas mer ingående under kapitel 7.

6.3 Sammanfattning av doktrinen

Efter genomgången av ovanstående praxis kan sammanfattningsvis sägas att missbruksdoktrinen resulterat i en princip som sträcker sig över hela det unionsrättsliga området. Principen innebär att det inte är tillåtet att utnyttja unionsrätten på ett missbrukligt sätt, eller undandra sig nationell lagstiftning genom att åberopa en unionsrättslig bestämmelse. Nationella domstolar kan därför i vissa situationer vidta åtgärder eller tillämpa en nationell bestämmelse mot missbruk för att neka en unionsmedborgare en fördel eller rättighet som denne åtnjuter via en unionsrättslig bestämmelse.¹⁹⁴

På skatterättsområdet föreligger missbruk av EU-rätten när någon har tillskansat sig en skattefördel genom att formellt sätt uppfylla villkoren för en bestämmelses tillämpning, trots att den fördel som uppstår står i strid med bestämmelsernas syfte, om också det huvudsakliga syftet med förfarandet ifråga är att uppnå en skattefördel genom att konstruera de omständigheter som krävs för att få förmånen. Kriterierna kan ses som ett objektiva och ett subjektiva rekvisit och om båda är uppfyllda utgör förfarandet ett sådant konstlat upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och utförs med enda syfte att uppnå en skattefördel, vilket medlemsstaterna får vidta åtgärder emot.¹⁹⁵ I slutändan ankommer det på de nationella domstolarna att avgöra om förutsättningarna för missbruk är uppfyllda. Kriteriet att förfarandet ska strida mot reglernas syfte innebär att de aktuella unionsrättsliga reglernas syfte måste utredas i varje fall, för att fastställa om förfarandet strider mot

¹⁹¹ Ibid, p 38-42.

¹⁹² Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-321/05 Kofoed, p. 67.

¹⁹³ C-321/05 Kofoed, p. 43-46.

¹⁹⁴ Cerioni, The "Abuse of rights" in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of The ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion, EBLR 2010, s 793.

¹⁹⁵ Se Cadbury Schweppes, p. 55 och 64: "*Konstaterandet att det föreligger ett sådant upplägg förutsätter nämligen, förutom ett subjektivt element i form av en avsikt att uppnå en skattemässig fördel, att det av de objektiva omständigheterna framgår att det ändamål som eftersträvas med etableringsfriheten, [...], inte har uppnåtts trots att kraven i gemenskapsrätten formellt sett har iakttagits*". Se även Amplificativa och Amplifin, p. 27-28, Halifax p. 81 samt Part Service, p. 62.

detta. Det kan också uttryckas som att en bestämmelses syfte utgör ramarna för skillnaden mellan missbruk och utövande av rättigheter.¹⁹⁶

Vad gäller bedömningen av konstlade upplägg har domstolen sagt att fiktiva etableringar eller så kallade "brevlådeföretag" vilka inte bedriver någon faktisk ekonomisk verksamhet, samt beviljande av lån på ej marknadsmässiga villkor kan utgöra en objektiv omständighet för att avgöra om en transaktion utgör ett konstlat upplägg vars huvudsakliga syfte är att undgå en medlemsstats lagstiftning. Dock har domstolen i andra fall ansett att så kallade holdingbolag, vilka per definition inte utövar någon annan verksamhet än att äga tillgångar, kan accepteras och därmed utgöra verkliga etableringar.¹⁹⁷ Således utgör inte alla bolag som inte själva utför någon ekonomisk verksamhet ett led i ett konstlat upplägg och den slutsatsen kan tyckas motsägelsefullt vid en jämförelse med domen i Cadbury Schweppes.¹⁹⁸

Slutligen bör observeras att en åtgärd också måste vara proportionell, vilket den enligt domstolen inte verkar vara om den kan träffa även icke fiktiva upplägg. En ingripande regel får således inte vara mekaniskt verkande.

6.4 Är missbrukstestet samma för direkt och indirekt beskattning?

Efter att ha studerat ovanstående praxis kan man fråga sig om domstolen gör samma test för att bedöma om missbruk föreligger när det gäller direkt och indirekt beskattning. EU-domstolens avgöranden är oklara på den punkten och det är svårt att dra några slutsatser utifrån domarna. Att unionsrätten inte får utnyttjas för missbrukliga beteenden verkar klart, men vad utgör egentligen missbrukliga beteenden på respektive område? Missbrukstestet tillämpades först på området för indirekt beskattning i Halifax. Testet kom dock återigen, då med hänvisning till Halifax, att tillämpas på området för direkt beskattning i Cadbury Schweppes. I det senare användes testet dock i förhållande till fördragsfriheterna, för att fastställa vad som utgör rent konstlade upplägg mot vilka en medlemsstat har rätt att skydda sig och det förefaller som att det ska väldigt mycket till innan fördragsfriheterna har missbrukats. Efter domen i Cadbury Schweppes återkommer resonemanget om att konstlade upplägg inte är verkliga etableringar och därför utgör missbruk i Thin Cap Group Litigation och Lammers. I Kofoed, som rör direkt beskattning och harmoniserade regler, hänvisas till både Halifax och Cadbury Schweppes när domstolen talar om principen om att rättsmissbruk är förbjudet, men missbrukstestet tillämpas inte.

En skillnad som kan ses utifrån målen och som har uppmärksammats i doktrin är att det är möjligt att tala om i vart fall två olika former, eller situationer, av missbruk. Den ena när skattskyldiga försöker uppnå de kriterier som unionsrätten uppställer för att åtnjuta en fördel som reglerna erbjuder. Den situationen förekommer på det harmoniserade området, där till exempel mervärdesskatten och företagsskattedirektiven hör hemma. På det ickeharmoniserade området finns dock inga unionsrättsliga bestämmelser att åberopa och det är istället nationella regler som är tillämpliga. För att försöka undkomma dessa åberopar den skattskyldiga fördragets friheter, till exempel etableringsfriheten, i syfte att via en etablering i en annan medlemsstat kunna dra fördel av den statens mer fördelaktiga skattesystem. I det senare fallet sker alltså missbruket genom att den skattskyldige försöker undvika de nationella skattereglerna genom att åberopa unionsrättsliga

¹⁹⁶ Piantavigna, Prohibition of abuse of Law: A New General Principle of EU Law? October 2008, Oxford (UK), Intertax, nr 3 2009, s 169.

¹⁹⁷ Se mål C-436/00 X och Y, vilket var ett förhandsbesked begärt av den svenska Regeringsrätten. I målet konstaterade EU-domstolen att aktieförsäljning till ett utländskt bolag som bildats enligt lagstiftningen i en annan medlemsstat faller under etableringsfriheten och inte kan innebära missbruk av denna. Fallet öppnade således upp för så kallade "exit-upplägg" innebärande innebär att en person kan undkomma beskattning genom en underprisöverlåtelse till holdingbolag i utlandet som personen själv äger.

¹⁹⁸ Weber, Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms, A Study on the Limitations Under European Law to the Prevention of Tax Avoidance, s 200.

regler, medan missbruket i det förra sker genom att de förutsättningar som unionsrätten uppställer för dess tillämpning uppnås på ett missbrukligt sätt. Det har hävdats att domstolens bedömning är olika i nämnda situationer på grund av att bestämmelserna har olika bakomliggande syften och att det är olika intressen som skyddas i avgörandena.

Luca Cerioni uppmärksammar detta och menar att missbrukstestet på mervärdesskatteområdet som tillämpas i t.ex. Halifax och Part Service, används i syfte att skydda unionens finansiella intressen, liksom skatteflyktsbestämmelserna i företagsskattedirektiven finns till för att skydda medlemsstaternas finansiella intressen. I de mål där doktrinen tillämpats på fördragsfriheternas område är syftet istället att möjliggöra en full och enhetlig tillämpning av etableringsfriheten och därför kan missbruk här enbart föreligga i fall av konstlade eller fiktiva upplägg, eftersom sådana upplägg inte är verkliga och därför inte omfattas av bestämmelsernas syfte.¹⁹⁹ Han påpekar dock att domstolen har använt ett mycket liknande språk i avgöranden rörande fördragsfriheter och harmoniserade bestämmelser. Vidare pekar han på att korsvisa hänvisningar till olika avgöranden är vanligt förekommande och att beteenden som bedömts vara missbrukliga består av samma element i båda fallen. Domstolen har då fäst uppmärksamhet vid om förfarandet ifråga är konstlat, vilket det bakomliggande syftet är, samt om det resultat som uppnåtts varit i överensstämmelse med bestämmelsen ifråga. Om ett av dessa element inte förelegat så har inte heller missbruk kunnat sägas föreligga, oavsett vilket område det rör sig om.²⁰⁰

Vidare anser Cerioni att EU-domstolen genom att applicera missbrukstest vid bedömningen av konstlade upplägg i Cadbury Schweppes, Thin Cap Group Litigation och Lammers klarlagt att på skatterättsområdet är sådana upplägg synonymt med missbruk. Han menar att det vid en första anblick kan verka som att skattefördelen ska utgöra det enda motivet för att ett förfarande ska klassas som ett konstlat upplägg och att det således skulle föreligga en skillnad i det subjektiva rekvisitet jämfört med det harmoniserade området där ett huvudsakligt syfte räcker, men framhåller att ett huvudsakligen skattedrivet syfte bör räcka också för att konstatera att ett upplägg är konstlat och således missbrukligt. Han anser också att bedömningen är lika utifrån det resultat som den skattskyldiga uppnår. Det vill säga, strider det resultat som uppnås mot bestämmelsens syfte så får den skattskyldige inte del av den fördel som bestämmelsen erbjuder, oavsett om det rör fördragsfriheterna eller harmoniserade bestämmelser.²⁰¹

Även Rita de la Feria gör en koppling till om reglerna syftar till att skydda unionens egna finansiella resurser och menar att på det harmoniserade området handlar det om missbruk av unionsrätten, medan det på det ickeharmoniserade området snarare handlar om allmänt missbruk av lagen.²⁰² Hon anser också, likt Cerioni, att domstolen sätter likhetstecken mellan missbruk och konstlade upplägg i Cadbury Schweppes men att testet skiljer sig något från det som användes i Halifax då bedömningen av rent konstlade upplägg tyder på att skattefördelen ska ha varit det enda syftet med upplägget. Vad gäller fördragsfriheterna föreligger alltså missbruk endast när det rör sig om rent konstlade upplägg och Feria verkar tycka att det ligger en större skillnad mellan det harmoniserade och ickeharmoniserade området än vad Cerioni gör, även om den också enligt henne är marginell. Även Feria påpekar nämligen att det i senare mål rörande fördragsfriheterna appliceras samma test som i Cadbury Schweppes, men även med tydliga och precisa kopplingar till Halifax och hon verkar komma till slutsatsen att det är samma typ av test som görs, men att det modifieras något beroende på i vilken situation det tillämpas.²⁰³

¹⁹⁹ Cerioni, The "Abuse of rights" in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of The ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion, EBLR 2010, s 803.

²⁰⁰ Ibid, s 804.

²⁰¹ Ibid, s 805 ff.

²⁰² de la Feria, Prohibition of abuse of (community) law: The creation of a new general principle of EC law through tax, Common Market Law Review 2008, s 425.

²⁰³ Ibid, s 428.

Också Vanistendael anser att domstolen har gjort missbruksbedömningen utifrån samma eller lika kriterier i Cadbury Schweppes och Halifax. Även han anser dock att det finns en skillnad mellan bedömningarna av det subjektiva rekvisitet då domstolen i Cadbury Schweppes konstaterade att ifall en verklig gränsöverskridande etablering existerar så spelar det ingen roll att den skattskyldiges enda intention var att uppnå en skattefördel och därför blir det subjektiva kriteriet irrelevant.²⁰⁴ Jag anser för egen del att det senare hänger ihop med att förfarandet inte strider mot etableringsfrihetens syfte om det utgör en verklig etablering. Även Keikebeld verkar se det på det viset och han anser inte att det rör sig om olika bedömningar. Han menar att förvirringen och debatten om olika missbrukskoncept grundar sig i att domstolen inte är konsekvent i sin terminologi, men att detta inte betyder att den talar om olika former av missbruk. Att resultatet inte alltid blir detsamma beror snarare på att definitionen av missbruk tar hänsyn till de aktuella bestämmelsernas syfte och eftersom detta är olika blir det viktigt att fastställa olika saker i målen. Till exempel om det skett en verklig etablering när det rör etableringsfriheten.²⁰⁵

Enligt mig blir det alltså viktigt för missbrukstestets omfattning att fastställa syftet med de bestämmelser som utnyttjats eftersom det syftet är en del av det objektiva rekvisitet för att bestämma i vilka situationer missbruk överhuvudtaget kan föreligga. På området där skattebestämmelserna inte är harmoniserade stöter nationella åtgärder ofta på fördragsfriheterna, främst etableringsfriheten, i försök att förhindra gränsöverskridande skatteflykt som uppstår på grund av medlemsländernas olika skattesystem. Här har domstolen slagit fast att etableringsfrihetens syfte kräver att all diskriminering på grund av var ett bolag har sitt säte måste undanröjas och därför är det mycket svårt att hitta ett förfarande som är en verklig etablering men samtidigt strider mot etableringsfrihetens syfte.

Jag tycker att Weber förklarar vikten av fördragsfriheternas syfte på ett bra sätt när han påpekar att det är viktigt att komma ihåg att upprätthållandet av den interna marknaden är en av unionens viktigaste målsättningar och om det skulle anses utgöra missbruk att utnyttja fördragsfriheterna för att dra fördel av en annan medlemsstats mer fördelaktiga skattsystem skulle den målsättningen äventyras. Istället utgör den typen av rörlighet snarare vad unionen avser att främja och det är också vad domstolen säger i t.ex. Centros och Inspire Art. Det är alltså inte missbruk att utnyttja fördragsfriheterna för att komma i åtnjutande av en annan medlemsstats mer fördelaktiga skatteregler, så länge det rör sig om en verklig etablering. När vi stöter på fördragsfriheterna är det därför bara missbruk när en part genom användandet av dessa enbart försöker undkomma den nationella lagstiftningen, utan att egentligen ha för avsikt att utnyttja den fria marknadens fördelar.²⁰⁶ Återigen kan dock uppmärksammas att domstolen i sin praxis har agerat tvetydigt i bedömningen av vad som utgör verkliga etableringar.

Jag anser därför att det ligger nära till hands att konstatera att principen om förfarandemissbruk är svårare att tillämpa på det ickeharmoniserade området, inte för att det rör sig om olika test utan på grund av att de utnyttjade bestämmelserna har olika syften. Att det rör sig om samma test tycker jag också domstolens sätt att behandla målet Cadbury Schweppes visar. Domstolen tillämpar här samma test som i Halifax, men genom att konstatera att en verklig etablering aldrig kan strida mot etableringsfrihetens syfte faller det på det objektiva rekvisitet om att förfarandet ska strida mot bestämmelsernas syfte. I både Centros och Cadbury Schweppes finns nämligen exempel på att domstolen utgår från etableringsfrihetens syfte, konstaterar att det är tillåtet att etablera sig i den

²⁰⁴ Vanistendael, Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?, EC Tax Review nr 4 2006, s 195.

²⁰⁵ Kiekebeld, Anti-abuse in the Field of Taxation: Is There One Overall Concept?, EC Tax Review nr. 4 2009, s 144-145.

²⁰⁶ Weber, Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms, A Study on the Limitations Under European Law to the Prevention of Tax Avoidance, s 193-200.

stat som har den mest fördelaktiga lagstiftningen och de aktuella förfarandena därför var skyddade av fördraget. Domstolen går sedan vidare med att göra en bedömning av om de hindrande reglerna kan rättfärdigas. I den bedömningen säger domstolen att konstlade upplägg utgör missbruk och för att avgöra om ett konstlat upplägg föreligger används missbrukstestet. På det ickeharmoniserade området kommer därför domstolens bedömning att riktas mot de nationella rörlighetshindrande bestämmelserna för att utreda om de kan rättfärdigas. Vad som då behöver utredas är om förfarandet utgör ett rent konstlat upplägg och detta kan göras med hjälp av missbruksdoktrinen, vilket gör att domstolen tillämpar samma kriterier för att bedöma om det utgör ett helt konstlat upplägg, om så är fallet kan reglerna rättfärdigas.

Vidare tycker även jag att domstolens korsvisa hänvisningar mellan fall som rör missbruk av fördragsfriheterna och missbruk av sekundärrättsliga regler tyder på att det är samma missbrukstest som används. Jag håller också med Cerioni om att det inte kan uteslutas att ett huvudsakligt skattedrivet syfte kan räcka för att konstatera att ett förfarande är konstlat och testet görs i min mening utifrån samma kriterier. Jag anser dock att det föreligger olika stora möjligheter att nå framgång beroende på om det handlar om det harmoniserade eller ickeharmoniserade området. Domstolen är mycket mer restriktiv då den bedömer regler som inskränker den fria rörligheten eftersom bestämmelserna om fri rörlighet och inre marknad utgör stöttespelare inom unionen och dess syfte är just att främja gränsöverskridande rörlighet. Vidare anser jag att anledningen till att missbrukstestet inte tillämpas i Kofoed är att domstolen helt enkelt inte behövde göra detta. Domstolen använde sig nämligen inte direkt av principen i det här fallet, istället tillämpades fusionsdirektivets skatteflyktsbestämmelse. Domstolen passade dock på att tala om att denna bestämmelse återspeglar den allmänna unionsrättsliga principen om att rättsmissbruk är förbjudet.

6.5 Hur hänger rule of reason och missbruksdoktrinen ihop?

Med anledning av föregående avsnitt dyker frågan om missbruksdoktrинens förhållande till rule of reason doktrinen upp. I flertalet avgöranden på fördragsfriheternas område har domstolen berört både missbruk och rättfärdigandegrunder och det sägs återkommande att unionsrätten inte kan utsträckas till att skydda beteenden som missbrukar bestämmelserna för att kringgå nationell lag, vilket tyder på att missbrukstestet ska göras före man går in på bedömningen om en konstaterad inskränkning kan rättfärdigas. Domstolen har dock också tagit upp missbruk under rättfärdigandebedömningen och sagt att en inskränkning av friheterna kan motiveras av behovet att motverka missbruk, om ändamålet är att hindra beteenden som består i att iscensätta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangerats syfte att undvika nationell skatt.²⁰⁷ Här verkar behovet att förhindra missbruk på skatterättsområdet snarare vara en del av rule of reason bedömningen. Båda doktrinerna utgör en bedömning av när nationella regler får åberopas i strid med fördraget, men är det samma test? Enligt mig är det två helt olika bedömningar som genom domstolens praxis kommit att flyta in i varandra.

För att åberopa unionsrättsliga bestämmelser är det nödvändigt att man faktiskt utnyttjat någon av de rättigheter som unionsrätten erbjuder, och därigenom kommit under reglernas ”beskydd”. EU-domstolen har dock, som framgått ovan, i flera fall betonat att unionsrättsliga regler inte kan utsträckas till att skydda missbruk, vilket enligt min mening måste innebära att en skattskyldig vid fall av missbruk inte har rätt att åberopa de unionsrättsliga regler som annars skulle ha gällt. Detta framgår enligt mig också tydligt av domen i Cadbury Schweppes där domstolen säger att den först, innan den går in på rättfärdigandet, ska undersöka om det aktuella förfarandet utgör missbruk av etableringsfriheten.²⁰⁸ Bedömningen om rättsmissbruk föreligger görs alltså för att bedöma om de unionsrättsliga reglerna överhuvudtaget kan åberopas. Den bedömning som görs utifrån rule of

²⁰⁷ Se Cadbury Schweppes, p.51, Thin Cap Group Litigation, p.74, samt Lammers, p. 26.

²⁰⁸ Cadbury Schweppes, p 35.

reason är istället en prövning av om inskränkningar av en tillämplig regel kan rättfärdigas, vilket blir nästa steg efter konstaterandet att en unionsrättslig bestämmelse är tillämplig och att det föreligger en nationell regel som har en inskränkande effekt på den aktuella bestämmelsen.

För att bedöma om missbruk föreligger och således hindrar att unionsbestämmelserna åberopas tillämpar domstolen missbrukstestet i vilket det finns ett objektiva kriterium som föreskriver att förutsättningarna för en bestämmelses tillämpning formellt sätt är uppfyllda, fast tillämpningen skulle strida mot bestämmelsen syfte. Som konstaterats ovan är det svårt att hitta en gränsöverskridande transaktion som faller under fördragsfriheternas beskydd, men samtidigt står i strid med dess syften. Domstolen har till och med slagit fast att en etablering i ett annat land enbart för att komma i åtnjutande av mer förmånliga skattebestämmelser är i enlighet med fördragets syfte. Därför kan rätten att åberopa etableringsfriheten bara i ytterst sällsynta fall, om ens alls, fräntas en skattskyldig på grund av principen om rättsmissbruk. Detta konstaterar domstolen bland annat i Centros och tidigare mål rörande fördragsfriheterna och det upprepas i Cadbury Schweppes. Vad som hände i det senare målet var att domstolen i sin rättfärdigandebedömning återigen lyfte in missbrukstestet, med en hänvisning till Emsland-Stäke och Halifax, för att konstatera vad som utgör konstlade upplägg, ett begrepp som tidigare använts i rättfärdigandebedömningen.

Härigenom anser jag att domstolen, på området som träffas av etableringsfriheten, har konstaterat att en etablering som görs i skattesyfte så gott som aldrig strider mot etableringsfrihetens syfte, vilket gör att missbrukstestets objektiva kriterium faller och därför har inte någon närmare inledande bedömning av om missbruk föreligger gjorts i de följande målen Thin Cap Group Litigation och Lammers. Domstolen tycks istället ha lyft in missbrukstestet som en del i rule of reason bedömningen för att bedöma om ett upplägg är konstlat och såldes inte förtjänar att skyddas. Det innebär inte att missbrukstestet är annorlunda eller inte relevant på området som rör direkt beskattning och fördragsfriheterna. Det innebär dock att missbruksbedömningen inledningsvis faller på rekvisitet att förfarandet ska ”strida mot bestämmelsernas syfte” och de aktuella förfarandena kan därför inte underkännas redan på den grunden. Domstolen har istället på ett innovativt sätt lyft in missbruksbedömningen under rättfärdigandebedömningen för att ändå kunna underkänna vissa upplägg som inte förtjänar unionsrättens skydd. Det är alltså här principen om rättsmissbruk är relevant när det kommer till fördragsfriheterna och ickeharmoniserade skatteregler. Här är dock viktigt att poängtera att domstolen inte är en statisk institution och med tanke på hur konstlade upplägg har bedömts i missbrukssituationer kan rättsmissbruk i förhållande till fördragsfriheterna i framtiden likväl bli att betrakta som en egen rättfärdigandegrund i rule of reason bedömningen.

7. EU-rätten och den interna skatterätten

7.1 Inledning

Missbruksdoktrinen direkta tillämpning i den svenska interna skatterätten har varit ett omdebatterat ämne och det är oklart vilken påverkan doktrinen har på svensk skatterätt. För den bedömningen är det delvis viktigt att bestämma om den principen som doktrinen genererar ska anses utgöra en allmän unionsrättslig princip hänförlig till primärrätten, eftersom sådana principer inte behöver implementeras i nationell lag för att tillämpas, eller om principen istället ska anses ha en annan funktion, härstammande från sekundärrätt och därför måste förankras i svensk lagstiftning för att kunna tillämpas på interna situationer.²⁰⁹

²⁰⁹ Cerioni, The ”Abuse of rights” in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of The ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion,, EBLR 2010, s 807.

För svensk del har frågan störst relevans på mervärdesskatteområdet eftersom skatteflyktslagen, vilken annars kan användas för att angripa missbruksförfaranden, inte är tillämplig där. På det direkta beskattningsområdet kan således skatteflyktslagen förmodligen implementera missbruksdoktrinen. Det innebär dock att skatteflyktslagen på det gränsöverskridande området måste hålla sig inom ramarna dels för vad missbruksdoktrinen, men också företagsskattedirektiven tillåter, annars kan lagen vara oförenlig med unionsrätten. I detta näst sista kapitel ska undersökas om vår skatteflyktslag är förenlig med de unionsrättsliga medlen mot skatteflykt, det vill säga bestämmelserna i företagsskattedirektiven och missbruksdoktrinen. Avslutningsvis diskuteras om principen utgör en allmän unionsrättslig princip som kan tillämpas direkt i nationell rätt utan implementeringslagstiftning och således användas på mervärdesskatteområdet i Sverige.

7.2 Är den svenska skatteflyktslagen i överensstämmelse med EU-rätten?

7.2.1 Skatteflyktslagen och företagsskattedirektiven

Sverige har som sagt inte specifikt implementerat direktivens skatteflyktsbestämmelser i nationell lag, istället har skatteflyktslagen ansetts utgöra ett skydd mot missbruk på direktivens tillämpningsområde. Området för fusionsdirektivets tillämpning ansågs medföra en särskilt stor risk för missbruk och särskilt här övervägdes att införa en specifik skatteflyktsklausul i anslutning till de implementerade reglerna om andelsbytet, men även här ansågs skatteflyktslagen vara tillräcklig.²¹⁰

Då skatteflyktslagen är tänkt att fungera som ett skydd mot missbruk på de områden som omfattas av direktiven är det viktigt att beakta om lagen överensstämmer med den restriktiva tolkning och tillämpning som direktiven givits. För att inte komma i konflikt med direktiven får då inte skatteflyktslagen ges ett vidare tillämpningsområde än skatteflyktsbestämmelserna i direktiven godkänner. Kristina Ståhl m.fl. anser att det, trots att det på grund av den sparsamma praxis som finns är svårt att säga någonting om vilka åtgärder direktiven faktiskt tillåter och hur långtgående dessa får vara, är mest troligt att en användning av skatteflyktslagen på de områden som direktiven och dess skatteflyktsbestämmelser träffar, är förenlig med direktiven.²¹¹ Även Gäverth menar att i vart fall moder- dotterbolagsdirektivets skatteflyktsbestämmelse som tillåter medlemsstaterna att ha bestämmelser i syfte att förhindra skatteflykt är så allmänt hållna att de knappast kan begränsa skatteflyktslagens tillämpningsområde.²¹² Som nämnts ovan under avsnitt 5.2 är det dock ifrågasatt om de svenska reglerna mot räntesnurror som återfinns i 24 kap 10 a-e §§ i IL är förenliga med EU-rätten, speciellt ränte- royaltydirektivet. Detta behandlas dock inte närmare då lagstiftningen mot räntesnurror utgör speciallagstiftning, vilket inte omfattas av den här uppsatsen.

Jag är böjd att hålla med ovannämnda författare om att företagsskattedirektiven inte bör utgöra ett hinder för att tillämpa skatteflyktslagen på det gränsöverskridande området. Detta då även skatteflyktslagen tillämpats restriktivt och dessutom kräver att en undersökning av förfarandet och de aktuella bestämmelsernas syfte görs i varje enskilt fall. Det kan dock påminnas om att skatteflyktslagens användning fått en uppsving på senare tid och om lagen blir mycket flitigt använd på området och tenderar att utsträckas i sin tillämpning kan bedömningen bli en annan. Slutligen ska nämnas att skatteflyktslagens tillämpning också måste ges en EU-konform tolkning när den används på det harmoniserade området.²¹³

7.2.2 Skatteflyktslagen och missbruksdoktrinen

²¹⁰ Ståhl m.fl., EU-skatte rätt, s 289.

²¹¹ Ibid, s 254.

²¹² Gäverth, Skatteflykt och kapitaliseringsfrågor, SN 1998, s 245.

²¹³ Ståhl, EG-domstolens domar, SN 2008, s 400.

Eftersom skatteflyktslagen kan användas för att angripa vissa förfaranden på det direkta beskattningsområdet är det här av mindre betydelse om missbruksdoktrinen utgör en allmän princip, vi har ändå regler att tillgripa mot skattflykt. Det kan dock bli en viktig fråga om vår skatteflyktslag kan vara oförenlig med unionsrätten på grund av att den är vidare än missbruksdoktrinen, eller tillämpar strängare kriterier. Skatteflyktslagens tillämpning på det gränsöverskridande området måste därför anpassas till missbruksdoktrинens begränsningar för att inte gå utöver vad unionsrätten tillåter. Gör den det kommer den förmodligen inskränka fördragets bestämmelser om den fria rörligheten och i värsta fall underkännas. Precis som för de områden som träffas av företagsskattedirektiven måste skatteflyktslagen tolkas EU-konformt vid en tillämpning där missbruksdoktrinen kan tänkas vara tillämplig. Med tanke på den relativt restriktiva tolkning som hittills gjorts av skatteflyktslagen samt att lagen kräver en prövning i varje enskilt fall, den är alltså inte mekaniskt verkande, finner jag det osannolikt att lagen i de fall den träffar gränsöverskridande förhållanden skulle ha ett för vitt tillämpningsområde. Vidare kan konstateras att skatteflyktslagens rekvisit också i stor utsträckning liknar de kriterier som EU-domstolen ställt upp i missbrukstestet.

Man kan också fråga sig om en tillämpning av skatteflyktslagen som en motåtgärd mot skatteflykt i en gränsöverskridande situation kan utgöra ett hinder för den fria rörligheten genom att vi tillämpar lagen på en situation där EU-domstolen inte anser att missbruk föreligger. Skatteflyktslagen innehåller i sig inga bestämmelser som utgör ett hinder mot fördragsfriheterna och den tar inte specifikt syfte på gränsöverskridande förhållanden, men om skatteflyktslagen tillämpas på en gränsöverskridande situation i ett fall där samma bedömning inte hade gjorts vid motsvarande interna situation skulle en negativ särbehandling kunna föreligga.²¹⁴ Ståhl m.fl. säger att en sådan hypotetisk bedömning av om lagen är tillämplig i motsvarande interna situation är svår att göra, men nämner att Regeringsrätten använt sig av metoden för att avgöra om beskattning enligt skatteflyktslagen varit förenligt med EU-rätten och rätten kom i det fallet fram till att bedömningen skulle blivit densamma på en inhemsk situation.²¹⁵

Vad gäller fördragsfriheterna verkar det vidare som att åtgärder mot missbruk enbart får träffa konstlade upplägg.²¹⁶ Man kan kanske tänka sig en situation där skatteflyktslagen används på en gränsöverskridande situation som träffas av etableringsrätten. Domstolen har som bekant flera gånger slagit fast att det inte utgör missbruk av etableringsfriheten att utnyttja denna för de ändamål den är avsedd för, det vill säga genom att genomföra nya etableringar i andra medlemsstater. I så fall föreligger ingen missbrukssituation enligt EU, men skatteflyktslagen kan kanske tillämpas ändå eftersom den beaktar syftet med de skatteregler som kringgåts eller istället tillämpats och inte syftet med de unionsrättsliga reglerna så som EU-domstolen gör. Här är det då viktigt att en EU-konform tolkning görs så att den situationen inte uppstår.

Som utgångspunkt anser jag det dock vara troligt att skatteflyktslagen är förenlig med missbruksdoktrinen och jag har svårt att se att dess tillämpning skulle strida mot unionsrätten så länge gränsöverskridande moment uppmärksammas och en EU-konform tolkning görs. Som framförts ovan är slutsatsen att missbruksdoktrinen inte utgör hinder för skatteflyktslagens användande delvis grundad på att lagen tillämpats restriktivt och bedömningen kan bli en annan om skatteflyktslagens användning och tillämpning ökar på ett sådant sätt att lagen får ett utvidgat tillämpningsområde. Lagen har onekligen tillämpats mindre restriktivt de sista åren och i och med att internationell skatteplanering inte är ett ovanligt problem kan lagen komma att bli flitigt åberopad framöver. Med tanke på att lagen har värdeöppna rekvisit vars räckvidd till stor del

²¹⁴ Ståhl m.fl., EU-skatte rätt, s 155.

²¹⁵ Ibid, se även RÅ 2010 ref. 51.

²¹⁶ Vaenistendael, Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?, EC Tax Review nr 4 2006, s 195.

fastställs av praxis kan det därför inte uteslutas att skatteflyktslagens tillämpning i något fall kan inkräkta på unionsrätten. Att rekvisiten är värdeöppna förhindrar dock också att lagen får en mekanisk verkan, vilket talar för att tillämpningen av skatteflyktslagen ändå inte kommer att bli problematisk.

7.3 Har vi en allmän unionsrättslig princip som kan tillämpas direkt i nationell rätt?

Av stor betydelse för diskussionen om missbruksdoktrinen direkta tillämpning är domstolens avgörande i målet *Kofoed*. Här säger domstolen för första gången uttryckligen att principen om rättsmissbruk utgör en allmän unionsrättslig princip, vilket tyder på att den är en allmängiltig princip som ytterst kan hänföras till primärrätten. Domstolen tillämpar dock inte principen i målet eftersom det fanns en skatteflyktsbestämmelse i fusionsdirektivet som träffade det aktuella förfarandet. På grund av att direktivet inte implementerats i den nationella lagstiftningen kunde domstolen dock inte tillämpa bestämmelsen och den nöjer sig med att konstatera detta utan att nämna principen ytterligare. Domen kan därför framstå som motsägelsefull och lämnar utrymme för tolkning och egna slutsatser. Principen om att rättsmissbruk är förbjudet utgör nämligen inte en direktivbestämmelse och det är möjligt att hävda att principen kan åberopas direkt mot enskilda utan implementering i nationell lagstiftning, likväl som det kan hävdas att inte heller en sådan princip kan åberopas mot enskilda på grund av rättssäkerhetsaspekter. I den skatterättsliga litteraturen, både inom och utanför Sverige, går åsikterna om tolkningen isär.

Rörande frågan om principen utgör en allmän, direkt tillämplig princip anser exempelvis Fera att avgörandet i *Cadbury Schweppes* visar att principen är allmängiltig då den kunde underkänna en nationell åtgärd som inte överensstämde med det unionsrättsliga missbrukskonceptet. Därför kan domen enligt henne utgöra det slutliga tecknet på att principen är en allmän princip.²¹⁷ Hon menar också att domstolen, så väl som ett antal generaladvokater, kommissionen samt ett antal författare verkar se principen som en allmän unionsrättslig princip.²¹⁸ Hon påpekar vidare att de argument som förts fram mot att det skulle röra sig om en allmän princip har blivit mindre relevanta i och med den senare utvecklingen på området. I argumentationen uppmärksammar hon särskilt att domstolen nu har refererat till doktrinen som en allmän princip, att majoriteten av medlemsstaterna har en liknande princip i sin nationella lagstiftning, samt att domstolen har utvecklat ett precist test för vilka förfaranden som ska anses utgöra missbruk.²¹⁹ Fera utelämnar dock betydelsen av domstolens dom i *Kofoed* efter att ha konstaterat att domstolen där refererade till principen som en allmän unionsrättslig princip.

Cerioni anser att avgörandena i *Halifax* och *Part Service* visar att när EU-domstolens kriterier för missbruk är uppfyllda på mervärdesskatteområdet måste medlemsstaterna ingripa, oavsett om de har implementerat en specifik missbruksklausul eller inte. Här finns alltså en allmängiltig unionsrättslig princip med samma status som andra unionsrättsliga principer, vilket enligt Cerioni beror på att missbruksfall som rör mervärdesbeskattningen påverkar unionens egna finansiella intressen.²²⁰ På företagsskattedirektivens område anser han att avgörandet i *Kofoed* visar att det är upp till medlemsstaterna själva att avgöra hur de ska utforma sin missbrukslagstiftning. Detta då skatteflyktsreglerna här istället syftar till att skydda deras finansiella intressen och medlemsstaterna får, men måste inte, neka direktivets förmånliga tillämpning vid fall av missbruk. Avgörandet ska enligt Cerioni inte tolkas som att domstolen ser principen som mindre betydelsefull på området för direkt beskattning, den utredde nämligen endast vad som krävs för att ett direktiv ska anses vara

²¹⁷ De la Fera, Prohibition of abuse of (community) law: The creation of a new general principle of EC law through tax, *Common Market Law Review* 2008, s 438.

²¹⁸ *Ibid*, s 434.

²¹⁹ *Ibid*, s 436 ff.

²²⁰ Cerioni, The "Abuse of rights" in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of The ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion, *EBLR* 2010, s 807.

införlivat i nationell rätt och kom fram till att detta inte behöver ske genom lagstiftning. Därför är det upp till medlemsstaterna att avgöra om skatteflyktsbestämmelserna i direktiven är implementerade och om så inte skett är konsekvensen, att de nationella domstolarna inte kan agera mot missbruksförfaranden, ett led i lagstiftarens val att inte implementera direktiven.²²¹

Domstolens referens till doktrinen som en allmän princip i Kofoed är således, enligt Cerioni, inte oförenlig med det faktum att nationella regler mot missbruk måste finnas för att tillämpa principen på det här området. Det slutgiltiga valet angående hur, eller om, missbruk ska förhindras på företagsskattedirektivens område har nämligen överlämnats till medlemsstaterna. Således anser han att även avgörandet i Kofoed pekar på att principen är en allmän princip, men att principen har en ”sui generis” aspekt som innebär att den är applicerbar på olika sätt beroende på vems intresse den skyddar. När intresset som ska skyddas är ett av EU:s egna är principen direkt tillämplig, men när principen syftar till att skydda medlemsstaternas intressen måste beslutet angående tillämpningen överlämnas till dem. Han anser att så också är fallet när fördragsfriheterna berörs. Om det enda resultatet av att en frihet utnyttjas är att en medlemsstats finansiella intressen hotas har medlemsstaten ifråga rätt att sätta upp regler mot missbruk, till exempel via införandet av CFC-regler.²²²

Vidare kan nämnas att ett symposium om missbruksdoktrinen ägde rum i oktober 2008 vid vilket jurister från olika rättsområden deltog i diskussionen om principens rättsliga ställning. Här framfördes återigen åsikten att en uppdelning kan göras mellan missbruk av unionsrätten och kringgående av nationell lagstiftning via fördragsfriheterna och det hävdades bland annat att missbruk av unionsrätten kan fungera som en allmän princip, men att detta inte är möjligt på området för fördragsfriheterna. Det skulle inte heller vara nödvändigt då samma resultat kan uppnås genom en bedömning av i vilka situationer friheterna kan inskränkas, vilket genererar större förutsebarhet. I den bedömningen har bestämmelsernas syfte en central roll.²²³ Av andra ansågs principen dock utgöra en allmän princip som är tillämplig utan konkreta bestämmelser om missbruk varken i EU-rätten eller i den nationella lagstiftningen. Det påpekades också att EU-domstolen i flera mål har talat om en princip, utan att nämna tolkning, dessutom har principen ett mycket brett tillämpningsområde.²²⁴ Det framhölls också, som förklaring till utgången i Kofoed, att allmänna principer inte är applicerbara i fall där missbruk motverkas via mer specifika bestämmelser i syfte att uteslutande reglera missbrukssituationen.

Jag anser för egen del att mycket tyder på att missbruksdoktrinen utgör en allmän unionsrättslig princip. De argument som starkast talar för den slutsatsen är dels att domstolen i flera mål talar om en princip innebärande att rättigheter inte får missbrukas och i de målen tillämpas ett test som förefaller vara applicerbart på hela det unionsrättsliga området. Domstolen har dessutom flitigt använt sig av korsvisa hänvisningar, vilket tyder på att den använder sig av samma koncept och bedömningskriterier oavsett vilket rättsområde som behandlas. Att en princip mot missbruk existerar inom unionsrätten har också hävdats av andra än domstolen, till exempel hävdade kommissionen detta redan i Emsland-Stärke. I Kofoed omnämner domstolen dessutom principen som en allmän unionsrättslig princip och jag tycker att det uttalandet är svårt att misstolka. Vidare verkar domstolen, utifrån avgörandet i Cadbury Schweppes, anse att det i vart fall är teoretiskt möjligt att principen kan inskränka alla unionsrättsliga regler, även fördragsfriheterna, för det fall att ett förfarande som strider mot dessa reglers syfte skulle finnas. Även det tyder på att principen utgör en allmän unionsrättslig princip som härstammar från primärrätten.

²²¹ Ibid, s 808-809.

²²² Ibid, s 810-812.

²²³ Piantavigna, Prohibition of abuse of law: A new general principle of EU law? 3-4 October 2008, Oxford (UK), INTERTAX, vol. 37, s 168. Nämnda åsikt framförs av Farmer.

²²⁴ Ibid. Detta synsätt förespråkas av Sørensen.

7.3.1 Missbruksdoktrинens direkta tillämpning i Sverige

Även i den svenska litteraturen har debatten om missbruksdoktrинens räckvidd pågått för fullt. På grund av skatteflyktslagens begränsade tillämplighet är det främst möjligheten till direkt tillämpning på mervärdesskatteområdet som lyfts fram i diskussionerna, men även frågan om principen utgör en allmän unionsrättslig princip som således också är tillämplig på området för direkt beskattning berörs.

Efter EU-domstolens avgörande i Halifax publicerade Skatteverket ett ställningstagande där de klargjorde sin syn på principen om förfarandemissbruk, nämligen att principen utgör en allmän unionsrättslig princip som kan tillämpas direkt på mervärdesskatteområdet i Sverige, utan implementering i nationell rätt.²²⁵ Skatteverket bygger sin slutsats på att principen närmast kan hänföras till primärrätten och därför inte behöver implementeras. Skatteverket menar att unionsrättens allmänna principer delvis har utvecklats för att skydda den enskildes rättigheter men att de också kan tillämpas till nackdel för den enskilde, vilket skulle vara fallet med förfarandemissbruksprincipen som istället avser att skydda mervärdesskattesystemets syfte.

Skatteverkets ståndpunkt har dock inte fått genomslag i de svenska domstolarna då Kammarrätten i Göteborg i en dom från 2007 inte ansåg sig kunna tillämpa förfarandemissbruksprincipen i ett mervärdesskattemål. Domstolen ansåg att principen var att hänföra till ett direktiv och därför inte kunde ha negativa effekter för en enskild, samt att det skulle vara oförenligt med legalitetsprincipen att använda sig av en direktivkonform tolkning av bestämmelserna i mervärdesskattelagen.²²⁶ Frågan om principens ställning har därför stor betydelse för enskilda på mervärdesskatteområdet.

Stig von Bahr anser att Skatteverket kan göra en direkt tillämpning av principen om förbud mot rättsmissbruk. Han framhåller principen som en allmän unionsrättslig princip vilken vilar på primärrätten och förklarar utgången i Kofoed genom att understryka att medlemsstaten i fråga genom fusionsdirektivet hade givits en möjlighet att implementera en skatteflyktsbestämmelse, men valt att inte göra detta. Han menar att då det istället rör sig om ett direktiv som sakar sådana specifika regler som ger medlemsstaterna kompetens att ingripa, så är principen om förbud mot rättsmissbruk direkt tillämplig, oavsett förekomsten av nationella regler.²²⁷ Medger direktivet ifråga en specifik rätt att införa skatteflyktsbestämmelser, vilket var fallet i Kofoed, så kan principen om berättigade förväntningar hindra att direktivet tillämpas på annat sätt än strikt enligt dess formella innehåll, och läran om direktivets direkta effekt hindrar en direkt tillämpning mot den enskilde. Von Bahr tolkar alltså domen i Kofoed som att då medlemsstaten i ett sådant fall inte implementerat bestämmelsen i fråga, får de stå sitt kast. Vidare pekar von Bahr på att det är tydligt att bortfallet av den rätt till avdrag som blev utgången i Halifax inte baserades på någon bestämmelse i direktivet och det krävdes inte heller att den nationella lagstiftningen skulle innehålla skatteflyktsregler. Istället tillämpar domstolen en allmän princip som främst vilar på primärrätten och därför har domen ändrat rättsläget i Sverige. Han anser att avgörandet i Kofoed på sin höjd kan nyansera betydelsen av Halifax och att Kammarrätten har förväxlat principen om förbud mot rättsmissbruk med direktivbestämmelser.²²⁸

²²⁵ Skatteverkets ställningstagande den 17 november 2006, dnr 131 500981-06/111.

²²⁶ Kammarrätten i Göteborg, dom från den 10 maj 2007, mål nr 622-05.

²²⁷ Se von Bahr, Skatteflykt i EG-rättslig belysning, SN 2007, s 649. Möjligheten att avvika från mervärdesskattedirektivets regler enligt dess artikel 395 kan inte motsvara fusionsdirektivets bemyndigande att införa skatteflyktsbestämmelser då mervärdesskattedirektivets regel är alltför ospecifik och också talar om förenklingsåtgärder allmänt sett. Dessutom måste rådet och kommissionen först bemyndiga och godkänna reglerna ifråga.

²²⁸ von Bahr, Skatteflykt i EG-rättslig belysning, SN 2007, s 650-651.

Också Eleonor Alhager anser att principen är en generell EU-rättslig princip som innebär att gemenskapsrättsliga bestämmelser inte kan utsträckas till att omfatta förfarandemissbruk från en näringsidkares sida. Principen är därför tillämplig på såväl området för indirekt som direkt beskattning, i den mån den direkta skatten omfattas av unionsrätten. För mervärdesskattens del skulle principen innebära att avdrag för ingående moms kan vägras trots uttryckligt stöd för avdrag i såväl direktiv som nationell rätt, om de transaktioner som ligger till grund för avdragsrätten innebär förfarandemissbruk. Hon anser också att EU-domstolen, genom att nämna principerna om rättssäkerhet och förutsebarhet i Halifaxmålet, gör klart att förbudet mot förfarandemissbruk gäller trots nämnda principer.²²⁹

Karin Norberg och Franciska Pettersén anser likt von Bahr att principen har sitt ursprung i primärrätten och att den därmed inte kräver något lagstöd eller implementering i svensk intern rätt för att bli tillämplig här.²³⁰ De kallar principen för ”tolkningsprincip” och enligt dem innebär den att en enskild inte ska kunna utnyttja gemenskapens system genom att bryta mot dess syfte. Principen utgör därför ett redskap för att skydda mervärdesskattesystemet och den enskilde skyddas genom att domstolen har satt ribban för missbruk så högt att endast de som verkligen ger sig in i konstruerade och skattedrivna avtal har anledning att oroa sig.²³¹ Vidare argumenterar även de för att en medlemsstat som inte använt sig av ett direktivs specifika möjlighet att implementera skatteflyktsbestämmelser får ta konsekvenserna av att bestämmelsen inte kan användas i den interna rättstillämpningen.²³² De menar också att domstolen, genom att inte kommentera klagandens argument i Halifaxmålet om att principen inte kan tillämpas utan implementering i nationell rätt, ansett att argumentet saknar relevans. Slutligen poängterar de att mervärdesskattedirektivet och fusionsdirektivet har olika syften, vilka påverkat utgången i Kofoed respektive Halifax, och därför kan inte utgången i målen jämföras rakt av.

Kristina Ståhl anser att rättsläget är oklart vad gäller frågan om principen kan åberopas direkt mot enskilda och pekar på att det finns argumentation åt båda hållen. Hon kallar principen för en allmän rättsprincip och menar att den ytterst kan härledas ur fördraget och därmed inte begränsas av läran om direktivets direkta effekt, principen är nämligen ingen direktivsbestämmelse. Samtidigt anser hon att det blir märkligt ifall principen självständigt kan åberopas mot enskilda i ett fall där en direktivsbestämmelse i vilken principen kodifierats inte kan tillämpas för att den inte implementerats i nationell rätt. Det skulle leda till att principen kan tillämpas i större utsträckning om den inte kommit till konkret uttryck genom lagstiftning och att lagstiftning således skulle minska medlemsstaternas möjlighet att ingripa mot skatteflykt.²³³ Hon framhåller dock också att ifall det direktiv som ska tolkas innehåller en uttrycklig skatteflyktbestämmelse ligger det närmare till hands att anse att principen har kommit till uttryck genom denna bestämmelse och att nationella åtgärder därför ska bedömas mot bakgrund av denna bestämmelse och inte mot den bakomliggande, allmänna principen.²³⁴

Vad gäller själva implementeringen av lagen uppmärksammar Ståhl m.fl. att domen i Kofoed öppnar upp för att en implementering av en bestämmelse kan ske exempelvis genom nationella rättsprinciper, och de nämner här principen om ”rättshandlingars verkliga innebörd” som en princip som eventuellt kan implementera missbruksdoktrinen i Sverige ifall detta blir nödvändigt.²³⁵ Då jag

²²⁹ Alhager, Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield, SN 2006, s 260.

²³⁰ Norberg och Pettersén, Förfarandemissbruk på mervärdesskatteområdet, SN 2008, s 2.

²³¹ Ibid, s 6.

²³² Ibid, s 13. Det framgår att det är så de tolkar utgången i Kofoed och resonemanget är likt de von Bahr för i sin artikel, se not 236 ovan.

²³³ Ståhl, Kristina, EG-rätt och skatteflykt, SN 2007, s 580.

²³⁴ Ibid, s 578. Se även Ståhl m.fl. i EU-skatte rätt, s. 53.

²³⁵ Ståhl, m.fl., EU-skatte rätt, s 53.

inte anser att en princip för att skattemässigt underkänna civilrättsligt korrekta transaktioner existerar i Sverige och domstolen i Halifax verkar förutsätta att transaktionerna är just civilrättsligt korrekta ser jag dock inte detta som en egentlig möjlighet.

Tomas Karlsson och Jesper Öberg är kritiska och anser att en allmän rättsgrundsats som förbjuder rättsmissbruk, i likhet med direktivsbestämmelser, inte kan tillämpas direkt mot den skattskyldige utan implementering i nationell rätt. De vilar sina argument på generaladvokat Koketts förslag till avgörande i Kofoed och på att harmoniserade bestämmelser ska bedömas mot bakgrund av harmoniseringsåtgärdens bestämmelser och inte mot primärrätten.²³⁶ De hänvisar även till Kammarrättens dom, och i en replik till von Bahr håller de med Ståhl om att det skulle vara märkligt ifall principen bara kan användas då direktivet saknar en specifik skatteflyktbestämmelse eftersom en sådan tolkning skulle leda till att möjligheten att använda sig av principen blir större ju mindre lagstiftad den är. En sådan slutsats kan enligt dem inte stå i överensstämmelse med den EU-rättsliga rättssäkerhetsprincipen.²³⁷

Slutligen anser Ulf Nilsson att det saknas tillräckligt stöd i praxis för ett antagande om att principen skulle utgöra en självständig, direkt tillämplig rättsregel. Han föredrar istället att se den som en tolkningsprincip för att fastställa innehållet i de gemenskapsrättsliga reglerna. Vad gäller tillämpningen på mervärdesskatteområdet krävs i så fall att svensk mervärdesskattelag enligt sitt innehåll kan tolkas så att den utesluter missbruk, något som Nilsson har svårt att se som möjligt utan ytterligare lagstiftning på området.²³⁸ Han avfärdar dock även Karlsson och Öbergs resonemang om att en direkt tillämpning av missbruksdoktrinen skulle strida mot rättssäkerheten då det medför en minskad förutsebarhet för den enskilde, eftersom domstolen inte ansåg att rättssäkerhetsprincipen hindrade en återbetalning av ett bidrag i Emsland-Stärke.²³⁹

8. Slutsats och avslutande reflektioner

Efter arbetet med uppsatsen kan jag först och främst konstatera att skatteflykt är ett komplicerat problem som samtidigt är viktigt för stater att motverka och bekämpa. Skatteintäkter bygger upp stora delar av varje nations välfärdssystem, oavsett hur välutvecklat detta är, samtidigt som skatteutgifter utgör stora kostnadsposter för företag och enskilda individer. När skatteplanering i olika former är tillåtet kan det vara svårt att veta exakt var gränsen till vad som bedöms vara skatteflykt går och det kan dessutom vara lockande att tänja på gränserna genom olika upplägg. Därför krävs det effektiva regler mot skatteflykt för att komma åt de som medvetet lurar och utnyttjar systemet för att undkomma skattmasen, samtidigt som reglerna måste vara klara, begripliga och förutsebara för att uppfylla kraven på respekt för den enskildes rätt till rättssäkerhet och förutsebarhet. Det är ingen lätt uppgift.

För svenskt vidkommande är det tydligt att skatteflyktslagen är ett genomtänkt val och en lag som tillsammans med stopp och speciallagstiftning utgör ett användbart medel för att bekämpa skatteflykt. Lagen har fått motta mycket kritik, främst på grund av problem med rättssäkerhet och förutsebarhet, den har varit föremål för utredningar och ändringar och har också upphävts och återinförts. Skatteflyktslagets rekvisit är svårbedömda, speciellt det fjärde och sista rekvisitet som inbegriper en bedömning av lagstiftningens syfte och de första decennierna efter lagens införande användes den också mycket sparsamt. På grund av den sparsamma tillämpningen är det svårt att dra några slutsatser om lagens tillämpning och så är läget än idag även om lagen fått en uppsving de senaste åren. Att användandet ökat kan i sin tur bero på många faktorer. En sådan faktor kan vara

²³⁶ Karlsson och Öberg, Förfarandemissbruk och legalitetsprincipen på momsområdet, SvSkT 2007, s 363.

²³⁷ Karlsson och Öberg, Skatteflykt i EG-rättslig belysning - replik, SN 2008, s 68-69.

²³⁸ Nilsson, Fyra frågor om förfarandemissbruksprincipen på momsområdet, SvSkT 2008, s 140.

²³⁹ Ibid, s 139.

att Regeringsrätten i flera mål kommit fram till att en genomsynsmetod eller praxismetod för att angripa skatteflykt saknas i svensk rätt och att allt fler därför ser skatteflyktslagen som en möjlighet, eller kanske den enda möjligheten, för att angripa komplicerade skattedrivna transaktionsupplägg som resulterar i skattelättnader. Att skatteflykt ses som ett allt allvarligare problem och att samhällsattityden har förändrats är också en möjlighet.

Vad gäller samhällsattityden kan också EU:s allt tydligare stöd i arbetet mot skatteflykt och missbruk vara en influerande faktor. Unionen är villig att hjälpa till i arbetet mot skatteflykt och skatteundandraganden och tillåter medlemsstaterna att agera mot den typen av beteenden, dock under mycket strikta former. Unionsrätten är av största vikt för svensk skatterätt och den gör allt större anspråk på inflytande, även på det icke harmonierade området för direkt beskattning. Det blir därför allt viktigare att identifiera de metoder som unionsrätten accepterar för att motverka missbruk och skatteflykt. Det är nämligen uppenbart att även om unionen gärna medverkar till att motverka missbruk så utgör reglerna om den inre marknaden och fria rörligheten en del av unionens ryggrad, vilket medför att EU-domstolen inte kommer att tillåta inskränkande regler som påverkar den inre marknads syfte och odelade genomförande.

Den inre marknaden förefaller därför vara nästintill okränkbar och jag finner det troligt att arbetet med att skydda den kommer att medföra en ökad harmonisering på allt fler områden. Således tror jag att framtiden kommer innebära en ökad harmonisering även för det direkta beskattningsområdet. Med det menar jag inte att medlemsstaterna kommer att enas om en harmoniserad skattebas för den direkta beskattningen, men i takt med att allt fler områden harmoniseras och allt fler nationella skyddsbestämmelser underkänns kommer medlemsstaterna att tvingas till en form av indirekt harmonisering. Det är också troligt att en ”frivillig” harmonisering gradvis kommer att genomföras då det inom unionen finns ett gemensamt intresse av att motverka skatteparadis och närma sig varandra beträffande skattenivåer, eftersom EU-domstolen verkar anse att det är helt i enlighet med friheternas syfte att flytta sin verksamhet till en annan medlemsstat uteslutande av skatteskäl. EU-domstolen kommer inte att tillåta regler som påverkar den fria rörlighetens fulla tillämpning, rule of reason doktrinen tillämpas mycket restriktivt och det samma gäller missbruksdoktrinen.

Angående missbruksdoktrinen anser jag att den genererar en allmän princip som är giltig över hela det EU-rättsliga området, oavsett om det rör sig om missbruk av primärrätt eller sekundärrätt. Principen är således tillämplig på hela skatterättsområdet i de situationer där en kontakt med EU-rätten finns. På det ickeharmoniserade området, vilket innefattar stora delar av den direkta beskattningen, blir tillämpningen av principen svårare på grund av att skattereglernas EU-rättsliga beröring där inte beror på att de bygger på ett bakomliggande direktiv, utan snarare på att de kommer på kollisionkurs med fördragsfriheterna, främst etableringsfriheten, när medlemsstaterna försöker förhindra att en skattskyldig undkommer den nationella skatten.

Då gränsöverskridande förflyttningar är precis vad etableringsfriheten avser att skydda är det mycket svårt att hävda missbruk här, i så fall måste det aktuella förfarandet strida mot etableringsfrihetens syfte, vilket inga förfaranden som utgör verkliga etableringar har ansetts göra. Det är bara konstlade upplägg som kan angripas, eftersom sådana inte kan anses utgöra verkliga etableringar och därmed kan man fråga sig om inte sådana upplägg borde falla utanför tillämpningsområdet redan av andra orsaker än att det rör sig om missbruk. Det ska också tilläggas att även om konstlade upplägg får motverkas för att de inte har fördragets skydd så är det oklart vad som egentligen ska klassas som ett konstlat upplägg. Holdingbolag verkar inte göra det, trots att dessa skulle kunna utgöra definitionen på ett sådant ”brevlådebolag” som nämns i Cadbury Schweppes. Jag anser därför att det är mycket svårt att ha framgång med ett argument om förfarandemissbruk på det ickeharmoniserade området. Mig veterligen har inte heller domstolen i modern tid faktiskt ansett att ett förfarande som rör direkt beskattning utgör missbruk av

fördragsfriheterna, de uttalanden som gjorts är principiella. Inte heller missbruksdoktrinen kommer därför att innebära något större hjälpmedel för medlemsstaterna i försöken att förhindra skatteundandragande bestående i att skattskyldiga personer söker att bli beskattade i andra medlemsstater med mer förmånliga regler.

Principen om förfarandemissbruk får därför i praktiken störst betydelse på de skatteområden som är harmoniserade, där en sekundärrättslig bestämmelse har missbrukats. Så är fallet med mervärdesskattedirektivet och företagsskattedirektiven. Jag tycker att det verkar mest troligt att principen, i vart fall på mervärdesskatteområdet, kan tillämpas direkt mot enskilda, utan nationell implementering. Jag kommer till den slutsatsen främst på grund av avgörandet i Halifax och efterföljande avgöranden där EU-domstolen behandlat missbruk på mervärdesskatteområdet. Jag anser att utgången av dessa mål, vilka helt saknar antydning om att principen måste förankras i nationell rätt innan den kan åberopas mot enskilda, tyder på att principen är direkt tillämplig. Jag tycker också att det är värt att notera att domstolen i Emsland-Stärke säger att det inte strider mot legalitetsprincipen att den skattskyldige vid fall av förfarandemissbruk får betala tillbaka ett utbetalt bidrag eftersom den återbetalningen inte är en sanktion utan endast en konsekvens av att bidraget utbetalats utan grund. Enligt mig bör det resonemanget kunna appliceras också vad gäller mervärdesskatt. Har avdragsrätt eller återbetalning av mervärdesskatt skett utan grund, som en konsekvens av ett konstruerat förfarande som utgör missbruk, bör också det förhållandet kunna återställas enligt samma princip utan att legalitetsprincipen utgör ett hinder.

Jag anser dock att avgörandet i Kofoed är problematiskt och svårt att kringgå i argumentationen för att principen är direkt tillämplig på mervärdesskatteområdet. Detta då fusionsdirektivet precis som mervärdesskattedirektivet rör harmoniserade skatteregler och den enda uppenbara skillnaden tycks vara att fusionsdirektivet mer precist bemyndigar ett införande av skatteflykts- och missbruksbestämmelser. Visserligen bedömer inte domstolen i Kofoed själva principen om förfarandemissbruk, utan den kommer fram till att direktivsbestämmelsen i fusionsdirektivet inte kan användas när den inte är implementerad, men jag håller med Ståhl och Öberg/Karlsson om att det vore märkligt om principen bara kan tillämpas direkt om den inte kodifierats i ett direktiv. Von Bahr argumenterar för att det skulle vara så och han näst intill bagatelliserar utgången i Kofoed genom att säga att avgörandet på sin höjd kan nyansera betydelsen av Halifax, bland annat för att målet endast avgjordes av fem ledamöter medan Halifax avgjordes av stor kammare.

Jag tycker att utgången i Kofoed har större betydelse än vad von Bahr tycks anse, speciellt med tanke på generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i målet, där hon säger att inte heller en sådan allmän princip kan användas mot enskilda, eftersom förbudet mot att tillämpa direktivsbestämmelser som inte implementerats i så fall skulle undergrävas, något som visserligen inte fastställs av EU-domstolen. Det kan dock nämnas att generaladvokat Maduro som lämnade förslag till avgörandet i Halifax menade att förfarandemissbruksprincipen är en allmän tolkningsprincip som inte behöver implementeras i nationell lagstiftning för att kunna tillämpas. Det visar att inte heller generaladvokaterna har samma åsikt i frågan och det speglar svårigheten i att komma fram till en slutsats.

För egen del är jag ändå beredd att stödja resonemanget om att när det finns en specifik skatteflyktsbestämmelse i ett direktiv bör bestämmelsen användas före en allmän princip. Cerioni menar att det är upp till medlemsstaterna själva om de vill implementera skatteflyktsbestämmelserna i företagsskattedirektiven eftersom syftet med dessa är just att skydda medlemsstaternas skattebaser och att de får stå sitt kast om de väljer att inte implementera. Även von Bahr och Norberg/Pettersén verkar vara inne på det spåret och jag anser att där finns en poäng. Mervärdesskattedirektivet har nämligen som bakomliggande syfte att harmonisera mervärdesskatten inom unionen och skapa en enhetlig skattebas som delvis ska skydda unionens finansiella intressen. Att motverka missbruk blir då ett prioriterat intresse för unionen och eftersom

det inte finns en specifik skatteflyktsbestämmelse som kan implementeras av medlemsstaterna kan principen om förfarandemissbruk användas. Vad gäller företagsskattedirektiven och kanske särskilt fusionsdirektivet, har i dessa lämnats ett specifikt mandat till medlemsstaterna att implementera en bestämmelse för att skydda den nationella skattebasen mot de negativa effekter som den aktuella harmoniseringen kan medföra. Väljer medlemsstaterna att inte utnyttja den möjligheten kan varken direktivets bestämmelse eller principen om förfarandemissbruk tillämpas. Medlemsstaten får således stå sitt kast.

Slutligen kan konstateras att det är mycket höga krav som ställs upp enligt missbrukstestet och det är svårt att visa att en skattefördel som uppstått på grund av att en bestämmelse har följts till sin ordalydelse strider mot den bestämmelsens syfte. Vidare är det kanske ännu svårare att finna objektiva omständigheter som visar att skattesyftet är det huvudsakliga syftet med en transaktion. Något annat huvudsakligt syfte med transaktionen får då inte finnas. Att kraven är så högt ställda kan enligt mig tyda på att den som riskerar att bli utsatt för en missbruksprövning har tagit en medveten risk i sin skatteplanering, vilket i sin tur kan medföra att argumentet om att rättsäkerheten skulle utgöra ett hinder mot en tillämpning av missbruksdoktrinen blir mindre betydelsefullt.

Nilsson framhåller i sin artikel att rättssäkerhetsprincipen inte nödvändigtvis behöver utgöra ett så stort problem eftersom det, med tanke på förfarandemissbruksprincipens tillämpningsområde, kan ifrågasättas om den skattskyldige verkligen kan förvänta sig att undgå beskattning när förutsättningarna för principens tillämpning är uppfyllda. Det är en argumentation som liknar den Rosander för angående rättssäkerheten vid tillämpningen av skatteflyktslagen och jag tycker att det verkar rimligt att anta att den som iscensätter ett upplägg som kan träffas av skatteflyktslagen eller missbruksprincipen ofta har tagit en medveten risk, just för att kunna undgå beskattning.

Regler mot skatteflykt handlar nämligen om en avvägning mellan å ena sidan statens intresse av att skatteintäkterna kommer in som beräknat och att skattesystemet utgör ett system som upplevs som rättvist, likformigt och effektivt och å andra sidan den enskildes rättssäkerhet. Vid skatteflyktsförfaranden har den enskilde genom ett aktivt handlande sökt maximera sin skattefördel och kan kanske därför anses ha valt bort en del av den förutsebarhet som systemet erbjuder. Det kan därför ifrågasättas om det skulle vara oproportionerligt att låta principen mot rättsmissbruk få företräde framför förutsebarhetsprincipen. Ståhl m.fl. påpekar också att den konkretiseringen av rekvisiten för att fastställa missbruk som gjordes i Halifax medför att förutsebarheten får anses ha ökat, vilket förefaller vara ett rimligt konstaterande. Faktum är att förutsebarheten, och med den rättssäkerheten, får anses öka i och med varje avgörande som klargör missbruksdoktrinen tillämpning.

Jag kan tycka att det, i och med att rättsläget vad gäller missbruksdoktrinen tillämpning är oklart, bör vara de svenska domstolarnas skyldighet att fråga EU-domstolen om doktrinen eventuella direkta tillämpning och kollision med rättssäkerheten när de ställs inför ett mål där de frågorna aktualiseras. Jag kan också tycka att Kammarrätten i Göteborg borde gjort just detta istället för att själva komma fram till en eventuellt felaktig slutsats som kanske begränsar EU-rättens fulla inverkan på mervärdesskatteområdet. Om en sådan fråga inte ställs bör det kanske istället övervägas om skatteflyktslagens tillämpningsområde ska utsträckas till att även omfatta mervärdesskatten. Det verkar inte längre rimligt att hävda att skatteundandragande förfaranden inte förekommer i betydande utsträckning på mervärdesskatteområdet och att det finns en möjlighet att angripa skatteupplägg även här kan vara en förutsättning för EU-rättens fulla och enhetliga tillämpning på området.

Källförteckning

Offentligt tryck

Lagar

Inkomstskattelagen (1999: 1229)

Regeringsformen (1974:152)

Skattebrottslagen (1971:69)

Skatteflyktslagen (1995:575)

Propositioner

Prop. 1980/81:17 Med förslag till lag mot skatteflykt

Prop. 1982/83:84 Med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt

Prop. 1992/93:127 Om vissa frågor om beskattning av inkomst av tjänst

Prop. 1994/95:209 Kontrolluppgiftsskyldighet vid avyttring av värdepapper m.m.

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

Statens offentliga utredningar

SOU 1931:40 Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m.

SOU 1963:52 Om åtgärder mot skatteflykt

SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul

SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt

SOU 1996:44 Översyn av skatteflyktslagen

Utskottsbestänkande

Betänkande 1997/98: SkU3 Reformerad skatteflyktslag

Departementsserien

Ds B 1978:6 Lag mot skatteflykt

Skatteverkets material

Skatteverkets ställningstagande den 17 november 2006, dnr 131 500981-06/111, Principen om förfarandemissbruk m.m.

Direktiv

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater

Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar

Rådets 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

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan

Litteratur

Böcker och avhandlingar

Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders, Europarättens grunder, fjärde upplagan, Norstedts juridik, Stockholm 2010

Craig, Paul och de Búrca, Gráinne, EU law, text, cases and materials, fjärde upplagan, Oxford University Press, New York, 2008

Gäverth, Leif, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor: en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med under- respektive överkapitaliserade bolag, Uppsala universitet, Uppsala, 1999

Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Norstedts juridik, Stockholm, 1995

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, tolfte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2009

Pelin, Lars, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, fjärde upplagan, Prose design & grafik, Lund, 2006

Påhlsson, Robert, Konstitutionell skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2011

Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, ARK tryckaren, Jönköping, 2007

Simon Almendal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Norstedts juridik, Stockholm, 2005

Ståhl, Kristina, Persson Östermalm, Roger, Hilling, Maria, och Öberg Jesper, EU-skatterätt, Iustus förlag, Uppsala, 2011

Weber, Dennis, Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms, A Study on the Limitations Under European Law to the Prevention of Tax Avoidance, Kluwer Law International, Haag, 2005

Artiklar

Alhager, Eleonor, Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield, Skattenytt 2006, s 260-271

Alhager, Eleonor, Förfarandemissbruk och huvudsaklighetsprincipen på momsområdet i EG-domstolens dom i C-425/06 Part Service, Skattenytt 2009, s 45-51

Bergström, Sture, Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt, Skattenytt 1992, s 597-601

Cerioni, Luca, The "Abuse of rights" in EU Company Law and EU Tax Law; A Re-reading of The ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion, European Business Law Review 2010, s 783-813

de la Feria, Rita, Prohibition of abuse of (community) law: The creation of a new general principle of EC law through tax, Common Market Law Review 2008, s 395-441

Gäverth, Leif och Möller, Lars, Har Regeringsrätten frångått genomsyn?, Skattenytt 2007, s 652-662

Gäverth, Leif, Regeringsrätten och genomsyn, Svensk Skattetidning 1996, s 731-771

Gäverth, Leif, Skatteflykt och kapitaliseringsfrågor, Skattenytt 1998, s 231-264

Holstad, Per, Skatteflyktlagen - har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?, Skattenytt 2010, s 294-310

Hultqvist, Anders, Skatteundvikande förfarande och skatteflykt, Svensk Skattetidning 2005, s 302-321

Hultqvist, Anders, Verklig innebörd i nytt rättsfall, SvSkT 2009, s 106-111

Karlsson, Thomas och Öberg, Jesper, Förfarandemissbruk och legalitetsprincipen på momsområdet, Svensk skattetidning 2007, s 362-364

Karlsson, Thomas och Öberg, Jesper, Skatteflykt i EG-rättslig belysning - replik, Skattenytt 2008, s 68-69

Kiegebeld, Ben, Anti-abuse in the Field of Taxation: Is There One Overall Concept?, EC tax review nr. 4 2009, s 144-145

Nilsson, Ulf, Fyra frågor om förfarandemissbruksprincipen på momsområdet, Svensk Skattetidning 2008, s 132-141

Norberg, Karin och Pettersén, Franciska, Förfarandemissbruk på mervärdesskatteområdet, Skattenytt 2008, s 2-17

Piantavigna, Paolo, Prohibition of Abuse of Law: A new General Principle of EU law? 3-4 October 2008, Oxford (UK), Intertax, vol. 37, 2009, s 166-175

Rosander, Ulrika, Repressiva metoder mot skatteflykt, Skattenytt 2007, s 663-677

Ståhl, Kristina, EG-domstolens domar, Skattenytt 2008, s 399-400

Ståhl, Kristina, EG-rätt och skatteflykt, Skattenytt 2007, s 575-594

Vanistendael, Frans, Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?, EC Tax Review nr. 4 2006, s 192-195

von Bahr, Stig, Skatteflykt i EG-rättslig belysning, Skattenytt 2007, s 644-651

Internetbaserade källor

<http://www.ekonomifakta.se/sv/Fakta/Skatter/Skattetryck/Skattetryck-i-Sverige-och-internationellt/>
senast visad 2011-04-20.

Rättsfall

EU-domstolen

26/62 Van Gend en Loos
6/64 Costa v. E.N.E.L
11/70 Internationale Handelsgesellschaft
33/74 Van Binsbergen
C-106/77 Simmenthal
C-14/83 Von Colson
C-270/83 Avoir fiscal
C-106/89 Marleasing
C-204/90 Bachmann
C-148/91 Veronica
C-23/93 TV 10
C-279/93 Schumacker
C-55/94 Gebhard
C-28/95 Leur-Bloem
C-250/95 Futura
C-264/96 ICI
C-367/96 Kefalas
C-134/97 Victoria Film
C-212/97 Centros
C-294/97 Eurowings
C-110/99 Emsland-Stärke
C-136/00 Danner
C-324/00 Lankhorst-Hohorst
C-436/00 X och Y
C-167/01 Inspire Art
C-168/01 Bosal Holding
C-255/02 Halifax
C-319/02 Manninen
C-446/03 Marks & Spencer
C-196/04 Cadbury Schweppes
C-524/04 Thin Cap Group Litigation
C-231/05 Oy AA
C-321/05 Kofoed
C-425/06 Part Service
C-105/07 Lammers
C-162/07 Ampliscientifica och Amplifin
C-418/07 Papillon
C-352/08 Modehuis A. Zwijnenburg

Regeringsrätten

RÅ 1989 ref. 31
RÅ 1998 not. 195
RÅ 1999 ref. 49
RÅ 1999 not. 245
RÅ 2000 ref. 21 I och II
RÅ 2000 ref. 59
RÅ 2001 ref. 66
RÅ 2002 ref. 24
RÅ 2004 ref. 27
RÅ 2006 ref. 59
RÅ 2006 not. 89
RÅ 2007 not. 65
RÅ 2007 ref. 85
RÅ 2008 not. 169
RÅ 2009 ref. 31
RÅ 2009 ref. 47 I och II
RÅ 2009 not. 86
RÅ 2009 not. 88
RÅ 2009 not. 201
RÅ 2010 ref. 51

Kammarrätten

Kammarrätten i Göteborgs dom den 10 maj 2007, mål nr. 622-05