Skatteflykt

Etableringsfrihet, missbruk eller verklig innebörd?

Svensson Jessica
Höstterminen 2016

Handledare Cécile Brokelind
Innehållsförteckning

Förord................................................................................................................................. 3
Tack......................................................................................................................................... 3
Till läsaren................................................................................................................................ 3
Förkortningar........................................................................................................................... 4
Begrepp ................................................................................................................................... 5
Sammanfattning ..................................................................................................................... 6

1. Introduktion ......................................................................................................................... 7
   1.1 Inledning ......................................................................................................................... 7
   1.2 Bakgrund ......................................................................................................................... 7
   1.3 Syfte och problem ............................................................................................................ 11
   1.4 Metod och material ......................................................................................................... 12
       1.4.1 Metod ....................................................................................................................... 12
       1.4.2 Material .................................................................................................................... 12
   1.4 Forskningsläge, avgränsning och disposition ................................................................. 13
       1.4.3 Forskningsläge .......................................................................................................... 13
       1.4.1 Avgränsning ............................................................................................................. 14
       1.4.2 Disposition ............................................................................................................... 15

2. Internationella samarbeten för att främja ekonomisk tillväxt och motverka skatteflykt ...... 16
   2.1 Inget land är en ö ............................................................................................................. 16
       2.1.1 Sverige en del av EU ................................................................................................ 16
       2.1.2 EU en del av världen ............................................................................................... 17
           2.1.2.1 Primärrättens principer ................................................................................... 18
           2.1.2.2 Primärrättens mål ............................................................................................ 18
       2.1.3 OECD ......................................................................................................................... 19
       2.1.4 G20 ............................................................................................................................. 19
       2.1.5 G20 / OECD – BEPS-projektet ................................................................ ................. 20

3 Konsekvens av samarbete - Lagstiftning ........................................................................... 21
   3.1 Inledning ......................................................................................................................... 21
   3.2 Skatteflyktsdirektivet ...................................................................................................... 21
       3.2.1 Sveriges åsikt om direktivet ................................................................................... 25
       3.2.2 Direktivets artikel 6 svenska motsvarighet - Lag (1995:575) mot skatteflykt ....... 26
   3.3 Moder-dotterbolagsdirektivet (MDBD) ........................................................................... 28
3.4 Fusionsdirektivet ........................................................................................................ 29
3.5 Forslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad skattebas – direktiv för framtiden .................................................................................................................. 29
3.6 Sammanfattning ........................................................................................................... 31
   3.6.1 Tabell skatteflyktsregler SAAR och GAAR ......................................................... 31
   3.6.2 Tabell jämförelse av direktivens GAAR ............................................................. 32
4 Skatteflykt, aggressiv skatteplanering, skatteplanering, bruk och missbruk – en gråskala. .. 33
   4.1 Skatteundandragande begrepp ................................................................................ 33
   4.2 Skatteflykt ................................................................................................................ 33
   4.3 Skatteplanering – Minimering av skatt ................................................................. 34
   4.4 Missbruk av lagar och friheter ............................................................................... 35
   4.5 Sammanfattning ....................................................................................................... 36
5. Rättsfall ......................................................................................................................... 37
   5.1 EUD:s praxis om etableringsfrihet och missbruk .................................................. 37
      5.1.1 C-196/04 Cadbury Schweppes (Cadbury-Schweppes-fallet) ......................... 38
      6.1.2 C-524/04 Thin Cap Group Litigation (Thin-Cap-fallet) ............................... 41
      5.1.3 C-318/10 SIAT (SIAT-fallet) ........................................................................... 42
      5.1.4 C-593/14 Masco Denmark, Damixa mot Skatteministeriet (Damixa-fallet) .... 45
      5.1.5 C-6/16 Holcim France – pågående fall ......................................................... 47
      5.1.5 C-14/16 Euro Park Service – pågående fall .................................................. 48
5.2 Svenska rättsfall .......................................................................................................... 49
      5.2.1 RÅ 2002 not. 210, C-436/00 X och Y mot Riksskatteverket ......................... 49
      5.2.2 RÅ 2010 ref. 51 ............................................................................................... 51
      5.2.3 HFD 2012 not. 30 ........................................................................................... 53
5.3 Sammanfattning rättsfall ............................................................................................ 55
      5.3.1 EU - Etableringsfrihet .................................................................................... 55
      5.3.2 Sverige – Verklig innebörd .......................................................................... 55
6 Analys och slutsats ........................................................................................................... 57
   6.1 Analys ....................................................................................................................... 57
   6.2 Slutsatser .................................................................................................................. 58
   6.3 Förslag till vidare studie av EU-rätt ........................................................................ 60
Käll- och litteraturförteckning .......................................................................................... 61
   Bilaga 1. Direktiv hur de blir till och implementeras i nationell rätt ............................. 69
      Direktivprocessen ..................................................................................................... 69
      Direktivprocessen implementering i nationell rätt ................................................. 69
Förord

Tack

Till läsaren
Att tänka på när man läser uppsatsen är att den riktar sig främst till dig som läst svensk skatterätt och därefter kompletterat dessa med studier i EU-rätt och internationell skatterätt.

Uppsatsen är skriven ur ett EU-rättsligt perspektiv, med utgångspunkt att EU-rätten har företräde framför svensk rätt. Det vill säga att svensk rätt är en del av EU-rätten.

Innehållet i uppsatsen är ett urval av rättsfall och doktrin som inhämtas fram till och med 2017-01-04.

Jessica Svensson
Helsingborg 2017-01-04
Förkortningar

APA    Advanced Pricing Agreement
BEPS   Base Erosion and Profit Shift
CFC    Controlled Foreign Company
CIR    code des impôts sur les revenus de 1992 (belgisk inkomstskattelag)
EMEA   Europa, Mellanöstern, Afrika
EU     Europeiska unionen
EUD    Europa domstolen
EUT    Europeiska unionens tidning
FEU    Fördraget om Europeiska unionen
FEUF   Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
GAAR   General Anti-Avoidance Rules
HFD    Högsta förvaltningsdomstolen
HD     Högsta domstolen
IL     Inkomstskattelagen
KupL   Kupongskattelagen
NJA    Nytt juridiskt arkiv
Not    Notis
OECD   Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop   Proposition
RÅ     Regeringsrättens årsbok
SBL    Skattebrottslagen
SFL    Lag 1995:757 mot skatteflykt
SFS    Svensk författningssamling
SkV    Skatteverket
SkU    Skatteutskottet
SOU    Statens offentliga utredningar
SAAR   Specific Anti-Avoidance Rules
**Begrepp**

För att tydliggöra användningen av en del förekommande begrepp följer här en kort lista med förklaringar.

*Skatteflyktsdirektivet* är den förekommande benämningen av:

*MDBD* är den förekommande benämningen av:

*Fusionsdirektivet* är den förekommande benämningen av:
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, version 1 juli 2013, EUT L 141, 28.5.2013

*Primärrättens grundläggande friheter, grundläggande friheter* är benämningar av:
Fri rörlighet för kapital artikel 65, varor artikel 28 FEUF, tjänster artikel 56-62 FEUF och arbetstagare artikel 45 FEUF, inom EU, samt etableringsfriheten artikel 49-55 FEUF.¹

*Fiktiva, konstlade upplägg* är benämningar av ekonomiska arrangemang som inte uppfyller substanskraven vid bedömningen av skatteflykt vid nyttjande av etableringsfriheten.

**Sammanfattning**

Konklusionen i uppsatsen är att skatteflykt utgör möjligheten att genom gränsöverskridande transaktioner minimera sin skatt genom nyttjande av skattekonkurrens mellan jurisdiktioner. Hur skatteflykt bedöms juridiskt skiljer sig åt mellan EU-rätten, som anser att om substans i etablering föreligger är skatteflykt ett legalt nyttjande av etableringsfriheten och svensk rätt, som ser till rättshandlingarnas verkliga innebörd för bedömning om huruvida skatteflykt kan komma ifråga. Sverige tycks ha en del utmaningar när det gäller tillämpningen av EU-rätten.

Införandet av skatteflyktsdirektiv kan till synes innebära en liten effekt på svensk lagstiftning i avseende på GAAR, då det är ett direktiv av de-minimis karaktär. Men den svenska skatteflyktslagen med sin GAAR går i sin utformning längre än skatteflyktsdirektivet vilket kan innebära att den svenska lagen utgör ett hinder i etableringsfriheten. Otydliga begrepp och tolkningsmöjligheter mellan olika språkversioner av skatteflyktsdirektivet kan komma ge problem med förutsägbarhet och legalitet. Tillkomsten av ett skatteflyktsdirektiv är inte det samma som att det finns en EU-gemensam syn på konsekvensen av skatteflykt, men det är ett förtydligande av behovet att stoppa eroderingen av skattebaserna på den inre marknaden.
1. Introduktion

1.1 Inledning


1.2 Bakgrund

Behovet av en EU-gemensam skattpolitik på direktbeskattningens område har blivit en allt högre punkt på den politiska prioriteringslistan. En tydlig ståndpunkt som framkommit är att skatt skall betalas i den jurisdiktion där vinster och mervärde skapas.2 Till grund för EU-direktivet 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, (skatteflyktsdirektivet) finns en konkret aktivitetsplan framtagen av Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) för att hindra erodering av nationella skattebaser. Denna aktivitetsplan, Base Erosion and Profit Shift (BEPS-projektet) består av femton punkter. Då merparten av EU-medlemsstaterna även är medlemmar i OECD har dessa godkänt BEPS-projektet mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster.3

---

3 Länder som är medlemmar i EU men inte i OECD är: Bulgarien, Cypern, Kroatien, Litauen, Malta och Rumänien.
Inom EU har det pågått och pågår ett arbete för harmonisering av skatter och på den indirekta beskattningens område finns en genomförd harmonisering. Direkta skatter berörs i ett par redan tidigare antagna direktiv såsom moder-dotterbolagsdirektivet (MDBD) som omfattar regler för undanröjande av dubbelbeskattning när det föreligger gränsöverskridande företagsetableringar. 4 Även fusionsdirektivet berör direkta skatter genom regler för undanröjande av dubbelbeskattning vid sammanslagning eller delning av bolag utan att likvidation föreligger. 5 De senaste versionerna av båda direktiven innehåller ändringar i form av obligatoriska skatteflyktsklausuler samt en regel i MDBD om att utdelning hos moderbolag endast beviljas skattefrihet i den omfattning betalningen inte är avdragsgill hos dotterbolaget. 6 Ändringarna har till syfte att minska möjligheten för koncerner att nyttja olikheter i de nationella fiskala systemen för att minska sin totala skattebörda i väntan på harmonisering av skattebaserna inom EU. Dessa redan befintliga direktiv har till sina huvudsyften att underlätta gränsöverskridande etableringar på den inre gemensamma marknaden, utan att dessa etableringar sker som fiktiva upplägg med skatteundandragande som sitt huvudsyfte eller ett av sina huvudsyften. 7 Det har de kunnat göra bland annat genom interna gränsöverskridande räntebetalningar, royalties och användning olika hybrida mismatchningar. 8 Mismatchningseffekten har resulterat i möjligheter till dubbla avdrag. EUD har fastslagit att genom primärrättens etableringsfrihet följer rätten fri rörlighet av kapital. Föreligger substans i etableringen är det inget missbruk av friheten även om skatteskäl är syftet med etableringen. 9 Användande av medlemsländernas olika fiskala system är inte missbruk eller skatteflykt enligt EUD:s praxis utan nyttjande av unionsfriheterna på den inre marknaden.

Avseende bolagsskatter har nationerna själva skapat konkurrenssystem för att attrahera kapital genom sänkning av skatter och att bidra med statsstöd i form av skattelättnader. Systemet med skattekonkurrenses bezeichnet av Sanford F. Schram som ”race to the bottom” där länder tävlar om att minska skattetrycket för företag med syfte att attrahera etablering vilket oavsiktligt leder

5 Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fisson, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt av flyttning av ett europabolag eller en europisk kooperativ föreningens säte från en medlemsstat till en annan. (EUT L 141, 28.5.2013).
7 EUT L 141, 28.5.2013, preameln (1) till (7).
8 Definitionen av jurisdiktion är enligt OECD = The power, right, or authority to interpret and apply tax laws or decisions.
till eroderad skattebas. Generaladvokat Philippe Léger belyser problemet i sitt förslag till avgörande i Cadbury Schweppes målet som ”[…] bristen på harmonisering av skatter inom gemenskapen (numera unionen) medför att medlemsstaterna försätts i en skattekonkurrens, att det är beklagansvärt, men att det är en fråga av politisk natur.” Målet redovisas utförligt i kapitel 5.1.1. Innebörden av skattekonkurrens är ländernas möjlighet att sänka bolagsskatter eller förmånliggöra sitt fiskala system med avsikt att förbättra jurisdiktionens kapital- och företagsklimat. Denna konkurrens är en förutsättning för olika typer av skatteplanering och eventuell skatteflykt.


Att använda möjligheterna inom konkurrenscens område för att hindra möjligheten till företagens skatteplanering kan vara ett effektivt sätt att påskynda framtagningsprocessen med EU-gemensamma regler inom direktbeskattningens område. Det är inte företagens skatteplanering som ifrågasättas, det är istället medlemsländernas skyldigheter till följd av primärrättens åläggande om likabehandling och diskrimineringsförbud. Skattekonkurrensen kan komma bedömas enligt samma principer som företags nyttjande av etableringsfriheten, det vill säga om det föreligger fiktiva upplägg som leder till diskriminering och snedvridande av den inre marknaden vid nyttjandet av skattekonkurrensmöjligheter.
I skatteflyktsdirektivets preambel beskrivs som ett viktigt mål att ”förbättra motståndskraften hos den inre marknaden som helhet mot gränssöverskridande skatteflyktsmetoder.” 16 Skatteflyktsdirektivet förklarar att de nationella olika bolagsskattesystemen genom oberoende åtgärder konserverar dagens fragmentering av den inre marknaden när det gäller direkt beskattnings. Därför behövs enligt rådet17 samordning för att komma tillrätta med befintliga fiskala utmaningarna av gränssöverskridande karaktär.

På bolagsskattesidan har EU-medlemsländerna under flera år försökt genomföra harmonisering i form av direktiv, men har ännu inte lyckats komma överens.18

I svensk rätt är det endast i förhållande till skatteavtal missbruk har kunnat göras gällande.19 I övrigt har den civilrättsliga innebörden av avtal legat till grund för avgörande om förfarande kan betraktas som skatteflykt. Skatteflykt har ansetts föreligga när en person organiserar sina transaktioner med nyttjande av jurisdiktionernas inbördes skattekonkurrens oavsett substansen i etableringsvalen. Tillämpning av handlingars verkliga innebörden är en numer praxisförankrad svensk rättsprincip.20 Princen om verklig innebörden innebär en bedömning av ett rättsfalls faktumsida och inte lagtolkningen, alltså bedömning av verkligheten och därefter inordna den under en lagregel.21

Svenska skatteflyktslagen (SFL) med GAAR, SFL 2 §, innehåller ett antal kumulativa rekvisit som måste uppfyllas för att skatteflykt skall komma ifråga.22 Av SFL 1 § framgår att den är tillämplig på statlig och kommunal inkomstskatt samt statlig förmögenhetsskatt. Således inte tillämplig på bolagsskattefrågor såsom mervärdesskatt och kupongskatt. 23 Svensk praxisutveckling i riktning mot tillämpning av legalitetsprincipen med förutsägbarhet som en grundläggande rättssäkerhetsaspekt har inneburit att man tillämpat civilrättsliga begrepp inom skatterätten.24 Vilket är en konsekvens då beskattnings bygger på den skatpliktiges ekonomiska

---

17 Europeiska unionens råd som består av de 28 medlemsländernas stats- och regeringschefer samt Europeiska rådets ordförande och kommissionens ordförande.
18 Förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas COM (2016) 683 final
19 HFD 2012 ref. 20.
21 Ibid, s. 109.
24 SOU 1993:62 s. 77.
verksamhet, såsom köp, gåva, aktiebolag, hyra etc. Civilrättsliga rättsfakta kopplas således samman med skatterättsliga påföljder.\textsuperscript{25} Civilrättens mångfald har skapat möjligheter till kreativitet för att uppnå olika skatterättsliga påföljder. Resultatet har blivit att i ju högre grad en domstol ansett sig vara bunden av transaktionens civilrättsliga karaktär, desto större möjlighet för den skattskyldige att kringgå den avsedda skattekonsekvensen.\textsuperscript{26} SFL tillämpas när domstolen utrönt transaktionens verkliga innebörd. Det kan innebära en omklassificering av den civilrättsliga karaktären för transaktionen. Även om möjlighet har funnits har Högsta förvaltningsdomstolen\textsuperscript{27} (HFD) varit restriktiv i sin tillämpning av skatteflyktslagen och möjligheten att se till lagstiftningens syfte. HFD har lagt stor vikt vid bokstavstolkning vilket resulterat i tydlighet och förutsägbarhet inom svensk skatterätt vilket förespråkats av flera debattörer. Svenskt rättssväsende har hittills inte använt sig av EU-domstolens möjligheter att utröna huruvida de svenska rättsreglerna inom skatteflyktsområdet skulle kunna utgöra hinder för primärrättens grundläggande friheter.

### 1.3 Syfte och problem

Syftet med uppsatsen är att undersöka missbrukskoncept i olika rättskällor för att klargöra behovet av EU-rättslig samsyn kring skatteflyktsmetoder genom införandet av skatteflyktsdirektiv och GAAR i direktiv samt hur det svenska rättssystemet integreras i EU-rätten.

- Vad är skatteflykt?
- Vilka är de juridiska konsekvenserna av skatteflykt?
  - Enligt EU-rätt
  - Enligt svensk rätt
- Kan svensk tillämpning av legalitetsprincipen utgöra hinder enligt EU-rätten?
- Innebär ett skatteflyktsdirektiv att det finns en EU-gemensam syn på skatteflykt?

\textsuperscript{25} Burmeister, Jari, *Verklig innebörd: en studie av inkomstskattepraxis*, s. 19.
\textsuperscript{26} Lodin, Sven-Olof, mfl, *Inkomstskatt-en läro-och handbok i skatterätt*, s. 741.
\textsuperscript{27} Högsta förvaltningsdomstolen hette tidigare Regeringsrätten, men kommer konsekvent här fortsättningsvis benämnas HFD.
1.4 Metod och material

1.4.1 Metod

För att hitta svar på frågorna har rättsdogmatisk metod använts. Rättskällemetoden är traditionellt utgångspunkten där hierarkin är att lag står högst i rang och därefter förarbeten, prejudikat från högsta dömande instans och därefter tillämpad praxis, samt doktrin i fallande ordning. Begreppet inkluderar även rättskällprinciper som innebär att för tolkning av rättskällorna används både lag- och rättsfallstolkning.28

Då rättsdogmatisk metod innebär att gällande rätt tolkas utifrån lag, prejudikat med tillhörande praxis och doktrin29 tillämpas även denna metod på EU-rätten, hänsyn tagen till den EU-rättsliga källhierarkin som består av primärrätten och sekundärrätten.30 Högst i hierarki inom EU-rätten står primärrätten som omfattar Unionsfördraget (FEU), Funktionsfördraget (FEUF) med sina bilagor och protokoll. Stadgan om grundläggande rättigheter (Stadgan), de allmänna rättsprinciperna31 samt avtal som EU ingått med tredjeland eller internationell organisation. Därefter kommer EUs sekundärrätt bestående av: EU-domstolens och tribunalens rättspraxis, förarbeten, generaladvokaters förslag på avgöranden och EU-doktrin. Värt att nämnas redan här kan vara att primärrätten ger skydd till den enskilde, medan sekundärrätten kan innebära bördor.32 För tolkningen har dessa olika syften betydelse.33

1.4.2 Material

Valet av material är gjort för hitta stöd och förankra argument kring skatteflyktsreglerna av generell karaktär, GAAR, direkt beskattning och missbruk av primärrätten grundläggande friheter. Särskilt intressant för denna uppsats är fördragsartikel 49 FEUF, samt om denna frihet kan komma att begränsas av sekundärrätten GAAR som inkorporerats i redan etablerade direktiv, samt det nya direktivet mot skatteflykt med en GAAR för att motverka skatteflykt, artikel 6. Material som utgör grund för uppsatsen är hämtat från primärrättsmaterial i form av fördrag och praxis från EU-domstolen, samt sekundärrättens direktiv. Svenskt material som omfattar allmän skatteflykt är hämtat ur lagtext, förarbeten samt praxis från HFD. Nationell och

28 Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation, s. 36-38.
29 Peczenik, Aleksander, Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära, s. 35.
30 Bernitz, Ulf, Finna rätt: juristens källmaterial och arbetsmetoder, s.64.
31 De allmänna rättsprinciperna omfattas av, EU-rättens företräde, subsidiaritets och proportionalitetsprincipen samt principen om direkt effekt.
33 Ståhl, Kristina, mfl, EU-skatteätträtt, s. 58.
internationell doktrin är framtagen av forskare, praktiker, och myndigheter. Samtliga källor redovisas avslutningsvis i uppsatsen.

1.4 Forskningsläge, avgränsning och disposition

1.4.3 Forskningsläge

34 Hultqvist, Anders, Om obestämdhetskravet i legalitetsprincipen.
35 Ståhl, Kristina, EG-rätt och skatteflykt.
36 Hilling Maria, HFD:s Peru-domar, Linderfalk Ulf, Hilling Maria, The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Amambulatory – Approaches Debate Considered the Perspective of International Law.
38 Uggla, Carl-Magnus, Carneborn, Christian, Tollning och tillämpning av skatteflyktslagen.
40 Ohlsson, Fredrik, Dags för HFD att begära ett förhandsavgörande om ränteavdragsbegränsningar?
41 Påhlsson, Robert, Principer eller Regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, Hettne Jörgen, Rättsprinciper som styrmedel – Allmänna rättsprinciper i EU:s domstol.
42 Tjernberg, Mats, Förslaget till förändrade fämansföretagsregler från 2014 .
43 Ceije, Katia, Anstend med betalning av utflyttningsskatter - har rättsläget klarnat?
44 Lindström-Ihre, Lena, Robert Karlsson, De nya CFC reglerna - är en verklig etablering affärsmässig eller ej?
45 Brokelind Cécile, Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law och Brokelind, Cécile, Anti-Directive Shopping on Outbound Dividends in Light of the Pending Decision in Holcim France.
46 Freedman, Judith, Designing an General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance.

1.4.1 Avgränsning

Uppsatsen kommer inte behandla folkrättsliga aspekter i den mån de berör mänskliga fri- och rättigheter. Rättsfilosofiska begrepp som vad rättvisa är kommer inte heller närmre behandlas, även om skatteflyktsdirektivet ska bygga på rättvis beskattning, kan det inte här göras någon bedömning av vad rättvisa innebär. Det principiella förhållandet mellan skatteflyktslagen och missbruk av skatteavtal kommer inte behandlas, Skatteflyktsdirektivets artiklar 4, 5, 7 och 9 om hybrida missmatchningar i skatteflyktsdirektivet kommer inte mer än ytligt behandlas. Ovan nämnda artiklar i skatteflyktsdirektivet är av specifik karaktär, Specific Anti-Avoidance Rules (SAAR) och kommer inte utredas i denna uppsats. Även ränte-royaltydirektivet utesluts då det inte innehåller någon General Anti-Avoidance Rule, (GAAR).

Förutsättningar för statsstöd enligt FEUF artikel 107.1 kommer inte behandlas i denna uppsats, även om det är en möjligheten till skattekonkurrens. Kommissionen med kommissionär Margrethe Vestager driver nu flera fall mot medlemsländer för att de skall begära in enligt kommissionen felaktigt medgivna skatterättnader. De juridiska följderna av de pågående processerna lämnas till en annan uppsats.

---

49 Bland annat Fiat och Luxemburg, T-759/15 och Starbucks, T-760/15.
1.4.2 Disposition
2. Internationella samarbeten för att främja ekonomisk tillväxt och motverka skatteflykt

2.1 Inget land är en ö

"Ingen människa är en ö, hel och fullständig i sig själv; varje människa är ett stycke av fastlandet, en del av det hela. Om en jordklump sköljs bort av havet, blir Europa i samma mån mindre, liksom en udde i havet också skulle bli, liksom dina eller dina vänners ägor"50


2.1.1 Sverige en del av EU


50 John Donne, stycket hämtat ur Devotions upon Emergent Occasions (1623), Meditation XVII.
51 Wienkonventionen art. 1.
52 Ståhl, Kristina, m.fl, EU-skatterätt, 3. uppl., Iustus, Uppsala, 2011 s. 36.
2.1.2 EU en del av världen

EU som för närvarande består av 28 medlemsländer påverkas av medlemmarnas agerande i olika internationella organisationer. Allt som görs inom EU sker med utgångspunkt i fördragen som frivilligt godkänats av medlemsländerna. Medlemsländerna har genom undertecknandet av Lissabonfördraget förbundit sig till EU-rätten, vilket gör att de internationella organisationerna där länderna är medlemmar också påverkas av EU-rätten.

Fördraget består av två delar; fördraget om Europeiska unionen (EUF) och fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF). I FEUF återfinns reglerna om den fria rörligheten för kapital, varor, tjänster och människor, samt om hur sekundärrätten tas fram. EUD slog tidigt fast att medlemskap i EU innebär långtgående rättsliga konsekvenser för länderna. Det tydliggjordes i C-26/62 *van Gend & Loos*, där Nederländska och Belgiska regeringen anser att EUD saknar behörighet i ett fall som berör ländernas tullreglering. EUD fastslår följande: "att gemenskapen utgör en ny rättsordning inom folkrätten till vars förmån staterna, låt vara på begränsade områden, har inskränkt sina suveräna rättigheter och som inte enbart medlemsstaterna utan även dessas medborgare lyder under."  


---

53 europa.eu/european-union/
54 *Van Gend Loos*, C-26/62, EU:C:1963:1 s. 166.
55 Ståhl, Kristina, m.fl, *EU-skatterätt*, s. 21.
56 eu-upplysningen.se/Om-EU/
2.1.2.1 Primärrättens principer

Primärrätten omfattar de allmänna rättsprinciperna i stadgan samt av subsidiaritetsprincipen som tillämpas kombinerat med proportionalitetsprincipen. Dessa principer beskrivs i artikel 5 FEU som styrande unionens tilldelade befogenheter. Subsidiaritetsprincipen beskrivs i artikel 10.3 FEU ”Besluten ska fattas så öppet och så nära medborgarna som möjligt.” Artikel 5.3 FEU anger att endast om ”åtgärdens omfattning eller verkningar, bättre kan uppnås på unionsnivå” fattas beslut på unionsnivå. Proportionalitets förhållande till subsidiaritet redogörs i 5.4 FEU, att unionens åtgärder inte får gå längre än nödvändigt för att uppnå fördragsmålen.

I sammanhanget skall även lojalitetsprincipen nämnas vilken har stor betydelse för medlemsländernas skyldigheter mot varandra. EU-rättsligt innebär principen att medlemsstaterna är förpliktade att lojal och tillämpa EU-rätten. Lojalitetsprincipen kodiferas i artikel 4.3 FEU på följande sätt: ”Enligt principen om lojal samarbete ska unionen och medlemsstaterna respektera och bistå varandra när de fullgör de uppgifter som följer av fördragen.”

2.1.2.2 Primärrättens mål

I FEU beskrivs unionens mål. Unionen skall respektera de mänskliga rättigheterna och de internationella konventionerna. Länderna skall vara lojala mot unionen och bistå varandra vid behov. I artikel 21.2 framgår också att man i sitt förhållande till länder utanför unionen skall;

”d) främja en hållbar ekonomisk, social och miljömässig utveckling i utvecklingsländerna med det primära syftet att utrotta fattigdom,

e) främja integreringen av alla länder i världsekonomin, även genom gradvis avskaffande av restriktioner för internationell handel,

h) främja ett internationellt system som bygger på fördjupat multilateralt samarbete och ett gott globalt styre.”

---

57 eur-lex.europa.eu/legal/
58 Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna EUT (2016/C 202/02).
2.1.3 OECD


OECD har sitt huvudsäte i Paris och deras ledord är ”Better policies for better lives”. Arbetet syftar till att främja mellanstatlig öppenhet och handel. Syftena skall uppnås genom samtal och möten utarbeta modellavtal för rättvis skattefördelning, förhindrande av diskriminering och skatteundandragande.

2.1.4 G20


Samarbetet mellan OECD och G20 har visat sig vara till nytta för båda parter då G20 omfattar världens starkaste ekonomier dit Kina och Indien räknas vilket gör att OECD´s inflytande på

59 http://www.oecd.org/about/history/
60 http://www.oecd.org/about/membersandpartners/
61 http://www.g20.org/english/about
dessa länder indirekt blir betydande. Politiska styrkan i G20-länderna hjälper till att bryta dödlägen och bidrar till snabbare global samordning.62

2.1.5 G20 / OECD – BEPS-projektet
BEPS består av 15 action plans som skall användas för tolkning av skatteavtal. De syftar till att eliminera kryphålen i nationell rätt genom rekommendationer för bi- och multilaterala skatteavtal med avsikt att koncerner med gränsöverskridande transaktioner inte undgår skattskyldighet inom jurisdiktionen där vinsten genereras. BEPS-projektet avser skydda nationella skattebaser, vilket är ett nytt angreppssätt då man hittills haft ståndpunkt att skattebetalare skall hålla sig till de skatteoptimeringsmöjligheter olika jurisdiktioner erbjuder.63
Det saknas generell action plan innehållande GAAR som motsvarar skatteflyktsdirektivets artikel 6 eller SFL 2 §.

Många, men inte alla EU-medlemsländer är medlemmar av OECD. De som valt stå utanför OECD påverkas av arbetet med framtagande av modellavtal och arbetet mot skatteflykt. Malta är ett av länderna som inte är OECD-medlem och de har uttryckt ett ogillande till kommissionen via ett motiverat yttrande då skatteflyktsdirektivet är utformat med BEPS-projektet som bas.64 Malta ansåg att skatteflyktsdirektivet kom att strida mot subsidiaritets- och proportionalitetsprincipen på grund av deras ickemedlemskap i OECD. Kommissionen besvarade Maltas yttrande med att Rådet i sina slutsatser kring BEPS-projektet ansåg att det vara av vikt att EU skapade förutsättningar för lösningar som var i linje med BEPS-projektet. Det skulle vara snabba, effektiva och samordnade åtgärder genomförande av åtgärder vidtas på EU-nivå och även tar hänsyn till en gemensam EU-strategi till förmån för att säkerställa en väl fungerande inre marknad. Slutligen ansåg Rådet att, i förekommande fall, borde EU-direktiv vara att föredra för genomförandet av G20 / OECD´s BEPS-projekt.65

Även om Malta inte är medlem av OECD är de genom sitt medlemskap i EU medlemmar av G20 som gemensamt med OECD står bakom BEPS-projektet.

---

62 http://www.oecd.org/g20/
63 Vanistendael, Frans, Is Tax Avoidance the Same Thing under the OECD Base erosion and Profit Shifting Action Plan, National Tax Law and EU Law?, s. 163.
64 Reasoned opinion of the house of representatives, parliament of Malta: Proposal for a council directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (COM (2016) 26).
3 Konsekvens av samarbete - Lagstiftning

3.1 Inledning

Här följer en beskrivning av skatteflyktsdirektivet med särskilt fokus på dess allmänna skatteflyktsregel artikel 6 GAAR. De övriga reglerna i skatteflyktsdirektivet utgörs av SAAR och är därmed undantagna djupare redogörelse här. I samband med skattedirektivet redogörs även den svenska inställningen till direktivet och den svenska motsvarigheten till direktivets artikel 6, SFL 2§. Därefter följer belysning av moder-dotterbolagsdirektivet och dess artikel 1.2, 1.3 och 1.4 som utgör GAAR. Samma förfarande görs med fusionsdirektivets artikel 15.1.

Kapitlet avslutas med en sammanfattning som redogör de beskrivna reglerna och hur de motsvarar varandra.

3.2 Skatteflyktsdirektivet

Direktivet är framtaget för att hindra skattskyldiga att agera mot lagstiftningens syfte både inom respektive jurisdiktion, på den inre marknaden och gentemot tredje land. Här återfinns regler som till skillnad från tidigare direktiv inte primärt har undanröjande av hinder på den inre marknaden som mål. Direktivet är framtaget i väntan på att man kan komma fram till en överenskommelse om konsoliderad bolagsskatt inom EU.66 Genom möjliggörande effektivt utövande av medlemsländernas suveränitet på skatteområdet, skall förtroendet för skattesystemet återupprättas och säkerställa att skatt betalas där vinster och mervärde skapas.67

Det är tillämpligt på skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning i ett eller flera medlemsstater samt fasta driftställen som tillhör skattesubjekt i tredjeland.68 Ett syfte är att införandet av direktivet skall innebära en enklare och snabbare process för medlemsländernas genomförande av OECD:s BEPS-projekt.

68 Rådets direktiv 2016/1164/EU av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, artikel 1.


Den slutgiltiga versionen av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet är följande:

1. "Vid beräkning av det skattepliktiga underlaget för bolagsskatt ska en medlemsstat inte ta hänsyn till ett arrangemang eller uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter. Ett arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller av mer än en del”

69 Preamblen, Rådets direktiv 2016/1164/EU av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion p. 5.
70 Ibid, p.11.
71 Se nedan i redovisade Cadbury Schweppes, C-196/04, Thin Cap Group Litigation, C-524/04.
2. "Vid tillämpning av punkt 1 ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang beaktas som icke-genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten”

3. "Om ett arrangemang eller uppsättning av arrangemang inte ska tas hänsyn till i enighet med punkt 1 ska det skattepliktiga underlaget beräknas i enighet med nationell rätt”

Flera av uttrycken i artikeln är vaga. Uttryck som bör, huvudsaklig, huvudsakliga, kommersiella skäl och skattefördel som motverkar mål eller syfte med lagstiftningen är svårtolkade och ger en juridisk osäkerhet. Rekommenderad tolkning av ordet huvudsakligt syfte är "[…] anses ett visst syfte vara huvudsakligt om all des andra syften som skulle kunna tillskrivas de berörda arrangemangen på sin höjd förefaller försumbara i ljuset av alla omständigheter i fallet.”

Förvirring uppstår kring användandet av olika ord för vad man skall bekämpa. Var gränsen för aggressiv skatteplanering går saknar definition. Det står angivet i kommissionens rekommendation att "Aggressiv skatteplanering innebär att man drar nytta av teknikaliteter i ett skattesystem eller oförenligheter mellan två eller flera skattesystem i syfte att minska det skattepliktiga beloppet.”


---

73 Ibid p.2.

---

75 Ståhl, Kristina, *EG-rätt och skatteflykt*, s. 575.
76 Hultqvist, Anders, *Om obestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, s. 733.
3.2.1 Sveriges åsikt om direktivet


Regeringen uttryckte i sin faktapromemoria att den var positiv till förslagets syfte och välkomnade att det utformades som de minimis-direktiv med utrymme till hänsyn för varje jurisdiktions specifika omständigheter i bolagsskattesystemet.

Skatteutskottets analys resulterade i en riksdagsskrivelse till kommissionen som svarade att frågor som berör direkt beskattning faller inom ramen för delad befogenhet och artikel 115 FEUF. Kommissionen påpekar att samordning krävs för att komma tillräckligt med den nuvarande otillbörliga skattekonkurrenserna. Avseende konsekvensanalysen anser kommissionen att kopplingen till BEPS är stark, att berörda parter varit involverade i framtagandet av förslag och att det är bråttom med samordnade åtgärder inom EU.


79 Skatteutskottets utlåtande 2015/16:SkU28.
80 Ibid.
81 Regeringskansliet Faktrapromemoria 2015/16:FPM48.
82 Riksdagsskrivelse 2015/16:183.
84 Ibid, s.4.
85 Gustav Lindencrona, Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad?, s. 341.
86 Ståhl, Kristina, Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring?, s. 9.
Vid tolkningen av texten i direktivet kan man ur svensk synvinkel betrakta det som att det inte föreligger någon skillnad gentemot den svenska SFL 2 §. Men frågan är om man kan utgå från att artikel 6 redan finns återgiven i SFL 2§ eller om det måste till ett förtydligande. Enligt svensk rättspraxis har man kommit fram till att det inte finns någon skatterättslig särskild verklig innebörd av rättshandlingar utan av legalitetsprincipens tillämpning följer den civilrättsliga verkliga innebörden.87 I kapitel 5.2 kommer genom svensk praxis även påvisas att det leder till skillnader i tillämpning av substanskriterier vid skatteflykt kontra belägg för missbruk av primärrättens frihetsprinciper.

3.2.2 Direktivets artikel 6 svenska motsvarighet - Lag (1995:575) mot skatteflykt

Den svenska nuvarande motsvarigheten till skatteflyktdirektivets GAAR, artikel 6, har varit gällande sedan 1 juli 1995. SFL 2 § och dess nuvarande lydelse är följande:

”Vid fastställandet av underlag ska hänsyn inte tas till en rättshandling, om

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

2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,

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

4. ett fastställande av underlag 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 kringgåtts genom förfarandet.”

Generalklausulen har omformulerats ett par gånger för att inte ha skadlig inverkan på möjligheterna att bedriva rationell affärssverksamhet. Avtalsfrihet och förutsägbarhet skall beaktas.88

87 Hultqvist, Anders, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, s. 305.
88 Kommittédirektiv, Dir 1995:11.
Då begreppen i den svenska GAAR omarbetats flera gånger finns beskrivningar av uttryckens innebörd i förarbeten, även om dessa också tycks otydliga. Uttrycket skatteförmån förklaras som "[…] avsåg undvikandet av ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd."89 Rekvisitet en väsentlig förmån infördes i sin lydelse av processekonomiska skäl. Tidegrav skatteförmån inte var lagstiftarens syfte.90 Lagstiftaren ville inte heller uttrycka något bestämt eller relativt belopp utan överlät det till praxis.91 Alltså har man avsett att små summor skulle hamna utanför rättstillämpningen.92 Tidigare skatteflyktslag innehöll, liksom skattedirektivet nu gör, rekvisitet huvudsaklig men har förändrats till övervägande. Anledningen till förändringen var HFD:s restriktiva tillämpning av rekvisitet och lagen kom att tillämpas på få fall. Det kan bero på att i propositionen till den tidigare upplagan av skatteflyktslagen stod att förfarandet praktiskt taget skulle vara meningslöst om det inte vore för skatteförmånen.93 Rekvisitet lagstiftningsens syfte ersatte tidigare lydelse grunder då man ansåg att lydelsen skulle underlättja lagens tillämpning. Det uppfattades behov av att specificera rekvisitet då domstolarna börjat ge lagtextens ordalydelse ökad vikt på bekostnad av förarbetena vid rättstillämpningen.94 Svenska generalklausulens lydelse återfinns även i senare praxis från EUD. I målet C-255/02 Halifax kan man se tydliga kopplingar i EUD:s resonemang till SFL 2 §.95

När Storbritannien införde sin skatteflyktslag 2013 föregicks den av ett arbete som förklarade att syftet med regeln är anti-abuse och inte anti-avoidance.96 Det betyder enligt ovan angivna bild, att den brittiska lagen omfattar missbruk av lagstiftning och inte skatteflykt i svensk mening.97 Anledningen till den brittiska skatteflyktslagen berodde på att skattskyldiga börjat lita till bokstavstolkning av skattelagstiftningen vilket resulterade i missbruksförfarande.98 Tillslut ansåg man att endast en skatteflyktslag kan hantera aggressiv skatteplanering, och av lagstiftaren inte avsett nyttjande av skattelagstiftningen.99 Liksom i Sverige har man i

89 Prop. 1996/97:170 s.45.
90 Prop. 1980/81:17 s.28.
91 Prop. 1996/97:170 s.45.
92 Uggla, Carl-Magnus, Carneborn, Christian, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen, s. 44.
93 Prop 1982/83:84 s. 44.
94 Uggla, Carl-Magnus, Carneborn, Christian, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen, s. 46.
95 Ståhl, Kristina, m.fl, EU-skatterät, 3. uppl., Iustus, Uppsala, 2011, s. 52.
96 Freedman, Judith, Designing an General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance, s. 167.
97 Brokelind Cécile, Une interpretation de la directive sociétés mères et filiales du 23 juillet 1990, s. 215.
98 Freedman, Judith, Designing an General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance, s. 169.
99 Ibid.
Storbritannien argumenterat för att en skatteflyktslag inte behövs om lagstiftningen i övrigt är tillräckligt tydlig.100

3.3 Moder-dotterbolagsdirektivet (MDBD)

Syftet med direktivet är att underlätta koncerninterna vinsttransaktioner och undanröja hinder för den inre marknadens funktion såsom dubbelbeskattning.101 Utvidgandet av MDBD innebar en GAAR, artikel 1.2, 1.3, 1.4, samt en regel om att utdelning hos moderbolag endast beviljas skattefrihet i den omfattning betalningen inte är avdragsgill hos dotterbolaget.102 Syftet är att minska möjligheten för multinationella företag att nytta olikheter i nationella fiskala system med avsikt att minska sin totala skattebörda. Skatteverket meddelade i yttrandet till ändringen av MDBD att de tillstyrkte förslaget, men de var av uppfattningen att det kan bli problem med konkurranterande skatteflyktsregler.103 Skatteverket skriver att tillämpning av skatteflyktslagen som går utöver direktivet torde strida mot EU-rätten. Om MDBD har bredare omfång än skatteflyktslagen kommer en icke implementering troligen resultera i lindrigare tillämpning hos de medlemsländer som inte implementerat skatteflyktsbestämmelsen och därmed kan situationer av missbruk uppstå om beskattning enligt MDBD bedöms olika i medlemsländerna, vilket är något kommissionen avsett förhindra.104

Tanken var att skatteflyktslagen skulle utvidgats till att omfatta MDBD:s skatteflyktsklausul, så både utdelning från svenska, och till svenska bolag skulle omfattas av skatteflyktsbestämmelsen.105 Även kupongskattelagen (KupL) skulle förändras. Efter kritik ändrades förslaget till att endast omfatta utdelning till svenska bolag.106 Ändringen av KupL drogs tillbaka då man ansåg den nuvarande bulvanregeln i KupL tillräcklig, men att den skall förtydligas och ges företräde framför undantagen i KupL, exempelvis vid aktieutdelning som motsvarar näringsbetingade andelar.107 Den nya 19 § har lydelsen ”Utdelning på andel som avses i 17–17 b §§ och som lämnas av ett utländskt företag ska tas upp till den del utdelningen får dras av i det företag som lämnar utdelningen.”

101 EUT L 21, 28.1.2015, artikel 5-6.
103 Skatteverkets yttranden Europeiska kommissionens förslag KOM (2013) 814 till ändringar i moder- och dotterbolagsdirektivet 2011/96/EU.
104 Ibid.
105 Finansdepartementets promemoria, Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser i fråga om kupongskatt, s. 22.
106 Prop. 2015/16:14, s.29.
107 Prop. 2015/16:14, s. 64.
Värt att notera i sammanhanget är att man redan förberett MBDBD för framtiden genom att i artikel 4 punkt 5 anger förutsättningar för ett framtida direktiv kring EU-gemensam bolagsskatt. ”Rådet ska enhälligt i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén vid lämplig tidpunkt anta de regler som ska tillämpas från och med dagen för det faktiska ikraftträdandet av ett gemensamt system för bolagsbeskattning.”

3.4 Fusionsdirektivet


3.5 Förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad skattebas – direktiv för framtiden


---

108 EUT L 21, 28.1.2015.
109 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, version 1 juli 2013, (EUT L 310, 25.11.2009) preambel (14).
110 EUT L 310, 25.11.2009 artikel 2.
111 Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, p. 46.
112 Följedokument till Förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas SEK (2011) 316 slutlig.
upp till 28, skall tillgodoses med uppgifter. På så vis skall så kallade efterlevnadsbostuknader minskas, risken för dubbelbeskattning undanröjs och överdriven beskattning vid gränsöverskridande verksamhet kan upphöra.\textsuperscript{114} Direktivförslaget har delats upp i två steg, på grund av att det anses svårt att genomföra direktivet i sin helhet som ett. Steg ett är rådets direktiv om gemensam bolagsskattebas\textsuperscript{115} och steg två är rådets direktiv om gemensam konsoliderad skattebas. \textsuperscript{116} Förslaget om gemensam bolagsskattebas har genomgått subsidiaritetsprövning i den svenska riksdagen, vilket resulterat i ett motiverat yttrande från Sveriges riksdag till EU-kommissionen, då riksdagen ansåg förslaget oförenligt med subsidiaritetsprincipen. I skatteutskottets utlåtande framgår att möjligheten att motverka skatteflykt och skatteundandragande kan hanteras inom skatteflyktsdirektivets regelverk. Utskottet anser vidare att skatteflyktsaspekter förknippade med koncerninterna gränsöverskridande transaktioner inte på ett effektivt sätt går att förhindra genom gemensamma regler om företagsbeskattning. Möjligheter att utforma nationellt anpassade regler anpassade till skatteflyktsdirektivet ansågs gå förlorade om det införs absoluta regler mot skatteflykt.\textsuperscript{117}
3.6 Sammanfattning

Hur de olika reglerna och rekommendationerna förhåller sig till varandra presenteras nedan i ett par schematiska tabeller.

3.6.1 Tabell skatteflyktsregler SAAR och GAAR


<table>
<thead>
<tr>
<th>Regel</th>
<th>Skatteflyktsdirektiv artikel</th>
<th>BEPS Action plan</th>
<th>Motsvarighet i svensk lagstiftning</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Ränteavdragsbegränsning</td>
<td>4</td>
<td>4</td>
<td>24 kap. IL</td>
</tr>
<tr>
<td>Utflyttning</td>
<td>5</td>
<td>Saknas specifik plan</td>
<td>22 kap. IL samt 63 kap IL</td>
</tr>
<tr>
<td>Allmän missbruksregel, GAAR</td>
<td>6</td>
<td>Saknas specifik plan</td>
<td>Skatteflyktslagen 2 §</td>
</tr>
<tr>
<td>CFC-bolag</td>
<td>7</td>
<td>3</td>
<td>39 a kap. IL</td>
</tr>
<tr>
<td>Hybrida mismatchningar</td>
<td>9</td>
<td>6</td>
<td>24 kap. IL (vissa mismatchningar)</td>
</tr>
</tbody>
</table>
3.6.2 Tabell jämförelse av direktivens GAAR

För att tydliggöra skillnaderna i direktivens formuleringar av respektive GAAR har de här placerats i en tabell.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Direktiv</th>
<th>Artikel</th>
<th>Lydelse</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Skatteflykt</td>
<td>6</td>
<td>Vid beräkning av det skattepliktiga underlaget för bolagsskatt ska en medlemsstat inte ta hänsyn till ett arrangemang eller uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter.</td>
</tr>
<tr>
<td>MDDB</td>
<td>1.2</td>
<td>Medlemsstaterna ska inte bevilja förmånerna enligt detta direktiv till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med detta direktiv och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter.</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>1.3</td>
<td>Vid tillämpningen av punkt 2 ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som inte genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>1.4</td>
<td>Detta direktiv ska inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av skatteflykt, skattebedrägeri eller missbruk.</td>
</tr>
<tr>
<td>Fusion</td>
<td>15.1</td>
<td>En medlemsstat får vägra att tillämpa eller återkalla förmånerna av alla eller någon del av bestämmelserna i artiklarna 4–14 om det framgår att någon av de transaktioner som avses i artikel 1 a) har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsakligt syfte eller ett av sina huvudsakliga syften, varvid det förhållande att transaktionen inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl såsom omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna i de bolag som berörs av transaktionen kan utgöra en presumtion för att transaktionen har skatteflykt eller skatteundandragande som sitt huvudsakliga syfte eller ett av sina huvudsakliga syften</td>
</tr>
</tbody>
</table>
4 Skatteflykt, aggressiv skatteplanering, skatteplanering, bruk och missbruk – en gråskala

4.1 Skatteundandragande begrepp


Lagrådsledamöterna Torwald Hesser och Henrik Hessler framhöll följande i samband med lagrådsgranskningen av den tidigare skatteflyktslagen följande: ”Har den skattskyldige tillräcklig överblick över skattesystemet väljer han därvid, om andra skäl inte talar däremot, den form för genomförandet av en planerad åtgärd som är fördelaktigast från skattesynpunkt. Här är han i princip i sin fulla rätt. Att här avgöra om den valda formen är normal eller konstlad måste ofta vara förenat med stora och ibland överstigliga svårigheter.”

4.2 Skatteflykt


118 Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 116 ff.
119 Hultqvist, Anders, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, s. 304.
120 prop. 1980/81:17 s. 181.
121 Russo, Raffaele (red.), Fundamentals of international tax planning, s. 49.
122 Stähl, Kristina, EG-rätt och skatteflykt, s. 575.
123 Bergström, Sture, Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt, s. 597.
till förmånligare beskattning än vad lagstiftnaren avsett. Skillnaden gentemot skatteplanering är att skatteförmånen inte var avsedd av lagstiftnaren.\textsuperscript{124} Det kan röra sig om komplicerade avtalsstrukturer och nyttjande av omodern skattelestiftning.\textsuperscript{125} En gemensam nämnde i skatteflyktssammanhang är att det affärsställiga syftet är obetydligt och skatteundandragande syftet är transaktionens mål.\textsuperscript{126} Alltså förfarande som framstår i linje med regelverket, men det skattemässiga resultatet avviker påtagligt från syftet med skattereglerna.\textsuperscript{127}

Här uppstår en skillnad i förhållande till EU-rätten där skatteundandragande inte är skatteflykt såtillvida del av föreligger ett fiktivt upplägg med avsikt att missbruca unionsrättens grundläggande fri- och rättigheter. EUD har precisert fiktiva upplägg i bland annat nedan återkommande fallen Cadbury-Schweppes och Thin Cap Group Litigation.

### 4.3 Skatteplanering – Minimering av skatt

"Any one may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible;"\textsuperscript{128}

Skatteplanering är legal planering av den skatt man har möjlighet att betala med regelverk som är gällande vid planeringstillsfället. Tanken är det finns möjlighet att välja när och hur man vill beskatta sina tillgångar. Problemet för världens lagstiftnare har varit att definiera skillnaden mellan skatteplanering och skatteundvikande.\textsuperscript{129} Respekten för kontraktsfrihet och förutsägbarhet i rättssystemet är grundläggande för skattemyndigheter och domstolar, men skattskyldiga skall inte heller missbruca rätten till lägre beskattning.\textsuperscript{130} Ulrika Rosander definierar skatteplanering som skatteanpassade handlingar som inte är skatteflykt eller skattebrott och handlingarna kan inte angridas genom principen om verkligen innebörj.\textsuperscript{131}

Aggressiv skatteplanering handlar om en planering som går ut på att minimera eller helt undgå skatt genom att använda sig av så kallad Treaty-Shoping, vilket innebär att man utnyttjar bilaterala skatteavtal som ger olika företagsekonominiska fördelar.\textsuperscript{132} Kombinerat med skattefria

\textsuperscript{124} Prop. 1980/81:17, s. 17.
\textsuperscript{125} Ibid s. 11.
\textsuperscript{126} Ståhl, Kristina, m.fl, EU-skatterätt, s. 52.
\textsuperscript{127} Påhlsson, Robert, Krängjäende av inkomstskattem, s. 105.
\textsuperscript{128} Court of the United States, Learned Hand i Helvering v. Gregory, 69 F2d 809, 810 (2d Cir. 1934).
\textsuperscript{129} Russo, Raffaele (red.), Fundamentals of international tax planning, s. 51.
\textsuperscript{130} Ibid, s.52.
\textsuperscript{131} Rosander, Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, s. 19.
\textsuperscript{132} OECD’s BEPS projekt, artikel 6.
transaktioner via tillämpning av MBDBD 133 har genererat stora, icke beskattade kapitaltillgångar inom koncerner.

4.4 Missbruk av lagar och friheter

Vad som beskrivs som missbruk i svensk rätt skiljer sig från EU-rättens bedömning. I Sverige har missbruk av skatterättsregler kommit i fråga när det handlat om nyttjande av skatteavtal. Då är det missbruk i sig och inte skatteflykt.134 Men domstolarna i Sverige kan genom bedömning av rättshandlingarnas verkliga innebörd leda till skatteflykt vilket uppstått genom missbruk av rättsregler som inte omfattat skatteavtal.

EUD gör en annan bedömning av innebörden av missbruk. EUD har utvecklat en missbrukslära och har med avseende på primärrätten förklarat i målet *Thin Cap Litigation* att ”beteende som består i att iscensätta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet” inte åtnjuter EU-rättsligt skydd.135 Missbruk av grundläggande friheter eller fiktivt upplägg föreligger således inte om det finns en ekonomisk förankring. Missbruksprincipen har utvecklat ett substanstest för att avgöra huruvida det föreligger en fiktiv etablering som innebär följande.

(i) Etableringen skall kunna ingå egna avtal med tredje part utan inflytande av moderbolag i annan medlemsstat.
(ii) Etableringen skall vara på längre tid och utan slutdatum.
(iii) Etableringen måste vara gränsöverskridande.
(iv) Genuin ekonomisk verksamhet måste föreligga i dotterbolaget. Definierat som *quid pro quo*136

Om substanstestet visar på en genius etablering, föreligger ingen skatteflykt utan nyttjande av primärrättsliga fri-och rättigheter. Detta nyttjande är inte att anse som skatteflykt med följen nationell rätt till beskattning, även om den verkliga innebörden av transaktionen har skatteflykt som sitt syfte.137

---

133 EUT L 21, 28.1.2015.
134 RÅ 2004 not. 59.
136 Pötgens, F & Straathof, M, ”Establishment and Substans of Intermediate and Other Holding Companies from an EU Law Perspective”, s. 610.
137 Ibid.
4.5 Sammanfattning

Gränserna för vad som är laglig planering av skatt, skatteflykt och missbruk är otydliga. Bedömningen av rättshandlingarnas syfte och konsekvenserna av dem tycks skilja sig åt om de görs av det svenska rättsväsendet eller EUD. I Sverige innebär skatteflykt missbruk av rättsregler som resulterar i skattskyldighet, medan skatteflykt enligt EUD kan innebära planering och nytjade av primärrättens fri- och rättigheter. Förtydligande följer i nedan redovisade rättsfall.
5. Rättsfall
En del av rättsfallen försetts med schematiska översiktsbilder för att förtydliga regler eller händelseförlopp.

5.1 EUD:s praxis om etableringsfrihet och missbruk
Mängden rättsfall att välja mellan för att belysa EUD:s resonemang kring frågan skatteflykt i form av missbruk av grundläggande friheter är stor. Utvalda fall redovisar någon form av bolagsmässiga upplägg som ifrågasatts av nationella rättsväsen. Urvälet har gjorts på grundvalen att de blivit prejudicerande hänvisningar i senare rättsfall samt innehåller tydligt formulerade argument och slutsatser som använts i senare praxis. Fallen kan även kopplas till de svenska rättsfallen som redovisas nedan i kapitel 6.2 där SFL 2 § tillämpats. EUD går systematiskt tillväga och börjar med klargörande om situationen omfattas av fördragets grundläggande friheter. Därefter utreds frågan om den nationella skatteregeln utgör ett hinder för etableringsfrihet. Man avgör om det innebär en diskriminering genom att göra en hypotetisk jämförbar situation. Om det skulle föreligga hinder och det leder till diskriminering avgörs frågan om hindret kan rättfärdigas genom undantag i fördraget. Rättfärdigandegrunder är om det gäller risk för hälsa, säkerhet och allmän ordning. Andra rättfärdigandegrunder för accepterande av hinder kan knytas till domstolens praxis.\textsuperscript{138} Men i den hittillsvarande praxis återfinns inte skydd av skattebasen som rättfärdigandegrund.

\textsuperscript{138} Ståhl, Kristina, m.fl, EU-skatterätt, s. 147.
EUD har sedan 2005 tillämpat helhetsbedömning av rättfärdigandegrunder istället för att som tidigare bedöma parternas argument var för sig. Detta har kombinerats med att EUD accepterat fler rättfärdigandegrunder. Utvecklingen är följd av praxis och nya rättfärdigandegrundernas olika innebörd kan vara svåra att tydliggöra. Det är en skillnad gentemot de väl definierade fördragsundantagen för en nationell rättsregel. Domstolen prövar den aktuella nationella regeln enligt testet rule of reason. I Gebhard-målet formuleras testets krav på följande vis:

1. Tillämpningen skall vara icke diskriminerande
2. Motiverad av ett trängande allmänintresse
3. Skall vara ägnad att säkerställa förverkligandet av målsättningen som eftersträvas
4. Regeln omfattning skall inte vara större än nödvändigt för att uppnå målsättningen

5.1.1 C-196/04 Cadbury Schweppes (Cadbury-Schweppes-fallet)

Målet handlar om det är möjligt att separat tillämpa motverkandet av skatteflykt som rättfärdigandegrunden. Genomslagskraften i målet har varit betydande då det avgjordes i stor avdelning och innehåller en tydlig beskrivning av vad domstolen uppfattar som fiktivt upplägg med avsikt att undgå skatt. Fördragsfriheterna i nuvarande artikel 49 (etableringsfrihet), 56 (rörlighet av tjänster) samt 63 (rörlighet av kapital) FEUF är de som kom i fråga. De låg till grund för avgörandet om Storbritanniens CFC-regler utgjorde hinder för primärrättens skydd av enskildas rättigheter i form av fri etablering och rörlighet av kapital och tjänster.

CFC-regler berör utlandskontrollerade bolag och tiden för målet var de brittiska reglerna utformade så att dotterbolag till brittiska bolag som var placerade i länder med lägre bolagsskatt än i Storbritannien beskattades för sina koncerninterna transaktioner i Storbritannien. Detta kom att utgöra en diskrimineringsgrund då inhemskt dotterbolag inte beskattades för sina koncerninterna transaktioner. Storbritannien ansåg inte att det förelåg diskriminering då bolagen beskattades lika såsom de skulle varit placerade i Storbritannien med avräkning för erlagd skatt i det land med lägre bolagsskattesats i vilket dotterbolaget var registrerat. Lagstiftningen var tillämplig när CFC-bolaget beskattades till en nivå lägre än två tredjedelar av den skatt som skulle erlagts på vinsten i om den utfallit i Storbritannien.

---

139 Ståhl, Kristina, m.fl, EU-skatterätt, s. 149-151, 167.
Reglerna hindrade koncerninterna vinsttransaktioner med möjlighet till nyttjande av olika jurisdiktioners skillnader i bolagsskattesats. Det vill säga möjlighet att använda sig av ländernas inbördes skattekonkurrens.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Storbritannien</th>
<th>Irland</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Bolagsskatt högre</td>
<td>Bolagsskatt lägre</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Domstolen kom fram till att CFC-reglerna strid mot etableringsfriheten, men att de kunde rättfärdigas av behovet att motverka skatteflykt. Rättfärdigandet av ett hinder för etableringsfrihet skall objektivt sett hindra helt fiktiva upplägg som inte återspeglar någon ekonomisk verklighet med målet att undkomma skatt som normalt utgår på vinst som genererats inom jurisdiktionen.\textsuperscript{142} Ett rent fiktivt upplägg beskrivs i målet som exempelvis brevlådeföretag.\textsuperscript{143} Syftet med fiktivt upplägg skall vara att undvika skatt som normalt betalas på vinst av verksamhet inom jurisdiktionen och som kan äventyra fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.\textsuperscript{144} Dessutom skall det av objektiva omständigheter vara tydligt att det inte är någon etablering och reell ekonomisk verksamhet i andra medlemslandet.\textsuperscript{145} De brittiska CFC-reglerna kom i konflikt med EU-rätten och beskyddandet av skattebasen är ingen rättfärdigande grund som på egen hand accepterats som undantag för hinder av etableringsfriheten, men att ett hinder kan rättfärdigas om den balanserade fördelningen av medlemsstaternas befogenhet att beskatta sätts ur spel.\textsuperscript{146}

Baserat på detta resonemang har kommissionen gjort en tolkning i av vad denna etablering och ekonomiska verksamhet innebär i form av objektiva och kontrollerbara omständigheter.\textsuperscript{147}

\textsuperscript{142} Cadbury Schweppes, C-196/04, EU:C:2006:544 p. 55.\textsuperscript{143} Ibid p. 68.\textsuperscript{144} Ibid, p. 56.\textsuperscript{145} Ibid, p. 64.\textsuperscript{146} Ibid, p. 56.\textsuperscript{147} KOM(2007) 785 och rådets resolution den 8 juni 2010, rådets resolution är inte juridiskt bindande.
Objektiva och kontrollerbara omständigheter kan vara att påvisa verksamhetens existens i form av lokaler, utrustning och personal. Utfallet blev att Storbritanniens CFC-regler utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten, om etableringen i ett annat medlemsland inte är ett rent fiktivt upplägg, även om etableringen är gjord av skattemässiga skäl. Domstolen kom fram till att fiktivt upplägg var förutsättning för missbruk av skatteregler.\textsuperscript{148} Man menade också att bedriva verksamhet som omfattas av transaktioner som leder till lägre beskattning inte innebär missbruk av fri- och rättigheterna. Det är intentionen bakom fiktiva upplägg som innebär missbruk.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Storbritannien</th>
<th>Irland</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Bolagsskatt högre</td>
<td>Bolagsskatt lägre</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Intressant i fallet är att generaladvokaten kom till motsatt slutsats. Generaladvokatens slutsats var att CFC-reglerna inte stred mot den fria rörligheten om etableringen av dotterbolag i en annan jurisdiktion än moderbolaget gjordes av skattemässiga skäl. Det föreföll enligt generaladvokaten rimligt att dotterbolaget, trots att det var registrerat på Irland, skulle ingå i moderbolagets beskattningsunderlag då valet av etableringsland gjordes av skattemässiga skäl.\textsuperscript{149}

\textsuperscript{148} Kiekebeld, Ben, \textit{Anti-abuse in the field of taxation: is there one overall concept?}
6.1.2 C-524/04 Thin Cap Group Litigation (Thin-Cap-fallet)

En likhet med ovan nämnda fall är att det handlar om innebörden av fiktiva upplägg. Här är frågan om Storbritanniens underkapitaliseringsregler utgör hinder för artikel 49 (etableringsfriheten) och artikel 63 (fri rörlighet för kapital) FEUF. Storbritannien hävdade att avdragsrätten för brittiska dotterbolag till utländska moderbolag, eller mellanliggande koncernbolag, utgjorde en särskild typ av skatteflykt. Det skulle alltså vara fråga om ett fiktivt upplägg för att kringgå skattelagstiftningen i det låntagande bolagets hemvistland.150 Intressant klargörande i fallet görs av generaladvokaten som preciserar att om både artikel 63 FEUF (fri rörlighet av kapital) och artikel 49 FEUF (etableringsfriheten) berörs skall båda dessa artiklar prövas. Men om ingrepp på etableringsfriheten leder till påverkan av den fria rörligheten för kapital skall endast etableringsfriheten prövas.151 Domstolen påminner om att en hindrande regel kan vara motiverad om det rör sig om fiktiva upplägg med mål att kringgå nationell lagstiftning. Men att Storbritanniens underkapitaliseringsregler inskränker i etableringsfriheten på ett sådant sätt att de inte kan motiveras av ”Behovet av upprätthållandet av det nationella skattesystemets inre sammanhang”.152 Liksom i Cadbury Schweppes hänvisar EUD till att hinder kan rättfärdigas om den balancerade fördelningen av medlemsstaternas befogenhet att beskatta sätts ur spel.153 Det skall finnas objektiva och klart verifierbara omständigheter i form av avsaknad av marknadsmässiga villkor som skall vara avgörande för om det föreligger konstlat upplägg eller inte.154 155

De båda förhandsbeskedena för Cadbury Schweppes och Thin Cap Group Litigation lämnades av domstolen inom en halvårsperiod med likartade resonemang för sina beslutsgrunder.

153 Ibid, p. 75.
154 Ibid, p. 81.
155 Ståhl, Kristina, EG-rätt och skatteflykt, s. 589.
Gemensamt för målen är att generaladvokaterna anser att de nationella reglerna inte utgör hinder för etableringsfriheten genom motivet att motverka skatteflykt kan utgöra egen rättfärdigandegrund. Generaladvokatens resonemang kan tyckas märkligt men är i linje med EUD:s tidigare dom i Halifax-målet. I det fallet handlar det om indirekt skatt och EUD ansåg att mervärdesskattedirektivet skulle tolkas att skatteplanering av moms kan leda till missbruk om två rekvittera uppfylls:

1. Om en transaktion formellt uppfyller villkor för avdragsrätt men följen blir skattefördel som strider med bestämmelsens syfte och,

2. Det objektivt sett framgår att transaktionens huvudsakliga syfte är att uppnå skattefördel.\textsuperscript{156}

Med vetskap om EUD:s tidigare resonemang på den indirekta beskattningens område är det rimligt att generaladvokaternas resonemang var i samma linje då det gäller direkt beskattning även om det innebär analog praxistillämpning.

Domstolen kom till motsatt slutsats och fastslår att regler av generell karaktär inte kan rättfärdigas enbart med hänvisning till hindrande av skatteflykt. I båda fallen skyddades skattesubjekten av primärrättens principer för fri rörlighet av kapital men framförallt av den fria etableringsrätten. Etableringsfriheten resulterar i fri rörlighet av kapital. Utfallet kan betraktas ge uttryck för huvudregeln är att skatte-jurisdiktion-shopping är legitimt på den inre marknaden även då valet av jurisdiktion endast sker av skattemässiga skäl.\textsuperscript{157}

\textbf{5.1.3 C-318/10 SIAT (SIAT-fallet)}

Målet behandlar fri rörlighet av tjänst och huruvida belgiska villkorade avdragsregler för kostnader för intäkternas förvärvande kom att utgöra hinder gentemot denna grundläggande frihet. Reglerna omfattade till en del alla transaktioner i form av kostnader som inte ansågs rimliga för intäkternas förvärvande, inte var avdragsgilla. För gränsöverskridande transaktioner angavs att:

”Räntor, royalty för patenträttigheter, tillverkningsprocesser och andra motsvarande rättigheter eller ersättning för prestationer och tjänster ska inte betraktas som kostnader för intäkternas förvärvande när de betalas till eller direkt

\textsuperscript{156} Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, p. 86.

\textsuperscript{157} Russo, Raffaele (red.), \textit{Fundamentals of international tax planning}, s. 56.
eller indirekt tillerkänns en sådan skattskyldig som anges i artikel 227 eller ett utländskt företag som i enlighet med bestämmelser i det lands lagstiftning där de är etablerade inte omfattas av skyldighet att erlägga inkomstskatt eller omfattas av väsentligt förmånligare skatteregler än de som tillämpas på det företag som har hemvist i Belgien, såvida inte den skattskyldige styrker med alla rättsliga medel att utgifterna motsvarar verkliga och legitima transaktioner och inte överskrider normala nivåer.”

Reglernas syfte var att bekämpa skatteflykt, skatteundandragande och missbruk och det var med den bakgrunden reglernas tillämpning skulle propotionalitetbedömas.\textsuperscript{159} \textsuperscript{160}

Omständigheterna i målet var följande:

Belgiska skattemyndigheten var av avvikande åsikt då MISA var ett luxemburgskt holdingbolag icke skattepliktigt i Belgien och genom sin företagsform inte heller skatpliktigt i Luxemburg. Skattemyndigheten nekade SIAT avdrag för kostnaden för intäktens förvärvande. När målet tas upp i EUD belyser domstolen att den tidigare slagit fast att artikel 49 FEUF utgör hinder för nationell lagstiftning som försvårar tillhandahållande av gränsöverskridande tjänster på den inre marknaden.\textsuperscript{161} Friheten gäller både tjänstegivaren och mottagaren.\textsuperscript{162} Bevisbördan för kostnadernas riktighet bär den skattskyldige som skall visa att kostnaden för tjänsten vid gränsöverskridande transaktioner på den inre marknaden inte är orimlig om den tillhandahålls av en leverantör i ett medlemsland med väsentligt förmånligare skatteregler än de belgiska.\textsuperscript{163}

\begin{footnotesize}
\textsuperscript{158} Artikel 227 CIR 1992 ska utländska juridiska personer som varken har säte, huvudsaklig etablering, ledning eller förvaltning i Belgien vara skattskyldiga.
\textsuperscript{159} Generaladvokatens förslag till avgörande i mål, \textit{SIAT mot Belgiska staten}, C-318/10, EU:C:2011:624, p. 56.
\textsuperscript{160} SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, p. 42.
\textsuperscript{161} SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, p. 18.
\textsuperscript{162} Ibid, p. 19.
\end{footnotesize}

---

165 SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, p. 29.
166 Generaladvokatens förslag till avgörande i mål, SIAT mot Belgiska staten, C-318/10, EU:C:2011:624, p. 42.
168 Generaladvokatens förslag till avgörande i mål, SIAT mot Belgiska staten, C-318/10, EU:C:2011:624p. 58.
169 SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, p. 58.
171 Ibid, p. 60.
5.1.4 C-593/14 Masco Denmark, Damixa mot Skatteministeriet (Damixa-fallet)

Fallet omfattar de danska ränteavdragsbegränsningarna vid underkapitalisering av dotterbolag. Ett danskägt dotterbolag i Tyskland har nekats avdrag för räntekostnader som enligt tysk lag betraktar räntebetalningen som utdelning till moderbolaget då dotterbolaget anses underkapitaliserat enligt tyska regler. Det danska moderbolaget underlätt att ta upp ränteintäkten som skattepliktigt kapital då de ansåg att de danska reglerna utgjorde hinder för EU-rätten.172 Damixa anser att Danmarks regler är oförenliga med etableringsfriheten artikel 49 FEUF och artikel 54 FEUF och att oförenligheten inte kan motiveras då de danska reglerna kan anses diskriminerande.173 Skatteministeriet ansåg lagstiftningen vara förenlig med EU-rätten då nackdelen beror på Danmarks och Tysklands samtida beskattningsrätt som uppstått på grund av transaktionernas olika nationella innebörd.174 Frågan var om de danska reglerna utgjort hinder för dotterbolagetablering i Tyskland. EUD kom till slutsatsen ”[…] att reglerna kan göra det mindre attraktivt för moderbolaget att utöva sin etableringsfrihet, eftersom det avskräcks från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater”175 Därefter gör EUD en bedömning huruvida reglerna kan rättfärdigas om situationen inte är objektivt jämförbar eller kan motiveras av tvingande allmänintresseskäl. EUD fann att ett danskt dotterbolag och ett tyskt dotterbolag som beviljats lån av sitt danska moderbolag är att betrakta som objektivt jämförbara situationer.176 Om skillnaden i behandling kan motiveras av allmänintresse krävs att skillnaden är nödvändig för att uppnå åberopat mål och att det är proportionerligt.177 Danmark anser att målet kan motiveras av behovet av väl avvägd beskattningsrätt och hindrandet av skatteflykt.178 EUD bedömer rättfärdigandegrunderna var för sig och börjar med huruvida den avvägda beskattningsrätten utgör godtagbart skäl för skillnad i behandling av dotterbolagen och förklarar att syftet i så fall skall vara att förhindra att medlemsstaten fräntas beskattningsrätt inom sin jurisdiktion. Skulle bolagen kunna välja hur en stat betraktar förluster skulle det äventyra målet med väl avvägd beskattningsrätt, eftersom beskattningsunderlaget skulle förändras hos båda stater med motsvarande överförda förluster. De danska reglerna ansågs av EUD vara ägnade att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsräten, men att den var oproportionerlig i förhållande till sitt syfte.179 Här gjorde sedan EUD ett förtydligande om att etableringsfrihet

175 Ibid, p. 27.
176 Ibid, p. 31.
177 Ibid, p. 33.
178 Ibid, p. 34.
inte innebär att en medlemsstat är skyldig att anpassa sitt skattesystem efter en annan medlemsstats system. Men att system som används för att förhindra kedjebeskattnings eller dubbelbeskattnings av utdelning skall behandla sådan utdelning lika, oberoende om utdelningen härrör från person hemmahörande i landet eller inte.180 Därefter övergår EUD att bedöma huruvida förebyggandet av skatteflykt kan utgöra rättfärdigandegrund. Men konstaterar att det krävs ett rent konstatat upplägg utan ekonomisk förankring med syfte att kringgå dansk skattelagstiftning för att förebyggandet av skatteflykt kan anses utgöra rättfärdigandegrund. EUD framhåller att de danska reglerna tvärt om rent allmänt gynnar bolag som beviljat lån till underkapitaliserade dotterbolag med hemvist i annan medlemsstat. Dessutom har lånen givits dotterbolaget under en period av faktiska ekonomiska svårigheter och har således inte karaktären av ett konstatat upplägg som genomförts endast av skatteskäl.181 EUD finner därför att de danska reglerna utgör hinder mot etableringsfriheten.

Av särskilt intresse är att generaladvokat Kokott kom till motsatt slutsats. Kokott resonerar kring koncerners nytjande av skattekonkurrens för skatteoptimering och denna optimering varit uppmärksammat av ”Det internationella samfundet”.182 Generaladvokaten ansåg att Damixas etableringsfrihet inte begränsas av de danska reglerna, då det inte är en nackdel som orsakats av bara Danmark.183 Generaladvokaten hänvisar till självständighetsprincipen som föreskriver att en medlemsstats nationella skattesystem skall betraktas självständigt.184 Det görs även en motivering till en eventuell kränkning av Damixas etableringsfrihet så som att diskrimineringen kan motiveras då avdragsförbudet härstammar från den tyska vinstbeskattningen och inte från det danska inkomstskattesystemet för juridiska personer. När det gäller fördelningen av beskattningsrätten ansåg generaladvokaten de danska reglerna kunde anses utgöra rättfärdigandegrund.185 Därefter följer ett resonemang om upprätthållande av skattesystemets inre sammanhang som generaladvokaten ansåg utgöra rättfärdigandegrund för de danska skattereglerna.186 Generaladvokaten gör således en annan bedömning än EUD:s domslut och anser att de danska reglerna inte utgör hinder mot etableringsfriheten.187

181 Ibid, p. 44-46.
183 Ibid, p. 18.
184 Ibid, p. 20.
185 Ibid, p. 41.
186 Ibid, p. 47.
5.1.5 C-6/16 Holcim France – pågående fall


---

188 Brokelind, Cécile, *Anti-Directive Shopping on Outbound Dividends in Light of the Pending Decision in Holcim France*.
190 Ibid, p.40, samt Generaladvokatens förslag till avgörande i Mål, Felixstowe Dock and Railway Company and Others, C-80/12, EU:C:2013:699, p. 60.
191 Brokelind, Cécile, *Anti-Directive Shopping on Outbound Dividends in Light of the Pending Decision in Holcim France*. 47
5.1.5 C-14/16 Euro Park Service – pågående fall

Fallet är av intresse då det har beröringspunkter med ovan diskuterade fall Holcim France. Ett förhandsutlåtande från generaladvokaten vars resonemang kan ge föraning om hur generaladvokaten i Holcim France kan komma att resonera. Det är fusionsdirektivets GAAR som kommit i fråga och huruvida dess implementering i fransk rätt har gjort det möjligt för franska skattemyndigheter att belägga den skattskyldige med bevisbördan för att skatteflykt inte föreligger vid gränsöverskridande etablering. Detta genom vid begäran om förhandsbesked från skattemyndighet inlämna bevis för att etableringen inte är fiktiv även om misstanke därom inte föreligger. Generaladvokaten har gjort bedömningen att den franska implementeringen av fusionsdirektivets missbruksartikel samt systemet med förhandsbesked i denna typ av ärenden är i strid med etableringsfriheten och fusionsdirektivets artikel 11 p1 a.192

Författarens kommentar. Vid läsning av generaladvokatens förslag syns ett resonemangssamband med ovan i kapitel 5.1.3 redovisade SIAT-fallet, där en belgisk specialregel ålade en part i gränsöverskridande tjänstefrihetsnyttjande med bevisbördan att kostnader för inkomstens förvärvande var riktiga. Reglerna befanns utgöra hinder mot etableringsfriheten och således diskriminerande av gränsöverskridande transaktioner då de inte befanns vara proportionerliga med avseende på rättssäkerheten.193

192 Generaladvokatens förslag till dom I mål, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2016:806, p. 74-75.
5.2 Svenska rättsfall

Rättsfall har valts ut för att illustrera hur den svenska lagstiftningen kommit i konflikt med EU-rätten. Anknytning till EU baseras på gränsöverskridande transaktioner på den inre marknaden. Varje rättsfall följs av författarens kommentar.

5.2.1 RÅ 2002 not. 210, C-436/00 X och Y mot Riksskatteverket

Två personer X och Y i Sverige överlät aktier till underpris till en belgisk person och ansågs inte ha rätt till beskattningsuppskov av aktiernas övervärde. Grunden var en nationell bestämmelse innebärande att det inte var möjligt om överlåtelsen skedde till utländsk juridisk person i vilken överlåtaren äger andel, eller till ett svenskt aktiebolag i vilket utländsk juridisk person äger andel. Reglerna motiverades med föreliggande risk att skatteunderlag undandros svensk beskattning. \[194\] Frågan var om de svenska reglerna utgjorde hinder mot etableringsfriheten och fri rörlighet av kapital.

Riksskatteverket menade att målet inte omfattar de grundläggande friheterna då det var en intern medlemsstatsfråga även om ägarbilden förändras kommer näringsverksamheten fortgå i Sverige. EUD godtog inte argumentet då svenska bestämmelsen i fråga förutsätter utländskt ägande som är uppenbart relevant för etableringsfriheten.\[195\] Förutsättningen medförde diskriminerande behandling i medlemsstaten där överlåtelsen sker.\[196\] Riksskatteverket anförde att reglernas berättigande av tvingande skäl för allmänhetens intresse, skatteflykthinder och kongruensskäl.\[197\] Skulle de svenska reglerna godtas innebar vägran av beskattningsuppskov att överlåtaren berövas likviditetsfördel, på grund av moderbolagets placering i annan medlemsstat.\[198\] Således bedömdes de svenska reglerna utgöra hinder av etableringsfriheten.\[199\] EUD påminner om att syfte av rent ekonomiska intresse inte kan utgöra tvingande hänsyn av allmänintresse.\[200\]

---

\[196\] Domstolens som av den 21 november 2002, X och Y, C-436/00, EU:C:2002:704, p. 33-34.
\[197\] Ibid, p. 48.
\[198\] Ibid, p. 38.
\[200\] Ibid, p. 50.
När det gällde den fria rörligheten av kapital klargjorde EUD att den endast kommer i fråga om den kränks utan koppling till etableringsfriheten. En skatterättsregel med allmän presumtion om skatteundandragande eller skatteflykt kan inte baseras på förvärvandebolagets etableringsstat inom unionen om den inverkar på en grundläggande primärrättsfrihet.

I det följande förhandsavgörandet från HFD förklarar domstolen att vid bedömning av rättshandlingarnas verkliga innebörd framkommer inga omständigheter som ger stöd för annat än att försäljning av aktier skett enligt skatrockligas påstående. Omständigheten att beskattning av eventuellt övervärde inte sker i Sverige kan varit transaktionens väsentliga avsikt tillmäts ingen betydelse vid innebördsbedömnigen.

**Författarens kommentar.** EUD klargjorde att de svenska reglerna utgjorde diskriminering och verkade hindrande på den inre marknaden. I fallet gjordes ingen substantest av det förvärvande bolaget vilket kunde resulterat i ett fiktivt upplägg som kunde rättsfärdat den svenska regeln. Domen kom före Cadbury-Schweppes och det syns ingen anledning för domstolen att utreda huruvida förvärvande bolaget utgjorde en faktisk etablering.

---

201 Ibid, p. 66.
En svensk fysisk person (G.H) ägde via en kapitalförsäkring i ett bolag registrerat på Bermuda ett antal holdingbolag i Luxemburg som i sin tur ägde ett svenskt aktiebolag i vilket G.H var verksam i betydande omfattning.

1997

**G.H 100.000 kr kapitalförsäkring (Bermuda)**

Mars 1998

**Scand Trust hold. SA (Luxemburg)**

**Manica SA (Luxemburg)**

Oktober 1998

**Finansstyrning AB**

GH verksam i betydande omfattning

Överlåtelse av verksamhet

Försäljning av bolag 11,5 miljoner kr

November 1999

**GH AB**

**AT Holding AB**

Försäljningen av Finansstyrning AB innebar en transaktion på 11,5 miljoner som på grund av skatteregel i Luxemburg innebar en ickebeskattning av kapitalet.

Skatteverket menade att G.H skulle beskattas för kapitalvinst i Sverige och att kvotering skulle ske mellan inkomstslagen kapital och tjänst då andelarna i bolaget ansågs kvalificerade enligt 3:12-reglerna. Skatteverket menade att skatteflyktslagen var tillämpbar och åsikten vann bifall i både länsrätten och kammarrätten. HFD inledde att utreda huruvida det var möjligt att göra omklassificering med hänvisning till rättshandlingarnas verkliga innebörd, men fann det inte var möjligt då innebörden av handlingarna inte var annan än de gav uttryck för. Därefter

204 Fåmansbolagsreglerna i kap 56-57 IL.

G.H hävdade i målet att beskattningen kom att strida mot EU-rättens fria rörlighet av kapital, etableringsfriheten samt diskriminering på grund av nationalitet. HFD avfärdade att det skulle föreligga hinder i svenska tillämpningen av SFL med avseende på EU-rätten. Domstolen ansåg att ingen diskriminering förelåg då man resonerat på samma sätt om det rört sig om inhemska transaktioner. "Det kan tilläggas att det inte hade varit möjligt att förena en svensk kapitalförsäkring med tillgångar av det slag som knutits till den utländska försäkringen. Någon negativ särbehandling av de företagna gränsöverskridande transaktionerna kan därför inte anses ha uppkommit."

**Författarens kommentar.**

Domstolens resonemang påminner om belgiska statens argument i *SIAT-fallet* där de ansåg att det utländska bolaget tillhörde en annan jurisdiktion och därmed inte befanns vara i jämförbar situation. 205 Redovisat ovan var inte belgiska statens argument skäl som kunde rättfärdiga belgiska reglerna om nekat avdrag. Det syns inte heller något substantiellt i HFD:s dom utan man stannar vid konstaterande av rättshandlingens verkliga innebörd som resulterat i skatteflykt med flöjden missbruk av svenska rättsregler.

---

5.2.3 HFD 2012 not. 30

Målet har kommit att benämnas Cypernmålet och är ett förhandsavgörande från HFD omfattande underprisöverlåtelse enligt 23 kap IL och hur en skattskyldig åstadkommer skattelättnad genom handelsbolag. Strukturen såg ut enligt följande:

Efter överlåtelsen skulle fastigheten säljas till marknadsvärde.

Resultatet av upplägget skulle innebära undgående av kapitalvinstskatt i Sverige och på Cypern då kapitalvinst inte beskattas där. Upplägget och dess syfte signalerade skatteflykt vilket skatterättsnämnden och sedermera HFD ansåg föreligga då Candice inte var skattpliktigt i Sverige. SahlénHuset och Candice förde att ”Om skatteflyktslagen kan tillämpas på förfarandet är tillämpningen i vart fall inte förenlig med EU-rättens regler om etableringsfrihet och fria kapitalrörelser.” De yrkade förhandsavgörande från EUD då man ansåg att det är en unionsrättslig fråga. HFD bedömde att det inte förelåg fråga av unionsrättslig betydelse för målet avslog yrkandet. HFD ansåg att upplägget gjorts i strid med underprisöverlåtelsereglernas syfte och även om möjligheten till underprisöverlåtelse till handelsbolag var möjlig vid
tidpunkten måste det “[…]stått klart att reglerna inte varit avsedda att kunna utnyttjas för konstlade förfaranden”.\textsuperscript{206}

Reglerna ändrades under tiden som ärendet handlades i de olika instanserna och i förarbetena till ändringen framgår att regelverket om underprisöverlåtelser till handelsbolag tidigare inte uppfyllde grundläggande kravet att underprisöverlåtelse inte ska medföra otillbörliga skatteförmåner.\textsuperscript{207} Enligt HFD:s mening måste det dock redan före lagändringarna ha stått klart att reglerna inte varit avsedda att utnyttjas för konstlade förfaranden.

\textit{Författaren kommentar}

Möjligen var etableringen konstlad enligt EUD:s definierade praxis och då föreligger inte något EU-rättsligt skydd av de grundläggande fri- och rättigheterna.

Ur svensk bedömningssynvinkel med bokstavstolkningstraditionens krav på förutsägbarhet och legalitet kan tyckas märkligt att reglernas avsikt varit klar utan att det uttrycks i tidigare förarbeten eller lagtext.

\textsuperscript{206} HFD 2012 not. 30, s. 6.
\textsuperscript{207} prop. 2008/09:37, s. 27.
5.3 Sammanfattning rättsfall

5.3.1 EU - Etablerdingsfrihet
I EUD:s praxis har det framkommit att missbruk av friheterna leder till att nationella regler med avsikt att hindra erodering av den egna skattebasen kan tillämpas. EU-rätten skyddar inte konstlade upplägg som inte uppfyller substanskraven för etablering. Rättsutvecklingen kring huruvida EUD nu anser sig fått verktyg att rättfärdiga nationella regler som kan verka hindrande av den inre marknaden men främjande av en rättvis fördelning av skattebaser återstår att se. EUD har tidigare visat sig gå emot generaladvokatens utlätande och det finns nu förutsättningar för att det kan ske i *Holcim-France* och *Euro Park-fallen*. Vad som talar mot detta resonemang är det nyligen avgjorda Damixa-fallet där generaladvokaten argumenterade för att bevarandet av väl avvägd beskattningsrätt och skattesystemets inre sammanhang skulle utgöra rättfärdigandegrunder och inte utgöra hinder av etableringsfriheten. EUD delade inte generaladvokatens slutsats utan följde sin tidigare praxis. Det måste således föreliggande konstlade upplägg för att hindrande av skatteflykt skall utgöra rättfärdigandegrund Vad EUD gör i Damixa-fallet är att förklara etableringsfriheten gå före ett bilateralt skatteavtal och att självständighetsprincipen är underordnad i sammanhanget.

5.3.2 Sverige – Verklig innebörd
Tillämpningen av rättshandlingars verkliga innebörd har i Sverige legat till grund för bedömningen av om skatteflykt föreligger. Att man till synes ännu inte tillämpat EU-rättens möjligheter för substansbedömning av etablering vid gränsöverskridande transaktioner med syfte att uppnå skattefördel kan tyckas märkligt, men HFD har möjligen inte haft anledning att redogöra för hela sina domslutsresonemang i ovan redovisade rättsfall. I takt med den växande inre marknaden och koncerners gränsöverskridande transaktioner kommer antagligen HFD:s framtida resonemang kring skatteflykt allt mer överensstämma med EUD:s praxis. Ulf Bernitz skriver i en rapport om Förhandsavgöranden av EU-domstolen att svenska domstolar inte bara är Sveriges utan integrerade i EU:s rätts- och domstolsordning utan ansvarar säkerställandet av EU-rättens genomslag och tillämpning i Sverige. svenska domstolar skall agera lojalt och självständigt men måste i ljuset av EU-rätten ifrågasätta svenska lagar även om dessa i olika avseenden kan betraktas som angelägna att behålla. Det är således domstolarna som ansvara för

---

att det i Sverige inte utvecklas eller konserveras någon avvikande tillämpning med avsikt på rättsregler som kan kopplas till EU-rätten.\textsuperscript{209}

\footnotesize{\textsuperscript{209} Bernitz, Ulf, Förhandsavgöranden av EU-domstolen – Svenska domstolars hållning och praxis, s. 86.}
6 Analys och slutsats

6.1 Analys

Missbruksprincipen i EU-rätten slår fast att skatteflykt som rättsförfärdigande grund föreligger om en koncerns transaktioner sker som ett konstlat upplägg och det saknas substans i etableringen. Konsensus om vad skatteflykt är tycks föreligga mellan svensk rätt och EU-rätt, det vill säga att genom gränsöverskridande transaktioner minimera sin skattskyldighet men att anledningarna och konsekvenserna av transaktionerna bedöms olika. Intressant är den politiska viljan att skapa juridiska verktyg för att hindra eroderingen av skattebaser med hjälp av införda skatteflyktsartiklar, GAAR, i befintliga direktiv samt det övergripande skatteflyktsdirektivet med både SAAR och GAAR. Slutsatsen att svensk rättstillämpning av GAAR utifrån rättshandelningars verkliga innebörd saknar motsvarighet inom EU-rättsliga principen om rättsmissbruk av friheterna har Juri Burmeister framfört i sin avhandling Internprissättning och omkaraktärisering. 210 Hans slutsats kan kompletteras med Kristina Ståhls slutsats att tillämpning av den allmänna rättmissbruksprincipen begränsas av skatteflyktsbestämmelse i direktiv.211 Det tycks efter EUD:s domslut i ovan i kapitel 5.1.4 redovisade Damixa-fallet som om införandet av GAAR i EU-rätten endast är en kodifiering av EUD:s fastslagna praxis då nationella regler endast kan utgöra rättfärdigande grund om konstlade upplägg föreligger. Visat ovan i kapitel 5.2 stannar svensk rätt vid bedömningen om rättshandlingens verkliga innebörd leder till skatteflykt. Det är inte möjligt att genom rättsfallsstudier av redovisade fall från svensk rätt bedöma om skatteflykt verkligen innebär missbruk av unionsrättsliga fri- och rättigheter vid gränsöverskridande transaktioner. Det tycks således föreligga diskrepans i innebörden och påföljden av skatteflykt mellan svensk- och EU-rätt. Återhållsamheten i förhandsbeskedsbegärandet kan vara en bidragande orsak till diskrepansen i konsekvensbedömningen av skatteflykt. 2015 begärdes totalt 7 förhandsavgöranden från EUD av svensk rätt. 212 Belgien, som är ungefär lika många invånare som Sverige, begärde 32 förhandsavgöranden från EUD. 213 Det borde finnas möjlighet för Sverige att begära fler förhandsavgöranden när någon part anser att svensk lagregel kan utgöra hinder mot primärrättens fri-och rättigheter.

210 Burmeister, Jari, Internprissättning och omkaraktärisering, s.45.
211 Kristina Ståhl, EG-rätt och skatteflykt, s. 578.
213 http://curia.europa.eu/jcms/
Möjligen har Sveriges långa tradition av bokstavstolkning i kombination med tillämpning av legalitetsprincipen som möjliggjorts under lång tid av stabil politisk styrning inverkat på svenska domstolars återhållsamhet när det gäller begärandet av förhandsavgöranden. Detta samtidigt som man i ovan redovisade Cypernmålet tillämpat teleologisk tolkning av lagstiftningsens syfte utan att det framgick av lagtext och tillhörande förarbeten för att fastslå att skatteflykt förelåg.

Otydligheten i skatteflyktslagstiftningsens tillämpning och direktivens utformning av GAAR kan ur svenskt perspektiv komma i konflikt med legalitetsprincipen.

EUD har genom skatteflyktsdirektivet och införandet av GAAR i MDBD och fusionsdirektivet givits möjlighet att ändra sin praxis. Tidigare efterlysta politiska viljan att stävja skatteflykt har möjligen hörsammat och utfallen får visa om EUD anser den politiska viljan vara tillräckligt tydligt formulerad för att begränsa skatteflykt. Det tycks inte i Damixa-fallet finnas stöd för att EUD ska kunna anse skatteflykt och skydd av väl fördelad skattebas utgöra rättfärdigandegrunden utan att konstlade upplägg kan göras gällande. De tycks inte betrakta den politiska viljan vara tillräcklig för att skatteflykt och väl fördelad skattebas ännu skall kunna utgöra rättfärdigandegrunder. I vart fall inte när de bedöms vara tillräcklig för sig.

Den EU-gemensamma synen på skatteflykt, anledningarna till skatteflykt och de rättsliga konsekvenserna har fått ett ramverk som tycks vara en kodifiering av redan tidigare gällande praxis när det gäller tillämpningen av GAAR. Möjligen kommer kommissionens arbete mot skattekonkurrens vara effektivare mot skatteflyktsmetoder än de GAAR som införts.

### 6.2 Slutsatser

Slutsatserna är att skatteflykt innebär genomförande av en gränsöverskridande transaktion i syfte att minimera sin skattekostnad. Skatteflyktens följder tycks däremot bedömas olika enligt EU-rätt och svensk rätt. EUD gör bedömningen av skatteflykt genom substantest fastställa om en etablering utgör ett konstlat, fiktivt upplägg eller en faktisk etablering. Visar substantestet en faktisk etablering innebär skatteflykten ett legalt nyttjande av etableringsfriheten med fri rörlighet av kapital som följd. År upplägget konstlat skyddas personen inte av någon primärrättslig fri- eller rättighet utan nationella skyldigheter görs

---


Införandet av skatteflyktsdirektiv kan till synes innebära en liten effekt på svensk lagstiftning i avseende på GAAR, då det är ett direktiv av de-minimis karaktär. Den svenska skatteflyktslagens GAAR kan anses vara strängare än GAAR i skatteflyktsdirektivet, vilket kan innebära att den svenska lagen utgör ett hinder i etableringsfriheten. Otydliga begrepp och tolkningsmöjligheter mellan olika språkversioner av skatteflyktsdirektivet kan komma ge problem med förutsägbarhet och legalitet i svensk rätt.

Tillkomsten av ett skatteflyktsdirektiv är inte det samma som att det finns en EU-gemensam syn på konsekvensen av skatteflykt, men det är ett förtydligande av behovet att stoppa eroderingen av skattebaserna på den inre marknaden.

Kommissionens arbete med att angripa ländernas skattekonkurrens med hjälp av konkurrensrättsreglerna kan få länderna att söka ökat samarbete och öka viljan att komma överens om konsoliderad bolagsskattebas. I Sverige har hittills förslagen om gemensam, och i förlängningen konsolidering, av bolagens skattebaser mottos av skepsis då man anser att det strider mot subsidiaritetsprincipen och medlemsländernas självbestämmande av nationella skattesystem. Förändringarna som kan väntas inom företagsbeskattningen kan leda till en minskad rörlighet av kapital och färre nyetableringar på den inre marknaden. Men det kan också innebära en ökad stabilitet och trygghet inom unionen då konsekvenser av bolagens ekonomiska transaktioner lättare går att förutse.

216 SFL 3 § lydelse: ”Om 2 § tillämpas ska beslut om fastställande av underlag som om rättshandlingen inte hade föreagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmanen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska beslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för beslutet om fastställande av underlag inte kan tillämpas eller skulle leda till okärligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp”.


218 Wallnor, Frida, Även Apple ska vara lika inför lagen.
6.3 Förslag till vidare studie av EU-rätt

Detta ligger utanför uppsatsens omfång men är en vidare reflektion av mina frågeställningar som förekommit under höstens arbete.

En fundering som väckts är om en konsoliderad bolagsskattebas är en början till möjligheten att betrakta koncernen som en juridisk person.

En annan fråga som fångat min uppmärksamhet är huruvida det ska finnas preskription för skatteflykt eller skattekonkurrens. Även om det ur fiskal synvinkel är bra att kommissionen driver på för att länder skall säkerställa att etablerade bolag erlägger skatt, men hur lång tid tillbaka skall man kunna kräva in skatten? Är det rimligt att kräva in 25 års skatteunderlag eller är det att betrakta som sedvänja mellan två parter fram till förutsättningarna ändras? Finns det god tro i nyttjande av skattekonkurrens? HFD gjorde ett uttalande angående den svenska GAAR, SFL 2, § i HFD 2015 ref. 17 som handlar om femårsgränsen i 3:12 reglerna. Om reglerna nyttjas i syfte att undgå skatt föreligger skatteflykt. Detta även om karenstiden uppfylls då skatteflyktslagen ”[… ] inte har någon tidsgräns för när skatteförmånen ska uppnås” Detta är intressant då 3:12 reglerna anses vara komplexa men likväl tydliga och förutsägbara.219

219 Hultqvist, Anders, Om obestämdhetskravet i legalitetsprincipen, s. 740.
Käll- och litteraturlförteckning

Offentligt tryck
Regeringsformen SFS 2014:1385
Inkomstskattelagen SFS 2016:792
Kupongskattelagen (1970:624) SFS 2016:52
Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen, SFS 2015:13

Propositioner
1980/81:17
1996/97:170
2008/09:37
2015/16:14

Statens offentliga utredningar
SOU 1993:62

Regeringskansliets faktapromemoria
2015/16:FPM48
Finansdepartementets promemoria, Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser i fråga om kupongskatt, 2015-04-22, uppdaterad 2015-06-12

Skatteutskottets utlåtande
2013/14:SkU23
2015/16:SkU28
2016/17:SkU16

Riksdagsskrivelser
2013/14:145
2015/16:183
Yttranden
Skatteverkets yttranden Europeiska kommissionens förslag KOM (2013) 814 till ändringar i moder- och dotterbolagsdirektivet 2011/96/EU

EU-Fördrag
Fördraget om Europeiska unionen EUT C 202 (2016)
Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt EUT C 202 (2016)

Direktiv
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 sär från en medlemsstat till en annan, version 1 juli 2013, EUT L 141, 28.5.2013


Meddelanden, följedokument, rekommendationer från EU


Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade av rådet den 1 december 1997 om uppförandekod för företagsbeskattning. EUT C 2 1998 s. 2

Rådets resolution av den 8 juni 2010, om samordning av reglerna för CFC-bolag och underkapitalisering inom Europeiska unionen, (2010/C 156/01)

Följedokument till Förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas SEK (2011) 316 slutlig
Yttrande från Regionkommittén om ”En gemensam konsoliderad bolagsskattebas”, (2012/C 54/10), EUT C 54, 23.2.2012

Förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas COM(2016) 683 final

Förslag till rådets direktiv om en gemensam bolagsskattebas COM(2016) 685 final

**Skrivelser från EU-kommissionen till Sveriges Riksdag**

Bryssel den 2.4.2014
C(2014) 2075 final

C(2016) 3230 final

**Yttrande från Maltas Parlament till EU-kommissionen**

Reasoned opinion of the house of representatives, parliament of Malta: Proposal for a council directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (COM (2016) 26)

**Skrivelser från EU-kommissionen till Maltas Parlament**

Bryssel den 15.6.2016
C(2016) 3516 final

**Litteratur**


Ceije, Katia, *Anstånd med betalning av utflytningsskatter - har rättsläget klarnat?*, Skattenytt 2014, s. 295-308.


Donne, John, *Devotions upon Emergent Occasions, Meditation XVII:*


Hultqvist, Anders, *Om obestämmdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt, 2016, s.730-748.


Ohlsson, Fredrik, *Dags för HFD att begära ett förhandsavgörande om ränteavdragsbegränsningarna?*, Skattenytt 2014, s. 650-660.


Tjernberg, Mats, *Förslaget till förändrade fämansföretagsregler från 2014*, Skattenytt, 2013, s. 750-756


**Rättsfallsförteckning**

**Europeiska unionens domstol**

C-26/62, *van Gend & Loos*, EU:C:1963:1
C-436/00, *X och Y mot Riksskatteverket*, EU:C:2002:704
C-255/02, *Halifax plc and others*, EU:C:2006:121
C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544
C-352/08, *Zwijnenburg*, EU:C:2010:282
C-318/10, *SIAT*, EU:C:2012:415
C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company and Others*, EU:C:2014:200

**Generaladvokatens förslag**

C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:278
C-318/10, *SIAT*, EU:C:2011:624
C-14/16, *Euro Park Service*, EU:C:2016:806

**Pågående fall europeiska unionens domstol utan förslag**

C-6/16, *Holcim France*, (ECLI-nummer saknas)
Pågående fall Tribunalen
T-759/15, *Fiat och Luxemburg* (ECLI-nummer saknas)
T-760/15, *Starbucks* (ECLI-nummer saknas)

Högsta förvaltningsdomstolen
RÅ 1996 ref. 84
RÅ 2002 not. 210
RÅ 2004 not. 59
RÅ 2010 ref. 51
HFD 2015 ref. 17

Övriga källor
OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

Elektroniska källor

(kontrollerad 2016-12-16, utskriven)

http://www.eu-upplysningen.se/Om-EU/Om-EUs-lagar-och-beslutsfattande/Olika-typer-av-EU-lagar/
(kontrollerad 2016-12-16, utskriven)

http://www.oecd.org/about/history/
(kontrollerad 2016-12-16, utskriven)

http://www.oecd.org/about/membersandpartners/
(kontrollerad 2016-12-16, utskriven)

http://www.oecd.org/g20/
(kontrollerad 2016-12-16, utskriven)

http://www.g20.org/English/aboutg20/AboutG20/201511/t20151127_1609.html
(kontrollerad 2016-11-09)
**Bilaga 1. Direktiv hur de blir till och implementeras i nationell rätt**

**Direktivprocessen**


**Direktivprocessen implementering i nationell rätt**

Implementering i medlemsstaternas nationella rättssystem sker genom antagande av direktiv som de är, eller genom infogande och anpassning av redan existerande lagstiftning. Om medlemslandet bedömer att de föreskrivna reglerna redan återges i det nationella regelverket kan de avstå från agerande med hänvisning till existerande regler. Fallet då länder inte genomfört direktiv inom föreskriven tidsfrist kan direktivet bli gällande istället för den lagstiftning som borde finnas i medlemsstaten.222 En direktivbestämmelse kan endast ha vertikal direkt effekt till den skattekvalificerad fördel och förutsättningarna för direkt effekt har utvecklats genom praxis från EUD. I målet Van Gend en Loos grundlades förutsättningarna för direktivens förutsättningar för direkt effekt.223

För skatterätten och den direkta beskattningsartiklarna är artikel 115 FEUF av särskild betydelse då den behandlar harmoniseringen av lagstiftningen inom EU. I senaste upplagan som publicerades i EUT 7 juni 2016 är lydelsen av artikel 115 FEUF följande: 224

"Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 114 ska rådet enhälligt i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala

---

220 Artikel 15.4 FEU.
221 Ståhl, Kristina, m.fl, EU-skatterätt, 3. uppl., Iustus, Uppsala, 2011, s. 23-24.
222 http://www.eu-upplysningen.se.
223 Van Gend Loos C-26/62, s. 165.
224 EUT, C 202, 7 juni 2016.
kommittén utfärda direktiv om tillnärmning av sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som direkt inverkar på den inre marknadens upprättande eller funktion.”
Av artikel 115 framgår det även att rådet skall vara enhålligt i sitt beslut vid direktivutfärdande som har direkt inverkan på den inre marknaden, vilket skatteflyktsdirektivet har.