



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Johanna Fagerström

Nationella respektive EG-
rättsliga metoder för att angripa
skatteflykt – med fokus på
principen om
förfarandemissbruk

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare
Christina Moëll

Skatterätt

HT 2009

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Introduktion	5
1.2 Syfte och problemformulering	5
1.3 Metod och material	6
1.4 Disposition	6
1.5 Avgränsningar	7
2 DEFINITION SKATTEFLYKT	8
3 DEN SVENSKA SKATTEFLYKTSKLAUSULEN	10
3.1 Inledning	10
3.2 Lagstiftad generalklausul vs. praxismetod	11
3.3 Skatteflyktslagens utveckling	12
3.4 Legalitetsprincipen	14
3.5 Genomsyn	16
4 EG-RÄTTEN	18
4.1 Inledning	18
4.2 Det direkta beskattningsområdet	19
4.2.1 Fördragsfriheterna	19
4.2.2 Missbruk av fördragsfriheterna	20
4.2.3 Skatteflykt som rättfärdigande grund	20
4.2.4 Skatteflykt i direktiven	23
4.3 Det indirekta beskattningsområdet	24
4.3.1 Mervärdesskatteområdet	24
4.3.2 Förfarandemissbruksprincipen	25
4.3.2.1 <i>Halifax</i> och efterföljande praxis	26

5	FÖRFARANDEMISSBRUKS-PRINCIPENS TILLÄMPLIGHET I SVENSK RÄTT	29
5.1	Inledning	29
5.2	Argument mot ett direkt åberopande	29
5.3	Argument för ett direkt åberopande	31
6	ANALYS OCH AVSLUTNING	33
	BILAGA A	36
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	37
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	41

Summary

Regulations to hinder tax avoidance are found both in Swedish national law and in Community law. Community law is superior to national law and all Member States are therefore obliged to apply their laws in conformity with Community law. In this essay I will research the different provisions and methods that exist to hinder tax avoidance in Swedish law and in Community law. I will also discuss whether the EC principle of prohibiting abusive practices is applicable in Sweden before it has been implemented into Swedish law.

There is neither in Community law nor in Swedish law a uniform definition of the term tax avoidance. In the preparatory work for the Swedish Tax Avoidance Act, lag (1995:575) mot skatteflykt, the legislators tried to define the term and described tax avoidance as transactions, which are valid according to civil law, but result in accrual of a tax advantage which was not intended by the legislators. In Sweden, one of the applied methods used to counteract tax avoidance is the General Anti-Avoidance Rule found in the Swedish Tax Avoidance Act. However, there is no General Anti-Avoidance Rule applicable in VAT law, which means that it is not clear how to hinder tax avoidance in the sphere of VAT.

An important principle in Swedish law is the principle of legality, which aims to ensure that individuals are protected from arbitrariness in application of the law. According to this principle, individuals cannot be taxed if legal basis is missing. This is of interest since laws prohibiting tax avoidance on VAT are missing. However, in 2005 the European Court of Justice stated in case C-255/02 *Halifax* that the principle of prohibiting abusive practices also applies to the sphere of VAT.

The judgment in *Halifax* has caused a debate in doctrine whether the principle of prohibiting abusive practices is applicable in Sweden without implementation into Swedish law. Some scholars and practitioners argue that it is unnecessary with an amendment since it is a general principle of Community law and therefore directly applicable. Others argue that it is not applicable without legal basis because of the principle of legality. In my analysis I discuss the different arguments and come to the conclusion that the principle of legality hinders the direct application of the principle of prohibiting abusive practices. For these principles not to collide there should be an amendment to make sure that the Swedish legislation is in conformity with Community law. A suggestion is to let the Swedish Tax Avoidance Act be applicable to the sphere of VAT as well.

Sammanfattning

Bestämmelser för att hindra skatteflykt finns både i svensk nationell rätt och i EG-rätten. EG-rätten är överordnad nationell rätt och medlemsstaterna är därför skyldiga att beakta EG-rätten vid utformning och tillämpning av lagar. I den här uppsatsen kommer jag att utreda och behandla vilka bestämmelser och metoder som finns i svensk rätt och i EG-rätten för att angripa skatteflykt. Jag kommer även att ta upp frågan om den EG-rättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk kan tillämpas i Sverige utan att först ha implementerats i svensk rätt.

Varken i EG-rätten eller i svensk rätt finns det en enhetlig definition av termen skatteflykt. I förarbetena till lag (1995:575) mot skatteflykt, skatteflyktslagen, har man försökt definiera termen och menar att skatteflykt är när den skattskyldige med hjälp av civilrättsligt giltiga transaktioner uppnår skatteförmåner som inte är avsedda av lagstiftaren. I Sverige motverkas skatteflykt bland annat genom användningen av en så kallad lagstiftad generalklausul. Den här generalklausulen finns i 2 § skatteflyktslagen. Lagen är tillämplig på kommunal och statlig inkomstskatt och gäller således inte för mervärdesskatt. Inte heller i mervärdesskattelagen (1994:200) finns det någon generalklausul mot skatteflykt, vilket betyder att det är oklart hur skatteflykt skall angripas på mervärdesskatteområdet.

En viktig princip i svensk rätt är legalitetsprincipen, som syftar till att säkerställa att den enskilde skyddas mot godtycke i rättstillämpningen. Principen betyder att det måste finnas stöd i lag för att påföra den enskilde en ny skatt och att lagtextens betydelse inte får utvidgas till nackdel för den enskilde. Det här har betydelse vad gäller hinder av skatteflykt på mervärdesskatteområdet. Det finns inte något allmänt bemyndigande i mervärdesskattedirektivet som ger medlemsstaterna rätt att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i direktivet för att förhindra skatteflykt och skatteundandragande. Rådet måste därför fatta beslut om det i varje enskilt fall. År 2005 konstaterade dock EG-domstolen i målet C-255/02 *Halifax* att principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämplig även på mervärdesskatteområdet.

Halifax-avgörandet har gett upphov till en debatt i doktrin huruvida förfarandemissbruksprincipen kan tillämpas i Sverige utan att först ha implementerats i svensk rätt. Vissa menar att den är en allmän rättsprincip som får genomslag utan lagändring, medan andra hävdar att den på grund av legalitetsprincipen inte kan tillämpas utan stöd i lag. I analysen diskuterar jag de olika argumenten och kommer till slutsatsen att legalitetsprincipen sätter stopp för en direkt tillämpning av förfarandemissbruksprincipen. För att dessa principer inte skall komma i konflikt med varandra borde därför en lagändring ske för att anpassa den svenska lagstiftningen till gemenskapsrätten. Förslagsvis skulle mervärdesskatten kunna inkluderas i skatteflyktslagen.

Förord

Jag vill tacka min handledare Christina Moëll för värdefulla synpunkter och goda råd under arbetets gång.

Tack till mina underbara vänner som har förgyllt studietiden och gjort den till en tid jag alltid kommer att minnas med glädje. Ett särskilt tack till Cissi för korrekturläsningen.

Slutligen vill jag tacka min familj för allt stöd och all uppmuntran genom åren!

Lund, januari 2010

Johanna Fagerström

Förkortningar

Dnr	Diarienummer
Ds B	Departementsstencil från budgetdepartementet
EC	European Community
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
JK	Justitiekanslern
Kap.	Kapitel
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Not.	Notis
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RF	Regeringsformen
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar
VAT	Value added tax

1 Inledning

1.1 Introduktion

Flertalet skattskyldiga kan förmodas vilja ha en så begränsad skatteskuld som möjligt och på grund av det är många transaktioner skatteanpassade. Dessa transaktioner kan antingen vara lagliga eller olagliga och allt från skatteplanering till skattebrott räknas som skatteanpassade transaktioner. Däremellan finns skatteflykt, vilket är transaktioner som egentligen är civilrättsligt giltiga, men med hjälp av dessa transaktioner uppnår den skattskyldige skatteförmåner som inte är avsedda av lagstiftaren.

Den här uppsatsen tar sikte på sådana skatteflyktstransaktioner och de metoder och bestämmelser som finns i svensk rätt och i EG-rätten för att angripa dem. Uppsatsen belyser även hur svensk rätt förhåller sig till EG-rätten och hur EG-rätten påverkar nationell lagstiftning.

För att angripa skatteflykt har vi i Sverige lag (1995:575) mot skatteflykt, skatteflyktslagen, som är tillämplig på kommunal och statlig inkomstskatt. På mervärdesskatteområdet finns det däremot ingen bestämmelse för att angripa skatteflykt. En sådan bestämmelse har även länge saknats inom EG-rätten, men läget kom i och med fallet C-255/02 *Halifax* år 2005 att ändras. EG-domstolen konstaterade då att principen om förfarandemissbruk är tillämplig även på mervärdesskatteområdet och använde principen för att angripa skatteflyktstransaktioner. Det här avgörandet skapade genast en debatt i doktrin angående huruvida principen kan tillämpas direkt i Sverige eller om den först måste implementeras. Vissa menar att den är en allmän rättsprincip som därför får genomslag utan lagändring, medan andra hävdar att den på grund av legalitetsprincipen inte kan tillämpas utan stöd i lag.

1.2 Syfte och problemformulering

Uppsatsens syfte är att klargöra det aktuella rättsläget beträffande hinder av skatteflykt i Sverige och hinder av skatteflykt inom EU och därefter utreda hur svensk rätt förhåller sig till EG-rätten när det gäller skatteflykt. Jag avser att utreda huruvida den EG-rättsliga principen om förfarandemissbruk kan tillämpas i Sverige utan att först ha implementerats i nationell rätt. Det som främst torde kunna hindra detta är legalitetsprincipen. För att utreda detta har följande frågor ställts.

1. Vilka bestämmelser finns i svensk rätt för att angripa skatteflykt?
2. Hur angrips skatteflykt i EG-rätten?
3. Kan förfarandemissbruksprincipen tillämpas i Sverige utan att ha implementerats i svensk lagstiftning?

Huvudfrågan i uppsatsen är fråga 3 angående förfarandemissbruksprincipen och det är således den som främst kommer att diskuteras i analysen.

1.3 Metod och material

I uppsatsen har en klassisk rättsdogmatisk metod använts. Det betyder att de sedvanliga juridiska källorna har använts för att belysa rättsläget, det vill säga lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Även material från Skatteverket förekommer. Eftersom uppsatsen till stor del rör EG-rätten har EG-direktiv och ett stort antal avgöranden från EG-domstolen också använts.

Ett alternativ till den valda metoden är att göra en komparativ studie och undersöka hur medlemsstaterna har agerat efter *Halifax*-domen. Det vore intressant att utreda hur andra medlemsstater förhåller sig till förfarandemissbruksprincipen och om de har implementerat den eller tillämpar den utan stöd i lag. En sådan komparativ studie är dock svår att genomföra då information på engelska inte alltid finns, varför den metoden har valts bort.

1.4 Disposition

Uppsatsen inleds med att begreppet skatteflykt definieras. Därefter följer ett kapitel om svensk rätt och de bestämmelser och metoder som finns för att angripa skatteflykt. Främst angrips skatteflykt genom skatteflyktsklausulen i 2 § skatteflyktslagen, vilken därför utgör huvuddelen av detta kapitel. Lagens bakgrund och utveckling kommer också att presenteras.

I kapitel 4 går jag över till att behandla EG-rätten och inleder med grundläggande information om EG-rättens betydelse på beskattningsområdet. Därefter behandlas hur skatteflykt angrips på dels det direkta beskattningsområdet och dels det indirekta beskattningsområdet. I avsnittet om det indirekta beskattningsområdet presenteras principen om förfarandemissbruk och vad som skett i praxis efter att *Halifax* avgjordes 2005.

I kapitel 5 presenteras de argument som har framförts i doktrin angående förfarandemissbruksprincipens tillämplighet i svensk rätt. De olika argumenten för och emot presenteras i separata avsnitt.

Slutligen i kapitel 6 diskuteras och analyseras de frågor som ställdes inledningsvis. Jag presenterar här mina reflektioner och tankar beträffande legalitetsprincipen och förfarandemissbruksprincipen. Jag blickar även framåt och funderar över vad EG-domstolens avgörande i *Halifax*-målet kan få för implikationer för svensk rätt i framtiden.

1.5 Avgränsningar

För att angripa skatteflykt finns det i Sverige speciella skatteflyktsbestämmelser, skatteflyktslagen samt resonemang om ”transaktionernas verkliga innebörd”, även kallat genomsyn. Av dessa har jag främst behandlat den svenska skatteflyktslagen. Jag har valt att inte gå djupare in på genomsynsmetoden eftersom den är väldigt omdiskuterad och oklar. En lång deskriptiv del har därför inte känts relevant. Det uppkommer dock i uppsatsen en fråga huruvida det förekommer en genomsynsprincip i svensk lagstiftning och om den i så fall kan användas för att angripa skatteflykt. På grund därav har jag inkluderat en kort förklaring av begreppet.

Huvudfrågan i uppsatsen rör huruvida den EG-rättsliga principen om förfarandemissbruk kan tillämpas i Sverige även om den inte har implementerats i nationell rätt. Det handlar här således om det indirekta beskattningsområdet. I avsnittet om EG-rätten har jag trots det valt att även behandla det direkta beskattningsområdet då det ger en ökad förståelse för den rådande synen på skatteflykt inom EG-rätten. Dessa avsnitt är dock inte så ingående och främst har fokus lagts på den spänning som existerar mellan svensk rätt och EG-rätten vad gäller mervärdesskatteområdet och förfarandemissbruksprincipen. Det är således detta som huvudsakligen kommer att diskuteras i analysen eftersom rättsläget fortfarande är oklart och många skilda argument finns i doktrin.

2 Definition skatteflykt

Det finns varken i svensk nationell rätt eller EG-rätten en enhetlig definition av termen skatteflykt. I den här uppsatsen kommer åtgärder som riktar sig mot skatteflykt och skattekringgående att behandlas. Skatteflykt är i uppsatsen synonymt med kringgående av skattelag. För att angripa dessa förfaranden finns speciella skatteflyktsbestämmelser, skatteflyktslagen samt resonemang om ”transaktionernas verkliga innebörd”, även kallat genomsyn.¹

Skatteflykt kan definieras på två olika sätt, dels kan man tänka sig en teknisk definition av skatteflykt och dels en allmän definition. Den allmänna definitionen syftar på en generell förklaring av vad skatteflykt innebär. Den definitionen kan dock inte användas då man i ett enskilt fall skall avgöra huruvida en transaktion utgör skatteflykt. I ett sådant fall får man istället se till den metod som används för att angripa skatteflykt. En sådan metod är oftast en lagstiftad skatteflyktsklausul eller en praxismetod som utvecklats för att angripa just skatteflykt. Den här metoden avgör följaktligen vad som är den tekniska definitionen av skatteflykt. Om transaktionen kan angripas av metoden så kan den således definieras som en skatteflyktstransaktion. Metoden som används försöker fånga upp de situationer och transaktioner som den allmänna definitionen av skatteflykt avser, vilket betyder att den tekniska definitionen och den allmänna definitionen stämmer överens med varandra på många sätt.² I Sverige används en lagstiftad generalklausul för att angripa skatteflykt, vilken kommer att behandlas i nästa avsnitt.

I förarbetena till skatteflyktslagen har man försökt definiera skatteflykt och menar att det är när den skattskyldige med hjälp av civilrättsligt giltiga transaktioner uppnår skatteförmåner som inte är avsedda av lagstiftaren.³ En definition som ofta återkommer i doktrin är den som Lindencrona utformade för att förklara vad som menas med kringgående av skattelag. Han menade att ”med kringgående av skattelag förstås således civilrättsligt fullt giltiga transaktioner, där olika bestämmelser av de skattskyldiga utnyttjas på ett sätt, som medför en av lagstiftaren ej avsedd skattelindring. Den skattskyldige har helt fullgjort sin upplysningsplikt, dvs. han har i sin deklaration lämnat fullständiga uppgifter om transaktionens innehåll, bakgrund och karaktär. Med användandet av normala lagtolkningsmetoder skall det stå klart, att den beteckning den skattskyldige givit åt transaktionen också motsvarar dess verkliga innehåll.”⁴

¹ Ståhl, Kristina, EG-rätt och skatteflykt, Skattenytt nr 10 2007 s. 575-576.

² Rosander, Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, Jönköping 2007 s. 13-14.

³ Prop. 1982/83:84, s. 8.

⁴ Lindencrona, Gustaf, Generalrapport angående kringgående av skattelag, i Kringgående av skattelag, Rapport och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblem i nordisk skattelagstiftning i Södertälje i oktober 1975, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3, Stockholm 1976 s. 105.

Det är inte endast skatteflyktstransaktioner som är skatteanpassade. För att försöka definiera skatteflykt måste man därför vara medveten om skillnaderna mellan de olika skatteanpassade transaktionerna. Enligt Simon Almendal är dessa transaktioner ”transaktioner som företas med hänsyn till de skatterättsliga konsekvenserna”.⁵ Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott är därför alla handlingar som ryms inom detta begrepp, men även skenrättshandlingar och rättshandlingar med oriktig beteckning som av skatteskal genomförts på det aktuella sättet.⁶

Skattebrott finns definierat i 2 § skattebrottslagen (1971:69) och förekommer då den enskilde på ett annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar en oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift. Detta ger då upphov till fara för att skatt undandras det allmänna, eller att skatt tillgodoräknas felaktigt eller återbetalas till den enskilde. Skatteplanering kan definieras som handlingar som är skatteanpassade men som inte är skattebrotts- eller skatteflyktshandlingar. Det går inte heller att komma åt dem med stöd av principen om verklig innebörd. En skatteplaneringshandling strider inte mot lagens syfte, mening eller anda, vilket däremot en skatteflyktshandling gör.⁷ Rosander sammanfattar en skatteflyktstransaktion som en transaktion som:

- Är civilrättsligt fullt giltig.
- Ger upphov till en av lagstiftaren ej förutsedd eller avsedd skattelindring eller skatteförmån.
- Strider mot lagstiftarens anda och mening.
- Innebär ett utnyttjande av en ojämnhet eller ofullständighet i lagstiftningen.
- Inte är en skenbrottshandling eller transaktion med oriktig beteckning.
- Inte är ett skattebrott.⁸

⁵ Simon Almendal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm 2005 s. 21.

⁶ Rosander s. 19.

⁷ Rosander s. 18-19.

⁸ Rosander s. 15.

3 Den svenska skatteflyktsklausulen

3.1 Inledning

I Sverige motverkas skatteflykt bland annat genom användningen av en så kallad lagstiftad generalklausul. Generalklausulen återfinns i 2 § lag (1995:575) mot skatteflykt, skatteflyktslagen, och stadgar följande.⁹

2 § Vid taxering skall hänsyn ej tas till 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. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Lagen är tillämplig på kommunal och statlig inkomstskatt och gäller således inte för mervärdesskatt. I förarbetena till gamla skatteflyktslagen angavs följande förklaring till varför inte mervärdesskatten inkluderades.

”Som har påpekats i promemorian kunde det i och för sig vara av värde att låta även andra skatter liksom vissa avgifter omfattas av klausulen. Det gäller i första hand sådana skatter som har ett nära samband med inkomst och förmögenhetsskatten, t ex gåvoskatten och mervärdesskatten. De skäl som anförts i promemorian mot ett vidare tillämpningsområde bör dock enligt min mening vara utslagsgivande. Jag tänker i första hand på det förhållandet att det beträffande flertalet av här avsedda skatter och avgifter saknas möjlighet att få bindande förhandsbesked. Rätten till förhandsbesked är ett viktigt komplement till en allmän skatteflyktsklausul, särskilt i inledningsskedet. Det är inte möjligt att utan mer ingående utredning införa en sådan rätt på hela skatte- och avgiftsområdet. När praktiska erfarenheter har vunnits om klausulens tillämpning, får övervägas om den bör utsträckas till att avse även andra skatter och avgifter.”¹⁰

Det fanns ingen möjlighet att få förhandsbesked på mervärdesskattefrågor då den gamla skatteflyktslagen infördes, vilket gjorde att mervärdesskatten inte inkluderades i skatteflyktslagen. Trots att det numera är möjligt att få

⁹ Skatteflyktslagen i sin helhet finns i bilaga A.

¹⁰ Prop. 1980/81:17, s. 17.

förhandsbesked på mervärdesskatt så är skatteflyktslagen fortfarande inte tillämplig på det området. Det finns inte heller i mervärdesskattelagen (1994:200) någon generalklausul mot skatteflykt.¹¹

3.2 Lagstiftad generalklausul vs. praxismetod

Det finns olika sätt att ingripa mot skatteflykt och dessa skiljer sig åt i olika länder. Det finns dels preventiva, dels repressiva metoder. Med preventiva åtgärder menas åtgärder som görs i syfte att skatteflykt inte skall uppstå, exempelvis genom att ha ett så genomarbetat och neutralt skattesystem som möjligt. I de fall där lagstiftningen ger upphov till skatteflykt kan special- och stopplagstiftning införas för att undvika skatteflykt. Repressiva åtgärder däremot angriper skatteflyktstransaktioner som redan är genomförda. De brukar delas in i två metoder; en lagstiftad generalklausul mot skatteflykt och en praxismetod.¹² Det finns dock även metoder som kan ses som en blandning av preventiv och repressiv, som till exempel retroaktiv lagstiftning.¹³

En generalklausul kan beskrivas som en rättsregel som innehåller vaga eller värdeöppna formuleringar vilket ger rättstillämparen frihet antingen i bedömningen av rättsfakta eller rättsföljd. En generalklausul innehåller så kallade objektiva rekvisit, men det krävs även en subjektiv bedömning vid tillämpningen. Tillämpningsområdet för en generalklausul är ofta svårt att detaljreglera och klausulen ger en möjlighet till en flexibel bedömning. Allt fler länder tycks införa en lagstadgad generalklausul och även om utformningen varierar så är de ofta uppbyggda kring tre kriterier. Det första kriteriet tar sikte på transaktionen, det andra på hur transaktionens uppnådda skattefördel stämmer överens med skattesystemet och det tredje handlar om att transaktionen måste ha gett upphov till en skattefördel för att kunna angripas.¹⁴ I och med generalklausulens vaga rekvisit kan det vara svårt för den skattskyldige att förutse skattekonsekvenserna av transaktioner, vilket har gjort att generalklausulen har kritiserats ur rättssäkerhetssynpunkt. Å andra sidan kan en generalklausul med konkreta rekvisit kritiseras ur effektivitetssynpunkt då den inte ger den önskade generella effekten. En annan punkt som kan kritiseras eller ifrågasättas när det gäller en generalklausul är maktfördelningen och rätten domstolarna har att tolka klausulen. Alternativet är dock att ha en detaljerad lagstiftning, som ofta kommer att behöva förändras. Inte heller detta är bra ur rättssäkerhetssynpunkt.¹⁵

¹¹ Alhager, Eleonor, Kringgående av moms, Skattenytt nr 3 2002 s. 104 ff.

¹² Rosander s. 43.

¹³ Rosander s. 31.

¹⁴ Rosander s. 43-44.

¹⁵ Rosander s. 46-47.

Den andra metoden som används för att angripa skatteflykt är praxismetoden vilket betyder att domstolarna angriper skatteflykt utan att det finns särskilt stöd i lag. Praxismetoden har beskrivits som en metod då domstolarna agerar på ett specifikt sätt enbart på grund av att det handlar om ett skatteflyktsförsök. Det rör sig i detta fall inte om lagtillämpning eller lagtolkning som sker i det normala fallet. Även när det gäller praxismetoden kan tydliga kriterier utvecklas, vilket kan liknas vid en generalklausuls rekvisit. Praxismetoden skiljer sig dock mellan olika länder, vilket gör att det är svårt att allmänt uttala sig om en praxismetod.¹⁶ Liksom generalklausulen har praxismetoden kritiserats ur ett rättssäkerhetsperspektiv, eftersom domstolarna agerar lagstiftare. Även synpunkter på förutsebarheten har framförts. Det kan dock utvecklas tydlig praxis men en viss grad av osäkerhet lär ändå alltid finnas eftersom praxis hela tiden kan ändras av domstolarna.¹⁷

3.3 Skatteflyktslagens utveckling

Skatteflyktslagen infördes 1980, ändrades 1983 och gällde fram till 1992 då den upphävdes för att återinföras 1995.¹⁸ Innan lagen infördes första gången pågick det många diskussioner och lagförslag som inte ledde till lagstiftning. Redan 1928 års bolagsskatteberedning diskuterade problematiken med skatteflykt och föreslog 1931 en lagregel som medförde att man skulle bedöma åtgärder med skatterättslig betydelse efter sin verkliga innebörd.¹⁹ Det här förslaget ledde dock inte till någon lagstiftning, utan istället för att införa en allmän skatteflyktsklausul infördes flera olika så kallade stopplagstiftningar.²⁰

Ytterligare förslag på en skatteflyktsregel lades fram 1954 av 1950 års skattelagssakkunniga, men det ledde inte heller till lagstiftning.²¹ 1953 års skatteflyktskommitté ansåg att det inte var möjligt att ha en generalklausul med enbart objektiva rekvisit utan även subjektiva rekvisit krävdes. Kommittén ställde sig negativ till en allmän skatteflyktsklausul eftersom den måste vara mycket allmänt hållen och ansåg därför att det inte kunde försvaras ur rättssäkerhetssynpunkt. Kravet på effektivitet skulle i för hög grad tillgodoses på bekostnad av rättsäkerhetskravet, vilket skulle leda till ett osäkerhetstillstånd.²²

Diskussionen om att införa en allmän skatteflyktsregel fortgick dock, troligtvis på grund av att de metoder som istället användes orsakade problem och ansågs som otillräckliga. Det förslag som slutligen ledde till

¹⁶ Rosander s. 48.

¹⁷ Rosander s. 52.

¹⁸ Hultqvist, Anders, Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt? i Festskrift till Gustaf Lindencrona, Stockholm 2003 s. 193.

¹⁹ SOU 1931:40 s. 9, 20-21 och 61.

²⁰ SOU 1975:77 s. 7.

²¹ SOU 1954:24 s. 16.

²² SOU 1963:52 s. 95-99.

lagstiftning lades fram av en arbetsgrupp inom företagsskatteberedningen 1975. Gruppen ansåg att de special- och stopplagstiftningar som tillämpades inte fungerade då de orsakade uppenbara problem. Nya lagändringar krävdes eftersom stopplagstiftningen kringgicks och det innebar även problem att det bara gick att ingripa efter att ett förfarande blivit känt. Gruppen ansåg att detta gjorde skattelagstiftningen invecklad och svårtillgänglig.²³ Efter remissbehandling lades det fram en departementspromemoria med förslag till lag mot skatteflykt, som därefter behandlades och granskades och ledde till lag (1980:865) mot skatteflykt.²⁴

Rekvisiten för skatteflykt i den första utformningen av lagen var att förfarandet, med hänsyn till det ekonomiska resultat som uppnåts genom detta, skulle framstå som en omväg jämfört med det närmast till hands liggande förfarandet. Vidare skulle förfarandet medföra en icke oväsentlig skatteförmån som skulle kunna antas vara det avgörande skälet för förfarandet. En taxering på grundval av förfarandet skulle dessutom klart strida mot grunderna för bestämmelsen eller för de bestämmelser som skulle tillämpas om förfarandet lades till grund för taxeringen.²⁵

Lagen i den här versionen tillämpades dock aldrig av Regeringsrätten och vid ändringen 1983 togs omvägsrekvisitet bort eftersom det ansågs göra lagen för snäv.²⁶ Rekvisiten för skatteflykt enligt den versionen var istället att den skattskyldige erhöll en icke oväsentlig skatteförmån på grund av förfarandet och att denna skatteförmån var det huvudsakliga skälet för förfarandet. Taxering på grundval av förfarandet skulle också strida mot lagstiftningens grunder. I den första versionen av skatteflyktslagen skulle skatteförmånen vara det avgörande skälet till förfarandet, vilket således ändrades till det huvudsakliga skälet.²⁷

Skatteflyktslagen var från början tidsbegränsad och skulle gälla rättshandlingar som genomförts till och med 1985. Justitiekanslern, JK, utvärderade lagens tillämpning och redogörelser lämnades in till regeringen 1985 och 1988. Dessa redogörelser låg sedan till grund för beslutet huruvida lagens tillämpning skulle förlängas. Slutsatsen i båda redogörelserna var att det inte fanns stöd för antagandet att lagen skulle leda till att rättssäkerheten och förutsebarheten riskerades. Lagen tillämpades med stor försiktighet. JK ansåg dock i den senare redogörelsen att klausulen var för snävt utformad och att den därför borde ses över.²⁸

Ännu ett förslag till ändring lades fram 1989 av Skatteflyktsutredningen för att bland annat tydliggöra lagen och bättre definiera begreppet skatteflykt. Utredningen ansåg att lagen hade effektivitetsbrister och var för snäv och

²³ SOU 1975:77 s. 7 och 50-55. Se även Rosander s. 90-91.

²⁴ Ds B 1978:6, prop. 1980/81:17, SkU 1980/81:8. Se även Rosander s. 91.

²⁵ Lag (1980:865) mot skatteflykt. Se även Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm 1995 s. 388.

²⁶ Prop. 1982/83:84 s. 9, SkU 1982/83:20 och SFS 1983:75.

²⁷ Prop. 1982/83:84 s.18 och Hultqvist 1995 s. 388-389.

²⁸ Rosander s. 92-93. Se prop. 1985/86:49 för den första utvärderingen (1981-1985) och prop. 1987/88:150, bilaga 3, s. 25-30 för den andra utvärderingen (1985-1987).

oklar. Förslaget remissbehandlades men ledde aldrig till att ändring gjordes.²⁹

Lagen var som nämnts tidsbegränsad och gällde först fram till 1985. Det beslutades därefter att den skulle gälla i ytterligare tre år eftersom den fortfarande var relativt oprövad. Den förlängdes sedan med ett år i taget fram till 1990, då den förlängdes med tre år. 1992 upphävdes dock lagen med verkan från den 1 januari 1993.³⁰ När lagen upphörde var ett av skälen att den ända sedan den infördes hade kritiserats ur ett rättsäkerhetsperspektiv. Genom lagen minskade förutsebarheten för den enskilde avseende olika förfarandens skattekonsekvenser och det ansågs att det allmänna hade en för stark ställning gentemot den enskilde. På grund av de kraftiga sänkningar av skattesatser som skett genom skattereformen ansågs inte heller behovet av en skatteflyktslag vara särskilt stort längre då intresset för undandragande åtgärder minskat.³¹ Nästa regering ansåg dock inte att dessa skäl var tillräckliga och återinförde en i princip oförändrad lagstiftning 1995 (SFS 1995:575).³²

En skatteflyktskommitté tillsattes för att se över lagen och den skulle sammanväga rättsäkerhetssynpunkten med samhällsintresset av att ha ett effektivt verkande medel mot skatteflykt.³³ Lagen ändrades 1998 genom SFS 1997:777.³⁴ De tre punkterna i skatteflyktsklausulen i 2 § utökades då till fyra. Punkterna innehåller skatteförmånsrekvisitet, överväganderekvisitet (vilket tidigare var huvudsaklighetsrekvisitet), krav på ett direkt eller indirekt medverkande i förfarandet av den skatteskyldige samt att taxering på grundval av förfarandet strider mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.³⁵ Enligt förarbetena var syftet med det sista rekvisitet att rättsäkerheten skulle stärkas då det krävdes att det framgick av bestämmelsen vad som gäller och inte enbart av lagmotiv och syften. Sedvanlig lagtolkning skall dock fortfarande kunna ske och vid oklarhet angående syftet med en bestämmelse bör ledning kunna hämtas från lagmotiven.³⁶

3.4 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen är en princip som syftar till att säkerställa att den enskilde skyddas mot godtycke i rättstillämpningen. Principen innebär inom skatterätten att för att skatt skall kunna påföras måste det finnas stöd i lag. I jämförelse med straffrättens ”nullum crimen sine lege” (inget brott utan lag)

²⁹ SOU 1989:81 s. 9.

³⁰ Rosander s. 93.

³¹ Prop. 1992/93:127 s. 49.

³² Rosander s. 94. och prop. 1994/95:209 s. 34-35.

³³ SOU 1996:44 s. 9 och 77.

³⁴ Prop. 1996/97:170.

³⁵ Hultqvist 2003 s. 195.

³⁶ Prop. 1996/97:170 s. 39-40, SOU 1996:44 s. 129 och 149.

och ”nulla poene sine lege (inget straff utan lag) finns det inom skatterätten istället ”nullum tributum sine lege” (ingen skatt utan lag). Det här betyder således att det måste finnas stöd i lag för att påföra den enskilde en ny skatt och att lagtextens betydelse inte får utvidgas till nackdel för den enskilde.³⁷

Viktiga delar av legalitetsprincipen är rättssäkerheten och förutsebarheten. Ibland diskuteras förutsebarheten ur ett rättssäkerhetsperspektiv istället för som en del av legalitetsprincipen. Rättssäkerheten och legalitetsprincipen går dock ofta in i varandra och uppfattas olika i olika sammanhang.³⁸ Oavsett hur man ser på det skall den enskilde ha möjlighet att förutse de rättsliga konsekvenserna av olika förfaranden. Förutsebarheten är viktig och är anledningen till att det finns möjlighet att få förhandsbesked angående skatterättsliga konsekvenser av olika transaktioner på inkomstbeskattningens område. Detta krav på förutsebarhet får också betydelse vid domstolarnas tolkningar av lagtext och förarbeten. Ju friare domstolarna tolkar en lagtext desto lägre förutsebarhet blir det för den enskilde.³⁹

En annan viktig del av legalitetsprincipen är kompetensfördelningen. Beskattningsmakten hör enligt 1974 års regeringsform (1974:152), RF, till normgivningsmakten och till det obligatoriska lagområdet (jfr 8 kap. 3 § och 9 kap. 1 § RF). Enligt 8 kap. 3 § skall föreskrifter om skatt till staten meddelas genom lag, vilket betyder att riksdagen har exklusiv kompetens att besluta skatteföreskrifter. Enligt 8 kap. 7 § undantas uttryckligen riksdagens delegationsmöjlighet i fråga om skatt. Kompetens som däremot kan delegeras till regeringen är bland annat frågor om anstånd med betalning av skatt enligt 8 kap. 8 § eller föreskrifter om tull enligt 8 kap. 9 §.⁴⁰ Följaktligen kan domstolarna och Skatteverket inte besluta om uttag av skatt.⁴¹

Det föreligger således ett föreskriftskrav inom skatterätten. En intressant fråga är därför huruvida man kan använda sig av en analogisk tillämpning av skatteflyktlagen och hur en sådan tillämpning i så fall förhåller sig till legalitetsprincipen. I förarbetena till skatteflyktlagen förutsattes analogitolkning, vilket har lett till diskussioner i doktrin huruvida legalitetsprincipen är en relativ rättsäkerhetsprincip eller en absolut norm inom skatterätten. Hultqvist menar att den skatterättsliga legalitetsprincipen följer av regeringsformen och därför står över analogistöd i skatteflyktlagen. Andra hänvisar till uppenbarhetsrekvisitet i 11 kap. 14 § RF. Paragrafen stadgar att om en föreskrift som beslutats av riksdag eller regering står i strid med bestämmelse i grundlag skall den inte tillämpas, dock endast om felet är uppenbart. Just detta rekvisit har diskuterats och en del menar att det inte är uppenbart att skatteflyktlagen står i strid med

³⁷ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, tolfte upplagan, Lund 2009 s.680-681.

³⁸ Hultqvist 1995 s. 6-7.

³⁹ Lodin m.fl. s. 681.

⁴⁰ Simon Almendal s. 58-60.

⁴¹ Hultqvist 1995 s. 476.

grundlagen.⁴² Lodin m.fl. påpekar att om man använder sig av en analogitolkning går man utöver lagens ord och ser istället till syftet med lagen. En analogitolkning stämmer därför inte överens med ”nullum tributum sine lege”. De menar att analogitolkning dock kan tänkas vara tillåtet i fall som är till fördel för den enskilde. Ur ett rättssäkerhetsperspektiv är i vilket fall ett analogislut till nackdel för den enskilde inte acceptabelt.⁴³

Det förekommer emellertid i begränsad omfattning viss analogitolkning och tillämpning av skattelag i fall som gäller skatteflyktlagen. Den skattskyldige har i dessa fall hållit sig inom skattelagstiftningens normer, men har genom transaktionerna uppnått en skattefördel som strider mot lagstiftningens syfte. Skatteflyktlagen medger därför genom en analog skattelagstillämpning en beskattning av dessa transaktioner. Detta har kritiserats ur rättssäkerhetssynpunkt ända sedan lagens tillkomst.⁴⁴

Regeringsrätten har i flera fall avvisat analogislut både till den skattskyldiges nackdel och till dennes fördel.⁴⁵ I RÅ 1999 not. 245 angående återbetalning av ingående mervärdesskatt gjorde Regeringsrätten samma bedömning som kammarrätten, som hade uttalat följande. ”Lagregelns innebörd enligt ordalydelse är klar. Det framgår inte av lagens övriga text att denna innebörd skulle vara orimlig. Det förhållandet att lagens förarbeten och det underliggande saksammanhanget talar mot denna innebörd kan med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen inte föranleda åsidosättande av den klara lagregeln”.⁴⁶

3.5 Genomsyn

Med termen genomsyn menas en tolkningsmetod som tillämpas vid fastställandet av en transaktions verkliga innebörd. Den här metoden används då exempelvis en rättshandlings civilrättsliga innebörd inte stämmer överens med den form som rättshandlingen givits. Vid skatterättslig genomsyn bortser man från den formella innebörden av en rättshandling och ser istället till den verkliga faktiska innebörden. Det är denna reella innebörd som sedan läggs till grund för bedömningen av transaktionen.⁴⁷

Genomsynsmetoden är omdiskuterad i doktrin. Bland annat har det diskuterats huruvida en analog rättsanvändning kan legitimeras genom en tillämpning av genomsynsmetoden. Metoden kan innebära en minskad förutsebarhet för den skattskyldige vilket är negativt ur ett

⁴² Hultqvist, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, Svensk skattetidning nr 2005:5 s. 302-321 och prop. 1980/81:17 s. 25.

⁴³ Lodin m.fl. s. 681-682.

⁴⁴ Simon Almendal s. 67.

⁴⁵ RÅ 1999 ref. 49 och RÅ 2000 ref. 59. Se även Simon Almendal s. 67.

⁴⁶ RÅ 1999 not 245.

⁴⁷ Simon Almendal s. 145.

rättssäkerhetsperspektiv och kan därmed strida mot den skatterättsliga legalitetsprincipen.⁴⁸

Den skatterättsliga genomsynsmetoden innebär ett underkännande av civilrättsligt korrekta transaktioner på grund av att enda anledningen att de genomförts varit av skatteskal. Rosander menar att en sådan här genomsynsmetod innebär ett ingripande mot skatteflykt och om den accepteras så har vi i Sverige en praxismetod mot skatteflykt. Domstolar kan i sådana fall använda sig av den här metoden för att bortse från transaktioner skattemässigt på samma sätt som det är möjligt genom skatteflyktslagen. Hon hävdar att om detta är fallet så är det svårt att se varför det är nödvändigt att ha en lagstiftad generalklausul.⁴⁹

⁴⁸ Simon Almendal s. 147-148.

⁴⁹ Rosander s. 59-60.

4 EG-rätten

4.1 Inledning

I EG-fördraget finns ingen uttrycklig bestämmelse om EG-rättens företräde, men EG-domstolen slog i målet *Costa/ENEL*⁵⁰ fast att vid konflikt mellan nationella rättsregler och gemenskapsrättsliga bestämmelser så går EG-rätten före.⁵¹ EG-domstolen förklarade då att EG-fördraget vid sitt ikraftträdande skapade en egen rättsordning som blivit en integrerad del av de nationella rättsordningarna och som de nationella domstolarna är tvungna att tillämpa. EG-domstolen hade tidigare i målet *Van Gend en Loos*⁵² förklarat att medlemsstaterna har inskränkt sina suveräna rättigheter och att rättsverket som skapats är tillämpligt på såväl medborgarna som dem själva, vilket upprepades i *Costa/ENEL*. I *Internationale Handelsgesellschaft*⁵³ fastslogs att gemenskapsrätten har företräde framför alla former av nationell rätt, inklusive nationella författningar och grundlagar. Principen om EG-rättens företräde har i flera domar erkänts av Högsta domstolen och Regeringsrätten.⁵⁴ Även av den allmänna lojalitetsprincipen i artikel 10 i EG-fördraget följer denna skyldighet att tolka den nationella skattelagstiftningen med hänsyn till EG-rätten.⁵⁵

Enligt artikel 93 i EG-fördraget skall rådet anta bestämmelser för att harmonisera lagstiftningen på det indirekta beskattningsområdet. På det direkta beskattningsområdet däremot finns det inte någon speciell artikel i EG-fördraget utan där gäller den allmänna harmoniseringsregeln i artikel 94.⁵⁶ Enligt artikel 94 krävs enhälligt beslut i ministerrådet för att direktiv skall antas på det direkta beskattningsområdet. Medlemsstaterna kan således använda sig av en vetorätt om de inte är överens angående harmoniseringen av en skatteregel via sekundärrätt. Medlemsstaternas suveräna rätt på det direkta beskattningsområdet kan alltså bara begränsas av antagandet av bindande direktiv då medlemsstaterna avstår från en del av sin suveränitet.⁵⁷

Medlemsstaterna har dock varit obenägna att ge upp sin suveränitet på det direkta beskattningsområdet och det ligger därför i stort sett utanför EG-rättens kompetens. Det finns uttryckliga EG-bestämmelser endast på några

⁵⁰ 6/645 *Costa/ENEL*.

⁵¹ Bernitz Ulf och Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, tredje upplagan, Vällingby 2007 s. 72.

⁵² 26/62 *Van Gend en Loos*.

⁵³ 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*.

⁵⁴ Pelin, Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, fjärde upplagan, Lund 2006 s. 325. Se bland annat NJA 2002 s. 75, RÅ 1996 ref. 50, RÅ 1997 ref. 65, RÅ 1997 ref. 82, RÅ 2000 ref. 5 och RÅ 2000 ref. 17.

⁵⁵ Bernitz och Kjellgren s. 86-87.

⁵⁶ Ståhl Kristina och Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, andra upplagan, Uppsala 2006 s. 22.

⁵⁷ Pelin, *Direkta skatter och EG-rätten*, i *Festskrift till Hans-Heinrich Vogel*, Lund 2008 s. 347.

delar, exempelvis fusionsdirektivet, moder/dotterbolagsdirektivet och ränte/royaltydirektivet.⁵⁸ På övriga delar av det direkta beskattningsområdet är det följaktligen upp till medlemsstaterna att utforma sin lagstiftning. Skulle det röra sig om gränsöverskridande förhållanden måste lagstiftaren emellertid ta hänsyn till fördragsfriheterna, det vill säga fri rörlighet för tjänster, kapital, arbetstagare och etablering.⁵⁹

Inom EG-rätten är det således främst det indirekta beskattningsområdet som är harmoniserat. Mervärdesskatten är huvudsakligen harmoniserad genom direktiv 2006/112/EG och på punktskattsområdet finner vi direktiv som reglerar bland annat alkoholhaltiga drycker, tobak och energi.⁶⁰

4.2 Det direkta beskattningsområdet

4.2.1 Fördragsfriheterna

Medlemsstaterna har följaktligen inte gett upp sin suveränitet på det direkta beskattningsområdet och trots att det endast finns en uttrycklig fördragsbestämmelse som begränsar rätten för medlemsstaterna att inkomstbeskatta (artikel 90 om förbudet mot diskriminerande varubeskattning) så slog EG-domstolen fast i målet *Avoir fiscal*⁶¹ att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med stöd av fördraget. I efterföljande mål har EG-domstolen slagit fast att denna praxis gäller även de övriga fördragsfriheterna.⁶²

EG-domstolen har förklarat att artikel 49 om fri rörlighet för tjänster, artikel 43 om etableringsfrihet, artikel 39 om fri rörlighet för arbetstagare, artikel 56 om fri rörlighet för kapital samt diskrimineringsförbudet i artikel 12 samtliga är tillämpliga på medlemsstaternas inkomstskattelagar. Dessa bestämmelser har direkt effekt och kan således åberopas direkt i nationell domstol. Skulle det vara så att nationell lagstiftning inskränker dessa rättigheter, skall den sättas åt sidan av nationella domstolar och myndigheter.⁶³ En avsaknad av harmonisering på det direkta beskattningsområdet innebär följaktligen inte att de fyra fördragsfriheterna kan åsidosättas, utan de är något som medlemsstaterna måste ta hänsyn till vid utformning av skatteregler.⁶⁴

⁵⁸ Rådets direktiv 90/434/EEG, 90/435/EEG och 2003/49/EG.

⁵⁹ von Bahr, Skatteflykt i EG-rättslig belysning, Skattenytt nr 11 2007 s. 644 ff.

⁶⁰ Rådets direktiv 92/83/EEG, 92/84/EEG, 95/59/EG och 2003/96/EG. Se även von Bahr s. 644 ff.

⁶¹ 270/83 *Avoir fiscal*.

⁶² Pelin 2008 s. 347-348. Se även C-264/96 *ICI*, C-200/98 *X AB och Y AB*, C-251/98 *Baars*, C-311/97 *Royal Bank of Scotland* och C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*.

⁶³ Se t.ex. C-107/94 *Asscher* och C-403/03 *Schempp*.

⁶⁴ Ståhl och Persson Österman s. 65.

4.2.2 Missbruk av fördragsfriheterna

För att kunna åberopa fördraget är det nödvändigt att man faktiskt utnyttjat någon av fördragets rättigheter. Rättigheterna är inte tillämpliga på rent interna förhållanden i en medlemsstat utan fördraget skyddar de gränsöverskridande förhållandena.⁶⁵ Det föreligger således hinder mot den fria rörligheten då skattereglerna negativt särbehandlar gränsöverskridande förhållanden jämfört med motsvarande rent inhemska förhållanden.⁶⁶

Den skattskyldige har dock ingen rätt att åberopa fördragets rättigheter i de fall då han missbrukar dem. Detta har framkommit av EG-domstolens rättspraxis och i exempelvis *Centros* konstaterade EG-domstolen att medborgarna inte har rätt att åberopa gemenskapsrättens bestämmelser när det är fråga om missbruk och bedrägeri. För att avgöra om det föreligger missbruk skall man beakta syftet med fördragsbestämmelserna.⁶⁷ Det föreligger dock inte missbruk endast av den anledningen att man utövat en fördragsfrihet, exempelvis etablerat sig utomlands. Det är inte heller missbruk då etablering skett uteslutande för att komma åt ett mer förmånligt nationellt regelsystem avseende till exempel skatt.⁶⁸ Enligt praxis är det dessutom accepterat att driva verksamhet i det egna landet eller utomlands via ett utländskt holdingbolag, vars enda funktion är att äga dotterbolag eller filialer i andra länder.⁶⁹ Det krävs dock att det bolag som etablerats bedriver ekonomisk verksamhet någonstans i unionen för att det skall vara fråga om etablering enligt EG-rätten.⁷⁰

I praxis verkar det dock inte föreligga några fall då transaktioner vars syfte varit att kringgå nationella skattebestämmelser ansetts utgöra missbruk. Det är dessutom inte lätt att särskilja hur bedömningen huruvida missbruk föreligger skiljer sig från bedömningen om en åtgärd som skall förhindra skatteflykt kan rättfärdigas. Dessa frågor behandlas separat i domarna men i exempelvis målet *X och Y* använde EG-domstolen mycket likartade kriterier vid bedömningarna av de skilda frågorna.⁷¹ I *Cadbury Schweppes* skedde en etablering uteslutande av skatteskal, vilket föranledde frågan om missbruk förelåg. EG-domstolen menade dock att detta inte var missbruk.⁷²

4.2.3 Skatteflykt som rättfärdigandegrund

Även om en skatteregel strider mot fördragsfriheterna är det möjligt att den trots det kan rättfärdigas. Det finns dels rättfärdigandegrunder i fördraget

⁶⁵ C-107/94 *Asscher*, p. 32 och C-403/03 *Schempp*.

⁶⁶ Ståhl och Persson Österman s. 66-67.

⁶⁷ C-212/97 *Centros*, p. 24-25 samt Ståhl s. 581.

⁶⁸ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 34-37, C-212/97 *Centros*, p. 27 samt Ståhl s. 582.

⁶⁹ 79/85 *Segers*, p. 16, C-212/97 *Centros*, p. 29 samt Ståhl s. 582.

⁷⁰ C-221/89 *Factortame II*, p. 20 samt Ståhl s. 582.

⁷¹ C-436/00 *X och Y* samt Ståhl s. 582-583.

⁷² C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 18 och 34-37.

och dels rättfärdigande grunder som utvecklats i praxis. Domstolen tillämpar dock dessa mycket restriktivt.⁷³

För att avgöra om en fördragsstridig bestämmelse kan rättfärdigas har EG-domstolen utvecklat ett test som kallas för Rule of Reason. Fyra villkor måste vara uppfyllda för att en bestämmelse som hindrar eller gör det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheterna skall kunna godtas. Dessa förutsättningar har sammanfattats i målet *Gebhard*:⁷⁴

- Regeln skall vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt.
- Regeln skall framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.
- Regeln skall vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom den.
- Regeln skall inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.⁷⁵

Vid bedömningen av om en rättsregel kan rättfärdigas har EG-domstolen traditionellt behandlat de olika potentiella rättfärdigande grunderna var för sig. Önskemålet att motverka skatteflykt är en rättfärdigande grund som domstolen ansett kan godtas, men det krävs dock mycket för att rättsregler skall kunna accepteras på denna grund. EG-domstolen har påpekat att dessa regler skall ha som syfte att komma åt rent konstlade upplägg vilkas syfte varit att kringgå skattebestämmelserna och skatteflyktsargument har i flera mål avvisats av domstolen eftersom domstolen inte ansett det vara så.⁷⁶

EG-domstolen har dock i några domar gjort en samlad bedömning av flera rättfärdigande grunder, exempelvis i målet *Marks & Spencer*. I det målet var risk för skatteundandragande en av tre grunder som tillsammans ansågs rättfärdiga reglerna som var under prövning. Vid en samlad bedömning blir således kravet på att reglerna skall rikta sig mot rent konstlade upplägg inte lika hårt.⁷⁷ I målet *Oy AA* godtog EG-domstolen de prövade reglerna efter bedömning av dels behovet av att förhindra skatteflykt dels behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.⁷⁸

I målen *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation* upprepade EG-domstolen kravet att endast skattebestämmelser som riktas mot rent konstlade upplägg accepteras. *Cadbury Schweppes* handlade om den brittiska CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rättens bestämmelser om etableringsfriheten. Domstolen konstaterade att de brittiska CFC-reglerna var för långtgående och inskränkte den fria rörligheten. En sådan reglering

⁷³ Ståhl och Persson Österman s. 68.

⁷⁴ Ståhl och Persson Österman s. 144.

⁷⁵ C-55/94 *Gebhard*, p. 37.

⁷⁶ Ståhl s. 586-587 samt C-264/96 *ICI*, C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, C-436/00 *X och Y* och C-9/02 *Lasteyrie*.

⁷⁷ C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 49-51 samt Ståhl s. 587.

⁷⁸ C-231/05 *Oy AA*, p. 58-60 samt Ståhl s. 587.

kan dock godtas om den specifikt avser att hindra rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring i etableringsstaten och som görs i syfte att undvika skatt i hemstaten.⁷⁹ Det är således inte tillåtet att CFC-beskatta i de fall då dotterbolaget bedriver ekonomisk verksamhet i etableringslandet, oavsett om etableringen där skett av skatteskal.⁸⁰ För att konstatera att det föreligger ett sådant konstlat upplägg krävs dels ett subjektivt element i form av en avsikt att uppnå en skattemässig fördel. Dels krävs att det av de objektiva omständigheterna framgår att det ändamål som eftersträvas med etableringsfriheten inte har uppnåtts trots att kraven i gemenskapsrätten formellt sett har iakttagits.⁸¹ För att fastställa om CFC-bolaget existerar fysiskt skall man kontrollera lokaler, personal etc. så att det exempelvis inte rör sig om ett brevlådeföretag.⁸² Moderbolaget skall även få tillfälle att lägga fram de omständigheter som rör skälet till varför bolaget har etablerats och om det faktiskt bedriver verksamhet.⁸³

Målet *Thin Cap Group Litigation* handlade om underkapitaliseringsregler, vilka är regler enligt vilka ränta i vissa fall omklassificeras till ej avdragsgill utdelning. Frågan som uppstod var om dessa regler kunde rättfärdigas av skatteflyktsskäl. Även i detta fall konstaterade alltså domstolen att i de fall reglerna var riktade mot rent konstlade upplägg vars syfte var att kringgå den nationella lagstiftningen kunde reglerna godtas.⁸⁴

Det som kan fastslås är följaktligen att rent konstlade upplägg inte godtas av EG-domstolen och medlemsstaterna har rätt att reglera dessa förfaranden. Det är dock inte skatteflykt i EG-rättslig mening då man drar nytta av förmånligare skatteregler i andra länder så länge det rör sig om transaktioner eller etableringar med verklig substans. Det är således tillåtet att etablera sig i ett lågskatteland om det förekommer ekonomisk verksamhet i bolaget.⁸⁵ EG-domstolen har dock ställt upp hårda krav för att godta att det rör sig om ett konstlat upplägg. Ståhl menar att den beskrivning som görs av ett konstlat upplägg i *Cadbury Schweppes* torde vara av sådan karaktär att den inte ens omfattas av fördragets regler om etableringsfrihet, eftersom det krävs att bolaget bedriver ekonomisk verksamhet för att ens räknas som en etablering enligt EG-rätten. Förekommer det ingen ekonomisk verksamhet har man inte rätt att åberopa rätten till etableringsfrihet. Enligt detta synsätt kan man således säga att regler som riktas mot konstlade upplägg inte inskränker rätten till fri etablering och att reglerna därför inte behöver rättfärdigas.⁸⁶

Den skatteskyldige har som nämnts möjlighet att visa att det finns affärsmässiga skäl till transaktionerna. Detta kan ses som att det föreligger omvänd bevisbörda, eller att den skattskyldige ges tillfälle att lägga fram

⁷⁹ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 55.

⁸⁰ Ståhl s. 589.

⁸¹ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 64.

⁸² C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 67-68.

⁸³ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 70.

⁸⁴ C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* samt Ståhl s. 589.

⁸⁵ Ståhl s. 589.

⁸⁶ Ståhl s. 590.

bevisning efter det att skattemyndigheten hävdade att det föreligger ett konstlat upplägg.⁸⁷ Vad som fortfarande är oklart är huruvida det får förekomma skatteflyktsregler som är mekaniskt verkande eller inte. Målet *Lastyrie* skulle möjligen kunna tolkas som att det kan accepteras att ha mekaniskt verkande skatteflyktsregler.⁸⁸ Av målen *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation* kan man dock tänka sig att det skall finnas möjlighet för den skattskyldige att motivera sitt handlande och visa att det finns affärsmässiga skäl. I sådana fall kan skatteflyktsregler aldrig vara helt mekaniskt verkande utan en prövning måste kunna ske i varje enskilt fall.⁸⁹

4.2.4 Skatteflykt i direktiven

Det finns på företagsbeskattningsområdet några direktiv med generella skatteflyktsbestämmelser. Dessa finns i artikel 1.2 moder/dotterbolagsdirektivet⁹⁰, artikel 5 ränte/royaltydirektivet⁹¹ och artikel 11 fusionsdirektivet.⁹² Skatteflyktsbestämmelserna i moder/dotterbolagsdirektivet och ränte/royaltydirektivet ger medlemsstaterna rätt att neka den skattskyldige den skattebehandling som föreskrivs i direktiven om det hindrar bedrägeri eller missbruk. Vissa krav måste dock vara uppfyllda, som exempelvis att den nationella bestämmelsen verkligen är nödvändig för att förhindra skatteflykt och att den inte går utöver vad som krävs för att uppnå det målet. Än finns det ingen praxis från EG-domstolen på detta område, men en liknande bestämmelse i fusionsdirektivet har tolkats restriktivt av EG-domstolen.⁹³

Domstolen har tolkat fusionsdirektivets skatteflyktsbestämmelse på så sätt att det krävs att en prövning sker i varje enskilt fall för att avgöra om det föreligger skatteflyktssyfte. Så kallade mekaniskt verkande skatteflyktsregler godkänns således inte. Bestämmelsen i fusionsdirektivet ser dock lite annorlunda ut jämfört med moder/dotterbolagsdirektivet och det är därför inte klart hur mycket hjälp man kan ta av praxis vid tolkning av den bestämmelsen. Enligt bestämmelsen i fusionsdirektivet står det uttryckligen att det skall framgå att syftet med transaktionen är att undandra skatt, medan det i moder/dotterbolagsdirektivet endast står att det är tillåtet med bestämmelser som behövs för att förebygga missbruk. Man skulle följaktligen kunna tolka det som att mekaniskt verkande skatteflyktsbestämmelser är förenliga med direktivet om de är proportionerliga. I ränte/royaltydirektivet finns dock en liknande bestämmelse som den i fusionsdirektivet angående undandragande syfte. Skatteflyktslagen kan i alla fall troligen legitimeras av dessa bestämmelser

⁸⁷ Ståhl s. 590.

⁸⁸ C-9/02 *Lastyrie*, p. 54.

⁸⁹ Ståhl s. 591 samt Generaladvokat Légers förslag till avgörande i C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 92.

⁹⁰ Rådets direktiv 90/435/EEG.

⁹¹ Rådets direktiv 2003/49/EG.

⁹² Rådets direktiv 90/434/EEG.

⁹³ Ståhl och Persson Österman s. 241-242.

eftersom den kräver en enskild prövning av varje fall för att kunna avgöra ifall det föreligger ett skatteundragandesyfte. Regeringsrätten har dessutom tolkat lagen relativt restriktivt.⁹⁴

För att dessa skatteflyktsbestämmelser skall kunna tillämpas krävs det dock att de är förankrade i nationell rätt, då dessa direktivbestämmelser inte har direkt effekt mot enskilda.⁹⁵ I Sverige har inte skatteflyktsreglerna i direktiven specifikt blivit transformerade genom särskild implementeringslagstiftning, dock kan den svenska skatteflyktslagen tillämpas även på de områden som täcks av de relevanta EG-direktiven. Skatteflyktslagen får dock inte gå utöver vad som stadgas i direktivens skatteflyktsbestämmelser utan skall tillämpas EG-konformt på det harmoniserade området.⁹⁶

Skatteflyktsbestämmelserna måste således förankras i nationell rätt, men frågan är om det krävs lagstiftning eller om det räcker att de förankras genom det så kallade genomsynsresonemanget. EG-domstolen har tidigare anfört att det inte krävs uttryckliga lagbestämmelser för att införliva direktiv, utan uttalanden i förarbeten kan vara tillräckligt.⁹⁷ Även allmänna principer i nationell rätt eller det ”allmänna rättsliga sammanhanget” kan accepteras så länge de är tillräckligt klara och tydliga.⁹⁸ För att genomsynsresonemanget skall kunna accepteras som alternativ till uttrycklig lagstiftning krävs det således att man kan säga att det existerar som princip i svensk rätt. Regeringsrättens praxis på området har diskuterats flitigt i doktrin och det föreligger olika åsikter om hur den skall tolkas. Det leder till slutsatsen att det är tveksamt om denna princip kan anses föreligga.⁹⁹

4.3 Det indirekta beskattningsområdet

4.3.1 Mervärdesskatteområdet

På det indirekta beskattningsområdet finns bland annat mervärdesskatteområdet som huvudsakligen harmoniserats genom direktiv 2006/112/EG, mervärdesskattedirektivet.¹⁰⁰ Rådet får enligt artikel 395 i detta direktiv bemyndiga medlemsstaterna att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i direktivet, för att förhindra skatteflykt

⁹⁴ Ståhl och Persson Österman s. 242-243.

⁹⁵ Se t.ex. mål 80/86 *Kolpinghuis Nijmegen*, p. 9 och mål C-321/05 *Kofoed*, p. 42 samt Ståhl s. 577.

⁹⁶ C-321/05 *Kofoed*, p. 45-46 samt Ståhl s. 577.

⁹⁷ C-478/99 *Kommissionen mot Sverige*, p. 23-24 samt Ståhl s. 577.

⁹⁸ C-456/03 *Kommissionen mot Italien*, p. 51, C-321/05 *Kofoed*, p. 44 samt Ståhl s. 577.

⁹⁹ Ståhl s. 578.

¹⁰⁰ Rådets direktiv 2006/112/EG trädde i kraft 1 januari 2007 och ersatte direktiv 67/227/EEG och direktiv 77/388/EEG (sjätte mervärdesskattedirektivet). Enligt artikel 411.2 mervärdesskattedirektivet skall hänvisningar till de upphörda direktivet anses som hänvisningar till detta direktiv.

och skatteundandragande. Det betyder således att om medlemsstaterna vill införa skatteflyktsregler på mervärdesskatteområdet måste rådet fatta beslut om detta i varje enskilt fall eftersom det inte finns något allmänt bemyndigande i mervärdesskattedirektivet.¹⁰¹

4.3.2 Förfarandemissbruksprincipen

För att hindra skattekringgående på det harmoniserade området finns det dels särskilda skatteflyktsbestämmelser i de direktiv som antagits på skatteområdet, dels principen om förbudet mot förfarandemissbruk.¹⁰² Principen utvecklades på andra områden än skatteområdet men kom i och med domen i målet *Halifax*¹⁰³ att gälla även här. För att förfarandemissbruk skall anses föreligga krävs det att två förutsättningar är uppfyllda. Den första förutsättningen är att trots att villkoren i de relevanta bestämmelserna är uppfyllda så uppnås på grund av transaktionerna en skattefördel som strider mot syftet med dessa bestämmelser. Den andra förutsättningen är att det objektivt skall framgå att skattefördelen är det huvudsakliga syftet med transaktionerna.¹⁰⁴ Skulle det föreligga en förfarandemissbrukssituation skall transaktionerna omdefinieras för att upprätta de förhållanden som skulle ha varit för handen om förfarandemissbrukstransaktionerna inte hade förelegat.¹⁰⁵

Principen om förfarandemissbruk är en allmän rättsprincip och är tillämplig på hela det harmoniserade området. EG-domstolen konstaterade i *Halifax* att principen är tillämplig även på mervärdesskatteområdet, vilket är intressant eftersom det saknas en generell skatteflyktsbestämmelse i mervärdesskattedirektivet. När det gäller områden som omfattas av direktiv med uttryckliga skatteflyktsbestämmelser, exempelvis företagsskattedirektiven, torde förfarandemissbruksprincipen inte få så stor betydelse utan där får nationella bestämmelser prövas mot de uttryckliga skatteflyktsbestämmelserna. EG-domstolen uttalade till exempel i *Kofoed* att fusionsdirektivets bestämmelse återspeglar förfarandemissbruksprincipen och domstolen koncentrerade sig på att pröva huruvida skatteflyktsbestämmelsen var tillämplig.¹⁰⁶ I det tidigare målet *Leur-Bloem* som också rörde skatteflyktsbestämmelsen i fusionsdirektivet tog EG-domstolen inte ens upp frågan om förfarandemissbruksprincipen.¹⁰⁷ En viktig fråga är dock huruvida principen kan tillämpas utan att den implementerats i nationell rätt och om den kan åberopas direkt mot den skatteskyldige. Rättsläget är fortfarande oklart och frågan kommer att behandlas mer utförligt nedan.

¹⁰¹ Ståhl s. 576-577.

¹⁰² I praxis och doktrin används ibland termen rättsmissbruk istället för förfarandemissbruk.

¹⁰³ C-255/02 *Halifax*.

¹⁰⁴ C-255/02 *Halifax*, p. 86.

¹⁰⁵ C-255/02 *Halifax*, p. 94.

¹⁰⁶ Ståhl s. 578 samt C-321/05 *Kofoed*, p. 38.

¹⁰⁷ Ståhl s.578 samt C-28/95 *Leur-Bloem*.

EG-domstolen upprättade redan i *Emsland-Stärke* riktlinjer för när förfarandemissbruksprincipen är tillämplig. Rättsfallet handlade dock inte om mervärdesskatt utan om förordningen om gemensamma tillämpningsföreskrifter för systemet med exportbidrag för jordbruksprodukter. EG-domstolen konstaterade i rättsfallet att samtliga formella villkor enligt förordningen för att få fast exportbidrag var uppfyllda. För att det skall anses vara fråga om förfarandemissbruk skall vissa objektiva förhållanden föreligga, av vilka det framgår att syftet med gemenskapsbestämmelsen inte har uppnåtts, trots att villkoren i bestämmelsen är uppfyllda. Det krävs även en subjektiv faktor, närmare bestämt en avsikt att erhålla en förmån som följer av gemenskapsbestämmelserna genom att konstruera de omständigheter som krävs för att få denna förmån.¹⁰⁸

I mervärdesskattemålet *Fini H* upprepade EG-domstolen att gemenskapsrätten inte får missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte. I fallet konstaterade domstolen att ”den nationella domstolen kan vägra den skattskyldige avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att bedrägeri eller missbruk har förekommit i samband med åberopandet av denna avdragsrätt.”¹⁰⁹

4.3.2.1 *Halifax* och efterföljande praxis

Förfarandemissbruksprincipen kom således i och med målet *Halifax* att gälla även på mervärdesskatteområdet. I *Halifax* begärde VAT och Duties Tribunal i London ett förhandsavgörande från EG-domstolen angående tolkningen av det sjätte mervärdesskattedirektivet.¹¹⁰ Den nationella domstolen ville bland annat veta om direktivet utgjorde hinder för den skattskyldiges rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt när de transaktioner som ligger till grund för denna rättighet innebär förfarandemissbruk. Halifax, Leeds Development och County anförde att det inte inom gemenskapsrätten finns någon teori om rättsmissbruk som skattemyndigheterna kan åberopa direkt mot enskilda på mervärdesskatteområdet för att motivera avslag på ansökningar om återbetalning eller avdrag för ingående skatt. Storbritanniens regering däremot var av åsikten att förfarandemissbruksprincipen är en allmän gemenskapsrättslig princip som förbjuder den skattskyldige att göra avdrag för mervärdesskatt då detta är emot syftet med bestämmelsen och att det villkor som ligger till grund för avdraget har uppnåtts på konstgjord väg.¹¹¹

EG-domstolen inledde med att konstatera att enligt fast rättspraxis får EG-rätten inte missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte.¹¹² Domstolen anförde att EG-rätten inte omfattar missbruk från näringsidkarens sida och

¹⁰⁸ C-110/99 *Emsland-Stärke*.

¹⁰⁹ C-32/03 *Fini H*, p. 31-34.

¹¹⁰ Rådets direktiv 77/388/EEG.

¹¹¹ C-255/02 *Halifax*.

¹¹² C-255/02 *Halifax*, p. 68. Se även bland annat C-367/96 *Kefalas* m.fl., p. 20, C-373/97 *Diamantis*, p. 33 och C-32/03 *Fini H*, p. 32.

slog därefter fast att förfarandemissbruksprincipen är tillämplig även på mervärdesskatt.¹¹³ Det är viktigt att gemenskapsrätten är entydig och förutsebar för den enskilde, särskilt i fall då bestämmelserna är ekonomiskt betungande.¹¹⁴ I en situation då den skattskyldige har rätt att välja mellan två transaktioner kan han välja den med lägst mervärdesskatt och har således rätt att utforma sin verksamhet så att skatteskulden begränsas.¹¹⁵

EG-domstolen konstaterade därefter förutsättningarna för när förfarandemissbruk föreligger på mervärdesskatteområdet, vilket är då en skatteförmån uppnås som strider mot bestämmelsernas syfte trots att villkoren i relevanta bestämmelser formellt sett är uppfyllda. Att uppnå denna skatteförmån skall dessutom vara det huvudsakliga syftet med transaktionerna.¹¹⁶ Domstolen konstaterade således att sjätte direktivet utgör hinder för den skattskyldiges rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt när de transaktioner som ligger till grund för denna rätt utgör förfarandemissbruk.¹¹⁷

Förfarandemissbruksprincipen var återigen aktuell i målet *Part Service Srl*.¹¹⁸ Till skillnad mot *Halifax* som behandlade en struktur som ökade avdragsgill ingående skatt var det i detta mål fråga om en struktur som minskade den utgående skatten. Principen om förfarandemissbruk är således tillämplig både vid redovisning av utgående skatt och vid avdrag för ingående skatt. I *Part Service* förtydligade EG-domstolen de uttalanden som gjordes i *Halifax* och fastställde att det inte krävs att det enda syftet med transaktionerna är att uppnå en skattefördel, utan att det räcker att det är det huvudsakliga syftet. EG-domstolen diskuterade även huruvida de aktuella transaktionerna kunde anses utgöra förfarandemissbruk. Det var upp till den nationella domstolen att först bedöma om transaktionerna medförde att en skattefördel uppnåddes som stred mot syftet med sjätte direktivet, och om det huvudsakliga syftet med transaktionerna var att uppnå den här skattefördelen. Angående kriteriet om det huvudsakliga syftet menade domstolen att vid bedömningen kan den nationella domstolen beakta att transaktionerna är helt konstlade samt huruvida det föreligger intressegemenskap mellan parterna, då detta kan visa att det huvudsakliga syftet varit att uppnå en skattefördel. Domstolen menade att detta gäller ”oaktat att det dessutom eventuellt föreligger andra ekonomiska syften, exempelvis avseende marknadsföring, organisation och garantier.”¹¹⁹ Frågan om principen om förbud mot förfarandemissbruk är möjlig att tillämpa utan implementering diskuterades dock inte i *Part Service*.

¹¹³ C-255/02 *Halifax*, p. 69-70. Se även bland annat 125/76 *Cremer*, p. 21, C-8/92 *General Milk Products*, p. 21 och *Emsland-Stärke*, p. 51.

¹¹⁴ C-255/02 *Halifax*, p. 72. Se även bland annat 326/85 *Nederländerna mot kommissionen*, p. 24 och C-17/01 *Sudholz*, p. 34.

¹¹⁵ C-255/02 *Halifax*, p. 73.

¹¹⁶ C-255/02 *Halifax*, p. 74-75.

¹¹⁷ C-255/02 *Halifax*, p. 85.

¹¹⁸ C-425/06 *Part Service Srl*.

¹¹⁹ C-425/06 *Part Service Srl* samt Fink, Hans, Jacobsson, Martin och Rabe, Gunnar, Mervärdesskattelagen – en kommentar, 8 kap. 3 §.

I målet *Kofoed* från 2007 behandlades frågan om skatteflykt och skatteflyktsregeln i artikel 11.1.a i fusionsdirektivet. EG-domstolen diskuterade ännu en gång frågan om förfarandemissbruk och konstaterade att principen om rättsmissbruk är en allmän gemenskapsrättslig princip och att bestämmelserna i fusionsdirektivet återspeglar denna princip om att rättsmissbruk är otillåtet. Gemenskapsrätten får således inte tillämpas genom bedrägeri eller missbruk. Domstolen påpekade dock att för att kunna tillämpa bestämmelsen om rättsmissbruk i direktivet så måste det i den nationella rätten finnas någon bestämmelse eller allmän princip enligt vilken rättsmissbruk är otillåten, eller någon bestämmelse om skatteflykt som kan tolkas i enlighet med direktivbestämmelsen.¹²⁰ Det krävs således i enlighet med rättssäkerhetsprincipen regler mot rättsmissbruk i den nationella lagstiftningen för att direktivbestämmelsen skall kunna tillämpas.

¹²⁰ C-321/05 *Kofoed*.

5 Förfarandemissbruksprincipens tillämplighet i svensk rätt

5.1 Inledning

I mervärdesskattedirektivet finns som bekant ingen generell skatteflyktsbestämmelse och eftersom den svenska mervärdesskattelagen bygger på det direktivet finns det inte heller någon skatteflyktsbestämmelse i mervärdesskattelagen. Skatteflyktslagen är inte tillämplig på mervärdesskatt, så den intressanta frågan är således om principen mot förfarandemissbruk är möjlig att tillämpa istället utan att den har implementerats i nationell rätt. EG-domstolen har i *Halifax* konstaterat att förfarandemissbruksprincipen är tillämplig på mervärdesskatteområdet. Är det dock i enlighet med legalitetsprincipen att tillämpa en EG-rättslig princip som inte har implementerats i svensk rätt? Rättsläget är ännu oklart och i doktrin argumenteras det både för och emot en sådan tillämpning.

5.2 Argument mot ett direkt åberopande

Det finns hitintills inte något avgörande från Regeringsrätten angående huruvida förfarandemissbruksprincipen kan åberopas direkt. Kammarrätten i Göteborg har dock i en dom från den 10 maj 2007 konstaterat att den inte kunde tillämpa förfarandemissbruksprincipen i ett mervärdesskattemål. Domstolen menade att endast precisa direktivbestämmelser kan ha direkt effekt och då endast till förmån för den enskilde. Kammarrätten ansåg att det skulle vara oförenligt med legalitetsprincipen att i det här fallet använda sig av en direktivkonform tolkning av bestämmelserna i mervärdesskattelagen.¹²¹ Den skatterättsliga legalitetsprincipen sätter gränsen för en direktivkonform tolkning på skatteområdet, vilket framgår av RÅ 1999 not. 245. Som nämnts i avsnitt 3.4 konstaterade kammarrätten i det målet följande, i vilket Regeringsrätten instämde. ”Lagregelns innebörd enligt ordalydelse är klar. Det framgår inte av lagens övriga text att denna innebörd skulle vara orimlig. Det förhållandet att lagens förarbeten och det underliggande saksammanhanget talar mot denna innebörd kan med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen inte föranleda åsidosättande av den klara lagregeln”.¹²²

I förslaget till avgörande i målet *Kofoed* argumenterade generaladvokat Kokott emot att ett direkt åberopande av förfarandemissbruksprincipen

¹²¹ Kammarrätten i Göteborg, dom från den 10 maj 2007 (mål nr 622-05).

¹²² RÅ 1999 not 245 samt Karlsson Tomas och Öberg Jesper, Förfarandemissbruk och legalitetsprincipen på momsområdet, Svensk skattetidning nr 2007:5 s. 362-364.

skulle vara möjligt. Målet handlade om fusionsdirektivets skatteflyktbestämmelse och Kokott konstaterade att bestämmelsen inte kunde åberopas direkt mot den enskilde. De berörda myndigheterna får inte heller åberopa en existerande allmän gemenskapsrättslig rättsgrundsats om förbud mot rättsmissbruk direkt mot enskilda för att angripa skatteflyktstransaktioner. Skatteflyktsbestämmelsen gäller på fusionsdirektivets område och skulle man då också använda sig av en princip som är mindre klar och precis än direktivets bestämmelse så finns det en risk att harmoniseringsändamålet i fusionsdirektivet inte uppnås. Skulle man dessutom ha möjlighet att använda sig av principen så undergräver det förbudet mot att tillämpa direktivbestämmelser som inte implementerats direkt mot enskilda.¹²³

EG-domstolen konstaterade som sagt i *Kofoed* att principen om rättsmissbruk är en allmän gemenskapsrättslig princip och att bestämmelsen i fusionsdirektivet återspeglar denna princip om att rättsmissbruk är otillåtet. EG-domstolen menade att för att kunna tillämpa skatteflyktsregeln i fusionsdirektivet krävs det att den är förankrad i nationell rätt. Det som är intressant är vad det här får för betydelse för förfarandemissbruksprincipen och om principen också måste vara förankrad i nationell rätt för att kunna tillämpas. Ståhl anser att det vore konstigt om förfarandemissbruksprincipen i den här situationen kan åberopas direkt om inte själva direktivbestämmelsen kan det. Det vore dock ännu konstigare om förfarandemissbruksprincipen kan åberopas endast i de fall då den inte har materialiserats i en skatteflyktsbestämmelse. Skulle situationen vara sådan skulle en materialisering av principen i praktiken minska medlemsstaternas möjlighet att angripa skatteflyktsförfaranden. Ståhl menar därför att detta talar för att förfarandemissbruksprincipen inte kan åberopas direkt mot enskilda utan att den först måste förankras i nationell rätt. Om förfarandemissbruksprincipen inte kan åberopas direkt krävs det stöd i svensk rätt. Eftersom skatteflyktslagen inte är tillämplig på mervärdesskatteområdet är frågan om principen kan förankras i svensk rätt via resonemang om genomsyn. Hon anser dock att detta är tveksamt.¹²⁴

Nilsson hävdar att det saknas tillräckligt med stöd i praxis för ett antagande om att förfarandemissbruksprincipen kan åberopas direkt. Det enklaste är att se principen som en tolkningsprincip för att fastställa innehållet i EG-rätten. Mervärdesskattedirektivet skall därför tolkas så att den skattskyldige inte får några förmåner vid missbrukssituationer. Den svenska rätten skall tolkas direktivkonformt, och enligt Nilsson är det svårt att inrymma en förfarandemissbruksprincip på mervärdesskatteområdet under ordalydelserna i relevanta lagar. Det krävs således ytterligare lagstiftning.¹²⁵

¹²³ Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i C-321/05 *Kofoed*, se bland annat p. 66-67. Se även Ståhl s. 579.

¹²⁴ Ståhl s. 579-580.

¹²⁵ Nilsson, Ulf, Fyra frågor om förfarandemissbruksprincipen på momsområdet, Svensk skattetidning nr 2008:2 s. 132-141.

Karlsson och Öberg delar uppfattningen att förfarandemissbruksprincipen inte kan tillämpas utan implementering i nationell rätt. Detta med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen. De menar att enligt EG-praxis får inte en medlemsstat åberopa en direktivbestämmelse direkt mot den enskilde om denna bestämmelse inte har implementerats korrekt.¹²⁶ Myndigheterna får inte heller åberopa en allmän rättsgrundsats direkt mot enskilda enligt vilken rättsmissbruk är förbjudet.¹²⁷ Karlsson och Öbergs motivering till denna åsikt är att en nationell åtgärd på ett harmoniserat område skall bedömas mot bakgrund av harmoniseringsåtgärdens bestämmelser och inte mot bakgrund av de primärrättsliga bestämmelserna.¹²⁸ Karlsson och Öberg menar att även om man skulle se principen som en allmän rättsgrundsats som inte behöver implementeras, så skulle man trots det inte kunna åberopa den till nackdel för den enskilde. De anser således att förfarandemissbruksprincipen av hänsyn till rättsäkerhetsprincipen måste implementeras i svensk lagstiftning innan den kan tillämpas i Sverige.¹²⁹

5.3 Argument för ett direkt åberopande

Skatteverket utkom efter *Halifax*-domen med ett ställningstagande den 17 november 2006 om hur principen om förfarandemissbruk skall tillämpas. Skatteverket konstaterar i detta ställningstagande att det inom gemenskapsrätten finns ett flertal principer, även kallade allmänna rättsgrundsatser, som närmast kan hänföras till primärrätten. Dessa inkluderar exempelvis rättssäkerhetsprincipen, likabehandlingsprincipen och proportionalitetsprincipen. Dessa principer skall beaktas då mervärdesskattelagen tillämpas och är i allmänhet till för att skydda den enskildes rättigheter. Principer kan dock även tillämpas till nackdel för den enskilde, vilket är fallet med förfarandemissbruksprincipen som har som avsikt att skydda mervärdesskattesystemets syfte. Principerna behöver inte införas i nationell lag för att kunna tillämpas på nationella bestämmelser som grundas på EG-rätten, eftersom de vilar på primärrätten. Skatteverket påpekar också att enligt deras tolkning av målet *Centralan Property* får förfarandemissbruksprincipen inte tillämpas om transaktionerna kan underkännas med stöd av mervärdesskattelagen.¹³⁰

Enligt förutsättningarna som EG-domstolen ställt upp skall transaktionerna strida mot syftet med den relevanta bestämmelsen. Skatteverket menar att syftet med bestämmelserna ska utgå från det generella syftet med mervärdesskattesystemet, vilket är att vara en allmän konsumtionsskatt. Förfarandemissbruksprincipen kan enligt Skatteverket tillämpas när syftet med mervärdesskattesystemet sätts ur spel. Det skall även objektivt framgå att det huvudsakliga syftet varit att uppnå en skatteförmån, exempelvis om

¹²⁶ Se t.ex. 148/78 *Tullio Ratti*.

¹²⁷ Se t.ex. Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i mål C-321/05 *Kofoed*, p. 67.

¹²⁸ Se t.ex. C-210/03 *Swedish Match*, p. 81 och C-324/99 *DaimierChrysler*, p. 32.

¹²⁹ Karlsson och Öberg s. 362-364.

¹³⁰ Skatteverkets ställningstagande den 17 november 2006, dnr 131 500981-06/111, Principen om förfarandemissbruk m.m. samt C-63/04 *Centralan Property*.

en transaktion framstår som helt konstruerad. Om det huvudsakliga syftet med skatteplaneringen varit att uppnå en skattefördel och detta syfte samtidigt strider mot mervärdesskattesystemets syfte och särdrag är principen om förfarandemissbruk tillämplig enligt Skatteverkets tolkning av EG-domstolens uttalanden i *Halifax*. Det är dock tillåtet att vid förekomsten av flera finansieringsmetoder välja den med den lägsta skattebördan.¹³¹

Generaladvokat Maduros anförde i sitt förslag till avgörande i målet *Halifax* att principen om förfarandemissbruk skall ses som en allmän tolkningsprincip som inte behöver implementeras i nationell lagstiftning för att kunna tillämpas.¹³²

Kammarrättens uttalande om att förfarandemissbruksprincipen inte är tillämplig och att det skulle vara oförenligt med legalitetsprincipen att använda sig av en direktivkonform tolkning av mervärdesskattelagen har diskuterats av ett flertal i doktrin. von Bahr menar att kammarrätten visserligen har rätt i det den säger angående direktivens direkta effekt, men anser att den missat att det inte handlar om en direktivbestämmelse utan att förfarandemissbruksprincipen bygger på primärrätt och är en allmän rättsprincip. Enligt von Bahr kan förfarandemissbruksprincipen tillämpas trots avsaknad av skatteflyktsregler på mervärdesskatteområdet i svensk lagstiftning. Han konstaterar även att än så länge kan domen i *Kofoed*-målet endast antas nyansera de uttalanden som gjordes i *Halifax*-domen.¹³³

Enligt Alhager kan principen tillämpas i Sverige och hon menar att vi genom *Halifax* har fått en slags okodifierad skatteflyktsklausul. Principen gäller på mervärdesskatteområdet men även på andra skatterättsliga områden. Alhager tolkar EG-domstolens uttalande i *Halifax*-målet så att förutsebarhetsprincipen och rättsäkerhetsprincipen får stå tillbaka då förfarandemissbruk föreligger.¹³⁴ Norberg och Pettersén anser inte heller att principen behöver införlivas i svensk rätt för att kunna tillämpas, eftersom den grundar sig på primärrätten. De menar att principen är en tolkningsprincip som används för att avgöra om mervärdesskattedirektivets rättigheter omfattar transaktioner som är konstlade och skattedrivna.¹³⁵

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

¹³² Generaladvokat Maduros förslag till avgörande i C- 255/02 *Halifax*, p. 75-77.

¹³³ von Bahr s. 644 ff.

¹³⁴ Alhager, Eleonor, Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen *Halifax*, *BUPA* och *University of Huddersfield*, *Skattenytt* nr 5 2006, s 260 ff.

¹³⁵ Norberg, Karin och Pettersén Franciska, Förfarandemissbruk inom mervärdesskatteområdet, *Skattenytt* nr 1-2 2008 s 2 ff.

6 Analys och avslutning

EG-rätten har betydelse när medlemsstaterna skall reglera skatteflyktsförfaranden. Detta kan tyckas självklart på det harmoniserade beskattningsområdet, men även på de områden där medlemsstaterna inte har gett upp sin suveränitet blir de tvungna att ta hänsyn till EG-rätten om det rör sig om gränsöverskridande förhållanden. Det är således viktigt att medlemsstaterna utformar och tolkar sina lagar EG-konformt. Detta torde inte vara så svårt då det finns klara bestämmelser, men blir desto mer problematiskt när en ny princip uppstår som inte finns förankrad i nationell rätt.

Just det är vad som har skett i och med EG-domstolens avgörande i *Halifax*. Problemet är följaktligen att det är klart att principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämplig på mervärdesskatteområdet, men däremot oklart om den behöver implementeras i nationell rätt för att kunna tillämpas. Avgörandet i *Halifax* reste många frågor, bland annat om förfarandemissbruksprincipen är en allmän gemenskapsrättslig princip som grundas på primärrätten och därför inte behöver implementeras i nationell rätt. En annan fråga är om den skatterättsliga legalitetsprincipen står över förfarandemissbruksprincipen vilket i sådana fall betyder att en implementering innan tillämpning faktiskt krävs. Vidare kanske principen endast ska ses som en tolkningsprincip för att fastställa innehållet i mervärdesskattedirektivet. Huvudfrågan som uppstår är således huruvida förfarandemissbruksprincipen kan tillämpas i Sverige trots att den inte har implementerats i svensk rätt.

Åsikterna är delade och det är oklart vad som egentligen gäller. Det finns alltså en princip i EG-rätten som reglerar skatteflyktsförfaranden på mervärdesskatteområdet, men här i Sverige har vi ingen skatteflyktsbestämmelse på det området. Hur skall vi då gå tillväga? Medlemsstaterna har en skyldighet att anpassa sin lagstiftning till EG-rätten som är överordnad nationell rätt. EG-domstolen har dessutom vid flera tillfällen upprepat att gemenskapsrätten inte får missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte. I rättsfall rörande det direkta beskattningsområdet har domstolen ett antal gånger påpekat att rent konstlade upplägg inte godtas, så dessa förfaranden har medlemstaterna rätt att reglera. Domstolen ser således missbruk av gemenskapsrätten som något som inte accepteras.

Förutsebarheten och rättsäkerheten för den enskilde får dock inte förglömmas och vid bedömningen av huruvida förfarandemissbruksprincipen är tillämplig i Sverige måste därför legalitetsprincipen beaktas. Legalitetsprincipen är den princip som främst skulle kunna sätta stopp för en tillämpning av förfarandemissbruksprincipen. Principen innebär inom skatterätten att den skattskyldige inte kan påföras skatt utan stöd i lag. I Sverige förekommer det ett föreskriftskrav inom skatterätten som har sitt stöd i grundlagen.

Beskattningsmakten tillhör normgivningsmakten och endast riksdagen kan meddela föreskrifter om skatt. Det betyder i så fall att domstolar inte får använda sig av principen om den inte är implementerad i nationell lag. Det finns än så länge inget stöd i lag för att angripa skatteflyktstransaktioner på mervärdesskatteområdet. Frågar man detta krav vid tillämpningen av förfarandemissbruksprincipen, vad är det då som säger att man inte kommer att frånga föreskriftskravet igen vid ett annat tillfälle? Rättssäkerheten och förutsebarheten hotas därmed. Dessa är väsentliga i ett rättssamhälle och den enskilde har rätt till en möjlighet att planera sina förfaranden och bedöma de skatterättsliga konsekvenserna av dessa förfaranden. Det är viktigt för den enskilde att han kan förlita sig på att lagtextens betydelse inte utvidgas eller tolkas till hans nackdel då en felaktig bedömning kan förstöra hela hans ekonomi.

Det uppstår således en kollision mellan legalitetsprincipen och förfarandemissbruksprincipen och en avvägning mellan dessa två principer är inte lätt. Enligt Alhager ska det inte ens ske en avvägning mellan principerna utan rättssäkerheten och förutsebarheten får stå tillbaka om förfarandemissbruk kan konstateras. Jag är dock inte beredd att hålla med henne, utan tycker att skyddet mot den enskilde väger tyngre. Vikten av förutsebarhet och rättssäkerhet har dessutom tagits upp av både Regeringsrätten och EG-domstolen, särskilt i fall då bestämmelserna är ekonomiskt betungande.

Flera åsikter i doktrin har presenterats i uppsatsen och det finns många argument för och emot ett direkt åberopande av förfarandemissbruksprincipen. Skatteverket utkom efter *Halifax* med ett uttalande om att förfarandemissbruksprincipen är en allmän rättsprincip som bygger på primärrätten och därför inte behöver implementeras. Någon som stödjer detta synsätt är generaladvokat Maduro som framförda i sitt förslag till avgörande i *Halifax*-målet att eftersom förfarandemissbruksprincipen är en allmän tolkningsprincip så behöver den inte implementeras i nationell lagstiftning för att kunna tillämpas. Detta fastställdes dock aldrig av EG-domstolen. Generaladvokat Kokott däremot menade i sitt förslag till avgörande i *Kofoed* att förfarandemissbruksprincipen inte kunde åberopas direkt mot den enskilde. Förbudet att tillämpa direktivbestämmelser som inte implementerats direkt skulle undergrävas om man istället kunde åberopa förfarandemissbruksprincipen. Även dessa två generaladvokater har således skilda åsikter i frågan.

Jag är dock mer benägen att ansluta mig till Kokotts åsikt än Maduro. I och med EG-domstolens avgörande i *Kofoed* anser jag att Maduro synsätt inte stämmer. EG-domstolen konstaterade då att förfarandemissbruksprincipen är en allmän gemenskapsrättslig princip och att skatteflyktsbestämmelsen i fusionsdirektivet återspeglar denna princip. För att kunna tillämpa direktivbestämmelsen krävs det dock att den är förankrad i nationell rätt. I avsnitt 5.2 behandlade jag detta och menar att det är intressant då man kan spekulera över vad detta uttalande får för följd för förfarandemissbruksprincipen.

EG-domstolen har aldrig fastslagit att principen också måste vara förankrad i nationell rätt för att kunna tillämpas. Precis som Ståhl anser jag dock att det skulle vara konstigt om man kan tillämpa principen i de fall då det finns en direktivbestämmelse på området, vilken emellertid inte kan åberopas. Det finns en anledning till att direktivbestämmelsen inte är direkt tillämplig. Hur skall man i sådana fall motivera att en princip, som är mindre klar och tydlig, istället är direkt tillämplig? Enligt min mening borde i dessa fall inte heller principen kunna åberopas direkt. Ett annat alternativ vore om principen kunde tillämpas direkt endast på de områden där det inte finns någon skatteflyktsbestämmelse, vilket är fallet med mervärdesskatteområdet. Vid en första anblick kan detta låta bra, men i sådana fall skulle en materialisering av principen i praktiken minska medlemsstaterna möjlighet att angripa skatteflyktsförfaranden. Jag håller därför med Ståhl om att detta talar för att förfarandemissbruksprincipen måste förankras i nationell rätt innan den kan tillämpas.

En tanke är att principen skulle kunna förankras i svensk rätt via resonemang om genomsyn. Detta förutsätter dock att metoden existerar som princip i Sverige. I den här uppsatsen går jag inte in närmre på genomsyn då det är oerhört omdiskuterat om det ens föreligger en skatterättslig genomsynsmetod i Sverige. Detta är ett ämne för sig som jag överlåter åt någon annan att utforska.

Rättsläget angående förfarandemissbruksprincipen är följaktligen fortfarande oklart i Sverige. Något som kan konstateras är att EG-domstolen inte tycks godta åberopandet av gemenskapsrätten i fall då den skattskyldige har missbrukat den. Förfarandemissbruksprincipen har utvecklats av EG-domstolen och är tänkt att tillämpas i medlemsstaterna. Lagstöd saknas emellertid i Sverige och om principen inte kan tillämpas utan implementering måste något ske. Svensk rätt är underordnad EG-rätten och vi har en skyldighet att tillämpa den före nationell rätt. När ett mål om förfarandemissbruk väl hamnar hos Regeringsrätten kommer domstolen att bli tvungen att välja mellan svensk rätt och EG-rätten om inte en lagändring sker innan dess.

När skatteflyktslagen tillkom inkluderades inte mervärdesskatteområdet eftersom det vid den tidpunkten inte gick att få ett bindande förhandsbesked på det området. Rätten till förhandsbesked ansågs som ett viktigt komplement. Numera finns det möjlighet till förhandsbesked, vilket betyder att det inte längre finns någon anledning att exkludera mervärdesskatteområdet. En lösning på problemet är således att det sker en lagändring och att mervärdesskatten inkluderas i skatteflyktslagen. Fall som träffas av förfarandemissbruksprincipen kan då istället angripas av skatteflyktslagen och diskussionen huruvida principen kan åberopas direkt är då överflödigt. Ett annat alternativ är att lägga till en skatteflyktsklausul i mervärdesskattelagen. Jag anser dock att så länge det finns en separat lag som hanterar just skatteflykt borde alla skatteflyktsförfaranden regleras av den.

Bilaga A

Lag (1995:575) mot skatteflykt

1 § Denna lag gäller i fråga om taxering till kommunal och statlig inkomstskatt. Lag (2007:1401).

2 § Vid taxering skall hänsyn ej tas till 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. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet. Lag (1997:777).

3 § Om 2 § tillämpas skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet - bortsett från skatteförmånen - som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp. Lag (1997:777).

4 § Fråga om tillämpning av denna lag prövas av länsrätten efter framställning av Skatteverket. Om handläggning av framställning om tillämpning av lagen och om överklagande av beslut i anledning av sådan framställning gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 6 kap. taxeringslagen (1990:324).

Framställning enligt första stycket får göras före utgången av de frister som enligt 4 kap. 19-22 §§ taxeringslagen gäller för beslut om eftertaxering. Lag (2003:714).

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

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

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

Prop. 1985/86:49 om fortsatt giltighet av lagen mot skatteflykt.

Prop. 1987/88:150 Med förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret, 1088/89, m.m. (kompletteringsproposition).

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

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

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag.

Statens offentliga utredningar

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

SOU 1954:24 Förslag till effektivare taxering.

SOU 1963:52 Om åtgärder mot skatteflykt.

SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul.

SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt.

SOU 1996:44 Översyn av skatteflyktslagen.

Utskottsbetänkanden

SkU 1980/81:8 om lag mot skatteflykt.

SkU 1982/83:20 om ändring i lagen om skatteflykt.

Departementsserien

Ds B 1978:6 Lag mot skatteflykt.

Skatteverkets material

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

Direktiv

Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemstaternas lagstiftning om omsättningsskatter.

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.

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

Rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker.

Rådets direktiv 92/84/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser på alkohol och alkoholdrycker.

Rådets direktiv 95/59/EG av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror.

Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet.

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

Litteratur

Böcker

Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders, Europarättens grunder, tredje upplagan, Norstedts Juridik AB, Vällingby 2007.

Fink, Hans, Jacobsson, Martin, Rabe, Gunnar, Mervärdesskattelagen – en kommentar, 8 kap. 3 §. Hämtat ur databasen Zeteo, <http://zeteo.nj.se> (2009-10-12).

Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm 1995.

Hultqvist, Anders, Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt? i Festskrift till Gustaf Lindencrona, Stockholm 2003.

Lindencrona, Gustaf, Generalrapport angående kringgående av skattelag, i Kringgående av skattelag, Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblem i nordisk skattelagstiftning i Södertälje i oktober 1975, s. 105-122, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3, Stockholm 1976.

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

Pelin, Lars, Direkta skatter och EG-rätten, i Festskrift till Hans-Heinrich Vogel, Lund 2008.

Pelin, Lars, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, fjärde upplagan, Lund 2006.

Rosander, Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, Jönköping 2007.

Simon Almendal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm 2005.

Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, EG-skatterätt, andra upplagan, Uppsala 2006.

Artiklar

Alhager, Eleonor, Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield, Skattenytt nr 5 2006 s. 260 ff.

Alhager, Eleonor, Kringgående av moms, Skattenytt nr 3 2002 s. 104 ff.

Hultqvist, Anders, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, Svensk skattetidning nr 2005:5, s. 302-321.

Karlsson, Tomas och Öberg, Jesper, Förfarandemissbruk och legalitetsprincipen på momsområdet, Svensk skattetidning nr 2007:5 s. 362-364.

Nilsson, Ulf, Fyra frågor om förfarandemissbruksprincipen på momsområdet, Svensk skattetidning nr 2008:2 s. 132-141.

Norberg, Karin och Pettersén, Franciska, Förfarandemissbruk inom mervärdesskatteområdet, Skattenytt nr 1-2 2008 s. 2 ff.

Ståhl, Kristina, EG-rätt och skatteflykt, Skattenytt nr 10 2007 s. 575 ff.

von Bahr, Stig, Skatteflykt i EG-rättslig belysning, Skattenytt nr 11 2007 s. 644 ff.

Rättsfallsförteckning

Högsta domstolen

NJA 2002 s. 75

Regeringsrätten

RÅ 1996 ref. 50

RÅ 1997 ref. 65

RÅ 1997 ref. 82

RÅ 1999 ref. 49

RÅ 1999 not. 245

RÅ 2000 ref. 5

RÅ 2000 ref. 17

RÅ 2000 ref. 59

Kammarrätten

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

EG-domstolen

26/62 *Van Gend en Loos*

6/64 *Costa/ENEL*

11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*

125/76 *Cremer*

148/78 *Tullio Ratti*

270/83 *Avoir fiscal*

79/85 *Segers*

326/85 *Nederländerna mot kommissionen*

80/86 *Kolpinghuis Nijmegen*

C-221/89 *Factortame II*

C-8/92 *General Milk Products*

C-55/94 *Gebhard*

C-107/94 *Asscher*

C-28/95 *Leur-Bloem*

C-264/96 *ICI*

C-367/96 *Kefalas m.fl.*

C-212/97 *Centros*

C-311/97 *Royal Bank of Scotland*

C-373/97 *Diamantis*

C-200/98 *X AB och Y AB*

C-251/98 *Baars*

C-110/99 *Emsland-Stärke*

C-324/99 *DaimierChrysler*

C-478/99 *Kommission mot Sverige*

C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*

C-435/00 *X och Y*

C-17/01 *Sudholz*

C-9/02 *Lasteyrie*

C- 255/02 *Halifax*
C-32/03 *Fini H*
C-210/03 *Swedish Match*
C-403/03 *Schempp*
C-446/03 *Marks & Spencer*
C-456/03 *Kommission mot Italien*
C-63/04 *Centralan Property*
C-196/04 *Cadbury Schweppes*
C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*
C-231/05 *Oy AA*
C-321/05 *Kofoed*
C-425/06 *Part Service*

Generaladvokatens yttranden

Generaladvokaten Maduros förslag till avgörande i mål C- 255/02 *Halifax*.

Generaladvokat Légers förslag till avgörande i mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i mål C-321/05 *Kofoed*.