



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Maria Kuosmanen

# Den svenska skatteflyktslagen och förfarandemissbruk inom EU

En komparativ studie

Examensarbete  
20 poäng

Mats Tjernberg

EG-skatte rätt

Vårterminen 2007

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	6
1.3 Metod och material	6
1.4 Terminologi	7
1.5 Avgränsning	7
1.6 Disposition	8
<b>2 EG-RÄTTENS FÖRETRÄDE KONTRA MEDLEMSSTATERNAS     SUVERÄNITET</b>	<b>9</b>
2.1 Inledning	9
2.2 EG-rättens förhållande till nationell rätt	10
2.3 Direkt effekt	10
2.4 EU:s allmänna rättsprinciper	12
2.4.1 Lojalitetsprincipen	12
2.4.2 Proportionalitetsprincipen	12
2.4.3 Subsidiaritetsprincipen	13
2.5 Den fria rörligheten	14
2.5.1 Icke-diskriminering	14
<b>3 PRAXIS FRÅN EGD</b>	<b>17</b>
3.1 Allmänt om EG-domstolens roll	17
3.2 Direkta skatter	18
3.2.1 Dubbla avdrag	19
3.2.2 Avsaknad av faktisk verksamhet	22
3.2.3 Effektiv skattekontroll	24

<b>3.3 Indirekta skatter</b>	<b>24</b>
3.3.1 Mervärdesskatt	25
3.3.2 Punktskatter	27
<b>4 DET SVENSKA REGELSYSTEMET</b>	<b>31</b>
<b>4.1 Historik</b>	<b>31</b>
<b>4.2 Allmänt om skatteflyktslagen</b>	<b>32</b>
4.2.1 Generalparagrafen	32
<b>4.3 Andra metoder att angripa skatteflykt</b>	<b>33</b>
<b>4.4 Bevisfrågor</b>	<b>35</b>
<b>5 ANALYS</b>	<b>37</b>
<b>5.1 Inledande diskussion</b>	<b>37</b>
<b>5.2 Nullum tributum sine lege</b>	<b>38</b>
<b>5.3 Förhållandet mellan nationell rätt och EG-rätt</b>	<b>39</b>
<b>5.4 Gränsöverskridande resultatutjämnning</b>	<b>40</b>
<b>5.5 Begreppet förfarandemissbruk</b>	<b>41</b>
<b>5.6 Missbruk av direktiv 92/12/EEG</b>	<b>42</b>
<b>5.7 Bevisning i taxeringsmål</b>	<b>43</b>
5.7.1 Informationsutbyte med främmande jurisdiktioner	44
<b>6 AVSLUTANDE SYNPUNKTER</b>	<b>45</b>
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>47</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>51</b>

# Summary

The Community law has supremacy to national law. Therefore, the fundamental rights conferred by the EC Treaty usually take precedence over the national legislation of Member States. That is to say, if they cannot be justified on some of the justification grounds established by the settled case-law of the ECJ. In spite of the supremacy of the EC law, Member States have maintained their authority in some specific spheres of law. One of these is the power of taxation. However, Member States have to exercise their authority consistently with the Community law irrespective of the fact that direct taxation falls outside their authority. This principle was established in the case *Avoir fiscal*. The recent case-law of the ECJ, however, shows that the fundamental rights in some cases can lose their supremacy. In the case *Marks & Spencer*, the risk for tax avoidance was approved together with the two other justification grounds. Since Member States have the exclusive right to impose taxes within the sphere of direct taxation, judgements of the national high courts still have the same precedential effect as earlier. Therefore, it is interesting to examine which prospects EC law offers to Member States, in this case Sweden, to adhere to the national tax regime. As regards the indirect taxes, they are harmonized to a great extent by the Sixth Directive and the Horizontal Directive. This implies that Member States are obliged to follow judgements of the ECJ in this field. In order to guarantee the legal rights of the individual, it is important to investigate which measures are regarded as law abuse according to Community law, by analysing the definition of law abuse which was stipulated in case *Halifax*. The examination has been carried through by comparing the Swedish tax evasion law and EC tax law. As regards EC tax law I have been studying the recent case-law and analysed how the development of the definition of law abuse has been established by the ECJ. The cases I have analysed are *Marks & Spencer*, *Halifax*, *Cadbury Schweppes*, *the Man in Black* and *Joustra*.

# Förord

Nu när det härliga studentlivet i Lund har kommit till sitt slut vill jag passa på att tacka mina nära och kära.

Ett stort tack till min mamma Raili och pappa Pauli för allt stöd och all uppmuntran. Tack vare era kloka ord och livsvisdom har jag kommit så här långt. Kiitos. Trots det långa avståndet har ni alltid funnits hos mig.

Ett stort tack till min fästman Mattias och hela familjen Lidström. ”Allt i livet handlar om juridik men juridik är inte allt i livet.”

Ett stort tack till min syster Ritva och hennes familj. Med er humor skänker ni mig ständigt så mycket skratt och glädje.

Jag vill även framföra ett stort tack till några lärare som har inspirerat mig med sitt engagemang. Ett stort tack till Christina Moëll och Cécile Brokelind.

Sist men inte minst vill jag även tacka min handledare Mats Tjernberg för alla de goda råd och det stöd som jag har fått under skrivningsprocessen.

Lund, juni 2007

*Maria Kuosmanen*

# Förkortningar

CFC	Controlled foreign company
Dir.	Direktiv
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EGD	EG-domstolen
EG	EG-fördraget
EKGS	Europeiska kol- och stålgemenskapen
Euratom	Europeiska atomenergigemenskapen
EU	Europeiska unionen
FPL	Förvaltningsprocesslagen
GUSP	Gemensam utrikes- och säkerhetspolitik
IL	Inkomstskattelagen
KOM	Kommissionens rapport
Prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalken
REG	Rättsfall från Europeiska gemenskapens domstol
RIF	Rättsligt och inrikespolitiskt samarbete
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt

SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk skattetidning
TL	Taxeringslagen

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

*I samvetsfrågor finns det ingen plats för majoritetens lag.*

- Mahatma Gandhi-

Dessa kloka ord anfördes av en förespråkare för demokrati; en man som ägnade hela sitt liv åt att bekämpa orättvisor och tyranni. På samma sätt som Gandhi upplever de som försöker kringgå skattelagar att lagen är orimlig och orättvis. Det går att hitta vissa likheter mellan den berömda 400 km långa saltmarschen som ägde rum för att protestera mot den höga skatten som engelsmännen hade lagt på salt och de så kallade skatteflyktingarnas handlingar. Båda dessa handlingar ger nämligen uttryck för missnöje. Så länge som människan har levt har det också funnits civil olydnad, och skatteflykt kan definitivt också betecknas som en form av detta. Frågan är dock om detta tysta upprop kan rättfärdigas? Var går gränsen mellan tillåtna och otillåtna handlingar? Har man rätt att företa handlingar som strider mot lagen om man upplever lagen som orättvis? I Gandhis fall är svaret i alla fall ja.

Försök att kringgå skattelagar har förekommit ända sedan den första skattelagstiftningen<sup>1</sup> uppkom 1980. Skatteflykt som en allmän företeelse är således inte något nytt fenomen. Det är därför onödigt att konstatera att ett behov av att bekämpa skatteflykt har funnits sedan den första skattelagstiftningen stipulerades. Det finns olika metoder att angripa skatteflykt. Skatteflykt kan angripas med hjälp av i praxis utvecklade tolkningsmetoder eller med speciella eller allmänna skatteflyktsklausuler. Det mest önskvärda är dock att lagen utformas på ett sådant sätt att den upplevs som skälig av *alla*,<sup>2</sup> vilket naturligtvis är en utopi.

Även om skatteflyktslagen har ändrats vid ett flertal tillfällen har det varit svårt att stipulera en skatteflyktslag som är tillfredsställande ur rättssäkerhetsperspektiv och som samtidigt uppfyller kravet på fiskal effektivitet. Dessutom är det nästintill en önskedröm att kunna föreskriva en sådan generalklausul som täcker *alla* tänkbara skatteflyktsituationer.

---

<sup>1</sup> Lagen (1980:865) mot skatteflykt.

<sup>2</sup> Bergström, *Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt*, SN, 1992, s. 397.



Sveriges inträde i EU innebär att EG-rätten skall ges företräde framför den nationella rätten. Trots att beskattningsrätten inte faller under unionens behörighet bör medlemsstaterna ta hänsyn till EG-rätten när de utövar sina befogenheter.<sup>3</sup> Det är med andra ord inte tillåtet att ägna sig åt diskriminerande åtgärder eller på något sätt förhindra den fria rörligheten. Detta mynt har dock två sidor; samtidigt som det åligger en *skyldighet* för myndigheter och domstolar i medlemsstater att tolka den nationella rätten i ljuset av EG-rätten har de även *möjlighet* att vidhålla den nationella rätten för att kunna bekämpa skatteflykt.

## 1.2 Syfte

Det primära syftet med arbetet är att

1. utreda vilka möjligheter som finns för medlemsstaterna att vidhålla den nationella rätten med stöd av skatteflyktslagen.

Det sekundära syftet med arbetet är att

2. undersöka vilka förfaranden som utgör förfarandemissbruk i EG-rättslig mening. Undersökningen omfattar praxis inom såväl den direkta som den indirekta beskattningens område.

## 1.3 Metod och material

Arbetet har genomförts med hjälp av en rättsdogmatisk metod genom att studera den gällande rätten och dess framväxt både inom EU och i Sverige. På grund av att EGD verkar för politiska mål har även en rättspolitisk metod använts. Då syftet med arbetet är att undersöka vilka möjligheter medlemsstaterna har att vidhålla den nationella rätten har jag valt att utföra en komparativ studie genom att jämföra den nationella lagstiftningen (skatteflyktslagen) med EG-rätten. Jag har framförallt tagit hjälp av den gällande rätten, EG-fördraget, rättspraxis från EGD och Regeringsrätten samt i viss mån även använt mig av förarbeten, doktrin och yttranden från Kommissionen samt övriga institutioner inom EU.

---

<sup>3</sup> Se t.ex. p. 29 i målet C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005, s. I-10837 och p. 37 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, *Metallgesellschaft m.fl.*, REG 2001, s. I-1727.

## 1.4 Terminologi

Då *skatteflykt* är ett så mångtydigt begrepp, och på grund av att det saknar egen rättslig relevans<sup>4</sup> har jag valt att ge en allmän definition av begreppet skatteflykt. Normalt avses med skatteflykt kringgående av skattelag med hjälp av mer eller mindre invecklade konstruktioner som leder till otillfredsställande resultat ur allmän synvinkel.<sup>5</sup> Dessutom skall förfarandet från kommersiella och liknande synpunkter framstå som en onödig omväg. Skatteflykt innehåller ett avsiktligt element. Den engelska motsvarigheten för skatteflykt är ”*tax evasion*”.<sup>6</sup>

*Skatteundandragande*, som översätts till ”*tax avoidance*”, är ett rent objektivi fenomen.<sup>7</sup>

## 1.5 Avgränsning

Då detta arbete är en rättsstudie har jag begränsat mig till att endast utreda frågeställningen ur ett juridiskt perspektiv. Av den anledningen innehåller arbetet inte några inslag av andra vetenskapsområden.

Följande lagar har endast givits ett begränsat utrymme; inkomstskattelagen inklusive CFC-lagstiftningen och inregränslagen.<sup>8</sup>

Den geografiska avgränsningen för arbetet omfattar Sverige och EU. Av den anledningen redogörs inte för innehållet i OECD-rapporter även om alla medlemsstater är även OECD-länder.

---

<sup>4</sup> Hultqvist, *Skatteflyktslagen – Vara eller icke vara? Det borde ha varit frågan!*, SN 1995, s. 580.

<sup>5</sup> Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2003, s. 599.

<sup>6</sup> Se p. 21 och 29 i de förenade målen C-138/86 och 139/86, *Direct Cosmetics*, REG 1988, s. 03937, se även Merks, *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*, INTERTAX, Volume 34, Kluwer Law International, 2006, s. 272 ff.

<sup>7</sup> *Ibid.*

<sup>8</sup> Lag (2006:1510) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter.

## 1.6 Disposition

Den deskriptiva delen av uppsatsen börjar med *kapitel 2* där förhållandet mellan EG-rätten och den nationella rätten granskas. Fokus har lagts på att belysa vilken rättsverkan EG-rätten har för enskilda och juridiska personer i medlemsstaterna. Det ges även en kortfattad resumé av de grundläggande EG-rättsliga principer som är relevanta för ämnet.

I nästkommande *kapitel 3* undersöks i vilka fall EGD har underkänt förfarandemissbruk. Undersökningen omfattar såväl direkta som indirekta skatter. Under indirekta skatter redovisas fall från både mervärdesskatte- och punktskatteområdet.

Den del av arbetet där nationell rätt undersöks finnes i *kapitel 4*, med en redogörelse för den svenska interna rätten i området, det vill säga skatteflyktlagen och de för taxeringsmål aktuella bestämmelser i bevisrätten.

I *kapitel 5* återfinns ett inledande kapitel som innehåller mina egna resoneringar om skatterätt i allmänhet och skatteflykt som ett fenomen. Därefter följer en kort analys av legalitetsprincipens inverkan på skatterätt. I följande kapitel analyseras förhållandet mellan EG-rätten och nationell rätt. Nästkommande kapitel innehåller en analys av fallet *Marks & Spencer*, det EG-rättsliga begreppet förfarandemissbruk och direktiv 92/12/EEG. Slutligen analyseras de för taxeringsmål aktuella bestämmelser inom bevisrätten.

*Kapitel 6* innehåller en sammanfattning av arbetet med avslutande reflektioner.

# 2 EG-rättens företräde kontra medlemsstaternas suveränitet

## 2.1 Inledning

Det EG-samarbete som numera äger rum har sin början i grundandet av EU när Maastrichtfördraget trädde i kraft den 1 november 1993. Under årens lopp har EU gradvis utvidgats från de sex ursprungliga medlemsstaterna till att i dagsläget omfatta 27 medlemsstater. Sverige blev medlem i EU 1995 efter en folkomröstning om EU-medlemskap. Det mellanstatliga samarbetet består av tre pelare. Den första pelaren utgörs av en sammanslagning av de tre tidigare Europeiska gemenskaperna; Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKGS), Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG) och Europeiska atomenergigemenskapen (Euratom). Den andra pelaren består av ett samarbete i utrikes- och säkerhetspolitiska frågor (GUSP) och den tredje av ett rättsligt och inrikespolitiskt samarbete (RIF).<sup>9</sup>

Till skillnad från den andra och tredje pelaren har samarbetet inom den första pelaren en mer *överstatlig* karaktär medan samarbetet inom den andra och tredje pelaren är mellanstatligt. Med överstatlighet avses en centralisering av beslutsfattandet, vilket betyder att medlemsstaterna har överlåtit vissa av sina suveräna rättigheter till unionen.<sup>10</sup> EG-fördraget är således mycket mer än bara ett kontrakt mellan medlemsstaterna. EG-rätten utgör en ny rättsordning som är bindande för medlemsstaterna och deras medborgare. Den skall vara en integrerad del av medlemsstaternas nationella rätt.<sup>11</sup> Det är dock viktigt att uppmärksamma att unionen inte kan tilldela sig ytterligare kompetenser utöver de som medlemsstaterna har givit dem befogenhet till.<sup>12</sup>

De viktigaste EG-rättsliga principerna och syftet med EG-fördraget omfattas av den första pelaren. Ett av de mest centrala syftena i EG-fördraget är enligt artikel 2 att upprätta en *gemensam marknad* inom unionen. Enligt artikel 3.1 (c) är avskaffande av hindren för fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital mellan medlemsstaterna ett av målen för att uppnå de mål som föreskrivs i artikel 2. För att kunna upprätta en gemensam marknad krävs det även enligt artikel 3.1 (h) att medlemsstaternas nationella lagstiftning harmoniseras i den utsträckning som den gemensamma marknadens funktion kan tillförsäkras.

---

<sup>9</sup> Se Ståhl och Persson Österman, *EG-skatterätt*, 2006, s. 20.

<sup>10</sup> Ibid, s. 21,

<sup>11</sup> Mål C-26/62, *van Gend & Loos*, REG 1963, s. 161, p. 3.

<sup>12</sup> Prop. 1993/94:114 s. 24.

## 2.2 EG-rättens förhållande till nationell rätt

EGD slog fast i domen i målet *van Gend & Loos* att i och med att medlemsstaten har undertecknat fördraget har den avstått från vissa av sina suveräna rättigheter till förmån för EG-rätten.<sup>13</sup> Samma förhållningssätt upprepades även i målet *Costa v. E. N. E. L.*<sup>14</sup> EG-rätten har med andra ord företräde framför den nationella rätten, oavsett om den nationella bestämmelsen har tillkommit före eller efter den EG-rättsliga.<sup>15</sup> Det bör observeras att EG-rätten har företräde även framför rättsakter utfärdade av nationella myndigheter.<sup>16</sup> Detta innebär att EG-rätten är överordnad de så kallade styr signaler som Skatteverket publicerar. I fall där det inte finns något avgörande från EGD får Regeringsrättens domar emellertid fortfarande samma prejudicerande effekt som tidigare.<sup>17</sup> EG-rättens verkningar är med andra ord mycket långtgående och kan endast begränsas av EGD. För att EG-rätten skall ha företräde framför den nationella rätten i ett konkret fall krävs det dock att den EG-rättsliga bestämmelsen i fråga har direkt effekt.<sup>18</sup>

## 2.3 Direkt effekt

EG-rätten består av EG-fördraget, direktiv och förordningar som delas till primärrätt och sekundärrätt. Primärrätten består av EG-fördraget medan sekundärrätten består av förordningar och direktiv.<sup>19</sup> Det är viktigt att komma ihåg att primärrätten alltid har företräde framför sekundärrätten. Medan EG-fördraget är endast ett ramfördrag vari allmänna målsättningar och principer för EG-samarbetet anges, innehåller förordningar och direktiv mer detaljerade bestämmelser. En förordning är enligt artikel 249 EG bindande, allmänt giltig och omedelbart tillämplig i medlemsstaterna och skall inte transformeras till nationell rätt utan den behåller sin EG-rättsliga form. Ett direktiv är däremot endast bindande med avseende på de resultat som skall uppnås och skall införlivas i medlemsstaternas interna rättsordningar. Form och metod bestäms dock av medlemsstaterna.<sup>20</sup> Utöver dessa finns det även rekommendationer och konventioner utfärdade av unionens institutioner. Rekommendationer är inte bindande men används ändå ofta som hjälpmedel i arbetet med att harmonisera medlemsstaternas skattelagstiftning. Konventioner är vanliga folkrättsliga avtal och således inte en del av EG-rätten.<sup>21</sup>

<sup>13</sup> Mål C-26/62, *van Gend & Loos*, REG 1963, s. 161.

<sup>14</sup> Mål C-6/64, *Costa mot E. N. E. L.*, REG 1964, s. 211.

<sup>15</sup> Mål C-106/77, *Simmenthal SpA*, REG 1978, s. 629, p. 17.

<sup>16</sup> Mål C-118/00, *Larsy*, REG 2001, s. 1, p. 52-53.

<sup>17</sup> Se Alhager, *Omstruktureringar och moms*, 2002, s. 33.

<sup>18</sup> Mål C-26/62, *van Gend & Loos*, REG 1963, s. 161 och mål C-6/64, *Costa mot E. N. E. L.*, REG 1964, s. 211.

<sup>19</sup> Ståhl och Persson Österman, *EG-skatterätt*, 2006, s. 28.

<sup>20</sup> *Ibid*, s. 25 ff.

<sup>21</sup> *Ibid*, s. 22.

Vissa EG-rättsliga bestämmelser kan få betydelse även för de enskilda medborgarna trots att de primärt riktar sig till medlemsstaterna. De enskilda medborgarna kan nämligen under vissa förutsättningar åberopa dessa regler, även om en medlemsstat har försummat att inkorporera dem i sin interna lagstiftning. En sådan EG-rättslig bestämmelse som har *direkt effekt* är med andra ord *omedelbart tillämplig* för enskilda personer i medlemsstaterna utan något krav på att den skall ha transformerats till nationell rätt. Under en rättsprocess kan den EG-rättsliga bestämmelsen således åberopas av enskilda i en nationell domstol på samma sätt som en nationell rättsregel.<sup>22</sup>

En EG-rättslig bestämmelse som har direkt effekt kan ha vertikal direkt effekt eller horisontell direkt effekt, eller både och. Det rör sig om en bestämmelse med vertikal direkt effekt om enskilda kan åberopa den mot staten. En regel som ger upphov till rättigheter och skyldigheter mellan enskilda personer i en medlemsstat kallas däremot för horisontell direkt effekt. Det är viktigt att komma ihåg att bestämmelser i EG-fördraget och förordningar kan ha både vertikal och horisontell direkt effekt, medan direktiv kan ha endast vertikal direkt effekt.<sup>23</sup>

För att en EG-rättslig bestämmelse skall ha direkt effekt, och för att den skall kunna åberopas framför en nationell domstol måste den vara *tillräckligt klar, precis och ovillkorlig*. Regeln är klar och precis om den språkliga utformningen är så pass tydlig att man lätt kan förstå dess innebörd och syftet med den. Frågan är således inte om regeln är besvärlig att tillämpa.<sup>24</sup> Vidare har EGD slagit fast vid upprepade tillfällen att direktiv som är implementerade i den nationella rätten skall tillämpas i ljuset av EG-rätten och på samma sätt i samtliga medlemsstaterna.<sup>25</sup> Det är däremot betydligt svårare att bedöma huruvida kravet på ovillkorlighet är uppfyllt på grund av att medlemsstaterna är bibehållna ett visst mått av handlingsfrihet.<sup>26</sup>

Varje enskild regel måste bedömas separat vid bedömningen huruvida direkt effekt föreligger. Det åligger de nationella domstolarna och myndigheterna att pröva frågan om direkt effekt *ex officio*. Om den nationella domstolen inte kan avgöra frågan finns det en möjlighet att begära ett *förhandsavgörande* av EGD.<sup>27</sup>

---

<sup>22</sup> Se Ståhl och Persson Österman, *EG-skatterätt*, 2006, s. 35.

<sup>23</sup> Ibid.

<sup>24</sup> Ibid.

<sup>25</sup> Se t.ex. mål C-14/83, *Von Colson*, REG 1984, s. 1891 och mål C-106/89, *Marleasing*, REG 1990, s. I-4135.

<sup>26</sup> Ståhl och Persson Österman, *EG-skatterätt*, 2006, s. 36.

<sup>27</sup> Ibid, s. 37.

## 2.4 EU:s allmänna rättsprinciper

EG-rättens genomslag i medlemsstaterna är tillförsäkrad med hjälp av särskilda bestämmelser i EG-fördraget. Det finns även vissa principer i EGD:s praxis som syftar till att åstadkomma ett effektivt genomförande av EG-rätten. Detta innebär att EGD skall säkerställa upprätthållandet av de grundläggande rättigheterna som utgör en integrerad del av de allmänna rättsprinciperna. Syftet är att EG-rätten skall tolkas *enhetligt* av medlemsstaternas domstolar och myndigheter.<sup>28</sup> I detta kapitel kommer att redovisas endast de rättsprinciper som medlemsstaterna bör beakta vid utövandet av beskattningsrätten.

### 2.4.1 Lojalitetsprincipen

I artikel 10 EG stipuleras att medlemsstaternas myndigheter och domstolar skall uppvisa *lojalitet* mot EG-rätten. De skall med andra ord underlätta att unionens uppgifter fullgörs. Alla åtgärder som kan äventyra att EG-fördragets mål uppnås är således förbjudna. I och med att den indirekta beskattningen är till stor del harmoniserad finns det skäl att ta hänsyn till lojalitetsprincipen. Denna lojalitetsplikt uppställer vissa krav på medlemsstaterna vid sitt utövande av nationell rätt. För det första ställs ett övergripande krav på att medlemsstaterna skall tolka nationell rätt i ljuset av EG-rätten. För det andra skall olika rättsakter antagna inom EU beaktas. För det tredje skall EGD:s domar ges företräde framför nationella avgöranden.<sup>29</sup>

### 2.4.2 Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen är en av de mest centrala rättsprinciperna inom EG-rätten och har kommit till för att underlätta en eventuell avvägning mellan allmänna och enskilda intressen. Den EG-rättsliga proportionalitetsprincipen påminner mycket om den svenska motsvarigheten men tycks även innefatta en del andra principer, såsom ändamåls- och behovsprinciperna. Den tycks således ha flutit in i EG-rätten via medlemsstaternas rättsordningar.<sup>30</sup>

Inte minst inom skatterätten har proportionalitetsprincipen spelat en viktig roll, trots att medlemsstaternas suveränitet fortfarande är oinskränkt inom den direkta beskattningens område. Vid en konflikt mellan en medlemsstats intresse av att utnyttja sin beskattningsrätt i ett syfte som försvårar unionens mål att upprätthålla den fria inre marknaden har EGD med hjälp av

---

<sup>28</sup> Mål C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, REG 1970, s. 1125.

<sup>29</sup> Mål C-26/62, *Van Gend & Loos*, REG 1963, s. 161 och mål C-6/64, *Costa mot E. N. E. L.*, REG 1964, s. 211.

<sup>30</sup> Moëll, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, 2003, s. 298 ff.

proportionalitetsprincipen markerat var gränsen för nationella åtgärder som inskränker den fria rörligheten går.<sup>31</sup> Av det sagda framgår att det var EGD som skapade begreppet ”proportionalitet”, men en definition av proportionalitetsprincipen finns numera kodifierad även i artikel 5.3 EG, och lyder på följande sätt:

*Gemenskapen skall inte vidta någon åtgärd som går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen i detta fördrag.*

## 2.4.3 Subsidiaritetsprincipen

Subsidiaritetsprincipen i artikel 5.2 EG reglerar utövandet av befogenheter mellan medlemsstater och unionen. Unionen kan endast ingripa på de områden som inte omfattas av dess exklusiva kompetens i den omfattning som målen med den planerade insatsen inte kan nås tillräckligt väl av medlemsstaterna, men som kan nås på ett bättre sätt på unionsnivå med tanke på omfattningen eller effekterna av insatsen. Syftet med subsidiaritetsprincipen är dels att se till att beslut fattas *så nära medborgarna som möjligt*, och dels att utöva *kontroll över unionens institutioner*. Detta betyder att unionen inte bör göra intrång på medlemsstaternas behörighetsområden utan anledning. Subsidiaritetsprincipen skall således tillämpas på de områden där kompetensen mellan medlemsstaterna och unionen är delad.<sup>32</sup>

Subsidiaritetsprincipen tillhandahåller en vägledning för hur dessa befogenheter skall utövas på unionsnivå. Det är en politiskt betonad princip som innebär en svår balansgång för EG-domstolen. Den skall inte ta för lätt på prövningen men heller inte gå för långt i sin bedömning.<sup>33</sup> Därför är subsidiariteten ett dynamiskt begrepp som bör tillämpas mot bakgrund av de mål som uppställs i fördraget.<sup>34</sup>

---

<sup>31</sup> Se t.ex. p. 55 i mål C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005, s. I-10837.

<sup>32</sup> Parlamentets betänkande av den 30 januari 2004 om kommissionens rapport ”Bättre lagstiftning 2002” i enlighet med artikel 9 i protokollet om tillämpning av subsidiaritets- och proportionalitetsprincipen.

<sup>33</sup> Hettne, *Subsidiaritetsprincipen: Politisk granskning eller juridisk kontroll?*, 2003, s. 6.

<sup>34</sup> KOM (2002) 715 slutlig.



## 2.5 Den fria rörligheten

Den fria rörligheten inom unionen är tillförsäkrad med stöd av artikel 3.1 (c) EG enligt vilken alla de hinder som inskränker den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital skall avskaffas mellan medlemsstaterna. Fram till avgörandet i det banbrytande målet *Avoir fiscal* föll beskattningsrätten under medlemsstaternas exklusiva behörighet. I domen slog EGD dock fast att nationella skattebestämmelser som hindrar den fria rörligheten kan angripas med stöd i EG-fördraget, trots att harmonisering av de direkta skatterna inte har ägt rum.<sup>35</sup> Vid ett flertal tillfällen sedan dess har EGD erinrat medlemsstaterna om att de bör beakta EG-rätten vid utformning av nationella skatteregler.<sup>36</sup> Kortfattat betyder domen i målet *Avoir fiscal* att principen om fri rörlighet har *företräde* framför den nationella självbestämmanderätten.

I artikel 23 EG föreskrivs det att unionen är en *tullunion* vilket innebär att handel med varor är fria från tullar och motsvarande avgifter. Det finns däremot en gemensam tulltaxa gentemot tredje land. Med stöd i artikel 25 EG garanteras fri rörlighet för varor inom unionen genom att förbjuda tullar och motsvarande avgifter av fiskal karaktär. Bestämmelserna som tillförsäkrar fri rörlighet för personer, tjänster och kapital återfinnes i artiklarna 18 EG (personer), 39 EG (arbetstagare), 49 EG (tjänster) och 56 EG (kapital). Den fria etableringsrätten skyddas av artikel 43 EG, vilket innebär att alla unionsmedborgare har ”*rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt bilda och driva företag, [...], på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare [...]*”. I artikel 48 EG föreskrivs att bolag är jämställda med fysiska personer.

### 2.5.1 Icke-diskriminering

Diskrimineringsförbudet betyder kortfattat att gränsöverskridande förhållanden inte får utsättas för *negativ särbehandling*. Syftet med diskrimineringsförbudet är att tillförsäkra att principen om fri rörlighet inom unionen inte åsidosätts. Det allmänna förbudet mot diskriminering återfinns i artikel 12 EG, medan förbud mot tullar och avgifter finns i artiklarna 25 EG och 28 EG. Likabehandlingsprincipen finnes i artikel 90 EG.

Det skall observeras att de särskilda artiklarna om fri rörlighet går före det allmänna diskrimineringsförbudet, vilken tillämpas självständigt endast om ingen av de särskilda bestämmelserna är tillämplig.<sup>37</sup> De särskilda artiklarna har direkt effekt och kan därmed åberopas av en enskild i en nationell domstol. Det ställs dock krav på att den enskilde *de facto* har utnyttjat någon

<sup>35</sup> Mål C-270/83, *Avoir fiscal*, REG 1986, s. 273.

<sup>36</sup> Se t.ex. p. 29 i mål C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005, s. I-10837.

<sup>37</sup> Mål C-1/93, *Halliburton*, REG 1994, s. I-1137, p. 12.

av de nämnda friheterna. Det är viktigt att notera att egna medborgare inte är skyddade mot omvänd diskriminering av bestämmelserna i EG-fördraget.<sup>38</sup>

När EGD fastställer huruvida negativ särbehandling föreligger bedöms situationen utifrån *kvalitativa* omständigheter. Detta betyder att små och till och med helt obetydliga hinder kan anses otillåtna om de kommer i konflikt med EG-fördraget, och därmed anses hindra den fria rörligheten inom unionen.<sup>39</sup> EGD är uppenbarligen strikt i detta hänseende och dömer även bestämmelser som endast i vissa situationer hindrar den fria rörligheten. Fallet *AMID* tjänar som ett bra exempel på detta.<sup>40</sup> Den belgiska statens vägran att medge bolaget *AMID* skatteavdrag för de förluster som uppkommit i dess belgiska driftställe under ett tidigare räkenskapsår från de vinster som uppkommit i samma driftställe under ett senare räkenskapsår ansågs strida mot EG-rätten. Motiveringen att dessa förluster borde ha avräknats från de vinster som uppkommit i dess luxemburgska driftställe under det tidigare räkenskapsåret kunde inte godtas eftersom en sådan lagstiftning är ofördelaktig för bolag som har driftställen utanför Belgien, och utgör således ett hinder mot den etableringsfrihet som garanteras genom artikel 43 EG.

Vid bedömningen skall hänsyn inte tas till den skattskyldiges totala skattesituation utan *varje skatteregel* skall bedömas *var för sig*. Detta betyder att om den skattskyldige utsätts för negativ särbehandling är det inte möjligt att med positiv särbehandling kompensera samma skattesubjekt i något annat avseende. Detta belyses i målet *Commerzbank*.<sup>41</sup> EGD fastslog att trots att den övre gränsen för utdelningsbeskattningen för i landet ej bosatta aktieägare är lägre<sup>42</sup> än den beskattning som sker för i landet bosatta aktieägare, kan det faktumet att en aktieägare bosatt utanför rikets gränser saknar avdragsrätt för anskaffningskostnaderna för de inlösta aktierna inte accepteras eftersom de båda situationerna är *objektivt jämförbara*, och innebär således negativ särbehandling av i landet ej bosatta personer.

I vissa fall kan en nationell skatteregel dock vara tillåten, trots att den hindrar den fria rörligheten. Vid bedömningen görs en avvägning mellan önskemålet att säkerställa fri rörlighet och de syften som ligger bakom den ifrågasatta nationella regeln. En del av de så kallade *rättfärdigande grunderna* anges i EG-fördraget medan en del har vuxit fram i EGD:s praxis.

---

<sup>38</sup> Mål C-107/94, *Asscher*, REG 1996, s. I-3089, p. 32.

<sup>39</sup> Se t.ex. mål C-118/96, *Safir*, REG 1998, s. I-1897 där tvisten gällde ett belopp om 75 SEK.

<sup>40</sup> Mål C-141/99, *AMID*, REG 2000, s. I-11619.

<sup>41</sup> Mål C-330/91, *Commerzbank*, REG 1993, s. I-4017; jfr med mål C-265/04, *Bouanich*, REG 2006, s. I-000923.

<sup>42</sup> Skattesatsen är 30 % för de som är bosatta i landet och 15 % för de i landet icke-bosatta skattskyldiga personer enligt det svensk-franska avtalet för undvikande av dubbelbeskattning.

Den så kallade ”*rule of reason*”-doktrinen<sup>43</sup> ställer följande krav:

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

Det är viktigt att notera att öppet diskriminerande skatteregler aldrig kan godtas med stöd av ”*rule of reason*”-doktrinen.<sup>44</sup> Sådana skatteregler kan endast godtas av de skäl som uttryckligen anges i EG-fördraget.

---

<sup>43</sup> Den s.k. ”*rule of reason*”-doktrinen återfinns i mål C-55/94 *Gebhard*, REG 1995, s. I-4165, p. 37.

<sup>44</sup> Mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, REG 1999, s. I-2651, p. 32 och jämför med mål C-204/90, *Bachmann*, REG 1992, s. I-249 där EGD godtog dolt diskriminerande skatteregler med stöd av ”*rule of reason*”-doktrinen.

## 3 Praxis från EGD

För att kunna förstå EGD:s funktion är det nödvändigt att klargöra för dess roll. Redogörelsen är inte uttömmande eftersom den omfattar enbart frågor som rör sig om begäran om förhandsbesked och domarnas prejudicerande verkan. Bevisfrågor berörs endast i en mycket liten utsträckning.

### 3.1 Allmänt om EG-domstolens roll

För att tillförsäkra en enhetlig tolkning av EG-rätten i alla medlemsstater är det möjligt att begära *förhandsavgörande* enligt artikel 234 i EG. Förfarandet går till på det sättet att en nationell domstol får hänskjuta frågor rörande *tolkning* av bestämmelser i EG-fördraget och i andra rättsakter. Det finns en skyldighet att föra sådana tolkningsfrågor inför EGD när ett mål är anhängigt i högsta instans. Det är dock viktigt att notera att parterna i målet inte har någon möjlighet att framtvinga att en fråga hänskjuts till EGD. De kan endast yrka det och sedan är det upp till den nationella domstolen att avgöra om så skall ske.<sup>45</sup> Vad gäller den indirekta beskattningen så är det EGD som är den yttersta uttolkaren av gällande rätt. Endast i ett fall behöver förhandsavgörande inte begäras; nämligen när den nationella domstolen finner att EG-rätten är så uppenbar att tvivel om dess innehåll inte föreligger. I det fallet måste man vara säker på att EGD och alla andra nationella domstolar inom unionen skulle komma till samma slutsats.<sup>46</sup> Detta krav är dock helt absurt och skulle betyda en enorm arbetsbelastning för EGD. Av den avledningen förefaller det som om det inte ställs lika höga krav på upprätthållande av den ovannämnda *CILFIT*-doktrin som det gjordes förr i tiden.<sup>47</sup> På den direkta beskattningens område är det däremot Regeringsrätten som fortfarande har den primära praxisbildande funktionen. Trots det skall medlemsstaterna beakta EG-rätten vid utövandet av den nationella rätten.<sup>48</sup>

Trots att EGD:s avgörande är endast bindande för den domstol som begärt förhandsavgörandet följs de regelmässigt även av andra domstolar och kan därmed anses vara prejudicerande. Det är viktigt att observera att det endast är domstolar som kan begära förhandsavgörande, inte andra myndigheter som till exempel Skatteverket. Skatterättsnämnden har heller inte rätt att inhämta ett förhandsavgörande.<sup>49</sup> Trots detta är de skyldiga att tillämpa EG-rätten.<sup>50</sup>

---

<sup>45</sup> Ståhl och Persson Österman, *EG-skatterätt*, 2006, s. 29.

<sup>46</sup> Mål C-283/81, *CILFIT*, REG 1982 s. 3415.

<sup>47</sup> Ståhl och Persson Österman, *EG-skatterätt*, 2006, s. 31.

<sup>48</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005, s. I- 10837, p. 29.

<sup>49</sup> Mål C-134/97, *Victoria Film*, REG 1998, s. I-7023.

<sup>50</sup> Ståhl och Persson Österman, *EG-skatterätt*, 2006, s. 32.

Då EGD endast har behörighet att uttala sig om hur en viss EG-rättslig bestämmelse skall tolkas och om nationell rätt är förenlig med EG-rätten har den inte behörighet att med stöd av artikel 234 EG tillämpa vare sig EG-rätten eller den nationella rätten på de faktiska omständigheterna i målet. Ofta är det dock svårt att skilja mellan tolkning och tillämpning på grund av att tolkning av en rättsregel uppenbarligen inte kan ske *in abstracto*. Av den anledningen kan det ibland förefalla som om EGD har avkunnat dom i ordinär mening. Principiellt sett saknar dock EGD behörighet att med stöd av artikel 234 EG att uttala sig i frågan om en nationell bestämmelse är förenlig med EG-rätten.<sup>51</sup> På grund av att EGD inte prövar ett enskilt ärende fyller Regeringsrätten fortfarande sin funktion som en tvistelösningsdomstol mellan skattebetalare och staten. Till skillnad från EGD:s domar är Regeringsrättens domar exigibela för enskilda när det gäller en materiell skattefråga. Vidare är det viktigt att notera att EGD är *rättsskapande* på grund av att den anses ha ett rättspolitiskt mål med sin verksamhet, vilket ”vanliga domstolar” inte har.<sup>52</sup> Denna arbetsdelning mellan nationella domstolar och EGD kallas för principen om kompetensfördelning.<sup>53</sup>

Slutligen är det viktigt att uppmärksamma att vissa områden faller helt utanför EGD:s kompetens. Ett av dem är bevisning. EGD kan således aldrig uppta bevisning.<sup>54</sup>

## 3.2 Direkta skatter

Även om den direkta beskattningen inte faller under unionens kompetens skall medlemsstaterna *ta hänsyn till EG-rätten* vid utövandet av beskattningsrätten. Genom domen i målet *Avoir fiscal* slog EGD fast att nationella skatteregler inte får inskränka den fria rörligheten inom unionen.<sup>55</sup> Av den anledningen har EGD fram till det mycket omtalade målet *Marks & Spencer*<sup>56</sup> varit konsekvent och underkänt alla fall som har motiverats med behovet av att skydda en medlemsstats skattebas alternativt förhindra en förlust av skatteintäkter. Genom en samlad bedömning i *Marks & Spencer* fallet<sup>57</sup> har EGD dock ändrat sin rättspraxis genom att godkänna sådana rättfärdigande grunder som tidigare har blivit avvisade.<sup>58</sup> Den fria rörligheten har således fått ge vika för nationella intressen.

---

<sup>51</sup> Mål C-62/93, *BP Soupergaz*, REG 1995 s. I-1883.

<sup>52</sup> Alhager, *Omstruktureringar och moms*, 2002, s. 33 ff.

<sup>53</sup> Ståhl och Persson Österman, *EG-skatterätt*, 2006, s. 32.

<sup>54</sup> *Ibid*, s. 33.

<sup>55</sup> Mål C-270/83, *Avoir fiscal*, REG 1986, s. 273.

<sup>56</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005, s. I-10837.

<sup>57</sup> *Ibid*, p. 51.

<sup>58</sup> Se t.ex. mål C-136/00, *Danner*, REG 2002, s. I-8147, mål C-319/02, *Manninen*, REG 2004, s. I-07477 och mål C-279/93, *Schumacker*, REG 1995, s. I-225.

## 3.2.1 Dubbla avdrag

Territorialitetsprincipen är en allmänt godkänd rättsgrundsats inom EG-rätten som under de senaste åren har givits mer utrymme i EGD:s rättspraxis. *Futura Participations*<sup>59</sup> och *Marks & Spencer* är några av fallen där territorialitetsprincipen har tillämpats. Även i fallet *Oy AA*<sup>60</sup> diskuterar generaladvokaten Juliane Kokott principen. En kort genomgång av fallen *Marks & Spencer* och *Oy AA* anges i följande kapitel.

Både fallet *Marks & Spencer* och fallet *Oy AA* handlar om rätt till gränsöverskridande resultatutjämnning när bolag tillhörande samma koncern är etablerade i olika medlemsstater. Då de svenska,<sup>61</sup> finska och brittiska koncernbidragsreglerna påminner mycket om varandra är det befogat att redogöra för de ovannämnda fallen.

### 3.2.1.1 Rättspraxis

De faktiska omständigheterna i målet *Marks & Spencer* och *Oy AA* påminner mycket om varandra, med undantag för att i fallet *Marks & Spencer* skulle avdrag göras för koncernbidrag skickade till utländska dotterbolag, medan i fallet *Oy AA* är det fråga om ett motsatt förhållande. I fallet *Oy AA* var dotterbolaget inhemskt. Bakgrunden till fallet *Marks & Spencer* är följande. Moderbolaget *Marks & Spencer*, som är etablerat i Förenade kungariket, hade dotterbolag hemmahörande i Förenade kungariket, Frankrike, Tyskland och Belgien. År 2001 togs beslutet att bolaget skulle upphöra med all sin verksamhet i Europa på grund av ökade förluster. Bolaget i Frankrike överläts till en utomstående medan bolagen i Tyskland och Belgien likviderades. *Marks & Spencer* ansökte om att få göra koncernavdrag för de uppkomna förlusterna i dotterbolagen, men förnekades av den brittiska skattemyndigheten. Avslag för sådan gränsöverskridande förlustutjämnning motiverades med att avdrag endast kan beviljas för förluster som har uppkommit i Förenade kungariket. *Marks & Spencer* vägrade att acceptera beslutet och överklagade därför till High Court of Justice som beslutade vilandeförklara målet och bad om förhandsavgörande från EGD.

I fallet *Oy AA* är *Oy AA* dotterbolag till moderbolaget *AA Ltd.*, som är hemmahörande i England. Moderbolaget *AA Ltd.* äger *Oy AA*, som är hemmahörande i Finland, genom två mellanliggande bolag med hemvist i Nederländerna. På grund av att moderbolaget *AA Ltd.* under en längre tid redovisat förlust togs ett beslut att stödja dess verksamhet genom en överföring från *Oy AA*.

---

<sup>59</sup> Mål C-250/95, *Futura Participations*, REG 1997, s. I-02471.

<sup>60</sup> Generaladvokatens yttrande i mål C-56/05, *Oy AA*, REG 2006.

<sup>61</sup> De svenska koncernbidragsreglerna återfinns i kapitel 35 i IL.

Huvudfrågan i båda målen gällde tolkning av etableringsfriheten. Det frågades även huruvida det finns en möjlighet att kvitta vissa eller alla förluster som har uppkommit i andra medlemsstater mot den skattepliktiga vinsten i det inhemska bolaget.

EGD börjar med att slå fast att etableringsfrihet är garanterad genom artikel 43 EG som tillerkänner unionsmedborgarna ”*rätten att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätten att bilda och driva företag i andra medlemsstater på samma villkor som dem som gäller för landets egna medborgare*”.<sup>62</sup> Enligt artikel 48 EG jämföras bolag med fysiska personer. Jämväl är det viktigt att komma ihåg att etableringsfriheten utgör samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat.<sup>63</sup>

I båda fallen konstaterar EGD att ett sådant koncernavdrag som det är fråga om i målet måste ses som en skattelättnad för de berörda bolagen. Av den anledningen kan förnekande av koncernavdrag för förluster, som uppkommit i ett dotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat och som inte bedriver någon ekonomisk verksamhet i den stat där moderbolaget har sitt domicil, utgöra ett hinder för etableringsfriheten. Detta motiveras med att moderbolaget *avskräcks* från att bilda dotterbolag utanför domicillandets gränser.<sup>64</sup> Etableringsfriheten inskränks således i den mening som avses i artiklarna 43 EG och 48 EG eftersom bolag etablerade i en annan medlemsstat behandlas annorlunda än bolag som har sitt domicil i domicilstaten.<sup>65</sup>

EGD konstaterar emellertid att den skattskyldiges hemvist inom skatterätten *kan* utgöra en omständighet som rättfärdigar en negativ särbehandling av i landet icke-bosatta personer. Senare tillägger EGD dock att om negativ särbehandling tilläts ”*enbart på grund av att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat, skulle det göra artikel 43 EG innehållslös*”. Ett moderbolag vars dotterbolag är hemmahörande i en annan medlemsstat har dock inte någon beskattningsrätt med avseende på dotterbolaget på grund av den *normala behörighetsfördelningen* på området.<sup>66</sup> Enligt territorialitetsprincipen skall således endast vinst, som härrör från verksamhet i den stat där moderbolaget har sin hemvist, skall beskattas i den staten.<sup>67</sup> Vidare är det viktigt att säkerställa en *välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna* för att behålla symmetrin inom

---

<sup>62</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005, s. I-10837, p. 30, se även mål C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, REG 1999, s. I-6161, p. 35.

<sup>63</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005, s. I-10837, p. 31, se även mål C-264/96, *ICI*, REG 1998, s. I-4695, p. 21.

<sup>64</sup> Se även generaladvokatens yttrande i mål C-56/05, *Oy AA*, REG 2006, p. 25.

<sup>65</sup> *Ibid*, p. 32-34.

<sup>66</sup> *Ibid*, p. 36-37 och generaladvokatens yttrande i mål C-56/05, *Oy AA*, REG 2006, p. 52-53 och 61.

<sup>67</sup> *Ibid*, p. 39.

skattesystemen.<sup>68</sup> För att särbehandlingen kan tillåtas måste den motiveras. Tre berättigande grunder åberopades. I målet *Oy AA*, som inte är avgjort ännu, och *Bachmann* diskuterades även behovet av att behålla skattesystemets *inre sammanhang*.<sup>69</sup> EGD har emellertid godtagit denna berättigande grund endast i fallet *Bachmann*.<sup>70</sup> De berättigande grunder som åberopades i målet *Marks & Spencer* är följande.

- minskning av skatteintäkterna
- risken för att förlusterna beaktas två gånger
- risken för skatteundandragande<sup>71</sup>

Ingen av berättigande grunderna kunde godtas enskilt, de ansågs *tillsammans* utgöra ett legitimt syfte som överensstämmer med EG-fördraget, och som kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset.<sup>72</sup> EGD lade störst fokus på risken för en rubbad allokering av beskattningsrätten inom unionen och uttryckte sin oro i följande mening. "[...] *Möjligheten att överföra förluster från ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat till ett moderbolag med hemvist i den berörda medlemsstaten medför en risk att överföringen av förluster organiseras på ett sådant sätt inom koncernen att den riktas till bolag som är hemmahörande i de medlemsstater som tillämpar de högsta skattesatserna och i vilka värdet på förlusterna ur skattesynpunkt följaktligen är högst.*"<sup>73</sup> EGD slår även fast att medlemsstaterna måste kunna hindra att risken för att förlusterna beaktas två gånger.<sup>74</sup> Artiklarna 43 EG och 48 EG utgör således inte något hinder för nationella skatteregler som utesluter möjligheten för ett moderbolag med hemvist i denna medlemsstat att göra avdrag för förluster som uppkommit i dess dotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat. Det ovanstående gäller dock endast om följande krav är uppfyllda:

- A. Dotterbolaget har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess domicilstat att beakta förluster under det beskattningsår som avses med avdragsyrkandet och beträffande tidigare beskattningsår.
- B. Det finns ingen möjlighet att förlusterna skulle kunna utnyttjas av dotterbolaget självt eller av en utomstående i dotterbolagets domicilstat för framtida beskattningsår.<sup>75</sup>

---

<sup>68</sup> Symmetrin inom skatterätten betyder att vinster och förluster är två sidor av samma mynt och skall därför behandlas symmetriskt inom ramen för ett och samma skattesystem. Se punkten 43 i domen.

<sup>69</sup> Generaladvokatens yttrande i mål C-56/05, *Oy AA*, REG 2006, p. 34-36 och 44-45 och mål C-204/90, *Bachmann*, REG 1992, s. I-249, p. 21, 28 och 35.

<sup>70</sup> Se bl.a. mål C-80/94, *Wielockx*, REG 1995, s. I-2493, p. 23-24 och mål C-136/00, *Danner*, REG 2002, s. I-08147, p. 33 ff.

<sup>71</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005, s. I-10837, p. 44-49.

<sup>72</sup> *Ibid*, p. 51.

<sup>73</sup> *Ibid*, p. 49.

<sup>74</sup> *Ibid*, p. 47.

<sup>75</sup> *Ibid*, p. 59.



### 3.2.2 Avsaknad av faktisk verksamhet

Tvisten i målet *Cadbury Schweppes*<sup>76</sup> gällde huruvida etableringsfriheten bör ge vika för en allmän presumtion om skattebedrägeri när ett i landet hemmahörande bolag skaffar sig en sekundär etablering i en annan medlemsstat. Bakgrunden i målet är följande. Cadbury Schweppeskoncernen består av moderbolaget CS som har sin hemvist i Förenade kungariket med dotterbolag hemmahörande i Förenade kungariket, andra medlemsstater och tredjeländer. Två av dotterbolagen, som är etablerade på Irland (CSTS och CSTI), ägs indirekt av CS via en kedja av dotterbolag, där CSO befinner sig i toppen. Dotterbolagen CSTS och CSTI hade som sin huvudsakliga verksamhet att anskaffa kapital och i att tillhandahålla detta kapital till dotterbolagen i Cadbury Schweppeskoncernen. Vinster i dotterbolagen beskattades med en lägre beskattningsnivå i den mening som avses i CFC-lagstiftningen.<sup>77</sup> Med hänvisning till CFC-lagstiftningen krävde den brittiska skattemyndigheten CSO på utebliven bolagsskatt på vinster som CSTI hade redovisat under det aktuella räkenskapsåret. CS och CSO överklagade beslutet till en högre instans och åberopade att CFC-lagstiftningen strider mot artiklarna 43 EG, 49 EG och 56 EG. På grund av vissa oklarheter vilandeförklarades målet och följande fråga ställdes till EG-domstolen:

*”Utgör artiklarna 43 EG, 49 EG och 56 EG hinder för en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken ett bolag med hemvist i den medlemsstaten under vissa angivna omständigheter skall beskattas för vinster i ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat där beskattningsnivån är lägre?”*

För det första konstaterar EGD att det materiella tillämpningsområdet för de fördragsbestämmelser som avser etableringsfriheten omfattar nationella bestämmelser som är tillämpliga på medborgare i den berörda medlemsstaten och som innehar kapital i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat. Dessa medborgare skall dock ha ett *betydande inflytande* över detta bolags beslut och möjlighet att bestämma över bolagets verksamhet.<sup>78</sup> EGD fortfor vidare att den nämnda lagstiftningen inte får prövas självständigt med beaktande av artiklarna 49 EG och 56 EG.<sup>79</sup>

EGD slår fast i domen att EG-fördraget inte får utnyttjas på ett otillbörligt sätt för att undandra sig den nationella lagstiftningen. Gemenskapsrätten kan heller inte åberopas när det är fråga om *missbruk* eller *bedrägeri*.<sup>80</sup> Det framhålls dock att en unionsmedborgare, oavsett om denne är en fysisk eller juridisk person, får dra fördel av den förmånliga skattelagstiftning som gäller i en annan medlemsstat än den, i vilken denne medborgare har sitt

<sup>76</sup> Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, REG 2006, s. 00000.

<sup>77</sup> Bolagsskatten på Irland är endast 10 %.

<sup>78</sup> Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, REG 2006, s. 00000, p. 31.

<sup>79</sup> *Ibid*, p. 33.

<sup>80</sup> *Ibid*, p. 35.

hemvist, utan att denne fräntas sin rätt att åberopa fördragsbestämmelserna.<sup>81</sup>

Slutligen konstaterar EGD att den brittiska CFC-lagstiftningen inskränker etableringsfriheten i den mening som avses i artiklarna 43 EG och 48 EG, men den kan rättfärdigas på grund av att någon faktisk etablering inte har ägt rum. Syftet med etableringsfrihet är "[...] att möjliggöra för en medborgare i en medlemsstat att inrätta en sekundär etablering i en annan medlemsstat för att där bedriva sin verksamhet och att därigenom främja det ekonomiska och sociala utbytet inom gemenskapen på den fria yrkesutövningens område." För att etableringsfrihet överhuvudtaget kan garanteras krävs det att den skattskyldige verkligen har etablerat sig i en annan medlemsstat. Enligt EGD:s praxis är etableringsfriheten "[...] avsedd att ge medborgare i gemenskapen en möjlighet att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten och dra fördel av detta." Den skattskyldige skall med andra ord vara integrerad i värdstaten. För att kunna fastställa att etablering *de facto* har ägt rum ställs följande krav på den skattskyldige.

1. Den skattskyldige skall *faktiskt* bedriva *ekonomisk verksamhet*
2. via ett *fast driftställe* i denna stat
3. för *obestämd tid*.<sup>82</sup>

Vid bedömningen skall det av de *objektiva omständigheterna* framgå att syftet med förfarandet är att uppnå en *skattemässig fördel*. Undersökningen skall göras av en utomstående som skall ta ställning till i vilken grad CFC-bolaget existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning. För att underlätta samarbetet mellan myndigheter i olika medlemsstater kan de ta hjälp av Rådets direktiv 77/799/EEG om myndighetssamarbete<sup>83</sup>. Om man efter att undersökningen har utförts kan konstatera att det rör sig om en fiktiv etablering, och att ingen faktisk ekonomisk verksamhet bedrivs i den aktuella medlemsstaten, utgör bildandet av CFC-bolaget ett *rent konstlat upplägg*.<sup>84</sup>

Om det vid en objektiv bedömning framgår att någon reell etablering i den andra medlemsstaten inte har ägt rum i den mening som avses i EG-rätten, och om det inte bedrivs en faktisk ekonomisk verksamhet i denna stat uppfylls inte kraven på *etablering*. Är det fråga om en fiktiv etablering anses CFC-bolaget utgöra ett rent konstlat upplägg. På grund av att det i målet aktuella CFC-bolaget inte ansågs driva någon faktisk ekonomisk verksamhet strider den brittiska CFC-lagstiftningen inte mot EG-rätten.<sup>85</sup>

---

<sup>81</sup> Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, REG 2006, s. 00000, p. 36-37.

<sup>82</sup> *Ibid*, p. 53-54.

<sup>83</sup> Direktiv 77/799/EEG, *Rådets direktiv av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område*.

<sup>84</sup> Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, REG 2006, s. 00000, p. 64 och 67-68. De s.k. brevlådeföretag anses ofta utgöra rent konstlade upplägg. Se t.ex. mål C-341/04, *Eurofood IFSC*, REG 2006, s. I-0000.

<sup>85</sup> *Ibid*, p. 75.

### 3.2.3 Effektiv skattekontroll

Önskemålet att upprätthålla en *effektiv skattekontroll* är en rättfärdigande grund som principiellt har godtagits av EGD. När upprätthållandet av en effektiv skattekontroll har åberopats har EGD hänvisat till Rådets direktiv 77/799/EEG om myndighetssamarbete och därvid uppmanat medlemsstaterna att kommunicera med varandra med hjälp av direktivet.<sup>86</sup> Denna rättfärdigande grund måste kunna användas i vissa specifika fall för att rättfärdiga kontrollregler som anses hindrande för den fria rörligheten. Det är således möjligt att ställa ett visst dokumentationskrav på den skattskyldige.<sup>87</sup> Det är dock viktigt att sådana krav inte går utöver vad som är nödvändigt.<sup>88</sup> Slutligen skall man uppmärksamma att även om det är omöjligt att begära samarbete med myndigheter i stater med banksekretess kan en skatteförmån inte nekas på inkomster som erhållits i dessa stater.<sup>89</sup>

### 3.3 Indirekta skatter

De indirekta skatterna är till stora delar harmoniserade inom unionen. Det gemensamma systemet för mervärdesskatter regleras av det *sjätte mervärdesskattedirektivet*,<sup>90</sup> medan beskattning av varor som är belagda med punktskatter styrs av det så kallade *cirkulationsdirektivet*.<sup>91</sup>

De särskilda bestämmelserna för att bekämpa snedvridning av konkurrensen och skatteundandragande återfinns i avsnitt 4 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Artikel 342 bemyndigar medlemsstaterna att vidta åtgärder för att hindra skattskyldiga återförsäljare<sup>92</sup> från möjligheten att dra av mervärdesskatt som de inte är berättigade till. Vad gäller beskattning av vinstmarginalen får medlemsstater enligt artikel 343 införa särskilda åtgärder genom vilka det förskrivs att den mervärdesskatt som skall betalas inte får vara lägre än det skattebelopp som skulle betalas om vinstmarginalen motsvarade en viss procentuell andel av försäljningspriset. Den procentuella andelen av försäljningspriset skall fixeras med beaktande av de vinstmarginaler som normalt uppnås av de ekonomiska aktörerna i

<sup>86</sup> Se t.ex. mål C-136/00, *Danner*, REG 2002, s. I-08147, p. 49 ff.

<sup>87</sup> *Ibid*, p. 50.

<sup>88</sup> Se mål C-250/95, *Futura Participations*, REG 1997, s. I-2471 där bokföringskravet inte ansågs vara proportionerligt i förhållande till avdragsrätten. Se även mål C-55/98, *Vestergaard*, REG 1999, s. I-7641.

<sup>89</sup> Mål C-334/02, *Kommissionen mot Frankrike*, REG 2004, s. I-2229.

<sup>90</sup> Direktiv 2006/112/EG, *Rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt*.

<sup>91</sup> Direktiv 92/12/EEG, *Rådets direktiv av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flytning och övervakning av sådana varor*.

<sup>92</sup> Bestämmelsen syftar till återförsäljare som omfattas av någon av bestämmelserna i avsnitt 2.

den berörda sektorn. I artikel 27.1 i det gamla direktivet<sup>93</sup> hade EGD fastställt de EG-rättsliga begreppen för skatteundandragande och skatteflykt. I målet *Direct Cosmetics* slog EGD fast att medlemsstaterna inte har något handlingsutrymme vad gäller själva definitionen av begreppen. EGD gjorde även en distinktion mellan ”skatteundandragande förfarande” (*tax avoidance*) och ”skatteflykt” (*tax evasion*) genom att fastställa att ett skatteundandragande förfarande är en rent objektiv företeelse medan skatteflykt kräver ett inslag av subjektivt uppsåt.<sup>94</sup> Det EG-rättsliga regelverket för punktskatter redovisas i kapitel 3.3.2.

### 3.3.1 Mervärdesskatt

I följande kapitel redovisas EGD:s rättspraxis från de senare åren i mervärdesskatteområdet. Förfarandemissbruk i mervärdesskattehanseende handlar nästan uteslutande om avdragsyrkanden som inte stödjer sig på legitima grunder. Så är fallet även beträffande de ovannämnda målen. EGD har dock konsekvent underkänt transaktioner som ligger till grund för avdragsrätten om de innebär *förfarandemissbruk*, trots att det finns stöd för avdrag såväl i direktiven som i nationell rätt. Vid bedömningen har EGD använt sig av en utredning varigenom de aktuella transaktionerna har *omkvalificerats* för att utträna den verkliga innebörden av de ifrågakvarande transaktionerna. Den metod som har tillämpats vid bedömningen är en slags *EG-rättslig genomsyn* på skatteområdet.<sup>95</sup>

#### 3.3.1.1 Principen om förbud mot förfarandemissbruk

I och med domen i målet *Halifax*<sup>96</sup> fastställde EGD *principen om förbud mot förfarandemissbruk*. Även i målet *BUPA*<sup>97</sup> gällde frågan ekonomisk verksamhet och rättsmissbruk. Dessa frågor var dock enligt EGD inte aktuellt att diskutera på grund av att de materiella omständigheterna i målet inte var hållbara, det vill säga att avtalen som parterna hade ingått sinsemellan var för diffusa för att förskottsbetalningen skulle kunna ge upphov till skattskyldighet och avdragsrätt.<sup>98</sup>

Bakgrunden till målet *Halifax* är följande. Halifax, som är moderbolaget i koncernen, är en bank vilket betyder att de flesta av dess tjänster är undantagna från mervärdesskatt. Leeds Development, County och Property

---

<sup>93</sup> Direktiv 77/388/EEG, Rådets direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

<sup>94</sup> Förenade målen C-138 och C-139/86, *Direct Cosmetics*, REG 1988, s. 3937.

<sup>95</sup> Alhager, *Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield*, SN, 2006, s. 260.

<sup>96</sup> Mål C-255/02, *Halifax* REG 2006 s. I-01609.

<sup>97</sup> Mål C-419/02, *BUPA*, REG 2006, s. I-01685.

<sup>98</sup> *Ibid*, p. 40, 51 och 52.

är helägda dotterbolag till Halifax. Halifax uppförde callcenter för sin kommersiella verksamhet på fyra olika fastigheter och slöt därefter ett entreprenadavtal med ett oberoende byggnads- och entreprenadföretag. Kort därefter frånträdde dock detta företag avtalet och det helägda dotterbolaget County iklädde sig dess rättigheter och skyldigheter. Halifax ingick ett antal avtal även med de andra dotterbolagen beträffande de fyra olika fastigheterna. Syftet med dessa avtal var att kunna göra avdrag för ingående moms som Halifax i egenskap av bank inte egentligen var berättigad till.

Huvudfrågan i målet rörde sig om huruvida det sjätte mervärdesskattedirektivet förhindrar den skattskyldige från att göra avdrag för ingående moms när de transaktioner som ligger till grund för denna rättighet innebär förfarandemissbruk.<sup>99</sup> EGD hänvisar till sin rättspraxis och konstaterar att EG-rätten inte får missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte.<sup>100</sup> Detta betyder att EG-rätten inte kan utsträckas till att omfatta förfarandemissbruk från näringsidkarens sida.<sup>101</sup> Enligt EGD föreligger förfarandemissbruk när transaktioner som inte genomförs i samband med normala affärstransaktioner genomförs endast i syfte att erhålla förmåner som föreskrivs i EG-rätten.<sup>102</sup> Det krävs även att det *huvudsakliga syftet* med transaktionerna är att uppnå en *skattefördel som strider mot syftet med bestämmelserna*. Vid bedömningen skall man ta hänsyn till *de objektiva omständigheterna*.<sup>103</sup>

EGD slår fast att principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämplig även på momsområdet. Dessutom är några av målsättningarna i det sjätte mervärdesskattedirektivet att bekämpa skatteflykt, skatteundandragande och missbruk.<sup>104</sup>

Frågan som gällde debitering av *utgående moms* när förfarandemissbruk konstaterats hänvisades tillbaka till de nationella domstolarna. Detta motiverade EGD med att det inte finns någon bestämmelse i det sjätte mervärdesskattedirektivet som reglerar debitering av utgående moms.<sup>105</sup> Av den anledningen är det upp till medlemsstaterna att sätta upp ramar inom vilka utgående moms kan debiteras i efterhand. Detta skall dock ske inom ramen för de gränser som följer av EG-rätten.<sup>106</sup>

EGD fortfor vidare i sitt resonemang att det är viktigt att EG-rätten är förutsebar för de enskilda för att kunna tillförsäkra att *rättssäkerheten* inte urholkas. *Förutsebarhetsprincipen* skall beaktas särskilt när lagstiftningen är ekonomiskt betungande för de enskilda.<sup>107</sup> Detta betyder dock inte att den

---

<sup>99</sup> Mål C-255/02, *Halifax*, REG 2006 s. I-01609, p. 61, se även mål C-C223/03, *University of Huddersfield*, REG 2006, s. I-01751, p. 52.

<sup>100</sup> Mål C-255/02, *Halifax*, REG 2006, s. i-01609, p. 68.

<sup>101</sup> *Ibid.*, p. 69.

<sup>102</sup> *Ibid.*

<sup>103</sup> *Ibid.*, p. 88.

<sup>104</sup> *Ibid.*, p. 70-71.

<sup>105</sup> *Ibid.*, p. 87.

<sup>106</sup> *Ibid.*, p. 91.

<sup>107</sup> *Ibid.*, p. 72.

skattskyldige inte skulle ha rätt att utforma sin verksamhet på så sätt att skattebördan begränsas.<sup>108</sup> Vidare är det viktigt att upprätthålla *neutralitet* beträffande skattebördan för *all ekonomisk verksamhet*, oavsett verksamhetens syften och resultat. Det förutsätts dock att verksamheten i sig är föremål för mervärdesskatt.<sup>109</sup> Trots att dessa principer diskuterades i målet förefaller det som att domen skall tolkas på det sättet att om förfarandemissbruk kan konstateras får dessa principer stå tillbaka.<sup>110</sup>

Även *rättsföljden* av förfarandemissbruk diskuteras i målet. Förfarandet ser ut på följande sätt. Alla de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet skall omdefinieras för att man skall kunna genomskåda de egentliga förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som ligger till grund för missbruksförfarandet inte hade förelegat.<sup>111</sup>

Vad gäller *bevisning* så är det den nationella domstolens skyldighet att i enlighet med den interna rätten tillhandahålla bevisning och pröva huruvida förfarandemissbruk kan påvisas i det aktuella fallet.<sup>112</sup>

### 3.3.2 Punktskatter

De första indirekta skatterna fanns i Sverige och andra europeiska länder redan på 1600- och 1700-talen. En särskild skatt på alkohol förekom möjligtvis redan på medeltiden. Ett syfte med punktskatter är att *begränsa* eller *styra konsumtionen* av den beskattade varan. Ett annat syfte, som numera är allt mer viktigare, är att *finansiera offentliga utgifter*. Därför talas det ofta om punktskatternas *dubbla funktion*.<sup>113</sup>

Idag finns det ett gemensamt system för punktskatter inom unionen. Det finns inskrivet i Rådets direktiv 92/12/EEG<sup>114</sup> som även ofta kallas för *cirkulationsdirektivet*. I Sverige tillämpas den så kallade inregränslagen som bygger på det aktuella direktivet.<sup>115</sup> I och med Sveriges inträde i unionen ökade fusk med punktskatter. Samtidigt som gränserna öppnades ändrades även möjligheten att kontrollera varuinförsel på grund av att gränskontroller är mot principen om den inre marknaden.<sup>116</sup> Fusk uppkommer oftast genom

---

<sup>108</sup> Mål C-255/02, *Halifax* REG 2006 s. I-01609, p. 73.

<sup>109</sup> *Ibid*, p. 78 och 80.

<sup>110</sup> Alhager, *Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield*, SN, 2006, s. 262.

<sup>111</sup> Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, REG 2006, s. 00000, p. 98.

<sup>112</sup> *Ibid*, 76 och 81.

<sup>113</sup> Olsson, *Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*, 2001, s. 17 ff.

<sup>114</sup> Direktiv 92/12/EEG, *Rådets direktiv av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor*.

<sup>115</sup> Lag (2006:1510) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter.

<sup>116</sup> Moëll, *Fusk med punktskatter*, SN, 1997, s. 682 och Classon, *Förbättrade möjligheter till punktskattekontroll*, SvSkT, 1998, s. 346.

missbruk av transiteringsreglerna och direktivets bestämmelser. Syftet med dessa metoder är att undvika beskattning av de medförda varorna i det land där skattesatsen är högst.<sup>117</sup>

Tack vare principen om den fria rörligheten får varorna cirkulera fritt inom unionen utan beskattningskonsekvenser. Detta betyder att varorna är enligt artikel 6.1 under så kallad *suspension* och att betalning av skatt skjuts upp till dess varorna blir tillgängliga för konsumtion. För att säkerställa att skatten betalas skall varorna enligt artikel 18 återföljas av ett så kallat *ledsagardokument*. Enligt artikel 7.1 skall skatt tas ut i den medlemsstat där varorna förvaras, om varorna är avsedda för kommersiella ändamål. När det däremot rör sig om privatinförsel av punktskattepliktiga varor så skall de enligt artikel 8 ha förvärvats av ”enskilda individer” för ”deras eget bruk” och transporterats av ”dem själva”. Vid bedömningen huruvida det rör sig om privat bruk eller ej skall man enligt artikel 9 ta hänsyn till följande omständigheter:

- innehavarens *kommersiella status* och dennes *skäl* för att inneha dem,
- den *plats* där varorna finns eller det använda *transportsättet*,
- *alla handlingar* som hänför sig till varorna,
- *varornas beskaffenhet* och *kvantitet*.

För att belysa hur fusk med punktskatter oftast förekommer vid gränsöverskridande hantering av punktskattepliktiga varor redogörs kortfattat två av de viktigaste fallen inom punktskatteområdet, nämligen fallet *Joustra*<sup>118</sup> och *The Man in Black (MBL)*.<sup>119</sup>

### 3.3.2.1 Qui facit per alium facit per se

Fallet *Joustra* handlar om en nederländsk medborgare herr Joustra som är bosatt i Nederländerna. På grund av att han är förtjust i franska viner har han tillsammans med några andra bildat en sammanslutning, ”Cercle des amis du vin” (som i målet kallas för vinklubben). Herr Joustra beställer vin till sig själv och för de andra medlemmarna från Frankrike i klubbens namn. Transporten sköts av ett nederländskt transportföretag som sedan lagras hos herr Joustra innan det levereras till övriga medlemmarna av klubben. Herr Joustra betalar vinet och fraktkostnaderna, men han utövar inte denna verksamhet yrkesmässigt eller i vinstsyfte utan varje medlem betalar självkostnadspris för det vin han eller hon har beställt jämte respektive andel i fraktkostnaderna beräknat per flaska. När den nederländska skattemyndigheten krävde herr Joustra på utebliven punktskatt överklagade han beslutet och hävdade att vinet inte var till hans eget bruk. Huvudfrågan i fallet gällde tolkning av artiklarna 7, 8 och 9 i cirkulationsdirektivet.

<sup>117</sup> Moëll, *Fusk med punktskatter*, SN, 1997, s. 684.

<sup>118</sup> Mål C-5/05, *Joustra*, REG 2006, s. 00000.

<sup>119</sup> Mål C-269/95, *MBL*, REG 1998, s. I-01605.

Fallet *MBL* handlade däremot om distansförsäljning av cigaretter och tobak till individer hos ett bolag som heter EMU. EMU har sitt säte i Luxemburg och har ett dotterbolag kallad för The Enlightened Tobacco Co. (som i målet kallas för ETC). Dotterbolaget är specialiserat på att sälja tobaksvaror i Luxemburg. De enskilda individerna gör beställningar för eget bruk via MBL som är ett dotterbolag till ECT med säte i Förenade kungariket. MBL köper in varorna och ombesörjer importen av dem till Förenade kungariket via en privat transportör. Transporten sker i de enskilda individernas namn och för deras räkning mot betalning av en provision. När Commissioners beslagtogs vissa kvantiteter tobaksvaror väckte motparten talan mot beslutet. Även i det här fallet gällde huvudfrågan tolkning av samma artiklar som i fallet *Joustra*.

Lagstiftaren har behandlat båda fallen utifrån en uttrycklig *ad hoc*-formulering om att tredje man är inblandat i varustransporten.<sup>120</sup> För det första konstaterar EGD att det förutsätts att varorna är till för den förvärvande personens *eget bruk*. En privatperson som förvärvat varor för andra privatpersoners eget bruk omfattas således inte av tillämpningsområdet för artikel 8.<sup>121</sup> Även transporten av varorna skall skötas *personligen* av den privatperson som har förvärvat dem. Eftersom det i fallet går att verifiera huruvida innehavet är för eget bruk skiljer sig detta mål från *MBL*. Medlemsstaterna har nämligen möjlighet att vägra att tillämpa artikel 8 om missbruk misstänks.<sup>122</sup>

I fallet *MBL* åberopades även den romerska rättsgrundsatsen *qui facit per alium facit per se* vilket innebär att en person som handlar genom ombud skall behandlas på samma sätt som om han själv hade handlat. Enligt klaganden i målet utgör den en allmän princip i ett visst antal rättsordningar och skall därför tillämpas på grund av att vissa språkversioner av direktivet inte utesluter möjligheten att anlita ombud. Detta resonemang kunde inte godtas dels på grund av att det är ett civilrättsligt begrepp, och dels på grund av att EG-rättsliga begrepp i princip inte skall definieras med utgångspunkt i en eller flera nationella rättsordningar, om inte annat uttryckligen anges. I artikel 8 finns inte någon uttrycklig hänvisning till nationella rättsordningar.<sup>123</sup> Rättsföljden i båda fallen blev att artikel 8 inte kan tillämpas om varorna inte har förvärvats och transporterats av den skattskyldige själv. Inte ens den sakomständigheten att herr Joustra inte bedrev sin verksamhet i vinstsyfte påverkade utgången i målet.<sup>124</sup> Motiveringen var att ideell verksamhet konkurrerar med kommersiell verksamhet.<sup>125</sup> Slutligen konstaterade EGD att om det var möjligt att tillämpa artikel 8 när privatpersonen inte har transporterat varorna

---

<sup>120</sup> Mål C-269/95, *MBL*, REG 1998, s. I-01605, p. 32 och mål C-5/05, *Joustra*, REG 2006, s. 00000, p. 39.

<sup>121</sup> Se p. 35 i målet *Joustra*, och p. 25-26 i målet *MBL*.

<sup>122</sup> Mål C-269/95, *MBL*, REG 1998, s. I-01605, p. 38.

<sup>123</sup> *Ibid*, p. 28, 29 och 30.

<sup>124</sup> Mål C-5/05, *Joustra*, REG 2006, p. 29 och 51.

<sup>125</sup> *Ibid*, p. 51.



personligen skulle det leda till en ökad risk för bedrägerier eftersom det i denna bestämmelse inte ställs några krav rörande ledsagardokument.<sup>126</sup>

---

<sup>126</sup> Mål C-5/05, *Joustra*, REG 2006, p. 44.

# 4 Det svenska regelsystemet

## 4.1 Historik

Den första skatteflyktslagen<sup>127</sup> infördes så sent som 1980. Ända sedan införandet har den varit föremål för skarp kritik. Redan 1983 utvidgades lagens tillämpningsområde till att omfatta situationer som huvudsakligen betingas av syftet att erhålla av lagstiftaren inte avsedda skatteförmåner. Den nya lydelsen motiverades med ett konstaterande att i och med det snäva tillämpningsområdet blir det lättare för den enskilde att i varje situation avgöra om klausulen är tillämplig på ett visst använt eller planerat förfarande. Följaktligen var det viktigt att det elementära rättssäkerhetskravet inte fick ge vika för effektivitetskravet.<sup>128</sup> Den önskvärda balansen visade sig emellertid vara omöjlig att uppnå. Ett försök till att få till stånd en legaldefinition av begreppet skatteflykt gjordes i samband med att regeringen hade tillsatt en särskild utredare med uppdrag att se över den dåvarande lagstiftningen. Utredningen antog namnet Skatteflyktsutredningen.<sup>129</sup> Trots remissbehandling föranledde den inga lagstiftningsåtgärder. Kritiken mot den dåvarande skatteflyktslagen fortsatte att öka och situationen blev till slut ohållbar vilket ledde till att lagen upphävdes 1992. Några år senare uttalade den nya regeringen att de skäl som anförts till grund för avskaffandet inte var välgrundade och att inga negativa effekter av lagen kunnat påvisas. Tvärtemot ansågs lagen ha en väsentlig preventiv funktion i bekämpandet av skatteflykt. Med den ovannämnda motiveringen återinfördes lagen år 1995.<sup>130</sup> Sedan dess har den ändrats två gånger.<sup>131</sup> Den nuvarande lagen<sup>132</sup> trädde i kraft den 1 januari 2004.

---

<sup>127</sup> Lagen (1980:865) mot skatteflykt.

<sup>128</sup> SkU 1982/83:20 s. 11.

<sup>129</sup> SOU 1989:81.

<sup>130</sup> Lagen (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>131</sup> Den första lagändringen d.v.s. lagen (1997:777) mot skatteflykt trädde i kraft den 1 januari 1998.

<sup>132</sup> Lagen (2003:7149) mot skatteflykt.

## 4.2 Allmänt om skatteflyktslagen

Enligt 1 § gäller skatteflyktslagen i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt. Indirekta skatter faller således *utanför* skatteflyktslagens tillämpningsområde. Någon utvidgning av lagens tillämpningsområde torde inte vara aktuellt. Detta har motiverats med att möjligheten att begära ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden endast gäller direkta skatter.<sup>133</sup> Då denna möjlighet förstärker den enskildes rättssäkerhet i och med att graden av förutsebarhet ökar har uteslutande av indirekta skatter ansetts godtagbart.<sup>134</sup>

För att bekämpa skatteflykt kan man med stöd i skatteflyktslagen underkänna en transaktion som skulle leda till otillfredsställande resultat i skatterättsligt hänseende. Enligt 4 § får Länsrätten tillämpa skatteflyktslagen först efter yttrande från Skatteverket. Skatteflyktslagen kan således tillämpas endast om det inte går att angripa förfarandet med stöd av normala skatterättsliga tolkningsprinciper<sup>135</sup>.

Vid bedömningen skall undersökas huruvida det förfarande som den skattskyldige har valt utgör en *onödig omväg* i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet. Kan man med säkerhet konstatera att så är fallet skall transaktionen enligt 3 § underkännas, och taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige valt det närmast till hands liggande förfarandet. Sakomständigheterna skall således *tolkas om*. Detta förfarande innebär att man blir tvungen att tillämpa skattebestämmelser analogt, vilket kan ifrågasättas utifrån legalitetsprincipen.<sup>136</sup>

### 4.2.1 Generalparagrafen

Generalparagrafen återfinns i 2 § i skatteflyktslagen. Den subjektiva sidan representeras av huvudsaklighetsrequisitet, medan de objektiva förutsättningarna innebär att det föreligger en skatteförmån, och att en taxering på grundval av förfarandet strider mot lagstiftningens grunder<sup>137</sup>.

---

<sup>133</sup> Prop. 1996/97:170 s. 46 ff.

<sup>134</sup> Alhager, *Omstruktureringar och moms*, 2002, s. 193.

<sup>135</sup> Bergström, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN, 1991, s. 403; *Rättshandlingarnas verkliga innebörd – en kommentar till RÅ 2004 ref. 27*, SN, 2004, s. 774.

<sup>136</sup> Alhager, *Omstruktureringar och moms*, 2002, s. 193.

<sup>137</sup> Hultqvist, *Skatteflyktslagen – Vara eller icke vara? Det borde ha varit frågan!*, SN, 1995, s. 580.

Rättshandlingen (eller rättshandlingarna) skall bortses om följande villkor är uppfyllda.

1. Rättshandlingen ingår ensam eller tillsammans med annan rättshandling i ett förfarande som *medför en väsentlig skatteförmån* för den skattskyldige.
2. Den skattskyldige har *direkt* eller *indirekt medverkat* i rättshandlingen eller rättshandlingarna.
3. Skatteförmånen kan antas med hänsyn till omständigheterna ha utgjort *det övervägande skälet* för förfarandet.
4. Taxeringen skulle på grundval av förfarandet *strida mot lagstiftningens syfte* som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Vid bedömningen skall man särskilt beakta punkten 3. Detta betyder att om det vid en objektiv betraktelse är uppenbart att syftet med transaktionen var att uppnå en väsentlig skattefördel kan transaktionen betecknas som skatteflykt, trots att de andra skälen inte är lika starka. Med andra ord betyder detta att den skattskyldiges avsikt med transaktionen ("det övervägande skälet") väger tyngre än alla andra skäl tillsammans.<sup>138</sup> Vad gäller identitetskravet i punkten 2 räcker det "[...] att den skattskyldige har erhållit förmånen genom en ställföreträdarens medverkan eller att den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande på den person som medverkat i rättshandlingen." Sådan indirekt medverkan är särskilt vanligt vid transaktioner via familjemedlemmar.<sup>139</sup>

## 4.3 Andra metoder att angripa skatteflykt

Det faktumet att skatteflyktslagen har tillämpats i mycket liten utsträckning i taxeringsprocessen beror på att lagstiftaren inte har lyckats utforma en lagstiftning som täcker *alla* tänkbara skatteflyktssituationer. Därför är det viktigt att lagstiftningen kan kompletteras med hjälp av andra metoder. Skatteflykt kan angripas antingen med i praxis utvecklade *tolkningsmetoder* eller med *speciella*<sup>140</sup> eller *allmänna skatteflyktsklausuler*. Vidare finns det möjligheter för lagstiftaren att *hålla skattetrycket inom ramen för vad som är internationellt gångbart*. Därmed blir frestelsen också mindre lockande.<sup>141</sup> Det finns naturligtvis även möjlighet att *vidga* det svenska beskattningsanspråket.<sup>142</sup> Ett sätt att bekämpa skatteflykt är att *påskynda*

<sup>138</sup> Prop. 1996/97:170 s. 44, SkU 1982/83:20 s. 13.

<sup>139</sup> Ibid, s. 41.

<sup>140</sup> Ett exempel på en speciell skatteflyktsklausul finns i IL 3 kap. 7 § 2 st.

<sup>141</sup> Bergström, *Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt*, SN, 1992, s. 397.

<sup>142</sup> Mutén, *Varför är internationell skatteplanering och skatteflykt populärare nu än förr?*, SN, 1997, s. 646 ff.

*skatteharmoniseringen* inom EU genom att införa lägsta nivåer för skattesatser.<sup>143</sup>

Tidigare fäste man större vikt vid själva ordalydelsen i lagtexten<sup>144</sup> medan man i dagsläget lägger ner större vikt vid att klarlägga *lagstiftningens allmänna syfte*.<sup>145</sup>

Vad gäller lagtolkning *ex analogi* har Regeringsrätten tagit en bestämd ståndpunkt och förklarat att rättssäkerhetsskäl talar emot analogislut till den skattskyldiges nackdel.<sup>146</sup> Även reducerande och extensiv lagtolkning till den skattskyldiges nackdel är förbjudet.<sup>147</sup>

En metod som används flitigt är att se igenom de ifrågavarande transaktionerna och bedöma dem efter deras *verkliga innebörd*. Detta sker på det sättet att domstolen prövar ärendet efter ett yrkande från Skatteverket. För att kunna angripa de avtal som transaktionen bygger på med hjälp av genomsyn krävs det att avtalen är giltiga i civilrättsligt hänseende. Om det vid genomsynen framkommer att den verkliga innebörden med förfarandet är en annan än den som förfarandet ger sken av kan förfarandet underkännas.<sup>148</sup> Det är viktigt att observera att det inte finns någon särskild skatterättslig genomsynsprincip. Därför bör missbruk av civilrättsliga rättsfigurer i första hand lösas genom lagstiftning eller genom att tillämpa skatteflyktslagen<sup>149</sup>. När det gäller en kedjetransaktion så är det möjligt att fastställa den skatterättsliga innebörden genom att granska den serien av civilrättsliga transaktioner som transaktionerna bygger på.<sup>150</sup>

---

<sup>143</sup> Tjernberg, *Rättfärdigande av hindrande skatteregler mo bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel*, SN, 2003, s. 245 ff.

<sup>144</sup> Se bl.a. RÅ 1998 ref. 27, RÅ 1997 ref. 54, RÅ 2000 ref. 59 och RÅ 2001 ref. 5.

<sup>145</sup> Se bl.a. RÅ 2002 ref. 21, RÅ 2002 ref. 15 och RÅ 2000 ref. 21.

<sup>146</sup> RÅ 1999 ref. 49.

<sup>147</sup> Bergström, *Förutsebarhet*, 1987, s. 15.

<sup>148</sup> Alhager, *Omstruktureringar och moms*, 2002, s. 194.

<sup>149</sup> Bergström, *Regeringsrättens tolkningsprinciper – ännu än gång*, SN, 2003, s. 646, se även RegR:s resonemang i det s.k. *Nordbäcksmålet*.

<sup>150</sup> RÅ 1994 ref. 56, se även RÅ 2004 ref. 27; för vidare läsning se även Bergström, *Rättsliga handlingars verkliga innebörd – en kommentar till RÅ 2004 ref. 27*, SN, 2004 och Hultqvist: *Skatteundvikande förfarande och skatteflykt*, SvSkT, 2005, s. 305 ff.

## 4.4 Bevisfrågor

För att misstänkt skatteflykt skall kunna betecknas som skatteflykt måste skatteförmänen efter *en objektiv bedömning av samtliga omständigheter* utgöra det övervägande skälet för förfarandet. Trots att rekvisitet innehåller ett subjektivt moment skall den skattskyldiges avsikter bedömas efter *yttra omständigheter*.<sup>151</sup>

Enligt 3 kap. 1 § TL är det skattemyndighetens skyldighet att se till att ärendena blir tillräckligt utredda. De flesta förfarandereglerna för taxeringsmål återfinnes i FPL. I övrigt gäller de vanliga processrättsliga principerna. Principen om den fria bevisprövningen som finns i kap. 35 1 § RB skall tillämpas *ex analogi* i förvaltningsprocessen. Detta betyder att domstolen skall göra en noggrann prövning av allt som förekommit i ärendet och avgöra vilket bevisvärde var och ett av bevismedlen har.<sup>152</sup>

Även *principen om det bästa bevismaterialet* tillämpas i taxeringsmål. Detta betyder att det bevismedel som medför den säkraste bevisningen skall användas om en och samma kunskapskälla kan utnyttjas på flera olika sätt. Ett sämre bevismedel får dock användas om något bättre inte finns till handa. Det viktiga är att försöka göra bevisedjan så kort som möjligt eftersom bevisningen för kedjans slutled blir säkrare ju färre led den innehåller.<sup>153</sup>

Trots att det är skattemyndigheten som i enlighet med officialprincipen har det yttersta ansvaret för utredningen ankommer det i stor utsträckning på parterna att anskaffa bevisning. Ett exempel på en sådan omvänd bevisbörda är den så kallade femårsregeln i 3 kap. 7 § IL. Flyttar den skattskyldige ut ur Sverige skall han under fem års tid visa att han inte haft väsentlig anknytning till landet. Gör han inte det anses han alltjämt bosatt i riket. Därefter åläggs bevisbördan på skattemyndigheten. Det aktuella lagrummet har motiverats med att det är den skattskyldige som har *lättast tillgång* till bevismedel under de första fem åren. Den grundläggande principen att bevisning skall tillhandahållas av den part som har den lättast tillgänglig tillämpas således även i en taxeringsprocess. I praktiken innebär denna fördelningsregel vanligtvis att skattemyndigheten har bevisbördan beträffande intäktssidan medan den skattskyldige har bevisbördan beträffande avdragssidan.<sup>154</sup>

Bevisprövningen i ett taxeringsmål grundar sig nästan uteslutande på skriftliga bevis. Till skillnad från 35 kap. 14 § i RB innehåller FPL inte något förbud mot skriftliga vittnesattester. Det viktigaste bevismedlet i en taxeringsprocess är den skattskyldiges *självdeklaration*. Då den har lämnats

---

<sup>151</sup> Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2003, s. 601.

<sup>152</sup> FPL 30 §, Leidhammar, *Bevisprövning i taxeringsmål*, 1995, s. 41.

<sup>153</sup> Ekelöf och Boman, *Rättegång IV*, 1992, s. 27 ff.

<sup>154</sup> Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2003, s. 631.

under straffansvar har den ett särskilt bevisvärde, ifall den inte brister i formalia. Ibland sägs det att det finns en presumtion om deklarationens riktighet. Detta påverkar bevisbördans fördelning på det sättet att, om denna presumtion visar sig vara felaktig fördelas bevisbördan efter allmänna principer.<sup>155</sup>

*Bokföringen* är ett annat bevismedel som tillmäts ett betydande bevisvärde. Om skattemyndigheten misstänker att en kvalificerad bokföring, det vill säga en bokföring upprättad av en auktoriserad revisor enligt god redovisningssed, är felaktig måste starka skäl anföras. Innehåller bokföringen uppenbara felaktigheter skall den skattskyldige lämna en trovärdig förklaring härtill. Bokföringens bevisvärde är således inte obegränsat.<sup>156</sup>

Vilket *bevisvärde* ett visst bevismedel tillmäts avgörs från fall till fall. Det finns inte något krav på full bevisning utan det räcker med att uppgifterna vid en objektiv bedömning framstår som *sannolika*.<sup>157</sup> Beviskravet är dock något högre när ett avdrag yrkas för en kostnad som är onormal inom den verksamhet som den skattskyldige bedriver. Vidare ställs det större krav på bevisningen om den skattskyldige har åsidosatt sin anteckningsskyldighet. Det är värt att notera att det är möjligt att även sänka beviskravet för den skattskyldige.<sup>158</sup> Av någon anledning verkar det råda en allmänt spridd uppfattning hos skattemyndigheten att det krävs ett slags total bevisning när det gäller misstänkt skatteflykt i de så kallade skatteparadiserna. Faktumet att djupare utredningar i många fall inte har inletts tyder på att tjänstemännen verkar vara avskräckta från att hämta upplysningar angående affärer där skatteparadis är inblandade. Därför behövs offensivare processer från skattemyndighetens sida.<sup>159</sup>

Beträffande bevisvärdering skall *tilltrosparagraferna* i 50 kap. 23 §, 51 kap. 23 och 55 kap. 14 RB tillämpas *ex analogi* i ett taxeringsmål. Detta innebär att överrätt (RegR) inte får frångå den bevisvärdering som underrätt (LR eller KR) utfört utan att först på nytt ha upptagit bevisningen. I praktiken aktualiseras en tillämpning av *tilltrosparagraferna* i ett taxeringsmål endast ifall muntlig förhandling har ägt rum.<sup>160</sup>

---

<sup>155</sup> Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2003, s. 630.

<sup>156</sup> Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2003, s. 630.

<sup>157</sup> Ibid, s. 631.

<sup>158</sup> Ibid.

<sup>159</sup> Hämtat från

<http://www.skatteverket.se/skatter/internationellt/infoutland200002.4.18e1b10334ebe8bc80003573.html>.

<sup>160</sup> Leidhammar, *Bevisprövning i taxeringsmål*, 1995, s. 47.

# 5 Analys

## 5.1 Inledande diskussion

Likt Gandhi anser jag att det inte finns någon majoritetens lag i samvetsfrågor. Då var och en har sina egna normer som man lever efter kan samma handling i en persons ögon vara förkastlig medan den enligt någon annan är godtagbar. Utöver dessa två förhållningssätt finns det en *gemensam ståndpunkt* som representeras av dem som innehar makten i samhället. I en demokrati, som i Sverige representeras folkets åsikter och värderingar av de folkvalda, det vill säga riksdagen.<sup>161</sup> Förenklat kan man säga att de gemensamma etiska värderingarna i samhället uttrycker sig i form av lagar och förordningar. Det är således statsmakten som har ansvar för det gemensamma bästa (*bonus commune*).<sup>162</sup> Är det då acceptabelt att vissa ägnar sig åt civil olydnad när de upplever att en lag är orättvis och orimlig? Enligt min mening kan civil olydnad aldrig accepteras i ett demokratiskt samhälle. Vore det tillåtet skulle det vara meningslöst att stifta lag eftersom *de lege lata* baseras på våra gemensamma värderingar.

För att klargöra kopplingen mellan Gandhis berömda uttalande och skatterätt vill jag presentera mitt eget synsätt på skatterätt. Enligt min mening kan skatterätt granskas ur olika perspektiv. Den främsta tudelningen består av ett *icke-kommersiellt* och ett *kommersiellt* förhållningssätt. Med detta menar jag att skatterätt kan antingen ses som någonting som gagnar hela samhället i stort eller någonting som de enskilda (företagen) endast kan dra nytta av. Det första synsättet är således präglad av ett slags *kollektivt* tänkande, medan det andra enbart tar sikte på de *enskildas* (företagens) välmående. Trots att med kommersiell verksamhet traditionellt avses verksamhet som omsätter pengar och vars syfte är att ge intäkter, kan även vissa skatterättsliga transaktioner betraktas som kommersiell verksamhet, om syftet med verksamheten är att minska skattebördan eller att helt undkomma skattskyldighet. Visserligen är skatternas uppgift att finansiera offentliga utgifter men de kan även fungera som ett konkurrensmedel medlemsstaterna emellan. Skatteflykt anser jag är ett typexempel på ett individualistiskt och kommersiellt tänkande på grund av att den som ägnar sig åt skatteflykt ofta har som sitt främsta syfte att öka tillgångarna genom att minimera utgifterna (av vilka skatterna är en del av).

---

<sup>161</sup> I ett odemokratiskt land är det gemensamma förhållningssättet dock skevt på grund av att de som innehar makten inte är folkvalda och kan därför inte heller ses som representanter för folket och dess åsikter.

<sup>162</sup> Aristoteles: *Politiken*.



## 5.2 Nullum tributum sine lege

Enligt 8 kap. 3 § RF skall skatt endast uttas i enlighet med lag. Den aktuella bestämmelsen ger uttryck för en av de viktigaste rättsprinciperna, *legalitetsprincipen*. Det är en *absolut* princip som alltid skall beaktas och som inte får åsidosättas.<sup>163</sup>

Enligt Bergström existerar legalitetsprincipen på både lagstiftarnivå och rättstillämparnivå. På båda nivåerna innebär legalitetsprincipen att lagen måste vara tillräckligt begriplig och därmed *förutsebar*. Legalitetsprincipen på lagstiftarnivå innebär att ingrepp endast får ske med stöd i lagen. Det råder således en kompetensfördelning mellan lagstiftare och rättstillämpare. Därför är det förbjudet för de rättstillämpande myndigheterna att gå in och rätta till brister i lagstiftningen genom extensiv, analog eller reducerande tolkning. Även retroaktiv tillämpning av skattelag till nackdel för den skattskyldige är förbjudet.<sup>164</sup> Med andra ord är det strikt förbjudet att utan lagstiftaren skapa betungande regler för den skattskyldige.<sup>165</sup> Detta betyder att Skatteverket är skyldigt att följa den gällande rätten.

Beträffande gynnande regler är rättsläget emellertid oklart. Enligt Ståhl och Persson Österman får rättstillämparen heller inte tolka lagen till den skattskyldiges fördel. De baserar sitt resonemang på objektivitetsprincipen i svensk rätt. I boken *EG-skatterätt* hänvisar de till fallet *Kolpinghuis Nijmegen*.<sup>166</sup> Trots att fallet gällde straffrätt anser de att samma princip är möjligt att applicera även på skatterätt.<sup>167</sup> Likt Hultqvist delar jag inte deras åsikt på grund av att skatteregler är *kvalifikationsnormer* till skillnad från handlingsnormer som bestämmelserna i straffrätten är.<sup>168</sup> En kvalifikationsnorm innebär att de olika val som den skattskyldige gör leder till i olika skattemässiga resultat. Trots att det rör sig om påtvingad myndighetsutövning och att bestämmelserna är fakultativa kan skatteregler inte jämföras med straffrättsliga regler eftersom den skattskyldige har möjlighet att välja mellan ett antal handlingsalternativ, medan den enskilde i straffrättsligt hänseende endast har två olika handlingsalternativ; att utföra en viss handling eller att låta bli.

Vidare blir det problematiskt ur rättssäkerhetsperspektiv om utgången i ett taxeringsmål baseras på de civilrättsliga förhållandena i målet. Hultqvist menar att om civilrättsliga förhållanden och rättshandlingar läggs till grund för de skatterättsliga konsekvenserna blir civilrätten prejudiciell i förhållande till beskattningen.<sup>169</sup> Av den anledningen har jag svårt att förstå EGD:s bedömning i målet *Halifax* där de uppmanar medlemsstaterna till att omkvalificera de transaktioner som ligger till grund för

---

<sup>163</sup> Hultqvist, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSkT, 2005, s. 302.

<sup>164</sup> RF 2:10 st. 2.

<sup>165</sup> Bergström, *Förutsebarhet*, 1987, s. 15.

<sup>166</sup> Mål C-80/86, *Kolpinghuis Nijmegen*, REG 1987, s. 00213

<sup>167</sup> Ståhl och Persson Österman, *EG-skatterätt*, andra upplagan, 2006, s. 38 ff.

<sup>168</sup> Hultqvist, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSkT 5/2005, s. 302.

<sup>169</sup> *Ibid.*

missbruksförfarandet för att utröna den verkliga innebörden av transaktionerna. Enligt min mening innebär ett dylikt förfarande bristande förutsebarhet för den skattskyldige. För att behålla förutsebarheten är det nödvändigt att de två olika rättsdisciplinerna förblir autonoma.

Enligt Möller borde även den skattskyldiges avsikt vägas in i bedömningen.<sup>170</sup> Återigen vill jag hänvisa till Hultqvists teori om skatteregler som kvalifikationsnormer. Trots att skatterätt och straffrätt innehåller vissa likheter skall de två rättsdisciplinerna inte jämföras med varandra. Det är viktigt att framhålla att begreppet *dolus* inte existerar i skatterätten. Dessutom skulle invägning av den skattskyldiges avsikt i bedömningen strida mot legalitetsprincipen, om det inte uttryckligen framgick av lagtexten. EGD har slagit fast i sin praxis att en skyldighet för skattemyndigheten att genomföra undersökningar för att utröna den skattskyldiga personen avsikt skulle strida mot det gemensamma mervärdesskattesystemets syften att säkerställa rättssäkerheten.<sup>171</sup> Följaktligen måste allt det som inte uttryckligen är förbjudet vara tillåtet. Detta stöds av rättsprincipen *nullum tributum sine lege*.

## 5.3 Förhållandet mellan nationell rätt och EG-rätt

Trots att beskattningsrätten inte faller under unionens befogenheter har EGD underkänt nationella skattebestämmelser som har ansetts hindrande för den fria rörligheten. Pelin menar att unionen har överträtt sina befogenheter när den underkänner nationella skattebestämmelser eftersom medlemsstaterna är *suveräna* i beskattningshänseende.<sup>172</sup> Oavsett den exklusiva beskattningsrätten har medlemsstaterna, i och med att de har anslutit sig till fördraget, *överlåtit* vissa av sina suveräna rättigheter till unionen, och om en nationell bestämmelse är i strid med en EG-rättslig bestämmelse som har stipulerats i överenskommelse med de rättigheter som har tilldelats unionen, skall EG-rätten ges *företräde*. Denna supremati upprätthålls av lojalitetsprincipen enligt vilken medlemsstaterna skall uppvisa lojalitet mot EG-rätten. Enligt min mening kränker inte denna normhierarki medlemsstaternas suveränitet eftersom medlemsstaterna har *frivilligt* givit sitt godkännande till denna normgivningsmakt. Dessutom är principen om fri rörlighet och icke-diskriminering *lex superior*, och skall således ges företräde.

Beträffande möjligheten att begära förhandsavgörande anser jag att även nationella myndigheter (Skatterättsnämnden) borde ha rätt att begära förhandsavgörande från EGD eftersom de är skyldiga att tillämpa EG-rätten.

---

<sup>170</sup> Möller, *Regeringsrätten och den "verkliga innebörden"*, SvSkT, 1995, s. 147.

<sup>171</sup> Se p. 49 i mål C-223/03, *University of Huddersfield*, REG 2006, s. I-01751 och p. 24 i mål C-4/94, *BLP Group*, REG 1995, s. I-983.

<sup>172</sup> Pelin, *EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet*, SN, 2004, s. 509.

Idag är rättsprocessen alldeles för komplicerad och lång på grund av att det endast är domstolar som kan inhämta ett förhandsavgörande. För den skattskyldige innebär det ofta en lång väntetid vilket inte är godtagbart från rättssäkerhetsperspektiv.

## 5.4 Gränsöverskridande resultatutjämnning

Utgången i målet *Marks & Spencer* visar på att nationell lagstiftning som inte tillåter gränsöverskridande resultatutjämnning inte strider mot EG-rätten förutsatt att vissa villkor är uppfyllda. Förfarandemissbruk anses enligt EGD föreligga i fall där förluster förs över till ett bolag som är hemmahörande i en medlemsstat där skattesatsen är hög, medan vinster förs över till ett bolag som är hemmahörande i en medlemsstat där skattesatsen är låg. Sådan gränsöverskridande resultatutjämnning är inte tillåtet.<sup>173</sup> Inom EG-rätten är det oklart huruvida det har någon betydelse i bedömningen om avdrag som yrkas för koncernbidrag är skickat till ett utländskt dotterbolag eller moderbolag. I den svenska regleringen görs ingen skillnad mellan situationerna.<sup>174</sup> Domen i *Marks & Spencer* är historisk på grund av att det är första gången i EGD:s praxis som skatteundandragande har ansetts som en rättmätig berättigandegrund. Risken för skatteundandragande kunde inte ensam rättfärdiga de diskriminerande bestämmelserna, men *tillsammans* med de två andra rättfärdigandegrunderna ansågs de utgöra tillräckligt starka skäl för att principen om fri rörlighet kunde sättas åt sidan.<sup>175</sup> Skälet till varför EGD kom till en sådan slutsats beror troligtvis på att den inte ville godkänna risken för skatteundandragande som en *enda* legitim rättfärdigandegrund. Det krävs således mycket starka skäl för att principen om fri rörlighet skall ge vika för nationella intressen. Bevis på detta är EGD:s följande yttrande. Om negativ särbehandling tilläts "[...] enbart på grund av att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat, skulle det göra artikel 43 EG innehållslös".<sup>176</sup>

I domen lägger EGD mest fokus på territorialitetsprincipen och framhåller vikten av att behålla medlemsstaternas suveränitet. Endast den vinst som härrör från den stat där moderbolaget har sitt säte skall beskattas i den staten. Ett moderbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat har ingen rätt att beskatta sina utländska dotterbolag. EGD utvecklar sitt resonemang genom att konstatera att det är viktigt att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna för att behålla symmetrin inom skattesystemen.<sup>177</sup> Detta är enligt min uppfattning bara ett annat uttryck för territorialitetsprincipen. Syftet med resonemanget

---

<sup>173</sup> Se kapitel 3.2.1.1.

<sup>174</sup> Johansson, *Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 september 2006 – Gränsöverskridande resultatutjämnning och dess förenlighet med EG-fördraget*, SN, 2007, s. 232.

<sup>175</sup> Ibid.

<sup>176</sup> Se p. 37 i målet *Marks & Spencer*.

<sup>177</sup> Se kapitel 3.2.1.1.

är detsamma. Enligt min uppfattning finns det även en möjlighet att EGD har inkluderat den inte sällan återopade berättigande grunden ”skattesystemets inre sammanhang” i domen genom att välja ett annat uttrycks sätt.

## 5.5 Begreppet förfarandemissbruk

Enligt Vanistendael har EGD genom fallen *Halifax* och *Cadbury Schweppes* slagit fast ett enhetligt begrepp för förfarandemissbruk som är tillämplig i alla beskattningsfrågor, det vill säga såväl direkta skatter som indirekta skatter. Det är de första fall där skatteflykt och förfarandemissbruk har återopats utifrån missbruk av EG-rätten. Han hävdar även att den nya EG-rättsliga doktrinen *skyddar* de nationella skattesystemen även om begreppet förfarandemissbruk är ”europeiserat” och syftar till att göra den gemensamma marknaden, istället för den nationella mer effektiv.<sup>178</sup> Jag instämmer i hans resonemang. Då det råder fri rörlighet inom den gemensamma marknaden är det oerhört viktigt för den enskildes rättssäkerhet att det finns ett enhetligt begrepp för förfarandemissbruk inom unionen, dels för att öka förutsebarheten för den enskilde, dels för att värna om medlemsstaternas sammanlagda skattebaser.<sup>179</sup> Även Tjernberg är av den åsikten att det ur ett EG-rättsligt perspektiv är viktigare att värna om medlemsstaternas sammanlagda skattebaser snarare än de enskilda staternas underlag.<sup>180</sup>

Vad gäller rekvisitet ”det huvudsakliga syftet” i målet *Halifax* anser Vanistendael att EGD är tvetydig i sin argumentation. Det förefaller som om EGD ibland antyder att det krävs att ”det huvudsakliga syftet” med transaktionen är att uppnå en skatteförmån, medan det ibland räcker att syftet att uppnå en skatteförmån är ”det enda syftet” med transaktionen.<sup>181</sup> I fall det finns andra skäl måste de kunna visas. I *Halifax* fastställde EGD att det är den nationella domstolen som skall avgöra huruvida skatteskalet är det huvudsakliga skälet till transaktionen, medan den i *Cadbury Schweppes* slog fast att, om det kan konstateras att reell ekonomisk integration som garanteras av de grundläggande friheterna föreligger kan förfarandemissbruk inte föreligga.<sup>182</sup> Skatteskal är således legitima skäl.<sup>183</sup> Att utnyttja en annan medlemsstats förmånligare skattesystem kan därför inte *i sig* utgöra förfarandemissbruk.<sup>184</sup> I annat fall skulle rätten till fri

<sup>178</sup> Vanistendael, *Halifax and Cadbury Schweppes: One Single European Theory of Abuse in Tax Law?*, EC Tax Review 2006, s. 192 och 194.

<sup>179</sup> Se p. 72 i målet *Halifax*.

<sup>180</sup> Tjernberg, *Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel*, SN, 2003, s. 245 ff.

<sup>181</sup> Vanistendael, *Halifax and Cadbury Schweppes: One Single European Theory of Abuse in Tax Law?*, EC Tax Review 2006, s. 193.

<sup>182</sup> *Ibid.*, s. 195.

<sup>183</sup> Se generaladvokatens yttrande i målet *Halifax*, p. 85.

<sup>184</sup> Vanther och Werlauff, *Tax Motives Are Legal Motives – The Borderline between the Use and Abuse of the Freedom of Establishment with Reference to the Cadbury Schweppes*

rörlighet förlora sin mening. Enligt min mening är det svårt att avgöra vad som menas med rekvisitet ”det huvudsakliga syftet”. Vad är det som krävs för att ett förfarande som betingas av skatteskäl skall vara ”det huvudsakliga syftet”? I det avseendet är rättsläget oklart. Generaladvokaten Poiars Maduro anser att rättssäkerheten blir hotad om bedömningsfrågan lämnas till skattemyndigheten.<sup>185</sup> Återigen vill jag hänvisa till Bergström och framhålla vikten av att behålla kompetensfördelningen mellan rättstillämparen och lagstiftaren.<sup>186</sup>

I *Cadbury Schweppes* slog EGD fast att det i en annan medlemsstat etablerade företaget skall driva faktisk ekonomisk verksamhet i värdstaten för att kunna hävda sin rätt till fri rörlighet. En fiktiv etablering i form av en brevlåda kan enligt EGD inte utgöra faktisk verksamhet. De villkor som EGD uppställer är enligt min mening inte tillfredsställande eftersom många företag existerar idag enbart virtuellt.<sup>187</sup> Exempelvis kan investmentföretag och holdingbolag drivas utan fysisk närvaro. I många fall behövs ingen lokal och ingen annan utrustning än en dator och en telefon.

## 5.6 Missbruk av direktiv 92/12/EEG

Kortfattat anses missbruk av det så kallade cirkulationsdirektivet föreligga i fall där agent har anlåtats. Detta innebär att de punktskattepliktiga varorna skall förvärfvas av den skattskyldige själv för dennes eget bruk. Även transporten skall ombesörjas personligen av den skattskyldige. I målet *MBL* slog EGD fast att medlemsstaterna har rätt att vägra tillämpa artikel 8 om missbruk misstänks.<sup>188</sup> Enligt min uppfattning är EGD väldigt strikt i sin tolkning av EG-rätten. Generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer konstaterar i sitt yttrande i målet *MBL* att det är rimligt att ställa vissa krav på den skattskyldige för att han skall kunna dra nytta av skattebestämmelser i den medlemsstaten där inköpet äger rum.<sup>189</sup> Enligt min uppfattning är det viktigt att hålla isär kommersiellt och privat bruk. I annat fall riskerar direktivet att förlora sin betydelse. Vidare skulle anlåtande av en agent enligt honom öka risken för bedrägerier även om den skattskyldige inte hade någon avsikt till det.<sup>190</sup> Jag delar hans uppfattning. Inte sällan är det svårt att motstå frestelsen om den är lättillgänglig.

---

*Case, European Taxation, 2006, s. 384, Meussen, Cadbury Schweppes: The ECJ Significantly Limits the application of CFC Rules in the Member States, European Taxation, 2007, s. 15.*

<sup>185</sup> Se generaladvokatens yttrande i målet *Halifax*, p. 89.

<sup>186</sup> Se igen Bergström, *Förutsebarhet*, 1987, s. 15.

<sup>187</sup> Meussen, *Cadbury Schweppes: The ECJ Significantly Limits the Application of CFC Rules in the Member States*, European Taxation, 2007, s. 17.

<sup>188</sup> Se kapitel 3.3.2.1.

<sup>189</sup> Se p. 27 i generaladvokatens yttrande i mål C-296/95, *MBL*, REG 1998, I-01605.

<sup>190</sup> *Ibid*, p. 49.

## 5.7 Bevisning i taxeringsmål

Då det inte finns några EG-rättsliga bestämmelser om bevisning tillämpas de nationella reglerna i kap. 35 RB. Principen om fri bevisprövning som finns inskrivet i 35 kap. 1 RB tillämpas även i skattemål. Principen innebär att det inte får finnas begränsningar i fråga om de bevismedel som får användas. Enligt principen *jura novit curia* får rätten fritt bedöma bevisvärdet av den förebragta bevisningen. Det finns dock inga bestämmelser i 35 kap. RB om hur bevis skall värderas. Vid bedömningen är rätten skyldig att använda sig av allmänna erfarenhetssatser och slutledningsregler.<sup>191</sup> Enligt min mening innebär bristen på förfaranderegler en risk för subjektiva bedömningar.

Bedömningen grundas i skattemål huvudsakligen på skriftliga bevis. Frågan är hur det kan begränsa bevisföringen i och med att rätten går miste om parter och vittnens sätt att tala och uppträda.<sup>192</sup> Detta medför en risk att bevisningen inte kan tillerkännas lika stort bevisvärde som muntliga bevis.

Enligt 35 kap. 14 § är det förbjudet att åberopa skriftliga vittnesattester. Det rör sig om skriftliga utsagor som någon har avgivit i anledning av en *lis pendens* eller förestående rättegång. Ett sådant förbud saknas i FPL. Avsaknaden av en dylik bestämmelse i FPL torde kunna förklaras med att förvaltningsprocessen är skriftlig. Enligt Leidhammar medför den nuvarande ordningen en risk att tillförlitligheten av vittnesuppgifter inte kan tillmätas ett lika stort bevisvärde som i ett mål i den allmänna domstolsprocessen.<sup>193</sup> Skriftliga vittnesattester kan enligt min mening tillmätas endast ringa bevisvärde på grund av att de ofta är angivna av personer som har en relation till den skattskyldige, och är därför subjektivt präglade. Dessutom kan rätten inte bedöma vittnens sätt att tala och uppträda.<sup>194</sup> Följaktligen borde omedelbarhetsprincipen få större fotfäste även i taxeringsmål.

---

<sup>191</sup> Ekelöf och Boman, *Rättegång IV*, 1992, s. 21.

<sup>192</sup> Ekelöf och Boman, *Rättegång IV*, 1992, s. 21.

<sup>193</sup> Leidhammar, *Bevisprövning i taxeringsmål*, 1995, s. 46.

<sup>194</sup> Ekelöf och Boman, *Rättegång IV*, 1992, s. 21.

## 5.7.1 Informationsutbyte med främmande jurisdiktioner

I fall där medlemsstaterna har åberopat upprätthållandet av effektiv skattekontroll som en berättigandegrund har EGD hänvisat till Rådets direktiv 77/799/EEG om myndighetssamarbete. Med stöd i direktivet kan nationella kontrollregler som hindrar den fria rörligheten i vissa fall godtas. Trots att bevisfrågor i princip faller utanför EG-rätten har EGD slagit fast i sin praxis att skattemyndigheter i de olika medlemsstaterna kan ställa vissa dokumentationskrav på den skattskyldige.<sup>195</sup> Då fall där skatteflykt misstänks huvudsakligen handlar om kontrollfrågor är det viktigt att kunna begära adekvat bevisning av den skattskyldige. I målet *Cadbury Schweppes* slog EGD fast att det är det i landet hemmahörande bolaget som skall visa att bolagets verksamhet utgör faktisk verksamhet i värdsstaten.<sup>196</sup> Det förefaller som om EGD antyder att det är den skattskyldige som bär största ansvaret för bevisningen.<sup>197</sup> I skattemål är det nödvändigt att ibland sätta officialprincipen åt sidan och istället tillämpa principen om att bevisning skall tillhandahållas av den som har den lättast tillgänglig. Det är uppenbart att det behövs offensivare processer från skattemyndighetens sida för att kunna bekämpa internationell skatteflykt.<sup>198</sup>

---

<sup>195</sup> Se kapitel 3.2.3.

<sup>196</sup> Meussen, *Cadbury Schweppes: The ECJ Significantly Limits the Application of CFC Rules in the Member States*, European Taxation, 2007, s. 16.

<sup>197</sup> Se p. 70 i målet *Cadbury Schweppes*.

<sup>198</sup> Se ”Paradisprojektet”.

## 6 Avslutande synpunkter

Genom domen i målet *Marks & Spencer* har EGD fastställt att det krävs mycket starka skäl för att principen om fri rörlighet och icke-diskriminering skall ge vika för nationella intressen såsom intresset av att skydda den nationella skattebasen. Risken för skatteundandragande kan inte ensam utgöra en legitim rättfärdigandegrund, men tillsammans med andra adekvata skäl kan den utgöra en godtagbar berättigandegrund. Enligt territorialitetsprincipen har en medlemsstat inte rätt att beskatta ett bolag hemmahörande en annan medlemsstat. Syftet är att skydda den nationella skattebasen, säkerställa att fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och tillförsäkra att förlusterna inte beaktas två gånger. Utnyttjande av EG-rätten i ett bedrägligt syfte anses föreligga i fall där det finns en möjlighet att föra över förluster till bolag som är hemmahörande i en medlemsstat där skattesatsen är hög, medan vinster förs över till en medlemsstat där skattesatsen är låg. Sådan organisering av vinster och förluster inom unionen är således inte tillåtet.

Genom målen *Cadbury Schweppes* och *Halifax* har EGD utvecklat ett EG-rättsligt begrepp för förfarandemissbruk. Det nya begreppet är tillämpligt inom såväl den direkta som den indirekta beskattningens område. Då indirekta skatter inte omfattas av skatteflyktslagens tillämpningsområde kan den kompletteras genom att tillämpa det EG-rättsliga begreppet för förfarandemissbruk. Detta är möjligt tack vare att EGD:s domar har prejudicerande verkan inom mervärdesskatteområdet som till stora delar är harmoniserat inom unionen.

För att förfarandemissbruk skall föreligga krävs det att det huvudsakliga syftet med transaktionen är att erhålla en skatteförmån. Det skall röra sig om transaktioner som inte genomförs i samband med normala affärstransaktioner. Detta förfarande skall strida mot syftet med bestämmelserna. Det är viktigt att bedömningen görs utifrån de objektiva omständigheterna.

Det är viktigt att notera att etablering i en annan medlemsstat inte i sig utgör förfarandemissbruk om bolaget driver faktisk ekonomisk verksamhet i värdsstaten, även om etablering har ägt rum av skatteskal. Beträffande etablering i en annan medlemsstat och förfarandemissbruk har EGD genom domen i målet *Cadbury Schweppes* utvecklat vissa grundläggande kriterier som skall beaktas vid bedömningen. För att förfarandemissbruk inte skall anses föreligga krävs det att verklig etablering i värdsstaten kan visas. EGD slog fast att det krävs att den skattskyldige faktiskt bedriver ekonomisk verksamhet i värdsstaten via ett fast driftställe för obestämd tid. Faktisk verksamhet innebär enligt EGD att den skattskyldige innehar lokal och utrustning avsedda för affärsverksamheten. Det skall även finnas anställda på företaget. En brevlåda i en annan medlemsstat kan således inte anses utgöra faktisk ekonomisk verksamhet i EG-rättslig mening. De villkor som



EGD har uppställt kan dock inte tillämpas i fall där företag enbart existerar virtuellt.

Inom punktskatteområdet har EGD använt sig av en strikt tolkning av EG-rätten. Förfarandemissbruk anses föreligga om de punktskattepliktiga varorna inte har förvärvats av den skattskyldige själv och för hans eget bruk. Även transporten av varorna skall ombesörjas av den skattskyldige personligen. Bedömningen påverkas inte av den sakomständigheten att verksamheten bedrivs utan vinstsyfte.

Då bevisrätten faller helt utanför EG-rättens befogenheter finns det inte många hjälpmedel att ta till. För att underlätta informationsutbyte med andra medlemsstater kan Rådets direktiv 77/799/EEG om myndighetssamarbete vara till hjälp. För att kunna bekämpa internationell skatteflykt är det uppenbart att det krävs offensivare processer för att utredningen skall kunna genomföras på ett tillförlitligt sätt. En möjlighet att säkra bevisningen är att ställa hårdare krav på de skattskyldiga genom att ge principen om att den som har bevisningen lättast tillgänglig större utrymme. Vidare kan tillämpning av muntlighetsprincipen även i taxeringsmål i vissa fall öka bevisvärdet på grund av att det då är möjligt att se hur den skattskyldige och vittnen uppträder. Slutligen borde användning av skriftliga vittnesattester begränsas även i taxeringsmål eftersom de vanligtvis inte kan tillmätas särskilt högt bevisvärde.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### EG

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

Direktiv 77/799/EEG, Rådets direktiv av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område.

Direktiv 92/12/EEG, Rådets direktiv av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor.

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

KOM (2002) 715 slutlig

Betänkande, Parlamentets betänkande av den 30 januari 2004 om kommissionens rapport "Bättre lagstiftning 2002" i enlighet med artikel 9 i protokollet om tillämpning av subsidiaritets- och proportionalitetsprincipen (KOM(2002) 715 – C5-0007/2003 – 2003/2009(INI))

## Sverige

### Förarbeten

Prop. 1993/94:114

Prop. 1996/97:170

SkU 1982/83:20

SOU 1989:81

SOU 2006:9

## Författningar

Rättegångsbalken (1942:740)

Lag (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m.

Lag (1980:865) mot skatteflykt

Taxeringslagen (1990.324)

Lag (1995:575) mot skatteflykt

Lag 1997:777 mot skatteflykt

Lag 2003:714 mot skatteflykt

Lag (2006:1510) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

## Doktrin

Alhager, Eleonor och Magnus, *Omstruktureringar och moms*, Norstedts Juridik AB, upplaga 1:1, Stockholm, 2002.

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

Bergström, Sture, *Förutsebarhet*, Skrifter från juridiska fakulteten i Uppsala, nr 12, Iustus förlag, Uppsala, 1987.

Bergström, Sture, *Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt*, SN, 1992.

Bergström, Sture, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN, 1994.

Bergström, Sture, *Regeringsrättens tolkningsprinciper – ännu än gång*, SN, 2003.

Bergström, Sture, *Rättsliga handlingars verkliga innebörd – en kommentar till RÅ 2004 ref. 27*, SN, 2004.

Bäckström, Peter, *Riksskatteverkets pågående undersökning av transaktioner riktade mot jurisdiktioner med låg skattenivå – ”Paradisprojektet”*, SvSkT, 5/2000.

- Classon, Petter, *Förbättrade möjligheter till punktskattekontroll*, SvSkT, 1998.
- Ekelöf, Per-Olof och Boman, Robert, *Rättegång IV*, Fritzes förlag AB, sjätte upplagan, Stockholm, 1992.
- Hettne, Jörgen, *Subsidiaritetsprincipen: Politisk granskning eller juridisk kontroll?*, Sieps, preliminär rapport nr 4, Stockholm, 2003.
- Hultqvist, Anders, *Skatteflyktslagen – Vara eller icke vara? Det borde ha varit frågan!*, SN, 1995.
- Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfarande och skatteflykt*, SvSkT, 2005.
- Johansson, Linnéa, *Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 september 2006 – Gränsöverskridande resultatutjämning och dess förenlighet med EG-fördraget*, SN, 2007.
- Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*, Fritzes förlag AB, Stockholm, 1995.
- Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter och Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, nionde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2003.
- Merks, Paul, *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*, INTERTAX, Volume 34, Kluwer Law International, 2006.
- Meussen, Gerhard, T. K., *Cadbury Schweppes: The ECJ Significantly Limits the application of CFC Rules in the Member States*, European Taxation, 2007.
- Moëll, Christina, *Fusk med punktskatter*, SN, 1997.
- Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget i Lund, nr 147, Lund, 2003.
- Mutén, Leif, *Varför är internationell skatteplanering och skatteflykt populärare nu än förr?*, SN, 1997.
- Möller, Lars, *Regeringsrätten och den ”verkliga innebörden”*, SvSkT, 1995.
- Olsson, Stefan, *Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*, Iustus förlag, Uppsala, 2001.
- Pelin, Lars, *EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet*, SN, 2004.

Ståhl, Kristina och Persson Österman, Robert, *EG-skatterätt*, andra upplagan, Iustus Förlag, Uppsala, 2006.

Tjernberg, Mats, *Rättfärdigande av hindrande skatteregler mo bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel*, SN, 2003.

Vanistendael, Frans, *Halifax and Cadbury Schweppes: One Single European Theory of Abuse in Tax Law?*, EC Tax Review, 2006/4.

Vinther, Nikolaj och Werlauff, Erik, *Tax Motives Are Legal Motives – The Borderline between the Use and Abuse of the Freedom of Establishment with Reference to the Cadbury Schweppes Case*, European Taxation, 2006.

## **Elektroniska källor**

<http://www.skatteverket.se/skatter/internationellt/infoutland200002.4.18e1b10334ebe8bc80003573.html>.

# Rättsfallsförteckning

## Svensk domstol

RÅ 1994 ref. 56

RÅ 1997 ref. 54

RÅ 1998 ref. 27

RÅ 1999 ref. 49

RÅ 2000 ref. 21

RÅ 2000 ref. 59

RÅ 2001 ref. 5

RÅ 2002 ref. 15

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2004 ref. 27

## EGD

Mål C-26/62, *van Gend & Loos*, REG 1963, s. 161

Mål C-6/64, *Costa mot E. N. E. L.*, REG 1964, s. 211

Mål C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, REG 1970, s. 1125

Mål C-106/77, *Simmenthal SpA*, REG 1978, s. 629

Mål C-283/81, *CILFIT*, REG 1982 s. 3415

Mål C-14/83, *Von Colson*, REG 1984, s. 1891

Mål C-270/83, *Avoir fiscal*, REG 1986, s. 273

Mål C-80/86, *Kolpinghuis Nijmegen*, REG 1987, s. 00213

De förenade målen C-138 och C-139/86, *Direct Cosmetics*, REG 1988, s. 3937

Mål C-106/89, *Marleasing*, REG 1990, s. I-4135

Mål C-204/90, *Bachmann*, REG 1992, s. I-249

Mål C-1/93, *Halliburton*, REG 1994, s. I-1137

Mål C-279/93, *Schumacker*, REG 1995, s. I-225

Mål C-62/93, *BP Soupergaz*, REG 1995 s. I-1883

Mål C-330/91, *Commerzbank*, REG 1993, s. I-4017

Mål C-4/94, *BLP Group*, REG 1995, s. I-983

Mål C-80/94, *Wielockx*, REG 1995, s. I-2493

Mål C-55/94, *Gebhard*, REG 1995, s. I-4165

Mål C-107/94, *Asscher*, REG 1996, s. I-3089

Mål C-250/95, *Futura Participations*, REG 1997, s. I-02471

Mål C-269/95, *EMU Tabac*, REG 1998, s. I-01605

Mål C-264/96, *ICI*, REG 1998, s. I-4695

Mål C-118/96, *Safir*, REG 1998, s. I-1897

Mål C-134/97, *Victoria Film*, REG 1998, s. I-7023

Mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, REG 1999, s. I-2651

Mål C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, REG 1999, s. I-6161

Mål C-55/98, *Vestergaard*, REG 1999, s. I-7641.

De förenade målen C-397/98 och C-410/98, *Metallgesellschaft m.fl.* REG 2001, s. I-1727

Mål C-141/99, *AMID*, REG 2000, s. I-11619

Mål C-118/00, *Larsy*, REG 2001, s. 00001

Mål 136/00, *Danner*, REG 2002, s. I-08147

Mål C-334/02, *Kommissionen mot Frankrike*, REG 2004, s. I-2229

Mål C-319/02, *Manninen*, REG 2004, s. I-07477

Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005 s. I-10837

Mål C-5/05, *Joustra*, REG 2006, s. 00000

Mål C-255/02, *Halifax*, REG 2006 s. I-01609

Mål C-419/02, *BUPA*, REG 2006, s. I-01685

Mål C-C223/03, *University of Huddersfield*, REG 2006, s. I-01751

Mål C-265/04, *Bouanich*, REG 2006, s. I-00923

Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, REG 2006, s. 00000

Mål C-341/04, *Eurofood IFSC*, REG 2006, s. I-0000

Generaladvokatens yttrande i mål C-56/05, *Oy AA*, REG 2006